

إهداء

إلى من زرع في نفسي حب المعرفة والديا أطال الله في عمرهما.

إلى إخوتي الذين وقفوا إلى جانبي عند الحاجة.

إلى روح الأجداد الذين غرسوا فينا مبدأ الأخلاق سر النجاح.

إلى كل من أدخل في قلبي بصيص من الأمل والتأمل.

إلى كل من ساعدني في إعداد هذا العمل.

شكر

الحمد لله الذي أقر له العون بتمام الوحدانية، على توفيقه وإحسانه بما منّ عليّ من صبر حتى أتممت هذا العمل البحثي، وأصلي وأسلم على رسوله الكريم الذي أوصانا بعرفان الجميل وتقديره فقال: "من لم يشكر الناس لم يشكر الله".

الواجب يقضي بإسناد الفضل لأهله والجميل لنويه لذا أتوجه بالشكر والتقدير والعرفان إلى أستاذي المشرف الدكتور "مقيرش محمد" على قبوله الإشراف ومتابعة البحث معي أن كان مجرد أفكار متناثرة.

كما أتوجه بالشكر لأعضاء لجنة المناقشة لقبولهم مناقشة هذه المذكرة.

إلهام

مقدمة

مقدمة :

يتلخص دور الدولة في تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للمجتمع. لكن تنفيذ هذه الأهداف يرتبط ارتباطا مباشرا في الحصول على الواردات لذلك

وان كان أمام الدولة طرق عديدة للوصول إلى تلك الواردات , فان الضريبة تبقى الوسيلة الوحيدة بل الضرورية لتحقيق أهداف الدولة وفي مقدمة هذه الأهداف تحقيق التوازن الاقتصادي و الاجتماعي وتعجيل عملية التنمية وإعادة توزيع الدخل وتحفيز الادخار والاستثمار.

فحيثما وجدت أنظمة ديمقراطية تحترم الإنسان والقانون وجدت الضريبة لخدمة الحقوق والواجبات للفرد والمجتمع , وقد تطور مفهوم الضريبة بتطور المجتمعات وتعد بنائها الاقتصادي والاجتماعي والسياسي لتصبح الضريبة أحد أهم أدوات السياسة المالية المعتمدة من قبل الدول لسد فجوة الموارد المحلية واحتياجات المواطنين.

لذا احتلت الضرائب مركزا متميزا في الدراسات المالية إذ كانت الضريبة ولا زالت الوسيلة الرئيسية والمهمة في تحقيق أهداف العديد من دول العالم وخاصة الدول ذات الموارد و الثروات الطبيعية والصناعية المحدودة , ليس لاعتبار الضريبة احدى المصادر الرئيسية للتمويل فحسب بل أيضا كوسيلة استراتيجية فاعلة تمكن الدولة من التدخل الإيجابي في الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية حيث تسهم الأموال المتحصل عليها من الضرائب في تمويل نفقات الدولة لكافة القطاعات كالصحة والتعليم والخدمات الأخرى وتحسين السياسة الاقتصادية كدعم السلع أو قطاعات أو أنشطة اقتصادية معينة.

كما أن للضرائب دور حيوي في السيطرة على السوق المحلية واحتواء الأضرار الناجمة عن بعض السلع ذات الآثار السلبية , وامتصاص القيمة الشرائية الزائدة كوسيلة من وسائل محاربة التضخم.

ويمكن أن نعرف الضريبة على أنها مبلغ نقدي تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية والتي تقوم عن طريق السلطة, بتحويل الأموال المحصلة وبشكل نهائي ودون مقابل محدد, نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية.

وتعرف كذلك بأنها اقتطاع نقدي، ذو سلطة، نهائي، دون مقابل، منجز لفائدة الجماعات الإقليمية (الدولة وجماعاتها المحلية) أو لصالح الهيئات العمومية الإقليمية. والتشريع المؤسس لقواعد الضريبة مستمد من مصادر عدة على وجه الخصوص: الاتفاقيات الدولية الموقعة مع الدول الأجنبية لتفادي الازدواج الضريبي وتسهيل المساعدة الجبائية المتبادلة، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، ومجموع الأحكام القضائية الإدارية الصادرة التي لها علاقة بالضرائب وتطبيقاتها.

والإطار القانوني للضريبة والذي يعطي للدولة الحق في فرض الضرائب والتزام المواطنين بأدائها يرجع إلى تيارين كبيرين كل منهما تابع إلى فترة تاريخية معينة. أولهما نظرية المنفعة والعقد الاجتماعي، وثانيهما نظرية التضامن الاجتماعي.

