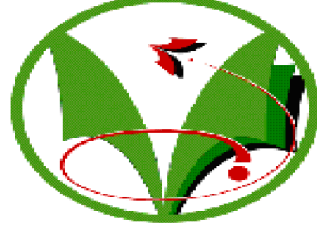


جامعة قاصدي مرباح - ورقلة

كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم الحقوق



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي

الميدان: الحقوق والعلوم السياسية

الشعبة: الحقوق

التخصص: القانون العام للأعمال

من إعداد الطالب: طرشي إبراهيم
بعنوان:

النهرب الضريبي وآليات مكافحته

نوقشت وأجيزت بتاريخ: 2015/06/03.

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الدكتور: صالح عبد الرحيم / أستاذ محاضر (ب) جامعة قاصدي مرباح - ورقلة - رئيسا.

الدكتور: زهرقون نور الدين / أستاذ محاضر (ب) جامعة قاصدي مرباح - ورقلة - مشرفا ومقررا.

الأستاذ: خديجي أحمد / أستاذ مساعد (أ) جامعة قاصدي مرباح - ورقلة - مناقشا.

الموسم الجامعي 2015/2014

قائمة المختصرات

ق.إ.ج.....قانون الإجراءات الجبائية.

ق.ض.م.و.م.....قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ق.ض.غ.م.....قانون الضرائب الغير مباشرة.

ق.ت.....قانون التسجيل.

ق.ط.....قانون الطابع.

ق.ر.ر.أ.....قانون الرسم على رقم الأعمال.

ق.ع.....قانون العقوبات.

ق.ت.....القانون التجاري.

قائمة الأشكال	
الوكالة الوطنية لتشغيل الشباب	ENSEJ
الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج	TUGP
الرسم الوحيد الإجمالي على تقديم الخدمات	TUGPS
الرسم على القيمة المضافة	TVA
الضريبة على الدخل الإجمالي	IRG
الضريبة على أرباح الشركات	IBS
المخطط الوطني للمحاسبة	PCN
الضريبة الجزافية الوحيدة	IFU
الرسم على النشاط المهني	TAP
الأرباح الصناعية والتجارية	BIC

مقدمة

إن الدولة الجزائرية كباقي دول العالم تعرف تزايدا للنفقات العامة منذ استقلالها، حيث قامت البحث عن مصادر تمويل مستقرة للخزينة العمومية لسد هذا النقص، لذلك كان من الضروري اللجوء إلى الجباية لمواجهة عمليات الإنفاق بمختلف أنواعها (اقتصادية، اجتماعية، ثقافية...)، فقد جعلت منها الركيزة الأساسية لتمويل الخزينة العمومية، لكن الجزائر وحتى تخرج من أزمة التمويل دخلت في خضم أزمة جديدة بحيث كان اعتمادها على الجباية البترولية يزداد، فأصبحت الجباية البترولية تمثل حجر الزاوية في عملية تمويل الخزينة العمومية، بينما نلاحظ نقص الاعتماد على الجباية العادية وعدم أخذها على محمل الجد مقارنة بالجباية البترولية، واستمر الحال حتى سنة 1986 حين أدت الأزمة الاقتصادية العالمية انخفاض أسعار البترول، ما أنجر عنه صعوبات هيكلية وفقدان لمبالغ ضخمة أوقعت الخزينة العامة في عجز دائم، ما فرض على السلطات التفكير في إستراتيجية من أجل تدارك الأخطاء السابقة، حيث تم الاعتماد على عدة سياسات كانت تهدف إلى التحكم في ميزان المدفوعات والمالية العامة والبحث عن مصادر تمويل بعيدة عن رهانات الأسواق الدولية، الأمر الذي أدى إلى إعادة النظر في معظم التشريعات القائمة.

وفي هذا السياق برزت حاجة السلطات إلى إقامة نظام جبائي يهدف إلى زيادة دور ومساهمة الجباية العادية في التمويل، ما يجعل ميزان المدفوعات في مأمن من الأزمات باعتبار الجباية العادية مصدر مستقر ودائم، لذلك كانت الإصلاحات في بداية التسعينيات تهدف إلى جعل النظام الجبائي على قدر من الكفاءة والفعالية والمروية.

ولهذا جاء الإصلاح الجبائي في سنة 1992 والذي هدف إلى تنظيم وتحديث الإدارة الجبائية وجعل النظام الجبائي نظاما تصريحا انطلاقا من شعور المكلفين بالمسؤولية وأهمية مساهمتهم في تمويل النفقات العامة، إلا أن الشعور بالمسؤولية يفقد قدرته على الإقناع أمام شريحة من المكلفين ترى في الضريبة اقتطاعا غير مستحق من أموالهم وتقييدا لحرية التملك، ما يدفعهم إلى سلوكات تمكنهم من التهرب من دفع ما يجب عليهم أو التقليل من قيمتها قدر المستطاع مستعينين في ذلك بوسائل وطرق منها ما نظمته القانون ومنها ما يكون بطرق تدليسية واستغلال لثغرات النصوص القانونية، لكن المشرع وبغية الحفاظ على النسيج الاجتماعي والاقتصادي وحرصا على مواصلة السياسات التنموية وتحقيقا للصالح العام سطر آليات للتصدي لهذه الظاهرة التي عجزت أمامها كبريات الدول.

تأكيدا لما سبق ذكره من الأهمية البالغة للضرائب في قيام الكيان الاقتصادي للدولة لولا وجود ظاهرة التهرب الضريبي نطرح الإشكالية التالية:

كيف يمكن إرساء آليات كفيلة بجعل الضريبة تؤدي الدور المنوط بها في تمويل الخزينة العمومية والحد من تغلغل ظاهرة التهرب الضريبي؟

وللاجابة عن هذه الإشكالية أثرنا إلا أن نتناول بحثنا هذا وفق المنهج الوصفي التحليلي من خلال فصلين، تناولنا الفصل الأول تحت عنوان التهرب الضريبي والفصل الثاني تحت عنوان آليات مكافحته.

بخصوص الفصل الأول المعنون بالتهرب الضريبي قسمناه إلى ثلاث مباحث كل مبحث بثلاث مطالب.

لنتقل إلى الفصل الثاني الذي عالجنا فيه آليات مكافحة التهرب الضريبي بثلاث مباحث هو الآخر،

الفصل الأول:

التهرب الضريبي

تعتبر الضريبة أحد أهم الوسائل لتغطية الأعباء العامة للدولة وتمويل الخزينة العمومية، فهي اقتطاع مالي إجباري من الذمة المالية للمكلف لتحقيق أهداف تنموية تسطرها الدولة، لكن غالباً ما يلجأ المكلف إلى تصرفات معينة من أجل التخلص من الضريبة المفروضة عليه عن طريق ما يصطلح عليه بالتهرب الضريبي .

وسنفصل ذلك في هذا الفصل الذي قسمناه إلى ثلاث مباحث؛ تطرقنا في المبحث الأول إلى مفهوم التهرب الضريبي ضمن ثلاث مطالب تناولنا في المطلب الأول تعريف موجز للتهرب وفي المطلب الثاني أنواع التهرب وفي المطلب الثالث طرق التهرب الضريبي. أما المبحث الثاني عالجنا أسباب الظاهرة ضمن ثلاث مطالب هو الآخر؛ في المطلب الأول الأسباب الخاصة بالنظام الضريبي والثاني الأسباب الخاصة بالإدارة الجبائية وفي المطلب الثالث الأسباب الخاصة بالمكلف.

وفي المبحث الثالث أثرنا إلا أن نتناول الآثار التي تنجم عن الظاهرة ضمن ثلاث مطالب أيضاً.

المبحث الأول: مفهوم التهرب الضريبي

التهرب ظاهرة دولية تختلف من دولة لأخرى تبعاً للنظام الاقتصادي والسياسي لكل دولة إلا أنها تشترك في كونها ظاهرة يصعب السيطرة عليها وذلك ببعديها الوطني والدولي¹

المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي

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

- فقد عرفه "غالب مُجَّد عرفات" " بأنه التخلص جزئياً أو كلياً من الضريبة، ويمكن أن يتم قبل تحقق الضريبة بعدم أدائها للخزينة"²

- وعرفه الدكتور "حسن عواضة" و"عبد الرؤوف قطيش" بأنه "تخلص المكلف من دفع الضريبة الواجبة عليه كلياً أو جزئياً دون أن ينعكس عبئها على الغير"³

- "وعرفه مُجَّد أبو نصار و آخرون بأنه قيام المكلف ببعض الأعمال والأفعال المخالفة للقانون والتي من شأنها تخفيض مقدار الضريبة المستحقة عليه"⁴

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

¹ -كمال رزق و بوعلام رحوم، تقييم السياسة الجبائية في الجزائر، (مذكرة ليسانس) جامعة سعد دحلب البليدة، ص12.

² - سالم مُجَّد الشوابكة: التهرب الضريبي في المملكة الأردنية الهاشمية، مجلة الحقوق، مجلة علمية محكمة ربع سنوية تعنى بنشر الدراسات القانونية و الشرعية، مجلس النشر العلمي، العدد 04، السنة 27، ديسمبر 2003، مجلس النشر العلمي، ص 263.

³ - حسن عواضة وعبد الرؤوف قطيش-المالية العامة الموازنة للضرائب والرسوم- دارالخلود، 1995، ص 291.

⁴ - مُجَّد أبو نصار، محفوظ المشاعلة، فراس الشهبان: الضرائب وحاسبتها بين النظرية والتطبيق، المكتبة الوطنية، ط2، 2003، ص 28.

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

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

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

أولا: عدم التجانس بين التشريعات الضريبية.

ثانيا: مبدأ السيادة الضريبية، فلكل دولة نظامها الضريبي وهو سيد داخل إقليمها فسيادتها تمنع تطبيق نظام أجنبي داخل أراضيها.

ثالثا: استغلالها لما يسمى بتسويق المعاهدات¹

المطلب الثاني: أنواع التهرب الضريبي

من خلال تعريفنا للتهرب بأنه محاولة المكلف التخلص من الضريبة المفروضة عليه بصفة كلية أو جزئية، فتصرفه هذا يمكن أن يأخذ أحد الشكلين الآتيين:

الفرع الأول: التجنب الضريبي

وتتجلى هاته الصورة في استغلال المكلف للثغرات والنقائص الموجودة في التشريعات الجبائية والتي لا تكاد تخلوا منها وتكون في الغالب من قبيل عدم إحكام الصياغة أو نقص في التشريع.

وقد عرفه MARGIRESZ بأنه "محاولة التخلص من الضريبة في حدود القانون"² ويتجلى ذلك من خلال سلسلة الإعفاءات والتخفيضات الدائمة أو المؤقتة والتي تمس فروع إنتاجية أو قطاعات اقتصادية أو مناطق جغرافية... الخ

فهو يستند إلى استغلال ثغرات في التشريع الضريبي تمكن المكلف من التملص من الضريبة³

من خلال التعريف يمكن استنباط ثلاث نقاط:

¹ - تسويق المعاهدات: يقصد بها البحث عن أفضل معاهدة ثنائية تربط بين دولتين وتعطي أفضل مميزات ضريبية بقصد استثمار رأس المال في هاتين الدولتين.

² - بن صغير عبد المؤمن، واقع إشكالية تطبيق الجباية المحلية في الجزائر (صعوبات الاقترع وأفاق التحصيل)، مجلة الندوة للدراسات القانونية، كلية الحقوق والعلوم السياسية -جامعة الجيلالي اليابس -سيدي بلعباس، العدد الأول، 2013، ص 103

³ - مهداوي عبد القادر: الآليات القانونية الاتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي، مجلة دفاتر السياسة والقانون، العدد الثاني، جانفي 2015، ص 3.

أولاً: تجنب ناتج عن تغير سلوك المكلف

يظهر ذلك في بعض السلوكيات تتمثل في:

- "الامتناع عن استهلاك أو إنتاج السلع التي تفرض عليها ضريبة مرتفعة لتفادي دفعها
- ترك النشاط الذي تفرض عليه ضريبة مرتفعة والانتقال إلى النشاط الأقل ضريبة"¹

فالمكلف هنا يقوم بالامتناع عن تصرف معين كعملية البيع أو الشراء فهو يعمل على تحقق الواقعة المنشئة لهذه العملية، فتصرفه يكون سلبياً لأنه يقوم باستخدام حق من حقوقه الدستورية والمتمثل في حرية القيام بتصرف ما من عدمه، ومن ثم لا يسأل عن انتهاكه القانون .

ثانياً: تجنب ينظمه التشريع الضريبي

في هذه الصورة المشرع نفسه الذي ينظم عملية تخلف المكلف من التزامه بصورة جزئية أو كلية، كون أن الضريبة أداة لتحقيق أهداف اجتماعية واقتصادية، كما أن التهرب المنظم ما هو إلا إرضاء لبعض الفئات الاجتماعية وهو ما أكدته المادة 36 من ق.ض.م.ر.م بنصها "تعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي الإيرادات الناتجة عن زراعة الحبوب والبقول الجافة و التمور.

- إضافة إلى ذلك تعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة 10 سنوات الإيرادات الناتجة عن الأنشطة الفلاحية وأنشطة تربية الحيوانات الممارسة في الأراضي المستصلحة حديثاً وفي المناطق الجبلية التي سيتم تحديدها عن طريق التنظيم وذلك ابتداءً، على الوالي، من تاريخ منحها وتاريخ بدء نشاطها.

- كما يستفيد من إعفاء دائم بعنوان الضريبة على الدخل الإجمالي المداخيل المحققة في النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حالته "

"والمادة 252 من نفس القانون التي أعفت مؤقتاً لمدة 07 سنوات البنائيات أو الملكيات المبنية حديثاً من الرسم العقاري"².

- فالمادتين السابقتين ليستا إلا جزء يسير مما أجازه المشرع من تجنب للضريبة قصد تحقيق الأهداف سابقة الذكر. أو كأن يستفيد المكلف من الإعفاءات والتخفيضات بإعطاء نشاطه صفة أخرى مثل أن يلجأ المكلف إلى الأعمال الحرفية أو التقليدية قصد الحصول على بطاقة حرفي بدل السجل التجاري من أجل الاستفادة من الامتيازات الممنوحة لهذه الفئة، وأيضاً تلك التخفيضات والإعفاءات الممنوحة في إطار ENSEJ.

مما سبق رأينا أن المكلف قد تجنب الضريبة المفروضة عليه باختلاف صيغتها وذلك ضمن إطار قانوني رسمه المشرع.

¹ - ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر والتوزيع، البلدة، ص 08.

² - برحماني محفوظ: الضريبة العقارية في القانون الجزائري (دراسة مقارنة)، دار الجامعة الجديدة، 2009، ص 282.

ثالثا: تجنب ناتج عن إهمال المشرع الضريبي

يتحقق التهرب في هذه الحالة نتيجة وجود ثغرات في القانون، ووجود نقص يشوب النصوص التشريعية لتتيح للمكلف التملص من التزامه بدفع الضريبة التي على عاتقه¹.

كأن يستعين المكلف بأهل الخبرة لاكتشاف الثغرات، فمثلا يستطيع المكلف تجنب الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية بالتوصل لإعطاء نشاطه صفة غير تجارية من وجهة النظر القانونية رغم أنها غير ذلك وبذلك يكون قد تجنب الضريبة دونما أن يتعرض لأي جزاء .

ومن أمثلة ذلك فرض الضريبة على التركات بينما يتم التساهل فيها بالنسبة للهيئات فيقوم المعني بالأمر بتقسيم أمواله على ورثته على شكل هبات رغم أنه مازال على قيد الحياة حتى لا تخضع للضريبة.

لكن هذه التصرفات حتى وإن اتسمت بالمشروعية وحقق المكلف من وراءها عائدات مالية

تبقى تعبر عن ضعف في التحضر وغياب الضمير الجمعي وكذلك الإحساس بالمسؤولية اتجاه تحمل النفقات العامة. فالضريبة ماهية إلا تحصيل حاصل فهي بضاعة ردت إلى أصحابها لكن بشكل أكثر وضوحا وأوسع نفعاً.

الفرع الثاني: الغش الضريبي

هو مجموع السلوكات والممارسات التي تتم بهدف التحايل وتجنب أداء الضريبة وهذا خارج إطار القانون، أي أنه كل الممارسات الغير مشروعة لأنه انتهاك لروح القانون.²

ويعرف أيضا بأنه استعمال طرق احتيالية للتملص أو محاولة التملص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة أو من تصفية أو من دفع الضرائب أو الرسوم المفروضة.³

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

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

-المادة:36 من ق.إ.ج

-المادة:193 فقرة 02 من ق.ض.م.و.ر.م .

¹ - ناصر مراد، مرجع سابق، ص09

² - محمد عباس محرز: اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص 170.

³ - أحسن بوسقيعة: الوجيز في القانون الجزائري الخاص، الجرائم ضد الأشخاص والجرائم ضد الأموال، دار هومة، الجزائر، ص 424.

-المادة:118 من ق.ر.ر.ع

-المادة: 530 و533 من ق.ض.غ.م.

-المادة: 34 من ق.ط.

-المادة: 119 من ق.ت.

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

(1)- " إخفاء أو محاولة إخفاء مبالغ أو منتجات تطبق عليها الضريبة.

(2)- تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة تدعيما لطلبات ترمي للحصول على تخفيض أو الإعفاء أو استرجاع الضريبة

أو الاستفادة من المزايا الجبائية الممنوحة لصالح بعض الفئات من المكلفين بالضريبة.

(3)- الإغفال عن قصد تسجيل حسابات غير صحيحة في السجلات التجارية التي يفرض القانون مسكها

والمنصوص عليها في المادتين 09 و 10 من ق.ت.

(4)- الإغفال أو التقليل عن قصد في التصريح برقم الأعمال أو التراك التي تنتقل عن طريق الوفاة أو الوصية أو

الهبة.

(5)- استعمال فواتير أو الإشارة إلى نتائج لا تتعلق بعمليات حقيقية أو البيع أو الشراء دون فواتير.

(6)-استعمال الطوابع المنفصلة أو طوابع المزورة أو سبق استعمالها من أجل دفع الضرائب، كذلك بيع أو محاولة بيع

الطوابع المذكورة أو المنتجات التي تحمل تلك الطوابع.

(7)- ممارسة نشاط غير مصرح به."

"أما المادة 1741 من القانون العام للضريبة الفرنسي حاولت حصر العناصر المكونة للغش الضريبي في ما يلي:¹

(1)- تقييد عمليات محاسبية خاطئة أو وهمية عمدا في الوثائق المحاسبية بالتخفيض من الإيرادات أو تضخيم

التكاليف.

(2)- كل المناورات التي تهدف إلى تدبير المكلف لإعساره قصد عدم تمكين الإدارة من تحصيل مستحقاتها الضريبية.

(3)- كل الأعمال التي تؤدي إلى عرقلة أعوان الضرائب من القيام بمهامهم لإثبات مخالفات التشريع الجبائي.

