

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
جامعة محمد خيضر بسكرة
كلية الحقوق و العلوم السياسية
قسم الحقوق



الموضوع:

آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري

مذكرة مكملة من متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق
تخصص قانون إداري

تحت إشراف الأستاذ:
عادل رزيق

من إعداد الطالب
عبد الغفور حلايلي

دفعه 2016/2015

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ
الْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي
بَدَأَ خَلْقَ الْإِنسَانِ
مِنْ طِينٍ مِمَّا يَخْتَارُ
ثُمَّ عَلَّمَهُ الْقُرْآنَ
وَجَعَلَ مِنْهُ أَهْلًا
لِلْحَمْدِ لِلَّهِ الْعَلِيِّ
الْكَبِيرِ

شكر وتقدير

قال الله تعالى:

"فاذكروني أذكركم و اشكروا لي و لا تكفرون"

" لئن شكرتم لأزيدنكم "

صدق الله العظيم

الحمد والشكر أولاً لمبدع الكون سبحانه وتعالى الأحد الصمد الذي سدد خطانا وأنار

سبيلنا ويسر لنا إتمام هذا العمل والصلاة والسلام على أفضل مبعوث للعالمين

محمد خاتم الأنبياء والمرسلين.

ان العرفان والفضل والجميل من خصال الكرام، اعتباراً من هذا لا يسعني إلا أن أتقدم

بجزيل الشكر إلى كل من ساعدني وقدم لي يد العون لانجاز هذه المذكرة واطح بالذكر

الأستاذ المشرف عادل رزيق الذي قام بالإشراف علي ومنحني الثقة للمضي

قدماً لإتمامها بإرشاداته القيمة.

كما أقدم الشكر إلى جميع من ساهم معي في انجاز هذا العمل خاصة

عمال مفتشية الضرائب لولاية بسكرة

دون أن أنسى أن أوجه كل شكري و تقديري إلى كل من ساهم من قريب أو من بعيد في إنجاز هذا

العمل و لو بكلمة طيبة مشجعة أو ابتسامة صادقة.

والله ولي التوفيق.

الإهداء

أهدي هذا العمل:

- إلى أبي العزيز رحمه الله..

- إلى أمي العزيزة حفظها الله.

- إلى كل أفراد العائلة، إخواني وأخواتي.

- إلى جميع الأهل والأقارب .

- إلى كل الأحباب والأصدقاء.

- إلى كل من عرفته في يوم من الأيام.

- إلى كل من قدم لي يد المساعدة والنصح.

عبد الغفور

مقدمة

مدخل عام للموضوع

تلعب الدولة دورا هاما من الناحية الاقتصادية لإحداث التوازن بين القطاعات الاقتصادية و حماية بعض المؤسسات التي لها دور كبير في الاقتصاد و ذلك باستعمال سياسة جبائية تحمي بها الطرفين " المجتمع الاقتصادي و المجتمع الاجتماعي " هذا عن طريق التقليل من فجوة المواد المالية التي تعاني منها الجزائر كدولة و نتيجة لمنهج الاستيراد طيلة ثلاثة عقود من الزمن من جهة و انهيار أسعار البترول و النفط من جهة ثانية و جدت نفسها مضطرة إلى التوجه نحو سياسات مالية بديلة عن تلك التي اعتادت عليها لتحقيق التوازن الاقتصادي .

لهذا نجد أن الدولة الجزائرية على غرار العديد من الدول الأخرى تولي أهمية كبيرة للضرائب كونها بمثابة وسيلة تمويلية أكثر استقرارا و دوما مما أدى إلى الاهتمام بها كونها تحولت من أداة تمويلية محضة إلى أداة متعددة الأدوار لذلك لجأت الدول على اختلاف نهجها الاقتصادي و أنظمتها السياسية إلى إصدار تشريعات و تنظيمات موضوعها فرص الضرائب على الأفراد نتيجة قيامهم بنشاط معين سواء كانوا عاملين لدى الدولة او يمارسون مهنة حرة مما يحافظ على وفرة الجباية لخزينة الدولة مع تحقيق العدالة و عدم زيادة العبء الضريبي على المكلفين .

و على هذا الأساس يحاول المشرع الجزائري دوما أن يجد نظاما جبائيا يأخذ على عاتقه تطوير دور و مساهمة الجباية العادية في تغذية الخزينة حيث قام المشرع الجزائري بتعديلات و إصلاحات جذرية للنظام الجبائي القديم و ما كان يميزه من تعقيد و كثرة أنواع الضرائب و متعدد الأوعية الضريبية الأمر الذي أدى إلى ظهور بوادر التهرب الضريبي بين أوساط المكلفين بها .

و بالرغم من كون ظاهرة التهرب الضريبي قديمة إلا أنها تفتشت و تعددت صورها عبر الزمن سواء حيث الوسائل أو الأساليب المعتمدة لتشهد في الآونة الأخيرة أبعادا خطيرة فهي لا تقتصر

على منطقة جغرافية محددة و لا على فترة زمنية معينة بل أصبحت ظاهرة عالمية لصيقة بالضرائب حيثما وجدت هذه الأخيرة ودليلنا في ذلك ما نطالعه كل يوم في وسائل الإعلام خاصة الجرائد من أرقام مذهلة تحتم علينا الاهتمام أكثر بالظاهرة من خلال توضيح الأبعاد الحقيقية لها و تحليل مختلف جوانبها عن طريق تشخيص أسبابها التي من أبرزها ما تحويه النصوص التشريعية من ثغرات و تعقيدات يلجأ إليها المكلف للتهرب من الضريبة الأمر الذي أدى إلى استجواب مكافحة هذه الظاهرة من خلال اعتماد آليات و إجراءات صارمة و بصفة مستمرة و البحث عن ميكانيزمات عملية من شأنها التخفيف من حدتها على كل المستويات من تشريع و إدارة و مكلف و ربط تعاملاتها مع إدارات و جهات أخرى على غرار وضع أجهزة مختصة في مكافحة التهرب الضريبي و المتجسدة في إنشاء مديريات خاصة بالرقابة الجبائية الولائية منها و الجهوية .

أهمية البحث:

إن تفاقم ظاهرة التهرب الضريبي و انتشارها بشكل مذهل يؤدي إلى حرمان الخزينة العمومية و رغم كل الإجراءات الردعية المتبعة من طرف الدولة للحد من هذه الظاهرة إلا أنها تبقى متفشية بصورة ملفتة للانتباه وهنا تكمن أهمية البحث في كل حالة لها صلة بهذه الظاهرة لتشخيص الداء ومحاولة إيجاد الدواء . ، لذلك ارتأينا توضيح الأبعاد الحقيقية لهذه الظاهرة و تشخيص أسبابها التي من أهمها ما تحويه النصوص التشريعية من ثغرات و تعقيدات و التي يستغلها المكلف للتهرب من الضريبة التي يرى بأنها عبء بسبب قلة وعيه الضريبي .

أهداف البحث:

محاولة تسليط الضوء على ظاهرة التهرب الضريبي ومدى تأثيرها بالتطورات الإقتصادية و المالية والإجتماعية من خلال إبراز الوسائل المسطرة من طرف الدولة لمحاربة هذه الظاهرة في ظل الإصلاح الضريبي القائم وما يتميز به من خصوصيات و مميزات و بالتالي تقديم نظرة شاملة وعامة حول موضوع البحث.

المنهج المتبع:

سوف نعتمد في دراستنا على المنهجين الوصفي والتحليلي نظرا لما يقومون به من مسح كامل وشامل لكل ما يتعلق بظاهرة التهرب الضريبي إبتداء من مفهومها إلى أنواعها و أسبابها وطرقها وآثارها وصولا إلى طرق مكافحتها.

الإشكالية:

يمكن تحديد إشكالية البحث و طرح التساؤل التالي:

كيف يمكن إرساء آليات فعالة للحد من التهرب الضريبي حتى نجعل الضريبة تلعب دورها الأساسي في تمويل الخزينة العامة ؟

خطة البحث:

- مقدمة
- الفصل الأول: الاسس النظرية للضريبة و التهرب الضريبي
- المبحث الأول: عموميات حول الضريبة
- المطلب الاول: مفهوم و خصائص الضريبة
- المطلب الثاني: القواعد الاساسية لفرض الضريبة
- المطلب الثالث: اهداف و انواع الضريبة
- المطلب الرابع: دور الضريبة في الاقتصاد الوطني
- المبحث الثاني: ماهية التهرب الضريبي في الجزائر
- المطلب الاول: مفهوم و اشكال التهرب الضريبي في الجزائر
- المطلب الثاني : اسباب و طرق التهرب الضريبي في الجزائر
- المطلب الثالث :انواع التهرب الضريبي في الجزائر
- المطلب الرابع :آثار التهرب الضريبي في الجزائر
- الفصل الثاني :الطرق المتبعة في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

- المبحث الاول : الوسائل الوقائية
- المطلب الاول : تحسين فعالية النظام الضريبي
- المطلب الثاني : تحسين العلاقة بين الادارة و المكلف
- المطلب الثالث: تحسين الجهاز الإداري الضريبي
- المبحث الثاني :الوسائل الرقابية
- المطلب الاول :الرقابة الجبائية
- المطلب الثاني:التنسيق بين الادارات
- المطلب الثالث: الجهاز الاداري المكلف بالرقابة الجبائية
- المبحث الثالث :الوسائل الردعية
- المطلب الاول :العقوبات المترتبة على التهرب الضريبي
- المطلب الثاني :التدابير الجديدة في مكافحة التهرب الضريبي
- المطلب الثالث :حدود جهازمكافحة التهرب الضريبي و مقترحات تحسينه
- الخاتمة

الفصل الأول

الأسس النظرية للضريبة
والتهرب الضريبي

الفصل الثاني

الطرق المتبعة لمكافحة التهريب
الضريبي في الجزائر

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
جامعة محمد خيضر بسكرة
كلية الحقوق و العلوم السياسية
قسم الحقوق



الموضوع:

آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري

مذكرة مكملة من متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق
تخصص قانون إداري

تحت إشراف الاستاذ:
عادل رزيق

من إعداد الطالب
عبد الغفور هلايلي

دفعة 2016/2015

الفصل الأول الأسس النظرية للضريبة و التمهرب الضريبي

المبحث الأول عموميات حول الضريبة:

منذ أن وجد الإنسان على شكل مجتمع، وجدت معه الضريبة واختلف دورها من فترة إلى أخرى، حيث أخذت باحتواء دور بارز في توجيه النشاطات الاقتصادية في المجتمعات الحديثة والتي هي من أهم موارد الدولة. وبما أنها تعتبر أداة من أدوات السياسة المالية فلم يعد يقتصر دورها على تحقيق الهدف المالي ، بل توسعت أهدافها لتشمل أهداف اقتصادية واجتماعية أخرى، و بالتالي المساهمة في تحقيق مشاريع جديدة التي تسعى الدولة من خلالها إلى توفير الرفاهية للأفراد.

ومن هذا المنطلق يمكن بنا الإشارة إلى عدة تساؤلات تتعلق بها أهمها:

(تعريفها، وإبراز مبادئها العامة، وأهم خصائصها، وكذلك أنواعها، وأهدافها، و آثارها).

المطلب الأول: تعريف و خصائص الضريبة:

الفرع الأول: تعريف الضريبة:

أولا تعريف الضريبة لغة:

الضريبة التي تؤخذ في الأرصاد والجزية ونحوها، ومنه ضريبة العبد وهي غلته. وفي حديث الحجام: كم ضربيتك؟ ومنه الضريبة: ما يؤدي العبد إلى سيده من الخراج المقرر عليه، وهي فعلية بمعنى مفعولة ، وتجمع على ضرائب. ومنه حديث الإمام الأتبي كان عليهن لمواليهن ضرائب. يقال: كم ضريبة عبدك في كل شهر؟ والضرائب: ضرائب الأرضين، وهي وظائف الخارج عليها . وضرب علي العبد الإتاوة ضربيا: أوجبها عليه بالتأجيل والإسم: الضريبة.

وجاء في المعجم الوسيط في معنى الضريبة لغة بأنها ما يفرض على الملك والعمل والدخل للدولة، وتختلف باختلاف القوانين والأحوال. ¹

1 المعجم الوسيط، إشراف شوقي ضيف - أحمد حامد حسين - جمال مراد حلمي، مكتبة الشروق الدولية، مصر، 2004، الطبعة

الفصل الأول الأسس النظرية للضريبة و التمهرب الضريبي

ثانيا تعريف الضريبة اصطلاحًا:

اختلف المفكرون القانونيون في تعريفهم للضريبة بسبب تطور الفكر الإقتصادي و الإجماعي والسياسي وقد فسر الفكر التقليدي فرض الضريبة من قبل الدولة على المواطنين بالرجوع إلي فكرة المنفعة التي تعود علي الأفراد من الخدمات العامة التي تقدمها الدولة كالتعليم والصحة وغيرها، وكان صاحب فكرة العقد الإجماعي هو الذي طرح هذا الرأي حيث قال بأنها (عقد ضمني يتم بين الأفراد من جهة و الدولة من جهة أخرى يلتزم بمقتضاه الأفراد بتقديم الضرائب وتلتزم الدولة من جانبها بتحقيق منفعتهم العامة في شتى الميادين)¹

ووردت تعاريف عديدة نذكر منها مايلي:

1. «الضريبة اقتطاع مالي، تأخذه الدولة جبرًا من لأفراد دون مقابل بهدف تحقيق مصلحة عامة»²
2. «الضريبة فريضة إلزامية تحددها الدولة و يلتزم الممول بها بلا مقابل تمكيننا للدولة في القيام بتحقيق أهداف المجتمع»³
3. «الضريبة فريضة مالية يدفعها الفرد جبرًا إلي الدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية ، بصورة نهائية ، مساهمة منه في التكاليف و الأعباء العامة ، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة»⁴
4. «هي فريضة مالية يدفعها الفرد جبرًا إلي الدولة مساهمة منه في التكاليف و الأعباء العامة بصفة نهائية، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة ولتمكين الدولة من تحقيق أهدافها الاقتصادية و الاجتماعية»⁵

1 عبد الحلیم كراجة، هيثم العبادي: المحاسبة الضريبية، عمان ، دار الصفاء للنشر والتوزيع ، 2000، ص13.

2 أعاد حمود القيسي: المالية العامة والتشريع الضريبي، الجزائر، دار الثقافة للنشر و التوزيع ، 2006، ص57.

3 حامد عبد المجيد دراز : مبادئ المالية العامة، مراكز الإسكندرية للكتاب، الإسكندرية، 2000، ص1150.

4 محمد عباس محرزى: اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003 ، ص176.

5 عبد الحلیم كراجة، مرجع سابق، ص14.

الفصل الأول الأسس النظرية للضريبة و التمهرب الضريبي

5. «تتمثل الضريبة في مساهمة تأخذ في صورة عينية أو نقدية وهو الوضع الأغلب-يجبر الأفراد سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين على تقديمها للدولة بغض النظر عما إذا كانوا يستفيدون أم لا من الخدمات العامة التي تقوم بها الدولة وعن درجة استفادتهم من الخدمات وهي تفرض عليهم تحقيقاً لأغراض مالية وسياسية واقتصادية واجتماعية»¹

الفرع الثاني : خصائص الضريبة

انطلاقاً من مختلف التعاريف المقدمة يمكن تحديد خصائص الضريبة فيما يلي:

أولاً الضريبة فريضة نقدية:

"في الغالب تدفع الضريبة في العصر الحديث في صورة نقدية تماشياً مع مقتضيات النظام الاقتصادي ككل بالنظر إلى أن كل المعاملات أصبحت تقوم على استخدام النقود سواء في القطاعات العامة أو الخاصة وما دامت النفقات العامة تتم في صورة نقدية فإن الإيرادات العامة بما فيها الضرائب لا بد أن تحصل كذلك بالنقود."⁽²⁾

"حيث أصبح نظام الضرائب العينية لا يتلاءم والاحتياجات الاقتصادية الضخمة للدولة الحديثة."⁽³⁾

أما في المجتمعات المعاصرة حالياً فقد اختلف الوضع من خلال ان النقود أصبحت من اهم وسائل التعامل الأساسية و الأكثر شيوعاً و تداولاً مما يبنني عليه ان تدفع الضرائب في شكل نقدي.

ثانياً الضريبة فريضة إلزامية:

"وبما انها ليست دفع اختياري يترك أمر المشاركة فيه إلى اختيار الأفراد أو الأشخاص المفروضة عليهم بل تدفع جبراً باعتبارها عملاً من السيادة التي تتمتع بها الدولة ومن ثم وضع نظامها القانوني دون أن يكون ذلك محلاً للإنفاق أو التفاوض مع الأفراد فالأفراد ملزمون بدفع الضرائب

1 محمد دويدار: مبادئ الاقتصاد السياسي، الجزء 4، بيروت، منشورات الحلبي الحقوقية، الطبعة الأولى، 2001، ص 220، 219.

(2) عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت لبنان، 1992، ص 151.

(3) محمد الصغير بعلي، يسري أبو العلا، المالية العامة، دار العلوم، عنابة 2003، ص 89.

الفصل الأول الأسس النظرية للضريبة و التمهرب الضريبي

سواء قبلوا أو لم يقبلوا و في حالة امتناع الافراد عن آدائها تعمد الدولة الى اجراءات قانونية من شأنها القيام بالتحصيل .⁽¹⁾

ثالثا الضريبة تدفع بصورة نهائية:

"و المقصود به ان مقدار الضريبة التي يلتزم بدفعه الافراد الى الدولة يكون بصفة نهائية اي أن الدولة لا تلتزم برد قيمتها لهم أو تعويضهم إياها وبذلك تختلف الضريبة عن الغرض العام التي تلتزم الدولة برده إلى المكتتبين فيه كما تلتزم بدفع فوائد عن مبلغ الاصل العام التابع للوعاء الضريبي الخاص به."⁽²⁾

رابعا الضريبة تدفع بدون مقابل:

"يقوم المكلف بدفع الضريبة دون أن يحصل على نفع خاص في حين ان هذا لا ينفي أن الفرد ينتفع بالخدمات التي تقدمها الدولة بواسطة المرافق العامة المختلفة باعتباره فردا في الجماعة وليس باعتباره مكلف بدفع الضرائب ويترتب على هذه الميزة أنه ولا يمكن النظر إلى مدى انتفاع الفرد بالخدمات العامة لتقدير مقدار الضريبة التي يتعين عليه دفعها بل ينظر إلى مدى قدرة الفرد على تحمل الأعباء العامة لتقدير مبلغ الضريبة ."⁽³⁾

خامسا الضريبة تهدف إلى تحقيق النفع العام:

"عرفت الضريبة في بادئ الأمر انه وسيلة لتوفير الأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة ولقد ظل الأفراد حتى وقت قريب لا يرون للضريبة من هدف سوى هذا الهدف المالي."⁽⁴⁾

"فالقانونيون الكلاسيكيون وحسب رأيهم أنهم يرون في الضريبة انها اداة لتوفير الأموال اللازمة والكافية لتغطية النفقات العامة من دون أن يكون لهذه الوسيلة أي تأثير في الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية و السياسية على اختلاف نظم المجتمعات."⁽⁵⁾

(1) منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، منشورات الجامعة المفتوحة، 1994، ص105.

(2) محمد عباس محرزى، مرجع سابق، ص17.

(3) عادل أحمد حشيش، أصول الفن المالي للاقتصاد العام، دار النهضة العربية، بيروت لبنان، 1999، ص119.

(4) حامد عبد المجيد نزار، مرجع سابق، ص121.

(5) فوزي عطوي، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت لبنان، 2003، ص57.

الفصل الأول الأسس النظرية للضريبة و التمهرب الضريبي

"إلا ان التشريع القانوني الحديث عمد الى ايضاح صورة اخرى و هي ان الضريبة من شأنها ان تؤثر في الاوضاع الاقتصادية و الاجتماعية و بالتالي انكار حياد الضريبة في كل ما هو موجود من قوانين و تشريعات معمول بها." (1)

المطلب الثاني : القواعد الأساسية لفرض و تحصيل الضريبة

الفرع الأول : القواعد الأساسية لفرض الضريبة

تعتبر قواعد لأن الضريبة تعد مورداً مالياً بالغ الأهمية، وتظهر أهمية القواعد التقنية هذه أثناء سن التشريع الضريبي الذي يتم إعداده من قبل السلطة المختصة و يجب مراعاة القواعد التالية:

- 1) قاعدة الملائمة في التحصيل . 2) قاعدة العدالة و المساواة. 3) قاعدة الاقتصاد في النفقات الجبائية. 4) قاعدة اليقين.

أولاً : قاعدة الملائمة في التحصيل

بمعنى تلائم ميعاد التحصيل وميعاد تحقيق الإيرادات ليتمكن المكلف من دفعها في حالة يسره المالي، دون أن يكون على عائق الخزينة أي تأخر أو اضطراب في تحصيل الأموال للخزينة العامة للدولة و يجب الأخذ بالاعتبارات الآتية:²

1. الضريبة على الأجور والرواتب تحصيلها يكون عن طريق الاقتطاع من المصدر أي الدخل حتى لا يشعر العامل بها أثناء الدفع.

2. فيما يخص الضرائب غير المباشرة: فالمكلف لا يشعر بوقوعها لهذا يتم تحصيلها وقت الشراء وهو الوقت المناسب لتحصيلها فالضريبة تعد جزء من الثمن في الغالب وهذا ما يسمى "التخدير الضريبي".

3. أن ينظر إلى مديني الضرائب و لاسيما المعسرين بعين الاهتمام والبحث عن الأسباب في تراكم ديون الضريبة وعدم سدادها.

4. إتباع مبدأ التسيط على فترات يتماشى مع فترات السيولة النقدية المتوفرة للممول من أجل دفع الضريبة دون تعب.

(1) فوزي عطوي، نفس المرجع السابق، ص 119.

² حسين مصطفى حسين، "المالية العامة"، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992، ص 46.

الفصل الأول الأسس النظرية للضريبة و التمهرب الضريبي

ثانيا: قاعدة العدالة والمساواة

يقصد بهذه القاعدة توزيع العبء المالي العام على كل أفراد المجتمع كل حسب قدرته المالية، ويتطلب هذا ملائمة الضريبة لنوع وعائدها وتقدير الإعفاءات المناسبة في الحالات الاجتماعية ولتحقيق مبدأ العدالة يشترط توفر العمومية في الضريبة ووحدتها كذلك.¹ يجب أن تكون الضرائب عادلة من حيث مساهمة المكلفين بدفعها كل حسب مقدرته وبما يتناسب مع حجم دخله، وقد يتم إعفاء المعدومين منهم وبذلك تتحقق المساواة بين رعايا المجتمع حسب آدم سميث².

و قد بين المشرع الجزائري ذلك في ما نصت عليه المادة 64 من الدستور 1996: "كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة، ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية".³

ثالثا: : قاعدة الاقتصاد في النفقات الجبائية ويقصد بها أن تكون النفقات الخاصة بالإجراءات الإدارية أقل، ففي حال كثرة الموظفين المنوط لهم التقدير والربط والحجز والتحصيل قد تزيد الأعمال المالية التي قد تفوق فيه قيمة الضريبة المحصلة والاقتصاد في النفقات يكون عن طريق عدة وسائل ومنها:

- 1.التقشف في الوسائل المادية.
 2. حسن تسيير الإدارة الجبائية.
 3. السيطرة على العامل البشري المكلف بذلك.
- يجب أن تحصل كل ضريبة بطريقة تجعل أقل حجم ممكن من النقود يخرج من أيدي الشعب مقارنة بما يجب أن يرد إلى الخزينة العمومية⁴.

رابعا: قاعدة اليقين

بمعنى أن تكون الضريبة واضحة من حيث المقدار وموعد الدفع وكيفية الدفع فلا يصلح أن يكون المكلف مغيبا كما ذكر حتى لا يقع المكلف في تناقض في مقدار التحصيل الضريبي

1 محمد جمال ذنبيات "المالية العامة و التشريع المالي"، دار الثقافة للنشر و التوزيع، الاردن، 2003، ص21.

2 طارق الحاج، "المالية العامة"، دار الصفاء للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، 1999، ص 20.

3 المادة 64، الجريدة الرسمية رقم 76 المؤرخ 27 رجب 1417 الموافق لـ 8 ديسمبر 1996، ص15.

4 محمد عباس محرز، إقتصاديات الجبائية والضرائب، دار هومة للنشر و التوزيع، 2004، ص24.

الفصل الأول الأسس النظرية للضريبة و التمهرب الضريبي

سواء من حيث المقدار او الزمن المحدد لها.

كل هذا من أجل رفع التظلم عن الممول وعدم ترك فرصة للتعسف في تقدير الضريبة أو الإساءة في استعمال السلطة من قبل الإدارة المختصة إقليمياً.

ويقتضي تطبيق هذه القاعدة توفر الشروط التالية:

1. ضرورة توفير الثبات و الاستقرار للنظام الجبائي لتمكن الإدارة من إعلام الممولين والتقليل من

مضايقة المكلف أو حدوث خلل للنشاط الاقتصادي في اطار تنفيذ السياسة العامة للدولة.

2. يجب أن تكون الأعمال التحضيرية للتشريع الضريبي مفصلة وواضحة وغنية عن كل اجتهاد

او تأويل من طرف المكلف.

3. ضرورة وضوح النصوص التشريعية والتنظيمية التي تسهل تطبيق الضريبة وتحصيلها وفهم

مدلولها من طرف الممول.

4. توفير وسائل الإعلام والدعاية لتقريب وجهات النظر بين المكلفين والإدارة، وإشعارهم

بالإجراءات الجبائية الجديدة مثل إعداد النماذج البسيطة والمنشورات والملصقات.

إذا تلعب وسائل الإعلام المرئية واللامرئية دوراً بالغ الأهمية في إنعاش الاقتصاد وتحقيق مداخل أكثر.

الفرع الثاني : القواعد الأساسية لتحصيل الضريبة

يقصد بقواعد تحصيل الضريبة القواعد القانونية التي حددها المشرع لجباية الضريبة من المكلفين

إلى خزينة الدولة، وتثير عملية تحصيل الضريبة عدة نقاط أساسية منها:

- الواقعة المنشئة للضريبة.

- طرق التحصيل.

- ضمانات التحصيل.

- جهة التحصيل.

- مواعيد التحصيل.

الفصل الأول الأسس النظرية للضريبة و التهرب الضريبي

أولاً: الواقعة المنشئة للضريبة

تختلف الواقعة المنشئة للضريبة باختلاف التشريعات في كل بلد وتعني الواقعة المنشئة للضريبة التصرف الموجب لحصول الدولة على الضريبة من المكلف بها.