فنظرية المنفعة والعقد الاجتماعي ظهرت في القرنين الثامن عشر والتاسع عشر. فالنظرية التقليدية قد حاولت تأسيس حق الدولة في فرض الضريبة على أساس فكرة المنفعة التي تعود على المواطنين مقابل دفع الضريبة، والمتمثلة في الانتفاع بخدمات المرافق العامة المختلفة وعلى أساس ذلك فلولاً استفادة المواطنين من هذه الخدمات لما كانت هناك حجية قانونية لفرض الضريبة والزام الأفراد بأدائها.

ويرجع أنصار هذه النظرية فكرة المنفعة على ارتباط المواطن بعقد ضمني أو معنوي بينه وبين الدولة يسمى بالعقد الاجتماعي وأول من جاء به هو الفيلسوف الفرنسي "جان جاك روسو" في القرن الثامن عشر. ويتمثل هذا العقد في قيام المواطنين بالتنازل عن جزء من حرياتهم لحماية باقي أفراد المجتمع، كما أنهم بمقتضى عقد مالي يلتزمون بدفع الضرائب مقابل المنافع التي تعود عليهم من نشاط الدولة. إلا أن هذه النظرية لا توافق العصر الحديث بكل تطوراته وتغييراته.

أما النظرية الثانية فهي نظرية التضامن الاجتماعي والتي تركز على فكرة أساسية مؤداها أن المواطن يسلم بضرورة وجود الدولة، لأسباب سياسية واجتماعية، تعمل على تحقيق مصلحته وإشباع احتياجاته. ومن ثم ينشأ بين الأفراد تضامن اجتماعي بموجبه يلتزم كل واحد منهم بأداء الضريبة المفروضة عليه، كل حسب قدرته المالية، لكي

تتمكن الدولة من القيام بوظائفها المتعددة وتوفير الخدمات العمومية لكافة المواطنين بلا استثناء وبغض النظر عن مدى إسهامهم في تحمل الأعباء العامة. وبالتالي ففكرية التضامن الاجتماعي تمثل السند القانوني الذي تركز عليه الدولة لبسط سلطتها فيما يخص فرض الضريبة على المقيمين على إقليمها من مواطنين وأجانب.

إن " آدم سميث " في سبيل بحثه عن الشروط العامة لنظام ضريبي فعال قد قام بوضع أربعة قواعد صاغها في كتابه " بحث عن طبيعة وأسباب ثروة الأمم " وتتلخص هذه القواعد فيما يلي :

1/ قاعدة العدالة : ومضمونها على مواطني كل دولة أن يساهموا في نفقات الحكومة قدر ما يمكن مع قدراتهم تناسبا مع الدخل الذي يتمتعون به تحت حماية الدولة.

2/ قاعدة اليقين : يجب أن تكون الضريبة أو جزء منها الذي يلزم كل فرد بدفعها. أن تكون يقينية وليست عشوائية

3/ قاعدة الملائمة : يجب أن تحصل الضريبة في الفترة وحسب النمط الذي يمكن أن نراه أكثر ملائمة.

4/ قاعدة الاقتصاد في النفقة : يجب أن تحصل كل ضريبة بطريقة تجعل أقل حجم ممكن من النقود يخرج من أيادي الشعب مقارنة بما يجب أن يرد إلى الخزينة العمومية.

والتطور التاريخي للنظام الجبائي في الجزائر مر بعدة مراحل, فكان النظام المالي في الجزائر قبل الاحتلال الفرنسي أي إبان الحكم التركي يستند إلى الشريعة الإسلامية فالى جانب نظام العشور والخراج السائدين كانت الزكاة أهم مورد مالي لبيت المال. وخلال الفترة الاستعمارية لم تعرف الجزائر أي نظام جبائي, كون هدف الاستعمار كان استغلال ونهب الثروات, أما بعد الاستقلال عرفت الجزائر اقتصادا ضعيفا وفراغا رهيبا في الهياكل الجبائية ونظاما لا يستجيب لمتطلبات المرحلة.

وبصدور القوانين الجبائية التي تضمنت الإصلاحات تطور النظام الضريبي حتى وصل إلى ما هو عليه حالياً.

ومع توسع نطاق وأنواع الضريبة نتج عنه ظاهرة خطيرة وهي التهرب الضريبي الذي أصبح يهدد اقتصاديات الدول المختلفة وذلك بتحايل المكلفين بالضريبة على الإدارة الجبائية مستخدمين في ذلك طرق وأساليب مختلفة.

و التهرب الضريبي ظاهرة عالمية يوجد حيثما توجد الضرائب ويترتب عنه عواقب وخيمة تؤدي إلى إعاقة إمكانيات الدولة التمويلية ونتائج سلبية منها تحريف وزعزعة قواعد المنافسة من حيث الصعوبات التي تواجه المؤسسات الاقتصادية والتجارية حيث أن عدم التزام البعض من المكلفين بدفع الضريبة يجعلهم في مستوى متميز بالنسبة للذين يلتزمون بدفعها وكذا تفاقم مديونية الدولة والإخلال بمبدأ المساواة أمام الضريبة .