(4)- محاولة الحصول على تعويضات غير مبررة من الدولة."²

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

أولاً: الغش البسيط

يتمثل هذا النوع من الغش في كل محاولة متعمدة وبسوء نية من أجل محادعة الإدارة الجبائية لدفع ضريبة أقل ، وهذا من

خلال تقديم تصريحات ناقصة، تتضمن بيانات خاطئة لتقدير الضريبة على أساسها . ويقصد بالنية السيئة كون المكلف واع

بعدم مشروعية العمل الذي يقوم به .

وقد ورد ذكر الغش البسيط ضمناً في قانون الضرائب المباشرة³ عندما يصرح مكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحات

تتضمن الإشارة إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة، أو يبين دخلاً أو ربحاً ناقصاً.....الخ³

¹ - عبد المجيد قدي: دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، ط1، عمان (الأردن)، 2011، ص 217.

² - عبد المجيد قدي: ،مرجع سابق، ص 219.

*أنظر المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة

يمكن تعريفه بأنه غش بسيط مقرون بممارسات تدليسية أي أن المكلف يستعمل أساليب ماهرة تمكنه من التخلص من الضريبة وكذلك مسح كل الآثار التي قد تؤدي إلى كشف مغالطاته ولقد ورد ذكره في نص المادة 13 من ق.ض.م.ر.م. في قانون المالية لسنة 2012

ويتميز هذا النوع من الغش كون يضم على غرار العنصر المادي والقصد يضم عنصر التدليس وذلك بلجوء المكلف إلى مسح كل الأدلة ترقبا لأي مراقبة محتملة¹ كأن يسك محاسبة مزيفة أو يقدم فواتير مزورة....الخ.

المطلب الثالث: طرق التهرب الضريبي

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

الفرع الأول: التهرب عن طريق عمليات محاسبية

يقوم التشريع الضريبي الجزائري على أساس الإقرار وذلك بتصريح المكلف بأرباحه للأنشطة التي يمارسها والتي تخضع لضريبة طبعاً، ويتجلى التهرب المحاسبي فيما تقوم به المصالح الجبائية من تحقيقات في المحاسبة التي قدمها المكلف والتأكد من مطابقة القيود في الدفاتر المحاسبية على المستندات الثبوتية من قبيل (الفواتير، سندات الطلب، إيصالات التوريد أو نسخ لفواتير البيع... الخ.)² فالممول الذكي يبحث عن وضع مطابقة للقيود المحاسبية مع ما قدمه من وثائق مضللة بحيث لا يظهر أي تفاوت بين القيود وما قدمه، ويكون هدفه في ذلك إما تضخيم نفقاته أو تخفيض إيراداته ومنه يخذ التهرب عن طريق العمليات المحاسبية صورتين:

أولاً: تضخيم النفقات

لقد سمح المشرع الجبائي للمكلف بخصم بعض الأعباء التي يتحملها في حدود نشاطه ووفقاً لشروط محددة مسبقاً، منها أن تكون هذه النفقات متعلقة بنشاط المؤسسة ومدعمة بوثائق تبريرية .

والتكاليف القابلة للخصم هي:

- ✓ أن تكون هذه الأعباء والنفقات لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة.
- ✓ أن تكون هذه الأعباء والنفقات متعلقة بالسير العادي للمؤسسة.
- ✓ أن تكون هذه الأعباء والنفقات مرفقة بمبررات ووثائق رسمية.

¹ - عوادي مصطفى ورحال ناصر: الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، النشر والتوزيع مكتبة بن موسى السعيد، الوادي، 2010/2011، ص 07
² - أمين سلاوي وأسامة بالمادي وأسامة رويح: أساليب وطرق مكافحة الغش والتهرب الضريبي، (مذكرة ليسانس)، جامعة يحي فارس، المدية، 2008/2009، ص 17.

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

أ) - المستخدمين الوهميين:

وذلك بإنشاء ملفات لعمال وهميين المفروض أن ينجزوا أعمالا مهمة لكنهم لا يقومون بأي عمل، فيقوم المكلف بتسجيل مرتباتهم في محاسبته لتضخيم التكاليف¹ فهي تعمل على تخفيض الربح الخاضع للضريبة الذي يؤدي إلى تخفيض الضريبة المستحقة .

ب) - التكاليف الغير مبررة:

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

ولقد أوضح المشرع الجبائي الجزائري التكاليف القابلة للخصم في المادة من ق.ض.م.ر.م²

ثانيا: التهرب عن طريق تخفيف الإيرادات

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

- ✓ ثمن صفقات بيع سلع أو مبلغ ناتجة عن تخفيضات على رقم الأعمال تتم نقدا بين المورد والزبون مما لا يترك أي أثر لوجودها في السجل المحاسبي في حساب الإيرادات ويسجلها الزبون على أنها نفقات
- ✓ تخفيض الإيرادات الناتجة عن المبيعات (رقم الأعمال) وذلك لعدم تقييدها حسابيا (البيع دون فاتورة) لمسح آثار العمليات المحققة.³

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

¹ - عباس عبد الرزاق: التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، ص 101.

² - المادة 2/169 من ق.ض.م.ر.م

³ - واعيل عبد القادر و عشيط عبد الحميد، تقنيات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، (مذكرة ليسانس في العلوم التجارية)، المركز الجامعي يحي فارس، المدينة، 2008/2007، ص40.

الحالة الحقيقية	الحالة المصرح بها	
5000 000	4500 000	سعر البيع
4200 000	4200 000	سعر التكلفة
800 000	300 000	الربح الصافي
%16	%6.67	معدل الربح الصافي

في هذه الحالة يتبين أن الفرق في معدل الربح قد بلغ **9.33%** وهي نسبة كبيرة بإمكانها أن تلفت انتباه المصالح الجبائية

لكن من جهة أخرى يمكن للمكلف التلاعب بالحسابات بحيث يكون معدل الربح الصافي متساوي كما يوضحه الجدول

التالي:

الحالة الحقيقية	الحالة المصرح بها	
2.000.000	1900.000	سعر البيع
1.500.000	1425.000	سعر التكلفة
500.000	475.000	الربح الصافي
%25	%25	معدل الربح الصافي

وزيادة على هذا نجد المكلفين الذين يمارسون نشاطا حرا، الذي تلعب فيه العمليات الفكرية دورا هاما والمتمثلة في الممارسة الشخصية لعلم أو فن مثل (الأطباء، المحامون، أطباء أسنان، بيطريون، مهندسون، مستشارون جبائيون، خبراء محاسبة...)¹ نجد هذه الفئة غالبا لا تصرح بالرقم الحقيقي لمداخيلهم، كأن لا يصرح المحامي بعدد الملفات المدروسة وكذلك عدد المرضى المعالجين من قبل الطبيب .

وعلى هذا الأساس فالمرشح حتى يضمن عدم التلاعب فقد ألزم هيئات الضمان الاجتماعي أن توافي سنويا إدارة الضرائب المباشرة على كل طبيب أو طبيب أسنان أو قابلة أو مساعد طبي بكشف فردي يبين فيه رقم تسجيل المؤمن لهم والشهر الذي دفعت فيه الأتعاب كما هي واردة في أوراق العلاج وكذلك مقدار المبلغ الرجعة من قبل الهيئة المعنية إلى المؤمن له.²

¹ - بن عمارة منصور: الضرائب على الدخل الإجمالي، (حسب تعديلات قانون المالية لسنة 2010)، دار هومة، الجزائر، 2010، ص 93.

² - المادة 46 من ق. إ. ج.

الفرع الثاني: التهرب عن طريق العمليات المادية والقانونية

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

أولاً: التهرب عن طريق العمليات المادية

تكمّن هاته الصورة في إخفاء المكلف للسلع والمواد بحيث يمتنع عن التصريح بكل أو بعض مبيعاته أو منتجاته؛ ففي حالة الإخفاء الجزئي يكون المكلف معلوما لدى الإدارة الجبائية ولكنه يخفي جزءا من ممتلكاته كأن يمارس نشاط خفي إلى جانب النشاط الرئيسي مثل أن يكون عاملا في شركة صباحا بوضعية قانونية صحيحة وسائق سيارة أجرة غير نظامية مساء. أما الإخفاء الكلي فإن المكلف لا يكون معروف لدى المصالح الجبائية كأن يقوم بإنشاء مشاريع صغيرة في المناطق الريفية أو الأحياء الجديدة ليصعب الوصول إليه ويقوم ببيع منتجاته في السوق الموازية دون فواتير ضمن ما يطلق عليه بالافتصاد الأسود بعيدا عن أعين الإدارة الجبائية.

ثانياً: التهرب عن طريق العمليات القانونية

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

فيكون الممول قد تهرب بناء على تقديم محاسبة بفواتير وهمية ووثائق شرعية قانونية بعيدا عن اي رقابة محتملة.¹

أو كأن يقوم الممول بتزييف وضعية خاضعة للضريبة إلى وضعية معفاة أو أقل اقتطاعا كأن يقوم بتكليف البيع على أنه هبة للتخلص من دفع حقوق التسجيل.²

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

¹ - عباس عبدالرزاق: مرجع سابق، ص108.

² - عوادي مصطفى و رحال ناصر: مرجع سابق، ص52.

المبحث الثاني: أسباب التهرب الضريبي

إن التطرق لأسباب ظاهرة التهرب الضريبي لا يعني بالضرورة إحصاء كل الأسباب التي ساهمت في وجود الظاهرة، فهي عديدة وتختلف من دولة لأخرى باختلاف الأوضاع الداخلية والخارجية التي عاشتها أو تعيشها كل دولة. فهي ظاهرة تزداد يوماً بعد يوم بتزايد حجم النشاط الاقتصادي والكثافة السكانية، وعليه سنحاول التطرق إلى بعض الأسباب الهامة المساهمة في وجود توسع الظاهرة.

المطلب الأول: الأسباب المتعلقة بالمنظومة الجبائية

بعد الاستقلال وجدت الجزائر نفسها أمام فراغ قانوني من الجانب المالي فحاولت أن تساير الواقع، إلا أنه في سنة 1987 أصبح النظام الضريبي لا يستجيب لمتطلبات التنمية بسبب عدم ملاءمة المعطيات الجديدة المتعلقة بالتوجه الاقتصادي. ضف إلى ذلك اقتباس ما في نظم الدول المتقدمة دون مراعاة التباين في التركيبة والبيئة السائدة وكذا إمكانية التطبيق الميداني، وما يمكن الإشارة إليه في هذه المناسبة:

أولاً: تعقد التشريعات الضريبية وعدم استقرارها.

يعود التعقيد في التشريعات إلى الحجم الكبير للنصوص القانونية والتي تعنى كل واحدة منها بنوع من أنواع الضرائب بحيث توجد ستة قوانين منفصلة عن بعضها البعض وما تحويه كل واحدة منها من إعفاءات وتخفيضات وإضافة في سعر الضريبة، وهذا التنوع في الضرائب يصعب من مهمة الأعوان الإداريين مما يسمح للمكلف باستغلال هذه الوضعية بتقديم التصريح الذي يناسبه.

وفي محاولة من المشرع الجزائري للتخفيف من التعقيد من خلال ما جاء به القانون 36/90¹ حيث قام بتعويض:

✓ (TUGP).

✓ (TUGPS).

ب: (TVA)².

- وفي قانون المالية لسنة 1995 تم إنشاء (IRG) وفق المادة الأولى من ق.ض.م.ر.م. نصها "تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى 'الضريبة على الدخل الإجمالي' وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة، المحدد وفقاً للمواد من 85 إلى 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة." حيث تعمم جميع المداخيل الصافية المحددة في المادة 02 من نفس القانون.

- كما قام بدمج (BIC) في (IRG) وأنشأ ضريبة محل محلها وهي (IBS) بموجب المادة 135 من القانون

أعلاه.

¹ - القانون 36/90 المؤرخ في 1990/12/31 والمتضمن قانون المالية لسنة 1991 والذي دخل حيز التنفيذ في أبريل 1992.

² - سیاوي مجّد: الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري، (مذكرة ليسانس في علوم التسيير تخصص مالية)، جامعة المدينة، 2009/2008، ص 50.

إن التعديلات المتواصلة للنصوص الضريبية قد تصب في مصلحة المكلف لكن لا ننسى أن المكلف يتعذر عليه مواكبة كل هذه التغيرات مما يؤدي إلى عدم تحصيل الضريبة بالشكل المطلوب، كما أن التعديلات المتتالية تؤدي إلى عدم استقرار الجهاز الضريبي لنأخذ على سبيل المثال:

1. ق.م لسنة 1987 إلى ضم 71 تعديل للنصوص والفقرات منها
أ- 29 تعديل في مجال الرسم على رقم الأعمال
ب- 04 تعديلات في مجال الضرائب الغير مباشرة
ت- 38 تعديل في مجال الضرائب المباشرة
2. ق.م لسنة 1993 والذي جاء به 45 تعديل.
3. ق.م لسنة 1995 والذي جاء به 49 تعديل.
4. ق.م لسنة 1996 والذي جاء به 60 تعديل.
5. ق.م لسنة 2003 والذي جاء به 73 تعديل.
6. ق.م لسنة 2004 والذي جاء به 33 تعديل.

ثانيا: نقص العدالة الضريبية

إن لعدالة النظام الضريبي دور كبير في التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي فإذا اقتنع المكلف بعدالة النظام الجبائي فسوف يدفع ما عليه من التزامات طوعية، ونقصد بالعدالة التوزيع العادل للأعباء الضريبية بين أفراد المجتمع لأن التهرب يؤدي إلى الإضرار بالمكلفين الذين يتحملون بصدق وإخلاص العبء الضريبي مما يخل بمبدأ العدالة¹، إلى جانب إعطاء المتهرب ميزة أكبر على غيره من الأمناء دافعي الضرائب أي أن التهرب يضر نسبيا بالمكلفين الذين لا يحاولون التخلص من الالتزام الضريبي وذلك بتحميلهم مزيدا من الضرائب عند رفع سعر الضريبة، أو فرض أخرى جديدة من أجل تعويض النقص عن تهرب البعض وهذا ما يضعف النسيج الاجتماعي بازدياد الفئات المتهربة ثراء نتيجة عدم مساهمتها في تحمل الأعباء العامة وحصولها على دخول كبيرة عن طريق توظيف ثرواتهم في نمو الاقتصاد الأسود، في حين لا يحصل أصحاب المداخل المشروعة على أي زيادة.

وهنا تتجلى حقيقة التهرب وذلك في شعور الأمناء ممن يتحملون العبء الضريبي بالظلم، ويبدوون هم أيضا في التهرب مما يحدث تآكل في القاعدة الضريبية يهدد بانحيار النظام الضريبي.²

ويظهر جليا ضعف العدالة الجبائية في التشريع الجزائري من خلال:

- أن طريقة الاقتطاع من المصدر مقتصرة على بعض المداخل دون الأخرى حيث أن التهرب في هذه الحالة منعدم عكس باقي المداخل.

- يغلب الطابع النسبي على الضرائب المباشرة فهو لا يراعي حجم الدخل مما يجعله مجحفا في حق أصحاب الدخل الضعيفة.

- اختلاف في المعاملة بحصول المؤسسات العمومية على مزايا عكس المؤسسات الخاصة ضف إلى ذلك الامتيازات الممنوحة للمؤسسات الأجنبية تحت مظلة جذب رؤوس الأموال الأجنبية من أجل الاستثمار في الجزائر.

¹ - عبد الحكيم مصطفى الشرفاوي: التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2006، ص 179.

² - عبد الحكيم مصطفى الشرفاوي: المرجع نفسه، ص 181

هذه بعض مظاهر عدم العدالة الضريبية في الجزائر لذلك فالمشرع في سعيه للإصلاح المنظومة الضريبية وصياغة نصوص خالية من العيوب من أجل تحصيل أمثل مدا خيل الخزينة العمومية بمحاربهته لكل فعل يؤدي إلى عرقلة سعيه هذا قد يكون هو نفسه من أعطى تحفيظات للأمناء ليتهربوا لذلك سمي التهرب الضريبي ب ' جريمة الشرفاء'

المطلب الثاني: أسباب خاصة بالإدارة الجبائية

باعتبار الإدارة الجبائية همزة الوصل بين المكلف والإدارة الجبائية لا بد لهاته الأخيرة أن ترقى لمستوى الواجب المنوط بها في تحصيل الضرائب بمختلف أنواعها دون أن تواجه في ذلك أي تعقيدات أو عراقيل، بغية الوصول إلى إدارة جبائية متكاملة لا بد من تتدراك بعض النقصات في هاته الأخيرة والتي تتمثل أساسا في الإمكانيات البشرية من خلال موظفين أكفاء ذوي خبرة وأن تتوفر على إمكانيات مادية من تجهيزات ومقرات تسهل من عملية التحصيل وتواجه التهرب الضريبي.

أولا: ضعف الإمكانيات البشرية.

ويتجلى هذا العنصر في مظهرين :

I. الجانب الكمي (العددي): والمقصود به عدد الموظفين، فمن المفروض أن يجاري عددهم عدد الملفات المطروحة

للمعالجة، فأى تباين بين هذين العاملين يؤدي إلى نتائج سلبية ووجود نقائص نذكر منها:

أ- نقص المراقبين المتخصصين

ب- نقص حملات المتابعة والرقابة السبب الذي يجعل المتهرب في أمان لفترة طويلة.

II. الجانب النوعي (التأهيل): إن وراثه إدارة مشلوله من الاستعمار بموظفين قليلي الخبرة والتأهيل يعد عاملا

أساسيا، إلا أن عامل الاستعمار يبقى نسبيا فعدم فاعلية السياسة الضريبية راجع إلى غياب سياسات تكوينية منظمة ومنهجية ضف إلى ذلك ضعف الدورات التكوينية وسائل المسطرة من الإدارة لتمكين الأعوان من الإلمام بـ:(PCN) للإلمام بأنواع الضرائب والرسوم وكذا عمليات التحقيق والتحصيل.¹

والعمل الآخر والذي يعد في نفسه مشكلة يجب حلها قبل التطرق لظاهرة التهرب هو نقص محفزات الترقية ونظام الأجور، إذ تعد أجور موظفي القطاع الأكثر تدنيا، الشيء الذي يحفز بعض الموظفين إلى انتهاج سلوكيات تدر عليهم بريح يجعل من رواتبهم شيئا بسيطا؛ فالرشوة تطعن في شرف الوظيفة وتعدم التفاني والإخلاص في العمل

ثانيا: ضعف الإمكانيات المادية

حيث يعد ضعف الإمكانيات المادية عقبة في طريق الإصلاحات الجبائية لأن الهدف منها (الإصلاحات) غالبا يكون من أجل السرعة في التعامل ومواكبة ما يجري من تطورات ؛ من أجل الوصول إلى الأوعية وكيفية التحصيل على أكمل وجه. لذلك فمن بين العقبات نذكر:

- وسائل النقل: حيث يلجأ الأعوان إلى استعمال وسائلهم الخاصة في أغلب الأحيان من أجل أداء مهامهم .
- نقص الأجهزة التقنية لمعالجة المعطيات من أجل المتابعة الجيدة لملفات المكلفين في أوقات قياسية حيث أصبحت هذه الوسيلة ضرورة ملحة لمعالجة ظاهرة التهرب من خلال تسيير مختلف أعمال الإدارة وتسهيل تواصلها مع باقي الإدارات ونبذ كل شكل قد يصيب المكلف بالكراهية اتجاه المصالح الجبائية². كما أنه يقضي على النظرة الكلاسيكية للملفات المكدسة في الأرشيف من خلال جمعها معا وسهولة الوصول إليها.

