



جامعة ابو بكر بلقايد- تلمسان-
الملحقة الجامعية -مغنية-
قسم الحقوق



مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر في العلوم القانونية و الإدارية تخصص القانون
العام المعمق

اليات مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

تحت إشراف الأستاذ:

د. جرودي عمر

من اعداد الطالبة :

بلعربي حنان

لجنة المناقشة:

رئيسا	ملحقة مغنية	أستاذ مساعد، أ	أ. بوزيدي إلياس
مشرفا	ملحقة مغنية	استاذ مشارك	د. جرودي عمر
مناقشا	ملحقة مغنية	استاذ مساعد أ	أ. بعزيز أحمد

السنة الجامعية: 2015-2016

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ
الْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي
خَلَقَ السَّمَوَاتِ وَالْأَرْضَ
وَالَّذِي جَعَلَ مِنَ
النَّارِ سَمُوكًا
وَالَّذِي جَعَلَ
لِلنَّجْمِ أَكْثَادًا
الْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي
جَعَلَ الْقُرْآنَ
أَنْزِيلًا
وَالَّذِي جَعَلَ
لِللُّغَةِ عَجْرًا
وَالَّذِي جَعَلَ
لِلْأَنْجَامِ أَسْمَاءً
وَالَّذِي جَعَلَ
لِلْبَحْرِ مَخْرَجًا
وَالَّذِي جَعَلَ
لِلْأَنْجَامِ أَسْمَاءً
وَالَّذِي جَعَلَ
لِلْبَحْرِ مَخْرَجًا
وَالَّذِي جَعَلَ
لِلْأَنْجَامِ أَسْمَاءً
وَالَّذِي جَعَلَ
لِلْبَحْرِ مَخْرَجًا

اصبر على مر الجفا من معلم فانّ رسوب العلم في نفراته
ومن لم يذق مر التعلّم ساعة تجرع ذلّ الجهل طول حياته
ومن فاته التّعليم وقت شبابه فكبر عليه اربعا لوفاته
وذات الفتى و الله بالعلم و التّقى اذا لم يكونا لا اعتبار لذاته

الامام الشافعي

شكر و تقدير

الشكر لله الذي تتم بنعمته صالحات.

نحمده و نستعين به و فضله علينا حتي أنجزنا هذا البحث

الي منارة العلم، الي الأمي الذي علم المتعلمين الي سيد خلق الله رسولنا الكريم ،

سيدنا محمد صلي الله عليه و سلم

قد تغيب اللغة و تنواري حيث يكون علينا رد الجميل، لعظام النفوس وأصحاب

الفضائل و الشيم.

بهذه الكلمات أتقدم بالشكر الجزيل الي من أعانني بتوجيهاته و نصائحه القيمة و

لم يبخل علي بوقته و كان دائما نموذجا صادقا في توجيهي طوال فترات البحث

الأستاذ المشرف الفاضل تربش محمد أتقدم لسيادته بجزيل الشكر و خالص العرفان.

كما أتقدم بالشكر الي اساتذة قسم العلوم الاقتصادية والى كل من مد لي يد

المساعدة في إنجاز هذا الموضوع و الشكر الجزيل الي كل من صبر معي في هذه

المذكرة .



الاهـداء

قطرات حبر مملوءة بالحزن و الفرح في أن واحد، حزن يشوبه الفراق بعد التجمع... و فرح لبزوغ فجر جديد من حياتي هو يوم تخرجني،... و بقلب تمثله السعادة و يجفيه الحب و الإخلاص أهدي ثمرة جهدي هذا الي:

من تقاسمت معي آلامي و أفراحي ، الي من وقتني بجنانها و حاصرني بدعواتها ال من أرضعتني الحب و الحنان الي رمز الحب و يلسم الشقاء ، والقلب الناصع بالبياض.

"والدتي الحبيبة ربي يشفيها"

الي من علمني أصول وأدب الحياة ، الي من علمني أن الحياة عمل واجتهاد و أفراح و أحزان و أن كسب الرزق لا يأتي الا بالجد و المثابرة ،الي من حصد الأشواك عن دربي ليمهد لي طريق العلم ،الي القلب الكبير.

"والدي العزيز"

الي القلوب الطاهرة و النفوس البريئة الي إخوتي ، كمال و فتيحة.

الي القلب الطيب و جدي و زوجته و جميع خالاتي و العزيز خالي و زوجته و أولاده.

الي روح جدتي الغالية "رحوي عالية" رحمها الله.

الي رب أخ لم تلده أمك ، الي الزميلات و صديقات اللاتي يعجز اللسان عن التعبير عن محبتهم قيطوني فاطمة الزهراء و بن عبد المؤمن سعاد، جباري سمية و صحراوي هاجر

الي القلوب الطاهرة الي خطيبي و عائلته الكريمة

الي العزيزتين رفيقات مشواري الدراسي بن صابر خيرة و جن حامد سمهان و الي من وسعهم قلبي و لم تسعهم ورقتي و الي كل من حفظهم ذاكرتي و لم تكفهم مذكرتي.



المقدمة العامة¹:

تعتبر الضريبة أداة مهمة من أدوات السياسة المالية و ذلك كونها أحد مصادر الإيرادات العامة التي تعتمد عليها الدولة في رسم سياستها المالية ، و كذلك دورها لا يقتصر علي الهدف المالي بل اتسعت أهدافها لتشمل الأهداف الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية في ظل تطور مفهوم وظيفه الدولة الحديثة ، و في مقدمة هذه الأهداف تحقيق التوازن الاقتصادي و الاجتماعي و تعجيل عملية التنمية و إعادة توزيع الدخل و تحفيز الادخار و الاستثمار وفق أولويات التنمية ، و لقد احتلت الضرائب مركزا متميزا في الدول ذات الموارد و الثروات الطبيعية و الصناعية المحدودة، ليس لاعتبار الضريبة المصادر الرئيسية للتمويل فحسب ، بل أيضا كوسيلة استراتيجية فعالة تمكن الدولة من التدخل الإيجابي في الحياة الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية ، حيث تسهم الأموال المتحصلة من الضرائب في تمويل الدولة لكافة القطاعات كالصحة و التعليم و الخدمات الأخرى رفع مستوى البني التحتية و تدعيمها و تنشيط السياسات الاقتصادية كدعم سلع أو قطاعات أو أنشطة اقتصادية معينة أو تحسين الدخل الفردي و برامج الرعاية الاجتماعية و الضمان الاجتماعي و التأمين و توفير فرص العمل و معالجة أزمة البطالة .

و بما أن الجزائر تعتبر من الدول النامية هذا ما جعلها تجمع و تستخدم كل امكانياتها في مختلف المجالات سواء اقتصاديا ، اجتماعيا ، أو سياسيا لتتمكن من تحقيق تطور اقتصادي و اجتماعي و تقليص الهوة بيننا و بين الدول المتقدمة .

¹ في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة علي العقوبة السالبة للحرية في حالة تبوُّث مناورة الغش الضريبي ، و حيث أن الدستور المعدل في 2016 نص في المادة 64 علي دسترة مكافحة التهرب و الغش الضريبي

لكن رغم المجهودات الجبارة التي تقوم بها الجزائر لتنهض
بالاقتصاد الجزائري إلا أنها تعاني من اختلالات المستوي
التنظيمي لاسيما الأنظمة الاقتصادية كالجهاز الإنتاجي، النظام
المالي البنكي، وكذا النظام الجبائي، هذه الاختلالات و كثرة
انتشارها أصبحت تمثل مشكل أمام السلطات العمومية .

ومن هذا المنطلق من الطبيعي أتنزايد الانشغالات الجادة للحكومة
لدراسة الظاهرة التي تشكل عائق أمام تحقيق الأهداف
الاستراتيجية لدراسة ظاهرة التي تشكل عائق أمام تحقيق الأهداف
الاستراتيجية المنتظرة وتحقيق نوعا من التوازن بينها وبين الدول
المتقدمة ألا وهي ظاهرة التهرب الضريبي، حيث يمكن أساس هذه
الظاهرة في تفشي ما يعرف بالاقتصاد الموازي (الاقتصاد الخفي،
الاقتصاد غير رسمي... الخ)

فالدولة تسجل سنويا نسبة عجز في الميزانية تعدّ جدّ هامة وترجع
أساس إلى ما يسمى بالتهرب الضريبي.

الإشكالية :

من خلال ما سبق فإن الإشكالية التي نسعى لمعالجتها من خلال
هذه الدراسة تتمثل أساسا في السؤال الرئيسي التالي:

إلى أي مدى يمكن ضبط ظاهرة التهرب الضريبي؟

وفي ظل هذا التساؤل الرئيسي وضمن سياق الإجابة عنه يمكننا أن
نطرح تساؤلات الفرعية التالية والتي يثيرها الموضوع:

1- ماهية التهرب الضريبي، والطرق المستعملة لذلك؟

- 2- ما هي أبرز وأهم الأسباب والدوافع التي ساعدت على انتشار الظاهرة وأهم الأساليب والطرق التي ساعدت المكلف على التهرب من دفع الضريبة؟
- 3- ما مدى تأثير الظاهرة والنتائج التي تنجز عنها؟
- 4- ما هي الوسائل والطرق المعتمدة بمعالجة الظاهرة التهرب الضريبي وفيما تتمثل أنجح هذه السبل التخفيف ولو جزئياً من حد الظاهرة

الفرضيات

1. إن الجهل بالقوانين الضريبية المعمول بها يعد أساساً لظاهرة الغش و التهرب الضريبي
2. قد يكون الضغط الضريبي أو حجم الضرائب المفروضة سبباً في تزايد الغش و التهرب الضريبي
3. إن تجسيد العدالة الضريبية لها دوراً أساسياً في القضاء على هذه الظاهرة
4. إن الإقنتاع بوجود منافع إجتماعية يؤدي الي عدم إنتشار هذه الظاهرة

أهمية الدراسة :

تكمن أهمية الدراسة في معالجة ظاهرة ظاهرة حساسة و مضرّة بالإقتصاد الوطني متمثلة في الغش و التهرب الضريبي ،ضده الأخيرة مست أغلب الاقتصاديات و لذلك اتخذت بعداا دوليا ،كما يجدر الإشارة الي الدور الفعال الذي تلعبه الرقابة الجبائية للتقليل من حدة هذه الظاهرة ،و أمام هذه الوضعية فإننا سنحاول أن نشخص هذه الظاهرة .

أهداف البحث :

الهدف من دراستنا لهذا الموضوع هو :

1. إعطاء نظرة عامة عن الضريبة
2. التمييز بين الغش و التهرب الضريبي
3. مدي تأثير الاقتصاد الموازي علي الاقتصاد الوطني

سبب إختيار الموضوع :

1. الإنتشار الواسع لظاهرة الغش و التهرب الضريبي
2. تشكل هذه الظاهرة أهم مواضيع الساعة
3. النظرة السلبية للمكلف إتجاه الضريبة

المنهج المتبع:

قمت في هذا البحث بإستعمال المنهج الوصفي من أجل عرض بعض التعريفات و الأنواع .. الخ ثم استعملت المنهج التاريخي و المنهج التحليلي من أجل تحليل هذه الظاهرة

تنظيم البحث :

و الإجابة علي التساؤل الرئيسي و التساؤلات الفرعية المطروحة عمدنا الي تقسيم الدراسة الي فصلين ،حيث تطرقنا في الفصل الأول الي ماهية التهرب الضريبي أسبابه و آثاره و ذلك في ثلاثة مباحث أما الفصل الثاني درسنا فيه طرق أو سبل المعالجة ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر و ذلك في ثلاث مباحث كذلك



الفصل الاول
ظاهرة الغش و التهرب
الضريبي

مقدمة الفصل:

تلعب الضريبة في العصر الحالي دورا هاما اذ تعد من اهم الوسائل التمويلية للدولة و التي تضمن لها امكانية تغطية نفقاتها العمومية المتزايدة و السير الحسن لمشاريعها و اداتها الاساسية لتحقيق اهدافها الاجتماعية و الاقتصادية وذلك بالنظر الي النقص الملاحظ في الموارد التمويلية الأخرى الاقتراض الذي يشكل عبئا ثقيلا علي كاهل الدولة.

و باعتبار الهيكل المالي علي الخزينة كمورد، فان هذا الاخير يرتبط اساسا علي الموارد المحصلة والتي تتم جبايتها، و التي تتوقف في نفس الوقت على مدى قوة وفعالية النظام الجبائي.

الا ان الدور المنوط بهذه الوسيلة المالية يبقي غير كامل و غير فعال في غياب نظام جبائي متكامل يسمح بالتطبيق الجيد و يضمن التحصيل الامثل للموارد الجبائية، ومن ثم التهرب الضريبي يمكن اعتباره حائلا دون تحقيق احد الاهداف القاعدية او الاساسية للضريبة المتمثلة في تغذية الخزينة بإيرادات كافية لتغطية النفقات العامة كما هو متفق عليه عند اغلب الاقتصاديين المشرعين للضريبة، فالتهرب الضريبي يقلل من الموارد المالية للدولة و يحد من امكانياتها للتدخل في المجال الاقتصادي¹.

ولقد كانت الدولة منذ الاستقلال وحدها حاضرة في اختيار مخططات التنمية، وسيطرت برامج من اجل اقامة منظومة اقتصادية قوية في استراتيجية احلال الواردات و عدم الابقاء علي السوق مفتوحا لاستقبال المنتوجات الخارجية، ولقد كانت هي المقررة للتغيير و بناء اقتصاد سوق بعد هزة اكتوبر و الازمات الأخرى التي مست الجزائر منذ الثمانينات و ما ارفقها من سياسات طويلة حول اعادة الهيكلة لم تأت بالإيجابية، و ابقت علي المركبات الصناعية بلا روح و تركتها هياكل عظيمة تتمادي في خلق الندرة و الكساد دون التمكن من الخروج من الحلقة المفرغة.

و في هذا الجو المتغير نما الاقتصاد الموازي، وانتشر و فرض نفسه الي جانب الاقتصاد الرسمي المنظم، وتمادى في خلق الايرادات و مناصب الشغل ممثل 50 من الاقتصاد الرسمي المنظم، ولم يحصل علي الدوام حالة خطر مضره مثلها هي مرسخة في الادهان، لكنه يساهم في امتصاص بطالة مخيفة تضرب المجتمع الجزائري.

¹ على <http://www.ech.chaab.com//ar/index.php?option=comcontent&task=view&id:7921&itemid=198>

بناء علي ذلك سنحاول من خلال هذا الفصل و المؤلف من ثلاث مباحث الي ذكر اهم اساسيات حول ماهية التهرب الضريبي ثم نتطرق الي اسباب التهرب الضريبي ، وفي الاخير الي اثار التهرب الضريبي.

المبحث الاول:**ماهية التهرب الضريبي:**

تعد الضرائب من احد الاركان المالية التي تساهم في تغطية الاعباد العامة للدولة و تمويل خزينتها، وهي بذلك تعطي معن جد هام سواء للدولة او لملمفين بأدائها او كل طرف يساهم في اقرارها وتحصيلها وتنظيمها لذلك فهي كمفهوم عام " الاقتطاع الاجباري لمبلغ من المال من الذمة المالية للمكلفين بها وهذا دون مقابل وذلك وفقا لقواعد وإجراءات منظمة تهدف الى تغطية جزء هام من أعباء الدولة الكثيرة ولتحقيق عدة اهداف مالية اقتصادية واجتماعية.

الا ان كثيرا ما يلجا المكلف بالضريبة الى حيل و تصرفات من اجل التملص او محاولة التملص عن طريق التهرب الضريبي والذي يعتبر من اهم انشغالات المشروع حيث انها تقلص من أهمية النظام الضريبي وتهدد وجوده.¹

وسنتعرض بالتفصيل اكثر الى مفهوم وأنواع وطرق التهرب الضريبي.

¹ ناصر مراد "فعالية النظام الضريبي و التطبيق " طبعة 2003، طبعة 2003، ص53.

المطلب الأول:

مفهوم التهرب الضريبي:

لا احد ينكر ان الدولة ومن اجل تمويل الخزينة العمومية بطريقة مستمرة تضمن لها سيادتها دون استشارة او سماع رأي المكلف تلجا الى سن تشريعات جبائيه وان كانت تضمن للمكلف بالضريبة حقوقه فانه بالمقابل تحاول دوما تجاوز هذه القوانين وهو يفكر باستمرار في الطرق والوسائل المختلفة في ذلك.

يقول " A.Margairer Roger Merkli " رغم ان الضريبة هي فعل اخضاع فان التهرب الضريبي يترجم رد الفعل المعتاد للمكلف بالضريبة الذي يظن انه اخضع لزيادة¹ Surimpose.

- لقد بحث رجال الاقتصاد والمالية لوضع التهرب الضريبي تحت الجمهور متناولين إياها بالتحليل على نحو من الدقة ومن ذلك جاءت له عدة مفاهيم حيث عرفه الدكتور حسن عواضة.

وعبد الرؤوف قطيش انه " تلخص المكلف من الدفع الضريبي الواجبة عليه كليا او جزئيا دون ان ينعكس عبئها على الغير² .

كما حاول إعطاء تعريف دقيق وشامل يجمع فيه كل الطرق التي يلجا اليها المكلف لتخلص من الضريبة بقوله هو كل تصرف مادي كل العمليات الحسابية وكل المحاولات و الترتيبات التي يلجا اليها المكلف او غيره من اجل التخلص من الضريبة.

من خلال هذه التعاريف سنستخلص ان التهرب الضريبي هو حرمان الخزينة العامة من استقاء الحصيلة الضرائب المفروضة علا المكلفين و ذلك بإقلاعهم عن الالتزام بدفعها بطرق مختلفة اما بتخلص منها حين التمكن من استغلال بعض الثغرات التي قد يخلو منها تشريع الضريبي قصد تخفيض القيمة الحقيقية لبعض العناصر او عية ضريبية او المغالاة في إظهار الأعباء الواجبة الخصم من هذه الاوعية.

ولإشارة فان هذه الأساليب المعتمدة من اجل التهرب الضريبي هي أساليب عالمية تعكس العالمية وعدم محدودية ظاهرة التهرب الضريبي جغرافيا او سياسيا او اقتصاديا علما ان ظاهرة التهرب الضريبي ظاهرة لا تقتصر علا دولة دون أخرى بل هي ظاهرة عالمية تعاني منها حتى اكبر الدول في المجال الاقتصادي و المالي و السياسي و انها مشكلة او ظاهرة ترتبط أصلا بوجود الضريبة نفسها

وتعتبر جريمة الغش الضريبي جديدة بنسبة للقضاء الجزائري وان غياب الإدارة الضرائب عن القضاء كان راجعا الى ان الإدارة كانت تتولى حل نزاعاتها بنفسها كذلك ما يفسر غياب الشكاوي امام القضاء يرجع الى عدة عوامل تاريخية و اقتصادية وانه حسب النظام الاشتراكي القديم جريمة الغش الضريبي لم تكن مطروحة اما في النظام الاقتصادي الجديد قام الشرع بتعديل القوانين و عليه بدأت القضايا تظهر الى الوجود الى انها لا تزال قليلة كما انه لم يلاحظ في السنوات الأخيرة انه أعطيت صلاحيات واسعة لإدارة الضرائب مما جعلها تقدم شكاوي امام القضاء.

والحقيقة ان فكرة التهرب الضريبي ليست فكرة حديثة بل هي فكرة قديمة غير ان انتشارها في الوقت الحاضر وخاصة علا مستوى الدولي يرجع الى انتفاع الاقتصادي من جهة.

¹ A.Margierer Roger Merkli "La Fuit de vante l'emport et contrôleur des fiscalité" p 05.

² د/حسن عواضة و عبد الرؤوف قطيش " المالية العامة، الضرائب و الرسوم صص291.

الى اتساع التجارة الدولية واندماج الاقتصاديات المختلفة في الاقتصاد العالمي "العولمة" من جهة اخرى لذلك نجد نوعين من التهرب الضريبي احدهما على المستوى الداخلي وهو موضوع دراستنا و الاخر على المستوى الدولي و الذي غالبا ما يتم بواسطة الشركات الدولية النشاط Les Société multinational بقصد محاولة التخفيف من اعبائها الضريبية الى اقصى حد ممكن ويفيدها في ذلك:

اولا: عدم تجانس بين التشريعات الضريبية للدول المختلفة فتختار لنشاطها الدولة ذات تشريع الضريبي الاقل حدة لتحقيق اكبر منفعة ممكنة و اقل عبء ضريبي ممكن.

ثانيا: مبدا السيادة الضريبية La Souveraine Fiscale بما يعنيه من ان كل دولة نظاما ضريبيا خاصا بها بحيث لا تسمح بتطبيق اي نظام ضريبي خاص بدولة اخرى على اقليمها.

كما تستطيع هذه الشركات كذلك تحقيق ما تسعى اليه من تعظيم ارباحها و التخفيف من اعبائها بالاستفادة من القواعد القانون الدولي العام عن طريق ما يسمى بظاهرة سوق المعاهدات Treaty Shopping¹.

و التي يقصد بها البحث عن افضل معاهدة ثنائية تربط بين دولتين و تعطي افضل مميزات ضريبية يقصد استثمار رأس المال في هاتين الدولتين ، و بالطبع فان هذه الوسيلة تمثل اساءة استعمال للمعاهدات الضريبية الدولية .

و يمكن تعريف التهرب الضريبي علي المستوي الدولي " انه كل تهرب من الضريبة عبر حدود الدول و من شأنه ان يفقد الدولة موردا هاما من موارد إيراداتها ، و يستوي في ذلك ان يسلك طرقا مشروعة و غير مشروعة او تتوفر لديه ارادة التهرب ام لا ، و أيا كان التشريع الضريبي الذي يختاره مستفيدا من تباين الانظمة و التشريعات الضريبية للدول من اجل التوصل الي هدفه نحو تخفيف عبئه الضريبي و اسقاطه تماما².

الإشارة ان اهم ما يميز التهرب الضريبي علي المستوي الدولي هي صفة السرية Clandestin و هذه الصفة لا تعني ان التهرب يتحقق بوسائل مستترة و لكن تعني انه يمكن ان يتحقق بطرق مشروعة لكنها تخفي ارباح بتعين خضوعها للضريبة كما تعني انه لا توجد احصاءات دقيقة للتهرب علي المستوي الدولي فالولايات المتحدة الامريكية رغم كفاءة اجهزة الاحصاء لديها و تقدمها ، لم تستطع ان تقدم احصاءات دقيقة عن ما تفقده الدولة من إيرادات ضريبية نتيجة التهرب الضريبي علي المستوي الدولي و الواقع ان صفة السرية تلك تمنع العديد من الدول المستفيدة من التهرب الضريبي ، و من الاعلان عن حجم هذه التهرب لا سيما تلك

¹ د/سوزي عدلي ناشد" ظاهرة التهرب الضريبي و اثاره على اقتصاديات الدول النامية دار المطبوعات الجامعية، الاسكندرية 199 ص17.

² د/ سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق ذكره ص33.

التي تأخذ بمبدأ سرية العمليات المصرفية ، و نفس الشيء بالنسبة للدول المضارة من التهرب الضريبي خشية الاثر النفسي السلبي الذي يمكن ان يترتب علي هذا الاعلان و ما يؤدي اليه من عدم توازن اقتصادي.

و يتضمن التشريع الجبائي الجزائري عهدا كبيرا من الضرائب يمكن تصنيفها حسب النصوص القانونية التي نصت عليها الي خمسة "05" مجموعات:

المجموعة الاولى : الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (القانون رقم 36 المؤرخ في 1990/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 1992

المجموعة الثانية: قانون الاجراءات الجبائية.

المجموعة الثالثة: الضرائب الغير المباشرة.

المجموعة الرابعة: الرسوم علي رقم الاعمال.

المجموعة الخامسة :قانون الطابع.

و تجدر الاشارة و قبل الغرض في بحثنا ان يتعين علينا ان نحدد معني الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة¹.

الضرائب المباشرة:

هي الضرائب الحقيقية الشخصية و هي العامل المشترك لكل فئات الممولين و التي تكون واجبة استحقاقها ، تحدد قاعده قانون الضرائب المباشرة ، فتدفع سنويا مرة واحدة فورية او في شكل اقساط.

الضرائب غير المباشرة:

هي مرتبطة بالواقعة المنشئة لاستحقاقاتها هي مرتبطة بالمشتريات فهي فورية للممول الحقيقي الذي يدفعها ضمن سعر السلعة التي يشتريها ، اما الممول الشرعي المباشر الذي يكون عادة التاجر فتحدد الضريبة باجراء عملية حسابية و هذا بطرح بين سعر السلعة و نسبة الضريبة الي السلعة ، فمول الضريبة بها ضمن الانظمة الجبائية التي يحح علاقته مع الادارة.

¹ سوزي عدلي ناشد،مرجع سابق ذكره ص34.

المطلب الثاني :**انواع التهرب الضريبي و صورته:**

ان التهرب الضريبي كما اسلفنا ذكره هو ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كليا او جزئيا دون ان ينقل عبئها الي شخص اخر ، و لتحقيق التهرب الضريبي يتخذ المكلف القانوني عدة طرق و اساليب قد تكون مشروعة او غير مشروعة ، و علي هذا الاساس نميز بين شكلين للتهرب الضريبي هما :

* تهرب الضريبي بدون انتهاك القانون الضريبي و هو يعرف بالتجنب الضريبي.

* تهرب الضريبي بانتهاك القانون الضريبي و هو ما يعرف بالغش الضريبي.

الفرع الاول:**التجنب الضريبي:**

يعتبر هذا النوع من التهرب وسيلة شرعية متمثلة في اعتماد المكلف علي القانون بنفاده عبر الثغرات القانونية لتبرئة ذمته نحو واجبه الضريبي و بالتالي سلب اموال الخزينة العمومية بطريقة دون مخالفة القانون¹.

وقد عرف بانه "محاولة التخلص من الضريبة في حدود القانون

كما عرفه بانه "فن تجنب وقوع في مجال جاذبية القانون"

اما الدكتور احمد جامع فعرفه بانه " التخلص من دفع الضريبة دون ارتكاب اية مخالفة لنصوص التشريع الضريبي القائم².

و في نظر العديد من المؤلفين هناك ثلاثة حالات لذلك التهرب و هي:

1- تهرب ضريبي ناتج عن تغيير سلوك المكلف:

¹ علي زغدود : المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2005.

² احمد جامع: علم المالية فن المالية الجزء الاول، دار النشر العربية القاهرة ، 1975 ص 244.

وذلك من خلال بعض السلوكيات التي يتخذها المكلف بغرض تجنب الضريبة و التي تتمثل فيما يلي :

-الامتناع من استهلاك او انتاج السلع التي تفرض عليها ضريبة مرتفعة ، بقصد تفادي دفعها.
-ترك النشاط الانتاجي الذي يخضع الي الضريبة مرتفعة ، والانتقال الي نشاط اخر خاضع لضريبة اقل.

نلاحظ هذا التهرب يرتكز علي ارادة المكلف الذي يجب ان يكون علي علم بمختلف الضرائب مفروضة.

2- تهرب ضريبي ينظمه التشريع الضريبي:

يستبد هذا التهرب كون ان الضريبة اداة هامة تستخدمها الدولة لتحقيق عدة اهداف مالية ، اقتصادية واجتماعية لذلك ينظم المشروع هذا التهرب المشروع لتحقيق اهداف معينة، مثل إخضاع الارباح المعاد استثمارها بالنسبة للشركات الي معدل خاص 15 عوض 30 قصد تشجيع الاستثمار¹.

3- تهرب ضريبي ناتج عن اهمال المشروع الضريبي:

قد يتحقق التهرب الضريبي نتيجة وجود ثغرات في القانون الضريبي و هو ناتج عن اهمال المشروع في هذه الحالة يقوم المكلف باستغلال ثغرات التشريع الضريبي ، ومن اجل ذلك قد يستعين المكلف بأهل الخبرة و الاختصاص لاكتشاف تلك الثغرات، فمثلا يستطيع المكلف تجنب الضريبة علي الارباح الصناعية و التجارية بالتوصل الي اعطاء نشاطه تجارية من الناحية الاقتصادية².

-مما تقدم لنا بأن التهرب قد يأخذ عدة اشكال و انواع وهذا حسب مشروعية وكذا درجة تعمده ومن حيث المكان الذي وقع فيه،

أ- التهرب المشروع و التهرب غير المشروع:

• التهرب المشروع: وفقا للقانون:

يقصد بالتهرب الجبائي المشروع ان يتخلص المكلف من دفع الضريبة مستغلا ما يوجد في النصوص التشريعية من ثغرات او عدم الضبط في الصياغة وهذا التجنب يأتي في حدود ما رسمه المشروع من خلال سلسلة الاعفاءات و التخفيضات دون الاخلال طبعا بالقواعد الجبائية ويستند التهرب المشروع الي قاعدة قديمة تعطي المكلف حق تنظيم ثروته بحيث يدفع اقل ضريبة، اي استفادة المكلف من هذه الثغرات القانونية التي لا تعد مخالفة ما دام يتحرك في اطار قانوني، كما عبر عنه A.MARGIREZ لكن هذا النوع من التهرب مهما اتصف بالشرعية فانه يدل علي ضعف في التحضر و غياب الضمير الاجتماعي ومن امثلة ذلك الضريبة علي الشركات حينها يقدم التشريع الجبائي علي فرض الضريبة علي الشركات بينما يساهل في اخضاع الرهبات هذه الضريبة اين يقوم المعني بالأمر بتقسيم امواله علي ورشة رغم انه مازال علي قيد الحياة علي شكل هبات حتي لا يخضع اموال لضريبة الشركات فنجد ان هناك نوعا من التحايل يستعمله الخاضعون بطريقة مشروعة

¹ د/ناصر مراد ، التهرب و الغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر و التوزيع طبعة 2009 ص 8.

² A. Margairez Roger Merkli "La Fuit de vante l'empote et contrôleur des fiscalités et ses sucée d'année deuxième édition suisse 1977 p 25."