هذه الاختلالات تؤثر على اقتصاديات الدول , مما يجعل التهرب الضريبي من أخطر أنواع المشاكل الضريبية التي يجب تفاديها ومكافحتها والحد منها وتوقيع الجزاء الرادع لمرتكبيها حفاظاً على كيان الدولة و استقرارها.

إشكالية البحث :

ومن أجل التطرق لهذا الموضوع ومعالجته حاولنا طرح الإشكالية التالية :

ما مدى تأثير ظاهرة التهرب الضريبي على الاقتصاد الوطني باعتبار الضريبة المورد الأساسي للدولة ؟

ومن خلال الإشكالية الرئيسية قمنا بتحليل السؤال إلى عدة تساؤلات وهي :

. ما المقصود بالتهرب الضريبي وماهي أسبابه ؟

. ما مدى فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي ؟

. ماهي الجزاءات المقررة لهذه الجريمة ؟

أسباب اختيار الموضوع :

هناك أسباب شخصية وأسباب خاصة بموضوع الدراسة

الأسباب الشخصية :

اخترت هذا الموضوع :

..لرغبتي في التطرق لظاهرة التهرب الضريبي لأنه موضوع جدير بالدراسة.

. كما أنه موضوع الساعة في ظل التحولات التي يعرفها الاقتصاد الوطني.

أسباب خاصة بموضوع الدراسة :

1/ أن موضوع التهرب الضريبي نقطة تلاقي علوم وتخصصات متعددة منها على سبيل المثال لا الحصر : علم الاقتصاد ، علم المالية العامة ، العلوم القانونية والإدارية.

2/ دراسة وتحليل هذه الظاهرة من أجل التوصل إلى الأسباب المؤدية إليها.

3/ معرفة الآثار السلبية الناتجة عن التهرب الضريبي.

4/ عرض المجهود القانوني في مجال التهرب الضريبي.

5/ معرفة هل هذه الآليات القانونية كافية لمواجهة هذه الظاهرة أم أن هناك نقائص يجب تداركها.

أهمية الموضوع :

تكمن في مواجهة مشكلة التهرب الضريبي والتعرف على أهم الأسباب التي تؤدي إلى تهرب المكلف من أدائها ومعرفة الطرق والوسائل التي يجب اتباعها من أجل مكافحة هذه الظاهرة الخطيرة ووضع قوانين رادعة وصارمة لمواجهة هذه الظاهرة.

الدراسات السابقة :

هناك عدة دراسات تناولت هذا الموضوع نذكر منها :

- 1/ نصيرة يحيوي, التهرب والغش الضريبي - حالة الجزائر - (مذكرة ماجستير), كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير, جامعة الجزائر, 1997-1998.
- 2/ مراد ناصر, فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب - دراسة حالة الجزائر - (أطروحة دكتوراه), كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير, جامعة الجزائر, 2001-2002.
- 3/ رضوان دوداح, طرق مكافحة الغش والتهرب الضريبي - دراسة حالة الجزائر - (مذكرة ماجستير), كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير, جامعة الجزائر, 2005-2006.
- 4/ الياس كشاوي, ظاهرة الغش والتهرب الضريبي وانعكاساتها على الإقتصاد الوطني - حالة الجزائر - (مذكرة ماجستير), كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير, جامعة الجزائر, 2008-2009.
- 5/ عبد العزيز قتال, أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبي - حالة الجزائر من 2003 إلى 2008 - (رسالة ماجستير), جامعة المدية, معهد العلوم الاقتصادية والتجارة وعلوم التسيير, 2008-2009.

صعوبات الدراسة

من بين الصعوبات التي صادفتنا في إنجاز هذا البحث :

- . قلة المراجع المتعلقة بالموضوع في كلية الحقوق.
- . العراقيل التي صادفتنا في الحصول على المراجع من كلية الاقتصاد.
- . قلة المراجع التي تعالج هذا الموضوع لكتاب جزائريين لأن معظمها لكتاب مشاركة.

المنهج المعتمد:

سيتم الاعتماد في معالجة هذا الموضوع على المنهج الوصفي التحليلي وذلك بسرد الحقائق المتعلقة بالتهرب الضريبي و الأسباب التي تدفع بالمكلف بالضريبة من التهرب من أدائها وإعطاء معلومات مفصلة ودقيقة عن ظاهرة التهرب الضريبي ووضع الموضوع في إطاره الرسمي القانوني.

الفصل الأول

ماهية التهرب الضريبي

التهرب الضريبي هو من الظواهر القديمة قدم المجتمعات الإنسانية وقد بدأ فعليا مع إدخال نظم الضرائب والإجراءات المنظمة لممارسة الأنشطة الاقتصادية المختلفة في المجتمعات.