¹ - عوادي مصطفى و رجال ناصر: مرجع سابق، ص63.

² - نفيسة سويس: الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة الغش والتهرب الضريبي، (مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية)، جامعة ورقلة، 2010/2009، ص 11.

لذلك أصبح من الأهمية إصلاح الإدارة بتوفير كل ما يتطلبه الأمر لمواكبة التغيرات التشريعية والعدد المتزايد للملفات من عامل بشري ذو خبرة فنية وآخر مادي يتمثل في التجهيزات والمعدات يرافقه تبسيط أنظمة الضرائب لضمان إمكانية تطبيقها بفعالية في ظل اقتصاد يتصف بتعدد قطاعاته،¹ فلا فائدة لنصوص حديثة مقابل إدارة عاجزة لا تلي أدنى شروط الخدمة.

المطلب الثالث: الأسباب المتعلقة بالمكلف

غالبا ما تكون عدة ظروف تحيط بالمكلف تدفعه إلى التهرب من التزامه المالي اتجاه لخزينة العامة، والتي تندرج في إطار ذاتية نفسية وأخلاقية أو حتى عقائدية، فضعف الوعي الضريبي والمستوى الأخلاقي للمكلف هو ما يجعله يميل إلى عدم دفع الضريبة.

فاقتناع المكلف بأهمية الضريبة ودورها في التنمية الاقتصادية للبلاد أمر لا بد أن يكون للمكلف قناعة شخصية به حتى يمكننا القول حينها أن إصلاح المنظومة الضريبية وترقية الإدارة كان لهما جدوى من أجل مواكبة المتغيرات الداخلية والدولية وجعل الضريبة تؤدي دورها الأساسي بشكل يبعث على الطمأنينة.

أولا: ضعف الوعي الضريبي

فالوعي الضريبي للمكلف يتعلق بمستوى إدراكه لالتزاماته الضريبة الشيء الذي يساعد على اتساع نطاق الظاهرة في أذهان المكلفين وهذا راجع للعامل التاريخي في دول جنوب المتوسط، فالجزائر المستعمرة كانت الضريبة المفروضة بها تهدف إلى تفجير الشعب ومنعه من مساعدة المجاهدين وعزله عنهم الأمر الذي زاد من التهرب من دفعها باعتبارها اقتطاع ظالم من أموالهم أو حتى سرقة في بعض الأحيان. وبعد الاستقلال ظلت النزعة ضد الضريبة رغم تغير مركز من يطالب بها وما هدفه منها ما يجعل المكلفين وحتى وقتنا ودون إدراك منهم لا يرون الفائدة المباشرة التي تعود بالنفع عليهم من خلال دفعهم لمستحقاتهم اتجاه الخزينة.

كما أن للجانب الديني نصيبا كبيرا من إبقاء الأفراد لثرواتهم خاملة حتى يصعب الوصول إليها ضريبيا، وتقتصر نسبة الضريبة على تلك المسجلة؛ بدافع أنهم يدفعون فائدة ربوية للدولة عند تحويل ثرواتهم إلى أشكال معينة،² واعتبارهم أن "سرقة الجابي ليست سرقة"³

ثانيا: الضغط الجبائي على المكلف

ونعني بالضغط الجبائي هنا التأثير الذي يحدثه فرض ضرائب مختلفة تختلف تبعا لحجم الاقتطاعات الضريبية. فإذا اعتبرنا الضريبة وسيلة متغيرة القيمة تبعا لعوامل معينة يكون وقعها على الأفراد على الأفراد بالإيجاب أو السلب⁴، لا بد من مراعاة الحدود عند الاقتطاع من أجل سيرورة أمثل للاقتصاد الوطني وتوازن النظام الضريبي، فالضغط الضريبي على المكلف من خلال تعدد الضرائب وارتفاع سعرها يجعل وقعها شديدا على المكلف فلا يجد منفذا إلا التهرب من دفعها.

¹ - مدني بن شهرة: سياسة الإصلاح الاقتصادي في الجزائر والمؤسسات المالية الدولية، جامعة ابن خلدون-تيارت، 2008، ص 26.

² - سعيد عبد العزيز عثمان: مقدمة في الاقتصاد العام، الدار الجامعية، جامعة بيروت العربية، 2003، ص 155.

³ - أمين سلاوي و أسامة بالهادي وأسامة رويح: مرجع سابق، ص 62.

⁴ - عوادي مصطفى و رحال ناصر: مرجع سابق، ص 70

المبحث الثالث: آثار التهرب الضريبي

إن للتهرب الضريبي آثار سلبية، حيث أنها تؤدي إلى تخفيض الإيرادات العامة وبالتالي الإضرار بالخزينة العمومية ، ما يترتب عليه عدم قيام الدولة الإنفاق العام على أكمل وجه تحقيقا لمصلحة المجتمع، هذا وبالإضافة إلى تأثير الظاهرة على جوانب مالية واقتصادية واجتماعية

المطلب الأول: الآثار المالية

إن التهرب كما سبق وأن ذكرنا يؤدي إلى عدم تحقيق الضريبة للأهداف التي أنشئت من أجلها فهي تمول الخزينة العمومية بما يلزم لتغطية النفقات العامة من خلال تلبية الإيرادات الضريبية لحجم الإنفاق، فعدم التوازن بين الإيرادات والنفقات يؤدي بنا إلى خسارة الخزينة لأموال طائلة.

كما أن التهرب يؤدي إلى تخفيض الدخل القومي والذي بدوره يخفض من مستوى الدخل الفردي، كما ينتج عنه ضعف قيمة العملة الوطنية عن طريق إخفاء أموال غير مصرح بها والتي تكون سببا في وجود ظاهرة التضخم النقدي.

وتقدر وزارة المالية أن حجم التهرب في الجزائر يقدر ب6400 مليار سنتيم وهو رقم مرشح للارتفاع بسبب اتساع حجم السوق الموازية¹. ما يجبر الدولة باللجوء إلى البحث عن مصادر تمويل أخرى بدل الضريبة التي لم تؤدي الدور الموكل إليها ومن بين هذه المصادر:

- الإصدار النقدي: وذلك بخلق نقود جديدة من العملة الوطنية ويعرف أيضا بالتمويل بالتضخم، وهو ما ينعكس سلبا على الاقتصاد الوطني.

- الدين العام: فهو يعد عبئا على ميزان المدفوعات خاصة في حالة استعماله في لأغراض استهلاكية بدل مشاريع استثمارية لتخفيف العبء، ما يؤدي بالدولة لتدبير مورد مالي من أجل سداد قروضها. كما أن الدولة تفقد الثقة فيها داخليا أو خارجيا لعدم قدرتها على سداد ديونها وتحميلها للأجيال اللاحقة.

- تقلص النشاط الإنتاجي لأن الأموال المقرضة للدولة تكون لها فوائد وكذا ضمان سدادها، وأكثر من هذا حصول المقرض على مزايا منها التدخل في الشؤون الخاصة لهاته الدول وبالتالي الخضوع للتبعية الأجنبية.

- زيادة الضغط الجبائي: وذلك في محاولة الدولة للزيادة في قيمة الضريبة من أجل تغطية العجز المتولد عن التهرب، يزداد الضغط الجبائي على المكلف ما يزيد في ميوله للتهرب أكثر فأكثر.

- هدف الدولة ترقية التجارة الخارجية من خلال فتح الأسواق العالمية، من خلال تصدير منتجاتها الوطنية لجلب العملة الصعبة، لكن المشكلة تكمن في البلدان النامية التي تعتمد على تصدير المواد الأولية بأسعار متدنية واستيراد سلع التجهيزات بأسعار مرتفعة، لتلجأ الدولة إلى الخزينة لتعويض النقص ما يؤثر سلبا على التجارة الخارجية نفسها، وبالتالي تضطر الدولة لجلب رؤوس الأموال الأجنبية لتنشيط عملية التنمية الاقتصادية، ليبقى المكلف هو الحل الأخير باعتباره

¹ - قروموش ليندة: جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، (مذكرة ماستر تخصص قانون جنائي)، جامعة بسكرة، 2013/2014، ص 46.

الممول الأساسي للخرينة التي يلجأ إليها لسد النقص عن طريق الزيادة في سعر الضريبة أو فرض ضرائب جديدة فيزداد عبئها والدافع للتهرب منها.¹

المطلب الثاني: الآثار الاقتصادية

ينتج عن التهرب انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني بكبح أهم محفزات الاقتصاد فالمكلف المتهرب سواء شخص طبيعي كان أو معنوي سيصبح في وضعية مالية أفضل من الذين دفعوا مستحقاتهم اتجاه الخزينة العمومية وبالتالي فوضعيته المالية تسمح له في ظل الظروف الاقتصادية أن يقوي مكانته في السوق، بتقديم منتجات وخدمات بأسعار تنافسية لتتاح له بذلك الفرصة لاحتكار السوق.

لأن تخفيض الأعباء عن المكلف المتهرب يتيح له دفع الضريبة لكن بأقل من قيمتها، على غرار المكلف الشريف وبهذا يكون من السهل عليه إزاحة المكلف الذي أدى التزامه الضريبي كاملا وقد يصل الأمر إلى حد إفلاسه.

- بالإضافة إلى أن التهرب يوجه عناصر الإنتاج إلى الأنشطة التي تفرض فيها ضريبة أقل، أو حتى يسهل من التهرب على حساب الأنشطة الأكثر إنتاجية². كما يقلص من حجم الاقتصاد الوطني ويوسع من الاقتصاد السري (الغير رسمي).

- يؤدي التهرب إلى إنقاص الإيرادات الضريبية للدولة مما يجبرها على رفع معدلات الضرائب لتعويض النقص الحاصل مما يزيد من الضغط الضريبي على المكلفين الشرفاء الذين لا يحاولون التهرب، فيغير أحد القواعد الأساسية التي تقوم عليها الضريبة وهي قاعدة العدالة.

- ظهور أزمة رؤوس الأموال إذ أن التهرب يكون في العادة بإخفاء رقم الأعمال أو إبقاء الأموال خاملة لكي لا تظهر للمصالح الجبائية فلا يتم الاقتطاع منها، وقد يلجأ البعض إلى فتح حسابات بنكية في الخارج وتهريب رؤوس أموالهم إلى الخارج ما ينقص إيرادات الدولة³.

- توجيه رؤوس الأموال للأنشطة غير المرغوب فيها من الناحية الاقتصادية مما يعوق عملية التنمية، فالارتفاع الشديد لمقدار الضريبة يجرس الأفراد على التهرب من خلال تحويل ثرواتهم إلى أشكال يصعب الوصول إليها ضريبيا مثل اقتناء المجوهرات والتحف واستثمار في العقارات والمضاربة عليها أو اكتنازها في شكل نقود وودائع خاملة⁴.

المطلب الثالث: الآثار الاجتماعية

يخلف التهرب آثارا جد حساسة على المستوى الاجتماعي نجلها في بعض النقاط كالاتي:

- التهرب يولد تهرب آخر: الأثراء ممن يتحملون التزامهم الضريبي بكل إخلاص قد ينظمون للمكلفين الذين تهربوا بالفعل نتيجة عدم إحساسهم بالعدالة وقد يكون رفع سعر الضريبة هو السبب وذلك بتحميلهم لعبء فوق طاقتهم سعيا من المشرع الضريبي لتدارك النقص الحاصل في الإيرادات الضريبية وموازنة الإيرادات والنفقات لتتناسب والبرنامج التنموي المسطر.

¹ - بولوخ عيسى: الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، (مذكرة ماجستير)، جامعة باتنة، 2003/2004، ص 33.

² - ناصر مراد: مرجع سابق، ص 22.

³ - نفيسة سويسبي: مرجع سابق، ص 16.

⁴ - سعيد عبد العزيز عثمان: مرجع سابق، ص 149.

- تراجع الصديق في المعاملات الاقتصادية: بما أن كل متهرب يمسك محاسبة مزورة لإخفاء رقم أعماله، فمن الطبيعي أن يضع خطة بديلة في حال تفتنت المصالح الجبائية لأمر تصريحاته وباشرت الإجراءات القانونية للتحصيل بما تحمله من عقوبات على إخفاءه لرقم أعماله، يمتنع عن منح قروض للعملاء نتيجة عدم اطمئنانه لما يصدر من الإدارة الجبائية من ردة فعل وهذا ما يجعل الصديق بينهم أو مستبعدا
- تثبيت وتعميق الفوارق الاجتماعية: وذلك لاعتماد الدول النامية على الضرائب لتمويل الخزينة ما يؤدي إلى فرض ضرائب مبالغ فيها ما ينمي لدى الأفراد الإحساس بالقهر والاستغلال من النظام الجبائي، وما يزيد في اتساع الهوة، هو سكوت الدولة عن بعض تجاوزات أصحاب النفوذ بتهربهم الدائم، ما يخلق جوا مضطربا في العلاقات بين الأفراد ويؤدي إلى ظهور الفوارق الاجتماعية، إضافة إلى انتشار الرشوة التي مهما ارتفعت قيمتها فهي لن تصل لحد مبلغ الضريبة، ما يرسخ فكرة التهرب ويمنحهم البديل، في حين يقع العبء الضريبي على الفقراء وأصحاب الدخل المحدود ما يجعل الضريبة تتعارض مع مبدأ العدالة الضريبية بشقيها الأفقي والعمودي.¹
- تفشي اللامدنية الجبائية في المجتمع: فالمقصود بالمدنية الجبائية هو تفضيل المكلف للمصلحة العامة على مصلحته الخاصة، لذلك فالتهرب يكون جيلا لا يكثرث للآخرين ويسعى لمصلحته مهما كانت النتائج.

¹ - محمد عمر حماد أبو دوح: الإصلاح الضريبي بين اعتبارات الجباية والأسس العلمية للضرائب، الدار الجامعية، 2008، ص 111.

خاتمة الفصل الأول:

كخلاصة لما سبق ذكره في هذا الفصل، توصلنا إلى أن التهرب الضريبي ظاهرة تستهدف مداخيل الخزينة العمومية من العائدات الضريبية، يقوم بها شخص يطلق عليه "بالمكلف" عن طريق امتناعه عن دفع الضريبة المفروضة عليه سواء بصفة قانونية يجيزها المشرع فيما يعرف بالتجنب الضريبي أو عن طريق مخالفة التشريع الضريبي باستعمال الغش الضريبي، مستعينا في ذلك بعدة طرق سواء بإخفاء المحاسبة أو عن طريق العمليات المادية وذلك بإخفاء المكلف لكل أو جزء من ثروته واستغلالها في أنشطة وأماكن بعيدة عن رقابة الإدارة الجبائية، أو عن طريق العمليات القانونية كأن يكيف المكلف نشاطه على أساس نشاط غير خاضع للضريبة أو أن يخضعه لضريبة أقل من الحقيقية، ولا يمكن أن يصل المكلف إلى هذه الدرجة من الكفاءة إلا إذا توفرت أسباب خاصة بالنظام الضريبي تسهل عليه عمله أو أخرى متعلقة بالإدارة الجبائية تجعل من الرقابة على نشاطه أمرا مستبعدا أو كان مستوى وعيه لا يرقى به إلى معرفة النتائج الوخيمة المترتبة عن أفعاله من جميع النواحي (المالية، الاقتصادية، الاجتماعية).

الفصل الثاني:

آليات مكافحة التهرب الضريبي

تهدف دراستنا لهذا لفصل أساسا في تبيين الوسائل اللازمة لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي على المستويين (الداخلي، الدولي)، ونظرا لما يترتب عنها من آثار وخيمة تهدد التوازن الاقتصادي والكيان الاجتماعي للدولة، ما يجعلها تتخبط في مشاكل كانت غنى عنها، وما سنضمنه لفصلنا هذا من وسائل للحد من توغل الظاهرة أكثر فأكثر، سنفصله وفق ثلاث مباحث معنونة كالآتي:

المبحث الأول بعنوان الآليات الوقائية بثلاث مطالب؛ المطلب الأول على مستوى التشريع الجبائي، الثاني على مستوى الإدارة الجبائية، والثالث على مستوى المكلف بالضريبة

المبحث الثاني بعنوان الآليات الرقابية بثلاث مطالب أيضا؛ المطلب الأول الرقابة والتحقيق الجبائي، والمطلب الثاني التنسيق بين الإدارات، والمطلب الثالث التعاون الدولي.

وأخيرا المبحث الثالث الآليات العقابية؛ المطلب الأول العقوبات الجبائية، المطلب الثاني العقوبات المهنية، المطلب الثالث المتابعة الجزائية.

المبحث الأول: الآليات الوقائية

في هذا المبحث بالذات سنجيب فيه على ما سلف ذكره في المبحث الثاني من الفصل الأول، لذلك سنحاول اقتراح حلول لأسباب التهرب الضريبي المتعلقة بكل من التشريع والإدارة والمكلف، لذلك فضلنا البحث عن إجراءات وقائية للحد أو التقليل من الظاهرة قبل مكافحتها لأن هاته الأخيرة قد تكون مكلفة، لذلك يجب العمل على سد الطريق أمام المكلف كإجراء وقائي.¹

المطلب الأول: على مستوى التشريع الضريبي

يلعب التشريع الضريبي الدور الأساسي في محاربة التهرب الضريبي، لذلك وجب العمل على صياغة التشريع الضريبي بشكل يسهل عملية فهمه من قبل المكلفين، وموظفي الضرائب، وكذا العمل على تبسيط الإجراءات المتعلقة بتحصيل الضريبة

الفرع الأول: العمل على تحسين التشريع الضريبي واستقراره

فالصياغة الجيدة من شأنها أن تصل إلى المكلف ويستوعبها دون بذل جهد كبير منه، لذلك يجب العمل على سد الطريق أمام المنتهرب، من أجل هذا يجب العمل على صياغة النصوص القانونية بشكل واضح لا يحتمل إلا تأويلا واحدا، فحتى إذا استعان المكلف بنووي الخبرة فلا يمكنهم أن يحملوا النص أي تفسير آخر غير التفسير الذي صيغ من أجله، ولا يمكننا أن نصل إلى هذا المستوى من الدقة في النص إلا إذا تضافرت الجهود بين السلطة التنفيذية باعتبارها على علم بجميع ما يحيط بالضريبة من لحظة فرضها إلى تحصيلها، وفي الجهة الأخرى تجسد السلطة التشريعية دورها بإعادة صياغتها للنصوص المقترحة عليها من السلطة التنفيذية بمشاريع القوانين أن تزيل بذلك كل غموض قد يشوب النص ويجوفه عن معناه الذي صيغ من أجله.

¹ - برحمان محفوظ: مرجع سابق، ص 312.