او الامتناع عن الاستهلاك او انتاج السلع التي تفرض عليها ضريبة مرتفعة يقصد تفادي دفعها كما يدخل ضمن هذا النوع من التهرب المشروع، التهرب الذي ينظمه، التشريع الضريبي و الذي يستند الي كون الضريبة اداة هامة تستخدمها الدولة لتحقيق عدة اهداف مالية، اقتصادية اجتماعية لذلك ينظم المشروع هذا التهرب المشروع لتحقيق اهداف معينة، مثل اخضاع الارباح المعاد استثمارها بالنسبة للشركات الي معدل خاص 15 عوض 30 قصد تشجيع الاستثمار.

• التهرب غير المشروع (المخالف للقانون):

بخلاف الشكل الاول من التهرب الجبائي فان هذا النوع يعتمد علي عنصر القصد لمخالفة القانون، فقد عرف عبد المنعم فوزي بأنه " يتضمن مخالفة قوانين الضرائب فتندرج تحته بذلك كل طرق احتيالية للتخلص من اداء الضريبة"¹.

ففي نظر عبد المنعم فوزي يتجلى هذا النوع في الطريقتين:

- **الاولي:** في حالة تحديد وعاء الضريبة، اذا قام المكلف بالضريبة تصريح غير صحيح لتقدير الضريبة علي اساسه
- **الثانية:** في حالة تحصيل الضريبة، حيث يخفض المكلف امواله حتي يتعذر علي المصالح الجبائية ان تحصل علي مبلغ الضريبة.

ومن خلال تعريف عبد المنعم فوزي نجد ان التهرب غير المشروع يعني مخالفة قوانين الضرائب عن قصد وذلك بالاستفادة من ثغرات لم تكن مقصودة من طرف المشروع او تكون نتيجة ذكاء المكلف و احتياله للتخلص من اداء الضريبة.

ب- التهرب الضريبي المحلي و الدولي:

حسب مفهوم الاستاذ حسن الغرباوي و الدكتور جلال بكير: "يتم التهرب الجبائي الداخلي داخل حدود الدولة، اما التهرب الجبائي الخارجي او الدولي يتم اذا امتد النشاط الضريبي لأكثر من دولة".

• التهرب الضريبي المحلي:

ان التهرب الضريبي المحلي يحدث داخل الحدود و المكلف يجد نفسه دائما امام السلطات الجبائية لبلده و من هذا التعريف تستخلص ان التهرب الضريبي داخل الحدود الجغرافيا للبلد الذي ينتمي اليه و بالتالي الي الادارة الجبائية المحلية و هي الظاهرة التي نقوم بمعالجتها في بحثنا هذا.

• التهرب الضريبي الدولي:

التهرب من دفع الضرائب داخل البلد وذلك بتحويل المداخيل و المبالغ المتقطعة منها علي شكل ضرائب من نصيب هذا البلد علي بلد اخر يتميز بجباية منخفضة و هنا يقوم المكلف باستغلال كل

¹ عبد المنعم فوزي: المالية العامة و السياسة المالية ط1. بيروت دار النهضة العربية 1972 ص 223.

المنافذ و الطرق الغير قانونية من اجل التخفيض من حد الاقتطاعات الضريبية من بين تلك المنافذ التي يلجأ اليها ما يلي :

- تغيير مكان الخضوع الضريبي الي دولة تطبق رسوم منخفضة
- عند الاستيراد تضخم اسعار المشتريات و عند التصدير تخفض اسعار المبيعات كما هي عليه في الحقيقة او مبالغة في تقييم الاعباد و التكاليف
- انشاء شركات وهمية في الخارج للتهرب الكلي او الجزئي من اداء الواجب الجبائي حيث تتميز هذه الشركات بأنها لا تمارس اي نشاط و تكتفي برقم الحساب البنكي او رقم الصندوق البريدي.

الفرع الثاني:

الغش الضريبي la fraude fiscale:

لا يمكن ايجاد تعريف مانع جامع للغش الجبائي فقد تعددت اراء و تعاريف فقهاء الجباية، فقد عرف Luciemehl الغش الجبائي بأنه "مخالفة القانون الجبائي بهدف التخلص من فرض الضريبة و تخفيض العبء الضريبي و يحتوي علي عنصر مادي (مخالفة القانون) و عنصر القصد (هدف التخلص من فرض الضريبة)¹.

اما amargirez فقد اعتبر الغش بأنه "يتمثل في التخلص من الضريبة بإعطاء عرض خاطئ للواقع تفسير مضل".

و نجد ان Philip colin قد عرفه بأنه "المحاولة المقصودة للتخلص من الضريبة و هو ايضا كل العمليات المادية و المناورات التي يلجأ اليها المكلف للتهرب من تطبيق الضريبة علي مجموع المداخل".

وقد حاول المشروع الجبائي الجزائري قمع هذه الظاهرة من خلال النصوص و المواد القانونية عن طريق قانون الضرائب المباشر و الرسوم المماثلة المواد: 303 الي 308 و 114 الي 131 من قانون الرسم علي قانون الاعمال فالمشروع الجزائري فرق بين المخالفة بصفة عامة للتهرب بالنسبة لجميع الاصناف و المخالفة بصفة خاصة بالنسبة لكل صنف من الضريبة دون اعطاء تعريف واضح للغش الجبائي و يتفرع الغش الضريبي الي بسيط و موصوف:

الغش الضريبي البسيط :

يعتبر كل تصرف او حذف سوء نية من اجل الافلات من الضريبة اي بمعنى ان هذا الغش يتم عن طريق تضليل الادارة الجبائية و ذلك بتقديم تصريحات تتضمن بيانات خاطئة تكون محاولة التضليل دون استعمال عنصر التدليس و قد ورد ذكر الغش البسيط في المادتين 192 و 193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

¹ Lucien Mehl " science et Technique fiscal " citepar A.Margiz op p16.

الغش الموصوف:

يعتبر كل محاولة ارادية يقوم بها المكلف بسوء نية من اجل تضليل الادارة الجبائية مستعملا طرق تدليسيه في اقرار اساس الضريبة و حسب رأي m.cozion "يعتبر المكلف متهما باستعمال طرق تدليسيه ليس فقط عندما يهرب من دفع الضريبة و انما ايضا محاولة لمسح كل اثر لتهربه تحسبا لأية رقابة محتملة مثل تقديم فواتير و دفاتر حسابية مزورة، وذلك من خلال تضخيم قيمة النفقات و التخفيض من الايرادات و قد ورد في المادة 303 من ق.ض.م و الرسوم المماثلة مجمل الاعمال التي يعتبرها المشروع اعمالا تدليسيه .

المطلب الثالث:**طرق التهرب الضريبي:**

يمكن تصنيف طرق التهرب الضريبي علي المستوي المحلي ضمن شكلين هما التهرب الضريبي عن طريق العمليات المحاسبية و التهرب عن طريق الوسائل و القانون¹.

تعد ظاهرة التهرب الضريبي واسعة النطاق باعتبار ان المجال الخاضع للضريبة سواء كان نشاطا او عملا او سلعتا او حيازتا تكون مصدرا للضريبة لذا لا يمكن حصرها في هذا الموضوع و لكن نحاول توضيح بعض الاجراءات المستعملة من اجل القيام بعملية التهرب الضريبي فلقد تنوعت الاساليب و تعددت الطرق امام المكلف للتخلص من الضريبة حيث يسعى الي تحقيق ذلك بشتي الطرق المتاحة له فيمكننا اعطاء امثلة عن هذه الطرق المستعملة من طرف المكلف منها التهرب عن طريق تخفيض الايرادات، التهرب عن طريق زيادة الاعباء بالمصاريف العامة غير المبررة و ايضا التهرب عن طريق العمليات القانونية... الخ.

و على العموم يتم التهرب بواسطة وسيلتين:

¹ د/ناصر مراد : التهرب و الغش الضريبي في الجزائر دار قرطبة للنشر و التوزيع طبعة 2009 ص 11.

الفرع الاول:

التهرب عن طريق عمليات محاسبية:

يتم عن طريق عمليات تدليسييه في المحاسبة الممسوكة من طرف المكلف بحيث تبدو هذه المحاسبة القانونية الا انها تتضمن احتيال قصد التهرب من الضريبة، و يمكن تصنيف هذه العمليات الي ثلاث اصناف هي:¹

أ. التهرب عن طريق تخفيض الايرادات:

و ذلك من خلال عدم تسجيل جزء من ايرادات المؤسسة في الدفاتر المحاسبية قصد تخفيض و تقليص الوعاء الضريبي و تتمثل هذه الايرادات في المبيعات، الفوائد الممنوحة، المكافأة و عمولات لصالح المؤسسة و تفادي التصريح بجزء كبير من الايرادات التي تدخل في حساب الارباح الخاضعة للضريبة وهي تقتصر على من يمتلكون سجلات محاسبية سوءا كان ذلك اجباري بموجب رقم اعمالهم الذي يفرض عليهم الدخول في نظام التصريح الحقيقي او اختياريا بمحض ارادتهم على الايرادات التي لم تسجل عمدا في الدفاتر المحاسبية قد تكون:

- ثمن صفقات بيع السلع او مبالغ ناتجة عن تخفيضات علي رقم الاعمال تتم دون شك نقدا ومن يديه بنية المورد و الزبون مما لا يترك اي اثر لوجودها عند المورد اي لا تظهر في سجله المحاسبي في حساب الايرادات و بالمقابل سجلها الزبون علي انها نفقات
- وقد يلجأ المكلف الي تخفيض الايرادات الناتجة عن المبيعات (رقم الاعمال) وذلك لعدم تقييدها حسابيا (البيع دون فاتورة) لمسح اثار العمليات المحققة او تحرير فواتير وهمية قابلة للاسترجاع factures de routes او فواتير الطرق factures de routes يظهرها الزبون في حالة طلبها من مصالح الرقابة او الدرك الوطني من خلال تنقله في الاسواق و المدن، وعند اجراء عملية شراء جديدة يعيد الفواتير للمورد و يحصل علي فواتير وهمية اخري، بكميات و تواريخ و اصناف حقيقية، يبرز هذا التحليل بوضوح عندما تخفض المبيعات دون التخفيض في قيمة المشتريات خاصة اذا كانت قيمة التخفيضات كبيرة تؤدي الي تباين في الربح الاجمالي و يمكن توضيح هذه الحالة في الجدول التالي:²

المبالغ الحقيقية غير المصرح بها	المبالغ المعدل المصرح بها	
2.000.000	1900.000	مبيعات
1.500.000	1500.000	سعر التكلفة

¹ /ناصر مراد : التهرب و الغش الضريبي في الجزائر دار قرطبة للنشر و التوزيع طبعة 2009 ص 12.

² /ناصر مراد : مرجع سابق ص 50.

400.000	500.000	الربح الاجمالي
21	25	هامش الربح = الربح الاجمالي/المبيعات

ولكن لا يلفت الانتباه يلجأ المكلف بالضريبة الي طريقة اذكر و المتمثلة في التلاعب المحاسبي في قيمة المشتريات و في نفس الوقت تخفيض جزء من الايرادات للحصول علي نسبة هامش ربح ثابتة وذلك عن طريق تكييف سعر التكلفة مع مبلغ المبيعات للحصول علي تناسب بينهما او ينتج عن ذلك ان يحصل المكلف في الوضعية التي وازنها علي نفس هامش الربح كما هو مبين في الجدول التالي:¹

الحالة الحقيقية الغير لا مصرح بها	الحالة المعدلة المصرح لها	
2.000.000	1900.000	مبيعات
1.500.000	1425.000	سعر التكلفة
500.000	475.000	الربح الاجمالي
25	25	هامش الربح=الربح الاجمالي/المبيعات

كما يعتبر حساب المشتريات مصدر للتهرب اذ يقول Margiez ان انواع التهرب الاساسية الخالصة بالميزانية تعلق بالدرجة الاولى بحساب المشتريات و حساب الحقوق المختلفة فباستعمال بعض الحيل و الاجراءات المحاسبية يستطيع المكلف تخفيض الاصول او زيادة الخصوم و تكون نتيجة لذلك ان يتم تخفيض الربح الخاضع للضريبة"

ب. التهرب عن طريق زيادة الاعباد (التضخم في النفقات)

نص القانون الجبائي الجزائري علي طرح الاعباد من الارباح الاجمالية و يشترط في ذلك ان تكون هذه الاعباد مرتبطة ارتباطا وثيقا بالاستغلال لكن يحدث عكس ذلك، حيث يلجأ المكلف بطرح اعباد تكون بعيدة كل البعد عن الحقيقة و ينحصر تطبيق هذا النوع من الغش في خلق وظائف شكلية، مصاريف غير مبررة بالإضافة الي سوء تطبيقا لاهتلاكات بصورة قانونية.

● العمل الصوري و الوظيفة الشكلية:

ان مثل هذا الاجراء يعتبر خطير الي حد ما، حيث يعمد صاحب المؤسسة الي التسجيل المحاسبي لأجور و مرتبات لأشخاص خياليين لوجود لهم علي ارض الواقع بالمؤسسة بل علي الاوراق فقط كما يقول margiez: "هناك حالة رواتب جوهرية مسجلة من طرف المؤسسة لمصالح مستخدمين حقيقيين، هؤلاء المستخدمين من المفروض ان يتموا اعمالا جد مهمة لكن في الحقيقة فانهم لا يقومون باي نشاط في المؤسسة "فتعد تسجيل هذه الاجور و الرواتب الوهمية فأننا نخفض من قيمة الارباح باعتبار ان الاجور تمثل عبئ جباي قابل للطرح

¹ عبد المنعم فوزي ، مرجع السابق ص 50.

- النفقات و المصاريف العامة غير المبررة:

لا تعتبر الاجور و الرواتب المصروف الوحيد الذي ينقل كاهل الاعباد و انما توجد مصاريف عامة غير مبررة حيث نجد الادارة الجبائية تقريبا في جميع الدول التي تطبق الضريبة علي الدخل تعاني من هذه الاعباد التي تتولد عن طريق سوء استعمال او تسيير و تشكيل مجموعة هامة من الامكانيات و تمكن هذه المصاريف من الناحية التطبيقية في المبالغة في المخصصات الموجهة للمكافآت و كذلك منشأ يعود الي النفقات الخاصة بالمكلف حيث يدرجها ضمن الاعباء الخاصة بالاستغلال

- مخصص الاعباد المبالغ فيها او المفروضة:

ان التشريع الجبائي يشترط في المكافآت القابلة للطرح من الارباح الاجمالية ان تكون غير مفرطة، معني ذلك انها توجه عادة الي ضرورة الخدمة التي وجدت من اجلها، وانطلاقا من هذا نجد ان المكلف العشاش يستعمل هذا من اجل تخفيض المادة الخاضعة و ذلك عن طريق طرح المكافآت شكل مبالغ فيه.

- حساب مصاريف الاستغلال:

يقول margiez "ان مصاريف الاستغلال المنفقة لصالح المؤسسة قابلة للخصم و لكن عملية الخصم هذه عادة تولد افراطا في استعمالها لذا نجد في بعض الاحيان المؤسسات تقوم بخصم مصاريف تضمنها معني المصاريف العامة، لكنها في الاصل مصاريف شخصية للمكلف و التي لا يسمح القانون بخصمها"¹.

فهناك العديد من المكلفين الذين يسجلون المصاريف الخاصة بهم كشخص طبيعي في حساب شركتهم ، او محلهم، و هنا اخلاص بمبدأ استقلالية الدمة المالية للمالك عنها للمؤسسة كشخص معنوي له حساب خاص به فمثلا: يقوم بشراء مستلزمات لبيته كأثاث و يسجلها في حساب المشتريات للشركة ، او يقوم بصيانة السيارة الخاصة و دمج هذه النفقة في حساب الصيانة لأموال المؤسسة او تكاليفه هاتف الإقامة الشخصية للمسير او القيام بشراء منقولات تجارية التي يتم تسجيلها في فواتير تجارية ثم يقوم بتحويلها لحسابه الخاص .

- الاهتلاكات:

الاهتلاك المالي هو الإثبات الكتابي للنقص التدريجي الذي يصيب الموجودات الثابتة للمؤسسة بفضل الزمن او الاستغلال ، اذا فالاهتلاك هو القيمة التي يفقدها الاصل الثابت الموجود بالمؤسسة نتيجة مدة الحيازة ،بالإضافة الي استعماله و يعرف ايضا علي انه "التسجيل المحاسبي للخسارة التي تتعرض لها الاستثمارات و التي لا تتدهور قيمتها مع الزمن بهدف اظهارها بالميزانية و بقيمتها الصافية"².

¹ A.Margiez la fraude et ses succe danes.p 252.

² عبد المنعم فوزي ، مرجع السابق ص 68.

كما يعرف الاهتلاك بأنه " طريقة لتوزيع تكاليف، حيث توزع تكلفة الاستثمار القابلة لاهتلاك علي مدة دوران حياته" ، ومن جهة اخري يعرف بأنه طريقة تجديد الاستثمارات اي ان الهدف من حساب تسجيل الاهتلاك هو ضمان تجديد الاستثمارات عن عمرها الانتاجي وذلك بتجهيز مبالغ سنوية من الارباح اي تسجيل كل دورة بالعبء العائد لها، الي ان نحصل علي القيمة الاصلية الاستثمار المعين، اما من الناحية القانونية و القانون التجاري و القانون الضريبي يؤكدان علي اجبارية الاهتلاك و يجب حساب و تسجيل الاهتلاكات او المؤونات مهما كانت التسمية و ذلك للحفاظ علي مصداقية الميزانية.

فالمخطط المحاسبي الوطني يأخذ بالفكرة الاخيرة اذ يعرف الاهتلاك بأنه " تسجيل تدهور الاستثمارات بهدف اعادة تكوين الاموال المستثمرة" فالاهتلاك يلعب دورا هاما في المؤسسة احدهما اقتصادي و الاخر مالي فالدور الاقتصادي يتمثل في استهلاك مثالي الاستثمار، اما الدور المالي يتمثل في اعادة تكوين الاموال المستثمرة الاستثمارات بهدف اعادة تجديدها في نهاية عمرها الافتتاحي، حيث يتم حجز مبالغ سنوية، لذلك تبقى تحت تصرف المؤسسة كتمويل ذاتي الي يوم صرفها، فرغم كل هذا تعتبر الاهتلاكات اداة للغش الجبائي و يمكننا تحليل ذلك باعتبار ان الاهتلاك عبء قابل للطرح من حيث حجم الارباح الصافية الخاضعة للضريبة و عليه فان الاقطاعات الضريبية علي الارباح الصافية تكون اقل و من خلال تنوع الاموال المملوكة و فترة بقائها فالتشريع الجبائي وضع سلم معدلات امتلاك واجب علي المكلف تطبيقها تفاديا لتضخيم التكاليف¹ :

- بالنسبة للمستخدمين 03% الي 04%
- بالنسبة للمحلات التجارية 02% الي 05%
- بالنسبة للمعدات 03 الي 15
- بالنسبة للأدوات 10 الي 20
- بالنسبة لمعدات النقل 20 الي 25

لكن يحدث العكس حيث يتجه المكلف لعملية الغش عن طريق تطبيق معدل مفرط لزيادة الاعباء التي تكون نتيجتها الحتمية تخفيف الارباح اضافة الي الاهتلاكات يمكن ان تكون المؤونات هي الاخرى اعادة للغش الجبائي عن طريق تخصيص قيم عالية تفوق الحد المطلوب و المكلف لا يتوقف عند هذا الحد من انواع الغش بل يتعدى الي وسيلة اخري تكون عبر القانون فالنتيجة واحدة و الطرق تختلف؟

الفرع الثاني: التهرب عن طريق الوسائل و القانون:

أ. التهرب عن طريق الوسائل:

اضافة الي طريق التهرب السابقة التي تعتمد علي المكلف بتغليب الادارة و ذلك بإعطاء ارقام خاطئة في التصاريح من شأنها ان تخفض عبء الضريبة، يوجد نوع اخر من الغش و يتجسد في الغش عن طريق الوسائل، انتقاص الاعباء، و يرجع ذلك الي غياب الرقابة الجبائية في مواجهة هذا

¹ عبد المنعم فوزي ، مرجع السابق ص 69.

النوع من الغش الذي هو عبارة عن نشاطات مخفية كما لاحظ ذلك gillert في المدن الهامة و كذا بالمراكز الريفية الصعبة المنال "كثيرة هي المؤسسات الانتاجية و مؤسسات التصليح التي تنشط دون علم المصالح الجبائية و التي تسوق منتجاتها بدون فاتورة سواء علي مستوى البيع بالجملة او بالتفصيل" و لكن نوضح الرؤية جيدا نستشهد بهذا المثال:¹

فادا كان لدينا مكلف يقوم بصنع الحلويات و لنفرض ان نصنع 100 حبة حلوة يلزم 100 كلغ و من الدقيق و 20 كلغ من السكر الناعم، و لكن هذا المكلف قام بعملية التهرب فصرح ب 70 كلغ من الدقيق و 08 كلغ من السكر الناعم، وهذا يؤدي الي نقص عدد الحبات التي سوف تباع من طرفه، مما يؤدي الي نقص الارباح و بالتالي الي تخفيف عبء الضريبة

ب. التهرب عن طريق العمليات القانونية

الي جانب الغش عن طريق الوسائل يوجد الغش عن طريق خلق وضعية قانونية و التي ترتكز اساسا علي العمليات الشكلية هذا النوع من الغش يستخدم في المواد الخاضعة للرسم علي رقم الاعمال و يطبق بالأخص في الفواتير بدون متابعات" ان هذه العملية تسمح للمكلف الغشاش الحصول علي تخفيضات الرسوم عن العمليات غير فعلية و التي اجلها نحصل علي فواتير غير صحيحة، بمعنى حصول المكلف علي فاتورة غير فعلية من طرف المورد، فان ذلك يسمح له بالاستفادة من الرسم المدون عليها، كما يسمح له ذلك في ما اذا كان الرسم الواجب دفعه اقل من الرسم الذي يمكن الاستفادة منه عن طريق الخصم بالمطالبة باستيراد الفارق"².

قد يؤدي دافع التهرب الضريبي بالمكلف اعتماد طرق اختيارية و غير قانونية و التي تطورت مع تطور وسائل الاتصال التي نذكر منها دخول الانترنت عالم الاتصال ادي بالمكلفين خاصة التجار و اصحاب الشركات اتمام العمليات و صفقات فيما بينهم عن طريق الانترنت، فلا تستطيع الدولة ان تكشف هذه العمليات و بالتالي حرمان خزيتها من موارد هامة خاصة اذا كانت قيمة الصفقات ضخمة.

- وضع سجلات تجارية لأسماء و همية و افراد لا وجود لهم
- تحقيق عدة مداخل يصرح بها في عناوين مختلفة لإخضاعها لمعدلات منخفضة.
- الحصول علي امتيازات جبائية وشبه جبائية في اطار الوكالة الوطنية لتدعيم الاستثمارات (APC1) او الوكالة الوطنية لتشغيل الشباب (ANSEJ) ثم يتم التنازل عن الاستثمارات المقنتاة خارج الرسم، مما يفوت علي خزينة الدولة مبالغ ضخمة.

¹ د/سوزي علي ناشد، المرجع السابق ص 138.

² د/ناصر مراد : التهرب الضريبي في الجزائر، المرجع السابق ص 11.

المبحث الثاني:**اسباب التهرب الضريبي:**

ان ظاهرة التهرب الضريبي من الظواهر التي تعرفها معظم المجتمعات باعتبارها قد وجدت بتواجد الضريبة نفسها، فهي ظاهرة تزداد يوما بعد يوم بتزايد حجم النشاط الاقتصادي و عدد السكان ، الشيء الذي يؤدي الي تعقيد البيانات القانونية للضريبة ، علاوة علي الدور الذي يلعبه في تعطيل السياسة التنموية التي تسطيرها الدولة خاصة و انه يحرم خزينة الدولة من اموال كبيرة كل سنة ، و عليه سنحاول التطرق الي بعض الاسباب الهامة و التي تكون مسؤولة عن وجود هذه الظاهرة .

المطلب الاول:**الاسباب الخاصة بالنظام الضريبي :**

ان المحاولات العديدة و المتكررة للدولة في تعديل النظام الضريبي وجعله يتماشى و توجهات الجزائر لم يكن بالأمر اليسير، اذ وجدت الجزائر نفسها خاصة بعد الاستقلال تعاني من فراغ قانوني في الجانب المالي ، لذلك سعت جاهدة لتساير الواقع، الا انه و في سنة 1987 اصبح النظام الجزائري لا يستجيب لمتطلبات التنمية الاقتصادية بسبب عدم ملائمته للمعطيات الاقتصادية الجديدة خاصة بعد توجه الاقتصاد الوطني من اقتصاد موجه الي اقتصاد موجه الي اقتصاد السوق الحر الشيء الذي دفع بالدولة الي استصلاح النظام الضريبي، كل هذا خلق سلبيات و عيوب تميز بها النظام الضريبي الجزائري نجيزها في العناصر التالية¹:

¹ ناصر مراد : التهرب الضريبي في الجزائر، المرجع السابق ص12

الفرع الاول:

يعقد التشريعات الضريبية:

و من امثلة هذا التعقيد ما تحويه قوانين الضرائب من اعفاءات و تخفيضات و اضافات في سعر الضريبة علاوة علي غموض القواعد التشريعية التي تنظم انواع الضرائب المختلفة، و ما زاد الطين بلة التغييرات في مجال التنظيم الجبائي، الشيء الذي ادي الي عدم الاستقرار في الجهاز الجبائي يعذر علي المكلفين مواكبة هذه التغييرات المتتالية نتيجة لنقص الاعلام، و منه عدم الامتثال لها و لو لم يكن ذلك عن سوء نية.¹

و هذا ما دفع المشروع الجزائري الي اتخاذ اصلاحات جبائية تنمائي، والفكر الحالي الحديث و ذلك استبدال كل من الرسوم الوحيد الاجمالي علي الانتاج و الرسوم الوحيد الاجمالي علي تأدية الخدمات بضريبة حديثة تعرف باسم الرسم علي القيمة المضافة و هذا ما جاء في قانون 36/90 و الذي دخل حيز التنفيذ في شهر افريل سنة 1992 م وشكل عام فان تعقيد النظام الجبائي نتج عنه عدم تقبيل المكلف لكل الاجراءات العملية التي تحتويها، مما يدفعه الي عدم المثول لهذه الاجراءات و محاولة المستمرة للتهرب من الضريبة " فالتهرب هو نتيجة سريعة لضريبة سيئة"

الفرع الثاني:

ضعف العدالة الضريبية:

يتميز النظام الضريبي الجزائري بابتعاده عن العدالة الضريبية و يتضح ذلك فيما يلي :

ان طريقة الاقتطاع من المصدر مقتصرة علي بعض المداخل دون الاخر و يترتب عن ذلك اختلاف امكانية التهرب الضريبي بعكس المداخل التي تخضع لطريقة الاقتطاع من المصدر تنعدم فيها فرض التهرب الضريبي بعكس المداخل الاخرى التي تتبقي لها امكانية التهرب الضريبي ان اختلاف مواعيد تحصيل الضريبة للمكلفين قد شكل اجحافا في حق البعض، فنجد تحصيل الضريبة علي الاجور يكون في نهاية كل شهر في حين تحصل الضريبة علي الارباح الصناعية و التجارية يكون عند نهاية السنة دفعات.

¹ Hubert Brochiez et pierre Ta bâton , économie financière France, presse universitaire de financé 1963.p243.

ان الضريبة المباشرة يغلب عليها طابع المعدل النسبي ، علما ان هذا الاخير لا يراعي حجم الداخل مما يترتب علي ذلك اجحاف في حق الدخول الضعيفة¹.

اختلاف المعامل الضريبية بحيث نجد المؤسسات العمومية تستفيد من مزايا ضريبية هامة عكس المؤسسات الخاصة ، بالإضافة الي ذلك فان المؤسسات الاجنبية تخضع لمعاملة ضريبية خاصة، بحيث نجد المؤسسات الجزائرية تخضع للضريبة علي الارباح الصناعية و التجارية بمعدل 50% بينما مؤسسات الاشتغال العقارية الاجنبية تخضع لمعدل 08% اما المؤسسات الاجنبية لتأدية الخدمات تخضع الاقطاع من المصدر للضريبة علي الارباح غير التجارية للنسبة 25%

الفرع الثالث:

الضغط الجبائي

يعرفه العديد من الجبائين كل حسب تعريفه، فنجد ان lucienmehl يعرفه بقول "هو العقاة الموجودة بين الاقطاع الجبائي الذي يخضع له الشخص الطبيعي، و الدخل الذي يحوزه هؤلاء الاشخاص و هذه العلاقة ينتمي ايضا بالنسب الاجمالية الاقطاعات الاجبارية ، ان لنقل الاقطاع الذي تفرضه الادارة علي المكلف اثار كبيرة علي اداء واجباته الجبائية اذ من الثابت انه كلما ارتفع سعر الضريبة و قيمتها كلما زاد عبثها وكلما كان ذلك دعوة الغش كذلك من خلال تعريف lucienmehl يقول Rivoli في كتابه vive l'impôt يمكن ان نعرف الضغط الجبائي علي اساس انه يمثل العلاقة بين الاقطاع الإجمالي من الضرائب و الناتج الوطني الخام و يكتب بالشكل الثاني لا الضغط الجبائي = الارادات الجبائية / الناتج الوطني الخام حيث ان:

الارادات الجبائية: هي مجموع المداخل عن فرض الضرائب و التي يتم تحصيلها .

الناتج الوطني الخام: هو عبارة عن مجموعة المداخل الاخرى الناتجة عن ممارسة مختلفة النشاطات .