فلا يوجد تهرب إلا اذا كان القانون الضريبي هو الذي حدد الوعاء الضريبي وفرضه على المكلفين، وحدد العقوبات التي تفرض على المكلفين الذين يخالفون أحكامه.

وبالتالي فان إدارة الضرائب تعمل على حماية حقوق الخزينة العامة للدولة، وهي تسعى دوما إلى البحث عن كيفية للحد من التملص من الالتزام الضريبي، ومن جهة أخرى يعمل المشرع على وضع نصوص قانونية لمواجهة التهرب سواء استعمل المتهرب طرقا مشروعة أو طرقا غير مشروعة.

المبحث الأول : مفهوم التهرب الضريبي

إن الفقه الضريبي لم يستقر على تعريف واحد للتهرب الضريبي، وإنما نجد مجموعة من التعريفات، إلا أنها تتحد في الكثير من النقاط.

المطلب الأول : تعريف التهرب الضريبي

سنتطرق في هذا المطلب الى تعريف التهرب الضريبي لغة واصطلاحاً، وتعريف التهرب الضريبي فقهاً.

الفرع الأول : تعريف التهرب الضريبي لغة واصطلاحاً :

إن كلمة التهرب في اللغة مشتقة من الفعل الثلاثي هرب وجاء في قاموس لسان العرب في معنى هرب أي فر الإنسان، وهرب من الشيء نصفه أي غاب نصفه، أما التهرب في الاصطلاح الاقتصادي فيقصد به الاعتداء على حقوق الخزينة العامة للدولة بالتحايل على إخفاء الأرباح الحقيقية للمكلفين.(1)

كما يمكن تحديد مفهوم التهرب الضريبي بكل فعل أو امتناع يمثل عدم أداء المكلف لالتزاماته وإخلاله بأحكام قانون الضريبة كلياً أم جزئياً بصورة غير مشروعة تستوجب تجريم فعل التهرب.(2)

1/ محفوظ برحمانى، الضريبة العقارية دراسة في القانون الجزائري والتشريعات المقارنة، دار الجامعة الجديدة، (د.م.ن)، 2009، ص 271.

2/ قبس حسن عواد البداري، المركز القانوني للمكلف الضريبي دراسة تحليلية مقارنة، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان _ الأردن، 2005، ص 237.

الفرع الثاني : تعريف التهرب الضريبي فقهاً

عرفه Gaudemet Paul Marie " يقصد بالتهرب الضريبي أن يتخلص المكلف القانوني من دفع الضريبة دون مخالفة أحكام التشريع الضريبي القائم ".(1)

وعرفه Catou Louis " هي مجموعة العمليات التي يقوم بها المكلف من أجل وضع مادته الخاضعة للضريبة في متناول النظام الجبائي الذي يمنحه أحسن وأكثر امتيازات سواء في داخل الدولة أو خارجها ". (2)

كما عرفه بعض الفقهاء بأنه " تخلص المكلف من دفع الضريبة المفروضة عليه كلياً أو جزئياً، دون أن ينقل عبئها إلى الغير".

وعرفه البعض بأنه " محاولة من المكلف الذي توفرت فيه شروط الخضوع إلى الضريبة وعدم الوفاء بالتزامه متخذاً بذلك موقفاً مخالفاً لقانون الضريبة ". (3)

وعرفه البعض بأنه " محاولة المكلف عدم دفع الضريبة بإخفاء بعض العناصر كلياً أو جزئياً، واستعمال طرق احتيالية أو غش لعدم دفع الضريبة في أي مرحلة من مراحلها سواء عند فرض وتقدير الضريبة أو عند تحصيلها ". (4)

ويعرف أيضاً بأنه "امتناع الممول عن الوفاء بمستحققاته من الضرائب مستعيناً في ذلك بالثغرات الموجودة في القانون ينفذون منها للتخلص من الالتزام بدفع الضريبة وهي مختلفة ومتعددة ". (5)

3/ Gaudemet Paul Marie, Précis de Finances Publique, édition Montchrestien, Tome 2, Paris 1970, P314.

4/ Cartou Louis, Droit Fiscal international et européen, 2 édition, Précis dalloz, Paris, 1991, P 259.

3/ محفوظ برحمانى، المرجع نفسه، ص 272.

4/ سامي السيد، المالية العامة وأدوات السياسة المالية، دار الثقافة العربية القاهرة مصر، 2002، ص 204.

5/ غازي عناية، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار البيارق، الطبعة 1، 1998، ص 181.

ويعرفه مارتيناز على أنه : " فن تقادي الوقوع في مجال جاذبية القانون الجبائي ". (1)

وبمحاولة جمع التطابقات في التعريفات السابقة نحصل على ما يلي:

أن التهرب الضريبي هو نشاط إما إيجابي أي فعل يقوم به المكلف بالضريبة وإما فعل سلبي كامتناع المكلف بالقيام بما يفرضه عليه القانون، يهدف من خلاله المكلف بالضريبة إلى التخلص من التزاماته الضريبية.