كما تلعب الإدارة هي الأخرى دورا في إعطاء النص تلك القيمة القانونية المطلوبة بدخوله حيز التنفيذ باكتشافها للغموض والنقص في حدود صلاحياتها المخولة لها قانونا عن طريق إصدار اللوائح التفسيرية والتطبيقية للنصوص التشريعية، دون أن تتعدى في ذلك حدود الشرعية الضريبية، بأن تعدل نصا أو تلغيه¹.

كما يجب أن يتوخى المشرع في أثناء صياغته للنصوص الصياغة الجيدة والمنسجمة حتى تؤدي بنا إلى استقرار القوانين، نظرا للتغيرات والتعديلات المستمرة التي نلاحظها كل سنة من خلال قانون المالية، لأنها تعقد مهام موظفي الضرائب الذين لا يمكنهم مواكبة التغيرات على مختلف النصوص القانونية، لذلك يجب العمل على استقرار النظام الضريبي بإنشاء قانون ضريبي قادر على البقاء لمدة طويلة حتى نضمن تحصيل الضريبة ومتابعتها بالنسبة للموظفين، وأدائها بالنسبة للمكلفين، لأن المشكل ليس في انعدام القوانين أو تعددها بقدر ما هو في استقرارها. لذلك تجب الإشارة إلى بعض التوصيات من أجل فاعلية النظام الضريبي نذكر منها:

- (1) تشديد العقوبات المقررة على كل من يتهرب من الضريبة المفروضة عليه قانونا، حيث أضيف إجراء عقابي سنة 1995 متعلق بالغلق المؤقت للمحلات التجارية.²
- (2) اللجوء إلى إجراءات تكفل الحد من إمكانية التهرب مثل:
 - حجز الضريبة من المنبع: ويتجلى ذلك في حجز مبلغ الضريبة المستحق عند مدين المكلف، ليدفعها هذا الأخير نيابة عن المكلف للإدارة الجبائية.³
 - التبليغ بواسطة الغير: وهذا المظهر لا نجده كثيرا في الدول النامية.⁴ مع تخصيص مكافأة لمن يدي بمعلومات تساعد في الرقابة حتى وإن حمل في طياته أغراض شخصية إلا أنه يبقى أداة فعالة.

الفرع الثاني: بساطة وعدالة النظام الضريبي

وجب على المشرع الضريبي أن يتفادى أدنى إزعاج ممكن للمكلف لكي لا يستغزه فيلجأ إلى التهرب من دفع الضريبة، ولا يتحقق له ذلك إلا بتبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بفرض الضريبة وحساب مقدارها وتحصيلها⁵، لذا يجب أن يعتمد التشريع على لغة بسيطة ومتناسقة ويحاول من خلالها التقرب إلى المكلفين وتسهيل إجراءات التزامهم اتجاه الإدارة الضريبية، وبالتالي فتبسيط لغة النصوص تساهم في تجنب التفسيرات الفردية التي تختلف من فرد إلى آخر، فيها يتوقف نجاح أو فشل أي نوع من أنواع الضرائب.

¹ - برحمان محفوظ: نفسه ص 313.

² - ناصر مراد: واقع التهرب الضريبي في الجزائر، المجلة الجزائرية، المؤسسة الوطنية للفنون المطبعية، بن عكنون-الجزائر، ص 263.

³ - جهاد سعيد خصاونة، علم المالية والتشريع الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار وائل للنشر، ط1، 2010، ص 231.

⁴ - نفيسة سويسبي: مرجع سابق، ص 17.

⁵ - ناصر مراد: فاعلية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، الجزائر، 2003، ص 165.

من أجل ما سبق فلقد هدفت الإصلاحات الضريبية للوصول الى إصلاحات هادفة عن طريق تبسيط الإجراءات وإضفاء مرونة أكثر على العلاقة بين الإدارة والمكلفين،¹ و إلغاء التعقيدات المتمثلة في تعدد الضرائب، واختلاف معدلاتها حتى يسهل على المكلف والإدارة إجراءات تنفيذها؛ فالنظام الضريبي الجزائري من إصلاحات 1991 إلى يومنا هذا، وهو في محاولة دائمة إلى تبسيط وإزالة الغموض في النصوص القانونية الضريبية مع معالجة الثغرات التي يتسم بها التشريع، وهذا هو الوجه الايجابي في الأمر إلا أن الجانب السلبي له يتمثل في عدم استقرار القوانين الأمر الذي يدفع المكلف إلى التهرب وحرمان الخزينة من إيراداتها.²

فالنظام الضريبي في الجزائر من خلال الإصلاحات الضريبية المتجددة مع كل سنة مالية أعطت وجهها جديدا للتشريعات الجبائية مثل ما هو الحال بالنسبة للإصلاح الذي جاء في مجال نظام التقدير الجزائري، حيث قام المشرع بفرض (IFU) منذ سنة 2007³، وهي ضريبة جمعت بين عدد من الضرائب بالنسبة للمكلفين الخاضعين لنظام التقدير الجزائري، وهي (IRG)، (TAP)، (TVA).

لأنه قبل 2007، كان المكلف يدفع الضريبة على الدخل الإجمالي إلى مصلحة الضرائب التابعة لمكان سكنه، أما الضريبة الجزائرية (TAP-TVA) فيدفعها إلى مصلحة الضرائب التابعة لمكان نشاطه، لكن المكلف الخاضع لنظام التقدير الجزائري يدفع ضريبة فقط (IFU) إلى مصلحة واحدة وهي التابعة لمكان نشاطه، وهكذا قام المشرع بتجنيب المكلف من دفع ضريبتين في زمنين مختلفين وإلى مصطلحتين مختلفتين، لذلك تعمم إيجابيات هذا الإصلاح على غرار المكلف لتصل إلى موظفي الضرائب، من أجل المتابعة الجيدة للملفات، ويتجسد مظهر العدالة الضريبية في توزيع العبء الضريبي على كافة أفراد المجتمع، فغياب العدالة والمساواة يؤدي إلى الشعور بالظلم لدى المكلف الذي يتخذه دافعا للتهرب، الذي من شأنه أن يؤثر سلبا على المجتمع فمثلا قال ابن خلدون "الظلم مؤذن بحراب العمران"

المطلب الثاني: على مستوى الإدارة الجبائية

إن جملة الإصلاحات التي لحقت النصوص الضريبية لا تؤدي أكلها إلا كان تنفيذها على يد هيئة تنفيذية على مستوى مقبول من الكفاءة والتنظيم، وعلى هذا الأساس فإن فاعلية النظام الضريبي تستلزم وجود هيكل إداري منظم وعصري، فأى خلل أو عدم تجانس أو تفاوت في الحدائث بين النص والإدارة سيؤدي لا محالة إلى عدم تطبيق النص على أرض الواقع، لذا وجب إصلاح الإدارة من جانبيين اثنين:

الفرع الأول: الجانب البشري

إن تزايد نشاطات الأفراد المرتبطة بتحصيل الضريبة يستلزم تدعيم الهياكل الإدارية الجبائية بالإمكانات البشرية من أجل أن تسد النقص بينها وبين عدد الملفات التي يجب دراستها، فالاختلال أصبح واضحا بين وظائف الإدارة الجبائية وإمكاناتها البشرية، الأمر الذي دفع مصالحها من أجل أن تسد النقص بينها وبين عدد الملفات التي يجب دراستها، فالاختلال أصبح واضحا بين وظائف الإدارة الجبائية وإمكاناتها البشرية، الأمر الذي دفع مصالحها إلى توظيف عدد كبير من الموظفين الأكفاء لتلبية حاجيات الإدارة على المدى القريب وقد حرصت المصالح الجبائية كذلك على التكوين قصير المدى للموظفين للرفع من مستواهم وتنظيم

¹ La lettre de DGI, bullet d'information de la directoin générale des impots, N 69/2013,p 7

² - طورش بنتاه: مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، جامعة قسنطينة1، 2012/2001، ص 99.

³ - أنظر المادة 282مكرر: من ق.ض.م.ر.م المحدثه بموجب المادة 02من قانون المالية لسنة 2007.

التربصات الدورية والندوات، ومن أجل تطوير إمكانية تدخل المحققين في ميدان الرقابة على المداخل قامت مجموعة من الإطارات التابعة للمدرية العامة للضرائب الفرنسية بإلقاء تكوين في الفترة ما بين 06 إلى 17 ماي 2002¹ وكانت وجهة للمسؤولين على الرقابة الجبائية في المديرية الجهوية للضرائب وبعض المديرية الولائية ومصالح التحصيل والتحقيق الذين بدورهم يقومون بتكوين المحققين على المستوى المحلي، والغاية من هذا التربص هو الحصول على التقنيات الخاصة بهذا النوع من الرقابة والتحكم فيه باعتباره من أولويات الرقابة والتحقيق. وهي المبادرة الأولى من نوعها من الإدارة الفرنسية.

وعلاوة على تكوين الجانب البشري، لا بد للإدارة الجبائية أن تتخذ إجراءات حاسمة مثل:

- رفع مستوى موظفي الجهاز من خلال التكوين المتخصص الذي يعمل على رفع مستوى تأهيل وتدريب تلك العناصر.²
- الرفع في المرتبات الأمر الذي يجعل الأعوان في موضع بعيد عن الإغراءات المادية التي تعرض عليهم من المكلفين.
- وضع أسس عادلة للترقية، بالمقابل تسليط أقصى العقوبات للموظفين الذين يثبت في حقهم سلوكات غير مشروعة ومنافية لأخلاقيات المهنة كالرشوة
- توفير الحماية اللازمة للموظفين في مجال الرقابة الميدانية، خاصة إذا تعلق الأمر بمراقبة المصالح الشخصية للمكلفين، من أجل ضمان السير الحسن لمهامهم.³
- تحسين علاقة الإدارة بالممولين وذلك باعتبارهم زبائن لديها؛ وأن التعاون لا بد أن يكون السائد، فضلا عن الاستماع لانشغالهم والأخذ بعين الاعتبار لمقترحاتهم.⁴
- توفير المعلومات الضرورية التي يطلبه المكلف من قبيل؛ كيفية تقدير الوعاء وفرض سعر الضريبة و الإجراءات الضريبية⁵
- تعزيز تعداد الموظفين المعنيين بالرقابة وتحسين مردودهم.⁶

الفرع الثاني: الجانب المادي

إن تعدد مهام الإدارة الضريبية المختلفة سواء تلك المتعلقة بإحصاء المكلفين والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتحديد وعائها وتحصيلها، أو حتى تلك المتعلقة بعمليات التفتيش والرقابة لمختلف الملفات، يجعل من الضرورة بمكان توفر مقرات مجهزة بالمرافق الضرورية، وسائل مادية متطورة تتجاوب مع مقتضيات العصر، وحرصا على المتابعة الجيدة للملفات وفحصها في أوقات قياسية وكذا سهولة تخزينها، أصبح تعميم الإعلام الآلي في تسيير مختلف أعمال الإدارة الجبائية ضرورة حتمية للحد من أي شكل للتهرب، حيث يكتسي الإعلام الآلي أهمية بالغة كونه يسهل عملية الرقابة ببرمجة الملفات وبالتالي الكشف المبكر والسهل عن أي عملية احتيالية.

¹ - أهيب بن سالمه ياقوت: الغش الضريبي، (مذكرة ماجستير في القانون الجنائي والعلوم الجنائية)، جامعة الجزائر، 2003/2002، ص 88.

² - ناصر مراد: الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة الباحث (دورية علمية محكمة)، جامعة ورقلة، العدد 2003/02، ص 30.

³ - ناصر مراد: الغش والتهرب الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص 42.

⁴ - عبد المجيد قدي: مرجع سابق، ص 229.

⁵ - أعاد حمود القيسي: المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2008، ص 155.

⁶ La lettre de DGI, bullent d'information de la directoin générale des impots,64/2012,p 5.

ومن أجل أن تتماشى الإدارة مع بعض الإصلاحات الاقتصادية، اتخذ المشرع الجبائي في هذا المجال بعض التعديلات الهيكلية على المستوى المحلي والمركزي:

- قام بتحويل الإدارة المركزية إلى المديرية العامة للضرائب وذلك بموجب المرسوم التنفيذي 190/90.¹
- إنشاء تسع مديريات جهوية بموجب المرسوم التنفيذي 60/91.²
- إنشاء مديريات فرعية على مستوى المديريات الولائية.³
- إقامة نيابة مديرية للمراقبة على المستوى الجهوي قصد متابعة التنفيذ الصحيح لعمليات المراقبة الجبائية.
- إنشاء مديريات كبريات المؤسسات سنة 2002 والتي أصبحت قيد العمل في 2005.⁴
- إدماج مفتشية الضرائب المباشرة وغير المباشرة في مديرية واحدة.⁵
- تخصيص غلاف مالي قدر بمليارين ومئتي مليون د.ج لتجهيز مختلف مفتشيات الضرائب عبر كامل التراب الوطني بتجهيزات الإعلام الآلي للفترة من 1996 إلى 1999.⁶
- تجهيز مختلف المصالح الإدارية الضريبية بالإعلام الآلي بنفقات قدرت ب 29.000.00 مليون يورو للفترة الممتدة من 2009 إلى 2012.
- توفير وسائل النقل الكفيلة بتلبية حاجيات الموظفين لتأدية مهامهم كالتنقل و التحقيق الميداني لكنها لم تصل إلى المستوى المطلوب.

المطلب الثالث: على مستوى المكلف بالضريبة

يقاس نجاح أو فشل أي نظام ضريبي بمدى وعي المكلفين به ومدى اقتناعهم بأهمية الضريبة في تمويل الخزينة العمومية، بغية تنفيذ الاستراتيجيات الحكومية التي تعود بالمنفعة الجماعية. لأن تبعية التهرب لا تقع على الإدارة والمشرع بقدر ما يتحمل عبئها المكلف باعتباره جزء من المجتمع الذي يعاني من الآثار الخيمة للتهرب على كل المستويات؛ لذا وقبل كل شيء وجب يكون الهدف من الإصلاحات الضريبية دوما كسب ثقة وتوعيته والتخفيف من حدة التوتر بينه وبين الإدارة.

الفرع الأول: توعية المكلف بالضريبة

والمقصود من التوعية تحسيس المكلف بدور الضريبة في التنمية الاقتصادية والاجتماعية وبدوره اتجاه هذه التنمية، واقتناعه بواجبه الضريبي، ومن أجل إرساء الوعي بين أفراد المجتمع يجب تحقيق المفاهيم التالية:

- "تعريف الأفراد بواجبهم الضريبي بشتى الوسائل المسموعة والمرئية والمقروءة، وكذا تنظيم الندوات لشرح بنود القوانين فيما يتعلق(بكيفية حسابها، تحصيلها).
- الإشادة بالبرامج الحكومية المحققة من العائدات الضريبية التي تم تحصيلها."

¹ - المرسوم التنفيذي 190/90 المؤرخ في 23/06/1990 المتعلق بتنظيم الإدارة المركزية.

² - المرسوم التنفيذي 60/91 المؤرخ في 23/02/1991 والمتعلق بإنشاء تسع مديريات جهوية.

³ - طورش بتات: مرجع سابق، ص 104.

⁴ Le lettre de DGI , confirence nationale des cadres de l'administration fiscale , modernisation de l'admistration fiscale, (les prochaines étapes, N speciale, p 2.

⁵ - ناصر مراد: واقع التهرب الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص 262 و 263.

⁶ - ناصر مراد: التهرب والغش الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص 43.

- إقناع المكلف بأن الضريبة من أهم صفات المواطنة وأنها تعود بالفائدة عليه وعلى وطنه، وأن عدم دفعها يؤدي إلى تحميل عبئها للغير.

- إعلام المكلف بحقوقه في طلب الإعفاء من الضريبة أو التنازل وكذلك حقه في الاعتراض على الإجراءات وعلى التقدير.¹

- استعمال عبارات إشهارية تحسيسية بسيطة يفهما كل مواطن مهما كان مستواه؛ ومن الأمثلة الدالة نذكر:

* دفع الضريبة رمز المواطنة * دفع الضريبة = مشاركة الأعباء العامة
* دفع الضريبة = خلق مناصب شغل * دفع الضريبة تنمية اقتصادية

- رفع التهرب إلى جناية تؤدي إلى الحرمان من الحقوق المدنية والسياسية.²

الفرع الثاني: إزالة التوتر بين الإدارة والمكلف

إن تعسف الإدارة وتجاهلها للمكلف سوف يخلق جوا من التوتر في العلاقة بينهما، إذ يربط المكلف نظريته للضريبة بالإدارة كجهاز تنفيذي لا غير أو بموظف ما، كما يمكن أن نفسر التهرب على أساسه التاريخي والنفسي بالإضافة إلى تدهور المستوى الخلقي لدى موظفي الإدارة في انعدام اللباقة في تعاملهم مع المكلفين، ولتحسين هذه العلاقة قامت إدارة الضرائب بإنشاء مصلحة الاستقبال بقصد تحسين صورتها، وتضم المصلحة:³

أولاً: الاستقبال الهاتفي

وذلك للاتصال في أي وقت حول أي استفسار ضمن فريق ذو كفاءة عالية، حيث تهدف الخدمة إلى:

- تمكين المكلف من الاتصال بالإدارة في أي وقت.
- تجنب المكلف للتنقل
- تجنب الاكتظاظ في مكاتب الإدارة

ثانياً: الاستقبال الشخصي

وذلك بوضع مكتب الاستقبال في مدخل المبنى الخاص بالإدارة يسيره عونين برتبة مراقب لتوجيه المكلفين، مع مسك سجل الشكاوى⁴

¹ - أعدد حمود القيسي: مرجع سابق، ص 155

² - بوعون المولودة بجاوي نصيرة: الضرائب الوطنية والدولية، 2010، ص 183

³ La lettre de DG,I bullent d'information de la directoin générale des impots, N 38/2009, p 1.

⁴ La lettre de DGI bullent d'information de la directoin générale des impots, N 66/2013,p 7.

المبحث الثاني: الآليات الرقابية

كما سبق وأن ذكرنا فإن النظام الضريبي الجزائري يقوم على أساس التصريح؛ ولتأكد الإدارة الضريبية من صحة التصريحات المقدمة لها من المكلفين فهي تمارس حق الرقابة الجبائية كوسيلة لحمايتها من التهرب الضريبي، وتتمثل العملية في فحص الوثائق والمستندات الخاصة بالمكلفين سواء أكانوا أشخاصا طبيعيين أو معنويين ومقارنتها مع ما هو مسطر من طرف المصلحة.

المطلب الأول: الرقابة والتحقيق الجبائي

سنتناول في بادئ الأمر الرقابة الجبائية في الفرع الأول، أما في الفرع الثاني فسنتناول التحقيق المحاسبي.