وفيما يتعلق بالضرائب المباشرة نجد أن الضريبة على إيرادات القيم المنقولة مثلاً: تتمثل الواقعة المنشئة لها في توزيع إيراد القيم الخاضعة للضريبة، أما في ضريبة الأرباح التجارية والصناعية فهي تحقق الربح في نهاية السنة المالية للمؤسسة، وفي الضريبة على الرواتب والأجور فإن الواقعة المنشئة هي حصول الفرد على الراتب والأجر، وفي الضريبة على المهن غير التجارية تعتبر انتهاء السنة المالية بتحقيق أرباح هو الواقعة المنشئة للضريبة.¹

أما في الضريبة غير المباشرة، فيعتبر اجتياز السلعة للحدود الإقليمية سواء عند التصدير أو عند الاستيراد هو الواقعة المنشئة للضريبة هو إنتاج السلعة ويعتبر توثيق العقد الناقل للتصرف القانوني بنقل الملكية هو الواقعة المنشئة للضريبة على انتقال الملكية أي رسم التوثيق والتسجيل.²

ثانياً: طرق التحصيل

1. الدفع غير المباشر:

و تسمى عملية الحجز من المنبع تتطلب وجود وسيط بين المكلف والإدارة الضريبية حيث يقوم هذا الوسيط بدفع الضريبة لدى مصلحة التحصيل ثم يقوم فيما بعد لتحصيلها من المكلف الفعلي وتمتاز بسهولة التحصيل والتخفيف من حساسية المكلف اتجاه الضريبة والحد من التهرب الضريبي ويلجأ المشرع إلى هذه الطريقة بالنسبة للضرائب على الدخل. وتطبق طريقة الحجز من المنبع على الرواتب والأجور وكذلك على ضرائب الإنتاج والاستهلاك فالضريبة تحصل من المنتج أو التاجر الذي يقوم بتحصيلها بدوره من المستهلك عن طريق رفع ثمن السلعة بمقدار الضريبة و ثم الحصول على مقدارها دون ارهاق.

¹ سوزي عدلي ناشد، "ظاهرة التهرب الضريبي واثارها على اقتصاديات الدول النامية"، منشورات الحلبي القانونية، لبنان، الطبعة الأولى، 2008، ص 210-211.

² محمد عباس محززي، "اقتصاديات الجباية والضرائب"، المرجع السابق، ص 24.

الفصل الأول الأسس النظرية للضريبة و التهرب الضريبي

2. الدفع المباشر:

هذه الطريقة متبعة في معظم دول العالم وتعني التزام المكلف بالتصريح بدخله لدى المصالح الضريبية واعتمادا على تصريحه تقوم الإدارة الضريبية بحساب الضريبة الواجبة ويقوم المكلف بدفعها عن طريق التصريح.

ثالثا: ضمانات التحصيل

1. منح المشرع الموظفين المختصين في مصلحة الضرائب حق الاطلاع على الوثائق والأوراق والدفاتر الموجودة لدى المكلف من أجل تمكينهم من تحديد دين الضريبة.
2. تعد كافة وسائل مكافحة التهرب الضريبي ضمانات لتحصيل الضريبة.
3. تقرير حق امتياز دين الضريبة على معظم الديون الأخرى: حيث يستوفي دين الضريبة قبل غيره من الديون الأخرى، ويكون للخبزينة العامة حق التتبع للحصول على المبالغ المستحقة ضمانا للتحصيل.
4. عدم المقاصة في دين الضريبة فلا يجوز إجراء المقاصة بالنسبة لدين الضريبة مع أي دين للمكلف على الدولة. ويرجع ذلك إلى أن الضريبة تعد من الموارد السياسية التي تمس كيان الدولة بالإضافة إلى أن مصلحة الدولة تقتضي حصولها على كافة الإيرادات المقررة في الميزانية لتتمكن من الوفاء بالتزاماتها ونفقاتها العامة.¹
5. تقرير قاعدة الدفع ثم الاسترداد: وهي قاعدة مقررة في التشريع الضريبي حيث يلزم المكلف بدفع دين الضريبة إلى الجهة المختصة ثم بعد ذلك يستطيع الطعن في فرضها أو مقدارها وهذا من أجل مصلحة الدولة لكي لا يتماطل المكلفون بدفع الضريبة بحجة الطعن.
6. تقرير حق إصدار أمر بالحجز الإداري على الأموال ضد المكلفين الذين يتأخرون عن سداد دين الضريبة ولا يجوز التصرف في هذه الأموال إلا إذا رفع الحجز بحكم.

¹ سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 212.

الفصل الأول الأسس النظرية للضريبة و التمهرب الضريبي

رابعاً: جهة التحصيل

تقوم الإدارة الضريبية التي هي جزء من الإدارة المالية التي هي بدورها جزء من الجهاز الإداري للدولة بتحصيل الضريبة، ملتزمة في ذلك بتطبيق القانون الذي يحدد لكل ضريبة تحصيلها.

خامساً: مواعيد التحصيل

والمقصود ان القانون يحدد ميعاد تحصيل كل ضريبة مراعيًا في ذلك مصلحة الخزينة العمومية من جهة ومصلحة المكلفين من جهة أخرى، فبالنسبة للضرائب المباشرة مثل الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية تدفع سنويًا مرة واحدة، أما بالنسبة للضريبة على المرتبات والأجور فهي تحصل بصورة شهرية.

أما بالنسبة للضريبة غير المباشرة، فتحصيلها يتم على مدار السنة وليس لها وقت محدد.

المطلب الثالث : أهداف و أنواع الضريبة

الفرع الأول : أهداف الضريبة

لقد اعتمد التقليديون في تحديد أهداف الضريبة على الجانب التمويلي لها فقط إلا أن النظرة الحديثة تعدته إلى استخدام الضريبة لأغراض اقتصادية و اجتماعية بالإضافة إلى أغراض مالية

أولاً: الأهداف السياسية

تستطيع بعض الدول التي تهدف إلى الاشتراكية تقليل الفوارق بين الدخل عن طريق الضرائب التصاعدية أو تحديد حد أقصى للدخل و بذلك تتحول المداخلات من أيدي الأفراد إلى الدولة التي تتولى هي أنفقتها بناءً على الخطة الاقتصادية العامة للدولة كما أن فرض رسوم جمركية مانعة على منتجات بعض الدول و تخفيضها على منتجات دولة أخرى ، و لهذا يعتبر استعمال الضريبة لأهداف سياسية².

ثانياً: الأهداف الاقتصادية

- 1- ضمان تشغيل و توفير مناصب شغل جديدة حيث أن تحقيق التنمية الاقتصادية يؤدي إلى تطوير القطاعات و منه توفير مناصب شغل جديدة .
- 2- تشجيع التصدير بإعفاء المصدرين من دفع الضرائب .

1 حامد عبد المجيد دراز ، مرجع سابق، ص1270.

الفصل الأول الأسس النظرية للضريبة و التمهرب الضريبي

- 3- التكفل بتسديد الديون الخارجية حيث أن الدولة تسعى إلى فرض الضرائب على الأنشطة المختلفة من أجل الحصول على أكبر قدر من الأموال تمكنها من دفع ديونها الخارجية.
- 4- الحد والكبح من استهلاك بعض الموارد الكمالية المستوردة و ذلك عن طريق رفع نسبة الضرائب على المواد التي لا تعد ضرورية لاستهلاك من أجل النهوض بالقطاعات الأخرى أو تشجيع استهلاك المواد الضرورية.
- 5- الوقاية من حالات التضخم عن طريق معدلات الضرائب في الحالات التضخمية وذلك لامتصاص الفائض من النقود و تخفيضها في الحالات الانكماشية لتوفير الأموال (النقود) اللازمة.

ثالثا: الأهداف المالية

إن الغرض من فرض الضريبة هو تغطية النفقات العامة و تحقيق التوازن المالي عن طريق خلق الإيرادات اللازمة لتغطية النفقات ، والضريبة تؤدي وظيفة مالية هامة بموجبها تقوم الدولة والجماعات التابعة لها بالحصول على موارد مالية كبيرة من أجل تغطية النفقات العمومية و اشباع حاجات الافراد،وهذا في اطار تنفيذ السياسة العامة للدولة.

رابعا : الأهداف الاجتماعية

- 1- محاربة الظواهر الاجتماعية و هذا بتخصيص بعض الاقتطاعات الضريبية للتصدي لبعض الآفات و ذلك عن طريق فرض معدلات ضريبية عالية على إنتاج و استهلاك بعض المواد.
- 2- التقريب في المداخل و التقليل من التفاوت الطبقي حيث يمكن للدولة أن تحقق التقارب بين المداخل بلجوئها لسياسة الضرائب التصاعدية و هنا نقوم بالاقتطاع من أصحاب المداخل العليا أكثر مما تقتطع من أصحاب المداخل الدنيا¹.
- 3- التقليل من الأزمات المتعلقة بالسكن حيث يتم ذلك تفرض الدولة لضرائب محددة على العقارات (المباني) القديمة ، و إعفاء المباني و العقارات الجديدة من الضريبة.
- 4-التقليل من استهلاك بعض المواد المضرة بالصحة العمومية كالتبغ و الخمر.

¹ فريد حداد ،"اشكالية التمهرب الضريبي"،دار الفكر الحديث للنشر و التوزيع ، مصر،الطبعة الثانية،2008 ، ص 8 .

الفصل الأول الأسس النظرية للضريبة و التهرب الضريبي

الفرع الثاني : أنواع الضريبة

تنقسم الضرائب الى انواع عديدة تختلف باختلاف زاوية النظر اليها :

أولاً: من حيث الواقعة المنشئة للضريبة تنقسم إلي

1- واقعة تمتلك رأس المال

2- واقعة الإنتاج

3- واقعة الاستهلاك

4- واقعة تحقق الدخل

ثانياً: من حيث تحديد وعاء الضريبة تنقسم إلي

1-ضريبة وحيدة

2-ضريبة متعددة

ثالثاً : من حيث تحمل عبء الضريبة تنقسم إلي

1- ضريبة مباشرة

2- ضريبة غير مباشرة

رابعاً: من حيث المادة الخاضعة للضريبة تنقسم إلي

1- ضرائب علي الأشخاص

2- ضرائب علي الأموال

خامساً: من حيث السعر تنقسم إلي:

1- ضريبة نسبية

2- ضريبة تصاعدية

أولاً: من حيث الواقعة المنشئة للضريبة

1- واقعة الاستهلاك:

تفرض هذه الضريبة علي أساس إنفاق الفرد لدخله وهي ضريبة متنوعة ومتعددة وهذا وفقاً لطبيعة الأنظمة الضريبية وهذا لأن هذا النوع من الضرائب يفرض بصفة خاصة علي السلع التي يصعب التحكم في تحديد إنتاجها لكثرة المنتجين والسلع وهنا تجدر بنا التفرقة بين السلع الأساسية والسلع الترفيهية وسلع الاستهلاك الجاري. والضرائب التي تفرض علي السلع الأساسية تكون حصيلتها

الفصل الأول الأسس النظرية للضريبة و التمهرب الضريبي

وفيرة لأن الأفراد لا يستطيعون الاستغناء أو التقليل منها حتى ولو أرتفع ثمنها كالحليب والدقيق مثلا.¹

2- واقعة الإنتاج:

تفرض عند إجراء تحويل علي المواد الأولية (الخام) بالتصنيع وإخراجها في شكل سلعة تامة الصنع حيث يؤخذ بعين الاعتبار عند فرض هذه الضريبة عدد الوحدات المصنوعة، إضافة إلي أن هذا النوع من الضريبة مرتبط بعدد المنتجين أي كلما كان العدد محدودا أو معروفا كان الإنتاج كذلك.²

3- واقعة تحقق الدخل:

تحثل الضرائب علي الدخل مكان الصدارة في كل النظم الضريبية للعالم أجمع. فلقد وجدت الدول في الضرائب علي الدخل من الخصائص ما دفعها إلي الاعتماد عليها في تمويل نفقاتها بمورد مالي غزير الحصييلة متجدد الوعاء تتجاوب إجراءات ربطه وتحصيله مع عدد من مستويات الكفاءة الإدارية. ورغم هذا التاريخ الطويل وهذا الإقبال الجماعي علي فرض ضرائب علي الدخل. فإن أي من هذه التشريعات الضريبية لم تقدم لنا تحديداً قاطعا لمفهوم الدخل.³ ويتميز الدخل بصفاته الدورية خلال فترة زمنية معينة اصطلح علي أنها سنة.

4- واقعة تمتك رأس المال: " وهو ما يمتلكه الشخص مجموعا من أموال عقارية أو منقولة في لحظة زمنية معينة، سواءً كانت منتجة لدخل أو غير منتجة"

ولقد أيد بعض الكتاب الاشتراكين هذه الضريبة والمتمثلة في نزع ملكية رأس المال ولو جزئيا. إضافة إلي أنها ستقلل من التفاوت في توزيع الثروة كما يناصر بعض الكتاب فرض هذه الضريبة للاستغناء عن فريضة الدخل لأنهم يرون أن ما يملكه الشخص في لحظة معينة من الأموال أبلغ في الدلالة علي قدرته علي الدفع مما يحفز أصحاب رؤوس الأموال العاطلة إلي استثمارها حتى لا تستهلكها الضريبة المتكررة مما يفيد الاقتصاد .

¹ محمد عباس محرزى: مرجع سابق، ص 265-266.

² محمد جمال ذنبيات: مرجع سابق، ص 125.

³ خليل عواد أبوحشيش: المحاسبة الضريبية، دار الحامد للنشر، سوريا، 2004، ص 22.

الفصل الأول الأسس النظرية للضريبة و التمهرب الضريبي

إلى جانب هذه الضريبة هناك ضريبة أخرى تفرض علي الزيادة في رأس المال والزيادة قد تنشأ بسبب ظروف المجتمع كزيادة القيمة العقارية كما يمكن أن تضيف الضرائب علي التركات لأن انتقال الثروة من شخص لآخر بالوراثة لا دخل للوريث في سبب هذا الانتقال وبالتالي كان للدولة حق فرض ضريبة على انتقال التركة.¹

ثانياً: من حيث تحديد وعاء الضريبة

¹ - **ضريبة متعددة**: يقوم هذا النظام علي أساس تعدد الضرائب المفروضة وتتوعها بحسب تعدد الأوعية والإيرادات القابلة لفرض الضرائب عليها، بمعنى أنه لو وجدت إيرادات ذات طابع صناعي وتجاري فيلزم أن تفرض ضريبة تتناسب مع طبيعتها.² كما يحقق نظام الضرائب المتعددة مزايا عديدة أهمها:

أ- **من ناحية اعتبارات العدالة**: فإن تعدد الأوعية يتيح الفرصة للتعرف علي مصدر الدخل في كل حالة. وبالتالي يتيح الفرصة للتعرف علي ظروف الممول وهو بصدد تحقيق دخله.

إن الضريبة المتعددة أقل وطأة في وقعه وأثره علي الممول، لأن دفع الممول أكثر من ضريبة بحسب تعدد الإيرادات التي يحققها أهون عليه من دفعها كلها دفعة واحدة.³

ب- **من حيث قاعدة الملائمة**: حيث أن هذا النظام أقرب إلي تحقيقها فهو يسمح باختيار أنسب الطرق وأكثرها ملائمة لكل إيراد علي حدا، فهو يفرض ضريبة تتلائم مع طبيعة كل إيراد علي حدا.

2- ضريبة وحيدة: حيث يعني نظام الضريبة الموحدة. والتي يسميها بعض الفقهاء -بالضريبة علي الدخل العام- أن تنظم الدخول المختلفة التي يحصل عليها نفس الممول في وعاء واحد تفرض عليه الضريبة، وهو ما يعني النظر إلي عناصر دخل الممول بإعتبارها وحدة واحدة بصرف النظر عن إختلاف مصادرها، ويرى أنصار نظام الضريبة الموحدة أنه يحقق مزايا متعددة أهمها:

¹ محمد عباس محرز، "اقتصاديات الجباية و الضرائب"، مرجع سابق، ص 250.

² خالد شحادة الخطيب، خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الثانية، 2005، ص 163.

³ حسين مصطفى حسين، مرجع سابق، ص 62.

الفصل الأول الأسس النظرية للضريبة و التهرب الضريبي

أ- من حيث العدالة الضريبية: فإن هذا النظام أقرب إلي تحقيقها بسبب ما يتيح من النظرة الإجمالية والشاملة لكل الإيرادات التي يحققها المكلف مرة وحيدة مطلقاً.

ب- من حيث قاعدة الإقتصاد في التحصيل: تعد هذه الضريبة أكثر إقتصاداً في نفقات جبايتها وذلك بسبب طبيعة النظام وما يتسم به من بساطة وسهولة أي يترتب عليه قلة الأجهزة الإدارية.¹ في نظام الضريبة الموحدة يسهل علي الممول معرفة مقدار العبء الضريبي المفروض عليه أي لا يمكن من التهرب الكلي أو الجزئي.

ثالثاً: من حيث تحمل عبء الضريبة

تنقسم الضرائب الى مباشرة و غير مباشرة من خلال الاعتماد على عدة نواحي أهمها:

1- **من الناحية القانونية:** الضرائب المباشرة تتم بموجب وثيقة محضرة سلفاً تحتوي علي اسم المكلف ومقدار الدين الضريبي. كما أنه في إمكان إدارة الضرائب ملاحقة المكلف قضائياً في حالة تأخره. أو امتناعه عن دفع الضريبة أما الضرائب غير المباشرة فوجود الوثيقة أمر غير ضروري فيها و لا تفرض مباشرة علي دافعيها ولكنهم يدفعونها بشكل غير مباشر للأشخاص الذين يدفعونها مباشرة من دون إرهاق.

2- **من الناحية الإدارية :** إذا نظرنا إليها من هذه الزاوية فإن صيغة التعريف تبقى شكلية وتتعلق بالتقسيم الإداري لمصلحة الضرائب حيث أن الضرائب المباشرة هي التي تحسب وتعطي بما فيها عملية القبض والملاحقة من قبل إدارة الضرائب المباشرة أما الضرائب غير المباشرة فتتم من قبل إدارة الضرائب غير المباشرة من دون الجمع بين الإدارتين في ادارة واحدة.

3- **من الناحية الاقتصادية :** من هذه الناحية الضريبة المباشرة هي التي لا يستطيع المكلف القانوني نقل عبئها للغير، أي أن الممول القانوني هو نفسه الممول الفعلي للضريبة وتفرض علي العناصر التي تتمتع نسبيًا بالدوام و الاستقرار (العمل، رأس المال) ويقصد بذلك أن الضريبة تفرض مباشرة على ما يمتلكه الفرد من دخل أو رأس المال، وهي نوعان:

¹ عطية عبد الواحد: مبادئ واقتصاديات المالية العامة، مصر، دار النهضة العربية، 2000، ص558.

الفصل الأول الأسس النظرية للضريبة و التهرب الضريبي

أ- **الضرائب على رأس المال:** وهي الضرائب التي تفرض على الثروة أو رأس المال وليس على الدخل الناتج عنه ويقصد برأس المال ما يمتلكه الفرد من أمال عقارية أو منقولة في مدة زمنية معينة سواء كانت هذه الأموال منتجة أو غير منتجة كالأراضي والعقارات المبنية والنقود والأسهم والسندات.

ب- **الضرائب على الدخل:** وهي الضريبة التي تفرض على القيمة النقدية التي تتحقق بصفة دورية من مصدر يتمتع بدرجة من الثبات و الاستقرار النسبي خلال فترة زمنية معينة مثل الرواتب والأجور والأرباح التجارية و الصناعية وتدفع مرة واحدة.

أما **الضريبة غير المباشرة:** فهي تلك الضريبة التي يستطيع المكلف القانوني أن ينقل جزءا من عبئها للمستهلك النهائي وبالتالي فإن المكلف الفعلي يختلف عن المكلف القانوني وهي نوعان:¹
أ- **الضرائب على التداول:** وهي الضرائب التي تفرض انتقال الثروة و العقارات من شخص إلي آخر وغرضها تحقيق مصدر مالي للدولة، وهي نوعان:

I. **ضريبة على التسجيل:** وهي الضريبة التي تفرض عند إثبات واقعة انتقال الملكية من شخص إلي آخر.

II. **ضريبة الدمغة:** وهي الضريبة التي تفرض على عملية تداول الأموال.

ب- **الضرائب على المستهلك:** وهي الضريبة التي تفرض على الفرد بمناسبة حدوث واقعة الإستهلاك أو الإنفاق لتحقيق أغراض إقتصادية أو إجتماعية أو مالية للدولة وهي نوعان (ضرائب جمركية وضرائب على الإنتاج).

1 - محمد عباس محرزى "اقتصاديات الجباية و الضرائب" مرجع سابق ص 249.

الفصل الأول الأسس النظرية للضريبة و التمهرب الضريبي

رابعاً: من حيث المادة الخاضعة للضريبة

1- **ضرائب علي الأموال:** تفرض هذه الضريبة علي كل ما يملكه الشخص من أموال داخل المجتمع سواء تمثلت في رأس ماله أوفي دخله كما سبق الإشارة له في ضرائب علي الأشخاص. وقد حلت هذه الضريبة محل ضريبة علي الأشخاص نظراً لتطور الضرائب والتطور الإجتماعي.

وتكون الضرائب المفروضة علي رأس المال أو الدخل ضرائب مباشرة أما الضرائب المفروضة علي إستثمارات الثروة كالإنفاق أو الإستهلاك، التداول فهي ضرائب غير مباشرة¹

2- **ضرائب علي الأشخاص :** ومع إرتقاء المجتمعات وتعقد الحياة الإقتصادية وإزدياد حاجة الدولة للأموال، عجزت الضرائب علي الأشخاص علي أن تفي حصيلتها الضئيلة لهذه الإحتياجات المتزايدة. فتطور مفهوم الضرائب فأصبح ينصب علي ما يملكه الفرد من مال وليس عليه شخصياً، فظهرت التشريعات الضريبية في صورة ضريبة الأموال. أي أن كل الدول الحديثة إتجهت إلي فرض ضرائبها علي المال في كل صورته وأوضاعه، أي سواءً كان عاملاً من عوامل الإنتاج أو عائد من عوائده (عقار أو منقول، سلعة إستثمارية أو سلعة إستهلاكية) متخذاً صورة دخل أو ثروة أو إنفاق.²

خامساً: من حيث السعر

1- **ضريبة تصاعدية:** وهي التي يزيد سعرها بإزدياد المادة الخاضعة لها. حيث يستند أنصار هذه النظرية إلي فكرة تناقص المنفعة حيث تقتضي هذه الفكرة بأن منفعة وحدات الدخل تتناقص تدريجياً كلما زاد عدد هذه الوحدات وبالتالي فإنهم سيطبقون سعر أقل علي لوحدات الأولى من الدخل لأن المنفعة من تلك الوحدات لصاحب الدخل أو المال كبيرو وبالتالي نرفع سعر الضريبة تدريجياً كلما زاد عدد تلك الوحدات لأن منفعتها تقل تدريجياً.³

¹ محمد عباس محرزى "اقتصاديات الجباية و الضرائب" مرجع سابق، ص250.

² عطية عبد الواحد، مرجع سابق، ص672.

³ محمد عباس محرزى "اقتصاديات الجباية و الضرائب"، مرجع سابق، ص230.

الفصل الأول الأسس النظرية للضريبة و التهرب الضريبي

2- ضريبة نسبية: وهي الضريبة التي يبقى سعرها ثابتا رغم تغير المادة الخاضعة لها. وتتنحصر حجة المقرين بفرض هذه الضريبة في بساطتها لأنها في رأيهم تحقق العدالة، كما أنها لا تهدد الثروات والدخول، لكن أنصار تصاعدية الضريبة إنتقدوها لأنها غير عادية أو بمعنى آخر يرون أن عدالتها ظاهرية فقط بينما جوهرها غير عادل حيث أنها لاتفرق بين أصحاب الدخل الضعيفة من غيرهم أصحاب الدخل الجيدة.¹

المطلب الرابع : دور الضريبة في الاقتصاد الوطني

تتطور الضريبة تبعا لتطور النظم الاقتصادية حيث تطور دورها من تغطية النفقات العامة إلى تحقيق سياسة الدولة الاقتصادية و الاجتماعية و لهذا يمكن أن نستخدم الضريبة للتأثير على الأسعار و ذلك بفرض بعض الضرائب على بعض السلع المستوردة و الإعفاء للبعض الآخر أو التقليل من الاستهلاك و الحد من الاستيراد .

إن الضريبة لها دور فعال في رفع المستوى المعيشي و مستوى الادخار القومي و المساهمة في الحد من الاستهلاك الكمالي و كذا الزيادة في الاستثمار إلا أنها تواجه مشاكل مثل التهرب الضريبي الذي ينبغي على الدولة التخلص منه . فالضريبة تساهم بقسط كبير في التنمية المحلية و التي شأنها أن ترفع درجة التطور الاقتصادي ، إن مفهوم دور الضريبة يتغير بتغير مفهوم الدولة في الحياة الاقتصادية و الاجتماعية لأنه تتماشى مع سياسة الدولة المنتهجة ، لهذا فإن النظام الضريبي لأي بلد يتعلق بالنظام الاقتصادي و الاجتماعي المتبع و يتعلق بدرجة تموه ، فإن الدول النامية دورها استثنائي بوصفة يتكفل بخل مبلغ مالي معين لتمويل التنمية حيث نجد أن حصيلة الضرائب في الدول النامية قليلة و لا تعطي كل الاحتياجات فهي موجهة للإنفاق الاستهلاكي و جزء ضئيل يوجه للادخار كما تستخدم الضريبة للتأثير على الإنتاج و ذلك عن طريق تشجيع الاستثمار و الادخار كذا تشجيع بعض الصناعات و المهن على حساب صناعات و مهن أخرى تعتبر قليلة النفع العام أما في الدول المتقدمة فالضريبة لها دور إصلاحي خاصة بإعادة توزيع الدخل القوم و معالجة مشاكل الدورة الاقتصادية .

¹ محمد عباس محرزى "اقتصاديات الجباية و الضرائب"، مرجع سابق، ص229.

الفصل الأول الأسس النظرية للضريبة و التمهرب الضريبي

خلاصة المبحث

تعتبر الضرائب من أهم مصادر إيرادات الدولة ، ليس فقط باعتبار ما يمكن أن تعود به من موارد مالية فحسب ، و لكن لأهمية الدور الذي تلعب في تحقيق أغراض السياسة المالية و ما تثيره من مشاكل فنية و اقتصادية ، و ما يترتب عليها من آثار اقتصادية و اجتماعية .

و يستطيع المشرع الضريبي من خلال التخطيط الجيد و الدقيق بالتحكم في مختلف الضرائب و التي بدورها لها تأثير مباشر على سياسة الدولة و عملية الاستثمار تماشيا مع خطة التنمية للبلاد و يلاحظ حاليا وجود توجه كبير في الدول النامية نحو استخدام الضريبة لتقديم المزايا و محفزات الضريبة ، التي من شأنها تحفز الاستثمار و توجهه و ذلك في إطار قوانين خاصة لتشجيع الاستثمارات ، و تعود أسباب هذه التوجه إلى عوامل عدة نذكر من بينها : -

1- منظمة التجارة العالمية ، و الشروط الحالية للانتساب إليها .