. أن يؤدي التهرب الضريبي إلى عدم حصول الخزينة العامة للدولة على مقدار الضريبة المتهرب منها.

. أن التهرب الضريبي يكون للتخلص من الضريبة، سواء كان تخلصا كلياً، حيث تؤدي الأفعال التي يقوم بها المكلف إلى عدم دفعه الضريبة أصلاً، كما يكون التهرب جزئياً، بحيث يدفع المتهرب جزء من قيمة الضريبة، أما الجزء الباقي فيتملص من دفعه. . أن التهرب الضريبي يكون باستعمال وسائل مشروعة لا يعاقب عليها القانون، أو غير مشروعة يرتب عليها القانون جزاءات عقابية.

. أن التهرب الضريبي يكون من دون نقل عبء الضريبة إلى الغير.(2)

1/J.C.Martinez ,la Fraude fiscale et ses succédanés, imprimerie vaudoise, Suisse1987, page 13.

2/ محفوظ برحمانى، المرجع السابق، ص 274 - 275 - 276

المطلب الثاني : أنواع التهرب الضريبي

للتهرب الضريبي عدة صور والتي تعتمد على عدة معايير، فمن حيث مدى مخالفة القانون فإما أن يكون تهرباً مشروعاً والذي يطلق عليه تجنب الضريبة، وإما أن يكون غير مشروع يتخذ صورة الغش في الضريبة، أما من حيث مدى التخلص من

الضريبة، فإما أن يكون التهرب كلي، وإما أن يكون التهرب جزئي، أما من حيث النطاق الإقليمي للضريبة المتهرب منها، فإما أن يكون التهرب داخلي، وإما أن يكون التهرب دولي.

الفرع الأول : من حيث مخالفة القانون

وينقسم الى تهرب مشروع وتهرب غير مشروع.

أولا : التهرب المشروع

والذي يطلق عليه تجنب الضريبة، وهو الذي لا يتضمن مخالفة قانونية، ويكون التهرب مشروعا في حالتين :

1/ حالة الاستفادة من الثغرات القانونية التي يتضمنها التشريع الضريبي، مثلا حينما لا يقوم التشريع الجبائي لإخضاع الهبات للضريبة على الدخل الإجمالي، فيقوم الشخص في حياته بتوزيع ثروته على الورثة عن طريق الهبة لكي يتجنب الخضوع للضريبة الخاصة بالشركات، فهذا الشخص لم يخالف القانون، ولكنه استفاد من الثغرات الموجودة فيه، وبالرغم من أنه قد يكون سيء النية، إلا أنه لا يمكن فرض أية عقوبة عليه، ولا يكون أمام المشرع إلا محاولة سد هذه الثغرات.(1)

1/ نبيل صقر، الوسيط في شرح قانون العقوبات الخاصة الجريمة الضريبية والتهرب، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2013، ص 10-11.

2/ عدول الأفراد عن شراء السلعة التي تفرض عليها ضريبة مرتقعة أو الانصراف عن ممارسة استغلال معين، لأن الضريبة على دخله أكثر ارتفاعا منها على دخل غيره.(1)

كما يكون التجنب الضريبي برفض استيراد احدى السلع الأجنبية لتجنب أداء الضريبة الجمركية المفروضة عليه، أو برفض استهلاك السجائر أو الخمر حتى يتجنب أداء الضرائب المفروضة عليه أو التقليل من استهلاك السلعة محل الضريبة مراعاة

لا اعتبارات اقتصادية واجتماعية كالححد من استهلاكها حفظا للصحة العامة والتخفيف استيرادها توفيراً للعملة الصعبة أو تشجيع إنتاج السلع البديلة لها محلياً. (2)

ثانياً : التهرب غير المشروع

فهو الذي يتضمن غشاً أو احتيالا يلجأ اليه المكلف بالضريبة للتخلص منها، ومن صوره محاولة المكلف التهرب من تحديد دين الضريبة عن طريق الامتناع عن تقديم الإقرار، أو أن يتخلص من جزء من الضريبة عندما يقدم إقراراً لا يتفق وحقيقة الأمر. وفي مجال الضريبة الجمركية صوره إدخال السلع المستوردة خفية، أو أن يذكر قيمة للسلع المستوردة أقل من قيمتها الحقيقية. ومن صور التهرب غير المشروع محاولة المكلف بالضريبة إخفاء أمواله بعد أن يحدد المبلغ الواجب الدفع للإدارة الضريبة أو تهريبها حتى يتعذر استيفاء دين الضريبة. (3)

1/ عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2007، ص 123.