الفرع الأول: الرقابة الجبائية

فالرقابة هي السلطة المخولة للإدارة الجبائية بمراقبة التصريحات والوثائق المستعملة لتحديد كل ضريبة أو رسم أو حق أو إتاوة¹، فالهدف من الرقابة ليس فرض الجزاءات بقدر ما هي عمل إداري يهدف للتحقق من صحة الأداء وتقويمه في حال اعوجاجه؛ فهي أداة مستخدمة من طرف الإدارة وفقا لقوانين محددة تعمل على إثبات صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة ومن التملص من دفعها ومن كل التجاوزات الجبائية المهددة للاقتصاد. وذلك بمتابعة التصريحات وفق مراحل مختلفة تتمثل في:

أولا: الرقابة الداخلية

ويقصد بها تلك الرقابة التي يقوم بها الأعوان في المكتب بناء على الوثائق التي في حوزتهم وتنقسم إلى رقابة شكلية ورقابة على الوثائق.

1 : الرقابة الشكلية²

نكون أمام رقابة شكلية عند استلام المصالح المعنية للتصريحات المرسله أو المودعة من قبل المكلفين، سواء أكانت هذه التصريحات شخصية أو مهنية، حيث تتم مراقبتها بطريقة منتظمة، وذلك عن طريق الفحص الشكلي للعناصر المصرح بها وتسوية الأخطاء إن وجدت، تتم المقارنة بين المعلومات المتأتية من التصريحات (G50) و(G50A) وتلك المذكورة في التصريح السنوي، وتهدف هذه الرقابة إلى تصحيح الأخطاء التي تمت ملاحظتها في التصريحات، تمهيدا لبرمجة الملفات للرقابة المعمقة فيما بعد.

ثانيا: الرقابة على الوثائق

وتعتبر كثاني إجراء تقوم به الإدارة الضريبية من طرف مفتشية الضرائب التابع لها نشاط الخاضع للضريبة على مستوى مكاتبها، بعد أن تطلب من المكلف إحضار الوثائق والسجلات المحاسبية من طرف المكلف، ليقيم لاحقا الأعوان بفحص

¹ - المادة 1/18 من قانون الإجراءات الجبائية

² - عوادي مصطفى و زين يونس، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، ط2، مكتبة بن موسى السعيد، الوادي، 2010/2011، ص 12.

التصريحات فحفا دقيقا والقيام بمقارنتها بالمعلومات التي تحوزها عن المكلف ضمن ملفه الجبائي،¹ وكذا مختلف المؤسسات والهيئات التي تتعامل مع المكلف.²

ولنوضح الصورة أكثر نعود للمثال السابق الخاص بأصحاب المهن الغير تجارية من قبيل الأطباء؛ فمصالح الضمان الاجتماعي ملزمة بتقديم جميع كشوف الفحوص التي قام بها الطبيب بالإضافة مجمل مبالغ الأتعاب.

إن الإدارة الجبائية تمارس حق الرقابة في مجال واسع على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة تاجر بناء على طلب هاته الأخيرة يجب عليها أن تقدم كل وثيقة من شأنها ان تساهم في عملية الرقابة التي يقوم بها المفتش، والذي بإمكانه أيضا أن يستدعي المكلفين من أجل تقديم توضيحات شفوية في حالة الغموض، وفي حالة رفضهم الطلب أساسا أو الإجابة عنه يعيد المفتش وتبليغ طلبه كتابيا، على أن يحتوي على ما يراه ضروري لإزالة الغموض مع تبليغ المكلف بأن له أجل 30 يوم للإجابة.

الفرع الثاني: التحقيق الجبائي

هو من مهام المصلحة المحققة من أجل الكشف الكامل لتصريحات المكلفين فهو يمثل وجه آخر للرقابة ولكن على المستوى الخارجي، أي بالتنقل إلى المقر المهني للمكلف وينقسم إلى:

أولا: التحقيق في المحاسبة

ويقصد به جميع العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة وفحص محاسبته، والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها³، واستثناءا قد نصت المادة 113 من قانون الرسم على رقم الأعمال على أنه (يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر المحاسبية في عين المكان، ما عدا إذا تم تقديم الكلف طلبا مكتوبا يقضي بعكس ذلك وتم قبوله من طرف المصلحة، أو في حالة قوة قاهرة مثبتة قانونا من طرف المصلحة. لا يمكن للإدارة الجبائية ممارسة التحقيق المحاسبي إلا على المكلفين الملزمين بمسك الدفاتر والوثائق المحاسبية التي فرض القانون التجاري و الجبائي مسكها. أي أنه بغياب هذه الوثائق لا يمكن إجراء هذا النوع من التحقيق هذا من جهة،

من جهة أخرى لا يمكن مباشرة التحقيق إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مراقب على الأقل. الذي يقوم بأعمال تمهيدية تسمح له بأخذ صورة مستوفية وكاملة عن المكلف المعني بعملية المراقبة. ويتمثل هذا الإجراء بسحب ملف هذا الأخير الذي يشمل على جميع الوثائق والمعلومات المتعلقة بنشاطه. وكذلك كل التصريحات الخاصة بجميع الضرائب والرسوم الخاضعة لها وبعد جمع كل الوثائق والمعلومات التي يستوفيهها ملف المكلف يقوم العون المحقق بدراستها ذلك للتأكد من أنها كاملة وصحيحة مع مسك وثائق ضرورية لسير مهمته على أحسن وجه منها:

- بيان مقارن بين ميزانيات المؤسسة (الأصول والخصوم).
- بيان محاسبي من خلال جدول حسابات النتائج.

¹ - عوادي مصطفى و زين يونس، المرجع نفسه، ص 12 .

² Thierry Lamulle, droit fiscal, loi de finances 2002 et collectif budgétaire 2002 inclus, Gualino éditeur, 2002/2003, P 197.

³ - سهام كرودي: الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، ص 67.

• رقم الأعمال المعلن عنه، رقم الأعمال المعفى، التخفيضات المطبقة والرسوم المسددة. كما يجب التأكد من: الدخل الإجمالي المصرح به من طرف المكلف المعني بالمراقبة. وكذلك فحص مدى ترابط عناصر المعيشة مع الدخل المصرح به. ومن أجل الإحاطة الكبرى بملف المعني بالمراقبة، يمكن لعون المراقب القيام ببحوث خارجية التي يمكن أن تتم على عدة مستويات منها:

- البنوك والمصارف من أجل مراقبة حركة الأرصدة.
- مصالح الجمارك فيما يخص المؤسسات المصدرة والمستوردة.
- الإدارات العمومية.
- الزبائن.¹

بعد إتمام المحقق كل هذه الأعمال السالفة الذكر، يأتي إعلام المكلف بالضريبة كآخر خطوة وهذا بإرسال إشعار بالتحقيقات من أجل الشروع في التحقيق المحاسبي الدقيق، كما يمكن القيام بزيارة مفاجئة في حالة الدراسة المسبقة للمكلف التي أظهرت تشويهاً خطيرة للمكلف أو علم المحقق بوجود محاسبة خفية حيث يخشى المحقق إخفاءها من طرف المكلف إذا تم إعلامه وكذلك في حالة رغبة الإدارة الجبائية إجراء جرد حقيقي للمخزون. فهذه الزيارة المفاجئة لا يمكن أن تتم إلا بحضور مدير المؤسسة شخصياً وفي الأوقات المخصصة للعمل، على أن يتم إشعار المكلف بذلك مسبقاً عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له وأن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته 10 أيام ابتداءً من تاريخ إرسال الإشعار.²

يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ما يلي:

- تاريخ ووقت بداية التحقيق.
- مدة التحقيق.

• الحقوق، الضرائب، الرسوم وكذا الوثائق التي يطلع عليها.

يمكن إجراء رقابة مفاجئة دون إشعار المكلف. ذلك من أجل المعاينة الحقيقية وفي هذه الحالة يسلم الإشعار بالتحقيق مع بداية التحقيق فغياب الإشعار بالتحقيق يلغي تماماً إجراء التحقيق باستثناء (الزيارة المفاجئة) التي يسلم الإشعار وقت الزيارة يقوم المحقق منذ اليوم الأول من انقضاء المدة المحددة بـ 10 أيام بالاتصال مع مسيري المؤسسة بعين المكان ويستفسر عن طبيعة العمل والنشاط الممارس مع زيارة أماكن الإنتاج، التخزين،³ المحلات المهنية التي تسمح بأخذ نظرة شاملة حول الوضعية الحقيقية للمؤسسة حيث يجب جمع كل المعلومات المتعلقة بـ:

- النشاط الرئيسي والثانوي للمؤسسة.
- سعر التكلفة، أسعار البيع.
- وسائل الإنتاج المستعملة.
- زبائن المؤسسة ومورديها.
- صلة المؤسسة مع الفروع الأخرى، الشركة الأم و فروعها.

بالإضافة إلى كل هذا يجب على المحقق التأكد من الصحة الشكلية للمحاسبة. ذلك بأنها تلم جميع الوثائق والمستندات القانونية

¹ - ايت بلقاسم لامية، آليات و إجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر و دورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، (مذكرة الماستر)، جامعة اكلي محند اولحاج، البويرة، 2014/2013، ص 36

² - بن عمارة منصور: إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائي، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص 24.

³ - المرجع نفسه: ص 25.

التي ينص عليها القانون التجاري في المواد من 09 إلى 11 والمتمثلة في دفتر اليومية حسب المادة 09، دفتر الجرد حسب المادة 10.

زيادة على ذلك يجب التأكد من مطابقة الكتابة الموجودة بهذا الدفتر مع الوثائق التبريرية بعد الدراسة الشكلية للمحاسبة. يجب التطرق إلى الدراسة الموضوعية أي في مضمون المحاسبة من بينها حساب المشتريات والمبيعات والمخزونان كونها المصدر الأول والأساسي للتهرب وعلى هذا فإنه من الضروري على المحقق مراجعة هذه الحسابات الثلاثة. وبعد قيام العون المحقق بالتحقيق يتوصل إلى نتائج قد تكون مخالفة لتصريحات المكلف. وهنا يوجد مجال لإحداث بعض التعديلات في القاعدة الضريبية أو قد تكون هذه النتيجة مطابقة لتصريح المكلف وفي هذه الحالة يعد من الضروري إجراء تعديلات بإتباع الإجراءات العادية للتقويم بنوعيه الأحادي والثنائي.

ثانيا: التحقيق المصوب في المحاسبة:

هو طريقة من طرق الرقابة الجبائية التي تم إستحداثها بموجب قانون المالية لسنة 2010، حيث تقتصر عملية التحقيق فيه على نوع أو عدة أنواع من الضرائب والرسوم وما يرتبط بها من معلومات محاسبية.

حيث يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق المحاسبي والمكلف بالضريبة محل التحقيق المصوب يتمتع بنفس الضمانات الممنوحة في إطار التحقيق المحاسبي، غير أن طابع التصويب الذي يتميز به هذا النوع من التحقيق يوجب على الأعوان المحققين توضيحه على الإشعار بالتحقيق بالإضافة إلى العناصر التي ينبغي أن يحملها هذا الأخير.¹

ثالثا: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة

أنشئ هذا الإجراء بموجب المادة 23 من قانون المالية لسنة 1992 ليشمل الأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا،² عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة.

فهو مجموع العمليات التي تهدف إلى كشف الفارق الموجود بين الدخل المصرح به والدخل الحقيقي³

فالهدف منه البحث والتحقق من الانسجام الحاصل بين المداخيل المصرح بها والحالة المالية المكونة لنمط معيشته حسب نص المادتين 6 و 98 من ق.ض.م.و.م، ولا يتم اللجوء إلى التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة إلا في حالة وجود أنشطة أو مداخيل متملص منها.

ونظرا لطبيعة التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة فلا يمكن لأي شخص القيام به فقط حدد قانون الإجراءات الجبائية أن القيام به لا يكون إلا من عون أداري برتبة مفتش على الأقل،⁴ ففيما يتعلق بIRG للشخص الطبيعي أوجب القانون فيه عنصر إعلام المكلف لتحضير محاسبته في أجل 15 يوم ابتداء من تاريخ الاستلام مع الإشارة إلى حقه في الاستعانة بمستشار، كما انه

¹ - وزارة المالية، المذيرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، 2015، ص 13.

² - المادة 1/21 من ق.إ.ج المعدلة بموجب المادة 38 من ق.م. لسنة 2009، والمادة 34 من ق.م لسنة 2012، والمادة 13 من ق.م لسنة 2013.

³ - سهام كرودي مرجع سابق، ص 68.

⁴ - انظر المادة 2/21 من ق.إ.ج.

وتحت طائلة البطلان أن يمتد التحقيق لفترة تفوق سنة واحدة من تاريخ الاستلام، كما يمدد فترة السنة أعلاه بأجل يمنح عند الضرورة للمكلف وبناء على طلبه بإجراء عمليات التوضيح أو تبرير الأرصدة في الخارج، كذلك يمكن أن تمدد بـ 30 يوم المذكورة في المادة 19 الممنوحة للمكلف من أجل الرد.

كذلك تمدد المدة للإدارة من أجل الحصول على كشوفات الحسابات عندما لا يستطيع المكلف تقديمها في أجل 30 يوم ابتداء من طلب الإدارة أو الحصول على المعلومات المطلوبة من طرف السلطات الأجنبية عندما تكون للمكلف المحقق معه مداخيل من/ أو متحصل عليها من الخارج¹، كما تمدد مدة السنة أعلاه إلى سنتين في حالة اكتشاف نشاط خفي.

وفي نهاية التحقيق يستدعي المفتش المحقق المكلف بالضريبة من أجل الحضور إلى أشغال اختتام التحقيق، ويصرح بالفرق بين الدخل المصرح به والدخل الحقيقي، فيعاد تقييم الضريبة حسب الإجراءات العادية لذلك شأنه شأن وسائل التحقيق الأخرى.

وللمكلف الحق في أن تعلمه الإدارة عند إعادة التقويم بالنتائج المتحصل عليها وله أجل 40 يوم للرد عليها، وفي غضون ذلك له أن يطلب الشروحات أو التفسيرات من الإدارة أو العون، لكي تساعده في

الرد، فإذا رفض طلبه فعلى العون أن يعلم المكلف كتابيا بعدم قبولها.²

المطلب الثاني: التنسيق بين الإدارات

لقد أدى التوسع الضريبي ببعض المتعاملين انتحال أساليب وطرق جديدة للتخلص من دفع التزاماتهم الجبائية، هذا ما زاد في توسيع حلقة التهرب وأصبحت الإدارة الجبائية غير قادرة وحدها على مجابهة هذه الآفة. مما استوجب وضع سياسة منسجمة لمحاربة هذا المرض تقوم على التنسيق بين الإدارات (الضرائب، الجمارك، التجارة، البنوك) وهي ما تعرف بلجان التنسيق والتي بدورها تقوم بتكوين فرق مختلطة تعمل على مستوى كل ولاية ولهذا فإن أعوان إدارة الضرائب الذين لهم رتبة مراقب على الأقل، يتمتعون بصلاحيات الوقوف أمام كل أوجه، وأساليب التهرب مستعينين في ذلك بالمعلومات التي تحوزها الإدارات الأخرى التي يمنح عيها الإحتجاج بالسر المهني.

الفرع الأول: التنسيق بين الإدارة الضريبية وإدارة الجمارك

وذلك بتقديم طلب إليها بخصوص مؤسسة قيد التحقيق سواء أكانت مؤسسة خاصة أو عامة، من أجل معرفة قيمة السلع (المصدرة أو المستوردة) ومقارنتها بتلك المصرح بها لتبيين الفروقات إن وجدت وذلك لما لها من إمكانية استقصاء للمعلومات بشأن حركة رؤوس الأموال والتحويلات المشبوهة من قبل المؤسسات المالية، باعتبارها حلقة وصل بين الداخل والخارج، كما تلزم إدارة الجمارك بالتبليغ التلقائي بكل المعلومات التي تخص الاستيراد الخاصة بالمكلف.

¹ - - زرقون نور الدين: محاضرة ألقيت على طلبة السنة أولى ماستر قانون عام للأعمال، جامعة ورقلة، 2013/2014.
² - المرجع نفسه.

الفرع الثاني: التنسيق بين الإدارة الجبائية وإدارة البنوك

بموجب التعليمات الصادرة بتاريخ 12 أبريل 1992 عن المديرية العامة للضرائب يجب على كل المؤسسات البنكية أن تقدم إجباريا كل المعلومات التي تطلبه إدارة الضرائب والمتعلقة والتي تخص كشوفات المكلفين وحركة رؤوس الأموال، فهذا يساعد المفتش من التأكد من تطابق ما هو مسجل من محاسبة المؤسسة، وما تحتويه الكشوفات البنكية.¹

لذلك فالبنوك باعتبارها مؤسسات مالية فهي ملزمة بصفة خاصة بنص المادة 51 من ق.إ.ج بإرسال إشعار خاص للإدارة الجبائية بفتح وإقفال كل حساب إيداع أو السندات أو القيم أو الأموال... أو أي حسابات أخرى تسيرها مؤسساتهم بالجزائر.

الفرع الثالث: التنسيق بين الإدارة الجبائية ومصالح التجارة

ويتجلى ذلك من خلال تحديد ثمن البيع والشراء للمواد التي تستعملها المؤسسة أو الشركة قيد التحقيق، كما لمفتش الضرائب أن يطلع على محاضر الضبط المرسله من قبل المصلحة إلى المكلف وذلك بخصوص المخالفات المتعلقة ب: البيع والشراء دون فاتورة وكذا الزيادة في الأسعار بشكل مخالف للقانون²

الفرع الرابع: التنسيق بين الإدارة الجبائية والجهات القضائية

فعلى الجهات القضائية إبلاغ الإدارة الجبائية لكي تتدخل كطرف مدني في إجراءات المحاكمة، وعليها أن تطبق العقوبات المناسبة للمبالغ المتملص منها من أجل ردع المتهرب وعدم عودته للفعل مرة أخرى. لذلك تحول السلطات القضائية كل المعلومات التي بحوزتها فيما يخص المخالفات الجبائية للإدارة الضرائب.

المطلب الثالث: التعاون الدولي

لقد اتسع نطاق التهرب على المستوى الدولي مما يجعل التعاون ضرورة حتمية، لأن الإجراءات المحلية لا تكون فعالة إلا بوجود معلومات وافية حول نشاط المكلف في الداخل والخارج.

لذلك تلجأ الدول للتعاون فيما بينها عن طريق تبادل المعلومات التي تفيده في الكشف عن الوضعية المالية للمكلف، لكن على الرغم من الجهود التي تبديها مختلف الدول في معالجة الازدواج الضريبي، إلا أنها لا تبدي نفس الاهتمام اتجاه مكافحة التهرب، كما أن المنظمة العلمية للتجارة تعارض مبدأ التعاون الدولي لما قد ينطوي عليه من إجراءات قد تؤدي إلى المساس بسرية المعاملات التجارية وإفشاء أسرار الأرصدة النقدية التي يمتلكها رجال الأعمال في بنوك الدول.

¹ - عباس عبد الرزاق: مرجع سابق، ص 72.

² - المرجع نفسه: ص 73.