2- التكتلات الاقتصادية العالمية .

الفصل الأول الأسس النظرية للضريبة و التهرب الضريبي

المبحث الثاني : ماهية التهرب الضريبي في الجزائر

بعد أن تعرضنا للضريبة والتي تمثل أهم مصدر من مصادر الإيرادات العامة للدولة، إلا أن تقدير حصيلتها و جمعها لا يتم بالسهولة التي نتخيلها وهذا يعود للمشاكل العديدة التي قد تواجه الأجهزة الضريبية. ومن أهم هذه المشاكل ،مشكلة التهرب الضريبي، التي تعد من بين المشاكل الكبرى التي تعاني منها جميع الدول بدرجات متفاوتة ،فهو يقل في الدول المتقدمة ويتفاقم في دول العالم الثالث بصفة خاصة. وله أضرار كثيرة، خاصة علي خزانة الدولة والممولين الذين لا يريدون التهرب ،كما أنه يؤدي إلي رفع سعر الضرائب الموجودة لتغطية العجز الذي سيحصل ونتيجة لكل هذا فإنه يضر بالمجتمع ككل لأنه يحرم الأشخاص من المرافق العامة والخدمات التي كانت الدولة ستوفرها لو أنها حصلت علي تلك الضرائب، إضافة إلي تفشي ظاهرة الغش، وذهاب الأمانة من المجتمع. ولقد تناولنا في هذا المبحث تعريف التهرب الضريبي، وأسبابه، وصوره، وأنواعه، وأخيرا آثاره.

المطلب الأول : مفهوم و أشكال التهرب الضريبي في الجزائر

الفرع الأول : مفهوم التهرب الضريبي في الجزائر

الغش لغويا: الخيانة

التهرب لغويا: أصلها هرب أي الإفلات والفرار من أمر ما.

التهرب والغش الضريبي اصطلاحا:

هناك اختلاف بين المفهومين: فالغش الضريبي يعني مخالفة القانون عمدا بعكس التهرب الضريبي الذي يعني: "الاستعمال ببراءة للإمكانيات المتاحة من طرف القانون"¹ للتهرب الضريبي عدة مصطلحات من أهمها: الغش الضريبي، التملص الجبائي أو العصيان الجبائي، التجنب الجبائي... الخ، هذه المصطلحات و غيرها تحد من إمكانية إعطاء تعريف شامل و دقيق للتهرب الضريبي بحيث يتغير هذا التعريف من مؤلف إلى آخر و من تشريع إلى آخر ومن اقتصادي، قانوني إلى جبائي ، ولفهم التهرب الضريبي أكثر سوف نعرض التعاريف الآتية:

1- إنجاة نوي "فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر" رسالة ماجستير ، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة

الفصل الأول الأسس النظرية للضريبة و التهرب الضريبي

- التهرب من الضريبة يعني تمكن المكلف من التخلص كلياً أو جزئياً من تأدية الضريبة المتوجبة عليه¹.

- التهرب الضريبي هو أيضاً عملية يقوم بها الممول بهدف تخفيض الضريبة المستحقة عليه إما بصورة كلية أو جزئية من خلال إخفاء كل أو بعض عناصر المادة الخاضعة للضريبة، فهي عملية غير قانونية تتحقق بمخالفة القواعد القانونية السائدة و ينجم عليها آثار سلبية على الحصيلة الضريبية و عند اكتشافها يتعرض من يقوم بها للمسائلة القانونية في ضوء ما تقرره القوانين السائدة من عقوبات مالية و جنائية في هذا المجال و هي تختلف بشدة عن عملية نقل العبء الضريبي التي تتم في إطار قانوني و أخلاقي لا يكون لها تأثير سلبي على الحصيلة الضريبية².

- التهرب الضريبي هي تلك المخالفات القانونية المتمثلة في عدم الامتثال للتشريع الضريبي، أو التغييرات الموجودة في القانون من اجل التخلص من أداء الواجب الضريبي بجميع الوسائل و الأشكال سواء تعلق الأمر بالعمليات المحاسبية، أو الحركات المادية، وذلك بكل أو بجزء من المبلغ الواجب الدفع للخرينة العمومية و الذي تستعمله الدولة في تغطية نفقاتها، و تحقيق أهدافها الاقتصادية و الاجتماعية³

- يوجد التهرب الضريبي عندما يتخلص المكلف القانوني من عبء الضريبة (كلياً أو جزئياً) دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر. في هذه الحالة لا تحصل الإدارة أية ضريبة⁴.

- التهرب من الضريبة يعني إفلات الممول من الضريبة المفروضة عليه، وذلك عن طريق الغش و مخالفة القانون، و قد يحدث التهرب وقت تحديد وعاء الضريبة و ذلك عن طريق إخفاء

¹ مهدي محفوظ، علم المالية العامة، و النشر المالي و الضريبي، الموازنة و النفقات و الواردات و القروض العامة، دراسة مقارنة، الطبعة 2005، ص4، ص377.

² عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، اقتصاديات الضرائب (سياسات، نظم، قضايا معاصرة)، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2007، ص151.

³ حميدة بوزيدة، جباية المؤسسات، دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة، الرسم على القيمة المضافة، دراسة نظرية أو تطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2007، ص39.

⁴ محمد دويدار، دراسات في الاقتصاد المالي، النظرية العامة في مالية الدولة، السياسة المالية في الاقتصاد الراسمالي، دار المعرفة الجامعية، 1996، ص299.

الفصل الأول الأسس النظرية للضريبة و التهرب الضريبي

الممول لبعض المادة الخاضعة للضريبة، أو بتقديم إقرار غير صحيح ، و أيضا قد يكون التهرب بمناسبة تحصيل الضريبة، وذلك كما لو قام الممول بإخفاء ثروته¹.

- التهرب الضريبي هو محاولة بعض المكلفين بالتهرب من دفع الضرائب المستحقة عليه و يترتب على هذا التهرب الإخلال بمبدأ المساواة أمام الأعباء العامة ، كما انه يضعف من إنتاجية الضرائب (حصيلة الضريبة) و يضر بالمنافسة بين الوحدات الاقتصادية المختلفة ، لأن المكلف الذي يتمكن من عدم دفع الضريبة سيكون، في وضع أفضل اقتصاديا من ذلك الذي دفعها ، وظاهرة التهرب تعتبر مسألة أخلاقية ترتبط بمخالفة القوانين و الأنظمة².

من هنا و من كل التعريفات التي تطرقنا إليها فيما يخص التهرب الضريبي، يتضح لنا انه رغم اختلافها إلا إنها مكملة لبعضها البعض و تؤدي بنا إلى استخلاص العناصر المكونة للتهرب الضريبي و هي :

- صفة المكلف بالضريبة ، شخص طبيعي أو معنوي كان.
- استعمال وسائل مشروعة أو غير مشروعة.
- عدم نقل عبء الضريبة إلى شخص آخر.
- حرمان الخزينة العمومية من حصيلة الضرائب التي تؤول إليها.

و أخيرا يمكننا اقتراح تعريف موحد للتهرب الضريبي وهو: " أن يقوم المكلف بالضريبة من التخلص من عبئها كليا أو جزئيا، و ذلك دون نقل عبئها على الغير، باستعمال وسائل و طرق مشروعة أو غير مشروعة تؤدي في النهاية إلى حرمان الخزينة العمومية من إيراداتها". وقد نص عليها الدستور الجزائري 1996 في مادته 45 و مختلف القوانين الأخرى في عدة نصوص متفرقة بين قانون التسجيل وقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المأخوذة من الجريدة الرسمية العدد 86 لسنة 2002 ،وستنطبق لبعض هذه المواد وهي كالتالي:

¹ حسين مصطفى حسين، مرجع سابق، ص58.

² عبد الغفور إبراهيم احمد، مبادئ الاقتصاد والمالية العامة، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2013 ، ص246.

الفصل الأول الأسس النظرية للضريبة و التهرب الضريبي

المادة 45 من الدستور: "كل شخص يعتبر بريئا حتى تثبت جهة قضائية نظامية إدانته مع كل الضمانات التي يتطلبها القانون".¹

المادة 28: تعد أحكام المادة 303 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة تحرر كما يلي:
المادة 303-1 « يعاقب كل من تملص أو حاول التملص بإستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع أو تصفية كليا أو جزئيا»²

المادة 56: تعدل أحكام المادة 532 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وتحرر كما يلي:
المادة 532: « يعاقب كل من يستخدم طرق إحتيالية للتملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو التصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم التي تخضع لها....»³

الفرع الثاني : أشكال التهرب الضريبي في الجزائر

وعلي هذا الأساس يمكن حصر أشكال التهرب الضريبي في شكلين وهما:

أولاً: التهرب الضريبي البسيط

وهو كل تصرف أو حذف بسوء نية أو تؤخر أو عدم تقديم تصريحات يقوم به المكلف بالضريبة لهدف التهرب منها وذلك كتقديم التصريحات ناقصة لأجل التخلص من الضريبة دون إستعمال عنصر التدليس،⁴

ورد ذكره في المادتين 192 و193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

المادة 192 : 5

1-تفرض تلقائيا الضريبة علي المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح السنوي،حسب الحالة،إما بصدد الضريبة علي الدخل وإما بصدد الضريبة علي أرباح الشركات ويضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 25% وتخفض هذه الزيادة إلي 10% أو 20% ضمن الشروط المحددة في المادة 322 من نفس القانون.

¹ المادة 45 الجريدة الرسمية رقم 76 المؤرخ في 8 ديسمبر 1996 الموافق لـ 27 رجب 1417،ص13.

² المادة 28 الجريدة الرسمية رقم 86 المؤرخ في 25 ديسمبر 2002 الموافق لـ 21 شوال 1423،ص09.

³ المادة 56 الجريدة الرسمية رقم 86 المؤرخ في 25 ديسمبر 2002 الموافق لـ 21 شوال 1423،ص17.

⁴ احسن بوسقيعة،مقال بعنوان الغش الضريبي،المجلة القضائية،عدد خاص،2009،ص47.

⁵ المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

الفصل الأول الأسس النظرية للضريبة و التهرب الضريبي

وإذا لم يصل التصريح إلى الإدارة ضمن 30 يوماً ابتداءً من تاريخ التبليغ في ظروف موسى عليه مع إشعار بالإستلام، والقاضي بوجوب تقديم التصريح ضمن هذا الأجل، تطبق زيادة 25% علي كامل الحقوق الواقعة علي كاهل المكلف بالضريبة.

يترتب علي المكلف بالضريبة الذي لم يقدم في الآجال المحددة، وتدعيماً لتصريحه، الوثائق والمعلومات المطلوبة بموجب المادتين 152 و153، دفع غرامة جبائية قدرها 50 دج كما أن عدم تقديم الوثائق أو وصلت متأخرة إلى الإدارة.

في حالة عدم تقديم الوثائق المطلوبة في أجل 30 يوماً ابتداءً من تاريخ الإنذار الموجه إلى المعني بالأمر ، في ظرف موسى عليه مع إشعار بالإستلام ، تفرض الضريبة تلقائياً وبضاعف مبلغ الحقوق بنسبة 25 % و التي تستعمل في مراقبة الدخل المقرر في التصريح بالضريبة على الدخل، ووثائق إثبات من أجل تطبيق أحكام الفقرتين الأولى والثانية .

المادة 193: ¹

عندما يصرح مكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى أساس أو العناصر التي لتحديد وعاء الضريبة، أو يبين دخلاً أو ربحاً ناقصاً أو غير صحيح ، يزداد على مبلغ الحقوق التي تملص منها وأخل بها نسبة :

- 10 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50.000 د ج أو يساوي.

- 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000 دج ويقل عم مبلغ 200.000 دج أو يساويه.

- 25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج أو يساويه.

ثانياً: التهرب الضريبي المركب

وهو أي عملية يقوم بها المكلف بالضريبة عمداً من أجل تضليل الإدارة الجبائية مستعملاً في ذلك طرق تدليسية ومن أمثلة على ذلك تقديم فواتير مزورة، إعداد سجلات وقيود مزيفة ومزورة، زيادة في الأعباء وتخفيض من الإيرادات وقد ورد ذكر هذا النوع في المادة 303 من القانون السابق الذكر :

¹ المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

الفصل الأول الأسس النظرية للضريبة و التهرب الضريبي

المادة 1:303- كل من تملص أو حاول التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار أساس الضرائب أو الرسوم التي يخضع لها أو تصفيتها سواء كلياً أو جزئياً يعاقب بغرامة مالية يتراوح مبلغها بين 5.000 دج و 20.000 دج ويحبس من سنة إلى (05) سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط غير أنه لا يطبق هذا الحكم في حالة الإخفاء إلا إذا تجاوز هذا الإخفاء عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 1.000 دج.¹

غير أنه إذا كان الضرر اللاحق بالخرينة الناتج عن تملص من الحقوق يفوق المبلغ الإجمالي عشر ملايين دينار جزائري.²

وأن المخالفات المرتكبة تستوجب كذلك تطبيق العقوبات المنصوص عليها في المواد 69، 71، 73 من القانون رقم 98-12 المؤرخ في 05 يوليو سنة 1989 والمتعلق بالأسعار يمكن تطبيق العقوبات المنصوص عليها في المادة 418 من قانون العقوبات .

2- تطبق على شركاء مرتكبي المخالفات نفس العقوبات المطبقة على مرتكبي هذه المخالفات أنفسهم.³

المطلب الثاني : أسباب و طرق التهرب الضريبي في الجزائر

الفرع الأول : أسباب التهرب الضريبي في الجزائر

يرجع انتشار ظاهرة التهرب الضريبي إلى وجود بيئة توفرت فيها الشروط الملائمة لها والتي ساعدت في نموها واتساعها لذلك يعتبر وجود التهرب نتيجة توفر أسباب معينة ترتبط بالمكلف وبطبيعة النظام الضريبي المطبق والظروف الاقتصادية السائدة.

أولاً: الأسباب المتعلقة بالمكلف

غالبا ما تعود أسباب التهرب الضريبي إلى المكلف في حد ذاته والتي تندرج في إطار اعتبارات نفسية وأخلاقية ومالية ويمكن شرحها كما يلي:⁴

¹ المادة 303-1، من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

² احسن بوسقيعة، مرجع سابق، ص 48.

³ احسن بوسقيعة، مرجع سابق، ص 48.

⁴ عطية عبد الواحد، مرجع سابق، ص 813.

الفصل الأول الأسس النظرية للضريبة و التهرب الضريبي

1- ضعف المستوى الأخلاقي:

حيث أنه من العوامل الجوهرية التي تؤدي إلى التهرب الضريبي لدى الأفراد المنوط بهم دفع الضريبة، فالملاحظ في كثير من الدول أن الشعور الأخلاقي اتجاه الالتزام الضريبي مازال ضعيفا للغاية لدرجة أن الاعتقاد السائد لدى الكثير من الأفراد أن سرقة الخزينة العمومية للدولة عن طريق التهرب لا تعد سرقة، وبالتالي يلاحظ أن هناك قلة من الأفراد هي التي تسعى للوفاء بالتزاماتها الضريبية احتراما منهم للالتزام الأخلاقي بضرورة المساهمة في تحمل الأعباء العامة للدولة و القضاء على الجشع نحو ربح لا يؤدي ما للدولة من حق.

2- ضعف الوعي الضريبي:

يقصد بالوعي الضريبي شعور المواطن بواجبه نحو وطنه وما يقتضيه ذلك من تضحيات مادية تعين الدولة على مواجهة ما يلقي عليها من أعباء.

فلا بد من وجود فهم لدى الافراد بأن مهمة الدولة هي ممارسة وظائفها في خدمة الشعب و بأن ما يدفعه القادر من الضرائب يعود على باقي افراد الشعب فتحقق المساواة بين الجميع و تستطيع الدولة ان تؤدي دورها دون ارهاق ومن بين الاخطاء السائدة عن الضريبة لدى المكلفين ما يلي:

أ- الاعتقاد الديني حول عدم شرعية الضريبة لأنها لا تستند على منطلقات عقائدية بعكس الزكاة التي تعتبر من أركان الإسلام.

ب- اعتبار الضريبي اقتطاع مالي دون مقابل وبالتالي أداة تعسف على أملاك الدولة.

ج- سوق تخصيص النفقات العامة والذي يؤدي بالأفراد بالشعور بتبذير أموالهم في أوجه لا تعود بالمنفعة العامة،

د- اعتقاد المتهرب من الضريبة إنما هو سارق شريف، لأنه يسرق الدولة وهي شخص معنوي أي لا يضر الآخرين.

ثانيا: الأسباب المتعلقة بالنظام الضريبي

توجد عدة عوامل تؤثر على التهرب ونطاقه والتي ترتبط بطبيعة التنظيم الفني للضريبة ومدى استقرار التشريع الضريبي والتي نجلها في العناصر التالية:¹

¹ ناصر مراد، "التهرب والغش الضريبي في الجزائر"، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الجزائر، 2004، ص 11.

الفصل الأول الأسس النظرية للضريبة و التهرب الضريبي

1- ثقل العبء الضريبي:

والذي يشكل مبررا أساسيا لتهرب الأفراد من الضريبة ويرتبط هذا السبب بالحالة الاقتصادية وبالنظم الضريبية المطبقة ومعروف أن العبء الضريبي هو نسبة جملة الضرائب المفروضة على المكلف إلى صافي دخله وبالتالي فقدرة المواطن على تحمل الضريبة متوقف على دخله فإذا زاد العبء الضريبي بنسبة أكثر من زيادة الدخل للمكلف فإن هذا يشجع على التهرب الضريبي، وبالعكس إذا كان العبء الضريبي قليل نسبيا فإن بواعث التهرب تكون محدودة.

2- تعقد النظام الضريبي:

أي اتسامه بعدم البساطة والوضوح، فكون النظام الضريبي معقد ومليء بالثغرات القانونية فذلك يساعد المكلف على التهرب مستفيدا بذلك من هذه الثغرات الموجودة دون أن يكون مخالفا للقانون وكذلك كثرة التعديلات الضريبية تؤدي إلى اضطرابات شديدة في الفهم والتطبيق وقد تصل هذه التعديلات إلى أنه لا تستطيع أن يلاحقها أو يسلم بها العاملون في المجال الضريبي وكذلك المكلفون وكلها عوامل تساعد على التهرب الضريبي.

3- ضعف العقاب المفروض على المتهرب:

إن حجم العقاب الذي تفرضه الدولة على المتهرب من الضريبة يؤثر على التهرب بحيث المكلف يقارن درجة الخطر فإذا كانت قيمة ذلك العقاب أكبر من المبلغ الذي يعود على المكلف إثر تهربه من الضريبة، ففي هذه الحالة يبتعد المكلف عن ذلك التهرب وتقلل منه، لكن إذ كانت قيمة العقاب أقل من المبلغ الذي يعود على المكلف أو غير موجود تماما ففي هذه الحالة يكثر التهرب الضريبي أي يجب أن تكون هذه العقوبات رادعة لكل من تسول له نفسه التهرب، ويجب أن لا تكون هذه العقوبات مقتصرة على المكلفين فقط، بل يجب أن تمتد لتشمل كل من ساهم أو ساعد وحرص على التهرب الضريبي لاسيما المحاسبين الذين يساهمون في ذلك بحكم مهنتهم.

4- عدم استقرار التشريع الضريبي:

تؤدي التغيرات الدائمة في التشريع الضريبي إلى غموض النظام الضريبي بسبب تعدد القوانين، كما تؤدي إلى عدم ثقة المكلف بالنظام الضريبي وبالتالي زيادة ميلهم للتهرب الضريبي.

ثالثا: الأسباب المتعلقة بالإدارة الضريبية

تعتبر الإدارة الضريبية أداة تنفيذ النظام الضريبي لذلك كلما كانت هذه الإدارة ضعيفة الكفاءة والنزاهة كلما سهل التهرب الضريبي، ويرجع عدم كفاءة الإدارة الضريبية إلى ضعف الإمكانيات

الفصل الأول الأسس النظرية للضريبة و التهرب الضريبي

والوسائل المادية بالإضافة إلى نقص الأيدي العاملة الفنية ونقص في الخبرة المهنية للموظفين في الإدارة، وذلك نتيجة ضعف الأجور في الوظيف العمومي، وقلة المعاهد المتخصصة في تكوين الإطارات الضريبية، بالإضافة إلى ذلك توجد ظاهرة خطيرة تهدد وجود الإدارة الضريبية والتي ترتبط بالجانب الخلفي لموظفي إدارة الضرائب والتي تتمثل في الرشوة بحيث تعتبر أخطر من ضعف الإدارة، وتندرج ضمن الفساد الضريبي.

وتعتبر نقشي ظاهرة الرشوة في المصالح الضريبية عامة ومصلحة المراقبة والتحقيق خاصة هي انعدام المحفزات المادية والمعنوية للموظفين وضعف مستواهم الخلفي.¹

رابعا: الأسباب المتعلقة بالظروف الاقتصادية

إن فترات الكساد والأزمات التي يشهدها البلد تعمل على انتشار ظاهرة التهرب الضريبي وزيادته بسبب قلة النفوذ وانخفاض دخول المكلفين وتدهور القدرة الشرائية للأفراد وبالتالي زيادة حساسيتهم لارتفاع الأسعار مما يصعب على المكلفين بالضريبة نقل عبئها، لذا يدفعهم التهرب الضريبي لاستعمال مختلف الطرق المتاحة، بينما في فترات الرخاء والانتعاش الاقتصادي يقل ميل المكلفين للتهرب الضريبي بسبب كثرة النفود وارتفاع الدخول وتحسين القدرة الشرائية للأفراد مما يسمح لهم بنقل عبء الضريبة إلى المستهلكين عن طريق رفع أسعار منتجاتهم لذا يكون الدافع النفسي للتهرب لدى المكلف منخفضا كما أن عدم تنظيم الاقتصاد الوطني وانتشار الاقتصاد الموازي، يؤدي إلى استمرارية وزيادة حجم التهرب وذلك بسبب عدم ضبط السوق للسلع والخدمات، وكذلك عدم ضمان حرية المنافسة التي تعتبر من أهم شروط شفافية المعاملات، بالإضافة إلى ذلك فإن القطاع الموازي لا يعمل على عدم دفع الضرائب فقط وإنما يجعل إجراءات التحريض الجبائي عديمة الجدوى، وبالتالي فإن مبالغ نقدية هامة تتداول بحرية دون أن تخضع لمنطق العام للسياسة الاقتصادية ولا يمكن للدولة محاربة هذا القطاع بصفة كلية لأنه يساهم في امتصاص نسبة من ظاهرة البطالة وكذا التخفيف من بعض الضغوط الاجتماعية¹.

¹ سهام كردودي "الرقابة الجبائية بين النظرية و التطبيق"، دار المفيد، الجزائر، 2011، ص 12.

الفصل الأول الأسس النظرية للضريبة و التهرب الضريبي

الفرع الثاني : طرق التهرب الضريبي في الجزائر

لقد تعددت وتنوعت الطرق المتبعة للتهرب فمنهم من يلجأ إلى التخفيض من قيمة الموارد وتضخيم النفقات وهذا ما يسمى بالتهرب عن طريق عمليات محاسبة وهناك ما يلجأ إلى الاستغلال النقص أو الإغفال الواقع في القانون الجبائي لصالحه وهذا ما يسمى بالتهرب عن طريق عمليات مادية قانونية.

أولاً: التهرب عن طريق عمليات محاسبية (التحايل المحاسبي)

يعد النظام المحاسبي نظام قياس واتصال يعمل على تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات المالية التي يقوم بها المكلف وإعطاء بيان دوري للجهات المعنية بنتائج نشاطها ومع افتراض جزء من تضامن المكلف اتجاه الإدارة الجبائية فان المكلف يسعى دوماً إلى إدخال تغييرات على ملفه الجبائي خاصة من الجانب المحاسبي .

حيث يتم التلاعب المحاسبي إما بتضخيم التكاليف أو بتخفيض الإيرادات أو بهما معا أو بطرق أخرى وباعتبار المحاسبة قاعدة للرقابة من طرف الإدارة الجبائية حيث تقوم بمقارنة ما جاء في الإقرارات والوثائق المحاسبية بغية التأكد من صحة الكتابات المحاسبية، أو بصورة أدق تعتبر الوثائق المحاسبية سلاح ذو حدين، ففي الوقت الذي يمكن استعمالها أيضا لتظليل أعوان الإدارة الجبائية، فهي تعتبر من ناحية أخرى حجة تبريرية لصالح المكلف اذا كانت محكمة ومنظمة ومضبوطة، وفي الوقت نفسه فهي دليل ضد المكلف اذا كان يشوبها الغموض والتناقض، لذلك أوجبت جل التشريعات على المكلف مسك محاسبة شاملة وكاملة ومقنعة، تعطي صورة واضحة على مجمل نشاطه.

1. تخفيض الإيرادات : تعتبر هذه الطريقة من الطرق التي يلجأ إليها المكلف، والتي يعتمد من خلالها إلى تخفيض وتقليص الوعاء الضريبي وتقادي الإقرار أو التصريح على جزء كبير من الإيرادات التي تدخل في حساب الربح الخاضع للاقتطاع ،وهي طريقة تقتصر على من يملكون أو يمسكون سجلات محاسبية ، سواء كان إجباريا بموجب رقم أعماله الذي يفرض عليه الدخول في نطاق نظام التصريح الحقيقي أو اختياريا بمحض إرادته وإن لم يتوفر على الشرط السابق .

2. تضخيم الأعباء: إن المكلف دائما يحاول إدخال نفقات ولو وهمية من اجل تخفيض الأساس الخاضع للضريبة وهذه الأساليب متعددة ومتنوعة للغاية، فعلى سبيل المثال تضخيم حساب المشتريات أو التكاليف عن طريق فواتير مزورة ، كذلك عن طريق الاستخدام المضاعف للفواتير ،

الفصل الأول الأسس النظرية للضريبة و التهرب الضريبي

تسجيل مناصب شغل ليس لها أية وثائق تبررها، أو تسديد أجور ورواتب تخص عمالا أو مسيرين وهميين مبالغ فيها ، إضافة إلى تسجيل بعض التكاليف والأعباء التي لا علاقة لها بالمؤسسة وإنما تتم الاستفادة منها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من طرف مسيري أو مالكي هذه المؤسسة.

ثانيا: التهرب عن طريق عمليات مادية وقانونية.