2/ علي زغدود، المالية العامة، الطبعة الرابعة، ديوان المطبوعات الجامعية، ص 210.

3/ عادل فليح العلي، المرجع السابق، ص 123-124

الفرع الثاني : من حيث مدى التخلص من الضريبة

لقد قسم البعض من الفقه التهرب الضريبي بالنظر إلى مدى التخلص من الضريبة إلى تهرب كلي وتهرب جزئي، ولا يشترط في هذا التقسيم النظر إلى مجموعة ما يستحق على المكلف من ضرائب خلال السنة المالية، وإنما يكفي أن يكون التهرب كلياً أو جزئياً بالنظر فقط إلى مقدار واحد لنوع معين من الضريبة، كأن تكون رسماً عقارياً أو

رسم تسجيل انتقال الملكية أو الضريبة على القيمة الزائدة في العقار عند التنازل عنه, وذكر المشرع الجزائري هذين النوعين من التهرب في المادة 303-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 119-1 من قانون التسجيل, إلا أنه لم يفرق بينهما في الجزاء, باعتبار أن معيار تحديد الجزاء هو مقدار الضريبة التي حرمت منها خزينة الدولة نتيجة التهرب الضريبي, كما أن المشرع لم يحصر حالات التهرب الجزئي أو حالات التهرب الكلي لأنها حالات لا حصر لها, فيكفي أن يتملص المكلف أو يحاول التملص من دين الضريبة.

أولاً : التهرب الكلي

يتحقق التهرب الكلي إذا استطاع المكلف بالضريبة العقارية التخلص منها كلياً وعدم دفعها للخزينة العامة, ويكون ذلك بإخفاء دخله كلياً أو ممتلكاته التي تشكل موضوعاً لوعاء الضريبة العقارية بطرق مشروعة أو التحايل قصد إعفائه نهائياً من الضريبة, فمن الطرق المشروعة التي يمكن أن يعفي من خلالها المكلف ما نصت عليه المادة 305 من قانون التسجيل حيث تعفى المبادلات الريفية من حقوق التسجيل متى كانت توجد في نفس البلدية, فيتهرب مالك العقار الريفي من حقوق التسجيل المفروضة عن انتقال العقارات بمقابل إذا لم يسلك طريق عقد البيع وإنما يسلك طريق المبادلة, دون أن يتعرض إلى جزاء قانوني.

ومن الحالات غير المشروعة للتهرب الضريبي الكلي هو إخفاء الثمن الحقيقي للتنازل عن العقارات, بحيث يصرح المتنازل بثمان صوري يكون مساوياً أو أقل من الثمن الذي حصل به على العقار, فيكون بهذا الفعل غير المشروع قد غش في الضريبة على القيمة الزائدة للعقار المتنازل عنه, بحيث أن الفرق بين ثمن التنازل وثمان الشراء لا يصبح إيجابياً, كما يمكن للمكلف أن يغش في نفس الضريبة وفق المادة 79 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة, عندما يقوم بتزوير تاريخ إنشاء العقار المتنازل عنه, بحيث يجعل تاريخ الإنشاء خمسة عشر سنة قبل تاريخ التنازل وبهذا يضع نفسه في

دائرة المعفيين من الضريبة على القيمة الزائدة على العقار عند التنازل عنه لكن باستعماله لطريق غير مشروع وهو التزوير في تاريخ إنشاء العقار.

وأیضا من حالات الغش في الضريبة العقارية، إخفاء الأملاك بعدم التصريح، فقد أوجب القانون على من يمتلك عقار أن يكون له سند الملكية، لكن واجب التصريح يقع على المالك حتى في حالة غياب سند الملكية، وعدم التصريح يعتبر إخفاء للملكية مما يترتب عليه التهرب من الضريبة العقارية، فقد لوحظ في السنوات الأخيرة أن الكثير من تجار العقارات المبنية وغير المبنية يقومون بعمليات الشراء من أجل البيع بصورة غير مصرح بها من أجل إخفاء حجم النشاط والدخل، فكثير من الأراضي الزراعية قسمت وديا دون اتخاذ إجراءات رسمية ثم تحول وجهتها إلى أراضي عمرانية بطريقة فعلية قصد التحايل على القانون والتهرب من الضريبة المفروضة على العقارات غير المبنية، كما يتم أيضا إخفاء عقود الإيجار وجعلها عقودا غير رسمية حتى يتجنب المؤجر دفع رسوم التسجيل العقاري التي يفرضها القانون عندما يشترط الرسمية في عقد إيجار العقارات بموجب المادة 21 من المرسوم التشريعي 03/93 المتعلق بالنشاط العقاري.(1)