حيث انه كلما اقتربت النسبة من 01 تكون بسبب ضغط جبائي اقصى الشيء الذي يؤدي الي التهرب الجبائي، بل قد يؤدي احيانا الي وقوع ثورة جبائية، و هذا ما حدث في اول جانفي من سنة 1992 بلندن، حيث قامت مظاهرات عنيفة نتيجة الرفع من نسبة الضريبة علي العقارات و تحديد نسبة الضغط الجبائي ليست ثابتة فهي تخضع لعدة عوامل : ففي الدول التي تعرف تدهورا في انتاجها الوطني الخام تلجأ الي الرفع من ايراداتها الجبائية اما عن طريق رفع معدل الضرائب ، احداث ضرائب جديدة ، تحسين التحصيل ، تحسين الرقابة لمحاربة التهرب الجبائي مما يؤدي الي تفاقم نسبة الضغط الجبائي التي لا يقوي المكفون علي تحملها

¹ مجدوب عبد الغني، انعكاسات ظاهرة التهرب الضريبي و طرق الحد منها على مستوى المحلي، مذكرة تخرج شهادة الماستر كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير جامعة تلمسان ص10-11.

و عرف المحللون الجبائيون ، بين نوعين بين الضغط الجبائي خاص و اخر عام علي التوالي بالنسبة للمكلف و بالنسبة للدولة¹.

الضغط الجبائي بالنسبة للمكلف:

باعتبار ان الضريبة اقتطاع علي ممتلكات المكلف فان هذا الاخير يحس بنوع من الحرمان و مما يزيد في اثاره هذا الاحساس هو الارتفاع الكبير لنسبة الضغط الجبائي ، و هذا ما يدفعه الي ممارسة التهرب ، و الضغط الجبائي بالنسبة للمكلف هو المقارنة بين مجموع الاقتطاعات التي يتحملها و مجموع العائدات التي يتلقاها ، فيعبر عن ذلك بالعلاقة التالية: الضغط الجبائي = مجموع الضرائب / مجموع المداخل.

ان هذا المدلول يبقي دو طابع شخصي ، لأن المكلف ليس علي علم بالعبء الحقيقي الذي يتحمله ، فهو يعرف فقط الضرائب المباشرة التي يدفعها للإدارة الجبائية ، و يجعل بالمقابل الضرائب الغير المباشرة التي تم ادماجها في ثمن الخدمة التي تلقاها او السلعة التي اشتراها ، و من العلاقة المذكورة سنستنتج وجود علاقة عكسية بين ظاهرة التهرب و الضغط الجبائي اذ بزيادة معدل الضغط الجبائي يزيد مستوي التهرب الضريبي و العكس صحيح .

الضغط الجبائي بالنسبة للدولة:

فيما يخص الدولة فان قياس الضغط الجبائي يكون بالمقارنة بين مجموع الاقتطاعات الجبائية العامة و الناتج الوطني الخام (PNB) و يعبر عنه بالعلاقة :

الضغط الجبائي = مجموع الاقتطاعات العامة / الناتج الوطني الخام

هذه المقارنة لا تسمح بقياس العبء الجبائي لان الاقتطاعات المحصل عليها تكون موضوع تمويل ميزانية الدولة ، و ثم اعادة توزيعها في شكل نفقات عامة ، و لكن تظهر لنا كما يقول J. Rivoli "مدي تدخل الادارة الجبائية في المحيط الاقتصادي عبر قنوات الاقتطاع الاجباري"

المطلب الثاني:

الاسباب الخاصة بالإدارة الجبائية²:

ان الاصلاحات الجبائية فيما يخص النظام الجبائي لا تحقق لها الفعالية ان لم تكن الادارة التنفيذية و المتمثلة في الادارة الجبائية علي مستوي مقبول من التنظيم و الكفاءات ، و يمكن تعريف الادارة الجبائية علي انها منظمة رسمية لها السلطة العمومية تضم مجموعة من الوسائل و الامكانيات المادية و البشرية و القانونية لها دور اساسي في تسيير حصيلة العائد الجبائي ، بحيث تكمن مهمتها في :

مراقبة التصريحات الخاصة بالمكلفين، وكذلك تصفية الضرائب و الرسوم.

¹ عادل فليح علي ، في التشريع الماي و الضريبي، الطبعة الاولى، دار حامد للنشر و التوزيع ، عمان الاردن 2003 ص 37.

² أحمد جامع، فن المالية العامة، الجزء الاول، دار النشر الغربية القاهرة 1975 ص 10.

مراقبة بعض القطاعات الاقتصادية ، و كذا عقد الاتفاقيات الجبائية العالمية ، و علي هذا الاساس و كلما كانت هذه الادارة ضعيفة الكفاءة والنزاهة كلما سهل التهرب الضريبي ، و الملاحظ في الجزائر ان الادارة الجبائية حادث عن الهدف الاساسي و الموكل لها بسبب اتسامها بملامح ادارات الدول و المتخفة كالإهمال و التسبب و الا مبالاة وانعدام الوعي المهني و نقص العناصر الكفاءة من جهة ، و افتقار الادارة من مختلف الوسائل المادية الحديثة من جهة اخري ، ويمكن ابراز اوجه القصور و الاداري في :

الفرع الاول:

قصور الامكانيات البشرية

امام الانفتاح الاقتصادي الذي عرفته الجزائر و ما انجز عنه من زيادة في عدة المشاريع الاقتصادية خاصة بعد فتح الباب للمبادرات الفردية و اصحاب رؤوس الاموال الاستثمار في شتي الميادين كانت النتيجة الحتمية لذلك ان ارتفع عدد المكلفين و الملفات المعروضة للدراسة بشكل كبير ، لكن هذه الزيادة في عدد المكلفين لم تسايرها زيادة مماثلة من الناحية الكمية لأعوان موظفي الادارة الجبائية ، اذ وجدت هذه الاخيرة نفسها امام مهام متزايدة و ضخمة يصعب التحكم فيها ، فعلي سبيل المثال وصل عدد الملفات بالنسبة للموظف الواحد 300 ملف ، دراسة المفتشية العامة للمالية قدرت الحاجة فيها الي 25000 موظف في الظروف العادية ، في حين ان النسبة للموظفين الي الملفات في بعض الدول الاوروبية كفرنسا و بلجيكا وصلت الي 100 ملف للموظف الواحد¹.

ان إمكانيات التقليل من فرص التهرب الضريبي تستوجب رقابة فعالة و دائمة ، غير ان المشكلة الجوهرية التي تعرقل اجراءات الرقابة تكمن في نقص عدد المراقبين الذين تتوفر عليهم الادارة الجبائية علي مستوي التراب الوطني ، اذ تتوفر علي 472 مراقب لكل 490000 مكلف بمعدل 1038 للمراقب مع ما يتحملة كل ملف من بيانات و جداول تستغرق مطالعته ، و التحقيق فيه وقت لا يستهان به².

بالإضافة الي ما سبق ذكره تعاني ادارة الضرائب من عدم تخصص اعوانها في المجال الجبائي ونقص كفاءتهم اذ ان مستوي اعوان الضرائب في الجزائر ضعيف و ان هناك 20% فقط من الاعوان الحاصلون علي البكالوريا الشيء الذي ادي الي التهرب من الضريبة ، علاوة علي غياب السياسات التكوينية المنظمة و عدم اجراء دورات تربصيه و تأهيلية التي تجعلهم قادرين علي مواكبة التطور السريع في التقنيات و المعارف العلمية

كما يمكن الإشارة الي افة الرشوة التي تمس اعوان ادارة الضرائب كسبب خطير في حرمان خزينة الدولة من مبالغ مالية معتبرة اذ يقول nagave zyvathm الذي يتحدث عن الرشوة ، في الدول العالم الثالث " ان الرشوة في دول العالم الثالث تضرب اطنابها من النواب الي الوزير".

¹ عيسى بلخوخ: الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب و الغش الضريبي مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر ص65.64.

² عبد المنعم فوزي المرجع السابق،ص226.

وبصفة عامة يمكن القول بأن وجود هذه الظاهرة اكيد و ان ما شجع علي وجودها هو نقص اجراءات قمعها و كذا كون نظام الاجور في الادارة الجبائية يشجع علي احترافها من طرف بعض الاعوان¹.

الفرع الثاني: قصور الامكانيات المادية:

لم تشهد مديريات الضرائب قبل الاصلاح ، و بالتالي فالإدارة الجبائية الجزائري تطورا سريعا وواسعا في عدد المستخدمين وحتى الامكانيات المادية ، و بالتالي فالإدارة الجبائية الجزائرية تعاني من نقص و عجز في امكاناتها المادية ، وهذا من شأنه ان يؤثر علي الحصيلة الجبائية و علي هذا الاساس ساهمت هذه المشكلة في انتشار و تفاقم ظاهرة التهرب الضريبي ، ومن اوجه هذا القصور نذكر:

القصور الحاصل في المقرات و اعتبار بعضها الاخر بحاجة الي ترميم و تجديد انعدام الاجهزة الحديثة للتسيير ، وقلة استخدام اجهزة الاعلام الالي ،حيث يوضح احد مراقبي الجباية قائلا " اذ أول مشكل يوجهنا هو التعثر في جميع المعلومات الخاصة بالملفات ، هذه الملفات يمكن ان تضيع ببساطة وسط الكم الهائل من الارشيف".

قلة التجهيزات الضرورية الخاصة بالإدارة :

قلة وسائل النقل التي تستخدمها اعوان الادارة للقيام بمهامهم مما يظهرهم الي استخدام وسائل خاصة² نقص التأمين الشامل الذي يضمن للموظفين خاصة اعوان المراقبة عند تعرضهم لبعض المخاطر كالاكتداءات او الضرب او الاغراء اثناء قيامهم بالمهام الرقابية الخ.....

¹ عيسى بلخوخ، مرجع سابق ص 64.

² ناصر مراد، نفس المرجع ص 34.

الفرع الثالث:

عدم فاعلية الرقابة و الاجراءات الادارية و التنظيمية

1. عدم فاعلية الرقابة :

هناك اسباب تدفع بالمكلف الي استعمال طرق احتيالية للتخلص من الضريبة كليا او جزئيا و كل هذه الاسباب و الاساليب و الطرق المختلفة تنشأ من انعدام الرقابة الفعلية و الذي نتج بالدرجة الاولى من قلة الاعوان المكلفين بالرقابة كذلك فيما يتعلق بالوسائل المعدة لعمليات الرقابة التي تعتبر قليلة بالمقارنة مع عمليات التحصيل و التحقيق و الرقابة الواجبة التغطية من قبل الاعوان الاداريين .

2. الاجراءات الادارية و التنظيمية :

و تتمثل في الصعوبات التي تواجهها الادارة في القيام بإجراءاتها التي تدفع المكلف الي لجوئه للتهرب تخلصا من التزاماته ، و تتمثل فيما يلي:

- تعقد الاجراءات الادارية الخاصة بالتحصيل :

ان تعقد هذه الاجراءات التي تواجه المكلف قد تدفعه الي التهرب من دفع الضريبة لاعتماد الادارة علي كثرة الوثائق التي تطالبه بها مع كثرة اجراءاتها و تعقيدها فتولد لديه دافعا للتهرب من الالتزامات الواجبة عليه ، و بالتالي فتعقد هذه الاجراءات يؤدي الي خلق روح الكراهية لدي المكلف للتهرب من الضريبة ، و هو ما يوجب علي الادارة العمل علي تسيير هذه الاجراءات.¹

- صعوبة تقدير الوعاء الضريبي :

مثال ذلك صعوبة تقدير الدخل الصافي و تقدير الملكيات ، الشيء الذي يسهل للمتهرب اخفاء وعاء الضريبة ، او قد تؤدي الي ربط الضريبة ربطا جزافيا بأقل من القيمة الحقيقية بها ، و هذه احدي صور التهرب ، او بأكثر من قيمتها الحقيقية و هذا ينطوي علي الاخلال بالعدالة التي هي من المبادئ الاساسية للضريبة و التي تقضي بأن يشارك كل الافراد في تحمل اعباء الدولة تبعا لمقدرتهم التكليفية ، فلاحظ بهذه القاعدة قد يؤدي الي احداث اثار معنوية تشجع علي التهرب.

¹ عبد المنعم فوزي المرجع السابق، ص255.

عدم المساواة في التطبيق غياب العدالة الضريبية:

باعتبار العدالة الضريبية من اهم القواعد الضريبية فانه بتوفرها تتحقق الشفافية و المساواة كونها تتضمن التوزيع العادل الاعباد الضريبية بين الافراد ، لذا فان الاخلال بهذه العدالة يجعل المكلفين يشعرون بهدي ثقل الاقتطاع¹.

وهذا الشعور سيزيد من حدة الضغط الضريبي علي المكلف مما يجعله يتهرب من ذلك بجميع الطرق.

و تجدر بنا ان نفرق بين العدالة الفعلية ، فقد تكون الضريبة عادلة هذا لوجهة القانونية كما ارادها المشروع المالي ثم تأتي صعوبة التطبيق فتقضي علي هذه العدالة فلا شك ان الضريبة لا تعتبر عادلة الا اذا استوفت ركني العدالة اي عدالة تقدير الضريبة و عدالة تطبيقها، و الاخيرة اي عدالة تقدير الضريبة و عدالة تطبيقها ، و الاخيرة مرتبطة بكفاءة الادارة المالية ومن الثابت ان عدم المساواة في التطبيق تضعف الثقة العامة بعدالة الضريبة فبعد الكثير من المكلفين يشتكون من التمييز في المعاملة في تطبيق الاجراءات التي كانت من احد الحوافز للتهرب من الضريبة اذا يعتبر الجانب التنظيمي للإدارة الجبائية خاصة بشأن مصالحها من الاسباب الرئيسية التي تساهم و تفسح المجال المكلف للتهرب من اداء التزاماته الجبائية .

¹ د/علي عباس عياد، النظم الضريبية المقارنة، الجزء الثاني الاسكندرية ص 40.

المطلب الثالث:**الاسباب المتعلقة بالمكلف :**

من الاسباب التي تؤدي الي وجود ظاهرة التهرب الضريبي تعود في حقيقة الامر الي دوافع اقتصادية و اخري معنوية للمكلف ، و مظاهر عدم الانضباط الجبائي *i, *indiscipline fiscale* وضعف الوعي الضريبي هو اساس كل تهرب يقوم به الفرد و هذا عندما ينظر الي الضريبة بمفهوم خاطئ

الفرع الاول:**الاسباب الاقتصادية:**

انه من المؤكد ان الاسباب الاقتصادية دورا هاما في تفاقم ظاهرة التهرب الجبائي و هذا بالنظر للحالة الاقتصادية للمكلف التي تحدد مدي امكانية دفعة للضريبة دون ان ننسي الوضعية الاقتصادية للدولة التي لها تأثير كبير علي المكلف
الوضعية الاقتصادية للمكلف :

تتحكم الحالة الاقتصادية للمكلف غالبا في وضعية ايزاء الضريبة و عليه فالمكلف يملك مداخيل مرتفعة فهو يدفع كامل ما عليه من الضرائب و رسوم دون محاولة اللجوء الي التهرب و هذا ما اكده p.gavdenet "يحاول المكلف و بدقة ان يدفع الضرائب المفروضة عليه لكن لا يتعرض لعواقب محاولة التهرب بل يذهب الي ابعد من ذلك بمحاولة اظهار بانه ذو سيرة جبائية حسنة و عكس ذلك اثناء تعرض المكلف لصعوبات مالية اين يشتد به الحال الي التقليل من الاعباء حالة تسديد كل الضرائب و الرسوم سيؤدي لا محالة الي افلاسه و كما يقول g.tixier " و هذا ما يبين ان التهرب الضريبي في الدول المتقدمة منخفض مقارنة بالدول النامية نظرا لارتفاع عوائد الافراد ، و للوضعية الاقتصادية للدول اثر كبير في تحديد مداخيل المكلفين¹.

الوضعية الاقتصادية للدولة :

تتعرض اقتصاديات الدول في نشاطاتها الي تقلبات متوترة و متفاقمة في بعض الاحيان و المتمثلة في دورات اقتصادية تلحق النظام الاقتصادي بالتعطل في الموارد البشرية و الانتاجية و تصيب الدخل بالزيادة او النقصان اي انه يحدث و ان يكون الوضع الاقتصادي للدولة في حالة ازدهارها و رواجها كما يحدث و ان يكون في حالة كساد و جمود.

ففي حالة التضخم الذي هو في الحقيقة عبارة عن ظاهرة ديناميكية تحدث نتيجة خلل بين العرض و الطلب نتيجته الارتفاع الغير طبيعي في الاسعار ، يلعب التضخم دورين احدهما ايجابي و الاخر سلبي علي طاقة المكلف لأن التضخم مرتبطا مباشرة بالقوة الشرائية للمكلفين ،

¹ رضا بو عزيزي، التهرب الضريبي في الجزائر 1992-1996 رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية فرع النفود و المالية ، الجزائر، 199، ص 60

ففي حالة ارتفاع هذه القوة ارتفع الاستهلاك و بالضرورة يؤدي الي زيادة الايرادات الضريبية فوضعية المكلف المقبولة الي حد ما باعتبار ، ان المستهلك هو الضحية علي العكس اذا انخفضت القوة الشرائية فان الاستهلاك سوف يقل و كذلك كمية الايرادات الضريبية سوف تتدني فهنا المكلف ليس له امكانيته وضع ضرائب علي الاخرين¹ ان هذه الوضعية تحدث اختلال في الاقتصاد الوطني مما يستدعي تدخل الدولة في تحديد اسعار السلع لتعديل السوق و يصعب تحميل المكلف عبئه الضريبي علي زبائنه و هكذا يكون التهرب الضريبي امرا اكيدا و عموما فنظام الاقتصاد الجزائي ليس مرتكزا علي قواعد قانونية بإمكانها مساعدة الادارة الجبائية في القضاء علي التهرب الضريبي و ما يمكن قوله في هذا الصدد انه في حالة الرخاء الاقتصادي تقل نسبة المتهربين و العكس صحيح في حالة الكساد الاقتصادي.

¹ رضا بوعزيزي، المرجع السابق ص 61.

الفرع الثاني :

الاسباب المعنوية:

ان حقيقة التهرب امام الضرائب يعود اساسا الي ضعف الواجب الجبائي حيث يقول goudmet Paul "ان الضمير الجبائي لعدد من المكلفين يقل اهميته عندهم عن الضمير الاخلاقي و عند معظمهم السرقة في ميدان الجباية ليست بسرقة " حيث يشعر المكلف عند دفع الضريبة بأن جزء من ماله يضيع دون ان يستفيد منه ، الامر الذي يدفعنا الي معرفة اسباب هذا الشعور و التي تعود الي ثلاثة عوامل " دول العالم الثالث".

-العامل التاريخي:-

ساهم بدوره في تخفيض اداء الواجب الجبائي حيث يشعر المكلف بأن الضريبة تجد مصدرها في انظمة لا تمس بصلة النظام الجبائي الاسلامي و أنها بذلك دخيلة عليه ، فعاد ما يتساءل المكلف عن ايهما يجب الدفع ، الضريبة ام الزكاة؟ و لهذا يلجأ للبحث عن وسائل للتهرب الجبائي التي تصبح بمثابة مقاومة جبائية ، و في الجزائر فان ظاهرة التهرب الجبائي موجودة اساسا في معارضة المكلفين للجباية من جهة و في بعض الاحيان للضغط ، علاوة علي الفترة الاستعمارية التي تعتبر خلفية لدي المكلف يستند اليها حتي يبرز نفسه بسبب تهربه ، بأن هذه الاخيرة ما هي الا اداة سيطرة و استغلال و بعد الاستقلال بقيت نفس النظرة الي الضريبة بأنها عبء يحاول التخلص منه¹.

-العامل الثقافي:-

بالإضافة الي العامل التاريخي فان العامل الثقافي يتجسد من خلال انعدام اعلام جبائي كافي و بالتالي انعدام تربية و توعية جبائية لدي المكلف و هذا ما اكده nagave zyvathn بقوله " ان الثقافة المضادة للجباية شجعت الغش علي اداء الواجب الجبائي و ان مواطني دول العالم الثالث لا يتصرفون بكونهم مواطني دولة جديدة متطورة و انهم يعتبرون انفسهم منتمون الي الدولة القائمة الضاغطة².

كما ان جهل القوانين المتعلقة بالضرائب و اهمالها و نسيان اجراءاتها يؤثر علي درجة الوعي الضريبي للمكلف، و عليه فالوعي الضريبي لدي المكلف له وقع كبير ، فكلما زاد الوعي لديه ضعف علي التهرب من التزاماته الضريبية ، وكلما نقص لديه الوعي بمدى اهميته الضريبية كلما كان الدافع للتهرب قويا و ملموسا ، اضعف الي ذلك للاعتقادات السائدة في اذهان الافراد بأنهم اقدر من الدولة في التحكم و التصرف في اموالهم افضل منها³.

و بأن الضريبة توجه مبالغها الي استعمالات لا تفيده و أن الدولة لا تتبع اسلوبا محكما في انفاقها العام، مما يضعف الباعث لديه بأمداد الدولة من امواله الخاصة حيث تنفقها بطريقة لا تقنعه و لا ترضيه و هذا ظنا منه ان الدولة تسلبه ماله الخاص ، و هو الخطأ بأ عينه لان الضرائب تعود

¹ عبد المنعم فوزي، المالية و السياسة المالية، دار النهضة العربية للطباعة و النشر 1972ص258.

² Nagave Zynathe, Role de l'impôt Pov p284.

³ د/حامد عبد المجيد دراز، المالية العامة، مؤسسات شباب الجامعة الاسكندرية 2003ص250.

بفوائد كبيرة جدا علي الصالح العام لما تتحمله الدولة من نفقات في شتي الميادين كالتعليم و الصحة.....الخ.

ومنه فضعف المستوي الخلفي و درجة الوعي الضريبي لدي المكلف يعتبر سببا هاما جدا لدفع المكلف للتهرب من الضريبة و عدم احترامه لالتزاماته.

-العامل الحالي (الراهن):

الي جانب العاملين التاريخي و الثقافي فحاضر الضريبة يستوجب جعل المكلفين يؤدون واجباتهم الجبائية في الوقت الذي يعتقد فيه المكلف ان عدم عدالة الضريبة مبرر كافي للتهرب منها و من كل هذه العوامل يمكننا القول بصفة عامة ان السبب الرئيسي للتهرب الجبائي يبي بدون منازع يتمثل في نفسية المكلف او يمكن التعبير عنه ب " سيكولوجيا المكلف حيث يقول Texier et G.Gest "ليس من السهل بالنسبة للإنسان في جميع معاملاته اليومية التهرب من حب التملك و التنازل بدون مقابل"¹.

كما يعتقد البعض ان التهرب من دفع الضريبة المفروضة عليهم لا يعد تصرفا اخلاقيا و تبريرهم في ذلك ان تهربهم هذا الا يشكل خسارة لأحد استنادا الي فكرة "سرقة الدولة لا تعد سرقة ما دامت هذه الاخير شخصا معنويا"².

و حسب استطلاع الرأي العام في فرنسا حول تكييف المتهرب من الضريبة اتضح ان 4% من الافراد يعتبرونه بمثابة سارق و 01% منهم بمثابة خائن لوطنه و 18% منهم بمثابة شخص لا يحترم نظام مرور السيارات في حين أن 53% من الافراد يعتبرونه كرجل اعمال يستغل الفرص للحفاظ علي امواله ، كما ان 88% من الفرنسيين ييرون موقف المتهرب و لا يجدون ضرورة لمعاقبته³.

المبحث الثالث:

اثر التهرب الضريبي:

ان التهرب الضريبي يترتب عليه نتائج سيئة من مختلف الوجوه خاصة الاضرار بالخرينة العمومية حيث تقل فيها حصيلة الضرائب⁴.

ومن ثمة عجز الدولة جزئيا عن تنفيذ المشروعات العامة : اذ يتحمل بعض المكلفين عبء للضريبة بينما يتخلص منها البعض و قد يضطر البعض الي زيادة سعر الضرائب الموجودة او الي فرص ضرائب جديدة لكي تغوص بذلك النقص في الحصيلة الناجمة عن التهرب الضريبي ، و في ذلك زيادة في عبء دافعي الضريبة ، و بناء ا علي ما سبق يمكننا تصنيف آثار التهرب الضريبي الي آثار مالية و اقتصادية و اجتماعية.

¹ Texier et G.Gest droit fiscalep241.

² A.Margirez, RTabli, la faut devant l'impôt et les contrôles fiscales 1985 p6.

³ د/ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق ، ص 157.

⁴ د/عبد المنعم فوزي، المرجع السابق ص 224.

المطلب الاول:**الاثار المالية :**

يؤدي التهرب الضريبي الي الاضرار بالخرزينة العامة للدولة بحيث يفوت علي الدولة جزءا هاما من الموارد المالية ، و يترتب علي ذلك عدم قيام الدولة بالإنفاق العام علي الوجه الاكمل ، و بالتالي تصبح الدولة عاجزة عن اداء واجباتها الاساسية تجاه مواطنيها ، و في ظل عجز الميزانية تضطر الدولة للجوء الي وسائل تمويلية اخري كالإصرار النقدي و الاقتراض الا أن ذلك الاتجاه قد يسبب مخاطر تمس الاستقلال المالي و الاقتصادي للبلد المعني¹.

ومن خلال هذا يمكن وضع اهم النقاط:

- انخفاض حصيلة الايرادات الضريبية و الايرادات العامة ككل و حدوث العجز المالي.
- عدم بلوغ الدولة لسياستها المالية ، و الضريبية المسطرة مما يؤثر علي التنمية الاقتصادية.
- لجوء الدولة الي معالجة العجز المالي بوسائل غير عادية و فيها مخاطرة كبيرة علي الوطن الاقتراض مثلا.
- انخفاض قيمة العملة الوطنية مقارنة مع العملات الاجنبية الأخرى بسبب عدم التصريح بالأموال و اكتنازها.
- انخفاض قيمة العملة الوطنية للدولة سيؤدي حتما الي انخفاض الدخل الفردي و تدني المستوي المعيشي.
- لجوء الافراد الي تهرب رؤوس الاموال الي الخارج و خاصة الاموال الناتجة عن التهرب و الغش الضريبي و ذلك بهدف تبييضها و غسلها مما يؤدي الي استنزاف كلي لموارد الدولة.
- تمركز الثروة و رأس المال لدي المتهربين و الغشاشين علي حساب الفئات الشريفة.

¹ ناصر مراد، مرجع سابق ص 17.

المطلب الثاني:**الاثار الاقتصادية :**

يأتي التهرب الجبائي كعائق لأضعاف الاقتصاد الوطني بحيث تكون النتيجة جد خطيرة بالنسبة للاقتصاد و هذا حسب رأي قنديل "ارتفاع الاسعار ، اصدار النقد ، انخفاض استعمال النقود الورقية ، كالاكتناز تهريب رأس المال و في الأخير تضخم معن و عدم توازن ميزات المدفوعات"¹.

فنظرا للخسارة التي يحدثها في خزينة الدولة ، مما يؤدي الي التقليل من امكانيات الادخار العام و بالتالي تصبح الدولة غير قادرة علي خلق الجو الملائم للتنمية الاقتصادية فهذه الخسارة التي يحدثها التهرب في الادخار العام تؤدي علي الاستثمارات المرتقبة حيث تعرقل بعض المنشأة كالبنائيات و المصانع و هذا عندما تكون قيمة الادخار المرتقبة غير كافية لتغطية الاستثمارات ، و من هذا فان الدولة لا يمكنها تقديم الا الجزء اليسير من الاعلانات و الاعفاءات المقررة للنشاطات الاقتصادية فالمؤسسة المتهربة يمكن ان توجه الاموال المختلصة من الادارة الجبائية لرفع انتاجها كما و كيف الشيء الذي تعاني منه المؤسسة ذات السيرة الحسنة ، حيث يصل بها الحال حتي درجة الافلاس عن طريق تخفيض اسعار البيع من طرف المؤسسة المتهربة و السيطرة الكاملة علي السوق، الشيء الذي يؤدي الي الاخلال بقواعد المنافسة ، كما يضر التهرب الضريبي بانتاجية المؤسسة بحيث يعمل ذلك التهرب الي توجيه عناصر الانتاج الي الانشطة التي يسهل فيها التهرب الضريبي حتي لو كانت هذه الانشطة ذات انتاجية ضعيفة ، و هذا علي حساب المشروعات الاكثر كفاءة ، بالإضافة الي الاخلال بالتوازن الجهوي للمشاريع الاستثمارية ، و نساهم ظاهرة التهرب الضريبي في توجيه الاقتصاد الوطني نحو ارساء اقتصاد غير رسمي او ما يعرف بالاقتصاد الموازي و الذي يحدث مشاكل عديدة تعرقل السير الحسن للاقتصاد الوطني².

¹ حميدة بوزيدة:جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2005 ص51.

² ناصر مراد، النظام الضريبي و التطبيق طبعة 2003.

المطلب الثالث:

الاثار النفسية و الاجتماعية

الى جانب الاثار المالية و الاقتصادية السابقة الذكر التي تنجم علي ظاهرة التهرب الجبائي هناك آثار اخري تتمثل في الاثار النفسية و الاجتماعية حيث يقول j.revoli " ان غش مكلف ساعد علي غش مكلف اخر و البيع بدون فاتورة نافع بالنسبة للمشتري ة البائع ايضا بعدم و جود رغبة لدي هؤلاء في امتلاك محاسبة مبنية علي قيود سليمة¹.