بالإضافة إلى النوع الأول الذي يعتمد على الكتابات المحاسبية لإعطاء صورة خاطئة على مقدار الربح المحقق ومنه خضوع أقل للضريبة هناك نوع آخر أرقى تقنية وأكثر تنظيمًا، أين يعتمد فيه المتهرب إلى ممارسة نشاط أو عمل تخضع أرباحه قانونًا لضرائب معينة دون أن يكون للإدارة الجبائية علم بذلك أو أن يكون في وضعية قانونية مع إخفاء جزء من مشترياته لتحويلها لأغراض أخرى.

1. التهرب الضريبي عن طريق عمليات مادية: من بين أكثر الإيرادات انتشارًا في ميدان التهرب عن طريق العمليات المادية التي تستعمله الورشات الصناعية خاصة في ميدان الصناعات النسيجية أين يصرح بها أصحاب هذه المشروعات بمعدلات خسارة كبيرة بشأن المخلفات الصناعية ، في حين أن جزء منها يكون محل صفقة بين صاحب الورشة والزيون أو تستعمل كمواد أولية في نشاطها التجاري.

ومن أشكال هذا التهرب الضريبي نجد أن المكلف بالضريبة يقوم بإخفاء جزء هام من الشركة وذلك بإنشاء ورشات صغيرة في مناطق كثيرة الاكتظاظ، ونجد شكلين للإخفاء:

أ- الإخفاء الجزئي: هذه التقنية تتميز بإخفاء المكلف لجزء من البضائع والسلع والتي من المفروض أن تخضع للضريبة، ليعاد بيعها بعد ذلك بطريقة غير شرعية ومن بين هذه الصور التي يتجسد فيها الإخفاء الجزئي:

– عدم احترام المكلف لمقاييس الإنتاج المحددة من طرف القانون.

– إخفاء المكلف لجزء من البضائع المستوردة بهدف التخلص من دفع الرسوم الجمركية.

ب. الإخفاء الكلي: يلجأ المكلف إلى ممارسة أنشطة دون علم الإدارة الجبائية بذلك مستغلا ضعف الرقابة الجبائية حيث يقوم بإنشاء مصانع صغيرة في أماكن أهلة بالسكان أو في مناطق ريفية يصعب الوصول إليها والإنتاج المحصل من هذه الوحدات الخفية يتم بيعه دون فواتير في السوق السوداء.

الفصل الأول الأسس النظرية للضريبة و التهرب الضريبي

2. التهرب عن طريق عمليات قانونية: التهرب عن طريق عمليات قانونية هو خلق حالة قانونية تظهر مخالفة للحالة الحقيقية على أثر عملية وهمية أو تكييف خاطئ لحالة ما ، وتعد هذه الطريقة أكثر تنظيماً وأرقى تقنية من سابقتها وتأخذ الشكلين التاليين:

أ. التهرب عن طريق عمليات وهمية: وتتمثل هذه الطريقة في إعداد فواتير مزيفة لعمليات بيع أو شراء وهمية يستطيع من خلالها المتهرب بالاستفادة من حق خصم رسوم ومشتريات وهمية.

ب. التهرب عن طريق التلاعب في تكييف الحالات القانونية: قد يكون التلاعب في تصنيف الحالات القانونية عاملاً للتهرب الضريبي وذلك بتمرير حالة قانونية خاضعة للضريبة محل حالة أخرى معفاة أو أقل خضوعاً للاقتطاع ، ويظهر ذلك غالباً في جباية حقوق التسجيل أين تمرر حالة بيع مثلاً على أساس أنها هبة . أو الشركات التي تمتلك فروعاً موجودة في الخارج أو مقرها الرئيسي في الخارج حيث تنهرب وذلك بتحويل أرباحها لفروعها المتواجدة في بلدان رسومها أقل ، متلاعباً بسعر العبور وعدم توزيع مداخيلها المجمعة من فروعها وتعتبر هذه الطرق من أبرز ما وصل إليه المكلف ، ولكنها تبقى مجرد أمثلة لا غير فالمكلف يسعى دوماً على تطوير أساليبه وإيجاد منافذ أخرى ليتخلص من أداء واجبه الضريبي فالمسلم به أن خيال المتهرب وطرق التهرب لا تعد ولا تحصى .

المطلب الثالث : أنواع التهرب الضريبي في الجزائر

تتلخص أشكال التهرب الضريبي في نوعين اثنين هما: التهرب الضريبي المشروع و غير المشروع.

الفرع الأول: التهرب الضريبي المشروع

يحدد هذا النوع من التهرب الضريبي عادة بالاستفادة من ثغرات القانون، فالأمر يتعلق بتهرب ناتج عن إهمال المشرع، بحيث لا يقوم بانتهاك القانون الجبائي، كما إذا استطاع إعطاء نشاطه صفة غير تجارية من وجهة النظر القانونية رغم أن طبيعة النشاط تجارية من حيث الواقع. أي إعطاء نشاط يخضع لضريبة مرتفعة صفة نشاط آخر يخضع لضريبة أقل.

كما يتم التهرب الضريبي عن طريق تكوين شركات صورية بين الأقارب أو توزيع الأموال المولدة للدخل بين أفراد الأسرة لتوسيع نطاق الإعفاء و تقليل ما يخضع للضريبة في شرائحها العليا¹.

¹ يحيواوي نصيرة"الغش و التهرب الضريبي"دراسة حالة الجزائر،مذكرة ماجستير،جامعة الجزائر،ص62.

الفصل الأول الأسس النظرية للضريبة و التهرب الضريبي

الفرع الثاني:التهرب الضريبي غير المشروع

يقصد به التخلص من أداء الضريبة بالمخالفة الصريحة للقوانين الضريبية، و هو ما يطلق عليه أحيانا بالغش الضريبي، و تختلف أشكاله باختلاف نوع الضريبة التي يراد التهرب منها، و ما إذا كانت ضريبة مباشرة،أو ضريبة غير مباشرة، و كذلك باختلاف هدف الضريبة، و ما إذا كان تهربا جزئيا أو كليا.

أولاً: بالنسبة للضرائب المباشرة : يتخذ التهرب الضريبي شكلا سلبيا،بالامتناع عن تقديم الإقرار المالي عن الثروة و الدخول،أو إخفاء الواقعة المنشئة للضريبة،أو بالتعديل في أركانها و شروطها كالإنكار بوجود الثروة أو قبض الراتب و من أشكاله أيضا:المبالغة في التكاليف و النفقات التي يلزم خصمها من الوعاء الضريبي بالقانون حتى تتناول الضريبة الصافي بعد خصمها¹

ثانيا: بالنسبة للضرائب غير مباشرة: يتخذ التهرب الضريبي أيضا الشكل السلبي بعدم الاعتراف بالواقعة المنشئة للضريبة كإنكار ملكية السلع المستوردة،أو إخائها،أو إخراجها من الوحدة الجمركية لتجنب دفع الضرائب الجمركية.

و قد يتخذ التهرب الضريبي أيضا الطابع الدولي،كما في حالة تهريب الممول للسلعة إلى خارج الحدود حتى يتجنب ربط الضريبة عليها بالقانون،أو حتى ربط الضريبة عليها،وذلك لتجنب التنفيذ القانوني.

و يتطلب الكشف عن التهرب الضريبي ببذل مجهود معتبر و يتم ذلك بواسطة الاتصال بين أجهزة الدول و تناسق جهودها.

الفرع الثالث:الفرق بين التهرب الضريبي و التجنب الضريبي

عند دراستنا لظاهرة التهرب الضريبي قد نصادف بعض المفاهيم المشابهة و لتجنب الخلط سوف نحاول التمييز بين مفهوم التهرب الضريبي و التجنب الضريبي.

أولاً التهرب الضريبي:

و هو عملية يقوم بها الممول بهدف تخفيض الضريبة المستحقة عليه إما بصورة كلية أو جزئية من خلال إخفاء كل أو بعض عناصر المادة الخاضعة للضريبة،هي عملية غير قانونية تتحقق بمخالفة القواعد القانونية السائدة و ينجم عنها آثار سلبية على الحصيلة الضريبية،و عند

¹ عناية غازي"المالية العامة والتشريع الضريبي"، دار البيارق، بدون سنة نشر، ص 182-183.

الفصل الأول الأسس النظرية للضريبة و التهرب الضريبي

اكتشافها يتعرض من يقوم بها للمسائلة القانونية في ضوء ما تقرره القوانين السائدة من عقوبات مالية و جنائية في هذا المجال، و هي تختلف بشدة عن عملية نقل العبء الضريبي التي تتم في إطار قانوني و أخلاقي و لا يكون لها تأثير سلبي على الحصيلة الضريبية.

ثانيا التجنب الضريبي :

هي عملية قانونية يتم من خلالها تجنب الواقعة المنشأة للضريبة، كأن يتجنب المنتج ممارسة الأنشطة المفروض عليها الضريبة، كما يتجنب المستهلك استهلاك المنتجات المفروض عليها الضريبة، و قد يستطيع الممول أن يتجنب دفع الضريبة من خلال استغلال نقاط الضعف السائدة في التشريع أو استغلال التضارب بين بنود التشريع و اللائحة التنفيذية و بعض الإجراءات التنفيذية التي تصدرها وزارة المالية.

ووفقا للمفهوم السابق لكل من التهرب الضريبي و التجنب الضريبي يتضح وجود اختلاف جوهري بينهما.

فالتهرب الضريبي يتحقق بعد حدوث الواقعة الضريبية و لكن الممول يتهرب من دفع الضريبة اعتمادا على الوسائل و الأساليب غير المشروعة.

بينما التجنب الضريبي يحدث قبل حدوث الواقعة الضريبية حيث يتنازل الممول عن استهلاك بعض السلع ليتجنب دفع قيمة ضريبتها.¹

المطلب الرابع : آثار التهرب الضريبي في الجزائر

يخلف التهرب الضريبي نتائج هامة تنعكس سلبا علي الوضعية الاقتصادية والإجتماعية والمالية للبلاد ،وسوف نتعرض لكل واحدة علي حدى:

الفرع الأول : الآثار المالية

يسبب كل من التهرب الضريبي المشروع وغير المشروع نتائج سلبية علي خزينة الدولة ،وبالتالي علي نفقاتها العامة.فمتى أدركنا أن النفقات المقدرة أولا في الموازنة العامة،تستدعي تقدير واردات كافية لتغطيتها،كان من المنطقي تصور مدى إضطرار الدولة إلى تقليص نفقاتها وخصوصا غير الملحة منها، وفي ذلك ما يعرقل إمكانيات تسيير مرافقها العامة الكفيلة بإشباع الحاجات الاقتصادية والإجتماعية والتربوية والزراعية والصحية....إلخ.

¹ سوزي عدلي ناشد"مرجع سابق"،ص 209.

الفصل الأول الأسس النظرية للضريبة و التهرب الضريبي

كما أن التهرب الضريبي يساهم في إنخفاض العملة الوطنية، وذلك لعملية إكتناز الأموال غير المصرح بها لدى المصالح الضريبية، والتي تبقى متداولة على السوق النقدية والتي تؤدي إلي التضخم النقدي، كما حدث للجزائر في الثمانينات وهو ما أدى إلي إنخفاض قيمة العملة الوطنية، هذه الخسارة على مستوى خزينة الدولة أرغمت الحكومة الجزائرية علي أن تتحمل سياسة تنمية تسعى الي الإستدانة من الخارج بالنظر إلى ضعف الوسائل الداخلية.

الفرع الثاني : الآثار الإقتصادية

للتهرب الضريبي نتائج إقتصادية تنعكس علي مستوى الإقتصاد الكلي، كما أنه يؤثر علي مستوى إنتاجية المؤسسات وإحداث إخلال علي مستوى السوق الوطني وهو ماسوف نقوم بدراسته في العناصر التالية:

أولاً: علي مستوى الإقتصاد الكلي: من بين نتائج التهرب الضريبي علي الإقتصاد الكلي التي تنتج من التهرب المحلي عن طريق الإمتناع عن القيام أو النشاط في إستثمارها، نتيجة لإرتفاع معدلاتها الضريبية علي العقارات فهي لاتخضع إلي عقوبة قانونية ولكنها تفقد المكلف إستثمارات هامة، وبالتالي تفقد الإقتصاد الوطني إستثمارات هامة كذلك في نطاق الإقتصاد الكلي ،وتكون قد ساعدت في تهريب الأموال أو الإستثمارات مثلا إلي بلدان أجنبية عن طريق إقتناء سلع أجنبية وإستبدال النشاطات الإستثمارية بنشاطات تجارية بسيطة.

كما أن التهرب الضريبي يشكل أحد أسباب الخسارة في نتيجة صندوق الدولة، هذه الخسارة التي تؤدي بدورها الي نتائج خاطئة علي مستوى تكوين الإدخارات العمومية وبالتالي مساهمة الدولة في هذا الإطار تتضاءل وهذا التناقص علي مستوى الإدخار العمومي ينعكس علي القدرة الإستثمارية للدولة.

ثانياً: علي مستوى المؤسسات الإقتصادية بجانب التناقص علي مستوى إستثمارات وإعانات الدولة، للتهرب الضريبي إتواءات أخرى ومن أجل ذلك نجد أن المؤسسات التي تبحث عن تعظيم أرباحها بواسطة أحسن وأنجح الوسائل التنظيمية، نجد أن التهرب الضريبي يفتح نفسه علي أنه أكبر إمكانية من أجل تعظيم أرباحها.

كما أن التهرب الضريبي يسمح للمؤسسة أن تخفض من أسعار عائداتها المالية وذلك لأن لها وسائل مالية تساعد علي تعويض ذلك النقص في أسعارها ،وتفتح أمامها باب المنافسة مع

الفصل الأول الأسس النظرية للضريبة و التهرب الضريبي

غيرها من المؤسسات المنتجة، أو المتاجرة في نفس المنتج دون ان يؤدي الى اختلال في توازن السوق¹.

ثالثا: علي مستوى السوق كما يستطيع المتهرب من الضريبة أن يستعمل تلك الأموال المتهرب بها داخل مؤسسته الخاصة مثلا من أجل تجديد مؤسسته الإنتاجية وبالتالي تصبح تنتج بأكثر جودة وأكبر عدد، نفس الشيء بالنسبة للتجار الذين يستطيعون أن يتوجهوا إلي سلع ذات جودة عالية أو سلع الرفاهية، وبواسطة ذلك يمكنهم أن يجلبوا أموال عالية عكس التجار أو المنتجون النزهاء يعانون دائما من نقص السيولة المالية، وينعكس ذلك علي إنتاجهم وتجارتهم، وبالتالي يصبح المتهربون هم المتحكمون في السوق علي المدى الطويل.

ويمكننا الوصول إلي الخلاصة التالية:

إن التهرب الضريبي يؤثر علي مسك الموارد ويخلق إنحرافات مصطنعة في مؤشرات الإقتصاد الكلي، قد تؤدي إلي سياسة غير سليمة.

الفرع الثالث: الآثار الإجتماعية

يؤدي التهرب الضريبي إلي حرمان المواطنين من حق الإنتفاع بالمشاريع التي كان من المفترض أن تقوم الدولة بإنجازها، وذلك بإستعمالها لإيرادات الضرائب المتحصل عليها من أجل تمويل هذه المشاريع (كبناء السكنات، إنشاء مرافق إجتماعية، زيادة عدد المدارس، بناء المستشفيات.... إلخ) هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن التهرب الضريبي يخلق عدم العدالة الضريبي، أو ما يسمى بالظلم الإجتماعي، إذ ومن أجل تعويض الخسارة القائمة في الخزينة وتقوم السلطات العمومية بزيادة المعدلات الضريبية، وهذا ما يشكل عبئا إضافيا علي المكلفين النزهاء في حين كان من المفروض أن يتقاسم هذا العبء كل المواطنين، مما يؤدي إلي إنتهاج المكلفين النزهاء بدورهم لسبل التهرب وهذا بغية التقليل من العبء الضريبي الواقع عليهم.²

¹ سهام كردودي، "مرجع سابق"، ص 21.

² حميد بوزيدة "مرجع سابق"، ص 54.

الفصل الأول الأسس النظرية للضريبة و التهرب الضريبي

خلاصة الفصل الأول

يعتبر التهرب الضريبي آفة خطيرة تواجه الدولة وتهدد توازن الاقتصاد داخلها وينقسم التهرب الضريبي إلى نوعين هما التهرب المشروع وفيه يقوم المكلف بالتهرب من الضريبة بطريقة شرعية غير مخالفة للقانون، والتهرب غير المشروع وفيه يقوم المكلف بالتهرب من الضريبة بطريقة مخالفة للقانون وذلك لعدة أسباب مرتبطة بالنظام الضريبي وأسباب متعلقة بالمكلف بالضريبة، كما توجد أسباب أخرى وهذا ما يسبب آثار كبيرة على الدولة وعلى المجتمع على حد سواء، وتمس جميع الجوانب الاجتماعية والاقتصادية والسياسية والنفسية، إلا أن هناك طرقا وإجراءات يمكن من خلالها مكافحة التهرب الضريبي وذلك بإعادة النظر في السباب التي أدت إلى حدوث هذه الظاهرة الخطيرة، ولا يختلف التهرب الضريبي في الجزائر في أسبابه عن باقي الدول إلا أن هناك عدة تقنيات يستخدمها المكلف في التهرب الضريبي وذلك حسب الحاجة والضرورة وهذا ما يسبب أثارا وخيمة على الاقتصاد الوطني وعلى المجتمع ككل إلا أن الدولة الجزائرية وفرت عدة مصالح لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي من خلال عدة إجراءات تقوم بها هذه المصالح لردع المكلف بالضريبة عن التهرب من دفعها إلا أن واقع التهرب الضريبي في الجزائر يبين تزايد نسبة التهرب الضريبي رغم كل هذه الإجراءات لمكافحته وهذا ما يستدعي نظرة جادة لهذه الظاهرة من خلال الإصلاح الضريبي وتشديد العقوبات على المتهربين من الضريبة.

الفصل الثاني

الطرق المتبعة لمكافحة التمرد
الضروي في الجزائر

الفصل الثاني : الطرق المتبعة لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

تمهيد

لقد أعطى المشرع الجزائري إهتماما كبيرا لمجال السياسة الضريبية من خلال الاعتماد على مجموعة من الوسائل و المبادئ و الآليات التي تكفل لها تحصيلات ضريبية في المستوى .

فمنذ 1992 بدأت وزارة المالية و ضمن اطار عملية الاصلاح الاقتصادي الشامل ،بتنفيذ خطة طموحة للاصلاح المالي و الضريبي،تهدف الى عصنة و تحديث كافة التشريعات المالية و الضريبية بقصد جعلها اكثر شفافية و عدالة و تبسيط اجراءاتها بقصد زيادة الايرادات الضريبية من جهة و الاقلال من عمليات التهرب الضريبي من جهة اخرى،ولتتمكن الدولة من القيام بمهامها على اكمل وجه ،وفي سبيل تحقيق هذا الهدف احدثت العديد من الهيئات المختصة و على رأسها الهيئة العامة للضرائب و الرسوم و اتخاذ اجراءات ردعية لبعث الخوف و التحفظ في كل مايسعى لارتكاب المخالفات خاصة بعد صدور المادة 04 من قانون المالية التكميلي لسنة 1992 و الذي اعتبر التهرب من الضريبة جنائية، ومن هذا كانت الإدارة في مسارها لمكافحة ظاهرة التهرب و الغش تراقب كل الإقرارات و المداخل و النفقات لكل مكلف محلة بذلك حياته الاجتماعية و معاقبته على المراوغات المتوقعة، لذلك أوجد المشرع الرقابة و التحقيق الجبائي من أجل إثبات قانونية التصريحات المقدمة للإدارة و السماح بالتوزيع العادل للعبء الضريبي.

في هذا الفصل سيتم التطرق إلى ما يلي:

-الاجراءات الوقائية.

-الاجراءات الرقابية.

-الاجاءات الردعية.

الفصل الثاني : الطرق المتبعة لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

المبحث الأول : الطرق الوقائية

المطلب الأول: تحسين فعالية النظام الضريبي في الجزائر

يعتبر التهرب الضريبي نتيجة حتمية وعملية هذا لعدم فعالية النظام الضريبي وعدم صرامته وجديته في مواجهة هذه الظاهرة ومكافحتها. إضافة إلي عدم وجود علاقة جافة بين المكلف والإدارة بسبب إبتعادها عن المواطنين وعدم محاولة التقرب منهم مما يؤدي إلي وجود حاجز بين الإدارة والمكلف كان أيضا من بين الأسباب المباشرة لتنامي ظاهرة التهرب وزيادتها.

لذا فمن المهم جدا أن يكون النظام الضريبي ذا فعالية تسمح له بتجنب ظاهرة التهرب الضريبي وهذه الفعالية التي لاتأتي إلا بصرامته وبساطته في نفس الوقت من أجل توخي حصول الظاهرة أصلا ولا نقصد بصرامته التعسف والإجحاف في هذا النظام وإنما تكفي صرامته من خلال دقة قوانينه وفعاليته الواقعية من خلال إنسجام نصوصه مع ما هو واقع.

لذلك فإن تحسين فعالية ذلك النظام سيساهم في معالجة ظاهرة التهرب الضريبي وذلك بمراعاة ما يلي:¹

الفرع الأول: تبسيط النظام الضريبي

يجب العمل علي تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط وتحصيل الضرائب، فضلا عن صياغة التشريع الضريبي بأسلوب يسهل علي المكلفين فهمها وبذلك يجب أن يتسم النظام الضريبي بالشفافية في إجراءات فرض الضريبة، وفي تقييم رقم الأعمال خاصة إذا تعلق الأمر بالنظام الجزافي .

ويساهم الإستقرار الضريبي في وضوح التشريع وتسهيل الإجراءات الإدارية المتعلقة بالربط والتحصيل بينما يتعقد التشريع الضريبي لكثرة التعديلات التي تطرأ عليه كما أن تعقد وإستقرار التشريع الضريبي يؤدي خلق تهرب ضريبي.

لذلك يجب العمل علي تبسيط التشريعات الضريبي وإستقرارها،بالإضافة إلي وضوحها بالقدر اللازم من أجل مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي.

إضافة إلي أنه يجب أن تكون القوانين واللوائح المطبقة هي ذاتها علي المستوى المركزي أو الجهوي حتى لا يظهر التضارب في القوانين.

¹ سهام كردودي، نفس المرجع السابق، ص28.

الفصل الثاني : الطرق المتبعة لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

يجب فرض قوانين عادلة في الحالات الخاصة بالطعن والتي تخص حل النزاعات التي قد تحدث بين السلطة الجبائية والممولين.

المحافظة علي الإستقرار علي مستوى التشريعات الجبائية.¹

الفرع الثاني: إرساء نظام ضريبي عادل

تعتبر العدالة الضريبية من ابرز اهتمامات المشرع الضريبي ،فمن خلالها يكتسب النظام الضريبي نجاحه و مصداقيته لدى المكلفين بالضريبة و يسعى النظام الضريبي الجديد الى تحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين من خلال التوزيع العادل للعبء الضريبي ويتضح ذلك من خلال مراعاة مايلي:

-الأخذ بمبدأ شخصية الضريبة .

-شمولية الضريبة.

-إعتدال معدل الضريبة .

-تجنب الإزدواج الضريبي .

-إعفاءات ضريبية غير مدروسة.

بالإضافة إلي ذلك يجب تحقيق المساواة التامة بين جميع الممولين أمام قانون الضريبة،وذلك بعدم تمييز أي طائفة في المعاملة الضريبية عن غيرها ما لم يكن ذلك لأسباب موضوعية بحتة وحقيقية.

الفرع الثالث: تحسين التشريع الضريبي

إن التشريع الضريبي الجيد والمنسجم والمترايط،عليه أن يتجنب الثغرات التي تترك مجالا للتهرب،ويتم ذلك عن طريق "اصدار تشريعات ضريبية جديدة تتسم بالوضوح و البساطة وتخفيض معدلات الضريبة ، وضع حد للتقادم الضريبي يكون من حق الدوائر المالية ، تدقيق البيان و الاعتراض عليه في حال الشبهة في صحته،التزام اكبر قدر من العلانية و الشفافية في التعليمات و الاجراءات.

¹ سهام كردودي، نفس المرجع السابق،ص29.

الفصل الثاني : الطرق المتبعة لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

المطلب الثاني: تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف

إن التوتر الطاغي علي العلاقة بين الإدارة والمكلفين حال دون أداء العمل الضريبي علي الصورة الواجبة في كلا الجانبين وساعد علي إنتشار ظاهرة التهرب الضريبي. ومن أجل ذلك كان لابد من تحسين هذه العلاقة وهذا بإتباع أساليب عملية وناجحة لها التأثير المباشر والواضح في تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف وهذا من خلال نشر الوعي الضريبي بالإضافة إلي محاولة تكوين وإعلام المكلفين.

الفرع الأول: نشر الوعي الضريبي

يعد المكلف الطرف المباشر في عملية التمويل بالضرائب لذلك يجب تنمية وعيه الضريبي وإقناعه بالواجب الضريبي، حتى تصبح سلوكا ته أكثر عقلانية، ومن أجل نشر الوعي الضريبي يجب إتخاذ الإجراءات التالية:

القيام بحملات توعية لجميع المكلفين بإختلاف مستوياتهم حتى يدرك المكلفون بواجباتهم الضريبية.¹

ومن ذلك تستعمل إدارة الضرائب شتى الطرق مثل الصحافة المكتوبة والمسموعة، وكذا تنظيم ملتقيات وأبواب مفتوحة عامة حول النظام الضريبي ومستجداته.

تحسيس المكلف بأهمية دفع الضريبة كونها تمثل مساهمة في مالية الدولة والتي تخصص للقيام بالخدمات العامة، بإنتهاج سياسة إنفاقية رشيدة حتى تكسب إحترام وثقة المكلف بالضريبة. بالمقابل يجب أن تزرع في نفوس المواطنين نظرة سيئة لأولئك الذين يتهربون من دفع الضريبة. التعريف بالضريبة وأهدافها من خلال تعميمها في البرامج التربوية قصد إرساء ثقافة ضريبية لدى المواطن.

الفرع الثاني: تكوين موظفي مصلحة الضرائب وإعلام المكلفين بها

تعاني إدارات الضرائب في الجزائر بشكل عام من النقص في الكفاءة بالنسبة لليد العاملة. فرغم كثرتها من حيث الكم العددي إلا أنها تعاني من نقص فادح في المستوى التكويني والتأهيلي بالإضافة إلي التخصص في مجال الضرائب.

¹ مراد ناصر، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق، نفس المرجع السابق، ص 31 و 37.

الفصل الثاني : الطرق المتبعة لمكافحة التهريب الضريبي في الجزائر

ومن أجل ذلك فإن الجزائر حاولت بهدف تحسين الخدمات الضريبية من خلال توفير التكوين الجيد لأعوان الإدارة الضريبية فقد أنشأت في سبيل ذلك معاهد متخصصة منها:

- المعهد الوطني للضرائب (LUF)¹

- المعهد الوطني للضرائب والجمارك (LDF)²

كما أن تثقيف المكلف وإطلاعه بمختلف المستجدات والتعديلات التي يشهدها النظام الضريبي وتزويد الإدارة الضريبية بالصحف والمنشورات والمجلات الدورية لإبراز مستجدات النظام الضريبي، وتفسير الإجراءات الضريبية، وإزالة الغموض الذي قد تتضمنه النصوص القانونية .