1/ محفوظ برحمانی، المرجع السابق، ص 291

ثانيا : التهرب الجزئي

يتحقق التهرب الجزئي في الضريبة العقارية عندما يتخلص المكلف بها من جزء، ولا يدفعه الى خزينة الدولة فقط يدفع الجزء الباقي، أي يعمل على التخفيض من قيمة الضريبة المفروضة عليه دون أن يؤدي عمله الى إعفائه كليا وإنما إعفاء جزئيا، ويسلك المكلف بالضريبة العقارية من أجل تخفيض الضريبة طريقا مشروعا لا يترتب عليه القانون جزاء فيتجنب دفع الضريبة، كما قد يسلك طريقا غير مشروع فيقع في الغش الضريبي الذي يسلط عليه القانون جزاءات.(1)

فنكون أمام حالة من حالات تجنب جزئي للضريبة العقارية عند قيام مؤجر العقار بتنفيذ احدى التزاماته اتجاه المستأجر، فيقوم بإدخال تعديلات وإصلاحات والصيانة الضرورية ليبقى العقار المؤجر سليما، فانه عند حساب الرسم العقاري على الملكيات العقارية المؤجرة يستفيد من تخفيض المبالغ التي أنفقها في الصيانة، ويكون قد تجنب جزئيا قيمة الرسم الذي كان من المفروض دفعه كاملا، وهذا دون أن يتعرض إلى جزاء عقابي.

ومن حالات التهرب غير المشروع التي تؤدي إلى تملص المكلف جزئيا من الضريبة العقارية تقديم بيانات غير صحيحة أو إخفاء بعض أموال الشركة قصد التخفيض من حقوق التسجيل.

الفرع الثالث : من حيث النطاق الإقليمي للضريبة المتهرب منها

إذا كانت السلطة الدائنة بالضريبة سلطة واحدة، وتملص المكلف من الضريبة التي تفرضها عليه كنا أمام تهرب داخلي، أما إذا تعددت السلطات المالية الدائنة، واستطاع المكلف أن يجنب بعض نشاطه من الضريبة المفروضة التي فرضتها احدى السلطات عندما ينقل نشاطه إلى إقليم السلطة التي لا تفرض على مثل هذا النشاط ضريبة، نكون في هذه الحالة أمام تهرب دولي، وهناك من الفقه من يرى بأن التهرب الضريبي الدولي نادر الوقوع عمليا.

1/ المرجع السابق، ص 292.

أولا : التهرب الداخلي

نكون أمام تهرب ضريبي داخلي عندما يتملص المكلف بالضريبة من دين الضريبة الذي تفرضه السلطة المالية على إقليم الدولة المتواجد بها أو دولة مكان تحقيق الدخل، أي يكون المكلف في مواجهة سلطة مالية واحدة تفرض سلطتها الضريبية عليه باعتباره المكلف القانوني بالضريبة العقارية.(1)

ثانيا : التهرب الدولي

التهرب الدولي يكون عندما يتملص المكلف بالضريبة عن طريق تحويل نشاطه إلى خارج الدولة التي تفرض الضريبة على مثل هذا النشاط إلى دولة لا تفرض ضريبة على هذا النشاط، لهذا يسميه البعض بالتهرب الخارجي، ويحدث هذا التهرب بصورة جزئية كنقل المكلف لجزء من نشاطه خارج الدولة حتى يخفض من قيمة الضريبة التي تفرض عليه كما يمكن أن يكون في صورة تهرب كلي بنقل كل نشاطه خارج الدولة، وما يزيد من حدة التهرب الدولي أن البعض من الدول تحفز من الدول تحفز الاستثمار أو جلب رؤوس الأموال إلى إقليمها بالتخفيض أو الإعفاء من الضرائب، كذلك غياب الاتفاقيات الثنائية التي تمنع الازدواج الضريبي أو عدم العمل بها يساعد على انتشار ظاهرة التهرب الضريبي الدولي.

والتهرب الدولي في الضريبة العقارية يكون أقل من التهرب الدولي في باقي الضرائب الأخرى، والسبب يرجع إلى كون العقار الذي يشكل وعاء للضريبة يكون قاراً ومتصل بإقليم الدولة فلا يمكن تهريبه إلى دولة أخرى، وعليه فإن الضريبة العقارية تفرض في الدولة مكان تواجد العقار، وتقضي الاتفاقيات الدولية لمنع الازدواج الضريبي والتهرب الضريبي بأن الضريبة على العقارات والدخل العقاري تكون في الدولة الموجود بها العقار حتى وإن كان المكلف بها يقيم في دولة أخرى.(2)

1/ المرجع السابق، ص 294-295.

2/ المرجع نفسه، ص 296.