تعتبر الضريبة بمثابة وسيلة لإعادة توزيع الثروات ، فالتهرب الجبائي ينتسب في اثار جد سلبية علي النطاق الاجتماعي حيث يخلف جو من الخداع و الامساواة الاجتماعية بين طبقات المجتمع الواحد فهذه التفرقة يحسها المكلفين النزهاء المحترمين لواجباتهم الجبائية و هذا ما ينمي عندهم روح اللامدنية و ما يولد آثار سلبية علي السلوك الجبائي مما يحرض المكلف النزيه علي الغش و التهرب الجبائي ، و لهم أثر يخلفه هذا الاخير هو المضاعفات التي تنشأ نتيجة التفاوت الطبقي السريع و الذي يكون بتشكل سريع للثروات دون اية مراقبة او توفيق لهذه الاموال حيث تعتبر الضريبة في الدول المتقدمة عامل اساسي في التوازن الاجتماعي من جانب النفقات ، و ذلك بتحصيل جزء من هذه الثروات المكونة لدي الاغنياء (دوي الدخل المرتفع) بواسطة الاقتطاع الضريبي و اعادة توزيعها علي الفقراء عن طريق الاتفاق العام و التبرعات المخصص التي يستفيد ذوي الدخل المنخفض².

أما حالة انتشار ظاهرة التهرب الضريبي فان الفجوة بين الطبقات تتوسع بشكل سريع مما يصعب معه تحقيق التوازن الاجتماعي.

ان تغطية العجز الموجود في الميزانية يدفع السلطات الي الزيادة في النسب و انطلاقا من هذا فالمكلفين الذين يقومون بعملية التهرب يساهمون في ارتفاع الاعباء الجبائية بنسب اكبر من التي كانت مفروضة و خلاصة القول ان التهرب الضريبي يؤدي الي اضعاف روح التضامن بين افراد المجتمع كما يؤدي الي عدم مساواة بين المكلفين في تحمل عبء الضريبة بالإضافة الي ذلك تصبح الضريبة عامل افساد اخلاقي من خلال البحث عن جميع الوسائل سواء المشروعة او غير المشروعة قصد التحايل و الافلات من الواجب الضريبي.

علاوة علي الاثار السالف ذكرها هناك آثار اخري نجيزها فيما يلي:

الآثار السياسية :

ان الوضعية المالية و السياسية لهما علاقة و وثيقة ، اذ أن كل تأثير من الجانب المالي يكون له تأثير علي الجانب السياسي و من هذه الاثار الضغط الاجتماعي و الاقتصادي الذي يجعل الدولة في دوامة التصدي لهذه الضغوطات و من ثمة تصاب الدولة بعدم الاستقرار السياسي ، و

¹ J . Rivoli l'impôt.

² قريش محمد، ظاهرة التهرب و الغش الضريبي و اثارها علي ايرادات الدولة دراسة حالة تلمسان ،مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، التنمية الاقتصادية جامعة تلمسات،2009/2008.

سوء التسيير علي مستوي الهيئات فتسقط الحكومات نتيجة التهرب الضريبي الذي ينجم عنه العجز المالي.

الآثار علي فعالية النظام الضريبي:

يعتبر التهرب الضريبي نتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي، لذلك فان انتشار ظاهرة التهرب الضريبي لدليل علي عدم فعالية هذا النظام.

في هذا المجال نجد ان التهرب الضريبي لا يحقق مبدأ العدالة الضريبية و يبتعد عن التكافل الاجتماعي ، كما يقلص الايرادات المالية للدولة لذلك يعمل التهرب الضريبي علي عدم تحقيق اهداف السياسة الضريبية المالية ، الاقتصادية و الاجتماعية و بالتالي يقلص نمى اهمية الضريبة¹.

¹ د/حسن عواضة و عبد الرؤوف قطيش " المالية العامة، الضرائب و الرسوم" ص 291.

خاتمة الفصل الاول :

كون ان الضريبة اقتطاع يدفعه الافراد بصورة اجبارية للسلطات العامة بصفة نهائية و بدون عائد للمكلف ، فان هذا الاخير قد يلجأ الي الافلات من دفع الضريبة مستعملا عدة طرق تدليسيه كالتهرب الضريبي و المخلفات غير القانونية .

والجدير بالذكر ان ماهية التهرب الضريبي تتضمن مفهوم التهرب الضريبي و انواعه و تتناول الفرق بين التجنب الضريبي و الغش الضريبي يكمن في كون ان الاول غير معاقب عليه ما لم يلمس بالقاعدة القانونية كما لو قام شخص بنقل ملكية امواله الي ورشته عن طريق عقد بيع خلال حياته تهربا من خضوع هذه الاموال الي ضريبة التركات بعد وفاته اما النوع الثاني ، فيعاقب عليه القانون و الشكل الواضح لهذا التهرب هو تهريب السلع المصنوعة في الخارج الي الداخل الحدود الاقليمية للدول دون ان تمر بالمراكز الخاصة لدفع الرسوم الجمركية عنها.

يقتني تفشي ظاهرة التهرب الضريبي بوجود الضريبة نفسها و ذلك لعدة اسباب منها ما تكون خاصة بالنظام الضريبي و بالإدارة الجبائية و الاسباب المتعلقة بالمكلف كالأسباب الاقتصادية ، و نظرا للأثار الوخيمة التي تتركها الظاهرة و ذلك علي جميع الاصعدة فانه من الضروري تحليل هذه الاثار و قياسها الي حدها¹.

و ما يمكن استخلاصه كذلك انه بالرغم من كل الجهود المبذولة من طرف الدولة فان المؤشرات الاقتصادية في الجزائر تؤكد علي وجود شوائب تعرقل عملية تحريك الاقتصاد و تتعلق اساسا بوجود اقتصاد موازي² .

¹ بلخوخ عيسى، المرجع السابق ص 45.

² المصدر: الموسوعة العملاقة لطلبة الجامعات : <http://www.mediafire.com/file/01mmintmzroM> جريمة الغش الضريبي .2013/03/20 pdf



الفصل الثاني

سبل معالجة التهرب
الضريبي في التشريع
الجزائري

مقدمة الفصل :

للتهرب الضريبي اثار بالغة الخطورة على اقتصاديات كل الدول و لهذا فهي ظاهرة او مشكلة تستدعي الكثير من التركيز و التدقيق للتقليل منها على الاقل و هذا الاهتمام يتجلى دائما في الجانب الرسمي، و هذا ما تصدره الدولة من قوانين جديدة و تعديل القوانين سابقة تسعى من خلال هذه الاجراءات الى ايجاد منظومة قانونية متكاملة و متماسكة، محدد لكل اوجه و انواع الضرائب و ادراج كل الوسائل القانونية لضمان تحصيل و من ثمة ضمان جزء هام من موارد الانفاق العام.

و لضمان التحصيل تسعى الدولة جاهدة لأعداد وسائل وقائية يمكن لها ان تخفف من عبئ او اثار هذه المعضلة الكبيرة التي تمتد حتى الى كبريات الدول و من هذه المستويات التي تعمل الدولة على دراجها كوسيلة من وسائل العلاج المستوى التشريعي و كذلك المستوى الاداري الذي يمثل الوعاء الذي تصب فيه كل التشريعات الضريبية لتطبيقها دون نسيان المعنى بالأداء الضريبي (المكلف بالضريبة)¹.

كذلك تعتمد الدولة على الوسائل الرقابية و التي تعتبر من افضل وسائل المكافحة من خلال تفعيل سلطة التحقيق و الرقابة و ارساء تقاليد للتعاون فيما بين الادارات خاصة فيما يتعلق بتبادل المعلومات و لما لا توسيع نطاق هذا التعاون على المستوى الدولي.

بالإضافة الى قرار الوسائل الجزرية و التي قد تساعد في التخفيف من حدة ظاهرة التهرب الضريبي لذلك ارتأينا تقسيم هذا الفصل الى ثلاثة مباحث

المبحث الأول : الوسائل الوقائية :

المبحث الثاني : الوسائل الوقائية :

المبحث الثالث : الوسائل الجزرية :

الإشارة انه في حالة وجود طرق احتيالية فان الغرامة الإجبارية الى 2000 %

¹قريش محمد , المرجع السابق , ص : 175 .

المبحث الأول:

الوسائل الوقائية

ان الواجب قبل كل شيء ان تعتمد الدولة على سياسية اقتصادية و مالية واضحة تكون أساسا سياسية ضريبية مشوحاه من حاجات البلاد و متجاوبة من متطلبات الاقتصاد الوطني و غاياته ضمن خطة إنمائية شاملة " و لابد من إعادة دراسة التشريع الضريبي يوجه عام بالمقارنة مع التشريعات الأخرى" و السعي لوضعها في النظام الضريبي منسجم و محكم و متربط خال من التعقيد و الغموض في نصوص لا تتضمن ثغرات تترك مجالا واسعا للتهرب و بالتالي فان إقامة نظام جبائي محكم يعد من السبيل الوقائية لمعالجة هذه الظاهرة ، و لان الإدارة الجبائية هي المكلفة قانونا بتحصيل المستحقات الجبائية ،فانه يجب مسايرتها للعضوية و ذلك بتعديلها ماديا و بشريا و عندما يتم تحسين العلاقة بين المكلف و الإدارة و هذا ما يؤدي الى إيجاد مكلف بدور الضريبة في التنمية و مقتنع بالتزاماته الجبائية¹ .

المطلب الأول :

على مستوى التشريع الجبائي :

عادة ما تنعكس نوعية السلطة التشريعية "في المجتمع على التشريعات التي تسنها بصفة عامة ،و من بينها النظام الضريبي فبقدر ما يتوفر لديها من خبرات و كفاءات ،بقدر ما يستطيع الخبير الضريبي ان يلمس الحبكة الفنية في قوانينها الضريبية"².

و لان غموض النظام الجبائي و تعقيد نصوصه ،و مواده يشجع على التهرب الضريبي، فكيف تتحقق الموضوعية في النظام الجبائي يكون فيه الاعوان المكلفين بالتحصيل الجبائي جاهلين لمبادئه ،وكيفيات تطبيقه؟.

و ذلك لكثرة نصوصه من جهة و تعقيدها من جهة أخرى.³

و عليه فإن تعديل النظام الجبائي ،و تحسين جهاز الإداري ،يعد من المبادئ الهامة التي تعمل على الحد من هذه الظاهرة لذلك نجد أن معظم التشريعات تهدف الى إرساء هيكل ضريبي

¹ حامد عبد الحميد دراز ، مؤسسات شباب الجامعة ، الجزائر 2005 ص 288

² عيسي بلخوخ المرجع السابق ص 61

³ عبد المجيد دراز المرجع السابق ص 275

محكم يتمشى ، و تحقيق العدالة الاجتماعية عن طريق صياغة التشريعات الجبائية ،صياغة تتسم بالبساطة و الاستقرار و المرونة و في نفس الوقت لتحقيق بذلك اهداف الإصلاحات الاقتصادية من استقرار مالي ، و دعما للتنمية بصفة عامة و من ثمة لابد من :

تبسيط النظام الجبائي – استقرار القوانين و تحقيق العدالة الجبائية.

الفرع الأول :

تبسيط النظام الجبائي.

ان الصياغة القانونية الجيدة تسهل على المكلفين فهمها ،لذا يجب ان تتسم بالبساطة و الوضوح و المرونة لان صياغة القانون الضريبي تلعب دورا رئيسيا في نجاح او فشل أي نوع من أنواع الضرائب¹.

فتعقد و عدم وضوح النصوص الضريبية بجعل الموظفين في المصالح الجبائية غير قادرين على المتابعة اليومية فإجراءات التشريعية المختلفة الشيء الذي أدى الى حتمية الوصول الى تعديلات جديدة و هادفة و تبسيط النظام الجبائي عن طريق:

الغاء التعقيدات و المتمثلة في تعدد الضرائب و اختلاف معدلاتها ،حتى تسهل على المكلف و الإدارة معا تبسيط احكام قوانين الضرائب و اجراء تنفيذها² ذلك ان تبسيط القوانين و كذا إجراءات التنفيذ بربط و تحميل الضرائب المختلفة تمنع التهرب و لو جزئيا.

وفي هذا الإطار توجد مديرية للتشريع الجبائي في الجزائر مهمتها تمكن في تطوير النظام الجبائي من خلال إعطاء آراء و ملاحظات حول مشاريع القوانين الخاصة بالضرائب.

بالإضافة انه و على مستوى المديرية العامة للضرائب ثم تنصيب فريق عمل مكلف بإعادة النصوص التنظيمية المسيرة للمصالح الخارجية للإدارة الضريبية كل هذا من اجل محاولة قدر المستطاع نزع اللبس و الغموض و كذلك التعقيد و لكن تبقى دائما بعض النقائص حيث انه يستحيل ان يكون نظام وضعي ما كامل ولكن يسعى الى استدراك هذه النقائص³.

¹يونس أحمد البطريق حامد عبد المجيد دراز محمد احمد عبد الله مبادئ المالية العامة الإسكندرية مؤسسة شباب الجامعة 1978 ص

161

²عيسي بلخوخ المرجع السابق ص 63

³عيسي بلخوخ , نفس المرجع ص 64

الفرع الثاني :

استقرار القوانين

إضافة الى تعقيد النظام الجبائي، يأتي عدم استقرار القوانين الذي يضيف غموضا على هذا النظام نظرا للتغيرات و التعديلات التي تقع على القوانين و هذا ما نلاحظه من خلال كل قانون مالية جديد.

ان هذه التغيرات تعقد مهام الاعوان الجبائيين الذي لا يمكنهم ان هذه التغيرات التي على نصوص القوانين و التي تعد سند وظائفهم و ان معظم هذه التعديلات التي تتوالى بجعل الاعوان الإداريين لا يستوعبها، هذا عن جانب الإدارة اما عن جانب المكلفين فان بدورهم يستنكدون هذه التعديلات للنصوص القانونية لا يفهموا إعادة و هذا ما يؤدي بهم الى التهرب من غير قصد.

الفرع الثالث :

تحقيق العدالة الجبائية (السعي الى تحقيق اهم قاعدة من قواعد الضريبة)

وذلك عن طريق توزيع العبء الضريبي على كافة افراد المجتمع حيث ان "لا وجود لواجب ضريبي جباية عادلة" فغياب العدالة و المساواة يؤدي الى الشعور بالظلم لدى المكلف الذي يتخذ هذا السبب و يجعله دافعا للتهرب من التزاماته تجاه الإدارة الجبائية الذي من شأنه ان يؤثر سلبا على المجتمع و كما قال ابن خلدون "الظلم مؤذن بخراب العمران" و قد عملت الجزائر بهذا من خلال الإصلاحات الجبائية التي أعطت وجهها جديدا للتشريعات الجبائية و هذا خاصة بالتعديلات و الكثير من الإلغاء بمواد القانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة التي جاء بها قانون المالية م 192، 303ق.الضرائب.م. و هذا قصد تحقيق عدالة ضريبية من خلال التقليل من حدة التفاوت الطبقي في المجتمعات بان:

-يدفع الأشخاص المتشابهين المداخل لنفس القدر من الضرائب بطريقة متشابهة، وكذا

فرص ضرائب على فئات الدخل العليا بنسب اكبر من فئات الدخل الدنيا.

-والعدالة في الجهاز الضريبي الجزائري تمثلت في جميع عدد من الضرائب في ضريبة

واحدة و هي الضريبة على الدخل الإجمالي و هي ضريبة مساعدة تعمل على التنمية بين

المداخل المرتفعة و المنخفضة، كما تسمح بالأخذ بعين الاعتبار الشخصية و العائلية للمكلف¹.

¹ عيسي بلخوخ , نفس المرجع ص 65

المطلب الثاني :**على مستوى الإدارة الجبائية :**

ان الإصلاحات الجبائية فيما يخص التشريع و الإجراءات المتبعة لتحصيل الموارد العامة لا تحقق لها الفعالية ان لم تكن الإدارة التنفيذية و المتمثلة في الإدارة الجبائية على مستوى مقبول من التنظيم و الكفاءة ، اذا ان التنظيم الجبائي المحكم لا يأتي الا بالإدارة التي تنفذه على ارض الواقع و على هذا الأساس فان فاعلية النظام الجبائي المحكم تستلزم وجود هيكل اداري منظم و عصري فأى خلل او قصور سواء كان ماديا او بشريا في الجهاز الإداري سيؤدي الى عدم تحقيق و تطبيق النصوص التشريعية في ارض الواقع "فكثيرا ما قيل ان الجهاز الضريبي غير الكفاء يمكنه ان يحول احسن الضرائب الى اسونها¹ و من ثمة اصبح اصلاح الإدارة الجبائية ضرورة و امرا ملحا من اجل سد كل المنافذ التي يشتغلها المكلف للتهرب من القيام بالتزاماته و يشمل هذا الإصلاح و التعديل مستويين.

-الفرع الأول:**الجانب البشري**

نظرا لزيادة الاقتطاعات الضريبية نتيجة للانفتاح الاقتصادي الذي انجز عنه زيادة عدد المكلفين فقد تطلب الامر تدعيم الجهاز الإداري بالجانب البشري و المتمثل أساسا في الاعوان و الموظفين الذين يشترط فيهم الكفاءة و التأهيل و النزاهة ، و عليه يجب القيام بما يلي :

-اختيار اكفأ الموظفين و تدريبهم و اعدادهم لممارسة أعمالهم التخصصية و السعي الى تحسين أوضاعهم ماديا و اجتماعيا لكسب ولأنهم اخلاصهم للعمل و تمكينهم من مواجهة الاغراءات التي يتعرضون لها من بعض المكلفين.

-توفير الامن و الحماية للموظفين الإداريين اثناء ممارستهم لمهامهم حتى لا يكونو عرضة للاعتداء ، خاصة اثناء تدخلاتهم.

-توفير العناصر الفنية ذات الكفاءة العالية و الخبرة الواسعة عن طريق فتح هياكل و تنظيم تربصات دورية لتكوين أعوان الإدارة.

¹قريش محمد , المرجع السابق :120-121

-تنظيم ملتقيات تهدف الى اعلام الاعوان الموظفين بالتغيرات الجبائية الجديدة¹.

-تحسين الأجور التي تكفل حصول موظفي الإدارة الجبائية على أجور تتناسب مع طبيعة او ابعاد ما يضطلعون به من مسؤوليات ، و على مكافئات تشجيعية تنطوي على حوافز فعالة ، و تحديد أسس عدالة للترقية و إجراءات الاستغناء لمن تثبت عدم صلاحية للعمل في هذه الإدارة و نذكر على سبيل المثال ان إدارة الضرائب دفعت الى تحقيق في نزاهة بعض مفتشيها

وعلى اثر ذلك ثم إزاحة بعضهم من مناصبهم بتهمة التهاون في تحصيل المستحقات الجبائية² ، وهذا من جهة و من جهة أخرى وقايتهم من الطرق غير المشروعة كالرشوة و في هذا الاطار و فيما يخص الجزائر فان عدد موظفي المديرية العامة للضرائب ازداد من 22935 موظف و في 2002 الى 23008 موظف في سنة 2003 لكن هذا العدد انخفض الى 19257 موظف في سنة 2004 ، انخفاض بنسبة 8,3 و هذا سبب تحويل 3437 موظف من المديرية العامة للضرائب الى المديرية العامة للمحاسبة.

-الفرع الثاني:

الجانب المادي³

حتى تقوم الإدارة الجبائية بمهامها على احسن وجه فانه يجب تطوير الجانب المادي و الذي يمثل في :

توفير وسائل النقل :

المراقبة الجبائية في الميدان تتطلب التنقل المطول و عدد اكبر من المحققين المكلفين بالمراقبة، غير انهم يعتبرون محرومين كبير من وسائل النقل التي تلعب دورا أساسيا في هذا الميدان لذلك يجب إعادة النظر في هذا النوع من المراقبة التي تستلزم توفير الوسائل الضرورية للأعوان حتى يقوموا بمهامهم في احسن الظروف ،ومنه فالضروري ان تخصص الإدارة الجبائية وسائل نقل كفيلة بتلبية حاجات الاعوان الإداريين كما هو الحال في الإدارات الأخرى التي تحتوي على حظائر للسيارات و هذا نظرا للأهمية البالغة التي تلعبها المصالح الجبائية في تمويل خزينة الدولة.

¹ناصر مراد ، المرجع السابق ص 32-33

²حميدة بوزيدة ، المرجع السابق ص: 65

³ناصر مراد، نفس المرجع ص: 34

المقرات الإدارية:

ان المقرات الإدارية التي تحوزها الإدارة الجبائية في الوقت الراهن غير كافية و لا تتماشى مع احتياجات المصالح الجبائية، وما يزيد الطين بلة هو النقص في الصيانة الذي يجعل المقرات تهتك بسرعة و بالتالي فهذا النقص في المقرات الإدارية يؤثر سلبا على مردودية الإدارة الجبائية و على هذا وجب اتخاذ إجراءات لتجديد هذه المقرات و تشييد اوبناء مقرات جديدة لضرورة تحسين العمل.

التجهيزات و اللوازم:

إضافة الى توفير اللوازم و التجهيزات التي تملكها المصالح الجبائية فهي عموما قديمة، و لذا وجب تغييرها و تعويضها بلوازم حديثة متكيفة مع متطلبات الاعمال الإدارية، و حسب مقتضيات العصر فان اول ما يتبادر الى الاذهان اذا ذكر مصطلح التجهيز هو المعالجة المعلوماتية (الاعلام الالي) و ما يتميز به من تسجيل اكبر عدد من المعطيات و الترتيب الجيد و البرمجة الحسنة و الامكانية البسيطة لاستقصاء المعلومات المراد الاطلاع عليها و فوق كل هذا فهو يحفظ السرية الجبائية التي تعتبر اهم خاصية تجب على الإدارة الجبائية التحلي بها، و تسمح المعالجة المعلوماتية كذلك بتحسين الرقابة الجبائية عن طريق برمجة عقلانية و عملية من الملفات المراد مراقبتها و تحليل ميزانيتها، و لاستخراج معدلات المردودية و الكشف على الوضعيات الاحتمالية¹.

ان الحفظ الجيد للملفات من الضياع و الاعلام التلقائي بفتح افاق كبيرة و حتمية اكيدة لإدخال الاعلام الالي لمصالحنا الجبائية و خاصة بعد تطبيق النظام الجديد الذي يعرف بنظام التعريف على مستوى الوطن، و هذا بجعل لكل مكلف رقم جبائي خاص.

الى ما سبق ذكره بخصوص تطوير الإدارة الجبائية من الناحية البشرية و المادية تعمل الجزائر على تطوير مصالح الإدارة الضريبية حتى تتماشى مع الإصلاحات الاقتصادية، التي جاءت فتح سوق الوطني، و هذا من خلال ادخال تغييرات على دور و اهداف مختلف المصالح التابعة للمديرية العامة للضرائب حيث انها ستنتقل من إدارة افقية التنظيم (تحصيل، منازعات، مراقبة...) الى إدارة عمودية التنظيم تبعا لحجم نشاط المكلفين و ذلك حسب التقسيم التالي :

¹ناصر مراد , نفس المرجع ص 34

1-المؤسسات الكبرى و تسير من طرف مديريةية المؤسسات الكبرى و هي المؤسسات التي يفوق رقم اعمالها 100 مليون دينار ،المؤسسات البترولية ،المؤسسات الأجنبية.

2-المؤسسات المتوسطة و الصغيرة و المهن الحرة، تسير من طرف مراكز الضرائب (و التي سوف تعمم في غضون 10 سنوات).

3-المكلفين بالضريبة البسطاء سيكونون مرتبطين بالمراكز الجوارية.

بالإضافة الى خلق مفتشية متخصصة لتسيير جباية العقار المعادن الثمينة الكحول ،التبغ ،الجباية المحلية و الفلاحية.

و الهدف من انشاء هذا التنظيم هو التحكم الفعال في مختلف الموارد الجبائية تحسين الخدمات من خلال توزيع الاختصاصات بين مختلف المصالح الجبائية الجديدة.

علاوة على إعطاء اكثر فعالية للرقابة الجبائية ... الخ من الأهداف.

المطلب الثالث:

على مستوى المكلف بالضريبة¹

ان النظام الضريبي تتضاعف فرص نجاحه كلما زادت درجة الوعي الضريبي لدى المكلف و كلما ازدادت درجة المستوى الثقافي و اقتناعه بعدالة الضريبة و أهميتها في تمويل و تنفيذ البرامج الحكومية التي تعود بالنفع على المجتمع.

وعليه فان توجيه و اعلام هذا الأخير يعتبر ضرورة ملحة لان تبعة التهرب لا تقع على المشروع المالي والإدارة وحدها، وانما تقع كذلك على المكلف⁽¹⁾، ومن ثمة استدعى الامر توعية المكلف و إزالة التوتر بينه و بين الإدارة.

¹ عيسي بلخوخ, نفس المرجع ص 63

الفرع الأول:

توعية المكلف بالضريبة و اعلامه¹

ان الإدارة الجبائية ملزمة باتباع سياسة رشيدة تعمل على احداث نوع من الدراسة و المعرفة لدى المكلف بالضريبة و يتم ذلك من خلال :

1-تجنيد مختلف الوسائل العصرية من اجل الاحتكاك بالمكلف مباشرة و تتمثل في:

-الوسائل التي يتم فيها برمجة موائد مستديرة و حصص تخص المجال الجبائي.

-وسائل الاعلام و الاتصال الأخرى كالرسائل المكتوبة من اشهارات دورية تبرز دور الجبائية.

2-تنظيم ندوات إعلامية و أبواب مفتوحة على الجبائية ،و التي يتم فيها تفسير و شرح

الإجراءات و الغموض الذي يميز بعض النصوص القانونية لإزالة التأويلات متعصبة الفهم ،و بذلك يتم تفسير نظرة المكلف اتجاه ارتكاب المخالفات ، مما يجعله ملتزما بواجباته الجبائية على الوجه الصحيح و يساهم في دفع عجلة التنمية الاقتصادية.

بالإضافة الى انه يستحسن استعمال العبارات الاشهارية لمحاربة التهرب الضريبي مثل العبارات التالية :

-ادفعوا ضرائبكم.

-اين تذهب أموال الضرائب؟

-لماذا تدفع الضرائب؟

-القانون يعاقب على التهرب الضريبي.

ان هذه العبارات البسيطة لها أهمية بالغة في محاربة الغش و التهرب الضريبي حيث تعمل على خلق ثقافة ضريبية لدى المواطن و تساهم في كسب ثقته.

¹علي زغودود، المرجع السابق ص 40

-الفرع الثاني:-

إزالة التوتر بين الإدارة و المكلف بالضريبة :

العلاقة بين الادارة و المكلف بالضريبة مشحونا ،لذلك وجب ان :تقوم العلاقة على مبدأ العلاقات الأساسية ،بعيدا عن العداوة و الحساسيات و موجهة نحو إضفاء روح التعاون و التضامن بين المكلف و الإدارة ،سعيًا للإرساء القيم المثلى ، فعلى إدارة الضرائب ان تتخذ بعض الإجراءات كقيامها مثلا¹ :

-بتوعية موظفيها و ارشادهم و توجيههم من اجل كسب ثقة المكلفين و حسن التعامل معهم.

-محاولة زرع الثقة المفقودة ما بين المكلفين و الإدارة الضريبية.

-كذلك ،ان تعمل إدارة الضرائب على جعل المكلف ينظر لها على انها ضرورية واجبة لكل مجتمع متحضر و لا يجب الاستغناء عنها.

-ان تعمل أيضا كلما في وسعها من اجل عزل التوتر بين المكلفين و إدارة الضرائب و أحال مبدأ التعاون و الحوار و الاقناع بدل أسلوب العنف ،فالعلاقة بين الإدارة الجبائية و المكلفين يشبهها التوتر المتبادل و ذلك لان كل من الطرفين له موقف خاص من الطرف الاخر.

فالمكلف يرى في الضريبة على انها أداة اغتصاب لأمواله ،خصوصا عندما يتعرض الى تغيير رقم أعماله و أرباحه المصرح بها و يستبدلها برقم اعمال غير مؤسس على الواقع ،لذلك تتكون له حساسية اتجاه الإدارة و يرى انها تشكل في تصريحاته حتى وإن كانت فيها نسبة من الحقيقة و الصدق.

و هكذا تتشكل عدم الثقة المكلف بالإدارة التي تدفعه الى حد النفور من التعامل و الذهاب الى الإدارة الجبائية.

و بالمقابل يشك في الجميع و في نظرة ان كل خائن و لا يوجد أي فرد يتطوع بدفع القيمة الكاملة للضرائب المستحقة عليه متى سمحت و بوضعية الجبائية بفعل ذلك.

لهذا تظهر ضرورة إيجاد وسائل يكون من شأنها تعديل هذه المواقف المشحونة و تلطيف الأوضاع و تهدئتها بين المكلفين و من هذه الوسائل²

¹قريش محمد ، المرجع السابق ص:119

²داسوزي عدلي ناشد ، المرجع السابق ص 53

1-الاستقبال الهاتفي: يجب ان تولى الإدارة الجبائية الاستقبال الهاتفي أهمية بالغة في تطبيق علاقتها مع المكلفين لاتصافه بجملة من الامتيازات.

2-سهولة الاستعمال: فالمكلف يمكنه ان يهتف الادارة في أي وقت يشاء وفي كل مرة يرغب في ذلك :

-يجنب المكلف التنقلات التي تكون أحيانا طويلة و غير مفيدة.

-عكس الطلبات المكتوبة فهو يسمح بالتبادل السريع للمعلومات.

-يتجنب ظاهرة الاكتظاظ في المكاتب

3-استقبال المكلفين داخل المصالح الجبائية: ففي الواقع ان المكلف الجزائري يميل اكثر لهذه

الطريقة الإعلامية حيث يعتبر المقابلة المباشرة هي انجح وسائل الاتصال

تحديد أهدافه و الوصول الى غاياته و لهذا يجب على الإدارة الجبائية ان تعمل على وضع هياكل خاصة بالاستقبال على مستوى المصالح المحلية و الهياكل القاعدية.

4-تنظيم لقاءات مع المنظمات و الاتحادات المهنية : وذلك لاستناد مهمة تنظيم و تنشيط هذه

اللقاءات الى المديرية الجهوية للضرائب عن طريق برمجة حصص عمل بين المديرية و الهيئات و الاتحادات المهنية الأكثر أهمية من الناحية الجبائية كمرحلة أولى يتم اثرها :

-تجميع الانشغالات ذات الطابع الجبائي المطروحة من قبل المكلفين في اطار ممارسة نشاطاتهم.