المطلب الثالث: تحسين الجهاز الإداري الضريبي في الجزائر

إن التشريع الضريبي الجيد لا يكفي وحده لمواجهة التهريب بل يجب توفير إدارة ضريبية تمتاز بدرجة عالية من الكفاءات سواء من حيث التطبيق أو التنظيم " فالنظام الضريبي الجيد لا يمكن أن يتحقق إلا بالإدارة التي تنفذه علي أرض الواقع"³

كما أن الجهاز الكفاء لا يمكنه تحويل ضريبة سيئة إلي ضريبة حسنة إلى الأسوأ منها، مما يستوجب ضرورة الإهتمام بالإدارة الضريبية، وذلك بإتخاذ الإجراءات اللازمة لترقية مستوى تلك الإدارة من خلال التحسين النوعي والكمي للإمكانيات المتوفرة مع تسهيل إجراءات العمل من خلال التنظيم الجيد لتلك الإدارة.

ويتحقق هذا الأمر عن طريق الاهتمام بالأمر التالية:

-تدعيم الجهاز الضريبي بالآلات الحديثة من حاسوب و أجهزة متطورة و ضرورية لسرعة إنجاز العمل ، وذلك بإتباع الاسلوب العصري الحضاري في تنظيم المكاتب و تسليم البيانات و إقامة نظام استعلامات عصري.

-رفع كفاءة العاملين في الادارة المالية،حتى يمكنهم مواجهة الحالات الجديدة و يمكنهم تنفيذ الخطط المرسومة،مع ضرورة مراعاة حسن الاختيار من الناحيتين السلوكية و العلمية،بالإضافة إلى الخبرة العلمية.

¹ المادة 16، الجريدة الرسمية رقم 41 المؤرخ في 31 مايو 1992.

² مرسوم رقم 300/81، الجريدة الرسمية رقم 45 المؤرخ في 10 نوفمبر 1981.

³ سهام كردودي ، نفس مرجع سابق، ص30.

الفصل الثاني : الطرق المتبعة لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

-الإهتمام بالتدريب العملي، بحيث لا يكون مكتئبا، بل يجب ان يكون التدريب عمليا، بحيث يناط بالعملين الفنيين القدامى تدريب العاملين الجدد.¹

وفي الأخير يمكن القول ان تحسين الصورة السلبية للضريبة تمر حتما بمجهود الحوار البناء و الجاد لاقناع المواطن بالنفع الاقتصادي و الاجتماعي للضريبة من جهة، وبالسلوك النزيه و العادل للإدارة اتجاه مختلف فئات المكلفين ، كما ان تحسين سلوك عون الإدارة الجبائية يكون له الاثر البالغ في رفع معنويات المكلف.²

المبحث الثاني : الطرق الرقابية

تعتبر الرقابة الجبائية و التحقيق المحاسبي إجراء ضروري لمكافحة التهرب الضريبي، كما أنها تكتسي أهمية بالغة وذلك نظرا لطبيعة النظام الضريبي الذي يعتمد علي التصريحات المقدمة من طرف المكلفين والتي قد تعكس الحقيقة، لذلك تقوم الإدارة الضريبية بعدة أشكال للرقابة الجبائية قصد الكشف عن مختلف المخالفات المرتكبة، وتتوقف الرقابة الجبائية علي ما يلي:

المطلب الأول: الرقابة الجبائية

الفرع الأول: التدقيق الجبائي

إن اعتماد النظام الجبائي الجزائري على التصريحات الجبائية جعل المشرع الجزائري يعطي حقا أساسيا من حقوق الدولة للحفاظ على مصادر تمويل الخزينة العمومية وهو الرقابة الجبائية التي تعتبر حقا سياديا تمارسه الدولة عبر مؤسساتها.

أولاً: الإطار القانوني للرقابة الجبائية

لتنظيم الرقابة الجبائية، حدد المشرع الجزائري إطار قانوني لتلك العملية من خلاله وضح مختلف صلاحيات وحقوق الإدارة تجاه المكلفين أثناء أدائها لمهمتها الرقابية. بالمقابل حددت ضمانات لحماية المكلف من مختلف أشكال التعسف ويتضمن هذا التنظيم الجوانب التالية:

1: حق الإطلاع بمقتضى المواد 309 إلى 316 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يمكن للمفتش حق الإطلاع علي دفاتر المكلف ومستنداته قصد الحصول علي المعلومات الكافية لأداء مهمة التحقيق، وتعتبر عملية الإطلاع أداة فعالة في كل عملية مراقبة، وذلك إما لإتمام

¹ سهام كردودي، مرجع سابق، 31.

² ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق، مرجع سابق، ص 35-36.

الفصل الثاني : الطرق المتبعة لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

المعلومات الموجودة لدى الإدارة الضريبية، أو للتأكد من صحة المعلومات المستخرجة من دراسة الملفات، ونشير أن عملية الإطلاع يمارسها أعوان الإدارة الضريبية الذين هم برتبة مراقب على الأقل مع إلتزامهم بالسر المهني عند أداء مهامهم. ويمارس الإطلاع في الإدارات العمومية والمؤسسات الخاصة والبنوك، كما تختلف طريقة الإطلاع حسب طبيعة الهيئة المعنية.¹

2: حق الرقابة يتمثل حق الرقابة في مجمل العمليات التي تسمح بالتحقق من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف وذلك بمقارنتها بمعطيات خارجية، ويمكن التمييز بين شكلين للرقابة² هما:

*التحقيق في المحاسبة ومعاينة الدفاتر والوثائق المحاسبية ومقارنتها بعناصر الإستغلال للتأكد من صحة التصريحات المقدمة.

*التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية، قصد التأكد من مدى صحة المداخل المصرحة، وذلك بمقارنتها بالوضعية المالية الحقيقية للمكلف.

ونشير أنه عادة يستعمل كلا الشكلين للرقابة، حيث عند إجراء التحقيق في المحاسبة يقوم المحقق بمعاينة الوضعية الجبائية للمكلف.

3: حق إستدراك الأخطاء الإدارية ويتمثل في الإمكانية الممنوحة للإدارة الضريبية لإعادة النظر في فرض الضريبة، وذلك بتعديلها أو فرض ضرائب جديدة وطبقا للمادة 327 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإنه يجوز إستدراك كل خطأ يترتب سواء من نوع الضريبة أوفي مكان فرضها، ولقد حدد

الأجل القانوني لإستدراك الأخطاء بـ4 سنوات للقيام بتحصيل جداول الضريبة التي يقتضيها إستدراك ماكان محل سهو أو نقص في وعاء الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، أو تطبيق العقوبات الجبائية المترتبة عن تأسيس الضرائب المعنية.

4: الضمانات الممنوحة للمكلف يحتاج المكلف إلي ضمانات تحميه من تعسف الإدارة الضريبية عند قيامها بمهمة التحقيق، وبالتالي إحداث توازن بين الإلتزامات المفروضة علي المكلف والحقوق التي منحت للإدارة الضريبية، وتتمثل هذه الضمانات فيما يلي:

¹ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق، نفس المرجع السابق، ص39-40.

²سهام كردودي، نفس المرجع السابق، ص60.

الفصل الثاني : الطرق المتبعة لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

الإشعار بالتحقيق وهذا بإرسال إشعار مسبق للتحقيق، للسماح للمكلف بتحضير نفسه للتحقيق وهذا لمدة 10 أيام من تاريخ إستلام الإشعار، كما ورد في المادة 190 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

تحديد مدة التحقيق التي لا يمكن أن تتجاوز سنة ابتداء من تاريخ إستلام أو تسليم الإشعار بالتحقيق هذا بالنسبة للتحقيق المعمق كما ورد في المادة 131 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. أما بالنسبة للتحقيق في الوثائق المحاسبية فلا يجب أن تتجاوز المدة أكثر من 4 أشهر بالنسبة لـ:

-مؤسسات تأدية الخدمات التي تحوي علي رقم أعمال سنوي لايتعدى 1.000.000 دج لكل سنة مالية.

-كل المؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها لايتعدى 2.000.000 دج عن كل سنة مالية.¹ ويمدد الأجل إلي 6 أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه إذا كان رقم أعمالها السنوي لايفوق علي التوالي: 5.000.000 دج و 10.000.000 دج عن كل سنة مالية يحقق فيها. ولا تتعدى مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى سنة واحدة. وهذا حسب المادة 190 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

عدم إمكانية إجراء تحقيق جديد عند إنتهاء مهمة التحقيق لنفس الفترة ونفس الضرائب سواء بالنسبة للتحقيق المعمق أو التحقيق المحاسبي.

كما توجد هناك ضمانات متعلقة بإجراءات التقويم والتي تتمثل في إرسال نتائج التقويم المتوصل إليها من طرف إدارة الرقابة الجبائية، ويكون ذلك عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالإستلام، ويجب أن يكون هذا الإشعار مفصل ومعلل بما فيه الكفاية بطريقة تسمح للمكلف بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو التبليغ بقبوله، وهذا في أجل 40 يوما.

إمكانية الطعن في نتائج التحقيق وهذا بتقديم شكوى لدى الجهات المعنية ابتداء من المفتش رئيس قسم الضرائب بالولاية، ثم لجان الطعن، ثم الغرفة الإدارية لدى مجلس القضاء.

¹ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق ، مرجع سابق، ص42-43.

الفصل الثاني : الطرق المتبعة لمكافحة التهريب الضريبي في الجزائر

ثانيا: أشكال الرقابة الجبائية

تختلف أشكال الرقابة الجبائية باختلاف الوسائل المتبعة في ذلك ،اذ تعتبر الرقابة الجبائية وسيلة لكشف حالات التهرب خاصة مع العدد الهائل للتصريحات الجبائية التي تتطلب الرقابة و يحتم على الإدارة تنويع مخطط عملها في هذا الشأن ويمكن تمييز صورتين للرقابة الجبائية الإدارية

1: الرقابة العامة يتم هذا النوع على مستوى مفتشيات الضرائب حيث نميز ثلاث انواع للرقابة العامة و هي (الرقابة الشكلية،الرقابة على الوثائق،الرقابة عند مقر المكلف) .¹

أ.الرقابة الشكلية تعتبر هذه الرقابة اول عملية الرقابة الجبائية ،ويقصد بهذا النوع من الرقابة العمليات المتعلقة بتصحيح الأخطاء المادية الموجودة في التصريحات المقدمة و كذا التحقق من هوية وعنوان المكلف و مختلف العناصر التي تدخل في تحديد الوعاء الضريبي ،ومنه فإن الرقابة الشكلية لا تأخذ بعين الإعتبار مدى صحة المعلومات و الأرقام المصرح بها قدر ما تعتمد على الكيفية التي تم بها ملء هذه التصريحات،أي أن هذه الرقابة تهدف إلى النظر في الشكل الذي قدمت فيه هذه المعلومات.

ب.الرقابة على الوثائق يعد هذا النوع من الرقابة ثاني اجراء تقوم به الإدارة الجبائية بعد الرقابة الشكلية و يتجلى دور هذه الرقابة في مجموعة الأعمال و الفحوصات الدقيقة الي تتم على مستوى المكتب و التي تقوم من خلالها الإدارة بمقاربة المعلومات المصرح بها من طرف المكلف ،والمعلومات المتحصل عليها من طرف الإدارات و الهيئات و المؤسسات العامة أو الخاصة، و المتعلقة بالمعاملات أو الصفقات المبرمة بين المكلف وهذه الهيئات،وبإمكان المحقق طلب التوضيحات و التبريرات من المكلف المعني عند الضرورة.²

ج.الرقابة عند مقر المكلف تتم هذه الرقابة خارج مكاتب الإدارة الضريبية ،وذلك من خلال التدخلات التي يقوم بها المراقبون للأمكنة التي يزاول فيها المكلفون بالضريبة نشاطاتهم،وتهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة الإقرارات المصرح بها من خلال الفحص الميداني للدفاتر و الوثائق المحاسبية .كما يمكن لأعوان المحققين إجراء معاينة ميدانية للعناصر المادية

¹ عيسى بلخوخ،الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب و الغش الضريبي ، رسالة ماجستير غير منشورة كلية العلوم الاقتصادية ،جامعة الحاج لخضر،باتنة،2003/2004 ص53.

² سهام كردودي،نفس المرجع السابق،ص51.

الفصل الثاني : الطرق المتبعة لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

للاستغلال داخل مقرات العمل، قصد مقارنة العناصر و المعطيات المصرح بها و المسجلة في الوثائق المحاسبية مع تلك الموجودة في الميدان.¹

وتعتبر هذه الطريقة اكثر فعالية من غيرها بحيث تسمح بمراقبة دقيقة لحقيقة النشاط الممارس من طرف المؤسسة التي تكون محل المراقبة و التحقيق، وذلك بفحص و التعرف على مختلف وسائل الإنتاج وطرائق استعمالها، ودرجة تأهيل العمال و المستخدمين لهذه الوسائل. كما تستعمل هذه الطريقة لمراقبة بعض الإيرادات التي ليس بالإمكان التعف عليها من خلال أشكال الرقابة الأخرى.

2: الرقابة المعمقة لقد كرس النظام الجبائي الجزائري هذا النوع من الرقابة ليشمل و يتناول مجمل الوضعية الجبائية و المالية للمكلف و المقصود بالرقابة المعمقة هو مجموع العمليات التي هدف الى مقارنة مجموع مداخل العنصر الجبائي بالعناصر المكونة لنمط معيشتة أي مقارنة الإيرادات بالنفقات.²

الفرع الثاني: التحقيق المحاسبي

يعتبر التحقيق المحاسبي إجراء ضروريا يكتسي أهمية بالغة وذلك نظرا لطبيعة النظام الضريبي الذي يعتمد على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين و التي قد لا تعكس الحقيقة، لذلك تقوم الإدارة الضريبية بعدة أشكال من الرقابة الجبائية، تنصب في معظمها حول التحقق من تنفيذ أحكام قانون الضرائب.

أولاً: مفهوم التحقيق في المحاسبة

حتى نحصل على صحة ومصداقية التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين، ووجب على الإدارة أن تتوفر على وسائل وسلطات يمكن أن تستخدم لهذا الغرض من أهمها: حق التحقيق، طلب تبريرات و حق الإطلاع.

1. تعريف التحقيق المحاسبي

حتى تكون الضريبة المدفوعة تعكس حقيقة التصريحات المدفوعة، فإن الإدارة تمتلك حق مراقبة هذه التصريحات، وهذا من أجل التأكد أن المكلفين بالضريبة قد سدوا ما عليهم من

¹ سهام كردودي، نفس المرجع السابق، ص 52

² محمد فلاح، السياسة الجبائية-الأهداف و الأدوات-حالة الجزائر، اطروحة مقدمة لنيل دكتوراه دولة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2005/2006، ص 79.

الفصل الثاني : الطرق المتبعة لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

حقوق، وأحتمال القيام بالتخفيضات و التصريحات المترتبة عن الأخطاء التي قد تتجم عن فرض ضريبة إضافية.

فالتحقيق المحاسبي إذن هو مجموع العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية من طرف المكلف بالضريبة و فحص محاسبته، والتأكد من مدى مطابقتها مع المعطيات المادية و غيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها¹، ويتم الفحص في عين المكان للدفاتر و الوثائق المحاسبية للمؤسسة و مضاهاتها ببعض المعطيات المادية (كشف معلومات، محاضرات... من أجل مراقبة التصريحات المكتتبه و ضمان بالتالي التسويات اللازمة للفترة غير المتقادمة، وهذا ما يميز التحقيق المحاسبي عن التدقيق الجبائي، على إعتبار أن هذا الأخير موضوعه هو القيام بعملية تشخيص لوضعية جبائية معينة دون القيام بأية عملية تسوية.

2. التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة

يعرف التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة بأنها مجموع العمليات التي تهدف إلى كشف الفارق الموجود بين الدخل المصرح به و الدخل الحقيقي بمقارنة مدى الإنسجام بين مداخل المكلف بالضريبة فيما بينها من جهة، وبين حالته المادية، (عناصر طرق معيشته و المظاهر الخارجية) من جهة أخرى و تعتبر مجموعة المعلومات التي توجد بحوزة الإدارة الجبائية المصدر الأول الذي يعتمد عليه العون المحقق المباشر لهذه العملية.

وفي هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الإنسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة، والذمة المالية و الحالة المالية و العناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى.²

وبالتالي فإن هذا النوع من التحقيق يتم اللجوء إليه عند ثبوت الحالات التالية:

- أ- عدم الإنسجام بين المداخل المصرح بها و المصاريف المعلن عنها من طرف المكلف.
- ب- قرائن تدل على وجود غش و تهرب ضريبي بعد أن أدت مراقبة النشاط إلى تسوية ضعيفة أو غير معتبرة.

1. العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، الجزائر، دار هومة للطباعة و النشر، الطبعة

الثانية، 2006، ص 37.

² المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية، ص 29.

الفصل الثاني : الطرق المتبعة لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

ج- غياب التصريح عن المداخل من قبل المواطنين التي أثبتت عناصر معيشتهم على وجود مداخل هامة غير خاضعة للضرائب.

د- إقتناء عقارات و منقولات مهمة.

الأشخاص المعنيين بهذا التحقيق هم: "أصحاب المهن الحرة، الشركاء و مسيري الشركات و الأشخاص الذين يحوزون على مداخل غير معروفة .

ثانيا: إمتداد التحقيق المحاسبي

إن المراقبة الجبائية تحصر التحقيق المحاسبي في إبراز الإغفال و التدني لرقم الأعمال و الأرباح ،وعليه يمكن للتحقيق المحاسبي أن يهتم بـ:

أ. الناحية النظامية لكل الدفاتر و السجلات ،وكذا الوثائق التبريرية و التسجيلات المحاسبية.

ب. أخذ بعض العينات من خلال التركيز على بعض الحسابات المتعلقة مباشرة برقم الأعمال و النتائج.

ج. التنوع في إختيار الملفات الجبائية المقترحة لعملية التحقيق المحاسبي ،و التي يمكن أن تمس حتى المؤسسات الأجنبية العاملة بالجزائر.

ثالثا: خطوات وإجراءات التحقيق المحاسبي

لقد وضع المشرع الجزائري أدوات قانونية يعتمد عليها الأعوان المراقبون في تنفيذ مهامهم الرقابية فيما يخص التحقيق المحاسبي يمكن حصرها في ثلاث خطوات (التحضير للتحقيق، سير التحقيق، نتائج التحقيق ونهايته).

1: التحضير للتحقيق

تعد المرحلة التحضيرية خطوة هامة و رئيسية للقيام بالرقابة المحاسبية حيث يتم من خلالها اختيار الملفات المراد البحث و التحقيق فيها استنادا إلى بعض الأسس و المقاييس، و التي من بينها:¹

أ. أهمية رقم الأعمال المصرح به خلال السنتين الأخيرتين.

ب. تكرار الخسارة في النتائج و الربح الضعيف مقارنة مع رقم الأعمال المصرح به و طبيعة النشاط المزاول.

¹ نجاة نوي، نفس المرجع السابق، ص70.

الفصل الثاني : الطرق المتبعة لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

ج. ضعف القيمة المضافة مقارنة بأهمية النشاط المزاوول.

د. استعمال طرق تدليسية و ملاحظة المخالفات ذات الطابع الاقتصادي.

و. الزيادة السريعة و المذهلة في المستوى المعيشي لمسير المؤسسة أو أصحاب المهنة الحرة دون تطابق ذلك مع تصريحاته.

خلال هذه المرحلة يتم إختيار الملفات المراد البحث و التحقيق فيها ،وتعين الهيئة التي تباشر عملية التحقيق المحاسبي إضافة أعمال تمهيدية تسمح للعون المحقق بأخذ صورة مستوفية عن المكف المعني بعملية المراقبة، وتتجسد هذه الإجراءات فيما يلي:

أ: سحب و دراسة الملف الجبائي

إذ يمثل المصدر الأول بالنسبة للمحقق، و هذا لاحتوائه على كل الوثائق و البيانات المتعلقة بالمكف بالضريبة، حيث يتضمن كل تصريحاته و كل الاتصالات و المراسلات الموجهة إليه و تجدر الإشارة إلى أن الملف الجبائي يختلف في بياناته حسب طبيعة المكف بالضريبة.

1. بالنسبة للشخص الطبيعي يضم:

(الحالة الشخصية، طبيعة النشاط الخاضع للفحص، الوضعية العائلية، مقر السكن، منبع العائدات و التصريحات)

2. بالنسبة للشركة يحوي:

-طبيعة نشاطها، رأسمالها الاجتماعي، عنوان مقرها الرئيسي، وحدتها، اسم المسير و حصته في رأس المال)

ب: إبلاغ المكف بالضريبة

لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكف بالضريبة بذلك مسبقا عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكف المحقق في محاسبته ،على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير ،مدته 10 أيام إبتداء من تاريخ إستلام هذا الإشعار.¹

1-Code de Procédures Fiscales.Op.Cit.Art 20p22.

الفصل الثاني : الطرق المتبعة لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

ج: الرقابة المفاجئة

تجري من دون إعلام مسبق للمكلف، بحيث بإمكان المحقق أن يقوم بها إذا ما توفرت له دلائل قوية جمعها اثناء دراسته للملف الجبائي، وهي أكثر من ضرورية في حالة الغش و التهرب الضريبي .

د: إستمارة التحقيق

فإستنادا للمعلومات الموجودة ضمن الملف الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية، يمكن للمحقق أن يبين بأن المؤشرات التي تم جمعها تدل أو لا تدل على قانونية المحاسبة¹ و في الأخير المكلف بتحرير محضر المعاينة، و يسجل فيه المعلومات التي أسفرت عنها عملية الجرد المادي، و يطلب من المكلف بالتوقيع عليه و ان رفض هذا التوقيع، سيتم تبيان ذلك في محضر المعاينة.

2: سير التحقيق

قبل القيام بفحص المحاسبة يجب على المحقق أولا مراقبة الحالة العامة لها مثل فحص الدفاتر للتأكد من أنها ممسوكة بشكل قانوني، مثلا فحص الدفاتر الإجبارية لمعرفة أن العمليات مسجلة يوما بيوم وليست مدونة بعد إنطلاق عملية التحقيق و لا يمكن إجراء التحقيق إلا بإرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق لكي يستفيد المكلف بالضريبة من مدة للتحضير، ومن أجل المعاينة الحقيقية، يمكن إجراء رقابة مفاجئة دون إشعار المكلف وفي حالة يسلم الإشعار بالتحقيق مع بداية التحقيق فغياب الإشعار بالتحقيق يلغي تماما إجراء التحقيق².

أ: التحقيق المحاسبي من حيث الشكل

بالإضافة إلى ما سبق، فإنه يجب على المحقق التأكد من الصحة الشكلية للمحاسبة، وهذا بالتحقق من توفر الشروط الثلاث التالية:³

1-DGI.Guide de vérification de comptabilité.Alger prient.Alger.edition200.p32

2--سهام كردودي"مرجع سابق"،ص74.

-3 DGI ,Guide de vérification de comptabilité ,Op.Cit,P52.

الفصل الثاني : الطرق المتبعة لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

(I) يجب أن تكون المحاسبة تامة ومنظمة: وذلك بإشتمالها على جميع الدفاتر و الوثائق الإجبارية المنصوص عليها في القانون التجاري وكذا إحترام مبادئ المخطط الوطني المحاسبي.

(II) يجب أن تكون المحاسبة دقيقة الحسابات: حيث يسعى المحقق بالتأكد من صحة البيانات المحاسبية من ناحية الدقة و صحة المجاميع.

يجب أن تكون المحاسبة مثبتة: لكي تكون المحاسبة مثبتة يجب أن يتم إثبات كل العمليات المسجلة في الدفاتر بواسطة وثائق إثبات تختلف باختلاف طبيعة العمليات المنجزة، كما يجب على المحقق التركيز على المبيعات التي تتم نقدا وما وجد في الصندوق من نقص يوحي بوجود تلاعب.

ب. التحقيق المحاسبي من حيث المضمون¹: والمقصود بها مراقبة كل ما هو موجود بالوثائق المقدمة من طرف المكلف المحقق معه من أجل إكتشاف العمليات التي تتضمن على السهو الكلي أو الجزئي، المتعمد أو غير المتعمد... إلخ، فهو قيام المحقق بدراسة معمقة ودقيقة للحسابات الرئيسية للميزانية، وحسابات التسيير و النتائج .

(I) 5. فحص حسابات الميزانية العامة: الميزانية العامة هي عبارة عن كشف أو بيان بالوضع المالي للوحدة الاقتصادية في فترة زمنية معينة و هذا البيان يضم جانبين: الأول يسمى الأصول و الثاني يسمى الخصوم.

(II) فحص حسابات التسيير و النتائج: بعد انتهاء المراقب من التحقق و التأكد من صحة حسابات الميزانية، فإنه تنقل الى المراقبة و التأكد من صحة وسلامة البيانات المسجلة في حسابات التسيير و النتائج و تمثل الحسابات و التسيير (الاستغلال) مجموع الأعباء التي تقوم المؤسسة بتحملها و في المقابل تتحصل على إيرادات تكون نتيجة للعمليات التي تقوم بها المؤسسة.

¹ سهام كردودي، نفس المرجع السابق، ص75.

الفصل الثاني : الطرق المتبعة لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

3: نتائج التحقيق ونهايته

إن معاينة وضعية المكلف المتعلقة بنشاطه، والمراجعة المحاسبية للدفاتر التجارية من حيث المضمون والشكل، تمكننا من إستخلاص نتيجة رفض أو قبول المحاسبة. وإنطلاقا من هذه النتائج فإن المحقق يسعى إلى إرسال نسخة من هذه النتائج إلى المكلف بالضريبة مبينا له فيها التجاوزات الضريبية المكتشفة والطرق المعتمدة في إعادة تأسيس وحساب الضريبة.

أ. قبول المحاسبة: تقبل المحاسبة على أساس أن:¹

- المحاسبة ذات مصداقية: وهذا يعود إلى أن الإهمال والإغفال المسجل طفيف وغير خطير.
- المحاسبة منتظمة: أي أن الدفاتر المحاسبية تكون مطابقة لنصوص القانون التجاري، وكذا ملتزمة بتطبيق قواعد المخطط الوطني المحاسبي.
- المحاسبة قاطعة: قد تكون المحاسبة منتظمة ودقيقة الحسابات لكنها غير مثبتة، ولكي تكون كذلك يجب أن يتم إثبات كل العمليات المسجلة، أي مقنعة ومثبتة كونها مدعمة بكل الوثائق ومستندات الإثبات و الدفاتر المساعدة.