أما بخصوص الجزائر ونظرا للإصلاحات الضريبية التي تبنتها منذ 1992 والتي تتواصل وتتجدد مع كل سنة مالية، فإن الجزائر تسعى جاهدة لتطوير التعاون الدولي وذلك من أجل تبادل المعلومات اللازمة لتطبيق أحكام المعاهدة أو تلك المتعلقة بالتشريع الداخلي للدول المتعاقدة¹، من خلال إبرام اتفاقيات دخلت حيز التنفيذ مع عدة دول نذكر منها:

- المرسوم الرئاسي 95/2000 مؤرخ في 24 محرم عام 1421 هـ الموافق ل 04 مايو 2000 يتضمن التصديق على اتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة جمهورية جنوب إفريقيا من أجل تجنب الإزدواج الضريبي ومنع **التهرب الضريبي** فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة الموقعة في الجزائر يوم 28 أبريل 1998.²

- المرسوم الرئاسي 364/200 المؤرخ في 20 شعبان 1421 هـ الموافق ل 16 نوفمبر 2000 بين الجزائر وكندا قصد تجنب الإزدواج الضريبي ومنع **التهرب الضريبي** في ميدان الضريبة على الدخل والثروة.³

- المرسوم الرئاسي 427/2000 المؤرخ في 21 رمضان 1421 الموافق ل 17 ديسمبر 2000 بين الجزائر والمملكة الأردنية الهاشمية قصد تجنب الإزدواج الضريبي و**تفادي التهرب والغش الجبائي** ووضع قواعد المساعدة المتبادلة في ميدان الضريبة على الدخل والثروة.⁴

- المرسوم الرئاسي 121/02 المؤرخ في 24 محرم 1423 الموافق ل 17 أبريل 2002 بين الجزائر وفرنسا قصد تجنب الإزدواج الضريبي و**تفادي التهرب والغش الجبائي** ووضع قواعد المساعدة المتبادلة في ميدان الضريبة على الدخل والثروة والتزكات.⁵

- المرسوم الرئاسي 64/03 المؤرخ في 07 ذي الحجة 1423 الموافق ل 08 فبراير 2003 بين الجزائر و سلطنة عمان لتجنب الإزدواج الضريبي ومنع **التهرب الضريبي** بالنسبة للضرائب على الدخل.⁶

- المرسوم الرئاسي 142/03 المؤرخ في 22 محرم 1424 الموافق ل 25 مارس 2003 بين الجزائر و مصر لتجنب الإزدواج الضريبي ومنع **التهرب الضريبي** بالنسبة للضرائب على الدخل ورأس المال.⁷

- المرسوم الرئاسي 164/03 المؤرخ في 05 صفر 1424 الموافق ل 07 أبريل 2003 بين الجزائر والإمارات العربية المتحدة بشأن تجنب الإزدواج الضريبي على الدخل ورأس المال ومنع **التهرب من الضريبة**.⁸

- المرسوم الرئاسي 276/03 بين الجزائر ودولة البحرين بشأن تجنب الإزدواج الضريبي ومنع **التهرب من الضرائب** بالنسبة للضرائب على الدخل.⁹

¹ La lettre de DGI DGI bullet d'information de la directoin générale des impots, N53/2011, p 1.

² -أنظر الجريدة الرسمية: العدد 26 لسنة 2000.

³ - أنظر الجريدة الرسمية: العدد 68 لسنة 2000.

⁴ - أنظر الجريدة الرسمية: العدد 79، لسنة 2000.

⁵ - أنظر الجريدة الرسمية: العدد 24، لسنة 2002.

⁶ - أنظر الجريدة الرسمية: العدد 10، لسنة 2003

⁷ - أنظر الجريدة الرسمية: العدد 23 لسنة 2003.

⁸ - الجريد الرسمية: العدد 26، لسنة 2003.

⁹ -الجريدة الرسمية: العدد 50، لسنة 2003.

- المرسوم الرئاسي 78/05 بين الجزائر و الجمهورية اليمنية بشأن تجنب الازدواج الضريبي و منع التهرب من الضرائب المفروضة على الدخل ورأس المال.¹

كل هذه الاتفاقيات ذكرناها على سبيل المثال على غرار باقي المراسيم الرئاسية الخاصة ببعض الدول الأخرى كالمسما سنة 2005، إسبانيا سنة 2005، روسيا سنة 2006، لبنان سنة 2006، كوريا سنة 2006، الصين سنة 2007، ألمانيا 2008، والرسوم الرئاسي 355/08 بين الجزائر والكويت لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي بالنسبة للضرائب على الدخل.²

بالإضافة إلى استقبال الجزائر للبعثات من مختلف الدول والمنظمات الدولية كفرنسا والبنك العلمي والاتحاد الأوروبي

المبحث الثالث: الآليات العقابية

تعد الوسائل العقابية من أهم وسائل معالجة ظاهرة التهرب الضريبية هذا ما نلاحظه خاصة في التعديلات الأخيرة في قوانين المالية، ومثال ذلك التعديل الأخير لنص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وهذا بمضاعفة العقوبات المالية على المتهربين، وهذا إن دل على شيء فإنه يدل على مساندة المشرع الجزائري للأوضاع الاقتصادية ومحاوله منه التوفيق أو الربط بين الجزاءات والتهرب الضريبي وهذا بالتعديل المتواصل للجزاءات المالية.

المطلب الأول: العقوبات الجبائية:

تتخذ صورة الغرامات الجبائية والمصادرة التي توقع على المتملص منها بغض النظر عن الضريبة الواجبة الدفع، وتختلف العقوبات من نص لآخر مضمونا ومقدارا وإن كانت جميعها تتفق على فرض الغرامات.

الفرع الأول: في مجال قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:

"إن أول غرامة قد يتعرض لها المكلف بالضريبة تلك المتعلقة بعدم تقديم التصريحات بالوجود في آجاله المحددة بتطبيق غرامة مالية محددة ب 30.000 دج وتفرض تلقائيا وبطريقة مباشرة لمخالفة الإجراءات الجبائية طبقا للمادة 1/194³ من ، وبموجب المادة 192⁴ تفرض تلقائيا غرامة جبائية على كل مكلف لم يقدم التصريح السنوي حسب الحالة، إما بصدد الضريبة على الدخل الدخل وإما على أرباح الشركات بمضاعفة المبلغ المفروض بنسبة 25% لتخفيض هذه الزيادة إلى 10% أو 20% ضمن ما هو محدد في المادة 322 إثر تقديم التصريح بعد انقضاء الآجال المحددة.

عندما يكون تصريح المكلف ناقص أو غير صحيح فيما يتعلق بالعناصر التي تعتمد عليها الإدارة لتحديد وعاء الضريبة ، يزداد مبلغ الحقوق المتملص منها كالتالي:

¹ - الجريدة الرسمية: العدد 16، لسنة 2005.

² - الجريدة الرسمية: العدد 66، لسنة 2008.

³ - المادة 194: معدلة بموجب المادة 27 من ق.م لسنة 1992 والمادة 19 من ق.م لسنة 1999.

⁴ - المادة 192 معدلة بموجب المواد 9 من ق.م لسنة 2000، 38 من ق.م لسنة 2001، 22 من ق.م لسنة 2003، 11 من ق.م لسنة 2006 و 15 من ق.م لسنة 2007 و 9 من ق.م لسنة 2009، 6 ن ق.م لسنة 2010، 2 من ق.م لسنة 2013.

- نسبة 10% إذا كان المبلغ المتملص منه يساوي أو يقل عن 50.000 د ج.
 - نسبة 15% إذا كان المبلغ المتملص منه يفوق 50.000 دج ويقل عن 200.000 دج أو يساويه.
 - نسبة 25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج.
 - وفي حالة محاولة استعمال مناورات وطرق تدليسية تطبق زيادات تقدر ب:
 - نسبة 100% إذا مقدار الحقوق المتملص منها سنويا أقل من 5.000.000 دج أو يساويه.
 - نسبة 200% إذا كان مقدار الحقوق المتملص منها سنويا أكثر من 5.000.000 دج.
- أما المادة 304 من هذا القانون فتعاقب بغرامة تتراوح من 10.000 دج إلى 30.000 دج كل شخص يتصرف بأي طريقة كانت بحيث يتعذر على الأعوان المؤهلين معاينة مخالفات تشريع الضرائب القيام بمهامهم.
- وفي حالة غلق المحل لأسباب تهدف لمنع الرقابة تحدد الغرامة ب 50.000 دج وتضاعف 03 مرات في حالة إجراء معاينتين متتاليتين وكان المحل مغلق.
- كما عاقبت المادة 306 عن المشاركة في إعداد أو استعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها من قبل وكيل أو خبير وبصفة أعم كل شخص أو شركة تتمثل مهنتها في مسك السجلات المحاسبية أو في المساعدة على مسكها لعدة زبائن بغرامة قدرها:
- 1.000 دج عن المخافة الأولى المثبتة عليه، 2.000 دج في الثانية، 3.000 دج في الثالثة وهكذا دواليك بإضافة 1.000 دج على كل مخالفة جديدة دون أن يستوجب ذلك التمييز فيما إذا ارتكبت من شخص واحد أو لدى عدة مكلفين إما بالتعقب أو بالتزامن.

ويلزم بالتضامن كل من المخالف وزبونه بدفع الغرامة.¹

الفرع الثاني: في مجال الضرائب غير المباشرة

في هذا المجال ميز المشرع بين نوعين من العقوبات الجبائية، عقوبات ثابتة وعقوبات نسبية.

أولاً: العقوبات الثابتة²

وذلك بنص المادة 523 حيث يعاقب على جميع المخالفات للأحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب الغير مباشرة بغرامة من 5.000 دج إلى 25.000 دج مع مراعاة الأحكام المنصوص عليها في المواد من 524 إلى 527 من القانون.

ثانياً: عقوبات نسبية³

ففي حلة التملص من الحقوق يعاقب بغرامة مساوية لمبلغ الضريبة أو الرسم غير المسدد دون أن يقل مبلغ الغرامة عن 25.000 دج.

هذا في الحالة العادية أما في حالة استعمال طرق احتيالية ومهما كان مبلغ الحقوق موضوع الغش وكذا في الحالة المنصوص عليها في المادة 2/530 المتعلقة بأنواع الكحول المغيرة.

¹ - بوعون مجباوي نصيرة: مرجع سابق، ص 179-180.

² - المادة 523 من ق. ض. غ. م، معدلة بموجب المادة 54 من قانون المالية لسنة 2003

³ - المادة 524 من ق. ض. غ. م، معدلة بموجب المادة 55 من قانون المالية لسنة 2003 والمادة 41 من ق. م لسنة 2015

كما تحدد الغرامة بضعف الحقوق وأن لا تقل عن 50.0000 دج. أما المادة 537 فتعاقب كل من يجعل بأي وسيلة كانت الأعوان المكلفين غير قادرين على تأدية وظائفهم بغرامة من 10.000 دج إلى 100.0000 دج. وعند رفض تقديم الوثائق أو إتلافها قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها، تعاقب المادة 537 بغرامة من 1.000 دج إلى 10.0000 دج.

في حين المادة 544 تعاقب على المشاركة في إعداد أو استعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها من طرف محاسب أو خبير جبائي أو كل من له هذه الصفة بنفس الغرامات المقررة في المادة 306 السابقة الذكر. وحسب المادة 545 أن كل مخالفة للمنع من ممارسة مهنة رجل أعمال أو مستشار جبائي أو خبير أو محاسب حتى برتبة مسير أو مستخدم، المقررة في حق الأشخاص المثبت اتهامهم في إعداد موازنات وجرد وحسابات ووثائق مزورة من أي نوع، قدمت من أجل تحديد الضرائب أو الرسوم المترتبة على زبائنهم، يعاقب بغرامة من 1.000 إلى 10.000 دج. وفي حالة التملص فلغرامة تساوي 03 أضعاف هذه الرسوم دون أن تقل عن 5.000 دج حسب المادة 546.

الفرع الثالث: في مجال قانون الرسم على رقم الأعمال

جاءت المادة 114 لتعاقب على من يخالف الأحكام القانونية والنصوص التنظيمية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة بغرامة تتراوح بين 500 إلى 2.500 دج، وفي حالة الطرق التديسية يحدد المبلغ من 1.00 إلى 5.000 دج. وفي حالة عدم وضوح الهوية المنصوص عليها في المادة 60¹ من هذا القانون، تطبق عليها غرامة جبائية تقدر ب: 1.000 دج. وكل مخالفة للالتزامات المنصوص عليها في المادة 61² من هذا القانون، تطبق عليه غرامة جبائية تتراوح ما بين 1.000 دج و 5.000 دج

إذا تبين بعد التحقيق أن رقم الأعمال السنوي المصرح به غير كاف أو أن الخصم طبق في غير محله يضاف إلى مبلغ الرسوم المتملص منها حسب المادة 116 النسب التالي:

- 10% إذا كان مبلغ رسوم المتملص منها يقل أو يساوي 50.000 دج.
- 15% إذا كان مبلغ رسوم المتملص منها أكثر من 20.000 دج.

وفي حالة الطرق التديسية تطبق نسبة 100% على مجمل الرسوم المتملص منها.

أما المادة 122 عاقبت على من يجعل الأعوان في وضع يستحيل عليهم القيام بوظائفهم

بغرامة من 1.000 إلى 10.000 دج

¹ - المادة 60 من ق.ر.ر.أ. تنص على "الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يقومون بأعمال خاضعة للرسم على القيمة المضافة، أن يضعوا بصفة جلية عند مدخل المبنى الذين يمارسون فيه نشاطا رئيسيا أو جزئيا، لوحة تحمل اسمهم ولقبهم، أو عنوان المؤسسة وطبيعة نشاطهم مالم يتوفروا على وسائل تعريف أخرى مثل اللافتات".

² - المادة 61 من ق.ر.ر.أ. تنص على "الأشخاص أو الشركات الذين ينجزون أشغال عقارية وضع لوحات إخبارية طول مدة النشاط تبرز اسمهم ولقبهم، عنوان الشركة أو المقاول، طبيعة الأشغال... الخ".

الفرع الرابع: في مجال قانون الطابع

إن كل مناورة غايتها الغش أو تعريض الضريبة للشبهة، عن طريق استعمال الآلات المشار إليها في المادة 04 يعاقب عليها بالعقوبات المنصوص عليها في التشريع الجاري به العمل بالنسبة لكل ضريبة متملص منها.

غير أنه في حالة استعمال آلة بدون ترخيص من الإدارة فإن الغرامة لا تقل عن 10.000 دج حسب المادة 33 من ق.ط أما المادة 2/35 من ق.ط حددت الغرامة في حالة التملص من الرسوم بخمس مرات هذه الرسوم ولا تقل عن 2.000 دج، و المادة 37 كذلك نصت على من يجعل الأعوان المؤهلين في حالة تمنعهم من القيام بمهامهم بغرامة تتراوح بين 10.000 إلى 100.000 دج.

والمادة 90 جعلت كل مخالفة لأحكام دفع طابع الأوراق القابلة للتداول أو غير قابلة للتداول بغرامة بين 500 و 5.000 دج.

والمادة 91 التي نصت على ان تطبق الغرامة في المادة 90 بالتضامن على المكتتب أو القابل أو المستفيد أو المظهر الأول للورقة غير المدموغة أو غير المؤشر عليها من أجل الطابع وذلك في حالة مخالفة أحكام المواد 77 إلى 86 من القانون.

في حين المادة 106 جاء فيها أن كل مخالفة لأحكام المواد 19، 100، 101¹ يعقب عليها بغرامة تقدر ب:

- 10% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها يقل أو يساوي 50.000 دج.
- نسبة 15% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها أكثر من 50.000 وأقل أو يساوي 200.000 دج.
- نسبة 25% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منه أكثر من 200.000 دج.

وفي حالة استعمال طرق تدليسية تطبق الغرامة بنسبة 100% على كل الحقوق المتملص منها وتستحق هذه الغرامة عن كل عقود أو محررات و إيصالات أو إيرادات عن كل عملية لم يسدد منها رسم الطابع، والحد الأدنى للغرامة هو 500 دج.

الفرع الخامس: في مجال قانون التسجيل

تنص المادة 49 على أن كل شخص على علم بالوفاة سواء كان المؤجر أو أحد المؤجرين، قام بفتح الخزانة أو عمل على فتحها من دون مراعاة لشروط المادة 48 تترتب عليه شخصيا رسوم نقل الملكية عن طريق الوفاة والعقوبات المستحقة بسبب المبالغ أو السندات أو الأشياء الموجودة في الخزانة، ما عدا رجوعه على المكلف بالضريبة فيما يخص هذه الرسوم والعقوبات عند الاقتضاء، ويكون فضلا عن ذلك خاضعا لغرامة تتراوح بين 1.000 إلى 10.000 دج.

¹ - المادة 19 من ق.ط متعلقة بالأخير في دفع الرسوم المغفلة في الأجال المحددة قانونا.

- المادة 100 من ق.ط متعلقة بخضوع السندات بمختلف أنواعها لرسم الطابع.

- المادة 101 من ق.ط متعلقة باستحقاق الرسم لكل عقد أو إيصال أو مخالفة أو إبراء.

أما المادة 120 نصت على العقوبات الجبائية في حالة الرسوم المتملص منها، فإن الغرامة المطبقة تكون مساوية لأربعة أضعاف هذه الرسوم دون أن تقل عن 5.000 دج.

الفرع السادس: في مجال قانون الإجراءات الجبائية

نصت المادة 62 منه على أنه يعاقب بغرامة من 5.000 إلى 50.000 دج كل شخص أو شركة ترفض منح حق الإطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها في المواد من 45 إلى 61، التي يتعين تقديمها وفقاً للتشريع، أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها.

كما المادة 45 من القانون 04 21¹، نصت على أنه في حالة عدم تقديم المكلفين بالضريبة الذين ينجزون عمليات ضمن شروط البيع بالجملة بما في ذلك المستوردين، كشفاً بقائمة زبائنهم ضمن الشروط المذكورة في المادة 1/224 من ق.ض.م، تطبق عليهم غرامة تقدر ب 30.000 ج إلى 400.000 دج. كما تطبق الغرامة في حالة تقديم معلومات غير صحيحة في كشف الزبائن.

المطلب الثاني: العقوبات المهنية

رغبة من المشرع في دعم وحماية حقوق الخزينة العمومية جاء بموجب قانون المالية لسنة 1997، ببعض الإجراءات والأساليب لتعزيز الجهاز الردعي، وهي عبارة عن عقوبات تمس مهنة المكلف بالضريبة والتي تتمثل في :

أولاً: الغلق المؤقت لمقر نشاط المكلف

وهو عقوبة تلجأ لها إدارة الضرائب بعد استيفاء كل المحاولات الودية لتحصيل الضريبة من أجل إجبار المكلف على التسديد، فالمكلف يكون أمام خيارين إما التسديد ألو الغلق المؤقت وما ينتج عنه من خسائر عن توقف نشاطه.

ففي حالة عدم الدفع يتخذ قرار الغلق ضده في أجل 10 أيام ابتداء من تاريخ التبليغ من طرف العون المتابع وبحضور المحضر القضائي، فقد نص عليه المشرع في المادة 146 من ق.إ.ج²، بموجب المادة 34 من قانون المالية لسنة 1997، على أن يتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف المدير الولائي للضرائب، مع تبليغ المكلف من طرف عون المتابعة أو المحضر القضائي وأن لا تتجاوز مدة الغلق 06 أشهر.