-وضع و تحديد مخططات اعمال مشتركة قصد التحسين الإعلامي للمكلفين.

5-المراسلة الكتابية: تعني هذه الوسيلة انه في حالة المكلف لا يقنع بالأجوبة الشفاهية المقدمة

من المفتش التابع له إقليميا يمكنه التوجه بطلبات مكتوبة الى المدير الولائي للضرائب ، و يمكنه أيضا ارسالها حتى الى المديرية المركزية ، كمديرية التشريع الجبائي حول نقاط وسائل لن يجد لها وجوبا لدى المفتش او لم يتفق معه فيها.¹

¹صالح كاظم ،التهرب الضريبي ضرورة ملحة في الحد من الفساد،قسم البحوث و الدراسات دائرة الشؤون القانونية ص: 42

المبحث الثاني: الوسائل الرقابية

يتميز النظام الجبائي الجزائري بصفة أساسية بطابعه التصريحي، حيث ان المكلفون بالضريبة يحددون بنفسهم مقدار الوعاء الضريبي و يصرحون به تلقائيا الإدارة لذلك يفترض ان يكون المكلفون بالضريبة أصحاب نزاهة وان يكونوا قادرين على تبرير المعلومات المصرح بها في حالة المطالبة بذلك، و هنا تاتي الإدارة الجبائية التي تعمل على مراقبة التصريحات الجبائية و التي تفترض ان تكون دقيقة و نزيهة.¹

Le contrôle fiscale et en fait le corollaire naturel de tout système déclaratif.

وفي الإطار قامت الإدارة الجبائية بفرض قواعد و احكام الى المكلفين بالضريبة الالتزام بها الى جانب التنسيق مع مختلف الإدارات إضافة الى التعاون الدولي نظرا لاتساع نطاق التهرب الضريبي، و هو ما سنحاول معالجته في هذا البحث.

المطلب الأول: الرقابة و التحقيق الجبائي :

تعتبر الرقابة الجبائية و التحقيق الجبائي اجراء ضروريا لمكافحة التهرب الضريبي، كما انها تكتسي أهمية بالغة، و ذلك نظرا لطبيعة النظام الضريبي الذي يعتمد على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين و التي قد لا تعكس الحقيقة، لذلك تقوم الإدارة الضريبية بعدة اشكال للرقابة الجبائية قصد الكشف عن مختلف المخالفات الملتكبة، و تتوقف فعالية الرقابة الجبائية قصد الكشف عن مختلف المخالفات المرتكبة، و تتوقف فعالية الرقابة الجبائية و التحقيق الجبائي على ما يلي:²

¹ بلخوخ عيسى المرجع السابق ص:66

² بلخوخ عيسى المرجع السابق ص:67

-الفرع الأول :**الرقابة الجبائية :****1-تعريفها:**

ان الرقابة الجبائية تعد وسيلة الإدارة التي منحها القانون حقوق و صلاحيات تسمح لها التأكد من صدق التصريحات، لتقويم و تصحيح الأخطاء المرتكبة، بالاطلاع على كل المعلومات المقدمة للإدارة الجبائية، و قد عرفها "فايول" بانها: التحقق مما اذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة و التعليمات الصادرة، اما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف او الخطأ من اجل تقويمها و منع تكرارها، فالرقابة الجبائية هي مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة و مصداقية التحقق من صحة و مصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين.

لغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي الى التهرب من دفع الضريبة¹.

1-أنواع الرقابة الجبائية :**أ-الرقابة الشكلية (contrôle formel) :**

هي اول شكل للرقابة تخضع لها التصريحات الجبائية حيث تتم بصفة عامة سنويا و تتمثل في مجموع التدخلات التي تعمل على تصحيح الأخطاء المادية و تدارك النقائص المرتكبة من المكلفين بالضريبة، بالإضافة الى التحقق من هوية و عنوان المكلف و كذا مختلف العناصر المتدخلة في تحديد الوعاء الضريبي².

اذن فالرقابة الشكلية نقد تصحيحا شكليا للتصريحات فهي تهدف للتأكد من صحة و دقة الكيفية التي قدمت بها المعلومات، كما تفيد في التحقق من تحديد الحالة العائلية للمكلف بالضريبة التي قد يخضع من خلالها الى تخفيضات.

مثال: يكون المكلف بالضريبة تاجرا صرح بانه فرد متزوج و هذا خلال سنة 2001 غيران زواجه المدني تم فعليا سنة 2002، على هذا الأساس فان هذا، الخاص بالحالة العائلية الا في سنة% الشخص لن يحصل على التخفيض% 10 سنة 2000.

¹صالح حسين كاظم، المرجع السابق ص:43

3Philippe colline " la vérification fiscale économique" 1979;p8

علما ان المصالح الجبائية تقوم بفحص سريع لتصريحات المكلف خاصة من حيث الشكل الذي تم به اظهار الأرقام المصرح بها دون التأكد من صحتها¹.

انظر المواد 212، 359 من قانون الضرائب المباشر و الرسوم المماثلة المعدلة بالمادة 04 من قانون المالية 2016.

ب- الرقابة على الوثائق (contrôle surpiece):

هي ثاني اجراء تقوم به مصالح الإدارة الجبائية بعد الرقابة الشكلية، فيعكس هذه الأخيرة اذ تعتبر مجموع العمليات و الفحوصات التي تتم على مستوى المكتب، حيث تقوم الإدارة بفحص دقيق للتصريحات و بمقارنتها بالمعلومات و المعطيات التي تكون بحوزتها⁽¹⁾، و هذا بهدف اكتشاف المكلفين المتهربين من دفع الضريبة كما تهدف الى تحديد الملفات التي سوف تخضع الى رقابة معمقة.

و اثناء تأدية المهمة فان المفتش المكلف بالرقابة يتمتع بمجموعة من الالتزامات التي يمنحها له القانون الجبائي ومن بينها طلب المعلومات و الوثائق الاثباتية من المكلف و هذا لتبرير النقاط الغامضة الواردة في التصريح المادة 59 من قانون المالية سنة 2016.

-الفرع الثاني: التحقيق الجبائي :

يعتبر التحقيق الجبائي من بين النهام التي تقوم به المصلحة المحققة من اجل الكشف الكامل لتصريحات المكلفين و هو يعد وسيلة أخرى للرقابة بعين المكان او الرقابة على المستوى الخارجي، إذ انها تتم خارج مكاتب الإدارة الجبائية و ذلك بالتنقل الى المقر المهني للمكلف و يمكن تقسيم هذا العنصر الى :

1-التحقيق في المحاسبة:²

لا يمكن للإدارة الجبائية مباشرة تحقيق محاسبي لمكلف، مالم يوجب عليه القانون مسك دفاتر محاسبية كما هو الحال في الدخل العقاري، أي بغياب الوثائق المحاسبية لا يمكن اجراء تحقيق محاسبي، وقبل اجراء عملية التحقيق يجب مراعاة إجراءات و ضمانات مشروعة لصالح المكلف.

¹ Notice d'information DGI 2000.

² بلخوخ عيسى، المرجع السابق، ص: 71

و يقصد بالتحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات و التي تهدف الى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة و فحص محاسبته مهما كانت طريقة حفظها ،حتى و لو كانت بطريقة معلوماتية و التأكد من مدى تطابقها مع بعض المعطيات ،بما فيها المعطيات المادية،حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها ووفقا للمادة 40 من قانون الإجراءات الجبائية "لا يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة و إجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء لضريبة و مراقبتها " . ووفقا لنفس نص المادة السابقة ،يقصد بالتحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة ،ويجب أن يتم التحقيق في دفاتر و الوثائق المحاسبية بعين المكان ، ما عدا في طلب المكلف بالضريبة ،بوجهه كتابيا و تقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة .

إن التحقق في المحاسبة ليس غرضه المراقبة الجبائية فقط ،بل أنه يمكن المؤسسات من الاطلاع على واجباتها الجبائية ، كما يحاول الأعوان المحققين البحث إذا كانت النتائج مطابقة فقط للقواعد المحاسبية و الجبائية السارية المفعول وهذا ما يسمى : "الفحص الانتقادي المحاسبي " فأتناء التحقق يطلع أعوان الإدارة الجبائية المكلف بالضريبة على مصادر الأخطاء التي وقع فيها والتي ترتكب أحيانا من غير قصد ، وفي هذه الحالة يمكنه أن يطلب لاحقا تخفيض الزيادات المنجزة عنها ويطلعه المحقق عن كيفية تقديم الطعون اللازمة¹

إن الهدف من التحقيق المحاسبي هو إظهار النقائص و التجاوزات التي يمكن أن تكون في المحاسبة بقصد التأكد من صحة وعاء مختلف الضرائب والرسوم المستحقة ، وللتحقق من صحة الأرقام النتائج التي قدمتها المحاسبة ، وذلك باتخاذ الأساليب اللازمة ، وبالتالي تبين أن الذين يعينهم التحقيق المحاسبي هم المكلفون الملزمون بمسك الدفاتر والوثائق المحاسبية وذلك باتخاذ الاساليب اللازمة ، وبالتالي يتبين ان الذين يعينهم التحقيق المحاسبي هم المكلفون الملزمون بمسك الدفاتر و الوثائق المحاسبية التي اكد عليها القانون التجاري و الجبائي ، حيث بغياب هذه الوثائق و الملفات لا يكون للتحقيق الجبائي معنى وهذا ما تم ذكره في المواد من 09 الى 12 من القانون التجاري .

¹ بلخوخ عيسي ، نفس المرجع ، ص: 71

انجاز عمليات التحقيق:

- تسير الرقابة الجبائية وفق قواعد قانونية تضبط فيها الاجراءات الواجب اتباعها من طرف الادارة الجبائية و التي توضح حقوق و واجبات المكلف بالضريبة.

-ان التحقيق في المحاسبة يجب ان يتم بعين المكان أمحل المكلف بالضريبة وهذا من اجل خلق جو المناقشة بين المحقق والمكلف بالضريبة الا انه هناك استثناء لهذا الاجراء ففي حالة طلب مكتوب من المكلف بالضريبة وبعد قبوله من طرف الادارة او في حالة قوة قاهرة يمكن للمحققين اخذ الوثائق لفحصها , في مكاتبهم يسلم للمكلف بالضريبة في هذه الحالة وثيقة تكتب فيها الوثائق المسلمة (عدد الوثائق, طبيعتها...الخ)¹

أ-الإشعار بالتحقيق:²

لا يمكن اجراء تحقيق دون ارسال او تسليم اشعار بالتحقيق ملحق بميثاق المكلف بالضريبة الذى ينص على حقوقه وواجباته على ان يستفيد المكلف بالضريبة من مدة التحضير قدرها عشرة (10) أيام.

يرسل الإشعار بالتحقيق بالرسالة محفوظة أو سليم مباشرة للمكلف بالضريبة مع إشعار بالاستلام.

إن عدم قبول استلام الإشعار لا يمنع من إجراء التحقيق ,في هذه الحالة يلجأ المحققون إلى فرض الضريبة تلقائيا.

-يمكن للمحقق أن يقوم بمراقبة مفاجئة ترمي إلى معاينة العناصر المادية المستعملة من قبل المؤسسة أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية في هذه الحالة يسلم "الإشعار بالتحقيق" مع بداية عمليات المراقبة لا يمكن البدء في فحص عميق للوثائق المحاسبية إلا بعد استنفاد أجل التحضير المنصوص عليه مسبقا.

¹مجدوب عبد الغني , إنكاسات ظاهرة التهرب الضريبي وطرق الحد منها على مستوى المحلي مذكرة تخرج شهادة الماستر ,كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير,جامعة تلمسان '2010_2011,ص61

²المادة 140 من قانون الضرائب الجزائري .

في حالة تغيير المحققين أو أحدهم, يعلم المكلف بهذا التغيير

ب- الاستعانة بالمستشار:

تحت طائلة البطلان الإجراءات يجب أن يشار صراحة أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بوكيل يختاره بمحض إرادته أثناء عملية المراقبة لاستشارة ب هاو الإنابة عنه. يمكن للمستشار الاستعانة به أو الإنابة عن المكلف بالضريبة أثناء عمليات التحقيق لكن حضوره ليس ضروريا أثناء المراقبة المفاجئة لمعاينة العناصر المادية التي قد تفقد قيمتها في حالة ما إذا تم تأجيلها¹.

ج-مدى التحقيق:

يمكن للمحقق أن يطلب كل الوثائق المحاسبية, نسخ البرقيات, مستندات, الإيرادات و مصاريف... الخ التي يمكن من وراء فحصها للتأكد من مدى مصداقية التصريحات الجبائية.

يمارس التحقيق مهما كانت الوسيلة لحفظ المعلومات

د-الامتناع عن تقديم المحاسبة²:

يثبت عدم تقديم المحاسبة أو الامتناع عن تقديمها في محضر يؤشر عليه من طرف المكلف بالضريبة مع إلزام ذكر رفضه المحتمل وهذا بعد إشعاره بتقديم المحاسبة في أجل أقصاه ثمانية (8) أيام .

نتائج التحقيق:

عندما تثبت الإدارة أن هناك نقائص, أخطاء, إغفالات أو الإخفاء في العمليات التي تقوم علي أساسها الضريبة, تقوم³ :

-أما بالتصحيح بإتباع الإجراءات التناقضية لفرض أساس الضريبة (تصحيح حضوري)

- وأما بفرض الضريبة بصفة تلقائية.

أ-الإجراء الحضوري:

-يستوجب علي المحقق إشعار المكلف بالضريبة بنتائج المراقبة حتى في حالة انعدام تقويم.

¹مجدوب عبد الغني، المرجع السابق ص:62-63.

²مجدوب عبد الغني، نفس المرجع ص:62-63

³ميثاق المكلفين بالضريبة للرقابة، 2008، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية البحث و المراجعات

- يكون الإشعار بالتقويم مفصلاً بقدر كاف و معللاً بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة بتقديم ملاحظاته أو الإفصاح عن قبوله لها.

- إن الإشعار بنتائج التحقيق يجب أن يحدد طريقة التقويم التي أدت إلى التعديلات المزعم القيام بها إلى جانب إمكانية المكلف بالضريبة للاستعانة بمستشار لدراسة مقترحات الإدارة أو للرد عليها.

هذا الإشعار بالتقويم:

1-يوقف التقادم حسب شروط معينة

2-يفتح أجل أربعين (40)يوماً للمكلف بالضريبة لكي يفحص نتائج التقويم والإبلاغ عن إجابته.

3-يبين للمكلف بالضريبة التعديلات علي أسس الضريبة المزعم إجراؤها تمكن هذه الإجراءات للمكلف بالضريبة أن يعرف مصدر التعديلات ,ويستطيع أن يطلب من الإدارة :
-توضيحات مفصلة تمكنه قبول التعديلات على دراية

-مدى تأثير قبوله صريح تصبح قاعدة فرض الضريبة المحددة نهائية, ولا يمكن الاعتراض عليها من طرف الإدارة , ما عدا حالات استعمال المكلف بالضريبة طرق تدليسيه او تقديم معلومات غير صحيحة أثناء التحقيق كما لا يمكن للمكلف بالضريبة أن يتعرض عليها عن طريق الطعن

إذا رفض العون المحقق ملاحظات المكلف بالضريبة, فإنه ملزم بأن يعلمه بذلك عن طريق مراسلة مفصلة و معللة¹.

ب-التصحيح التلقائي²:

يمكن للإدارة الجبائية أن تلجأ إلى التحديد التلقائي لقواعد فرض الضريبة في الحالات التالية:

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

¹ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المرجع السابق
²مجدوب عبد الغني، المرجع السابق، ص:64

-عندما لا يصرح في الأجال المحدد قانونيا بالمداخيل (الربح الصناعي التجاري و غير التجاري).

و التصريحات الخاصة بالضرائب على ربح الشركات أو التصريحات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة المنصوص عليها في المواد 76 و 77 من ق.ر.ر ابعده على الأقل شهر من إعلامه من قبل المصالح الجبائية بتسوية وضعيته.

لم يقدم الدفاتر الحسابية, أو تم رفض هذه الأخيرة للأسباب التالية:

-مسك الدفاتر الحسابية غير مطابق للقوانين السارية المفعول(مواد 9 و 11 من القانون

التجاري) و شروط و كفيات تطبيق المخطط المحاسبي الوطني

-المحاسبة لا تحتوي على أية قيمة مقنعة لانعدام الوثائق الإثباتية

-تضمن المحاسبة الأخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة , خطيرة و متكررة.

-عدم تقدم المحاسبة بعد انقضاء مدة ثمانية أيام من إنذاره (19 - 8 ق.ا.ج).

-في حالة ما تزيد نفقاته الشخصية الظاهرة و المعروفة و مداخله العينية على المجموع

المعفى ولم يقدم تصريحا بذلك, أو يكون دخله المصرح به بعد خصم الأعباء المحددة في

المادة 85 من قانون الضرائب المباشرة. يقل عن مجموع هذه النفقات أو المداخيل غير

المصرح بها أو المغفلة أو العائدات العينية(المدة 43 - 7 ق.ا.ج)

-كل مكلف بالضريبة امتنع عن الإجابة على الطلبات الواردة عن مفتش الضرائب والمحقق

بخصوص التوضيحات والإثباتات الواجب تقديمها (المادة 43 - 5 ق.ا.ج)

كل شركة أو مؤسسة أجنبية لا تتوفر على منشآت مهنية بالجزائر و تكون خاضعة

للضريبة على الدخل او الضريبة على أرباح الشركات امتنعت عن الرد على طلب مصلحة

الضرائب التي تطلب منها فيه تعيين ممثلها في الجزائر.

-عدم مسك محاسبة قانونية أو السجل الخاص المنصوص عليه في المواد 66 - 67 - 69 من

قانون الرسوم على رقم الأعمال الذي يسمح بأثبات رقم الاعمال المصرح به(المادة 43 - 2

ق.ا.ج).¹

¹ مجدوب عبد الغني، المرجع السابق، ص: 65

كل مكلف بالضريبة لم يقدم تصريحه و يزيد دخله الصافي المحدد وفقا للمواد 85 إلى 98 من قانون الضرائب المباشرة على المجموع المعفى من الضريبة¹

حتى في حالات رفض المحاسبة أو التصحيح التلقائي, يجب اشعار المكلف بالضريبة بالأسس الجديدة لفرض الضريبة .

في حالة ما إذا كانت المحاسبة غير متضمنة لأخطاء خطيرة و متكررة لكن أثبت العون عدم صحتها يمكنه رفضها.

الضمانات المقدمة للمكلف بالضريبة².

أ-الحق في الاستعانة بوكيل أو مستشار:

يعلم كل مكلف بالضريبة بإمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره قصد متابعة سير عمليات المراقبة و مناقشة الاقتراحات التي تطرحها ادارة الضرائب, وهذا مع بداية عمليات التحقيق عند ارسال الإشعار بالتقويم.

ب-عدم تجديد التحقيق المحاسبي:

-إذا انتهى التحقيق في المحاسبة المتعلق بفترة معينة خاصة بضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب أو الرسوم, و فيما عدا الحالات التي استعمل المكلف بالضريبة طرق تدليسيه أو قدم معلومات غير صحيحة أو غير كاملة أثناء التحقيق, فإن الإدارة لا تستطيع القيام بتحقيق جديد في نفس الدفاتر, بخصوص نفس الضرائب و الرسوم المتعلقة بنفس المادة تعتبر المراجعة المنتهية تماما إذا تم تحديد مبالغ التقويمات بصفة نهائية مع اصدار جدول التسوية مثلا لو عبر المكلف صراحة عن قبوله نتائج التحقيق أو امتنع عن الرد في أجل أقصاه أربعين يوما, في حالة انعدام التقويمات ينتهي التحقيق اثر ابلاغ المكلف بوضعيته. إذا ما مسّ التحقيق بعض العمليات دون الأخرى, فإن هذه الأخيرة يمكن مراجعتها في وقت آخر, شريطة احترام مدة التقادم المنصوص عليه قانونا.

¹مجدوب عبد الغني، المرجع السابق ص:65

²ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المرجع السابق.

ج-تحديد مدة التحقيق بعين المكان:

لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراءات أن تتعدى مدة التحقيق بعين المكان في التصريحات و الوثائق المحاسبية أجال محددة هذه الأخيرة محددة طبقا لرقم الأعمال المحقق سنويا و طبيعة نشاط المؤسسة هذه الأجال:¹

-ثلاثة (3) أشهر فيما يخص مؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم الأعمال لا يتجاوز 1000.000 دج في كل سنة.

-6أشهر إذا كان رقم الأعمال لا يتجاوز 10.000.000 دج في كل سنة.

-في كل الحالات لا يجب أن تتعدى فترة المراقبة 9 أشهر

استثناء لما سبق ذكره فإن مدة التحقيق المبنية أعلاه لا تطبق في الحالات التالية:

-استعمال طرق تدليسيه مثبتة قانونا أو تقديم معلومات خاطئة و غير كاملة أو عدم استجابة المكلف لطلبات التوضيح و التبرير.

- فحص ملاحظات و طلبات المكلف بعد انتهاء التحقيق.

يتم تحديد مدة التحقيق ابتداء من تاريخ التدخل الول للمراقبين الوارد على الإشعار بالتحقيق

د-التأويلات المعتمدة من طرف الإدارة :

إذا اثبت المكلف أنه التزم بحسن نية، بتأويل نص جبائي كان معترف به لدى الإدارة المركزية، سواء عن طريق اجراء ذو طابع عام أو يتعلق به شخصا، فإنه لا يعاد تقويم الوعاء الضريبي للمكلف.

ه- حالة الخاضعين للضريبة تحت النظام الجبائي :

تخضع هذه الفئة من المكلفين بالضريبة لالتزامات محاسبية مخفضة :

فحص و ثائهم المحاسبية بغية التحقق من مدى صحة المعلومات أو الوثائق المقدمة و التي اعتمدت لفرض الضريبة بعد مراقبة في المحاسبة الضمانات المبنية أنفا المتعلقة بالأشخاص التابعين حسب النظام التحقيقي تتعدى الى التدخلات في عين المكان، لدى المكلفين

¹ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المرجع السابق.

بالضرائب التابعين لنظام الضريبة الجزائرية الوحيدة و لنظام المبسط (الربح التجاري و الصناعي, الرسم على القيمة المضافة...الخ)¹

الرقابة المعمقة:

على غرار التحقيق الذي تباشره مصالح الرقابة لدى الإدارة الجبائية فإنه استحدث ما يعرف بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية² وذلك مسايرة الإصلاحات الجبائية, فالتحقيق المعمق يعتبر امتدادا منطقيا للتحقيق المحاسبي و الذي يخص بالتحديد الضريبة على الدخل الإجمالي³.

أمدى التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:

-يقصد بال ت.م.م.و.ج مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف و الدخل المصرح به, أي بصفة عامة التأكد من التصريحات على الدخل العام (المداخيل المحققة خارج الجزائر, فوائض القيمة النتيجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية و غير المبنية...الخ)⁴ يستلزم هذا الإجراء مقارنة المداخيل المصرح بها المداخيل المستنتجة من وضعية املاك المكلف, حالة خزينته و كذا العناصر المشكلة للنمط المعيشي لصائر أفراد أسرته⁵

يمكن برمجة ال ت.م.م.و.ج اثر التحقيق في المحاسبة, سواء باسم المستغل الشخصي لمؤسسة أو الرؤساء و الشركات الأساسية للشركة أو كل شخص ملزم قانونا بتصريح مجمل دخله.

ينفذ هذا التحقيق كذلك في حالة ما لوحظ فارق محسوس بين المدخول المصرح من طرف المكلف من جهة, و عناصر نمطه المعيشي و النفقات المخصصة لصيانة املاكه من جهة أخرى.

تقدم الإدارة على طلب التبريرات و التوضيحات التي تراها أساسية مما يحملها الى اعادة تقويم الوعاء الضريبي, و هذا عن طريق التصحيح الحضورى او التلقائى⁶.

¹ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة, المرجع السابق.

² مشروع قانون المالية سنة 1992.

³ بلخوخ عيسى, المرجع السابق, 82-83.

⁴ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة, المرجع السابق

⁵ بلخوخ عيسى, نفس المرجع ص 82-83.

⁶ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة, المرجع السابق

ب- طلب التبريرات أو التوضيحات¹:

يعتبر هذا الطلب اجراء عادي للتحقيق من التصريحات على الدخل الإجمالي

1-التبريرات:تلتمسها الإدارة من المكلف في احدى الحالات الآتية:

-فيما يتعلق بوضعيته الجبائية.

- فيما يخص التكاليف التي تم خصمها من الدخل الإجمالي, حيث تتوفر لدى الإدارة عناصر تثبت أن المكلف يتمتع بمداخل هامة مقارنة مع تلك المصرح عنها. و عليه تتمتع الإدارة بإمكانية أخذ

المبالغ المخصصة لتغطية أعباء المكلف بعين الاعتبار, ولكن باستطاعته هذا الاخير أن يثبت أن المبالغ المستعملة ليست صادرة عن عمليات تدليس.

2- التوضيحات: تلتمسها الإدارة لرفع الشك عن كل غموض في التصريحات و تخص أي نقطة واردة في التصريح.

ج- تحديد قواعد جديدة لفرض الضريبة:

1-الإجراء الحضورى:يعتبر اجراء من القانون العام تبقى التعليمات الواردة في التحقيق في المحاسبة سارية المفعول ولا سيما فيما يخص تبرير التقويمات.

2-التصحيح التلقائي: هو اجراء استثنائي لا يمكن استعماله الا في ظروف معينة, اذا لم يكتب المكلف بالضريبة التصريح على الدخل الإجمالي في الأجل المحددة قانونا أو لم يسوّى وضعيته الجبائية ولم يستجب لطلبات التبرير أو التوضيح الواردة في الإدارة, فإن هذه الأخيرة تحدد تلقائيا القاعدة المناسبة لفرض الضريبة.

-ان القواعد المحددة من طرف الإدارة يجب أن تقترب قدر المستطاع من الحقيقة

- تبقى الضمانات المقدمة للمكلف في حالة التصحيح الحضورى سارية المفعول عند

التصحيح التلقائي².

¹ جديد منال، حضري سعاد، التهرب الضريبي و طرق مكافحته مذكرة تخرج لنيل شهادة لسانس كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة تلمسان 2011 2012.

² بلخوخ عيسى، المرجع السابق ص 84.

د-ضمانات الخاضعين للضريبة:

1-الإعلام المسبق (الإشعار بالتحقيق): يسبق ال ت.م.م.و.ج بأشعار ملحق بميثاق المكلف بالضريبة يحدد السنوات موضوع التحقيق الى جانب الأجل القانوني الأدنى المخول للمكلف لتسوية اموره و تهيئة نفسه, أي خمسة عشر يوما (15) ابتداء من تاريخ استلام الإشعار.

2- الحق في الاستعانة بوكيل او بمستشار: يعلم المكلف بالضريبة بحق في الاستعانة بمستشار من اختياره

3-المكلف الذين خضعوا للتحقيق سابقا : اذا انتهى التحقيق في الوضعية الشخصية خاص بمدة معينة, بصدد الضريبة على الدخل الإجمالي وفيما عدا الحالة التي استعمل فيها المكلف طرقا تدليسيه أو ادلى بمعلومات خاطئة أثناء اجراء عام أو قرار يخصه شخصياً, فإنه لا يعاد تقويم الوعاء الضريبي¹.

4-اجال ال ت.م.م.و.ج: لا يمكن أن يتجاوز ال ت.م.م.و.ج مدة اقصاها سنة, استثناءات لا يعتد بهذا الاجل اذ تبين للإدارة أن المكلف قد استعمل طرقا تدليسيه أو ادلى بمعلومات خاطئة أو امتنع عن الرد عن طلبات التبرير و التوضيح.

و بالتالي نجد أن هذا النوع من الرقابة المحاسبية يسعى لاكتشاف الغش الضريبي من أجل محاربتة و القضاء على آثاره و ذلك بالتأكد من صحة أو عدم صحة ما تم التصريح به من طرف المكلف بالضريبة².

المطلب الثاني: التنسيق بين الإدارات:

ان رفع مستوى كفاءة الإدارة الجبائية وحدها دون غيرها من الإدارات الحكومية لا يكفي لتمكينها من تطبيق احكام قوانين الضرائب المختلفة على اكمل وجه اذ ان مراجعة القرارات ممولين و تتبع اوجه انشطتهم المختلفة يتطلب وجود تعاون وثيق بين الإدارة الجبائية و غيرها من الإدارات كالجمارك و مديرية التجارة وهذا من أجل تحقيق مردود أفضل, فمصالح الجمارك تلعب دورا هاما من خلال دعمها للإدارة الضريبية و ذلك كشفها لكل ما يتعلق بالتصدير و الاستيراد التي يقوم بها المكلفون و منع الذين يهربون أموالهم الى الخارج, وكذا بالنسبة الى مديرية المنافسة و الأسعار عن طريق اعوانها بتدخلاتهم العديدة على التجار و التي تخدم بطريقة أو اخرى المصالح الجبائية في الكشف عن ظاهرة التهرب

¹ جديد منال، حضري سعاد المرجع السابق ص 14.

² بلخوخ عيسى، الرجع السابق ص84.

و محاولة القضاء عليها و قد تأكد هذا المبدأ بصفة واضحة في قانون المالية لسنة 1997 وما بعده من قوانين فيما يتعلق بالتنسيق بين الإدارات.