لكن هذا القبول يصنفه العون المحقق حسب درجة المعاينة، فيمكن أن يكون:

^(I) **قبول صريح:** أي أنه مقنع بدرجة كبيرة أن المحاسبة منتظمة مثبتة و صادقة، و بالتالي فهو ملزم بإشعار المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق و هذا دون إجراء أية تقويمات عن طريق إشعار بغياب التقويم.²

^(II) **قبول نسبي:** أي هناك ارتياب، و هذا من خلال تسجيل بعض التجاوزات و الانحرافات من قبل المكلف، و في هذه الحالة يقوم المحقق باللجوء إلى إجراءات التقويم الثنائي " Procédure contradiction" و المقصود به أن يكون اتصال بين الخاضع للضريبة و المحقق الجبائي للنقاش و إبداء ملاحظات المكلف بالضريبة حول هذه الانحرافات المسجلة، ثم يقوم المحقق بإعادة تأسيس رقم الأعمال و يجب عليه إبلاغ المكلف بهذا التقويم، و ذلك عن طريق الإشعار بالتقويم الأولى، مع منح مدة 40 يوما للرد على هذا التقويم.

¹ نجاة نوي، نفس المرجع السابق، ص75.

1-Code des Impots directs, Op.Cit, Article191, P121.

الفصل الثاني : الطرق المتبعة لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

ب. رفض المحاسبة:

الرفض في المحاسبة بعد رقابة التصريحات الجبائية أو المحاسبية يمكن حصرها في الحالات التالية:¹

أ. عندما تكون هيئة الدفاتر المحاسبية غير مطابق لأحكام المواد 9 إلى 11 من القانون التجاري ولشروط تطبيق المخطط الوطني المحاسبي مثل:

- غياب الدفاتر المحاسبية، الدفاتر المحاسبية غير مؤشرة و غير ممضي عليها، الدفاتر المحاسبية تحتوي على بياض، تسجيل غير دقيق للحسابات و أرقام الحسابات..... إلخ.

- عندما تكون المحاسبة محرومة من أي قيمة إثباتية، بسبب إنعدام الوثائق الثبوتية و من بينها: غياب كلي أو جزئي للفواتير، الفواتير غير مطابقة لنصوص المرسوم 105/95 المؤرخ في 1995/10/07..... إلخ.

- عندما تتضمن على أخطاء و هفوات أو أخطاء خطيرة و متكررة لتسجيل العمليات المحاسبية مثل: عدم تسجيل بعض أو كل فواتير الشراء و البيع، عدم تجانس بين الميزانية الإفتتاحية والميزانية الختامية... إلخ.

ج- إعادة تشكيل رقم الأعمال: عندما يتبين أن المراقبة التي أجريت على المحاسبة لا جدوى منها لأن هذه الأخيرة غير مقنعة ومنتظمة، وبالتالي تكون غير مقبولة، فيلجأ إلى إعادة تأسيس رقم الأعمال الخاص للضريبة وتختلف طرق إعادة التأسيس حسب نوع ونشاط المؤسسة.

- نهاية التحقيق: على ضوء كل المعطيات التي قام بها المحقق الجبائي والنتيجة التي إستخرجها من عمله في المرحلة النهائية لتحقيقه، حيث يقوم بإبلاغ المكلف بالضريبة بنتائج المراقبة المحاسبية، وكخطوة أخيرة يقوم إقفال التحقيق وإعداد تقرير التحقيق، الذي من خلاله يسجل كل المعلومات الخاصة بعملية المراقبة التي قام بها وإصدار جداول الإخضاع للسنوات التي شملها التحقيق، و تلتزم الإدارة الجبائية بإبلاغ المكلف الخاضع للتحقيق بنتائج المراقبة الجبائية حتى و إن لم يكن هناك تقويم. و قد حدد المشرع الجبائي مدة أربعين (40) يوم لتلقي رد المكلف على الإبلاغ الأولي و الإدارة الجبائية ملزمة بالرد على طلبات التوضيح أو التفسير من قبل المكلف.²

¹ قرار رقم 134، الجريدة الرسمية رقم 06، وزارة المالية، المؤرخ في 16 فبراير 2000.

² المادة 60 الفقرة 06 من قانون الإجراءات الجبائية.

الفصل الثاني : الطرق المتبعة لمكافحة التهريب الضريبي في الجزائر

المطلب الثاني : التنسيق بين الإدارات

إن رفع مستوى كفاءة الإدارة الجبائية وحدها دون غيرها من الإدارات الحكومية لا يكفي لتمكينها من تطبيق أحكام قوانين الضرائب المختلفة على أكمل وجه إذ أن مراجعة إقرارات ممولين و تتبع أوجه أنشطتهم المختلفة، يتطلب وجود تعاون وثيق بين الإدارة الجبائية و غيرها من الإدارات كالجمارك و مديرية التجارة و هذا من اجل تحقيق مردود أفضل ، فمصالح الجمارك تلعب دورا هاما من خلال دعمها للإدارة الضريبية و ذلك من خلال كشفها لكل ما يتعلق بالتصدير و الاستيراد التي يقوم بها المكفون ، و منعهم من تهريب أموالهم إلى الخارج ، و كذا بالنسبة إلى مديرية المنافسة و الأسعار عن طريق أعوانهم بتدخلاتهم العديدة على التجار و التي تخدم بطريقة أو بأخرى المصالح الجبائية في الكشف عن ظاهرة التهريب و محاولة القضاء عليها و قد تأكد هذا المبدأ بصفة واضحة في قانون المالية لسنة 1997 و ما بعده من قوانين فيما يتعلق بالتنسيق بين الإدارات .

و في هذا الصدد وضعت سياسة منسجمة تقوم على التنسيق بين الإدارات المعنية (ضرائب ، جمارك ، تجارة) و ذلك بتأسيس لجان التنسيق بين الإدارات الثلاثة¹ على مستوى المركزي و الجهوي و المحلي و المكلفة مباشرة بتطبيق برنامج مكافحة الغش و التهريب الضريبي و الممارسات المشبوهة ، غير أن نجاح مهام هذه اللجان مرتبط بتحقق الشروط التالية :

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

- دراسة المشاكل التي تعيق هذه الفرق و ذلك بتنظيم اجتماعات عمل دورية و بصفة مستمرة
- نظرا للعمل المكثف بين هذه الإدارات يجب مكافأة أعضاء هذه الفرق .

الفرع الأول : تنسيق الرقابة بين الإدارات (جبائية، تجارية، جمركية)

نظرا لتفاقم ظاهرة التهريب الضريبي في وقتنا الحالي وما سببته من خسائر كبيرة للخزينة العامة، السبب الذي انعكس سلبا على الاقتصاد الوطني، لا سيما وأن الجزائر شرعت في تطبيق نظام اقتصاد السوق الذي يتأسس على حرية التجارة مما زاد في عدد المستوردين، الأمر الذي قد يزيد

¹ القرار رقم 23 من مرسوم تنفيذي 431/97 المؤرخ في 13 رمضان 1417 الموافق لـ 23 فبراير 1997 .

الفصل الثاني : الطرق المتبعة لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

من نسبة التهرب الضريبي وقصد زيادة مرد ودية الإدارة الجبائية وإعطائها وتيرة تسمح لها بمسايرة التحولات الاقتصادية، والدور المنوط بها في التنمية الاقتصادية وفي إطار دعم مكافحة التهرب الضريبي بات من الضروري وضع سياسة منسجمة تقوم على التنسيق بين الإدارات المعنية (تجارة، جمارك، ضرائب). لأن الكثير من الاقتصاديين يرجعون المشكلة الرئيسية للتهرب الضريبي إلى عدم وجود تنسيق محكم بين الإدارات على المستوى المركزي، الجهوي، وكذا الولائي.

الفرع الثاني : أشكال التنسيق بين الإدارات الجبائية والإدارات الأخرى

إن نقص أو غياب المعلومات أو البيانات الخاصة ببعض المكلفين يعد سببا يعرقل الإدارة الجبائية في تأدية مهامها على أحسن ما يرام وعلى أحسن وجه ولوضع حد أمام كل هذه الصعوبات ومن أجل توجيه البحث والمراقبة أصبح توطيد العلاقة بين الإدارات أو الهيئات الأخرى أمرا حتميا ذلك يرجع إلى أن هذه الإدارات أو الهيئات يمكن أن تساعد في تبادل المعلومات الموجودة بحوزتهم ووضعها تحت خدمة المصالح الجبائية المختصة.

إن وضع سياسة منسجمة لمحاربة التهرب الضريبي يتطلب التنسيق بين الإدارات المعنية التي يمكن أن يركز على النقاط الآتية:¹

-التنسيق في برامج التدخل بعين المكان، خاصة في إطار تدخل الفرق الموحدة ضرائب، جمارك، تجارة ومصالح الأمن.

هذا الإجراء يعد ضروريا خاصة عندما يتعلق الأمر بالبحوث الخارجية المنظمة لكشف الأنشطة المخفاة " اقتصاد سري" والأشخاص الذين يمارسونها.

هذا التدخل المشترك يمكن أن يسفر عن نتائج إيجابية انطلاقا من المعلومات المجمعة لدى كل هيئة أو إدارة يمكن استغلالها للخروج بنتيجة مشتركة و مقنعة، مع الدعم اللازم للقوة العمومية التي تلعب دور هام في تشخيص المتهربين الموجودين في المناطق أو الأحياء التي يصعب التوغل فيها.

¹ بلس شاوش بشير، مقال بعنوان: علاج التهرب الضريبي، المجلة القضائية، عدد خاص 2009، ص172.

الفصل الثاني : الطرق المتبعة لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

التنسيق الثنائي، دائما وفي مجال التنسيق بين الإدارة الجبائية والإدارات الأخرى وفي إطار تبادل المعلومات عن الوضعية المالية الحقيقية للمكلفين يمكن ذكر الأمثلة الآتية:

- التنسيق بين الإدارة الجبائية ومصالح الجمارك¹ : من واجب الإدارة الجبائية في أغلب الأحيان اللجوء إلى مصادر لديها بالمعلومات اللازمة لمصالح الجمارك باعتبارها حلقة وصل بين الداخل والخارج ونظرا لما لها من إمكانيات استقصاء المعلومات قيمة بشأن حركة رؤوس الأموال والتحويلات المشبوهة من قبل المؤسسات المالية، كل ذلك من أجل كشف حالات التهرب الضريبي، زيادة على ذلك يجب على مصالح الجمارك التبليغ التفائي بكل المعلومات التي تخص الإستيرادات الخاصة بالمكلف.

- التنسيق مع مصالح التجارة² : قصد إيجاد تجاوب من شأنه أن يقلل من حالات التهرب، أصبح من الضروري التنسيق بين الإدارة الجبائية والمصالح التجارية خاصة مديرية المنافسة والأسعار ومديرية الإحصاءات التي تساعد في التبليغ عن المخالفات التي يرتكبها بعض المكلفين بالضريبة، التي تؤثر سلبا على الاقتصاد الوطني، بالإضافة إلى التبليغ عن أسعار السلع والخدمات.

المطلب الثالث: الجهاز الإداري المكلف بالرقابة الجبائية

الفرع الأول: الجهاز المركزي (مديرية البحث والتحقيق) أنشأت مديرية البحث والتحقيقات بموجب المرسوم التنفيذي رقم 228/88 الصادر في 13 جويلية 1998، وقد جاءت هذه المديرية لتدعيم باقي المديريات الأخرى في الرقابة الجبائية على المستوى الولائي والتي هي تحت غطائها.

أولا: تنظيم مديرية الأبحاث والمراجعات مديرية الأبحاث والتحقيقات مكلفة بأعمال المخولة لمصالح الجباية والمتمثلة بمحاربة التهرب الضريبي، ولكي تقوم بذلك تسند المهام إلى أربع مديريات فرعية منبثقة منها:³

¹ الأمر رقم 22/96 المؤرخ 09/07/1996 ص 10.

² مرسوم تنفيذي رقم 290/97 المؤرخ في 22 ربيع الأول 1418 الموافق لـ 27 يوليو 1997، ص 8.

³ المادة 01 من المرسوم التنفيذي 228/98 المؤرخ في 19 ربيع الأول الموافق لـ 13 يوليو 1998.

الفصل الثاني : الطرق المتبعة لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

- نيابة مديرية البرمجة.

- نيابة مديرية الرقابة الجبائية.

- نيابة مديرية الإجراءات الجبائية.

- نيابة مديرية التحقيقات والبحث عن المعلومات الجبائية.

وتهتم هذه المديریات بـ:

- التعرف بالعمليات الدائمة الواجب تحقيقها من أجل تجميع ومراقبة استعمال المعلومات الجبائية.

- توجيه وتقييم نشاطات مصالح التحقيقات المحاسبية والجبائية المتواجدة على المستوى الجهوي والمحلي.

ثانيا: مهام مديرية الأبحاث والمراجعات يتم تحديد واختيار المكلفين بالضريبة الذين يقع عليهم التحقيق من خلال برنامج مسبق، حيث يتم انتقاء الملفات عن طريق وضع برنامج لذلك، أين يتم اقتراح الملفات المراد مراقبتها من طرف مفتشيات الضرائب أولا، ثم نيابة مديرية الرقابة الجبائية على مستوى مديرية الضرائب الولائية، ويصادق على البرنامج أو غيره من طرف مديرية البحث والتحقيقات. وفي إطار البحث والتحقيق واعتمادا على صلاحيات مديرية البحث والمراجعة فهي مكلفة بـ :

- الكشف عن التيارات الكبيرة للغش والتهرب الجبائي.

- جعل الرقابة أكثر شفافية بالأخذ بعين الاعتبار حقوق المكلفين بالضريبة في هذا الإطار.

- إجراء سلسلة من العمليات إلى جانب المفتشية العامة للمصالح الجبائية لتقييم أداء المفتشيات المحلية للضرائب وتحسين مردودية الجباية العامة.

إن الهدف الرئيسي لمديرية الأبحاث والتحقيقات هو الحد وسد منافذ الغش والتهرب الضريبي، ونظرا للحيل التي يستعملها بعض المكلفين للتلاعب بحقوق الخزينة العامة فقد استوجب على مديرية البحث والمراجعات، وضع إستراتيجية للمراقبة والتمثلة في:

- الأولوية في برمجة الملفات ذات الأهمية و المداخل الكبيرة.

- رفع نوعية التحقيق والارتقاء به إلى مستوى أحسن.

الفصل الثاني : الطرق المتبعة لمكافحة التمرب الضريبي في الجزائر

الفرع الثاني:المديرية الفرعية للرقابة الجبائية¹

أولا :مكوناتها تتكون من ثلاث مصالح تمثل التنظيم الهيكلي والوسائل الميدانية للرقابة الجبائية المختصة أساسا في تسطير وتنفيذ برامج التحقيق الجبائي وهذه المصالح تتمثل في:

1. مكتب البحث عن المعلومات الجبائية²:

هذا المكتب مكلف بما يلي:

- إعداد بطاقة خاصة بالجماعات المحلية، الإدارات، المؤسسات والأشخاص الذين من المحتمل أن تتوفر لديهم المعلومات التي تفيدهم في تأسيس وعاء الضريبة وتحصيلها.
- برمجة التدخلات التي سيجريها المكتب مباشرة عن طريق فرق البحث والقيام بجمع المعلومات وإرسالها إلى المكتب المكلف بمصلحة مقارنة المعلومات.
- برمجة التدخلات على مستوى المحلي عن طريق الفرق المختلفة قصد البحث عن المادة الجبائية.

2.مكتب البطاقات ومقارنة المعلومات: يكلف مكتب البطاقات ومقارنة المعلومات ب:

- تسيير البطاقات ومساعدة مفتشيات الوعاء على تأسيس بطاقتها.
- استقبال المعلومات التي يتحصل عليها المكتب والمصالح المكلفة بالبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتصنيفها وتوزيعها على مفتشيات الضرائب المعنية لاستغلالها.

3.مكتب المراقبة الجبائية: يقوم هذا المكتب ب:³

- تكوين وتسيير ملفات المؤسسات والأشخاص الطبيعيين الذين يحتمل أن يكونوا محل مراجعة أو مراقبة معمقة لوضعيتهم الجبائية.
- متابعة ومراقبة عمل فرق التحقيقات والتأكد من أنها تقوم بتدخلاتها وفقا للتشريع والتنظيم المعمول بهما، وحقوق المكلفين الذين خضعوا للمراجعة والمحافظة على مصالح الخزينة.
- تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة عن عملية المراجعة.

¹ القانون 50-91 المؤرخ في 11 افريل 1991.

²مرسوم تنفيذي رقم 98-288 المؤرخ في 13 جويلية 1998،ص.6.

³ المادة -52-55 من القانون 91-50 المؤرخ في 11أفريل 1991.

الفصل الثاني : الطرق المتبعة لمكافحة التهريب الضريبي في الجزائر

ثانيا: مهام المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

المديرية الفرعية للرقابة الجبائية مكلفة بتطبيق برامج التحقيق المصادق عليها من طرف مديرية الأبحاث والتحقيقات ، وفي هذا الإطار فهي مكلفة ب:¹

- دراسة واقتراح التقنيات الجبائية التي تمكن من الرقابة.
- التقييم للمادة الجبائية ووضع إجراءات مبنية على القياس والصواب لتحصيل الضريبة.
- البحث وتحليل أسباب التهريب والغش الضريبي وإيجاد حلول واقتراحات ناجعة لهذا الإشكال.
- إجراء دراسات خاصة على مختلف مميزات شعب الأنشطة الاقتصادية.
- تقييم نتائج التحقيقات.

¹ المادة -52-55 من القانون 91-50 المؤرخ في 11أفريل 1991.

الفصل الثاني : الطرق المتبعة لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

المبحث الثالث : الطرق الردعية

المطلب الأول العقوبات المترتبة على ظاهرة التهرب الضريبي

إن القانون الجنائية تضمنت عقوبات ردعية لمرتكبي التهرب الضريبي إلى عقوبات جزائية و جنائية، ويصدد الجزاء سوف نتطرق أولاً للأشخاص الخاضعين له كفرع أول وبعدها إلى أنواع العقوبات الطبقة عليهم كفرع ثاني .

الفرع الأول : الأشخاص الخاضعين للجزاء

أولاً: المكلف بالضريبة

و المقصود به كل مدين للخرينة العمومية للدولة بمبالغ متمثلة في الضرائب أو رسوم و التي يحول المكلف دون تسديدها كلياً أو جزئياً وذلك عن طريق تعمدته تقديم بيانات ناقصة اثناء التصريحات الدورية مما جعل الضريبة تحسب أقل مما يجب قانوناً.¹

ثانياً: الشريك

يتحمل الشريك المسؤولية الجزائية كاملة في مجال التهرب الضريبي و تطبق عليه العقوبات للفاعل الأصلي وهو المكلف بإرتباط عمل الشريك بالفعل الأصلي المعاقب عليه يكفي لتجريمه وإعتباره موصوف بالعقوبة في القوانين الجنائية .²

ثالثاً: الشخص المعنوي

إن كل شخص طبيعي يخضع للمساءلة الجنائية و الجنائية في حالة مخالفته للقانون الجنائي، لكن التساؤل المطروح هل الشخص المعنوي يجوز مساءلته جنائياً أو لا وفي هذا الصدد نميز نوعان:³

-أشخاص معنوية عامة تخضع لأحكام القانون العام مثل الدولة و البلدية والولاية و المرافق العمومية.

-كل شخص معنوي خاص يخضع لأحكام القانون الخاص كالشركات المدنية و التجارية.

1 عوادي مصطفى، رجال نصر، نفس المرجع السابق، ص14.

2 عوادي مصطفى، رجال نصر، نفس المرجع السابق، ص14.

3 الشورباجي البشري، جرائم الضرائب و الرسوم، دار الجامعات المصرية، ط1، الإسكندرية، 1972، ص72.

الفصل الثاني : الطرق المتبعة لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

لقد نصت المادة 303-9 من قانون الضرائب المباشرة أنه عند إرتكاب المخالفة من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص تقع عقوبة الحبس و العقوبات الملحقة على كل من المتصرفين و الممثلين الشرعيين أو القانونيين للمجموعة،وأضافت نفس المادة أن تطبيق الغرامات الجزائية يكون على ممثليه وعلى الشخص المعنوي نفسه دون الإخلال بتطبيق الغرامات الجبائية المنصوص على تطبيقها، ونفس الحكم تكرر في نص المادة 554 من قانون الضرائب غير المباشرة و المادة 138 من قانون الرسوم على رقم الأعمال و في المادة 36-4 من قانون الطابع وفي المادة 121-4 من قانون التسجيل.

و الملاحظ أن مسؤولية الشخص المعنوي ليست مطلقة بل ذكرها المشرع على سبيل الحصر، حيث تقع فقط على الشخص المعنوي التابع للقانون الخاص مستبعدة بذلك الدولة والجماعات المحلية و الهيئات العامة ذات الطابع الإداري.¹

الفرع الثاني:العقوبات المترتبة

إن القانون الجبائي ينص على نوعين من العقوبات عقوبات جزائية وأخرى جبائية، فالعقوبات الجزائية تنتوع إلى عقوبات أصلية وتبعية تتمثل الأولى في الحبس و الغرامات والثانية تبعية في الحكم بمزاولة مهنة الخبراء و المستشاريين الجبائيين و المحاسبين وعند الإقتضاء صور قرار بغلق المؤسسة.

أولاً:العقوبات الجبائية

نجد أن مختلف القوانين الجبائية نوعين من الجزاءات جزاءات مالية ذات طبيعة إدارية توقع من الإدارة الجبائية ذاتها، و جزاءات جنائية تصدر من المحاكم ضد مرتكبي المخالفات و المتابعين من طرفها، والجزاءات الجبائية قد تكون مجرد زيادات تدفع علاوة على الضريبة المفروضة وقد تكون غرامات مالية ذات طابع إداري تتمثل أساسا في الغرامات الجبائية المنصوص عليها في القوانين الجبائية المختلفة و هي تختلف من قانون لآخر مضمونا ومقدارا.²

(1) - عوادي مصطفى، رجال نصر، نفس المرجع السابق، ص32.

¹ عوادي مصطفى، رجال نصر، نفس المرجع السابق، ص33.

الفصل الثاني : الطرق المتبعة لمكافحة التهريب الضريبي في الجزائر

ثانيا: الزيادات

تختلف الزيادات عن فوائد التأخير وهي تدفع بغض النظر عن الجزاءات الأخرى التي تكون الهدف من تطبيقها تعويض الضرر الذي يصيب الخزينة العامة للدولة من جراء تأخر المكلف عن أداء ضريبته و فوائد التأخير ليست لها طابع عقابي بل تأخذ صورة تعويضات مالية أما الزيادات فهي تمثل نسبة تختلف باختلاف درجة المخالفة وتطبق على المكلف عند عدم قيامه بتسوية وضعيته في الأجال المحددة قانونا وكما أنها تفرض تلقائيا و هي مقررة في حالات معينة نبينها في ما يلي:

-النقص في تقديم التصريح.¹

-التأخير في تقديم التصريح.²

-عدم التصريح.³

ونشير إلى أن هذه الزيادات تفرض بنسبة 100% على كامل الحقوق إذا كان مقدار الحقوق المتملص منها أقل من خمسة ملايين دينار جزائري(5.000.00 د.ج) أو ما يعادلها و ترفع إلى 200% إذا كان مقدار الحقوق يفوق هذا المبلغ.⁴

ثالثا:الغرامات الجبائية

هي نوع خاص من الغرامات منصوص عليها في القوانين الجبائية و تقدر غالبا بنسبة معينة مما يؤدي من الضريبة،أو بمبلغ محدد بالنظر إلى المخالفة المرتكبة"الغرامة الضريبية هي غرامة إضافية تلحق بالضريبة الأصلية".⁵

¹ المادة 193-1- من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

² المادة 192-1- من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

³ المادة 194-3- من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

⁴ المادة 193-2- من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

⁵ الشورجي البشرى ، مرجع سابق ، ص 60.

الفصل الثاني : الطرق المتبعة لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

1-بالنسبة لقانون الضرائب المباشرة

تطبق الغرامات الجبائية في الحالات الآتية:

أ-عدم تقديم تصريح بالوجود و تحدد بمبلغ 30.000 د.ج.¹

ب-عدم إمساك الدفاتر المرقمة و المسجلة و تحدد بمبلغ 5.000 د.ج بالنسبة للضريبة الجزافية و التقدير الإداري.²

ج-عرقلة أعوان الضرائب في القيام بمهامهم و تتراوح الغرامة ما بين 1.000 د.ج و 30.000 د.ج.³

2-بالنسبة لقانون الضرائب غير المباشرة

هذا القانون يميز بين نوعين من الغرامات الجبائية:

أ-غرامة ثابتة:تتراوح ما بين 5.000 د.ج و 25.000 د.ج بالنسبة لجميع المخالفات المتعلقة بالأحكام الخاصة غير المباشرة.⁴

ب-غرامة نسبية: تساوي مبلغ الحقوق منها على أن لا تقل عن 25.000 د.ج.⁵

أما الأفعال المخالفة للقانون و الخاضعة للغرامة نذكر من بينها :

-رفض تقديم الوثائق أو إتلافها قبل إنقضاء الأجل المحدد لحفظها و تتراوح الغرامة المطبقة في هذه الحالة ما بين 1.000 د.ج و 10.000 د.ج.⁶

¹ المادة 194-1- من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

² المادة 194-3- من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

³ المادة 304 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

⁴ المادة 523 من قانون الضرائب غير المباشرة .

⁵ المادة 524-أ/1 من قانون الضرائب غير المباشرة.

⁶ المادة 538 من قانون الضرائب غير المباشرة .

الفصل الثاني : الطرق المتبعة لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

-في حالة مساهمة وكيل أعمال أو خبير جبائي في إعداد وثائق يتبين أنها غير صحيحة تطبق غرامة تتراوح بين 1.000 د.ج و 3.000 د.ج.¹

-عرقلة أعوان المراقبة الجبائية بأي وسيلة كانت أثناء تأدية مهامهم وفي هذه الحالة تتراوح الغرامة ما بين 10.000 د.ج و 100.000 د.ج.²

3-بالنسبة لقانون التسجيل:

في حالة قيام المكلف بالتملص من رسوم التسجيل تطبق غرامة جبائية مساوية لأربعة أضعاف هذه الرسوم من دون أن تقل عن 5.000 د.ج.³

بينما عند عرقلة المراقبة الجبائية من طرف المكلف تتراوح الغرامة ما بين 5.000 و 50.000 د.ج.⁴

4-بالنسبة لقانون الطابع:

في حالة التملص من الرسوم الخاصة بالطابع تساوي الغرامة خمسة مرات هذه الرسوم دون أن تقل عن 2.000 د.ج⁵، أما في حالة عرقلة المراقبة الجبائية تتراوح الغرامة ما بين 10.000 د.ج إلى 100.000 د.ج.⁶

5-بالنسبة لقانون الرسوم على رقم الأعمال:

كل مخالفة لأحكام هذا القانون تطبق غرامة جبائية تتراوح ما بين 500 د.ج إلى 2.500 د.ج، وفي حالة إستعمال طرق تدليسية ترفع الغرامة من 1.000 د.ج إلى 5.000 د.ج.⁷

¹ المادة 544 من قانون الضرائب غير المباشرة .