وللمكلف حق الطعن في القرار برفع اليد بعريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة المختصة إقليمياً، إلا أن الطعن لا يوقف التنفيذ.

¹ - القانون 21/04 المؤرخ في 2004/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 2005.

² - المادة 146 ق.إ.ج عدلت بموجب القانون رقم 16/05 المؤرخ في 2005/12/31، المتضمن قانون المالية لسنة 2006.

ثانيا: تسجيل المكلفين المتهربين في بطاقة معلوماتية

وهذا بموجب التعليمات بين المشتركة بين الوزارات رقم 127 بتاريخ 1997/07/27 يتم وضع بطاقة معلوماتية وطنية خاصة بالمكلفين المتهربين المخالفين للتشريع الجبائي، الجمركي والتجاري.¹

كما يجب تبليغ المكلفين الذين تم تسجيلهم من أجل تسوية وضعيتهم إزاء الخزينة العمومية، وفي حالة تسوية الوضعية يمكن للمكلف طلب إلغاء تسجيله من البطاقة، إلا أن الإلغاء لا يكون إلا بعد مرور سنتين من تسوية الوضعية بطلب من إحدى الإدارات الثلاث (الجمارك، الضرائب، التجارة).

ثالثا: سحب التوطين المصري للمستوردين

وهي عبارة عن رخصة تقدم لهم من البنوك الوطنية التي يتعاملون معها من أجل السماح لهم بعمليات الاستيراد، ومن أجل محاربة التهرب أسس المشرع رسم خاص للتوطين المصري يطبق على عمليات الاستيراد، بموجب الأمر 205/05²، كما جاءت التعليمات الوزارية رقم 04 تحدد كيفية تطبيق الرسم وسحب التوطين المصري .

رابعا: إقصاء المكلفين بالضريبة من المشاركة في الصفقات لعمومية

جاءت المادة 52 من المرسوم لرئاسي 236/10 المتضمن تنظيم الصفقات العمومية، على أن يقصى بشكل مؤقت أو نهائي من المشاركة في الصفقات العمومية المتعاملون الاقتصاديون الذين:

- لا يستوفون واجباتهم الجبائية والشبه الجبائية.
- المسجلون في البطاقة الوطنية لمرتكبي الغش.

المطلب الثالث: العقوبات الجزائية

تعد الوسائل العقابية من أهم وسائل معالجة ظاهرة التهرب الضريبية، لكن ولتوقيع الجزاء على المتهرب لا بد أولا من الاستناد إلى مصدر شرعي للجزاء، لذلك يستمد الجزاء الضريبي شرعيته من القواعد العامة المقررة في المادة 43 من الدستور بأنه لا إدانة إلا بمقتضى قانون صادر قبل ارتكاب الفعل المجرم.³

¹ - طورش بتات: مرجع سابق، ص 186.

² - الأمر 05/05 المؤرخ في 2005/07/25، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005، نص في المادة 02 منه على " فكل طلب يخضع بفتح ملف توطين مصري خاص بعملية الاستيراد يخضع لتسديد رسم قدره 10.000 دج.

ويسدد هذا الرسم لدى قابضي الضرائب ويترتب عنه منح شهادة وتسليم إيصال عن ذلك، وتحدد كيفية تطبيق هذا المادة عن طريق التنظيم."

³ - برحمان محفوظ: مرجع سابق، ص 319.

هذا ما نلاحظه في تعديلات قوانين المالية، وهذا بتشديد العقوبات الجبائية على المتهربين، وكثيرا ما ترجع القوانين الجبائية إلى الإحالة لنصوص قانون العقوبات في توقيع العقاب على أفعال التهرب¹، فالعقوبات المنصوص عليها في تقسم إلى عقوبات أصلية تحوي على عقوبات سالبة للحرية وغرامات مالية وأخرى تبعية سببها فيما يأتي:

الفرع الأول: العقوبات الأصلية

وهي عقوبات تنص عليها النصوص الجبائية صراحة وتتراوح بين الحبس والغرامة، إلا أن القانون 11/02² في مادته 28 المعدلة لنص المادة 303³ من ق.ض.م.ر.م عدلت في العقوبات، حيث أصبحت العقوبة على التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء الضريبة أو حق أو رسم أو تصفيته كلياً أو جزئياً كما يلي:

- (1) غرامة مالية من 50.00 إلى 100.00 دج عندما لا يفوق المبلغ المتملص منه 100.000 دج.
 - (2) الحبس من شهرين إلى 6 أشهر وغرامة مالية من 100 000 إلى 500 000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق المبلغ المتملص منه 100 000 ولا يتجاوز 1000 000 دج
 - (3) الحبس من ستة أشهر إلى سنتين و غرامة مالية من 500 000 دج إلى 2,000,000 دج أ، بإحدى العقوبتين، عندما يفوق المبلغ المتملص منه 1.000.000 دج والا يتجاوز 5.000.000 دج؛
 - (4) الحبس من سنتين إلى 5 سنوات وغرامة مالية من 2.000.000 إلى 5.000.000 دج أو بإحدى العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 5.000.000 دج ولا يتجاوز 10.000.000 دج
 - (5) الحبس من 5 سنوات إلى 10 سنوات وغرامة مالية من 5.000.000 إلى 10.000.000 دج أ، بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10.000.000 دج.
- ونجد ق.ر.ر.أ في المادة 117 أحوال العقوبات طبقاً للمادة 303 من ق.ض.م. عن كل من تملص أو حاول التملص بصفة كلية أو جزئية باستعمال طرق تدليسية.

في حين أن المواد 532 من ق.ض.غ. م والمادة 119 من ق. ت المادة 34 من ق. ط لم يطرأ عليها أي تعديل لتتماشى بذلك مع العقوبات في المادة 303 من ق.ض.م. بعد تعديلها.

كما أن المادة 530 من ق.ض.غ. م نصت على عقوبة الحبس من 06 أيام إلى 06 أشهر في حالة صناعة أو نقل كحول أو بارود أو مصنوعات من البلاتين أو الذهب أو الفضة، تحمل دمغات مزورة أو حيازة الأواني أو الأجهزة الخاصة لصنع التبغ بطريقة غير شرعية.

كما جاءت المواد من 034 إلى 408 من ق.ض.م، والمادة 122 من ق.ر.ر.أ و المادة 536 من ق.ض.غ.م نصت على أنه في حالة الاعتراض الجماعي على فرض الضريبة والذي يترتب عليه المساس بالسير الحسن للاقتصاد الوطني، أحالت العقوبة إلى نص المادة 418 من ق.ع⁴

¹ - سنية أحمد يوسف: الإطار القانوني للملف الضريبي، دار الجامعة الجديدة للنشر، 2004، ص 129.

² - القانون 11/02 المؤرخ في 2002/12/24 المتضمن قانون المالية لسنة 2003.

³ المادة 303 من ق.ض.م ر م : معدلة بموجب المادة 28 من ق.م لسنة 2003 والمادة 13 من م لسنة 2012.

⁴ - أُلغيت بالقانون رقم 09/01 المؤرخ في 26 يونيو 2001(ج. ر رقم 34 ص19).

وعوضت بالأمر رقم 47/75 المؤرخ في 17 يونيو 1975(ج. ر رقم 53 ص 758) وحررت كما يلي:

" يعد مرتكباً جريمة التخريب الاقتصادي ويعاقب بالسجن المؤقت من 10 إلى 20 سنة كل من أحدث أو حاول أن يحدث متعمداً شغباً من شأنه أن يعرقل الأجهزة الأساسية للاقتصاد الوطني أو يخفض من قدرة إنتاج الوسائل الاقتصادية.

أيضا نجد المادة 129 من ق.ر.ر.أ تعاقب على مخالفة الخبير الجبائي أو وكيل الأعمال أو المحاسب، بغرامة جزائية تتراوح من 1.000 إلى 10000 دج وتقابلها في ق.ض.غ.م المادة 545 إلا أنها نصت عليها كمخالفة جبائية، هذا في الحالة العادية أما في حالة العود كما عرفته المادة 131 من ق.ر.ر.أ " يعتبر في حالة عود كل شخص أو شركة صدر ضدها حكم بإحدى العقوبات المنصوص عليها في القانون، يرتكب في غضون أجل (05) سنوات بعد الحكم بالإدانة"، فلقيام العود يجب أن يكون صادرا من محكمة جزائية بعقوبة أصلية، ويترتب عنه وجوب مضاعفة العقوبات الجبائية والجزائية، وحددت مدته ب (05) سنوات، وأجمعت على ذلك كل القوانين الجبائية.

ولا يمكن بأي حال من الأحوال للقاضي العمل بنص المادة 53 من ق.ع لأن القوانين الجبائية نصت صراحة على ذلك لأن العقوبة الجبائية هدفها تعويض الخزينة العمومية عن الأضرار التي لحقتها من جراء التهرب، ولكن يمكن للقاضي أن يستعين بما فيما يخص العقوبات الجزائية فهي جزء لمخالفة الأحكام ويجوز تخفيضها حسب الظروف المخففة السلطة التقديرية للقاضي.

لكن تجدر الإشارة إلى أن العقوبة السالبة للحرية وإن كانت ذات طابع ردعي إلا أن المصلحة الواجب حمايتها هي الضريبة كاقطاع مالي يغذي الخزينة العمومية؛ فحبس المكلف المتهرب إنما هو حبس لمصدر من مصادر تغذية الخزينة، بل وقد يضر الخزينة بشكل أكبر عن طريق إقامته في المؤسسة العقابية من خلال نفقات معيشتة¹

الفرع الثاني: العقوبات التكميلية

وهي عقوبات تكون تابعة للعقوبات الأصلية من خلال نص المادة 3/303 من ق.ض.م، والمادة 130 من ق.ر.ر.أ والمادة 3/546 من ق.ض.غ.م بنصها "...دون الإخلال بالعقوبات الخاصة المنصوص عليها في نصوص أخرى مثل (المنع من ممارسة مهنة، العزل من الوظيفة، غلق المؤسسة... الخ).

أما فيما يخص النصوص التي تناولت العقوبات التكميلية في القوانين الجبائية لاسيما المادة 3/306 من ق.ض.م م، والمادة 544 من ق.ض.غ.م، والمادة 128 من ق.ر.ر.أ، بخصوص العود بالنسبة لرجال الأعمال والخبراء والمحاسبين، تطبق عليهم بقوة القانون عقوبات المنع من مزاولة المهنة أو المنع من ممارسة النشاط التجاري، وعند الاقتضاء تطبق عقوبة غلق المكتب أو المؤسسة.

إلا أنه وبتفحصنا لجميع المواد السابقة الخاصة بالعقوبات التكميلية في حالة العود نجد أنها لم تحدد مدة معينة للعقوبة لذا وباستقراءنا للمواد نجد أنها تنص على المنع النهائي. بالإضافة إلى نشر وتعليق الحكم.

¹ - طالب نور الشرع: الجريمة الضريبية، دار وائل للنشر، ط1، 2008، ص 217.

خاتمة الفصل الثاني:

إن الآثار الوخيمة التي تنتج عن التهرب والتي سبق وأن تطرقنا لها في الفصل الأول، جعلت من الضروري التحرك لمواجهة الظاهرة التي أصبحت تمدد الكيان الاقتصادي للدولة، فقد لجأت الدولة الجزائرية إلى سلسلة من الإجراءات الوقائية كستها الإصلاحات لضريبة منذ سنة 1992 وفي قوانين المالية اللاحقة، فقامت بمحاولة تبسيط النصوص التشريعية وكذا إيجاد نوع من العدالة الضريبية في توزيع العبء الضريبي، كما قامت بتطوير الإدارة الضريبية من الجانبين (المادي والبشري) لتتماشى مع العصرنة في جميع المجالات وخاصة تجهيز الإدارة بأجهزة المعالجة الآلية للمعطيات، الشيء الذي ساهم بشكل واسع في ترقية الخدمة المقدمة من الإدارة، وعدم تهميش المكلف توفير كل المعطيات التي يحتاجها لكي يؤدي واجبه في أريحية تامة والتي حالت دون شعوره بالتهميش من الإدارة.

غير أن الوسيلة الأولى للإدارة الضريبية في كشف التهرب تتمثل في سلطتها على الرقابة بشقيها (الداخلية والخارجية) كذا معاينة الوثائق والمستندات الخاصة بنشاط المكلف ورقم أعماله عن طريق سلطتها في (التحقيق المحاسبي والمعمق في الوضعية الجبائية الشاملة) التي تستهدف إيجاد الفوارق في التصريحات المقدمة وإيجاد الفرق بين رقم الأعمال المصرح به والحقيقي.

وفي حالة وجود تجاوزات من المكلف تحول دون استيفاء الخزينة العمومية لحقها، وجب متابعة المكلف بإحدى العقوبات المنصوص عليها في التشريع الجبائي وصولاً إلى العقوبات المهنية التي تمس بصفة المكلف شخص (طبيعي أو معنوي)؛ إلا التشريع الجبائي وسعياً منه على توقيع جزاء ردعي، يتراوح بين الغرامة والحبس إضافة إلى العقوبات التكميلية.

خاتمة

خاتمة

إنه لمن الصعوبة بمكان مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي نظرا للتقنيات والحيل التي يصعب حصرها و المستعملة في ذلك من طرف المكلفين للتخلص من عبء الضريبة المفروضة عليهم بموجب القانون لارتباط الظاهرة بتطور الأنشطة الاقتصادية واتساع دائرة المشاريع خاصة في القطاع الخاص، الأمر الذي أدى إلى أجد الظاهرة لأبعاد خطيرة. حتى أصبح المكلف يعمل بجهد أكبر وبما أتيج له من قوة على محاولة تخفيض أسس الضريبة أو التخلص منها نهائيا دونما أي مراعاة أو أكثر من ذلك مما قد ينجم عن فعله هذا من آثار وخيمة على المالية العامة حيث أضحي هاجسا يهدد استقرار الدولة ويقلص دورها في التدخل في الحياة الاقتصادية من خلال تدهور العملة الوطنية، هذا بالإضافة إلى منح المشرع المكلفين ثغرات في النصوص التشريعية لمساعدتهم عن غير قصد في التملص من واجباتهم.

من أجل هذا وجب على الدولة التصدي للظاهرة فإن لم يكن القضاء عليها نهائيا وجب على الأقل اتخاذ إجراءات للتخفيف من حدتها، لأن القضاء عليها فرض من ضرب الخيال. ولا يتأتى هذا إلا بتوافر عزيمة جادة من كل الأطراف وعلى جميع المستويات (مشرع، إدارة، مكلف) من خلال الوقاية من التهرب بصيغة نصوص بسيطة سهلة مفهومة لا تحتاج إلى تأويل؛ سواء من ناحية الإدارة بأن تفرض على المكلف إجراءات هو في غنى عنها أو من ناحية المكلف بأن يلجأ لتصرفات من شأنها أن تعرقل مهمة الإدارة أثناء ممارسة مهمة الرقابة سواء الداخلية كالرقابة على الوثائق أو الرقابة الشكلية أو الرقابة الخارجية من قبيل التحقيق المحاسبي أو التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة، إلا أن مجهودات الإدارة الجبائية سواء من الناحية المادية أو البشرية لا يمكن بأي حال من الأحوال أن تؤتي ثمارها في استقرار المداخيل الجبائية وتميل الخزينة بكل الأموال المستحقة من دون أن تلقى تجاوبا من باقي الإدارات، فالتنسيق بين هاتين الإدارتين عامل لا بد منه لمحاربة ظاهرة التهرب؛ ومن هاته الإدارات ما ذكرناه سابقا مثل إدارة (الجمارك، التجارة، البنوك، الجهات القضائية..) فتبادل المعلومات بين هاتين الإدارتين وإدارة الضرائب منصوص عليه قانونا ولا يحتج أمام أعوان الإدارة الضريبية بالسر المهني إلا في حدود ضيقة مثل أن يتم طلب معلوما متحصل عليها من عملية الإحصاء العام للسكان، فهي معلومات تتسم بالسرية، غير أن معاملات المكلف المالية قد تتعدى الحيز الإقليمي للدولة ما يجعل من تتبعها وتحصيلها أمر في غاية الصعوبة إن لم يكن مستحيلا نظرا لمبدأ السيادة الضريبية السالف الذكر، الأمر الذي فرض على الدولة إلى تساب إلى تكتلات دولية أو إقليمية تكون إما ثنائية أو متعددة الأطراف من أجل التعاون المشترك على أساس المصالح المتبادلة، المتمثلة في تعقب كل دولة لرعاياها المكلفين ضريبيا والمتملصين من أداء ما عليهم من مستحقات اتجاه خزينة الدولة.

لكن الأمر لا يتوقف عند تعقب المتهرب وتحصيل المبلغ المتهرب منها من ذمته بل وفرض المشرع على ذلك جزاءات جبائية وأخرى مهنية وقد يصل الأمر إلى حد المتابعة الجزائية، فهذه العقوبات تتراوح بين الغرامة المالية بنسب متفاوتة تتعلق تارة بحجم المبلغ المتملص منه وتارة أخرى باحترام الآجال القانونية المقررة للتسديد وبين الحبس، هذا بالإضافة إلى العقوبات التكميلية التي تمس المكلف ونشاطه والتي لم يفصح المشرع عن مدة نهايتها.

لكن من خلال معالجتنا لموضوع التهرب الضريبي خلصنا إل بعض التوصيات، نجملها فيما يأتي:

لابد من:

- أ- محاربة ظاهرة الفساد الإداري قبل التوجه لظاهرة التهرب الضريبي (فمكلف متهرب = موظف غير كفاء، والموظف غير الكفاء = عبء على الخزينة.)
- ب- تطوير الإدارة الضريبية مع الاقتصاد في الإنفاق على عملية التطوير لكي لا تتجاوز ما تم تحصيله.
- ت- استبدال عقوبة حبس المكلف بعقوبة يكون وقعها أكثر عليه وعلى ذمته المالية، فمتهرب محبوس ليس له أي فائدة للخزينة بل وبعد أن أخل بالتزاماته الضريبية تتم استضافته في المؤسسة العقابية على نفقة المضرور؛ فهو عبء غير مباشر على الخزينة من خلال توفير شروط معيشته وأمنه داخل المؤسسة.
- ..فلا يسعنا القول إلا أن المكلف هو حجر الزاوية في العملية؛ فمكلف واعٍ = تحصيل آمن = مشاريع تنموية = منفعة عامة تعمم على الجميع .