وفي هذا الصدد وضعت سياسة منسجمة تقوم على التنسيق بين الإدارات المعنية (ضرائب, جمارك وتجارة) وذلك بتأسيس لجان التنسيق بين الإدارات الثلاثة على المستوى المركزي و الجمهوري و المحلي و المكلفة مباشرة بتطبيق برنامج مكافحة الغش و التهرب الضريبي و الممارسات المشبوهة, غير أن نجاح مهام هذه اللجان مرتبط بتحقيق الشروط التالية¹:

-اختيار أعضاء هذه الفرق من بين أحسن الأعوان و أكثرهم تجربة و ذلك من طرف الإدارات الثلاثة و يجب أن يتمتع كل عضو منها بالنزاهة و لا تقل رتبته عن مراقب و له على الأقل ثلاث سنوات خبرة في العمل

-دراسة المشاكل التي تعيق هذه الفرق و ذلك بتنظيم اجتماعات عمل دورية و بصفة مستمرة

- نظرا للعمل المكثف بين هذه الإدارات يجب مكافأة أعضاء هذه الفرق

الفرع الأول: التنسيق في اطار مكافحة الغش و التهرب الضريبي

إن تكوين لجان التنسيق بين الإدارات (ضرائب, جمارك, تجارة) تشكل خطوة هامة في اطار محاربة الغش و التهريب الضريبي اذ يتمثل دورها في تكوين فرق مختلطة تعمل على مستوى كل ولاية و هذا لتحقيق الأهداف التالية:

1-توحيد النشاط بين الإدارات الثلاثة بلجان التنسيق على المستويات المركزية و الجهوية والمحلية.

-لجنة التنسيق على المستوى المركزي: انشاء لجنة مركزية للتنسيق بين المديريات العامة (جمارك, ضرائب) و المفتشية المركزية للتحقيقات الاقتصادية و ردع الغش حيث يجان تجتمع هذه اللجنة مرة كل شهر باستدعاء من رئيسها .

-لجنة التنسيق على المستوى الجهوي: و تكون رئاسة اللجنة الجهوية مؤقتة بالتناوب لمدة سنة بين الإدارات الثلاثة (ضرائب, جمارك, تجارة) على الترتيب و تجتمع اللجان مرة كل شهر.

¹ سوزي عادل ناشد، الوخيز في المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية 2000، ص 50.

2- استغلال وصول التوريد و تبادل المعلومات و ذلك بوضع قوائم لهؤلاء المستوردين و يتم تبليغها لمصالح الجمارك والتي تعمل على تحويل وصول التوريد التي تخص إدارات الضرائب الولائية, كما تعمل على القيام بتبليغ فصلي للمديريات الجهوية للضرائب و هذا من أجل مراقبة المعلومات المصرح بها و استغلالها ميدانيا¹.

الفرع الثاني:

مهام لجان التنسيق و الفرق المختلطة :

لقد تم انشاء الفرق المختلطة للرقابة في السداسي الثاني في سنة 1996 تحت سلطة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية مع الارتباط المباشر بالمديرية الولائية و هذا من اجل تكثيف وسائل مكافحة الغش و الهرب الضريبي تعتبر نوع من انواع الرقابة, و لتنسيق الجهود بين ادارة الضرائب, الجمارك و التجارة للبحث عن المادة الضريبية, و من بين مهام هذا الفرق ما يلي:

- مراقبة الاشخاص المعنويين و الطبيعيين الذين يقومون بعملية الاستيراد و التجارة سواء بالجملة او التجزئة و ضمان تطابق هذه العمليات مع ما تحتويه التشريعات و الجمركية و التجارية.
- إعداد و تقرير في كل ثلاثي من الأعمال التي قاموا بها خلال مدة زمنية و تقديمه الى رئيس لجنة التنسيق الولائية.
- حصر و تقسيم كافة المعاملات التجارية للمكافين و خاصة المستوردين منهم.
- تنظيم يوم دراسي وطني يظم اطارات الجمارك, الضرائب, التجارة لتحسين و شرح النقاط المتضمنة في هذا الاتفاق.
- عقد اجتماع كل ثلاثة أشهر على مستوى المديريات العامة من أجل تنفيذ القرارات التي جاءت في الاتفاق²

و من حيث انشاءها و بداية عملها الحقيقي خلال سنة 1996 فالنتائج المحققة تعتبر مرضية للغاية فالمبالغ المحققة خلال سنة 1996 من حقوق و عقوبات قدرت ب 3.097 مليار دينار خلال تسوية 2000 ملف, أما سنة 1997 فقد ارتفعت هذه المبالغ الى 4.697

¹ سوزي عادل ناشد، المرجع السابق ص 52.

² ناصر مراد المرجع السابق ص 49

مليار دينار و ارتفع عدد الملفات الى 2.385, ورغم تعليمات الإدارة المركزية التي شددت على تنظيم هذا النوع من الرقابة من خلال المذكرة المؤرخة في 23 جوان 1998 المتضمنة لتنظيم و تسيير الفرق المشتركة.

كما تجدر الإشارة الى أن المديرين العامين للجمارك و الضرائب و التجارة و البنوك عقدوا اجتماعا تنسيقيا تم خلاله التطرق الى تشكيل لجنة مشتركة لمكافحة التهرب الضريبي و ذلك عبر ربط كل الشيكات الإعلامية قصد التمكن من كشف العمليات ذات العلاقة بالتهرب الجبائي¹. هذا في سنة 1997 .

و في الأخير يمكن القول أن التنسيق بين الإدارات يضيف أكثر فعالية على طرق محاربة التهرب الضريبي, ويسمح لا محالة بتأكيد هيبية الدولة و ممارسة سلطاتها لفرض شفافية أكثر للنشاط الإقتصادي و جعله مبنيا على قواعد منافسة حرة و نظيفة بين المتعاملين.

المطلب الثالث:

التعاون الدولي

إن ظاهرة التهرب الضريبي لا تقتصر على الدولة فحسب بل تتعداه أحيانا خارجها رغم أن السيطرة و تطويق الظاهرة من الداخل يكفل أو يضمن استقرار مالي داخلي و هذا كألوية ومعالجة مشكل تحويل الأرباح إلى الخارج ليس له أهمية إلا بعد معالجة ظاهرة التهرب الضريبي داخل الدولة.

ومع الانفتاح الذي تشهده الجزائر اقتصاديا على العالم الخارجي و التطور الذي يعرفه ميدان التجارة الخارجية خاصة بعد فتح المجال للمستشارين الأجانب الذين يستعملون أساليب و تقنيات عالية لتسريب ارباحهم خارج الجزائر, أدى إلى ظهور معطيات جديدة لمفهوم التهرب الضريبي ولذا وجب على الدولة أن تنظر الى هذه الظاهرة بنظرة جديدة واسعة مدركة لمدى تبعية الظاهرة, وتعدد مجالاتها و اساليبها ولا محدوديتها وهذا بتشريعات ضريبية في مجالات الاستثمار, الاستيراد, التصدير

ولقد اتسع نطاق التهرب الضريبي على المستوى الدولي كاستعمال سعر التنازل غير الحقيقي في العمليات مع الفروع الموجودة في الخارج و كذلك المعاملات الوهمية مع الخارج التي تسمح

¹ بن دادة "م" لقاء تنسيقي بين مسؤولي 04 مؤسسات بالعاصمة مقال صادر في جريدة الخبر 1997/4/7 العدد 1936.

بتبويض الأرباح الغير مصرحة مما يجعل التعاون الدولي ضرورة حتمية كما أن الإجراءات المحلية لمكافحة التهرب الضريبي وحتى تكون فعالة يجب توفر معلومات كافية حول نشاط المكلف سواء في الداخل أو الخارج .

لذا تلجأ الدول الى التعاون فيما بينها وذلك بتبادل المعلومات التي تفيد في الكشف عن الوضعية المالية للمكلف، وقد تكون تلك الاتفاقات في شكل ثنائي بالإضافة إلى مجهود بعض الهيئات الدولية مثل منظمة الأمم المتحدة في مكافحة التهرب الضريبي.

ونشير على أنه على الرغم من الأهمية التي تبديها مختلف الدول في معالجة الازدواج الضريبي الدولي، إلا أنها لا تبدي مثل ذلك الاهتمام تجاه مكافحة التهرب الضريبي الدولي.

كما أن المنظمة العالمية للتجارة تعارض مبدأ هذا التعاون لما قد ينطوي عليه من اجراءات تؤدي الى المساس بسرية المعاملات التجارية و افشاء أسرار الأرصدة النقدية التي يمتلكها رجال الأعمال في بنوك الدول المختلفة¹.

يندرج التعاون الدولي في علاج مشكلة التهرب الضريبي في محورين :

- المحور الأول : ينصب على اكتشاف التهرب الضريبي و تحديد نطاقه .

- المحور الثاني : يتعلق بتحصيل الضرائب المستحقة والتي تكون قد خرجت من اختصاص الدولة و التي أصبحت تابعة لإقليم دولة أخرى .

بالنسبة لاكتشاف التهرب الضريبي وتحديد نطاقه تستعين الدولة بتبادل المعلومات الضريبية فيما بينها , الا أنها تواجه عدة صعوبات سواء من الناحية الفنية أو النفسية ويتضح ذلك كما يلي :

¹ د/ ناصر مراد فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق ص 172.

الفرع الأول:

الصعوبات الفنية.

يستلزم تبادل المعلومات بين الدول الاستفسار من البنوك المختلفة عن الحسابات الجارية أو الأوراق المالية المودعة فيها لأشخاص طبيعية أو معنوية مما قد يواجه معارضة تلك البنوك التي ترفض افشاء أسرار عملائها.

تتطلب الاتفاقات الدولية الخاصة بتبادل الضريبية اشتراك عدة دول حيث تصبح هذه الاتفاقات عديمة الفائدة اذا لم يتوافر لها العدد الكافي من الدول , أن الدول التي تضل خارج نطاق هذه الاتفاقات تلجأ اليها رؤوس الأموال التي تريد التهرب من الضرائب¹.

الفرع الثاني:

الصعوبات النفسية

قد يتقبل الممولين الادلاء بمعلومات لمصلحة خزينة بلدهم و لكنهم يرفضون ذلك متى عملوا أن هذه المعلومات مفروضة عليهم لمصلحة خزينة دولة أجنبية. لهذا اهتم الفنيون بأن يوضحوا في الاتفاقات المبرمة أن تبادل المعلومات يتم على المعلومات التي يسمح به تشريع كل دولة².

وفيما يتعلق بتحصيل الضرائب فان التعاون الاداري الدولي محدود للغاية. وذلك نظرا للنزعة الاستقلالية لمختلف الدول الخاصة في تشريعاتها الضريبية و بخصوص الجزائر ونظرا للمجالات الضريبية التي تبنتها منذ 1992 والتي تتواصل بصفة بمجالات جديدة في غضون سنة 2006 فانها تسعى لتطوير التعاون الدولي وذلك من خلال ابرام اتفاقيات دولية مع عدة دول نذكر منها :

المصادقة بمرسوم رئاسي رقم 12/02 مؤرخ في 07 افريل 2002 على الاتفاقية الثنائية بين الجزائر و فرنسا والمتعلقة بالازدواج الضريبي وتبادل المعلومات في مجال التهرب و الغش الضريبي ووضع قواعد للتعاون المتبادل في مادة الضريبة على الدخل والثروة و التركات و الموقعة بالجزائر في 17 اكتوبر 1999.

¹ يونس أحمد البطريق, المرجع السابق ص 42

² عبد المنعم فوزي, المرجع السابق ص 52

التوقيع في 29 جانفي 2002 بصنعاء على اتفاقية متعلقة بتجنب الازدواج الضريبي من طرف وزير المالية الجزائري ونظيره اليمني والتي من شأنها ان ترسي ارضية للتعاون مع البلدين في مجال الضريبة بالإضافة الى المفاوضات التي تقوم بها الجزائر مع مختلف الدول كإيران وكوبا و فنزويلا ... الخ , كذلك تقوم الجزائر باستقبال بعثات من مختلف الدول و المنظمات الدولية كما فرنسا والبنك العالمي و الاتحاد الاوروبي ... الخ من اجل تبادل الخبرات و الاستفادة من تجربة هذه الدول و المنظمات في مجال المالية العامة¹.

المبحث الثالث :

الوسائل الزجرية

تعد الوسائل الزجرية من أهم وسائل معالجة ظاهرة التهرب الضريبي وهذا ما نلاحظه خاصة في التعديلات الأخيرة في قوانين المالية , لنص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة هذا بمضاعفة العقوبات المالية على المتهربين وهذا ان دل على شيء فانه يدل على مسايرة المسرع الجزائري الاوضاع الاقتصادية و محاولة من التوفيق أو الربط بين الجزاءات و التهرب الضريبي و هذا بالتعديل المتواصل للجزاءات المالية².

ان مختلف القوانين اعتبرت ان بعض المخالفات التي يقوم المتهمون بها خطيرة لأن مرتكبوها يقومون ب الاختلاس بصفة غير شرعية أو حالة.

حالة الغش لجزء أو لكل الضرائب المطالب بها وهي تشمل العناصر التالية .

*النية (العنصر المادي) : ويتمثل في معرفة المتهرب طبيعة الفعل الضار أو الغير المشروع ورغم ذلك تتجه ارادته الى ارتكابه .

*العنصر الشرعي : فالمبدأ العام لهذا العنصر نصت عليه المادة الأولى من قانون العقوبات (لا جريمة ولا عقوبة أو تدابير أمن بلا قانون) وعليه فهذا العنصر يكون من نصوص قانونية تنص صراحة على أن مثل التصرف يشكل مخالفة تستوجب العقوبة.

وعلى هذا الأساس اختلفت العقوبات المطبقة حسب المخالفات المرتكبة للإشارة أن هذه الجزاءات تعتبر أسلوبا ردعيا لبعث الخوف في نفس كل من يحاول التهرب الضريبي , و تتمثل

¹ La lettre de DGI N°08.

² جديد منال , المرجع السابق .ص 17

هذه الوسائل في متابعة جزائية وعقوبات جبائية بالإضافة الى اجراءات أخرى تستطيع ادارة الضرائب.

أن تتخذها تعرف بالعقوبات المهنية .

المطلب الأول:

المتابعات الجزائية¹ :

لقد خول المشروع لأعوان الضرائب صلاحية إثبات الجرائم الضريبية بتحريير محضر اثبات المخالفة الضريبية , وقد نص قانون الضرائب غير المباشرة على اجراءات شكلية يستوجب احترامها عند تحريير المحاضر , مثل ذكر تحريير المحضر , نوع المخالفة , واسم وصفة العون أو الأعوان الذين حرروا المحضر , وساعة اختتامه طبقا للمادة 505 من قانون الضرائب المباشرة , وتعد هذه المحاضرة المحررة من طرف عونين حجة أمام القضاء الى أن يطعن فيها بالتزوير .

وفي هذا الاطار خول لأعوان الضرائب سلطة تفتيش المنازل بشرط أن يتم بناء على أمر و من موظف هام يقدم عرضا مسببا الى مدير الضرائب للولاية المختصة , وذلك بعد الحصول على ترخيص من السلطة القضائية.

وبحضور ضابط الشرطة القضائية طبقا للمادتين 499 و 501 من قانون الضرائب غير مباشرة.

للإشارة أن قانون الضرائب غير مباشرة و الطابع حصر صلاحية اثبات الغش و التهرب الجبائي في أعوان الادارة الضرائب المفوضين والمحلين طبقا للمادة 504 منه و المادة 21 من قانون الطابع , أما المادة 112 من قانون الرسم على رقم الأعمال فقد خولت تلك الصلاحية لضباط الشرطة القضائية , وأعوان الجمارك و أعوان ادارة الضرائب المختلفة .

أما قوانين الضرائب المباشرة و التسجيل و الرسوم المماثلة لم تسر الى الأشخاص المؤهلين لأثبات هذه الجريمة الا أن الرأي الراجح استقر على أنه يمكن لضابط الشرطة القضائية اثبات هذه الجريمة شريطة أن ترسل المحاضر الى ادارة الضرائب².

¹ مجدوب عبد الغني, المرجع السابق ص70.

² جعدي عبد الكريم الغش الضريبي, الملتقى الجهوي(قضاة النيابة والتحقيق) وهران مديرية البحث 1997/1996 ص 20.

وتتم المتابعة بإيداع شكوى من المدير الولائي للضرائب مما في رئيس مكتب المنازعات بدون انذار سابق للمعني لتسوية وضعيته الجبائية وهذا طبقا للمادة 305 من قانون الضرائب المباشرة, و المادة 534 قانون الضرائب غير مباشرة, و المادة 119 قانون الرسم على رقم الأعمال و المادة 34 من قانون الطابع, و المادة 119 من قانون التسجيل فاذا رفعت دعوى أمام القضاء قبل صدور الشكوى من الجهة المخولة لها ذلك يكون الاجراء باطلا لأنه من النظام العام للإشارة أنه اذا كانت الدعوى أمام قاضي التحقيق يستوجب عليه اصدار أمر بانتفاء وجه الدعوى لبطان اجراءات المتابعة من تلقاء نفسه .

وتكون مدة تقادم الدعوى الجبائية (العمومية) لها تقادمين فالدعوى العمومية تتقادم وفقا لنص المادة 08 قانون الاجراءات الجزائية .

وهي 03 سنوات في مادة الجنج, (2).

أما الدعوى الجبائية, فان مدة التقادم حسب اجتماع القوانين الضريبية فهي أربع سنوات وهذا ما تنص عليه المادة 305فقرة 03 من قانون الضرائب المباشرة, و المادة 564فقرة 02 من قانون الضرائب الغير مباشرة و المادة 153 من قانون التسجيل, و المادة 27 من قانون الطابع.

ان اختلاف مدة التقادم على نفس الدعوى أمر غير جدي ولهذا اقترح توحيد كما هوز الشأن في الجريمة الجمركية, ومع ذلك فانه لا يوجد اختلاف من حيث مبدأ سريان تقادم الدعوتين و أسباب التوقف كذلك اذ يبدأ سريان التقادم من يوم ارتكاب الفعل أو من يوم اكتشافه, المادة 088 من قانون الاجراءات الجزائية وعلى قاضي الموضوع أن يراقب ما اذا مس التقادم الدعوى العمومية أو لا مادام أنه من النظام العام, ويمكن اثارته في أي مرحلة كانت عليها الدعوى.

الفرع الأول:

العقوبات المطبقة على المكلف المتهرب من الضريبة .

قبل التطرق الى العقوبات و الاجراءات المطبقة على المكلف المتهرب من دفع الضريبة وجب تبيان أركان جريمة الغش الضريبي أولا.

(1) أركان الجريمة :

لقيام جريمة الغش الضريبي يجب توافر ركنين أساسيين وهذا طبقا للمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة وهما.

*الركن المادي: وهو استعمال وسائل و طرق احتيالية من أجل الوصول الى نتيجة غير شرعية وهي التسلط من الضريبة, و منه فالركن المادي يتكون من ثلاث عناصر و هي :

(1)العنصر الأول: استعمال وسائل وطرق احتيالية.

ان المشروع الجزائري لم يعرف الطرق الاحتيالية و السبب في ذلك أن محاولة ضبط وتحديد وصور الاحتيالية لا يفي بمداولته وانما أوردتها على سبيل المثال لا الحصر فالعبارة (toute autre manière) وكذلك.

عبارة لاسيما notamment توحى لنا أن كل فعل له صيغة احتيالية سواء عند فرض الضريبة أو عند تحصيلها .

(2)العنصر الثاني: التملص من الضريبة.

تتطلب الجريمة الضريبية لقيامها أن يأذي استعمال الطرق الاحتيالية الى أحد النتائج التالية .

أما التملص من الكل أو البعض من وعاء الضريبة, ويقصد به التهرب من تحديد أساس الضريبة و ربطها, ويتحقق ذلك مثلا حينما يقوم الممول باختفاء كل المادة الخاضعة للضريبة أو بعضها أو حينما يقدم اقرار غير صحيح.

التملص كليا أو جزئيا من تصفية الضريبة, ويقصد بتصفية الضريبة اعداد الجداول و الانذارات ارسالها الى الجهة المختصة بتحصيل الضريبة .

التملص من أداء الضريبة كلها او بعضها و يراد به اعفاء الملتزم من أداء أو التخفيف من عبء هذا الالتزام.

للإشارة أن المشرع لا يشترط لقيام الجريمة وجود جريمة تامة بل أن المحاولة تكفي لوصف الفعل بأنه جريمة الغش الجبائي¹.

(3)العنصر الثالث: العلاقة السببية بين التملص من الضريبة و الطرق الاحتيالية.

يتعين لقيام جنحة الغش الجبائي وجود علاقة بين فعل التملص بناء على استعمال طرق احتيالية, فادا كان هناك خطأ من ادارة الضرائب عند تحديد الوعاء الضريبي أو عند تقرير الاعفاء فان العلاقة السببية تنتفي.

¹ تدخل الدكتور احسن بوسقيعة بمناسبة الملتقى الجهوي للقضاة الذي انعقد يومي 30-31/10/1996 بباتنة ص 04.

***الركن المعنوي :**

جريمة الغش الضريبي من الجرائم العمدية تتطلب توافر القصد الجنائي , فلا جريمة اذا لم يثبت الاشارة ان هناك قصد عام و قصد خاص .

فالقصد العام هو نية الغش العام و هي الارادة التجنب من الضريبة عن علم الممول بارتكابه فعل من أفعال الاحتيال, أما القصد الخاص هو اتجاه ارادة الجاني الى التخلص من الضريبة كلها أو بعضها ويتجلى ذلك في حرمان ادارة الضرائب من الحصول على حقها من الضريبة. وعموما يستخلص الركن المعنوي أساسا من الركن المادي , كأن لا يستجيب المكلف بالضريبة للإنذارات الموجهة له من ادارة الضرائب.

و الجدير بالدلك أن الغش الجبائي بركنيه المادي و المعنوي يختلف مفهومه من حيث مدلوله القانوني عن التجنب الضريبي *easion fixale* وهو ما رأيناه في الفصل الأول .

لذلك فأننا للقواعد المحددة في النصوص الجبائية و بين قيامه بالتفسير التعسفي للنصوص كماله من حرية و سلطة في تسيير دتمه المالية , مستعملا في ذلك أسلوب تسييري معين لإدارة أمواله التجاري على أية مؤسسة كانت , مستغلا في ذلك الثغرات الموجودة في النصوص الجبائية التي تساعد على تبني أسلوب تسيير عبر مشروع يصدف من ورائه التجنب او التخفيض من الاعباء الجبائية او محاولة الحصول على مبتكرات من معدل نسب الضرائب التي حددها النظام الجبائي لبعض القطاعات الاقتصادية و الاستهلاكية .

***الجزاء :**

-الأشخاص الخاضعون للجزاء :

الفاعل الاصيلي هو أول من يخضع للمسألة الجزائية سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا كما نصت على ذلك المادة 9/303 من قانون الضرائب المباشرة .

الشريك : عرفته المادة 2/303 من قانون الضرائب المباشرة و المادة 2/305 قانون الطابع و

المادة 1/120 قانون التسجيل على أنه يدخل في حكم الشريك كل من قام ب :

التدخل بصفة غير قانونية للإيجار في القيم المنقولة أو تحصيل قواسم في الخارج.

قبض قسائم يملكها الغير بأسماع هؤلاء المالكين.

*العقوبات:

أجمعت كل النصوص الضريبية وحددت العقوبات وهي الحبس من سنة الى خمس سنوات وغرامة جزائية من 5000 دج الى 20.000 دج طبقا لأحكام المواد 303 من قانون الضرائب المباشرة، و 532 من قانون الضرائب الغير مباشرة، والمادة 119 من قانون التسجيل، وكذا المادة 117 من قانون الرسم، غير أن قانون الطابع أتى باستثناء يتعلق بقيمة الغرامة والذي حددها من 3600 دج الى 18000 دج.

1-العقوبات الجزائية المقررة للفاعل الأصلي و الشريك، قد حددت المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة لعقوبة السالبة للحرية من سنة الى خمس سنوات حبس، وغرامة مالية من 5000 دج الى 20.000 دج أو بإحدى العقوبتين، وفي حال العود تضاعف العقوبات الجزائية ولا يمكن اسعاف الجاني بظروف التخفيف طبقا لأحكام المادة 53 من قانون العقوبات.

2-العقوبات الجزائية المقررة للشخص الطبيعي أو المعنوي الذي يحترف مهنة محاسب¹ المادة 306 فقرة 02 من قانون الضرائب المباشرة.

وكذا المادة 128 من قانون الرسم على القيمة المضافة يعاقب :

-1000 دج اذا كان الجاني ارتكب الجريمة للمرة الأولى.

-2000 دج اذا قام بارتكابها للمرة الثانية.

و تطبق عليه أيضا العقوبات المتمثلة في المنع من.....(ص41)

وهذا ما نلاحظه في تعديله لنص المادة 303 فقرة 01 قانون الضرائب المباشرة بموجب المادة 28 منه والتي نصت:

"يعاقب كل من تملص او حاول التملص باستعمال طرق تدليسيه في اقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصنيفته كليا أو جزئيا بما يلي:

¹ تطبيق المادة 418 لا يتوقف فقط على مقدار الضريبة و انما وجوب التي تقع تحت طائلة المواد 69-71-73 من قانون الاسعار رقم 89/12 الملقى بموجب المادة 97 من الامر 95-06 المؤرخ في 1995/01/25.

- غرامة مالية من 50.000 دج الى 100.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص 100.000 دج
- بالحبس من سنة الى خمس سنوات و بغرامة مالية من 50.000 دج الى 100.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 100.000 ولا يتجاوز 300.000 دج
- بالحبس سنتين الى عشرة سنوات و بغرامة مالية من 100.000 دج الى 300.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 300.000 دجو لا يتجاوز 1000.000 دج
- بالسجن المؤقت من خمس الى عسر سنوات و بغرامة مالية من 300.000 دج الى 1.000.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 1.000.000 دج لا يتجاوز 3.000.000 دج
- بالسجن المؤقت من عشرة سنوات الى عشرين سنة و بغرامة مالية من 1.000.000 دج الى 3.000.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 3.000.000 دج"
- كما أجمعت كل النصوص الضريبية على أن تضاعف العقوبات في حالة العود، و حددت مدة العود بخمس (05) سنوات طبقا للمادة 56 من قانون العقوبات (1)
- وقد نص قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على ذلك في 303 فقرة 3 و قانون الضرائب غير المباشرة في المادة 3/544 و قانون الطابع
- قانون الطابع المادة 358 /3 و2 وقانون التسجيل المادة 120 فقرة 2 و3 الإشارة أنه يمكن إفادة المتهم بظروف التخفيف طبقا للمادة 53 من قانون العقوبات، لكن في شقها الجزافي فقط دون الجبائي، و هذا ما نصت عليه المواد 548 من قانون الضرائب غير المباشرة و المادة 4/120 قانون التسجيل، و المادة 4/303 قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة كذلك فيما يتعلق بجمع العقوبات فإن كل النصوص أجمعت على جمع العقوبات المصرح بها في المادة الجبائية مهما كان نوعها و ذلك بصرف النظر عن كونها عقوبات جزائية بما فيها عقوبات الحبس أو عقوبات جبائية، و هذا خروجا عن القاعدة العامة المتمثلة في عدم جمع العقوبات السالبة للحرية المنصوص عليها في قانون العقوبات¹، المادتين 34 و35 منه فالمادة 303 فقرة 05 قانون الضرائب المباشرة، و المادة 549 من قانون الضرائب غير المباشرة، و المادة 120 فقرة 05 قانون التسجيل و المادة 35 فقرة 05 قانون الطابع، و كلها نصت على أن العقوبات المقررة من أجل قمع الجرائم في مادة الضرائب تجمع مهما كان فرعها.

¹ الملتقى الجهوي لقضاة النيابة و التحقيق وهران، محاضرة من طرف السيد جادي عبد الكريم تحت عنوان الغش الضريبي.

الفرع الثاني:العقوبات المطبقة على عون إدارة الضرائب¹:

إن الإخلال بالتزام النزاهة الواجب على موظف أو صاحب السلطة عمومية مكلف بتحصيل ضرائب مباشرة أو غير مباشرة، أو يضع جداولها من شأنه أن يمس بمبدأ العدالة الضريبية السيء الذي ينجر عنه تشجيع التهرب الضريبي.

لذلك نصت المادة 122 قانون العقوبات على أن "تطبق العقوبات المنصوص عليها في المادة 121 قانون العقوبات على صاحب سلطة عمومية بأمر بتحصيل ضرائب مباشرة أو غير مباشرة غير تلك التي حددها القانون و كذلك كل موظف يضع جداولها أو يقوم بتحصيلها، و تطبق ذات العقوبات على أصحاب السلطة العمومية أو الموظفين الذين يمنحون على أية صورة كانت و لأي سبب كان و بغير تصريح من القانون إعفاءات من التكاليف أو الضرائب أو الرسوم العمومية، أو يتجاوزون عن شيء منها أو يسلمون منتجات مؤسسات الدولة مجاناً، و يعاقب المستفيد باعتباره شريكا".

اركان الجريمة:

(1)- صفة الجاني: يشترط المشرع ان يكون الفاعل صاحب سلطة عمومية أي يجب أن يتمتع بسلطة اصدار القرار في مجال المالية العمومية للدولة و كذلك الموظفين المكلفين بوضع جداول الضرائب أو بتحصيلها

(2)- الركن المادي: ويأخذ صورتين:

الصورة الاولى: تحصيل ما هو غير مستحق للدولة بمعنى أن يصدر صاحب السلطة العمومية أمراً الى مرؤوسيه بتحصيل ضريبة مباشرة أو غير مباشرة غير منصوص عليها قانوناً

الصورة الثانية: الإعفاء من أداء ما هو مستحق للدولة و يتجسد في الفعال التالية:

-منع اعفاء من أداء كل الضرائب او الرسوم او الغرامات دون وجه حق أو التنازل عن جزء منها .

¹ ناصر مراد المرجع السابق ص 57.

-تسليم مجانا منتجات مما تنتجها مؤسسات الدولة .

(3) الركن المعنوي:

هو علم الموظف أنه يسعى الى تحصيل ضرائب غير مستحقة للدولة او بانه يتنازل عن مال مستحق للدولة, و عليه لا تقوم الجريمة اذا تصرف الفاعل عن جهل¹.