² المادة 537 من قانون الضرائب غير المباشرة .

³ المادة 120 -2- من قانون التسجيل .

⁴ المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية .

⁵ المادة 35 من قانون الطابع .

⁶ المادة 37 من قانون الطابع .

⁷ المادة 114 من قانون الرسم على رقم الاعمال .

الفصل الثاني : الطرق المتبعة لمكافحة التمرد الضريبي في الجزائر

كذلك عند رفض تقديم الوثائق أو إتلافها قبل إنقضاء الآجال المحددة لحفظها يعاقب بغرامة جبائية تتراوح ما بين 1.000 د.جو 10.000 د.ج.¹

رابعا:العقوبات الجزائية

إن القوانين الجبائية تشير إلى العقوبات الجزائية بالإضافة إلى العقوبات الجبائية، وكثيرا ما ترجع هذه القوانين إلى نصوص قانون العقوبات في توقيع العقاب على أفعال الغش الضريبي مثل المادة 418 منه، والتي تجعل من تنظيم أو محاولة تنظيم الرفض الجماعي لأداء الضرائب و الرسوم من قبيل الجرائم الماسة بحسن الإقتصاد الوطني و المادة 42-2 الخاصة بتعريف الشريك و المادة 53 والمتعلقة بالظروف المخففة²، وأيضا المادة 599 من قانون الإجراءات الجزائية التي تنص على الإكراه البدني و تشير إلى أن العقوبات الجزائية تنفرع إلى عقوبات أصلية تحتوي على عقوبات سالبة للحرية و غرامات مالية وإلى عقوبات تبعية و سوف نحلل ذلك فيما يلي:

أ-العقوبات الأصلية:

تنص عليها القوانين الجبائية بنصوص صريحة و هي تتمثل في الحبس و الغرامة، و الملاحظ في القوانين الجبائية أنها إتفقت جميعها على ما يلي:

-عقوبة الحبس أو غرامة أو بإحدى العقوبتين فقط.

-تحول الجريمة من جنحة إلى جناية و تخضع للمادة 418 من قانون العقوبات التي تنص على السجن لمدة تتراوح ما بين 10 إلى 20 سنة إذا كان الضرر اللاحق بالخزينة العامة نتيجة التملص من الضريبة يتجاوز المبلغ الإجمالي ثلاثة ملايين دينار جزائري.³

-مضاعفة العقوبات في حالة العود و المحدد بخمس سنوات.

¹ المادة 122 من قانون الرسم على رقم الاعمال .

² المادة 53 من قانون العقوبات المعدل و المتمم بالقانون رقم 82-04 المؤرخ في 13/02/1982.

³ المادة 303-1- من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

الفصل الثاني : الطرق المتبعة لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

-عدم تطبيق الظروف المخففة فيما يخص العقوبة الجبائية وأبقت على هذا المبدأ فيما يخص العقوبة الجزائية(الحبس و الغرامة) حيث يمكن إفادة المتهم بأحكام المادة 53 من قانون العقوبات متى توافرت الشروط:¹

-الجمع بين الغرامات الجزائية و الغرامات الجبائية في جنحة الغش الضريبي.

-تطبيق مبدأ التضامن بين الأشخاص فيما بينهم وبين هؤلاء الشركات في توقيع العقوبات المالية المحكوم بها ضدهم في حالة إدانتهم بنفس المخالفة.

ب-العقوبات التكميلية:نصت القوانين الجبائية على فرض العقوبات التكميلية على غرار قانون العقوبات، وتتمثل هذه العقوبات التكميلية فيما يلي:

-)تحديد الإقامة، المنع من الإقامة، الحرمان من مباشرة بعض الحقوق، المصادرة الجزئية للأموال).

-نشر الحكم و تعليقه وذلك على نفقة المحكوم عليه،ويكون هذا الإجراء إلزاميا في حالة العود.²

-المنع من ممارسة النشاط التجاري للمكلف الذي صدر في حقه حكم نهائي بممارسة الغش الضريبي³،بالإضافة إلى منع من ممارسة المهنة بالنسبة إلى المستشار الجبائي أو المحاسب الذين إشتراكوا معه،ويعتبر هذا الإجراء من تدابير الأمن الشخصية التي نص عليها قانون العقوبات.⁴

-غلق المؤسسة أو المحل مؤقتا.⁵

-مصادرة الأشياء موضوع الغش ووسائل التزوير،وقد إنفرد بهذا الحكم قانون الضرائب غير المباشرة في المادة 525 منه.

¹ المادة 53 من قانون العقوبات.

² المادة 09 من قانون العقوبات.

³ المادة 29 من قانون المالية 2004.جريدة رسمية عدد 83 سنة 2003.

⁴ المادة 19 من قانون العقوبات.

⁵ المادة 146 من قانون الاجراءات الجبائية.

الفصل الثاني : الطرق المتبعة لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

-المنع من الدخول في الصفقات العمومية

"يمنع من المشاركة في الصفقات العمومية لمدة خمس سنوات، كل شخص حكم عليه بمقرر قضائي نهائي يثبت تورطه في الغش الضريبي".¹

المطلب الثاني : التدابير الجديدة في مكافحة التهرب الضريبي

تميز النظام الضريبي قبل التسعينات بالتعقيد و التقل لذلك أصبح نظام ضريبي صعب التحكم في تسييره ومكلف للغاية حيث تميز بزيادة في الضرائب و الرسوم المتميزة بمعدلات مختلفة في ظل إقتصاد مخطط مركزي مستوحى من النظام المركزي أما بعد التسعينات فتجدر الإشارة بالمجهودات المبذولة من طرف الإدارة الجبائية في مجال مكافحة التهرب الجبائي إلى أن ما تم تحقيقه حتى الآن يبقى غير كافي لذلك وضعت المديرية العامة للضرائب جهازا جديدا للتصدي لهذه الظاهرة من خلال إقحام مجموعة الهياكل المرتبطة مباشرة بمكافحة التهرب و إعطائها طابعا عمليا حيث تشكل هذه الأخيرة مع الهياكل الوعاء الضريبي الأدوات الأساسية لهذا العمل إلى أن عمل هذه الهياكل لن يكون فعالا إذا كانت وفقا للشكل التالي :

الفرع الأول : على مفتشية الضرائب

للمفتشية دورا رئيسيا في محاربة التهرب الجبائي ، خاصة و أنها تمثل الخلية القاعدية في الجهاز الجبائي المحلي خاصة و الوطني عامة .
في النظر إلى المهام الموكلة إليها و التسيير المباشر لملفات المكلفين بالضريبة فإن أداءها للمهام و الصلاحيات المخولة لها على أحسن وجه من مراقبة شكلية للملفات و مقارنة التصريحات الجبائية و تركيز التدخلات في المجالات أين يكثر الغش و التهرب ، ستؤثر إلى حد بعيد على قيام أو عدم قيام المكلف للتهرب .
و هذا قد كان الإصلاح الجبائي لعام 1991 أثره البالغ في مجال تشديد الرقابة من خلال إعداد تنظيم المفتشية في شكل موحد²، و بمصالح محددة وبوضوح .

¹ المادة 18 من قانون العقوبات.

² الأمر رقم 60/91 المؤرخ في 23/02/1991 ، والمتضمن قانون مفتشيات الضرائب ، الجريدة الرسمية عدد 09 ، بتاريخ 02/26/1991.

الفصل الثاني : الطرق المتبعة لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

الفرع الثاني : على قباضة الضرائب

على غرار المفتشية ، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية ، تقوم قباضة الضرائب بدور مهم في مجال مكافحة التهرب الجبائي ، من خلال مهمتها الرئيسية و المتمثلة في التحصيل السريع و المناسب و الرسوم ، لذلك نتج نوعين من القباضات :

أولا : تهتم بالتسيير للإيرادات الجبائية عند التخصيص لتغطية النفقات .

ثانيا : تهتم بالتحصيل حيث تكون مجهزة بنظام الإعلام الآلي و ما يحمله من امتيازات كالسرعة في معالجة عملية التحصيل و التبويب .

أما هذه الأهمية التي تكسبها هذه القباضات لا سيما المختصة في التحصيل فقد تقرر تعزيز عملها بإنشاء مصلحة المتابعات على مستواها و التي يقوم بمقتضاها أعون المتبعة العاملين بهذه المصلحة بالمهام التالية :¹

- تسليم الإنذارات و الاستدعاءات .
- تبليغ المراسلات للأشخاص المتابعين ذلك أن استعمال البريد مقصورا فقط على الغرامات القضائية .

بما أن التحصيل في تجسيد عمليات التقييم الناجمة عن المراقبة و التحقيق فإنه وجب تدعيم هياكل من أجل التحصيل الجبري للضرائب و عدم التصريح العمومي و ذلك من خلال :

- الغلق المؤقت للمحلات التجارية أو المهنية .
- حجز الملكيات العقارية أو المنقولات .

الفرع الثالث:مديرية كبريات المؤسسات

بإضافة إلى الجهازين السابقين الذكر،و المكلفين بالقيام بعملية الرقابة الجبائية،فقد تم إستحداث جهاز ثالث تدعيما لهما في مكافحة التهرب الضريبي و المتمثل في مديريات كبريات المؤسسات²،بموجب المرسوم التنفيذي رقم 303/02 المؤرخ في 21 رجب 1423 الموافق لـ 28 سبتمبر 2002،الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحيتها.

¹ أحمد جامع،السياسة المالية و دورها في تحقيق التوازن الإقتصادي-حالة الجزائر-،اطروحة مقدمة لنيل دكتوراه دولة،كلية العلوم الإقتصادية،جامعة الجزائر،2006/2005،ص368.

² المرسوم التنفيذي،رقم 303/02 المؤرخ في 21 رجب 1423 الموافق لـ 28 سبتمبر 2002.

الفصل الثاني : الطرق المتبعة لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

وتتكون مديرية كبيريات المؤسسات من خمس مديريات منبثقة منها تتمثل في :
المديرية الفرعية لجباية المحروقات، المديرية الفرعية للتحصيل، المديرية الفرعية للتسيير، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، المديرية الفرعية للمنازعات. وتكلف المؤسسات الخاضعة لمجال إختصاصها بمهام الوعاء،التحصيل،المراقبة ومنازعات الضرائب و الرسوم ¹.

الفرع الرابع : المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

إضافة إلى مديرية البحث و التحقيقات، فإن المديرية الولائية للضرائب هي أيضا مكلفة بالقيام بعملية الرقابة الجبائية،وتتكفل مديريتها الفرعية للرقابة الجبائية بهذه المهمة، إذ تعد الهيئة المتخصصة بعملية الرقابة،لذا تسند إليها مهمة تنفيذ برامج التحقيق ².

وتتدرج في هذه المديرية ثلاث مصالح تمثل التنظيم الهيكلي و الوسائل الميدانية للرقابة الجبائية المختصة في تسطير و تنفيذ برامج التحقيق الجبائي،متمثل هذه المصالح ³ في :

-مكتب البحث عن المعلومة الجبائية.

-مكتب البطاقيات ومقارنة المعلومات.

-مكتب المراقبة الجبائية.

المطلب الثالث : حدود جهاز مكافحة التهرب الضريبي و مقترحات تحسينه

الفرع الأول:حدود جهاز مكافحة

- غياب إرادة سياسية واضحة في مجال محاربة الغش و التهرب الجبائي .
- غياب الصرامة اللازمة في تطبيق بعض الأحكام الردعية (إيداع شكاوي ، الحجز ، الغلق الإجمالي للمحلات ،) .
- التغاضي عن المعاملات التي تتم دون فاتورة .
- الإحساس بعدم الأمان لأعوان الإدارة مما يقلص من فعالية تدخلاتهم .
- ضعف و سوء التنسيق فيما بين مصالح مديرية الضرائب - المفتشية - القباضة و الرقابة الجبائية في مجال مراقبة الوضعية التي تحوز معلومات مفيدة لعملية مراقبة و متابعة الوضعية الجبائية للمكلفين .

¹ سهام كردودي،نفس المرجع السابق،ص55.

²سهام كردودي،نفس المرجع السابق،ص57.

³ المادة 17 من المرسوم التنفيذي 228/98 المؤرخ في 13 جويلية 1998 .

الفصل الثاني : الطرق المتبعة لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

- نقص وسيلة الإعلام الآلي الضرورية .
- سيادة الأساليب الكلاسيكية في العمل الإداري، إذ لازالت الملفات تعالج بطريقة يدوية بطيئة.
- غياب المفاهيم الحديثة في تسيير الإدارة الضريبية مثل: العلاقات العامة ،لذلك يجب التركيز على تطوير تسيير الموارد البشرية وفق المفاهيم العلمية الحديثة المستندة على العلاقات الإنسانية.¹

- بعد الإدارة عن المكلفين.²

أمام هذا النقص النوعي و الكمي في عمل هذا الجهاز و المشاكل التي تعاني منها ،فإن نظامنا الضريبي ،لازال بعيدا عن المعايير الدولية في الإداء الضريبي.

الفرع الثاني: مقترحات تحسين جهاز مكافحة

- في البداية نجد تحسين عمل جهاز مكافحة العالي للغش الجبائي و التصدي له بصفة أكثر فعالية لذا يجب التفكير فيما يلي :

1. ضرورة حماية حقوق الدولة و المواطن معا وذلك بأن لا تحضى إدارة الضرائب بأحكام مطاطة تستعملها كما تريد،هذا يتنافى و مبدأ المساواة في المعاملات للمتعاملين الإقتصاديين الذي يؤدي إلى الهروب دول أخرى للإستثمار عوض البقاء في الجزائر.

2. يجب أن لا يقتصر واجب التصدي لظاهرة التهرب على الإدارات المكلفة مباشرة لهذا العمل خاصة التحصيل الضريبي ولا يجب أن تنحصر في أعوان إدارة الضرائب فقط لكن يجب أن يمتد ذلك إلى جميع الهيئات الأخرى التي لها ضلع في النشاطات الاقتصادية ،للكشف عن الخروقات.

3. يستوجب إعادة النظر في القيمة القانونية لمحاضر إدارة الضرائب من خلال إلغاء التمييز بينها و بين المحاضر الخاصة بالإدارات الأخرى (الجمارك) مثلا،هذه الأخيرة التي لا تتطلب محاضرها تقديم الدليل و الإثبات بل يقع على المخالف،بينما محاضر أعوان الضرائب لا تتمتع بالصفة الثبوتية .

¹ مراد ناصر،فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق،نفس المرجع السابق،ص160.

² سهام كردودي،نفس المرجع السابق،ص16.

الفصل الثاني : الطرق المتبعة لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

4. تفعيل التعاون بين إدارات الجباية و الجمارك و التجارة و كذا وزارة الشؤون الخارجية من اجل استغلال المعلومات الخاصة بالنشاطات الممارسة بالخارج من قبل المواطنين المقيمين حديثا هناك و الأموال التي اكتسبوها .
 5. حسن إختيار القائمين على أعمال الجهاز الضريبي و إبعاد من يثبت إهماله أو مجاملة الممول أو المقصرين في عملهم.
 6. يجب على إدارة الضرائب أن تثبت وجودها في الواقع من خلال تدخلات دائمة و إحصاء متكرر من اجل التنقيب على النشاطات غير المصرح بها و الكشف عن مصادر المداخل الخفية.
 7. فصل عملية تحصيل الضريبة في تحصيل الضريبة في جهاز مستقل عن الجهاز الخاص بحساب الضريبة المفروضة .
- أما على المستوى الدولي فيجب العمل للقضاء على التباين في الأنظمة الضريبية وذلك من خلال توقيع و إبرام إتفاقيات دولية لتبادل المعلومات في مجال التهرب الضريبي الدولي و التالي إعداد قائمة موحدة للشركات الحقيقية.¹

¹ الإخبارية الوطنية اليومية الخبر اليومي، الصادر 2016/05/13 الموافق لـ 6 شعبان 1437، العدد 8150، ص10 و 11.

الفصل الثاني : الطرق المتبعة لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

خلاصة الفصل الثاني

للحد من ظاهرة التهرب الضريبي كان للتشريع الجبائي دور أساسي في مكافحته ولعل تحسين الناحية القانونية هي الأبرز، وخاصة التركيز على عدالة النظام الضريبي، كما لا يمنع من تبسيط الإجراءات الخاصة بربط وتحصيل الضريبة وجعلها مرنة ومتماشية مع الحركة الاقتصادية وما يضمن بدوره مرد ودية عالية لموارد الدولة المالية منها وجعل الضريبة تأخذ المكانة اللائقة بها وتؤدي الدور الحقيقي لها ، والعمل على استقرار القانون الضريبي وسد ثغراته، أما من ناحية العقوبات، فإن الجنحة منها مقرون تطبيقها بارتكاب أعمال التدليس و الغش بالإضافة إلى فرض الغرامات الجبائية والعقوبات المهنية .

يتوفر النظام الضريبي الجزائري على آفاق من شأنها أن تحد من ظاهرة التهرب الضريبي بشكل عام، و قد عرفت عدة تطورات كانت مصاحبة لمختلف التغيرات التي عرفها الاقتصاد الوطني حيث عملت الإدارة الجبائية على إقامة هيكل تنظيمي يسمح بأداء مختلف الوظائف الخاصة بها، ويمكن من تحقيق التناسق و التكامل بين مختلف المستويات، كما أنها بقيت في حاجة غالى تطوير قدرتها من الموارد البشرية.

و بالنسبة للمعلومة الجبائية فان التحكم فيها يبقى معتمدا على المصادر التقليدية المتمثلة في التصريحات و الملفات الجبائية أو بعض المظاهر، ما يفتح المجال إلى إخفاء المعلومة أو إعطاء معلومة تدليسية، أما عن الرقابة الداخلية التي تعبر على قدرة الإدارة ذاتها و بالرغم من الإجراءات التي تعتمد فيها إلا أن نتائجها بقيت دون المستويات المطلوبة.

الخاتمة

لقد حاولنا من خلال هذا البحث المتواضع أن نلقي الضوء على أحد مصادر الإيرادات العامة للدولة و هي الضريبة، التي تعتبر من أهم الوسائل التي تساهم في تغطية نفقات الدولة و دفع عجلة التنمية الاقتصادية، إلا أن الجزائر لم تركز على الضريبة لتحقيق تنمية اقتصادية شاملة بسبب اعتمادها على عائدات النفط، و لكن بعد انخفاض أسعار النفط بدأت الجزائر الاهتمام بالضريبة كأحد العناصر الهامة لتحقيق التنمية من خلال تفعيل الضريبة في تمويل الخزينة العامة و زيادة الاستثمارات لكن رغم كل ذلك لم تؤدي الضريبة دورها في تنشيط الاقتصاد الوطني بسبب التهرب الضريبي الذي يرجع سبب وجوده إلى الخلل في التشريع الضريبي من عدم مرونة و إستقرار للقوانين و وجود ثغرات في القانون الضريبي، و شدة وطأة الضرائب و انعدام الوعي الضريبي الناتج عن جهلهم للآثار الايجابية للضرائب على الاقتصاد الوطني و المجتمع ككل، و تعمل الدولة قسارى جهودها من أجل مكافحتها لهذه الظاهرة أو على الأقل تجنب عواقبها انطلاقا من معالجة أسبابها.

ولهذا فقد لجأ المشرع الجزائري إلى وضع نصوص وتشريعات محكمة (إدارة الضرائب) لتفعيل الرقابة الجبائية و التي تشكل أداة هامة و سبيل أفضل لاكتشاف حالات التهرب المختلفة، و لكن رغم الجهود المبذولة من طرف إدارة الرقابة الجبائية إلا أن ظاهرة التهرب الضريبي لا تزال قائمة و منتشرة إلى حد الآن بسبب نقص الوسائل المادية والبشرية خاصة الكفاءات العليا في الميدان المحاسبي والقانوني هذا من جهة و بسبب أن فكرة التهرب الضريبي أصبحت بمثابة مدخول إضافي للمكلف بالضريبة إضافة إلى اعتبارها كهامش ربح تحتفظ به المؤسسة لتوسيع نشاطها و زيادة استثماراتها من جهة أخرى.

ومما سبق ذكره يمكن الإدلاء ببعض الإقتراحات والمقومات الأساسية التي يجب توفرها للحد من ظاهرة التهرب الضريبي و المتمثلة في:

-الإهتمام بإدارة الضرائب و تطويرها بهدف تحسين التحصيل الضريبي، فتعميم إستعمال الإعلام الآلي سيخفض حتما من التهرب الضريبي.

-إصلاح إدارة الجمارك و ربطها بإدارة الضرائب بإستعمال تقنيات الأعلام الآلي للتقليل من التهرب الضريبي.

-العمل بجدية نحو نشر الوعي الضريبي بين أفراد المجتمع وذلك بالتنسيق مع الجهات المختصة ومحاربة الغش و التهرب الضريبي بأي شكل من الأشكال.

-ضرورة القيام بإجراء بحوث و دراسات لمعرفة أسباب تدني الحصيلة من الإيرادات غير الجبائية وإيرادات الجباية العادية.

-يجب إعادة النظر في سياسة الإعفاءات الضريبية والتأكد من عدم إقرار إعفاء دون أن يكون له مبرراته المالية والإقتصادية و الإجتماعية القوية خاصة في ظل إقتصاد السوق.

وفي الأخير يمكن القول بأن التشريع الضريبي الجزائري قد ساهم في زيادة المردودية المالية لمختلف الضرائب من خلال العديد من الإصلاحات الضريبية المطبقة ،لكنه مازال بعيدا عن الطموحات المعلنة في إطار السياسة الضريبية المنتهجة و التي محورها الأساسي يكمن في إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية، كما أن هيمنة الضرائب غير المباشرة في هيكل النظام الضريبي لا يدعم فعالية النظام الضريبي لعدم عدالة تلك الضرائب.لذلك يجب على المشرع الضريبي التخفيف من حجم تلك الضرائب و الإعتماد أكثر على الضرائب المباشرة من خلال تشجيع الإستثمار،وتحسين تنظيم و إدارة المؤسسات العمومية و بالتالي تحسين المنتج الضريبي المترتب عن نشاطها ،ضف إلى ذلك يجب تحسين التحصيل الضريبي ومكافحة ظاهرة التهرب الضريبي من خلال نشر الوعي الضريبي قصد تغيير الذهنيات المعادية للضريبة و الإهتمام أكثر بالإدارة الضريبية حتى تؤدي مهامها على الوجه الكامل.

وفي الأخير نرجوا أننا قد وفقنا إلي حد ما في إثارة هذا الموضوع ومعالجته من خلال النقاط التي سلطنا عليها الضوء.كما نتمنى أن يكون عملنا المتواضع هذا مرجعاً ومنطلقاً لطلبة الدفعات الأخرى لمواصلة الدراسة والوصول إلى نتائج أحسن وإلى الهدف المسطر.

قائمة المراجع

أولاً: المصادر

-المعجم الوسيط، شوقي ضيف وآخرون، مكتبة الشروق الدولية، مصر، 2004. ط4.

ثانياً: المراجع

1- قائمة المراجع باللغة العربية:

أ- المراجع العامة:

الكتب:

- 1- أعاد حمود القيسي: المالية العامة و التشريع الضريبي، الجزائر، دار الثقافة للنشر و التوزيع، 2006.
- 2- الشورباجي البشري: جرائم الضرائب و الرسوم، دار الجامعات المصرية، ط1، الإسكندرية، 1972.
- 3- العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، الجزائر، دار هومة للطباعة والنشر، ط2، 2006.
- 4- حامد عبد المجيد دراز: مبادئ المالية العامة، مراكز الإسكندرية للكتاب، الإسكندرية، 2000 .
- 5- حسين مصطفى حسين: المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992.
- 6- حميدة بوزيدة: جباية المؤسسات دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة و الرسم على القيمة المضافة دراسة نظرية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2007.
- 7- خالد شحادة الخطيب: أسس المالية العامة، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الثانية، 2005.
- 8- خليل عواد ابو حشيش: المحاسبة الضريبية، دار الحامد للنشر، سوريا، 2004.
- 9- سهام كردودي: الرقابة الجبائية بين النظرية و التطبيق، دار المفيد، الجزائر، 2011.
- 10- سوزي عدلي ناشد: ظاهرة التهرب الضريبي الدولي و آثارها على اقتصاديات الدول النامية، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت لبنان، الطبعة الأولى، 2008.

- 11- طارق الحاج: المالية العامة، دار الصفاء للطباعة و النشر و التوزيع، عمان، 1999.
- 12- عادل أحمد حشيش: أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت لبنان، 1992.
- 13- عادل أحمد حشيش: أصول الفن المالي للاقتصاد العام، دار النهضة العربية، بيروت لبنان، 1999.
- 14- عبد الحليم كراجه، هيثم العابدي: المحاسبة الضريبية، عمان، دار الصفاء للنشر و التوزيع، 2000.
- 15- عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي "التهرب الضريبي و الاقتصاد الأسود" دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، مصر، 2006.
- 16- عبد العزيز عثمان: اقتصاديات الضرائب (سياسات، نظم، قضايا معاصرة)، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.
- 17- عبد الغفور إبراهيم أحمد: مبادئ الاقتصاد و المالية العامة، دار زهران للنشر، عمان الأردن، الطبعة الأولى، 2003.
- 18- عطية عبد الواحد: مبادئ و اقتصاديات المالية العامة، مصر، دار النهضة العربية، 2000.
- 19- عوادي مصطفى، رجال نصر "العش و التهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري"، مطبعة صخري، الوادي، الجزائر، 2010/2011.
- 20- غازي عناية: المالية العامة و التشريع الضريبي، دار البيارق، عمان الأردن، الطبعة الأولى، 1998.
- 21- فريد حداد: إشكالية التهرب الضريبي، دار الفكر الحديث للنشر و التوزيع، مصر، الطبعة الثانية، 2008.
- 22- فوزي عطوى: المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت لبنان، 2003.
- 23- محمد جمال ذنبيات: المالية العامة و التشريع المالي، دار الثقافة للنشر و التوزيع، الأردن، 2003.