قائمة المراجع

الكتب

- 1) أعاد حمود القيسي: المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2008.
- 2) أحسن بوسقيعة: الوجيز في القانون الجزائري الخاص، الجرائم ضد الأشخاص والجرائم ضد الأموال، دار هومة، الجزائر.
- 3) برحماني محفوظ: الضريبة العقارية في القانون الجزائري (دراسة مقارنة)، دار الجامعة الجديدة، 2009.
- 4) بن عمارة منصور: إجراءات الرقابة المحاسبية والجباية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011
- 5) بن عمارة منصور: الضرائب على الدخل الإجمالي، (حسب تعديلات قانون المالية لسنة 2010)، دار هومة، الجزائر، 2010،
- 6) بوعون المولودة بيجاوي نصيرة: الضرائب الوطنية والدولية، 2010،
- 7) جهاد سعيد خضاونة، علم المالية والتشريع الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار وائل للنشر، ط1، 2010
- 8) دني بن شهرة: سياسة الإصلاح الاقتصادي في الجزائر والمؤسسات المالية الدولية، جامعة ابن خلدون-تيارت، 2008.
- 9) سعيد عبد العزيز عثمان: مقدمة في الاقتصاد العام، الدار الجامعية، جامعة بيروت العربية، 2003.
- 10) سنية أحمد يوسف: الإطار القانوني للملف الضريبي، دار الجامعة الجديدة للنشر، 2004.
- 11) سهام كرودي: الرقابة الجباية بين النظرية والتطبيق
- 12) طالب نور الشرع: الجريمة الضريبية، دار وائل للنشر، ط1، 2008.
- 13) عباس عبد الرزاق: التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى
- 14) عبد الحكيم مصطفى الشرفاوي: التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2006.
- 15) عبد المجيد قدي: دراسات في علم الضرائب، ط1، دار جرير للنشر و التوزيع، عمان، 2011.
- 16) عوادي مصطفى ورحال ناصر: الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، النشر والتوزيع مكتبة بن موسى السعيد، الوادي، 2010/2011.
- 17) محمد أبو نصار، محفوط المشاعلة، فراس الشهوان: الضرائب وحاسبتها بين النظرية والتطبيق، المكتبة الوطنية، ط2، 2003.
- 18) محمد عمر حماد أبو دوح: الإصلاح الضريبي بين اعتبارات الجباية والأسس العلمية للضرائب، الدار الجامعية، 2008.
- 19) ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر والتوزيع، البليدة.
- 20) ناصر مراد: فاعلية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، الجزائر، 2003.

الرسائل والأطروحات الجامعية

- 21) أهيب بن سلامة ياقوت: الغش الضريبي، (مذكرة ماجستير)، جامعة الجزائر، 2003/2002.
- 22) ايت بلقاسم لامية، آليات و إجراءات الرقابة الجباية في الجزائر و دورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، (مذكرة الماجستير)، جامعة اكلي محمد اولحاج، البويرة، 2013/2014.

- (23) بولوخ عيسى: الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، (مذكرة ماجستير)، جامعة باتنة، 2004/2003
- (24) رحال ناصر: محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، (مذكرة ماجستير)، جامعة ورقلة، 2007/2006.
- (25) طورش بناتة: مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، (مذكرة ماجستير) جامعة قسنطينة1، 2012/2001.
- (26) قرموش ليندة: جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، (مذكرة ماستر)، جامعة بسكرة، 2014/2013.
- (27) نفيسة سويسبي: الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة الغش والتهرب الضريبي، (مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية)، جامعة ورقلة، 2010/2009.
- (28) كمال رزيق و بوعلام رحمون، تقييم السياسة الجبائية في الجزائر، مذكرة ماستر جامعة سعد دحلب البليدة.

المجلات القانونية

- (29) سالم محمد الشوابكة: التهرب الضريبي في المملكة الأردنية الهاشمية، مجلة الحقوق، مجلة علمية محكمة ربع سنوية تعنى بنشر الدراسات القانونية و الشرعية، مجلس النشر العلمي، العدد 04، السنة 27، ديسمبر 2003، مجلس النشر العلمي.
- (30) مهداوي عبد القادر: الآليات القانونية الاتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي، مجلة دفاتر السياسة والقانون، العدد الثاني، جانفي 2015.
- (31) ناصر مراد: الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة الباحث (دورية علمية محكمة)، جامعة ورقلة، العدد 2003/02
- (32) ناصر مراد: واقع التهرب الضريبي في الجزائر، المجلة الجزائرية، المؤسسة الوطنية للفنون المطبعية، بن عكنون-الجزائر.

المقالات غير المنشورة

- (33) زرقون نور الدين: محاضرة ألقيت على طلبة السنة أولى ماستر قانون عام للأعمال، جامعة ورقلة، 2014/2013

الاتفاقيات الدولية والنصوص القانونية

أولا: المراسيم الرئاسية المتضمنة اتفاقيات دولية

- (34) المرسوم الرئاسي 95/2000 مؤرخ في 24 محرم عام 1421هـ الموافق ل 04 مايو 2000 يتضمن التصديق على اتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة جمهورية جنوب إفريقيا من أجل تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة الموقعة في الجزائر يوم 28 أبريل 1998.
- (35) المرسوم الرئاسي 364/200 المؤرخ في 20 شعبان 1421هـ الموافق ل 16 نوفمبر 2000 بين الجزائر وكندا قصد تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي في ميدان الضريبة على الدخل والثروة.
- (36) المرسوم الرئاسي 427/2000 المؤرخ في 21 رمضان 1421 الموافق ل 17 ديسمبر 2000 بين الجزائر والمملكة الأردنية الهاشمية قصد تجنب الازدواج الضريبي وتفادي التهرب والغش الجبائي ووضع قواعد المساعدة المتبادلة في ميدان الضريبة على الدخل والثروة.

- (37) المرسوم الرئاسي 121/02 المؤرخ في 24 محرم 1423 الموافق ل 17 أبريل 2002 بين الجزائر وفرنسا قصد تجنب الازدواج الضريبي وتفادي التهرب والغش الجبائي ووضع قواعد المساعدة المتبادلة في ميدان الضريبة على الدخل والثروة والتركات.
- (38) المرسوم الرئاسي 64/03 المؤرخ في 07 ذي الحجة 1423 الموافق ل 08 فبراير 2003 بين الجزائر و سلطنة عمان لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي بالنسبة للضرائب على الدخل.
- (39) المرسوم الرئاسي 142/03 المؤرخ في 22 محرم 1424 الموافق ل 25 مارس 2003 بين الجزائر و مصر لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي بالنسبة للضرائب على الدخل ورأس المال.
- (40) المرسوم الرئاسي 164/03 المؤرخ في 05 صفر 1424 الموافق ل 07 أبريل 2003 بين الجزائر والإمارات العربية المتحدة بشأن تجنب الازدواج الضريبي على الدخل ورأس المال ومنع التهرب من الضريبة.
- (41) المرسوم الرئاسي 276/03 بين الجزائر ودولة البحرين بشأن تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب بالنسبة للضرائب على الدخل.
- (42) المرسوم الرئاسي 78/05 بين الجزائر و الجمهورية اليمنية بشأن تجنب الازدواج الضريبي و منع التهرب من الضرائب المفروضة على الدخل ورأس المال.

ثانيا: النصوص القانونية

- (43) دستور الجزائر 1996، منشور بموجب المرسوم الرئاسي رقم 96-438 المؤرخ في 07/12/1996(ج ر رقم 76 بتاريخ: 08/12/1996).
- (44) قانون رقم 25/91 المؤرخ في 18 ديسمبر 1991 المتضمن قانون المالية لسنة 1992.
- (45) مرسوم تشريعي رقم 01/93 المؤرخ في 19 يناير 1993 المتضمن قانون المالية لسنة 1993.
- (46) أمر رقم 27/95 المؤرخ في 30 ديسمبر 1995 المتضمن قانون المالية لسنة 1996.
- (47) قانون رقم 21/01 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002.
- (48) قانون رقم 11/02 المؤرخ في 24 ديسمبر سنة 2002 المتضمن قانون المالية لسنة 2003.
- (49) قانون رقم 22/03 المؤرخ في 28 ديسمبر 2003 المتضمن قانون المالية لسنة 2004 .
- (50) قانون رقم 21/04 المؤرخ في 29 ديسمبر 2004 المضمن قانون المالية لسنة 2005.
- (51) قانون رقم 16/05 المؤرخ في 31 ديسمبر 2005 المتضمن قانون المالية لسنة 2006.
- (52) قانون رقم 24/08 المؤرخ في 26 ديسمبر 2006 المتضمن قانون المالية لسنة 2007.
- (53) قانون رقم 21/08 المؤرخ في 30 ديسمبر 2008 المتضمن قانون المالية لسنة 2009.
- (54) قانون رقم 16/11 المؤرخ في 28 ديسمبر 2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2012.
- (55) قانون رقم 12/12 المؤرخ في 26 ديسمبر 2012 قانون المالية لسنة 2013.
- (56) قانون رقم 10/14 المؤرخ في 30 ديسمبر 2014 المتضمن قانون المالية لسنة 2015.
- (57) الأمر 101/76 المؤرخ في 09/12/1676 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ج.ر العدد 102 لسنة 1976.

- (58) الأمر 102/76 المؤرخ في 1676/12/09 المتضمن قانون الرسم على رقم الأعمال، ج.ر العدد 103 لسنة 1976.
- (59) الأمر 103/76 المؤرخ في 1676/12/09 المتضمن قانون الطابع، ج.ر العدد 68 لسنة 1977.
- (60) الأمر 104/76 المؤرخ في 1676/12/09 المتضمن قانون الضرائب الغير مباشرة، ج.ر العدد 103 لسنة 1976.
- (61) الأمر 105/76 المؤرخ في 1676/12/09 المتضمن قانون التسجيل، ج.ر العدد 103 لسنة 1976.
- (62) قانون الإجراءات الجبائية.
- (63) المرسوم الرئاسي 236/10 المؤرخ في 7 أكتوبر 2010 المتضمن تنظيم الصفقات العمومية المعدل والمتمم.
- (64) الأمر رقم 158/66 المؤرخ في 08 يونيو 1966 المتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم.
- (65) الأمر رقم 59/75 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 يتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم، منشورات برقي 2008.
- (66) المرسوم التنفيذي 190/90 المؤرخ في 1990/06/23 المتعلق بتنظيم الإدارة المركزية.
- (67) المرسوم التنفيذي 60/91 المؤرخ في 1991/02/23 والمتعلق بإنشاء تسع مديريات جهوية.

ثانيا: المراجع باللغة الفرنسية

- (68) ¹ Thierry Lamulle, droit fiscal, loi de finances 2002 et collectif budgétaire 2002 inclus, Gualino éditeur, 2002/2003.
- (69) ¹ La lettre de DG,I bullent d'information de la directoin générale des impots, N 38/2009.
- (70) ¹ La lettre de DGI, bullent d'information de la directoin générale des impots,64/2012.
- (71) ¹ La lettre de DGI , confirence nationale des cadres de l'administration fiscale , modernisation de l'admistration fiscale, (les prochaines étapes, N speciale.
- (72) La lettre de DGI DGI bullent d'information de la directoin générale des impots, N53/2011.
- (73) La lettre de DGI, bullent d'information de la directoin générale des impots, N 69/2013.

الفهرس

02	المقدمة
03	الفصل الأول: التهرب الضريبي
04	المبحث الأول: مفهوم التهرب الضريبي
04	المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي
05	المطلب الثاني: أنواع التهرب الضريبي
05	الفرع الأول: التجنب الضريبي
06	أولاً: تجنب ناتج عن تغيير سلوك المكلف
06	ثانياً: تجنب ينظمه المشرع الضريبي
07	ثالثاً: تجنب ناتج عن إهمال المشرع الضريبي
07	الفرع الثاني: الغش الضريبي
08	أولاً: الغش البسيط
09	ثانياً: الغش المركب
09	المطلب الثالث: طرق التهرب الضريبي
09	الفرع الأول: التهرب عن طريق عمليات محاسبية
09	أولاً: تضخيم النفقات
10	ثانياً: تخفيف الإيرادات
12	الفرع الثاني: التهرب عن طريق العمليات المادية والقانونية
12	أولاً: التهرب عن طريق العمليات المادية
12	ثانياً: التهرب عن طريق العمليات القانونية
13	المبحث الثاني: أسباب التهرب الضريبي
13	المطلب الأول: أسباب خاصة بالمنظومة الجبائية
13	الفرع الأول: تعقد التشريعات الضريبية
14	الفرع الثاني: نقص العدالة الضريبية
15	المطلب الثاني: أسباب خاصة بالإدارة الضريبية
15	الفرع الأول: ضعف الإمكانيات البشرية
15	الفرع الثاني: ضعف الإمكانيات المادية
16	المطلب الثالث: أسباب خاصة بالمكلف بالضريبة
16	الفرع الأول: ضعف الوعي الضريبي
16	الفرع الثاني: الضغط الجبائي على المكلف
17	المبحث الثالث: آثار التهرب الضريبي
17	المطلب الأول: الآثار المالية
18	المطلب الثاني: الآثار الاقتصادية

18	المطلب الثالث: الآثار الاجتماعية
20	خاتمة الفصل الأول
21	الفصل الثاني: آليات مكافحة التهرب الضريبي
22	المبحث الأول: الآليات الوقائية
22	المطلب الأول: على مستوى التشريع الضريبي
22	الفرع الأول: العمل على تحسين التشريع الضريبي واستقراره
23	الفرع الثاني: بساطة وعدالة النظام الضريبي
24	المطلب الثاني: على مستوى الإدارة الجبائية
24	الفرع الأول: الجانب البشري
25	الفرع الثاني: الجانب المادي
26	المطلب الثالث: على مستوى المكلف بالضريبة
26	الفرع الأول: توعية المكلف بالضريبة
27	الفرع الثاني: إزالة التوتر بين المكلف والإدارة
28	المبحث الثاني: الآليات الرقابية
28	المطلب الأول: الرقابة والتحقيق الجبائي
28	الفرع الأول: الرقابة الجبائية
28	أولاً: الرقابة الشكلية
28	ثانياً: الرقابة على الوثائق
29	الفرع الثاني: التحقيق الجبائي
29	أولاً: التحقيق في المحاسبة
31	ثانياً: التحقيق المصوب في المحاسبة
31	ثالثاً: التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة
32	المطلب الثاني: التنسيق بين الإدارات
32	الفرع الأول: تنسيق الإدارة الضريبية مع الجمارك
33	الفرع الثاني: تنسيق الإدارة الضريبية مع إدارة البنوك
33	الفرع الثالث: تنسيق الإدارة الضريبية مع مصالح التجارة
33	الفرع الرابع: تنسيق الإدارة الضريبية مع الجهات القضائية
33	المطلب الثالث: التعاون الدولي
35	المبحث الثالث: الآليات العقابية
35	المطلب الأول: العقوبات الجبائية
35	الفرع الأول: في مجال الضرائب المباشرة

36	الفرع الثاني: في مجال الضرائب الغير مباشرة
37	الفرع الثالث: في مجال الرسم على رقم الأعمال
38	الفرع الرابع: في مجال قانون الطابع
38	الفرع الخامس: في مجال قانون التسجيل
39	الفرع السادس: في مجال الإجراءات الجبائية
39	المطلب الثاني: العقوبات المهنية
39	الفرع الأول: الغلق المؤقت لمقر النشاط
40	الفرع الثاني: التسجيل في بطاقة معلوماتية
40	الفرع الثالث: سحب التوطين المصري
40	الفرع الرابع: الإقصاء من الصفقات العمومية
40	المطلب الثالث: العقوبات الجزائية
41	الفرع الأول: العقوبات الأصلية
42	الفرع الثاني: العقوبات التكميلية
43	خاتمة الفصل
44	الخاتمة العامة
45	قائمة المراجع

ملخص

تهدف الدراسة إلى تسليط الضوء على ظاهرة التهرب الضريبي، والتي تهدف أساسا إلى حرمان الخزينة العمومية من مبالغ مالية مستحقة على أشخاص مكلفين بالضريبة بموجب نصوص قانونية بوسائل وطرق مختلفة لا حصر لها، مستعنيين في ذلك إما بنغرات موجودة في التشريع الضريبي؛ وإما لنقص كفاءة الإدارة الضريبية أو لنقص وعيهم بالأهمية البالغة للضريبة في النفع العام، ما ينتج عنه آثار جد وخيمة على الإقتصاد العام، لكن المشرع وبهذا الصدد فقد سطر آليات للوقوف في وجه الظاهرة تطبق حسب درجة فاعلية كل منها؛ فمنها الوقائية التي تهدف إلى تبسيط التشريع الضريبي وكذا عصنة الإدارة الضريبية والعمل على تحسيس المكلف بدوره الفعال في التنمية، وأخرى رقابية تسعى إلى مراقبة تصريحات المكلف بالضريبة والتحقق في مصداقيتها، وصولا إلى توقيع العقاب المناسب لكل تجاوز من المكلفين بالضريبة يتراوح بين الغرامة المالية عقوبة الحبس بالإضافة إلى عقوبات تكميلية.

الكلمات المفتاحية: الضريبة- التهرب الضريبي- التجنب الضريبي- الغش الضريبي- الإدارة الجبائية- الرقابة الجبائية-

المكلف بالضريبة

Resume

L'étude vise à faire la lumière sur le phénomène de l'évasion fiscale, qui est principalement destiné à le Trésor public des sommes dues d'argent pour priver le peuple de l'impôt des contribuables dans les textes juridiques les moyens et les différentes façons sont infinies, en tirant sur les soit lacunes existent dans la législation fiscale; et, soit de l'absence d'efficacité de l'administration fiscale ou le manqué de prise de conscience de l'importance cruciale de l'impôt dans l'intérêt public, avec le résultat que les effets d'une très sévère pour l'économie en général, mais la législature et à cet égard il a une ligne de mécanismes d'arrêt en face du phénomène appliquée par le degré d'efficacité de chacun d'eux; préventive qui vise à simplifier la législation fiscale inadéquation, ainsi que la modernisation de l'administration fiscale et de travailler à sensibiliser rôle efficace désigné dans le développement, et d'autres organismes de réglementation cherchent à contrôler en charge de déclarations fiscales et d'enquêter sur la crédibilité, menant à la signature de la peine appropriée pour chaque remplacement des contribuable allant de l'amende à l'emprisonnement ainsi que des sanctions complémentaire

Les mots clé l'impôt - l'évasion fiscale - fraude fiscal - administration fiscale - contrôle fiscale - contubiale.

summary:

The study aims to shed light on the phenomenon of tax evasion, which is mainly aimed at the public treasury of the owed sums of money to deprive the taxpayers tax people under the legal texts means and different ways are endless, drawing on the either gaps exist in the tax legislation; and either to the lack of efficiency of the tax administration or the lack of awareness of the critical importance of the tax in the public interest, with the result that the effects of a very severe for the general economy, but the legislature and in this regard it has a line of stop mechanisms in the face of the phenomenon applied by the degree of effectiveness

of each of them; preventive which aims to simplify the tax legislation mismatch, as well as the modernization of the tax administration and work to sensitize designate effective role in development, and other regulators seek to control in charge of tax statements and investigate the credibility, leading to the signing of the appropriate punishment for each override of taxpayers ranging from fines to imprisonment as well as complementary sanctions.

Key words TAX – TAX EVASION – TAX EVASION – TAX FRAUDE – TAX ADMINISTRATION – FISCALE CONTROLE – TAX CHARGE