ب- الجزاء:

تطبق على الجاني عقوبات التأديبية و عقوبات جزائية.

(1)-العقوبات التأديبية:

يعد الموظف المرتكب لهذه الفعال المرتكب لخطأ مهني جسيم من الدرجة الثالثة و يخضع لعقوبات خاصة مقررة في المرسوم التنفيذي رقم 54/93 المؤرخ في 16/02/1993 التي وردت في المواد 11الى15 منه, اذ يتعرض لمدة تتراوح من 15 يوم الى ستة اشهر, النقل الإجباري , التنزيل في الرتبة , الفصل أو التسريح.

(2)- العقوبات الجزائية:

بتوافر اركان الجريمة السالفة الذكر يتعين تطبيق الجزاء المقرر قانونا طبقا للمادتين 121و122 من قانون العقوبات , أي الحبس من سنتين الى 10سنوات و غرامة من 500 دج الى 10.000 دج .

المطلب الثاني:

العقوبات الجبائية

تتخذ صورة الغرامات الجبائية التي توقع على الجاني بغض النظر عن الضريبة الواجبة الدفع و تختلف نسب الغرامات الجبائية حسب طبيعة الجريمة و الطرق الاحتمالية.

¹فضلى عائشة، التهرب الضريبي، رسالة ماجستير ص 45.

الفرع الأول:

الجزاءات الجبائية بسبب "عدم التصريح الجبائي" السنوي¹

أ-في مجال الضريبة المباشرة بنص المادة 119 و194 منه يترتب عنه زيادة 25... عند تحصيل المبالغ و ذلك بصفة آلية, كذلك المكلف بالضريبة اذا لم يودع تصريحه الجبائي في الآجال القانونية فيكون معرض لعقوبة جبائية تقدر ب 30.000 دج بغض النظر عن الضرر, و لا يمكن توقيع الغرامة الجبائية الا بعد توجيه اذار يلزم فيه الممول بإيداعه تصريحه في أجل 30يوما

ب- في مجال الرسوم على القيمة المضافة: قد نص على فرض الضريبة بصورة الية و غرامة جبائية تتراوح ما بين 10% و 25%. حسب درجة و نسبة الأعمال الاحتمالية المستعملة من قبل الجاني.

الفرع الثاني :

الجزاءات الجبائية تسبب التأخر في ابداع التصريح الجبائي السنوي:

ا-في مجال الضرائب المباشرة توقع الضريبة بصفة الية و تطبق بنفس الحالات المحددة سابقا , غير أن الاختلاف يكمن في النسب التي تجب على الممول بالضريبة فيكون اما:

10 % اذا كان التأخر لا يتعدى 30يوما .

20 % اذا كان التأخر بين شهر و شهرين على الأكثر.

25 % اذا كان التأخر يتجاوز شهرين .

ب- في مجال الرسم على القيمة المضافة بنص المادة 115 من قانون الرسم , و بالتأخر في ابداع التصريح لرقم الأعمال فالعقوبة الجبائية تكون على النحو التالي:

-الوضع على ورقة الكشف الضريبي علامة لا شيء الذي يتخذ إما صورة²

¹ عبد المنعم فوزي، المرجع السابق، ص 253.

² المصدر: موسوعة العمالقة لطلبة الجامعات - <http://www.mediafire.com/file/01mmintmzrd.in> جريمة الغش الضريبي pdf 2013/3/20.

- وضع على ورقة الكشف الضريبي التأخر ما بين 25 و آخر يوم للشهر و يترتب عنه توقيع غرامة جبائية تقدر ب 500دج.
- الوضع على ورقة الكشف الضريبي التأخر يتضمن حقوق.
- وضع على ورقة الكشف الضريبي التأخر ما بين 21 و آخر يوم للشهر و يترتب معه توقيع غرامة مالية تقدر ب 15 % من المبلغ الذي يتضمن الحقوق الفعلية الملزم تحصيلها ,و يجب الا تقل الغرامة على 100دج.
- وضع على ورقة الكشف بعد انقضاء آخر يوم للشهر يترتب معه توقيع جبائية تقدر ب 25 % من المبلغ الذي يتضمن الحقوق الفعلية التي تم تحصيلها ولا يجب أن تقل الغرامة على 500دج .

الفرع الثالث :

الجزاءات الجبائية بحسب وجود نقص في ورقة التصريح الجبائي السنوي¹:

- أ-في مجال الضرائب المباشرة المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة توقع غرامة جبائية لكل مكلف بالضريبة ولا سيما الذي يدلي بتصريح جبائي يتضمن نسبة الأرباح أو المداخل غير الصحيحة أو التخفيض منها نسبة من المبلغ المتضمن الحقوق التي لم يتم تحصيلها, و تكون على النحو التالي :
- توقيع غرامة جبائية تقدر ب 10% اذا كانت المبالغ غير المصرح بها لا تتجاوز 15 % من المبلغ الإجمالي المستحق تحصيله لإدارة الضرائب.
- توقيع غرامة جبائية تقدر ب 15 % اذا كانت المبالغ غير المصرح بها لا تقل عن 15 % و لا تزيد عن 50 % من المبلغ الإجمالي المستحق تحصيله لإدارة الضرائب.
- وفي حالة ثبوت استعمال الطرق الاحتمالية فإن الغرامة الجبائية تصل الى 100 % اذا كانت المبالغ غير المصرح بها تقل أو تساوي 500.000 دج, و يمكن أن تصل الغرامة الجبائية الى 200... اذا كانت المبالغ غير المصرح بها تتجاوز 500.000 دج.

- ب-في مجال الرسم على القيمة المضافة... بنص المادة 116 من قانون الرسم في حالة التصريح الضريبي غير الصحيح أو فيه نقص فإن المبلغ المتضمن للحقوق التي يتم

¹ فضيلي عائشة، المرجع السابق، ص 46.

تحصيلها, تكون نسبة الغرامة على النحو التالي :

-10% اذا كانت نسبة الحقوق التي لم يتم تحصيلها أو تساوي مبلغ 100.000 دج

15% اذا كانت نسبة الحقوق التي يتم تحصيلها تتجاوز مبلغ 200.000 دج وفي حلة وجود

طرق احتيالية فإن الغرامة الجبائية قد تصل إلى 200%.

المطلب الثالث:

العقوبات المهنية

لقد عمد المشرع الجزائري إلى التشديد في وضع العقوبات و التي عن طريقها يهدف إلى حماية الحقوق المالية للخرينة العمومية, فزيادة على العقوبات الجزائية و الجبائية نذكر أن قانون المالية لسنة 1997 جاء ببعض الأساليب والإجراءات لتعزيز الجهاز الردعي من أجل دعم نظام محاربة التهريب الضريبي والتي لها علاقة بمهنة المكلف بالضريبة ونذكر منها ما يلي¹:

الفرع الأول :

الغلق المؤقت لمقر نشاط المكلف بالضريبة

بموجب المادة 34 من قانون المالية فإنه يتم غلق مقر نشاط المكلف بالضريبة الذي لا يلتزم بواجباته الجبائية وذلك بهدف حثه على دفع الضرائب المتوجبة عليه و هذا بعد استفاد كل المحاولات الودية للتحصيل طبقاً للتعليمية رقم 167 الصادرة عن المديرية العامة للضرائب بتاريخ 1995/06/02 وهذا الإجراء مخول للمدير الولائي للضرائب على أن تتجاوز المدة ستة أشهر في حالة عدم تسديد الضريبة طبقاً للمادة 318 من قانون الضرائب المباشرة .

¹ بن دادة لقاء تنسيقي بين المسؤولين 04 مؤسسات بالعاصمة، مقال صادر في جريدة الخبر 1997/7/7 عدد 1936.

الفرع الثاني:

Le retrait de la domiciliation المصرفي للمستوردين للمصرفي bancaire

وهي تخص المكلفين بالضرائب الذي يقومون بعملية الاستيراد والذين لم يتسنى للإدارة الجبائية متابعتهم لأسباب عدة منها :
-تقديم عناوين خاطئة أو لعدم ابلاغ الإدارة الجبائية بالعناوين الجديدة في حالة تغيير مقر نشاطهم
..... إلخ -وفي حالة لإدارة الضرائب أن تطلب من البنوك سحب الوثيقة التي تمنح للمستوردين من طرف بنك معتمد حتى يسوا ووضعهم الجبائي.

الفرع الثالث:

إقصاء المكلفين بالضريبة

إن المكلفين الذين صدر في حقهم حكم قضائي لتورطهم في الغش الجبائي يمنع عليهم الدخول إلى المزايدة العلنية للأسواق العمومية أو الصفقة العمومية وهذا لمدة أقصاها 10 سنوات¹.

الفرع الرابع:

تسجيل المكلف المتهرب من الضريبة في شبكة المعلومات

يسجل المتورطين في الغش الجبائي في فهرس وطني و الذي وضع بموجب الأمر رقم 1297 الصادر عن المديرية العامة للإدارة الجبائية بتاريخ 1997/08/24 مع توضيح كل المعلومات المتعلقة بهم من رقم التسجيل الجبائي نوع المخالفة, ونوع العقوبة المفروضة عليهم
..... إلخ لتمكين الإدارة الجبائية والإدارات الأخرى من متابعتهم على أحسن وجه² والملاحظ أنه في فرنسا لجأت إلى استخدام شبكة معلوماتية تسمى... وهذا بهدف تسهيل وإعطاء يد المساعدة عند تحريك الدعوى العمومية من جهة ومن جهة أخرى تسهيل عملية إجراء الإحصاء من قبل الإدارة الضرائب حول عدد ونوع الجرائم الضريبية.

¹ جعدي عبد الكريم، الغش الضريبي، الملتقى الجهوي اقضاه النيابة الجماعات المحلية، دراسة مديرية البحث سنة 1996/1997.
² كمال رزيق، الجباية المحلية كمورد لميزانية الجماعات المحلية، دراسة على موقع الانترنت www.univ.batnadz.fac

الفرع الخامس :

المنع من مزاوله المهنة

-لقد نصت المادة 544 فقرة 03 من قانون الضرائب غير المباشرة على أنه في حالة العود أو تعدد الجرائم المثبتة بواسطة الحكم أو عدة أحكام فإن العقوبة المقررة تؤدي بحكم القانون إلى منع مزاوله مهن رجال الأعمال أو مستشار جبائي أو خبير محاسب و لو بصفة مسير أو مستخدم و عند الاقتضاء غلق المؤسسة¹.

نشر الحكم:

نشر الحكم أو مستخرج منه في الجرائد التي تعينها المحكمة أو تعليقه في الأماكن التي تحددها وذلك على نفقة المحكوم عليه, وقد نص قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على ذلك في المادة 06/303 بقولها: "يمكن للمحكمة أن تأمر بنشر الحكم بتمامه أو باختصار في الجرائد التي تعينها و بتعليقه في الأماكن التي تحددها والكل على نفقة المحكوم عليه" كما نص قانون الضرائب غير المباشرة على هذا الإجراء في المادة 505 منه وكذلك قانون التسجيل في المادة 06/120 وقانون الطابع المادة 6/35 ويكون هذا الإجراء إلزاميا في حالة العود طبقا للمادة 3/303 من قانون الضرائب المباشر والمادة 2/120 من قانون التسجيل².

¹ عبد المنعم فوزي، المرجع السابق ص 266.

² زهير "ش"، مكافحة الغش الجبائي، سطيف، مقال صادر في جريدة الخبر بتاريخ 1998/1/7 عدد 2164.

خاتمة الفصل الثاني:

يمكن القول في ختام الفصل الثاني، أن مكافحة التهرب الضريبي ليس بالأمر الهين، نظرا للأشكال التي يتخذها والتقنيات المتبعة من طرف المكلفين في استعمال الطرق الاحتيالية. وللحد من هذه الظاهرة يستلزم إعادة النظر فيما يخص الناحية القانونية وخاصة جانب عدالة النظام الضريبي لأن المكلف إذا أحس بالعدالة الضريبية يمكن أن يلتزم بدفع الضريبة وإن كان ذلك مرتبط بصرف هذه الإيرادات الضريبية في أوجه الاتفاق العام إضافة إلى ذلك ينبغي العمل على سد ثغرات القانون الضريبي و على استقراره وإعادة النظر فيما يخص التنظيم الضريبي، كما الحد من هذه الظاهرة يستلزم مراعات الناحية الإدارية من خلال تحسين الإمكانيات المادية والبشرية للإدارة الضريبية ووضع تنظيم مناسب لها، ومحاربة ظاهرة الرشوة وهذا لا يمنع من توعية المكلفين وتحسين العلكة (إدارة-مكلف) كما أن الرقابة الجبائية لها دور في هذا الإطار وإن كان ذلك مرتبط بتوفير وسائلها الضرورية، إلا أنها تبقى قاصرة وهذا النقص الوسائل المادية والبشرية خاصة الكفاءات العليا في الميدان المحاسبي والقانوني .

أما من ناحية العقوبات فينبغي إعادة النظر فيما يخص (العقوبات الجبائية) فهل بمجرد أن يقدم المكلف بالضريبة مثلا تصريح ناقصا، أو أن يتأخر في تقديمه، أو أن يطبق معدلا في غير محله فإنه يعاقب بدفع هذه الغرامات دون أن تقيد هذه الأخيرة بشرط ارتكاب محاولات الغش؟ تم إنه ليس بالضرورة أن يقوم مكلف ما مثلا، بتصريح ناقص أو يطبق معول رسم في غير محله بقصد التهرب من دفع الضريبة أو الغش، إذن فلا ينبغي فرض غرامات إضافية دون الكشف عن أسباب حقيقية لفرضها.

دراسة حالة

"من يهرب من القمرد (الرسوم) يهرب من
السوق"

-مثل جزائري-

"الضرائب اكلت لنا اللحم و مصت لنا العظم"

-مثل مغربي-

" Il n'est pas interdit de fraude, mais il
est interdit de se faire rattraper!"

- مثل فرنسي -

مقدمة الدراسة:

لقد سمحت لي الفرصة بالجراء تربص ميداني على مستوى مصلحة الضرائب بمغنية، باعتبار ان مفتشية الضرائب مختصة في مكافحة ظاهرة الغش و التهرب الضريبي ، قمنا بدراسة الملف الجبائي لشخص طبيعي "أ.ن" الذي يمارس نشاط تجارة بالجملة للوازم الاغذية العامة في وسط المدينة مغنية.

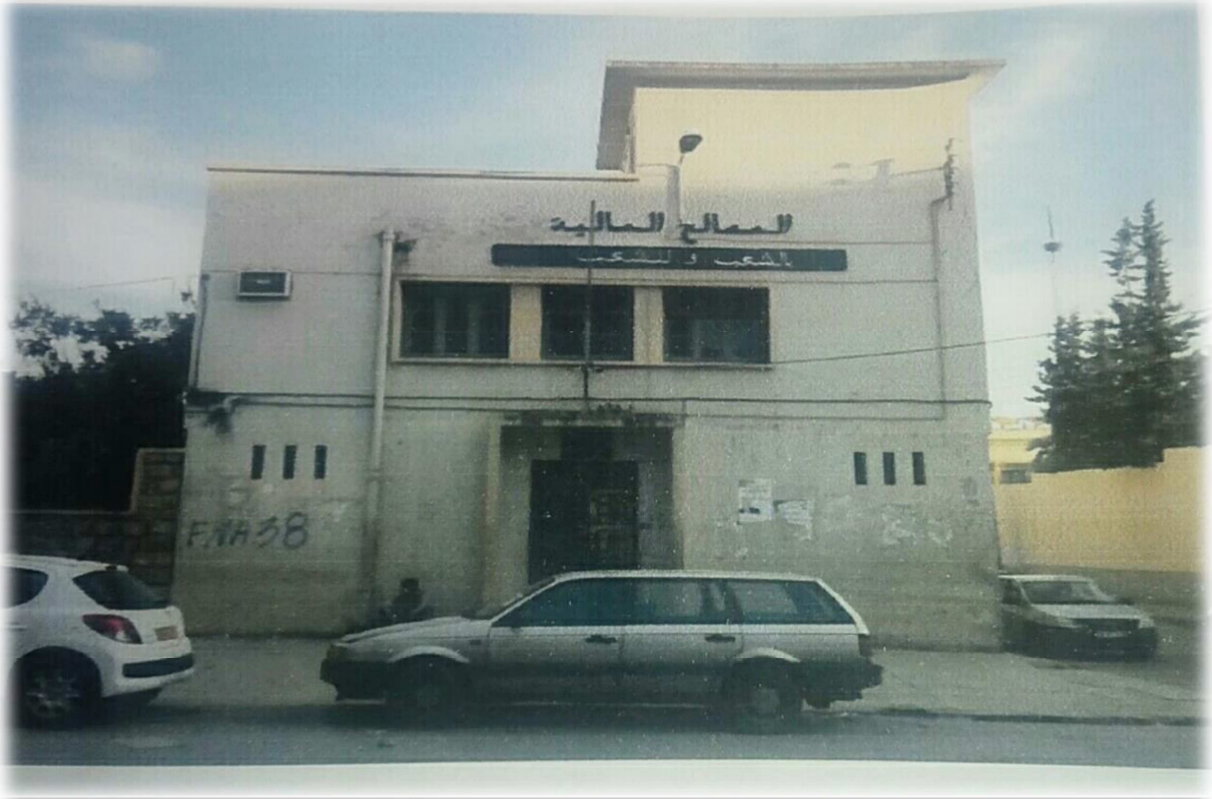
و نظرا لعدم استجابة هذا التاجر للمصلحة بعد تلقيه عدة تنبيهات و رغم المساعي الودية السابقة، تم رفع الدعوى ضد التاجر بتهمة الغش الضريبي.

في هذا المبحث سنجد الاجراءات التي اتخذتها مصلحة مكافحة الضرائب حيال المعني بالأمر.

بطاقة تقنية:

دراسة ملف جبائي شخص طبيعي (أ.ن)

- النشاط : تجارة بالجملة للوازم الأغذية العامة
- العنوان : حي وسط المدينة مغنية
- رقم التعريف الجبائي : 198013270028846
- رقم المادّة : 13270381000
- رقم التسجيل التجاري : 98أ13007
- تاريخ بداية النشاط : 1998-02-01
- الموقع المكاني : مفتشية الضرائب (المصالح المالية) بمغنية- وسط المدينة-



المبحث الرابع: اكتشاف الغش الضريبي

بتاريخ 1 جوان 2015 وردت الي المصلحة بطاقة كشافات معلومات ملحق (01) مفادها أن التاجر ان قام بمشتريات قيمتها الاجمالية: 7.500.000 دج TTC، الا أن التاجر لم يصرح برقم الاعمال المحقق رغم اخطاره من طرف المصلحة بتاريخ 15 اوت 2015

في 1 سبتمبر 2015 ارسلت المصلحة اعتذار يسمى الاعذار بالتسوية C4 الملحق 02 حيث تضمن هذا الاعذار ما يلي

رقم الأعمال المحددة لسنة 2015 :

$$7.500.000.00 \text{ دج} * 130\% = 9.750.000 \text{ دج}$$

رقم الأعمال المحددة هو: 9.750.000 دج

الضرائب الواجبة :

اولا : الرسم علي النشاط المهني TAP

$$9.750.000 * 2\% = 195.000 \text{ دج}$$

عقوبة الوعاء:

$$195000 * 25\% = 48.750 \text{ دج}$$

ثانيا: الرسم علي القيمة المضافة TVA

$$9.750.000 * 17\% = 1.657.500 \text{ دج}$$

عقوبة الوعاء :

$$9.750.000 * 25\% = 414.375 \text{ دج}$$

ثالثا: الضريبة علي الدخل الاجمالي IRG

رقم الاعمال: 9.750.000 دج

هامش الربح الصافي: 9.750.000 دج * 20% = 1.950.000 دج

قاعدة الربح الصافية: 1.950.000 دج

الضريبة الواجبة حسب الجدول

المادة 104: قانون الضرائب المباشرة:

نسبة الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة (دج)
0%	لا يتجاوز 120.000
20%	من 120.001 الي 360.000
30%	من 360.001 الي 1.440.000
35%	اكثر من 1.440.000

الفئة الاخيرة (اكثر من 1.440.000)

$$1.950.000 = 35\% * 1.950.000 = 682.500 \text{ دج}$$

التراكم :

$$10.80.000 \text{ دج} = 1.440.000 - 360.000$$

$$324.000 \text{ دج} = 30\% * 10.80.000$$

$$240.000 \text{ دج} = 120.000 - 360.000$$

$$48.000 \text{ دج} = 20\% * 240.000$$

$$372.000 \text{ دج} = 48.000 + 324.000$$

ضريبة IRG الواجبة:

$$1.054.500 \text{ دج} = 372.000 + 35\% * 1.950.000$$

عقوبة الوعاء :

$$263.625 \text{ دج} = 25\% * 1.054.500$$

العقوبة المفروضة هي (48750 + 195000) + (414375 + 1.657.500)

$$3.633.750 = (1.054.500 + 263625) +$$

ملاحظة :

المصلحة تمهلكم مدة 30 يوما في ابداء ملاحظاتكم او قبولكم في حالة تجاوز هذه

المدة ستقوم المصلحة بإخضاعكم تلقائيا .

المطلب الأول: متابعة الظاهرة بعد الاخطار

بعد مرور الأجال القانونية ل 30 يوم ارسلت المصلحة اخطار نهائي بالتسوية الجبائية متضمنا التحدير من وجود مناورة الغش الجبائي المتمثلة في عدم التصريح الجبائي الملحق 03 كما تضمن هذا الاخطار التشييد علي العقوبات الجزائية الخاصة بجريمة الغش الضريبي .

المتابعة الميدانية

بتاريخ 5 اكتوبر 2015 انتقلت المصلحة الي محلة التجاري لاجراء محضر معاينة الملحق 04 الغرض منه :

- التحقق من هوية التاجر
- التحقق من نشاط التاجر المشتريات ، المبيعات
- التحقق من بقاء مخزونات
- التحقق من أن التاجر يمارس فعليا نشاطه في العنوان المذكور في السجل التجاري.

الا ان محضر المعاينة الذي اجرته المصلحة اثبت وجود حالة الغش الجبائي المتمثلة في العناصر التالية:

حسب ملك المحل التجاري فان التاجر المعني أن لم يسبق له و أن مارس اي في محله التجاري ، وهذا منذ ابرامه لعقد الايجار التجاري بغرض القيد في السجل التجاري و هذا ما يشكل مخالفة مبيئة تتمثل في ممارسة نشاط قار (تجارة بالجملة للمواد الغذائية في غير المحل و العنوان المقيد في السجل التجاري)

الشروع في التسوية الجبائية

بعد مرور 30 يوما عن الاخطار الثاني النهائي شرعت المصلحة في التسوية الجبائية عن طريق الجدول الفردي الضريبي (الملحق 05) فكان المجموع 3.633.750 دج

لكن المدير الولائي للضرائب رأي حالة الغش الضريبي ثابتة عبر كل مراحلها (سواء اثناء الاخطار ، الاعذار او المعاينة مما نتج عنه اعادة التسوية بتحويل عقوبات الوعاء الي 100% بدل 25% ورفع تقرير الي وكيل الجمهورية

بمحكمة مغنية لتحريك الدعوي العمومية بثبوت جريمة الغش الضريبي (الملحق
06 الخاص بالتقرير)

اعادة حساب التسوية

رقم الأعمال المحددة : 9.750.000 دج

الضرائب الواجبة:

اولا: الرسم علي النشاط المهني TAP

$9.750.000 * 2\% = 195.000$ دج

عقوبة الوعاء:

$195000 * 100\% = 195.000$ دج

ثانيا: الرسم علي القيمة المضافة TVA

$9.750.000 * 17\% = 1.657.500$ دج

عقوبة الوعاء:

$1.657.500 * 100\% = 1.657.500$ دج

ثالثا: الضريبة علي الدخل الاجمالي IRG

رقم الاعمال: 9.750.000 دج

هامش الربح الصافي: $9.750.000 * 20\% = 1.950.000$ دج

قاعدة الربح الصافية: 1.950.000 دج الضريبة الواجبة(حسب الجدول)

المادة 104: قانون الضرائب المباشر

$1.950.000 * 35\% + 372000 = 1.054.500$ دج

عقوبة الوعاء:

$1.054.500 * 100\% = 1.054.500$ دج

العقوبة المفروضة بعد تحويل عقوبات الوعاء من 25% الي 100% هي
 $(195000 + 195000) + (1.657.500 + 1.657.500) + (1.054.500 + 1.054.500) = 5.814.000$ دج .

تقرير للمتابعة بالغش
الضريبي

نظرا للمادة 303 من قانون الضرائب المباشر و ما يليها و نظرا لثبوت مناورة الغش الضريبي المنصوص عليها في المادة اعلاه بثبوت مشتريات غير مصرح بها قيمتها 7.500.000.00 دج من مادة التغذية العامة لسنة 2015 مقيدة بالسجل التجاري رقم 133007 أ98 الخاص بالتاجر (أ.ن).

حيث أن المصلحة ارسلت اعدارا الي المعني بتاريخ 1 سبتمبر 2015 بالبريد الموصي عليه مع وصل استلام ، لكن دون رد من طرف التاجر ، حيث أن المصلحة ارسلت اعدار نهائي بتاريخ 5 اكتوبر 2015 لتبلغ المعني بخطورة المتابعات ضده بتهمة الغش الضريبي ، حيث أن المصلحة حررت محضر معاينة يثبت مناورة الغش الضريبي و كذا النية السيئة لهذا التاجر الذي وضع حدا لعدم الاستجابة للمصلحة رغم المساعي الودية السابقة .

وعليه و تبعا لما قررنا نحن مدير الضرائب لولاية تلمسان رفع دعوي ضد التاجر (أ.ن) لمتابعته بتهمة الغش الضريبي لمبلغ قدره خمسة ملايين و ثمان مائة و اربعة عشر الف دينار جزائري 5.814.000 دج

ونلتمس من السيد وكيل الجمهورية لمحكمة مغنية ، قبول تأسسنا كطرف مدني.

امضاء السيد مدير الضرائب الولائي

المطلب الثاني: المتابعة القضائية و سر الدعوي العمومية

بعد رفع التقرير الي السيد وكيل الجمهورية تتأسس الادارة الجبائية كطرف مدني¹ عن طريق مديرها او من ينوب عنه لمتابعة جريمة الغش الضريبي ، حيث يتم استدعاء المتهم الي التحقيق من طرف وكيل الجمهورية مباشرة او يمكن ايداع مذكرة بحيث ضد المتهم في حالة عدم ثبوت موطن قار له. مع عدم الاستجابة للاستدعاء او في حالة وجود المتهم في حالة فرار.

بعد احالة المتهم الي محكمة الجنح للفصل في الموضوع حسب المادة 303: "فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة ، يعاقب كل من تملص او حاول التملص باللجوء الي اعمال تدليسيه في اقرار وعاء أي ضريبة او حق او رسم خاضع له او تصفيته كليا او جزئيا بما يأتي :

- غرامة مالية من 50.000 دج الي 100.000، عندما لا يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج
 - الحبس شهرين (2) الي ستة (6) أشهر و غرامة مالية من 100.000 دج الي 500.000 دج، او بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج و لا يتجاوز 1.000.000 دج
 - الحبس من ستة(6) أشهر الي سنتين(2) و غرامة مالية من 500.000 دج الي 2.000.000 دج، او بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 1.000.000 دج و لا يتجاوز 5.000.000 دج
 - الحبس من سنتين(2) الي خمس (5) سنوات و غرامة مالية من 2.000.000 دج الي 5.000.000 دج ، او باحدي هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ المتملص منها 5.000.000 دج و لا يتجاوز 10.000.000 دج
 - الحبس من خمس (5) الي عشر (10) سنوات و غرامة مالية من 5.000.000 دج الي 10.000.000 دج، او باحدي هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10.000.000 دج
- و حسب المادة 304: " كل شخص يتصرف بأي طريقة كانت بحيث يتعذر علي الاعوان المؤهلين لمعاينة مخالفات تشريع الضرائب، القيام بمهامهم، يعاقب بغرامة جبائية تبلغ من 10.000 الي 30.000 دج

¹ المادة 307 من قانون الضرائب المباشرة

تحدد هذه الغرامة ب 50.000 دج عندما يتم التأكد خلال المعاينة ام المحل مغلق لأسباب تهدف الي منع المصالح الجبائية من اجراء الرقابة في حالة اجراء معاينتين متتاليتين ، يضاعف مبلغ الغرامة بثلاث مرات.

تكون هذه الغرامة مستقلة عن تطبيق العقوبات الأخرى الواردة في النصوص الجاري بها العمل، وذلك كلما تسني تقدير أهمية التدليس. و في حالة العودة ، يجوز للمحكمة ان تقضي فضلا عن ذلك بعقوبة حبس مدتها من ستة أيام الي ستة أشهر

وإذا حصل اعتراض جماعي علي اقرار اساس الضريبة ، تطبق العقوبات القامعة للأخلال بحسن سير الاقتصاد الوطني المنصوص عليها في المادة 418 من قانون العقوبات .

المادة 305:" تباشر المتابعات من اجل تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة وفقا للشروط المنصوص عليها في المادة 104 من قانون الاجراءات الجبائية¹.

المادة 306:" 1- يعاقب علي المشاركة في اعداد او استعمال وثائق او معلومات يثبت عدم صحتها ، من قبل وكيل اعمال او خبير و بصفة أعم من قبل كل شخص او شركة تتمثل مهنتها في مسك السجلات الحسابية او في المساعدة علي مسكها لعدة زبائن، بغرامة جبائية قدرها:

- 1.000 دج، عن المخالفة الأولي المثبتة عليه.
- 2.000 دج، عن المخالفة الثانية.
- 3.000 دج ، عن المخالفة الثالثة و هكذا دواليك بإضافة 1000 دج الي مبلغ الغرامة عن كل مخالفة جديدة دون أن يستوجب ذلك التمييز فيما اذا ارتكبت المخالفات لدي مكلف واحد بالضريبة او لدي عدة مكلفين اما بالتعاقب و اما بالتزامن. ويلزم كل من المخالف و زبونه بدفع الغرامة بالتزامن .