- 24- محمد دويدار: مبادئ الاقتصاد السياسي، الجزء 4، بيروت، منشورات الحلبي الحقوقية، الطبعة 1، 2001.
- 25- محمد دويدار: دراسات في الاقتصاد المالي، دار المعرفة الجامعية، حلب سوريا، 1996.
- 26- محمد صغير بعلي، يسري أبو العلا: المالية العامة، دار العلوم، عنابة، 2003.
- 27- محمد عباس محرزى: اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- 28- محمد عباس محرزى: اقتصاديات الجباية و الضرائب، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2004.
- 29- مراد ناصر: فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق، دار هومة، 2003
- 30- مراد ناصر: التهرب و الغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، الجزائر، 2004.
- 31- مهدي محفوظ: علم المالية العامة و التسيير المالي و الضريبي، الطبعة الرابعة، 2005.
- 32- منصور ميلاد يونس: مبادئ المالية العامة، منشورات الجامعة المفتوحة، 1994.
- ب-المراجع المتخصصة:
- الرسائل و الأطروحات:
- 1- أحمد جامع، السياسة المالية و دورها في تحقيق التوازن الإقتصادي-حالة الجزائر- أطروحة لنيل شهادة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر، 2005/2006.
- 2- محمد فلاح، السياسة الجبائية-الأهداف و الأدوات-حالة الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل دكتوراه دولة، كلية العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر، 2005/2006.
- 3- عيسى بلخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب و الغش الضريبي، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2003/2004.

- 4- يحياوي نصيرة: الغش و التهرب الضريبي " دراسة حالة الجزائر (مذكرة ماجستير)،
جامعة الجزائر، 1998.
- 5- نجاه نوي: فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر، رسالة ماجستير غير منشورة كلية العلوم
الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.

ج-الدوريات:

المجلات:

- 1- احسن بوسقيعة"مقال بعنوان الغش الضريبي"المجلة القضائية،عدد خاص،2009.
- 2- يلس شاوش بشير،مقال بعنوان:علاج التهرب الضريبي،المجلة القضائية،عدد خاص
2009.

الجرائد:

- 1-الإخبارية الوطنية اليومية الخبر اليومي الصادر يوم 13/05/2016 الموافق لـ 6
شعبان 1437،العدد 8150.

د-المراسيم و القوانين و الأوامر:

- 1-الدستور الجزائري.
- 2-قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.
- 3-قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.
- 4-قانون الرسوم على رقم الأعمال.
- 5-قانون الضرائب غير المباشرة.
- 6-قانون التسجيل.
- 7-قانون الطابع.
- 8-قانون العقوبات الجزائري.
- 9- قانون المالية 2004.الجريدة الرسمية عدد 83 سنة2003.
- 10-مرسوم تنفيذي 431/97 بتاريخ 23 فبراير 1997.
- 11- مرسوم تنفيذي 290/97 بتاريخ 27 يوليو 1997.
- 12- مرسوم تنفيذي 228/98 بتاريخ 13 يوليو 1998.
- 13- مرسوم تنفيذي 288/98 بتاريخ 13 يوليو 1998.

14- مرسوم تنفيذي 303/02 بتاريخ 28 سبتمبر 1998.

15-الأمر رقم 22/91 بتاريخ 17/09/1996.

16-الأمر رقم 60/91 بتاريخ 23/02/1991 و المتضمن قانون مفتشيات الضرائب.

2-قائمة المراجع باللغة الأجنبية:

- Code de Procédures Fiscales.Op.Cit.

--DGI.Guide de vérification de comptabilité.Alger prient.Alger.edition 2000.

- Code des Impots directs,Op.Cit,Artice,.

3-المواقع الإلكترونية:

WWW.joradp.dz.

WWW.aps.dz.



شكل يوضح المخطط العام للمندوبية الولاية للضرائب

المديرية العامة للضرائب
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
مديرية
DIRECTION
مقتشية الضرائب لـ
INSPECTION DES IMPOTS DE
قباضة الضرائب لـ
RECETTE DES IMPOTS DE
بلدية
COMMUNE DE

200 الشهر
200 الفصل
Mois de 200
..... Trimestre 200

للتذكير إجباريا
A RAPPELER
OBLIGATOIREMENT

الضرائب و الرسوم المحصلة فورا أو عن طريق الإقتطاع من المصدر
تصريح يقوم مقام حافظة إشعار بالتسديد
**IMPOTS ET TAXES PERÇUS AU COMPTANT OU PAR VOIE DE
RETENUE A LA SOURCE**
DECLARATION TENANT LIEU DE BORDEREAU – AVIS DE VERSEMENT

IMPORTANT !
هذا التصريح يجب أن يقدم إلى قباضة
الضرائب خلال العشرين يوم الأولى من
الشهر.
La présente déclaration doit
être déposée à la recette des
impôts dans les **VINGT**
PREMIERS JOURS DU MOIS.

M السيد (ة) :
(nom et prénom – raison sociale) (الإسم – القب – إسم الشركة)
Activité / Profession : النشاط أو المهنة :
Adresse : العنوان :

رمز النشاط
CODE ACTIVITE
| | | |

NIS: | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
NIF: | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
Article d'imposition : | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |

F. J.
| | | |

Série G n° 50

الرسم على النشاط المهني بمعدل 2% Taxe sur l'activité professionnelle au taux de 2%

Code	Opérations imposables العمليات الخاضعة للضريبة	Chiffre d'affaires رقم الأعمال	Chiffre d'affaires imposable Recettes professionnelles imposables	Montant à payer (en DA)
C 1 A 11	Affaires bénéficiant d'une réfaction de 50%			
C 1 A 12	Affaires bénéficiant d'une réfaction de 30%			
C 1 A 13	Affaires sans réfaction			
C 1 A 14	Affaires exonérées			
C 1 A 20	Recettes professionnelles (Professions libérales)			
1	Préciser autres taux de réfaction le cas échéant	TOTAL		

التسبيقات على الحساب للضريبة على أرباح الشركات Acomptes IBS

Code	Acomptes IBS	Détermination des acomptes provisionnels	Montant à payer (en DA)
E 1 M 10	..... Acompte provisionnel		
2		TOTAL	

الضريبة على الدخل الإجمالي على الأجور والإقتطاعات الأخرى من المصدر لـ د.د. / ض.أ.ش. IRG salaires et autres retenues à la source IRG / IBS

Code	Catégories de revenus soumis à une retenue à la source IRG ou IBS	Revenus nets imposables	Taux	Montant à payer (en DA)
E 1 L 20	IRG/ Traitements salaires, pensions et rentes viagères		Barème	
E 1 L 30	IRG/ Revenus des créances, dépôts et cautionnements		10%	
E 1 L 40	IRG/ Bénéfices distribués par les sociétés de capitaux, libératoire		15%	
E 1 L 60	IRG/ Revenus des bons de caisse anonymes		50%	
E 1 L 80	IRG/ Autres retenues à la source		Ã	
E 1 M 30	IBS/ Revenus des entreprises étrangères non installées en Algérie (prestations de services) (1)		24%	
E 1 M 40	IBS/ Autres retenues à la source		%	
3	(1) Joindre relevé détaillé des retenues à la source par entreprise.	TOTAL		

حق الطابع Droit de timbre sur état

Code	Opérations imposables <small>العمليات الخاضعة للضريبة</small>	Chiffre d'affaires imposable	Taux	Montant à payer (en DA)
E 2 E 00	.....	.....	%	.....
	%
	%
4	TOTAL	.....	.....	.....

الضرائب و الرسوم الغير واردة أعلاه Impôts et taxes non repris ci-dessus

Code	Opérations imposables <small>العمليات الخاضعة للضريبة</small>	Chiffre d'affaires imposable	Taux	Montant à payer (en DA)
	%
	%
	%
5	TOTAL	.....	.....	.....

RECAPITULATION (EN DA)	تلخيص بـ (دج)	Cadre réservé au contribuable <small>إطار خاص بالمكلف بالضريبة</small>	Cadre réservé à la recette des impôts <small>إطار خاص بقباضة الضرائب</small>	Cadre réservé au service d'assiette <small>إطار خاص بمصلحة الوعاء</small>	
1 – TAP. C/500 026/A		يشهد بصحة و صدق محتوى هذا التصريح و تطابقه مع الوثائق المحاسبية.	Reçu - ce jour, la présente déclaration enregistré sous le numéro :	Déclaration enregistrée le:	
2 – AP / IBS. C/201 001/M1					
3.1 – IRG salaires. C/201 001/100		Certifié sincère et véritable le contenu de la présente déclaration et conforme aux documents comptables.	payée - par chèque bancaire N° :	Observations éventuelles :	
3.2 – IRG / Autres ret. sources. C/201 001/101/A/B/C					
3.3 – IBS/ Ret. à la source. C/201 001/M2 et 3					
– TIC. C/201 003/303/A/B					
4 – Droits de timbre. C/201 002/201					
5 – Autres. C/.....		A le	tiré sur l'Agence :		
6 – TVA. C/500 020/A		Cachet, signature,			- par chèque postal N°:
					- en numéraire:
MONTANT TOTAL A PAYER			prise en recette par quittance N°		
			de ce jour.		
			A le		
			Le receveur des impôts		
			Cachet, signature,		

Les chiffres d'affaires et les revenus sont inscrits en dinars, le dernier chiffre étant ramené au zéro. (Exemple : 325.626 DA = 325.620 DA)

الرسم على القيمة المضافة
TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

تسجيل أرقام الأعمال و المداخل بالدينار و العدد الأخير يراجع إلى الصفر.

(مثال: 325.626 = 325.620 دج)

أ - رقم الأعمال الخاضع للضريبة / Chiffres d'affaires imposables

الرمز Code	العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة Opérations assujetties à la TVA	مجموع رقم الأعمال Chiffre d'affaires total	رقم الأعمال المعفي Chiffre d'affaires exonéré	رقم الأعمال الخاضع للضريبة Chiffre d'affaires imposable	Taux	المبلغ المدفوع بـ (د.ج) Montant des droits (en DA)
E 3 B 11	Biens, produits et denrées visées par l'article 23 du C. TCA				7%	
E 3 B 12	Prestations de services visées par l'article 23 du C. TCA				"	
E 3 B 13	Opérations immobilières visées par l'article 23 du C. TCA				"	
E 3 B 14	Actes médicaux				"	
E 3 B 15	Commissionnaires et courtiers				"	
E 3 B 16	Fourniture d'énergie				"	
E 3 B 21	Productions : biens, produits et denrées visées par l'art. 21 du C. TCA				17%	
E 3 B 22	Revente en l'état : biens, produits et denrées visées par l'art. 21 du C. TCA				"	
E 3 B 23	Travaux immobiliers autres que ceux soumis au taux de 7%				"	
E 3 B 24	Professions libérales				"	
E 3 B 25	Opérations de banques et d'assurances				"	
E 3 B 26	Prestations de téléphones et de télex				"	
E 3 B 28	Autres prestations de services				"	
E 3 B 31	Débites de boissons				"	
E 3 B 32	Productions : biens, produits et denrées visées par l'article 21 du C. TCA				"	
E 3 B 33	Revente en l'état : biens, produits et denrées visées par l'art. 21 du C. TCA				"	
E 3 B 34	Tabacs et allumettes				"	
E 3 B 35	Spectacles, jeux et divertissements autres que ceux de l'art. 21 du C. TCA				"	
E 3 B 36	Autres prestations de services visées à l'article 21 du C. TCA				"	
E 3 B 37	Consommations sur place				"	
المجموع العام لرقم الأعمال TOTAL GENERAL DES CHIFFRES D'AFFAIRES						

B / Déductions à opérer		ب - الحسومات المجراة :		C / TVA à payer		ت - ر. ق. م الواجب دفعه	
Nature des déductions		Montant					
E 3 B 91	Précompte antérieurs (mois précédent)			C	- Total des droits dus.		
E 3 B 92	TVA sur achats de biens, matières et services (art. 29 C. TCA)			E 3 B 97	Régularisation du prorata (art. 40 C. TCA) (+) (déduction excédentaire)		
E 3 B 93	TVA sur achats de biens amortissables (art. 38 C. TCA)			E 3 B 98	- Reversement de la déduction (art. 38 C. TCA) (+)		
E 3 B 94	Régularisation du prorata (déduction complémentaire) (art. 40 C. TCA)						
E 3 B 95	TVA à récupérer sur factures annulées ou impayées (art. 18 C. TCA)						
E 3 B 96	Autres déductions (notification de précompte, etc...)						
NB : Joindre un état détaillé des fournisseurs conformément à l'article 29 du C. TCA.							
مجموع الحسومات المجراة Total des déductions à opérer (B)				B	- Total des déductions à opérer (B) (-)		
				E 3 B 00	TVA à payer au titre du mois (C - B)		
				E 3 B 99	(A reporter dans le cadre "Récapitulation" ligne 10) Précompte à reporter sur le mois suivant (B - C)		

كيفية ملء التصريح بالضريبة	تذكير بالتزامات المكلفين بالضريبة	كيفية تسديد الضريبة
<p>إن هذا التصريح الذي يعد بمثابة جدول إشعار خاص بالدفع، يشمل كل الضرائب و الرسوم المنقوعة قوريا، أو عن طريق الإقطاع من المصدر الواجبة الأداء من طرف المكلفين بالضريبة حسب نظام الربح الحقيقي والنظام العام للرسم على القيمة المضافة وأصحاب المهن الحرة. يعوض هذا التصريح ابتداءً من أول جانفي 1995 كل من:</p> <ul style="list-style-type: none"> - جدول الإشعار الخاص بدفع الرسم على النشاط المهني (لون أصفر). - جدول الإشعار الخاص بدفع التسبيقات على الحساب المتعلقة بالضريبة على أرباح الشركات (لون أبيض). - جدول الإشعار الخاص بالدفع الجزافي وض.د..ل. على الأجر (لون أزرق). - جدول الإشعار الخاص بدفع الحق النوعي على البنزين و المواد الصيدلانية. - التصريح الخاص بالرسم الداخلي على الإستهلاك. - التصريح الخاص بالرسم النوعي الإضافي. - التصريح الخاص برسم الدمغة على الكشوف. - التصريح الخاص بالرسم على القيمة المضافة. <p>خاتمة رقم 2 : تصرح و تسدد ثلاثة (03) تسبيقات على الحساب للضريبة على أرباح الشركات في العشرين (20) يوم الأولى من أشهر مارس، جوان و نوفمبر (المادة 60 من قانون المالية لسنة 2003).</p> <p>خاتمة رقم 4 : هذه الخاتمة تخص المكلفين بالضريبة الذين يطلبون تسديد رسم الدمغة على الكشوف .</p> <p>أمثلة :- المهن الحرة : الخاتمة 1 و 3.</p> <ul style="list-style-type: none"> - تجار التجزئة : الخاتمة 1 و 3. - تجار الجملة : الخاتمة 1، 3 و 6 (الرسم على القيمة المضافة). - المنتجون : الخاتمة 1، 3 و 6 (الرسم على القيمة المضافة) و عند الإقتضاء، الخاتمة 5 (الرسم الداخلي على الإستهلاك).. <p>عندما تمارس أنشطة التجارة بالتجزئة أو بالجملة أو الأنشطة الإنتاجية من طرف شركات رأس المال، فإن هذه الأخيرة تدرج ضمن الخاتمة رقم 2.</p> <p>ملاحظة : تستعمل الإدارات و المكلفين بالضريبة حسب النظام الجزافي نموذجاً مبسطاً من التصريح المذكور (Série G n° 50 A)</p>	<p>1- يجب على المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الربح الحقيقي و للنظام العام للرسم على القيمة المضافة وكذا أصحاب المهن الحرة المعنيين بدفع الضرائب و الرسوم فوراً أو عن طريق الإقطاع من المصدر، إيداع هذا التصريح لدى قبضة الضرائب المختصة و دفع المبالغ المقابلة خلال العشرين (20) يوماً الأولى من الشهر الموالي للشهر الذي استحققت فيه الحقوق الجبائية أو الذي تم فيه حسم الإقطاعات من المصدر.</p> <p>(المواد 110، 121، 129-1، 159-1، 358-2 و 359-1 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و المواد 28، 76 و 88 من قانون الرسوم على رقم الأعمال).</p> <p>2- إذا كان مبلغ الحقوق المدفوعة خلال السنة أقل من خمسين ألف دينار (50.000 دج)، فإنه يخصص للمكلف بالضريبة في السنة الموالية أن يصرح و يدفع هذه الحقوق في العشرين يوم الأولى من الشهر الموالي للفصل المنني.</p> <p>(المادة 371 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و المادة 78 من قانون الرسوم على رقم الأعمال).</p> <p>3- تطبق عقوبة 10 % من الحقوق المستحقة في حالة الإيداع المتأخر لهذا التصريح.</p> <p>ترفع هذه العقوبة إلى 25 % بعد إخطار المعني بوضعيته خلال شهر واحد .</p> <p>إن الإمتناع عن التصريح بالضريبة بعد إنتضاء هذا الأجل يستوجب الفرض التقاضي للضريبة بتطبيق العقوبة الجبائية المذكور أعلاه (25 %).</p> <p>4- يترتب عن التسديد المتأخر للحقوق و الرسوم تحصيل عقوبة جبائية قدرها 10 % .</p> <p>و فيما يخص الرسوم على رقم الأعمال، تطبق غرامة إلزامية نسبتها 3% عن كل شهرتأخير أو جزء من الشهر دون أن يتعدى هذا الإلزام المجموع مع عقوبة 10% المنصوص عليها أعلاه نسبة 25% .</p>	<p>يستحسن على كل مكلف بالضريبة، تسديد ضرائبه بواسطة صك بنكي، مما يسمح له بإداء التزاماته الجبائية دون التنقل إلى قبضة الضرائب عن طريق إرسال هذا التصريح إلى قباض الضرائب المختص إقليمياً مرفوقاً بالصك.</p> <p>كما يستطيع أن يقوم بالتزاماته بالدفع عن طريق البريد بحيث يرسل هذا التصريح لقباض الضرائب مصحوباً بصك الدفع البريدي.</p> <p>إذا لم يكن للمكلف بالضريبة حساباً بنكياً أو بردياً، فإنه يمكنه أداء الضريبة باستعمال حوالة خزينة بعنوان قباض الضرائب المختص لدى أي مكتب بريدي. يرسل التصريح في هذه الحالة إلى قباض الضرائب مرفوقاً بوثيقة إثبات الدفع المسلمة من طرف مكتب البريد.</p> <p>إذا لم يمكن التسديد بالكيفيات المذكورة أعلاه، تبقى دائماً أمام المكلف بالضريبة إمكانية الدفع نقداً لدى قباض الضرائب المختص عند إيداع التصريح.</p>
<p align="center">Comment servir la déclaration</p>	<p align="center">Rappel des obligations des Contribuables</p>	<p align="center">Mode de paiement de l'Impôt</p>
<p>La présente déclaration, tenant lieu de bordereau avis de versement, est prévue pour l'ensemble des impôts et taxes payables au comptant ou par voie de retenue à la source dus par les contribuables et assujettis relevant du régime du bénéfice réel et du régime général de la TVA et par les titulaires des professions libérales. Elle remplace a compter du 1^{er} janvier 1995:</p> <ul style="list-style-type: none"> - le bordereau avis de versement de la TAP (jaune); - le bordereau avis de versement des acomptes IBS (blanc); - le bordereau avis de versement du VF et IRG salaires (bleu); - les bordereaux avis de versement des différentes retenues à la source au titre de l'IRG et de l' IBS; - le bordereau avis de versement du droit spécifique sur les carburants et les produits pharmaceutiques. <p>- la déclaration relative à la taxe intérieure de consommation;</p> <p>- la déclaration relative à la taxe spécifique additionnelle;</p> <p>- la déclaration relative au droit de timbre sur état.</p> <p>- la déclaration de la TVA.</p>	<p>1/ Les contribuables relevant du régime du bénéfice réel et du régime général de la TVA et les titulaires de professions libérales qui sont soumis au versement d'impôts et taxes payables au comptant ou par voie de retenue à la source, sont tenus de déposer, auprès du Receveur des impôts de leur circonscription, la présente déclaration tenant lieu de bordereau avis de versement, dans les vingt (20) premiers jours du mois qui suit le mois au titre duquel les droits sont dus, ou au cours duquel les retenues à la source ont été opérées et de payer simultanément les montants correspondants.</p> <p>2/ Lorsque le montant des droits payés au cours de l'année est inférieur à cinquante mille dinars (50.000 DA), le contribuable est autorisé, pour l'année suivante, à déposer trimestriellement sa déclaration et à s'acquitter de ses droits et taxes, dans les vingt (20) premiers jours du mois qui suit le trimestre civil. (Articles 371 du Code des Impôts Directs et Taxes Assimilées et 78 du Code des Taxes sur le Chiffre d'Affaires).</p> <p>3/ Le dépôt tardif de la déclaration donne lieu à une pénalité égale à 10 % des droits dus.</p> <p>Cette pénalité est portée à 25 % après mise en demeure du contribuable par l'administration de régulariser sa situation dans un délai d'un mois.</p> <p>Le défaut de déclaration à l'issue de ce délai d'un mois, entraîne la taxation d'office avec application de la pénalité de 25 % citée ci-dessus et l'émission d'un rôle, immédiatement exigible.</p> <p>4/ Le paiement tardif de ces droits et taxes donne lieu à la perception d'une pénalité de retard de 10%.</p> <p>En matière de taxes sur le chiffre d'Affaires, une astreinte de 3 % par mois ou fraction de mois de retard est appliquée en sus de la pénalité de 10 % citée ci – dessus avec un maximum de 25 %.</p>	<p>Il est vivement recommandé au contribuable le paiement par chèque bancaire qui lui permet d'accomplir ses obligations fiscales sans se déplacer, en adressant au Receveur des impôts de sa circonscription la présente déclaration appuyée du chèque.</p> <p>Il peut également s'acquitter de ses droits et taxes par virement postal en adressant au Receveur concerné, la déclaration accompagnée d'un chèque de virement postal.</p> <p>Au cas où il ne dispose pas d'un compte bancaire ou postal, le contribuable a la faculté de se libérer de sa dette fiscale, par Mandat carte Trésor, libellé au nom du Receveur des impôts concerné, auprès de n'importe quel bureau de poste. La déclaration est alors adressée au Receveur des impôts, appuyée du justificatif de versement délivré par le bureau de poste.</p> <p>Enfin, il lui reste toujours la possibilité dans le cas où les modes de paiement cités ci – dessus ne peuvent être utilisés, de s'acquitter en espèces à la caisse du receveur des impôts territorialement compétent, lors de dépôt de la déclaration.</p>

فهرس المحتويات

- الإهداء
- شكر و تقدير
- مقدمة.....1
- الفصل الأول : الأسس النظرية للضريبة و التهرب الضريبي.....6
- المبحث الأول : عموميات حول الضريبة6
- المطلب الأول : تعريف وخصائص الضريبة6
- الفرع الأول : تعريف الضريبة6
- الفرع الثاني : خصائص الضريبة8
- المطلب الثاني : القواعد الأساسية لفرض و تحصيل الضريبة10
- الفرع الأول : القواعد الأساسية لفرض الضريبة10
- الفرع الثاني : القواعد الأساسية لتحصيل الضريبة12
- المطلب الثالث : أهداف و أنواع الضريبة15
- الفرع الأول : أهداف الضريبة15
- الفرع الثاني : أنواع الضريبة16
- المطلب الرابع : دور الضريبة في الاقتصاد الوطني22
- خلاصة المبحث24
- المبحث الثاني : ماهية التهرب الضريبي في الجزائر.....25
- المطلب الأول : مفهوم و أشكال التهرب الضريبي في الجزائر.....25
- الفرع الأول : مفهوم التهرب الضريبي في الجزائر25
- الفرع الثاني : أشكال التهرب الضريبي في الجزائر28
- المطلب الثاني : أسباب و طرق التهرب الضريبي في الجزائر30
- الفرع الأول : أسباب التهرب الضريبي في الجزائر30
- الفرع الثاني : طرق التهرب الضريبي في الجزائر34
- المطلب الثالث : أنواع التهرب الضريبي في الجزائر36

- 36..... الفرع الأول : التهرب الضريبي المشروع
- 37..... الفرع الثاني : التهرب الضريبي غير المشروع
- 37..... الفرع الثالث : الفرق بين التهرب الضريبي و التجنب الضريبي
- 38..... المطلب الرابع : آثار التهرب الضريبي في الجزائر
- 38..... الفرع الأول : الآثار المالية
- 39..... الفرع الثاني : الآثار الاقتصادية
- 40..... الفرع الثالث : الآثار الاجتماعية
- 41..... خلاصة الفصل الأول
- 44..... الفصل الثاني : الطرق المتبعة لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر
- 44..... المبحث الأول : الطرق الوقائية
- 44..... المطلب الأول : تحسين فعالية النظام الضريبي في الجزائر
- 44..... الفرع الأول : تبسيط النظام الضريبي
- 45..... الفرع الثاني : إرساء نظام ضريبي عادل
- 45..... الفرع الثالث : تحسين التشريع الضريبي
- 46..... المطلب الثاني : تحسين العلاقة بين الإدارة و المكلف
- 46..... الفرع الأول : نشر الوعي الضريبي
- 46..... الفرع الثاني : تكوين موظفي مصلحة الضرائب و إعلام المكلفين بها
- 47..... المطلب الثالث : تحسين الجهاز الإداري الضريبي في الجزائر
- 48..... المبحث الثاني : الطرق الرقابية
- 48..... المطلب الأول : الرقابة الجبائية
- 48..... الفرع الأول : التدقيق الجبائي
- 52..... الفرع الثاني : التحقيق المحاسبي
- 60..... المطلب الثاني : التنسيق بين الإدارات
- 60..... الفرع الأول : تنسيق الرقابة بين الإدارات
- 61..... الفرع الثاني : أشكال التنسيق بين الإدارات الجبائية و الإدارات الأخرى
- 62..... المطلب الثالث : الجهاز الإداري المكلف بالرقابة الجبائية

- الفرع الأول : الجهاز المركزي (مديرية البحث و التحقيق) 62
- الفرع الثاني : المديرية الفرعية للرقابة الجبائية 64
- المبحث الثالث : الطرق الردعية 66
- المطلب الأول : العقوبات المترتبة على ظاهرة التهرب الضريبي 66
- الفرع الأول : الأشخاص الخاضعين للجزاء 66
- الفرع الثاني : العقوبات المترتبة 67
- المطلب الثاني : التدابير الجديدة في مكافحة التهرب الضريبي..... 73
- الفرع الأول : على مفتشية الضرائب 73
- الفرع الثاني : على قبضة الضرائب 73
- الفرع الثالث : مديريات كبريات المؤسسات 74
- الفرع الرابع المديرية الفرعية للرقابة الجبائية 75
- المطلب الثالث : حدود جهاز مكافحة التهرب الضريبي و مقترحات تحسينها..... 75
- الفرع الأول : حدود جهاز المكافحة 75
- الفرع الثاني : مقترحات تحسين جهاز المكافحة 76
- خلاصة الفصل الثاني 78
- الخاتمة..... 79
- الملاحق..... 81
- قائمة المراجع 86