2- عندما يثبت أن المخالفين أعدوا او ساعدوا علي اعداد حسابات ختامية ، وجرود و حسابات ووثائق غير صحيحة ،أيا كانت طبيعتها من تلك التي يستظهر بها لتحديد اسس الضرائب و الرسوم المستحقة علي زبائنهم ، يمكن فضلا عن ذلك، ان يعاقبو بالعقوبات المنصوص عليها في المادة 304.

¹ المادة 305: معدلة بموجب المواد 20 من ق.م. لسنة 1998 و 13 من ق.م. لسنة 2008 و 14 من ق.م. لسنة 2012

3- و في حالة العودة او تعدد الجرح المثبتة بحكم او عدة أحكام ، فان الحكم الذي يقضي به بمقتضى المقطع 2 ينتج عنه ، قانونا، المنع من ممارسة مهنة وكيل اعمال او مستشار جبائي او خبير او محاسب و لو مستخدم و عند الاقتضاء يعلق المحل.

وكل مخالفة لمنع ممارسة مهنة وكيل اعمال او مستشار جبائي او خبير او محاسب و لو بصفة مسير او مستخدم المفروض علي الاشخاص الذين تثبت ادانتهم بالاعداد او المساعدة علي اعداد حسابات ختامية و جرود و حسابات ووثائق غير صحيحة أيا كانت طبيعتها عن تلك التي يستظهر بها لتحديد أسس الضرائب و الرسوم المستحقة علي زبائنهم، يعاقب عليها بغرامة جزائية مبلغها 300 الي 3.000 دج المادة 307:" في حالة فتح تحقيق من قبل السلطة القضائية ، علي اساس شكوي من ادارة الضرائب المباشرة ، يجوز لهذه الادارة أن تؤسس نفسها طرفا مدنيا .

المطلب الثالث: العقوبات التبعية

اضافة الي العقوبات الأصلية المقررة في المواد(303،304،305،306،307) و السجن و الغرامات المالية يمكن للقاضي الجزائي او للمدير الولائي للضرائب ان يطلب تنفيذ عقوبات تبعية او ثانوية حيث تنص المادة 303 و في الفقرة: 5،6،7،8 علي مايلي:

الفقرة 5: تجمع العقوبات المنصوص عليها، من أجل قمع قمع المخالفات في المادة الجبائية مهما كان نوعها .

الفقرة 6: يمكن للمحكمة ان تأمر بنشر الحكم بتمامه او باختصار في الجرائد التي تعينها بتعليقه في الأماكن التي تحددها و الكل علي نفقة المحكوم عليه.

الفقرة 7: ان الاشخاص و الشركات المحكوم عليهم لنفس المخالفة ينبغي أن يدفعوا بالتضامن، العقوبات المالية الصادرة في حقهم .

الفقرة 8: ينتج عن العقوبات المالية ، و كلما اقتضت الحاجة لذلك، تطبيق أحكام المادة 597 و ما يليها من قانون الاجراءات الجزائية المتعلقة بالاكراه البدني.

عندما تصدر هذه العقوبات تطبيقا اما للمقطعين 1 و 2، و اما للمادتين 134 و 303 من هذا القانون، يتم تطبيق الاكراه البدني، فيما يخص تحصيل الضرائب التي يكون وعاؤها قد سبب الملاحقات و الزيادات و الغرامات الجبائية التي عاقبت

المخالفات. ان الحكم او اقرار الحكم يحدد مدة الاكراه البدني فيما يخص مجموع المبالغ المستحقة برسم العقوبات الجزائية و الديون الجبائية المشار اليها اعلاه.

المطلب الرابع: العقوبات التكميلية

بالاضافة الي العقوبات الأصلية المقررة في المواد السابقة الذكر و التبعية المقررة في المادة 303، يمكن للقاضي الجزائي أو للمدير الولائي للضرائب كذلك أن يطلب تنفيذ عقوبات تكميلية، حيث تنص المادة 9 "معدلة" العقوبات التكميلية علي ما يلي :

1. الحجز القانوني ،
2. الحرمان من ممارسة الحقوق الوطنية و المدنية و العائلية،
3. تحديد الإقامة،
4. المنع من الإقامة،
5. المصادرة الجزئية للأموال
6. المنع المؤقت من ممارسة مهنة او نشاط،،
7. اغلاق المؤسسة،
8. الاقصاء من الصفقات العمومية،
9. الخطر من اصدار الشيكات و/ او استعمال بطاقات الدفع،
10. تعليق او سحب رخصة السياقة او الغاؤها مع المنع من استصدار رخصة جديدة،
11. سحب جواز السفر
12. نشر او تعليق الحكم او قرار الادانة¹

¹ عدلت بالقانون رقم 06-23 المؤرخ في 20 ديسمبر 2006. "ج.ر 84 ص:12"، عدلت بالقانون رقم 89-05 المؤرخ في 25 ابريل 1989. "ج.ر 17 ص449" و حررت كما يلي: العقوبات التكميلية هي :

1. تحديد الإقامة
 2. المنع من الإقامة
 3. الحرمان من مباشرة بعض الحقوق
 4. المصادرة الجزئية للأموال
 5. حل الشخص الاعتباري
 6. نشر الحكم
- حررت في ظل الأمر رقم 66-156 المؤرخ في 8 يوليو 1966 كما يلي: العقوبات التكميلية هي :
1. الاعتقال
 2. تحديد الإقامة
 3. المنع من الإقامة
 4. الحرمان من مباشرة بعض الحقوق
 5. المصادرة الجزئية للأموال
 6. حل الشخص الاعتباري
 7. نشر الحكم

المادة 9 مكرر: "جديدة" في حالة الحكم بعقوبة جنائية، تأمر المحكمة وجوبا بالحجر القانوني الذي يتمثل في حرمان المحكوم عليه من ممارسة حقوقه المالية اثناء تنفيذ العقوبة الأصلية.

تتم ادارة أمواله طبقا للاجراءات المقررة في حالة الحجز القضائي.¹

المادة 9 مكرر 1: "جديدة" يتمثل الحرمان من ممارسة الحقوق الوطنية و المدنية و العائلية في :

1. العزل او الاقصاء من جميع الوظائف و المناصب العمومية التي لها علاقة بالجريمة
2. الحرمان من حق الانتخاب او التشريع و من حمل اي وسام
3. عدم الأهلية لأن يكون مساعدا محلفا، او خبيراً، او مشاهدا علي اي عقد ، او شاهد أمام القضاء لا علي سبيل الاستدلال
4. الحرمان من الحق في حمل الأسلحة، و في التدريس، و في ادارة مدرسة او الخدمة في مؤسسة للتعليم بوصفة استاذ او مدرسا أو مراقبا
5. عدم الأهلية لأن يكون وصيا او قيما
6. سقوط حقوق الولاية كلها او بعضها

في حالة الحكم بعقوبة جنائية، يجب علي القاضي أن يأمر بالحرمان من حق أو أكثر من الحقوق المنصوص عليها أعلاه لمدة أقصاها عشر سنوات، تسري من يوم انقضاء العقود الأصلية أو الافراج عن المحكوم عليه²

المادة 10: "ملغاة"³

المادة 11: (معدلة) تحديد الإقامة هو الزام المحكوم عليه بأن يقيم في نطاق اقليمي يعينه الحكم لمدة لا تتجاوز خمسة (5) سنوات.

يبدأ تنفيذ تحديد الإقامة من يوم انقضاء العقوبة الأصلية أو الافراج عن المحكوم عليه.

¹ أضيفت بالقانون رقم 06-23 المؤرخ في 20 ديسمبر 2006 ، ج.ر 84 ص:12"

² أضيفت بالقانون رقم 06-23 المؤرخ في 20 ديسمبر 2006 " ج.ر 84 ص: 12"

³ الغيت بالقانون رقم 89-05 المؤرخ في 25 ابريل 1989 . (ج.ر 17 ص: 449) عدلت بالقانون رقم 82-04 المؤرخ في 13 فبراير 1982 ، (ج.ر 7 ص: 318) و حررت كما يلي:

الاعتقال هو حجز بعض العائدين للاجرام المذكورين في المادة 60 مدة غير محددة في احدي مؤسسات التأهيل الاجتماعي ، غير انه لا يمكن تطبيق الحجز علي النساء مهما يكن سنهن و اذا علي الأشخاص الذين يتجاوز عمرهم 60 سنة أو يقل عن 18 سنة وقت ارتكاب الجريمة

ولا يشمل الاعتقال في ظل الأمر رقم 66-156 المؤرخ في 8 يونيو 1966 كما يلي :
الاعتقال هو حجز بعض العائدين للاجرام لمدة محدودة في احدي مؤسسات التأهيل الاجتماعي.

يبلغ الحكم الي وزارة الداخلية التي يمكنها أن تصدر رخصا مؤقتة للتنقل خارج المنطقة المنصوص عليها في الفقرة السابقة .

يعاقب الشخص الذي أخذ تدابير تحديد الإقامة بالحبس من ثلاثة (3) أشهر الي ثلاثة (3) سنوات وبغرامة من 25.000 دج الي 300.000 دج¹

المادة:12 (معدلة) المنع من الإقامة هو حظر تواجد المحكوم عليه في بعض الأماكن ، و لا يجوز أن تفوق مدته خمس (5) سنوات في مواد الجنج و عشر (10) سنوات في مواد الجنايات ، ما لم ينص القانون علي خلاف ذلك .

عندما يكون المنع من الإقامة مقترنا بعقوبة سالبة للحرية ،فانه يطبق من يوم انقضاء العقوبة الأصلية او الافراج عن المحكوم عليه .

متي تم حبس الشخص خلال منعه من الإقامة ،فان الفترة التي يقضيها في الحبس لا تطرح من مدة المنع من الإقامة .

يعاقب الشخص الممنوع من بالإقامة بالحبس من ثلاث (3) أشهر الي ثلاث (3) سنوات و بغرامة من 25.000 دج الي 300.000 اذا خالف أحد تدابير المنع من الإقامة²

¹ عدلت بالقانون رقم 06-23 المؤرخ في 20 ديسمبر 2006،(ج.ر 84،ص:13) تمت بفقرة جديدة بالأمر رقم 69-74 المؤرخ في 16 سبتمبر 1969 ،(ج.ر 80،ص:1190) وحررت كما يلي: تحديد الإقامة هو الزام المحكوم عليه بأن يقيم في منطقة يعينها الحكم و لا يجوز أن تجاوز مدته خمس سنوات و يبدأ تنفيذ تحديد الإقامة من يوم انقضاء العقوبة الأصلية أو الافراج علي المحكوم عليه. و يبلغ الحكم الي وزارة الداخلية التي يمكن لها أن تصدر أذون انتقال مؤقتة داخل المنطقة يعاقب الشخص المحدد اقامته بالحبس من ثلاثة أشهر الي ثلاث سنوات اذا خالف أحد تدابير اقامته حررت في ظل الأمر رقم 66-156 المؤرخ في 8 يونيو 1966 كما يلي: تحديد الإقامة هو الزام المحكوم عليه بأن يقيم في منطقة يعينها الحكم و لا يجوز ان تجاوز مدته خمس سنوات و يبدأ تنفيذ تحديد الإقامة من يوم انقضاء العقوبة الأصلية أو الافراج عن المحكوم عليه. و يبلغ الحكم الي وزارة الداخلية التي يمكن لها أن تصدر أذون انتقال مؤقتة داخل المنطقة .

² عدلت بالقانون رقم 06-23 المؤرخ في 20 ديسمبر 2006، (ج.ر 84 ص: 13) و تمت بفقرة جديدة بالأمر رقم 69-74 المؤرخ في 16 سبتمبر 1969 ،(ج.ر 80 ص:1190) و حررت كما يلي : المنع من الإقامة هو الحظر علي المحكوم عليه أن يوجد في بعض الاماكن و لا يجوز أن تجاوز مدته خمس سنوات في مواد الجنج و عشر سنوات في مواد الجنايات ما لم ينص عليه القانون علي خلاف ذلك . و آثار هذا المنع و مدته لا تبيان الا من اليوم الذي يفرج فيه عن المحكوم و بعد أن يكون قرار المنع من الإقامة قد بلغ اليه يعاقب الشخص الممنوعه اقامته بالحبس من ثلاث أشهر الي ثلاث سنوات اذا خالف أحد تدابير منع الإقامة او تملص منه. حررت في ظل الامر رقم 66-156 المؤرخ في 8 يونيو 1966 كما يلي : المنع من الإقامة في الخطر علي المحكوم عليه أن يوجد بعض الاماكن و لا يجوز أن تجاوز مدته خمس سنوات في مواد الجنج و عشر سنوات في مواد الجنايات ما لم ينص القانون علي خلاف ذلك و آثار هذا المنع و مدته لا تبدان الا من اليوم الذي يفرج فيه عن المحكوم عليه و بعد أن يكون قرار المنع من الإقامة قد بلغ اليه.

المادة 13: (معدلة) يجوز أن يحكم بالمنع من الإقامة في حالة الادانة لارتكاب جنائية او جنحة .

عندما ينص القانون علي عقوبة المنع من الإقامة في التراب الوطني، يجوز الحكم بها ، اما نهائيا او لمدة عشرة(10) سنوات علي الاكثر، علي كل اجنبي مدان لارتكابه جنائية او جنحة.

عندما يكون هذا المنع مقترنا بعقوبة سالبة للحرية ،فان تطبيقه يوقف طوال أجال تنفيذ هذه العقوبة ، و يستأنف بالنسبة للمدة المحددة بحكم الادانة من الإقامة في التراب الوطني اقتياد المحكوم عليه الأجنبي الي الحدود مباشرة أو عند انقضاء عقوبة الحبس او السجن

يعاقب الشخص الأجنبي الذي يخالف عقوبة المنع من الإقامة بالتراب الوطني المحكوم بها عليه ، بالحبس من ثلاث (3) أشهر الي ثلاث (3) سنوات و بغرامة من 25.000 دج الي 300.000 دج¹

المادة 14: (معدلة) يجوز للمحكمة عند قضائها في جنحة ،و في الحالات التي يحددها القانون، أن تحظر علي المحكوم عليه ممارسة حق أو أكثر من الحقوق الوطنية المذكورة في المادة 9 مكرر 1 ، و ذلك لمدة لا تزيد عن خمس (5) سنوات وتسري هذه العقوبة من يوم انقضاء العقوبة السالبة للحرية أو الافراج عن المحكوم عليه.²

المادة 15 : (معدلة) المصادرة هي الايلولة النهائية الي الدولة لمال أو مجموعة أموال معينة، أو ما يعادل قيمتها عند الاقتضاء غير أن لا يكون قابلا للمصادرة:

1. محلا السكن اللازم لإيواء الزوج و الأصول و الفروع من الدرجة الأولى للمحكوم عليه ،اذا كانوا يشغلونه فعلا عند معاينة الجريمة ، و علي شرط أن لا يكون هذا المحل مكتسبا عن طريق غير مشروع
2. الأموال المذكورة في الفقرات 2و3و4و5و6و7و8 من المادة 378 من قانون الاجراءات المدنية

¹ عدلت بالقانون رقم 06-23 المؤرخ في 20 ديسمبر 2006،(ج.ر 84،ص:13) حررت في ظل الأمر رقم 66-156 المؤرخ في 8 يونيو 1966 كما يلي :
يجوز دائما أن يقضي بالمنع من الإقامة في حالة الحكم لجنائية او جنحة.

² عدلت بالقانون رقم 06-23 المؤرخ في 20 ديسمبر 2006 ،(ج.ر 84 ص:13) حررت في ظل الأمر رقم 66-156 المؤرخ في 8 يونيو 1966 كما يلي :
يجوز للمحكمة عند قضائها في جنحة و في الحالات التي يحددها القانون أن تحظر علي المحكوم عليه ممارسة حق أو أكثر من الحقوق المشار اليها في المادة 8 لمدة لا تجاوز خمس سنوات

3. المداخل الضرورية لمعيشة الزوج و أولاد المحكوم عليه و كذلك الأصول الذين يعيشون تحت كفالتة.¹

المادة 15 مكرر: (ملغاة)²

المادة 15 مكرر1: (جديدة) في حالة الادانة لارتكاب جناية، تأمر المحكمة بمصادرة الأشياء التي استعملت أو كانت ستستعمل في تنفيذ الجريمة أو التي تحصلت منها، و كذلك الهبات أو المنافع الأخرى التي استعملت لمكافأة مرتكب الجريمة، مع مراعاة حقوق الغير حسن النية .

و في حالة الادانة لارتكاب جناحة او مخالفة يؤمر بمصادرة الأشياء المذكورة في الفقرة السابقة و جوبا اذا كان القانون ينص صراحة علي هذه العقوبة ذلك مع مراعاة حقوق الغير حسن النية.

¹ عدلت بالقانون رقم 06-23 المؤرخ في 20 ديسمبر 2006، (ج.ر 84 ص:13)
عدلت بالقانون 90-15 المؤرخ في 14 يوليو 1990، (ج.ر 29 ص:954) و حررت كما يلي: المصادر هي الايلولة النهائية الي الدولة لمال او مجموعة أموال معينة غير أنه لا يكون قابلا للمصادرة.
² محل السكن اللا

الخاتمة

الخاتمة العامة :

إن مكافحة ظاهرة التهرب ليست بالأمر السهل، وذلك راجع منها الي تعقد ظاهرة و ارتباطها بالعديد من المجالات و احتوائها علي أشكال و طرق احتيالية يصعب إحصائها و كشفها، فالمكلف بالضريبة يعمل دئماً بكل ما أتيج له من قدرات علي تخفيض أسس الضريبة أو التخلص منها نهائياً دون مراعات الآثار الضارة التي يحدثها علي المستويات المختلفة بدءاً بالجانب المالي الي مختلف النواحي الأخرى بالإضافة الي نقص إمكانيات الإدارة الجبائية و عدم تحملها للمسؤوليات كاملة اتجاه الظاهرة لعدم فعالية الرقابة ، و أيضا عدم وصولها للأهداف المنشودة والمسطرة لها بالإضافة الي تعقد نصوص التشريع الضريبي و حركتها من حيث الزمن و عدم بلوغ سياسة محكمة .

رغم أن الدولة الجزائرية عمدت الي انتهاج جملة من السبل لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، الا أن هذه العمليات بقيت محدودة و عاجزة عن وقف استفحال هذه الظاهرة و من أهم هذه السبل نجد الرقابة الجبائية التي تلاقي الكثير من العقبات و الصعوبات و التي من أهمها عدم التحكم في تسيير جميع المكلفين عن طريق الرقابة القبلية و هذه الوسيلة لا يمكن تحقيقها و تجسيدها علي أرض الواقع الا من خلال معالجة السلبيات و الصعوبات و النقائص التي تحيط بها سواء من المحيط الداخلي او الخارجي بغية تحقيق الاهداف المنشودة من الرقابة و هي التقليل من تفاقم ظاهرة التهرب الضريبي و الحد من أثارها الوخيمة الدولية الحديثة و بعد أن حاولت دراسة شخصية المكلف بالضريبة و حاولت معرفة الأسباب الاتي تدفع دراسة شخصية المكلف بالضريبة و حاولت معرفة الأسباب التي تدفع به للغش الضريبي ، ناتج عن إحساسه بأن الدولة تأخذ منه جزء ماله و دون اختياره أي عن طريق الجبر ، و هذا عدم ايمانه بثقافة الدولة من جهة و الثقافة الجبائية من جهة أخرى و الذي يقول بشأنها الأمريكي أولماس "أحب أن أدفع الضرائب لأنها ثمن الحياة المنحصرة"¹

¹ Jaime payer mes impot car c'est le prix de la vie civilisé

و مع كل هذه الجهود المبذولة من طرف الدولة ، فإن المؤشرات الاقتصادية في الجزائر ، تؤكد علي وجود شوائب تعرقل عملية تحريك عجلة الاقتصاد و تتعلق أساسا بوجود اقتصاد موازي يمثل 30% من النتائج المحلي الخام ، أي ما يمثل 14 مليار دولار تبقي خارج نطاق رقابة المنظومة الجبائية و هذه الاختلالات انبثقت عن سياسة انفتاح السوق و بداية تحرير التجارة الخارجية و الغاء وضع الاحتكار و هذا في الحقيقة يشير إشكال حقيقي حول اصلاح المنظومة الجبائية في الوقت الذي تستفيد فيه الجزائر الي الانضمام الي المنظومة العالمية و كذا التوقيع المرتقب علي اتفاقية الشراكة مع الاتحاد الأوروبي .

و بعد القيام بدراسة هذا الموضوع يمكن أن نجمل النتائج المتوصل اليها و التوصيات كما يلي :

النتائج:

من النتائج المتوصل اليها في هذا البحث ما يلي :

- المكلفون بالضريبة يستخدمون مختلف الطرق سواء كانت مشروعة أو غير مشروعة قصد تفادي دفع الضرائب
- إن أغلب المكلفين بالضريبة غير راضيين عن حجم الضرائب المفروضة عليهم و هذا ما أدى بهم إلي طريق التهريب .
- هناك مشكلة أخرى و هي عدم الاقتناع بوجود عدالة ضريبية لدي أغلبية المكلفين بها ، هذا الإحساس جعلهم يجتهدون في ممارسة أساليب التهرب الضريبي
- بالإضافة الي ذلك عدم اقتناع المكلفين بالضريبة بوجود منافع اجتماعية تنجز عن تسديدهم للضرائب المستحقة عليهم و هذا ما يعكس عدم الثقة بين هؤلاء و الإدارة الجبائية
- انخفاض مستوي الوعي الضريبي لدي المكلفين بها.

التوصيات و الاقتراحات :

يمكن أن نجمل التوصيات و الاقتراحات في النقاط التالية:

- محاولة نشر الوعي الضريبي لدى أوساط المكلفين بالضريبة
- تأكيد الحضور الدائم الإدارة الجبائية في الميدان عن طريق التدخلات المستمرة و عمليات الرقابة الجبائية
- تجسيد العدالة الضريبية في الواقع من خلال الموضوعية الثقافية
- إعادة النظر في التشريع الجبائي و إلغاء التناقضات و الثغرات الموجودة فيه
- ضرورة تعميم و توضيح آثار المنافع الاجتماعية التي يفترض أن يلتمسها المكلفين في حياتهم بعد التزامهم بتسديد الضرائب و الرسوم المترتبة عليهم .

أفاق الدراسة :

نأمل أن تكون هذه الدراسة بداية لأبحاث و دراسات أخرى أكثر تعمقا خاصة و أن النظام الضريبي الجزائري ككل ما زالت فيه عيوب كثيرة تحتاج الي التعديل و التكييف مع الواقع الاقتصادي ، لذلك نقترح توسعة هذا الموضوع و ذلك عن طريق إجراء دراسات ميدانية أكثر تعمقا لتشمل نظام التصريحات المحاسبية و الجبائية في الجزائر ، في ظل النظام المالي و المحاسبي الجديد ، بالإضافة الي ذلك دراسة العلاقة بين الإدارة و المكلف خصوصا دراسة سلوكه الجبائي و فهم الأساليب و الطرق التي يطورها للتملص من الضريبة .

فائمة

المصادر

قائمة المصادر :

قوانين :

- الدستور 1996
- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة
- قانون الضرائب غير المباشرة
- قانون التجاري
- قانون الطابع
- قانون الإجراءات الجبائية
- مشروع قانون المالية

المراجع:

كتب اللغة العربية :

- أحمد جامع ، علم المالية ، فن المالية العامة، الجزء الأول ، دار النشر العربية القاهرة 1975
- جمال دنيبات ، المالية العامة و التشريع المالي ، الطبعة الأولى ، الدار العلمية الدولية و دار الثقافة للنشر و التوزيع عمان ، 2003
- حامد عبد المجيد دران ، المالية العامة ، دار الجامعة الجديدة للنشر الإسكندرية ، 2003
- سوزي عدلي ناشد ، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي و آثارها علي اقتصاديات الدول النامية ، دار المطبوعات الجامعية الإسكندرية 1999
- علي زغدود ، المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر 2005
- عادل فليح العلي ، المالية العامة في التشريع المالي و الضريبي ، الطبعة الأولى ، دار حامد للنشر و التوزيع ، عمان الاردن 2003
- عواضة حسن المالية العامة النهضة العربية ، بيروت ، 1973
- عواضة حسن و عبد الرؤوف قطيش ، المالية العامة الضرائب و الرسوم
- عبد المنعم فوزي ، المالية العامة و السياسة المالية، دار النهضة العربية للطباعة و النشر الإسكندرية 1972
- ناصر مراد، التهرب و الغش الضريبي في الجزائر ، دار قرطبة للنشر و التوزيع طبعة 2009.
- يونس أحمد البطريق حامد عبد المجيد دراز ، محمد أحمد عبد الله ومبادئ المالية ، العامة الإسكندرية ، مؤسسة الشباب الجامعة 1978
- د. كمال رزيق، الجباية المحلية كمورد لميزانية الجماعات المحلية دراسة علي موقع الانترنت www.univ.batna.dz.fac
- فضيلي عائشة ، التهرب الضريبي رسالة ماجستير.

مذكرات:

- قريش محمد ظاهرة التهرب و الغش الضريبي وأثارها علي إيرادات الدولة دراسة حالة ولاية تلمسان , مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير تخصص التنمية الاقتصادية , جامعة تلمسان 2009/2008.
- بلخوخ عيسي , الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب و الغش الضريبي , مذكرة التخرج لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية , كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير 2004/2003
- مجدوب عبد الغني , انعكاسات ظاهرة التهرب الضريبي و طرق الحد منها علي المستوي المحلي , مذكرة تخرج شهادة الماستر , كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير , جامعة تلمسان 2011/2010
- جديد منال , حضري سعاد , التهرب الضريبي و طرق مكافحته , مذكرة التخرج لنيل شهادة الليسانس , كلية العلوم الاقتصادية و التسيير جامعة تلمسان , 2012/2011.

مواثيق:

- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة 2008 وزارة المالية المديرية العامة للضرائب مديرية البحث و المراجعات

ملتقيات :

- ملتقي قضاة النيابة و التحقيق الجرائم الاقتصادية قسنطينة 09 و10 ماي 1997 محاضرة الغش الضريبي ملقاة من طرف الدكتور أحسن بوسقيعة.
- الملتقي الجهوي لقضاة النيابة و التحقيق بوهران , محاضرة ملقاة من طرف السيد جادي عبد الكريم تحت عنوان الغش الضريبي.

كتب باللغة الفرنسية

- A.Margairez ;la frau de fiscale et les succé données; collections de la nouvelle école de lousanne ; 2éme édition .1972.
- A . Margairez st roger marqli; la fuite devant l'empot et controleur des fiscalites
- Lucien mehl;science et technique fiscale cite par a.margairez
- Paule ; marie gaudmet; finnaces publiques ;tome 1éme édition; montcherstier ; paris .1981.
- J.claude martinez la fraude fiscale ;1^{er} édition presse univercitaire de France ; paris 1990

المواقع الإلكترونية :

- <http://www.mediafire.com/file/01mmintmzro>
- جريمة الغش الضريبي المصدر pdf:
- الموسوعة العملاقة لطلبة الجامعات

الفهرس

ملخص

تمثل الجباية العادية وسيلة بالغة الأهمية لإجراء الميزانية العمومية ،حيث تساهم في تغطية النفقات العمومية ، وتشكل أيضا أداة للتحكم و الضبط الاقتصادي و الاجتماعي إلا أن السوق الموازية تشكل حاجزا للنهوض و التنمية الجبائية ،حيث تضعف المنتوجات الجبائية في غياب الرقابة لوعاء الضريبة ولهذا فإن التهرب و الغش الضريبي ،يشكلان معضلة كبيرة ينبغي محاربتها بكل الوسائل المشروعة الممكنة عن الجزائر رغم أنها حاليا غير مصنفة جنة ضريبية "لكن لا بد من رفع التحدي لمواجهة ظاهرة الإفلات من الإخضاع الضريبي للنشاطات الاقتصادية و هذا ما يشكل تحديا و رهانا يكسب في المستقبل من خلال سياسة قانونية و جبائيه محكمة الدراسة في مجال من مخطط التنمية المستدامة

Résumé

La fiscalité ordinaire représente un moyen très important pour l'enrichissement du budget public ; elle peut contribuer a couvrir les dépenses publique et agir comme lui régulateur économie et social néanmoins ; le marché informel est un obstacle de relance fiscale ;lorsqu'il minimise les produit fiscal par l'absentéisme de control pour assoir l'injecte a est effet ; l'évasion et la franche fiscale est en tabou a combattre , et par tout moyen légal ; l'Algérie ; et jusqu'à preuve de contraire n'est pas considéré comme un paradis fiscal mais la butte contre la défiscalisation des activités économiques ; est un déficit a gagné a l'avenir dans une politique Jurcic fiscale, bien étudié sur l'espace d'un plan de développement durable.

Summary

Ordinary taxation is a very important means for enriching the public budget; it can help to cover public spending and act like him and yet social economy regulator; the informal market is a fiscal stimulus obstacle when minimizes tax generated by the control of absenteeism sit injected is a fact; evasion and tax free is taboo to fight, and by any legal means; of Algeria; and until proven otherwise is not considered a tax haven but the mound against the tax exemption of economic activities; is a challenge won in the future in a tax policy Jurcic, well studied on Espale a sustainable development plan.

الكلمات المفتاحية: الضريبة، التهرب الضريبي، الغش الضريبي

Mots clés : impôt, évasion fiscale , la fraude fiscale .

Keywords : tax, tax evasion, tax fraud.

الكلمات المفتاحية: الضريبة، التهرب الضريبي، الغش الضريبي

Mots clés : impôt, évasion fiscale , la fraude fiscale .

Keywords : tax, tax evasion, tax fraud.