المطلب الثالث : طرق التهرب الضريبي

تتعدد أشكال التهرب الضريبي باختلاف نوع النشاط وقد أدى التقدم الاقتصادي و التطور التكنولوجي وزيادة التعاملات إلى تطور التهرب الضريبي ومن أبرز هذه الطرق ما يلي :

الفرع الأول : التهرب عن طريق العمليات المحاسبية

تتميز معظم الأنظمة الضريبية الحديثة بأنها تصريحية حيث يتم تحديد الحقوق الواجبة الدفع من خلال التصريحات التي يكتبها المكلف وبذلك يمكنه التهرب باستعمال العمليات المحاسبية, عن طريق تضخيم التكاليف أو تخفيض الإيرادات.

أولا : تضخيم التكاليف

يعتمد النظام الضريبي على تصريحات المكلفين في تحديد وعاء الضريبة ومن خلال ذلك يمكن للمكلف التهرب عن طريق التقليل من وعاء الضريبة بالمبالغة في تضخيم التكاليف.

إلا أن التشريع الضريبي الجزائري لم يترك للمكلف الحرية التامة في ذلك حيث أتاح له خصم هذه التكاليف وفق شروط حددها في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وتمثل فيما يلي :

- . أن تكون لهذه التكاليف علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة.
- . أن تكون مبررة بوثائق رسمية.
- . أن تكون موظفة لصالح المؤسسة.
- . أن تؤدي إلى تخفيض الأصول الصافية للمؤسسة وأن تمارس خلال السنة المالية.

ثانيا : تخفيض الإيرادات

تعد هذه الطريقة من الطرق الأكثر استعمالا لممارسة التملص من دفع الضريبة ويقوم من خلالها المكلف بتخفيض جزء من وعاء الضريبة أو التخلص من دفعها كليا ويتم ذلك بتسجيل قيمة المبيعات باقل من قيمتها الحقيقية, كما يمكن للتجار تخفيض إيراداتهم عن طريق البيع نقدا وبدون فواتير أو صكوك مما لا يترك أي لأثر للعملية.

الفرع الثاني : التهرب عن طريق العمليات القانونية

يعتبر التحايل القانوني الأسلوب الأكثر استعمالا وتنظيما والأرقى تقنية، إذ يتم التهرب عن طريق ثغرات قانونية من خلال استغلال بعض النقائص الموجودة في النظام الجبائي أو التجاري لصالح المكلف، وبذلك لا يستطيع المشرع الجبائي فرض أي عقوبة على مرتكبها، حيث يستعين المتهرب الجبائي بأهل الخبرة والاختصاص لاستنباط طرق التحايل مستندين بذلك إلى نصوص قانونية، ويتجلى ذلك في إيجاد حالات قانونية تسمح للمكلف بالضريبة الاستفادة من مزايا ليس له الحق في الاستفادة منها كترزيف حالة أو وضعية قانونية خاضعة للضريبة أساسا إلى وضعية قانونية تجعلها معفاة من الضريبة مثل ترزيف وضعية النشاط الاستثماري من خلال الادعاء بأنه نشاط في إطار الوكالة الوطنية لتدعيم الاستثمارات للاستفادة من الحوافز الضريبية والإعفاءات ثم القيام بعد ذلك بالتنازل عن هذه الاستثمارات للتهرب من قيمة الضريبة التي تترتب عليها.

الفرع الثالث : التهرب عن طريق العمليات المادية

يعتبر التحايل المادي أقل فعالية من التحايل القانوني ويتمثل في تغيير المكلف بطريقة غير قانونية لواقعة مادية بحيث يتمثل هذا التحايل في عدم التصريح القانوني بالمنتجات أو الأرباح التي تدخل في احتساب الاقتطاع الضريبي وينقسم إلى قسمين :

أولا : الإخفاء الجزئي

يقصد به إخفاء الأملاك بصفة جزئية من خلال عدة طرق أهمها :

- . الاعتماد على الشراء أو البيع نقدا ومن دون فواتير في جزء من النشاط دون ترك أي أثر مادي للعمليات التي تم القيام بها.
- . التخفيض في التصريح بكميات المواد المستعملة في الإنتاج للتقليل من الإنتاج وبالتالي تخفيض المبيعات.

. التحويل المباشر للأموال العقارية والممتلكات الموروثة من غير التصريح بها.

ثانيا : الإخفاء الكلي

يقوم المكلف بإخفاء نشاطه كليا من خلال إنشاء وحدات أو فروع لنشاطه التجاري أو الصناعي دون التصريح بها لدى الإدارة الجبائية المختصة إقليميا، والقيام بممارسة نشاطه سرا.

المبحث الثاني : أسباب وأثار التهرب الضريبي

تعود أسباب انتشار ظاهرة التهرب الضريبي إلى وجود بيئة تتوفر فيها الشروط الملائمة والتي تساعد على انتشارها، وقد اختلف المفكرون الاقتصاديون في تحديد أسباب هذه الظاهرة فمنهم من يرى أن السبب الأساسي لها هو الأسباب النفسية والأخلاقية للمكلف وضعف إحساسه بأهمية ووظيفة الضريبة في التنمية الاقتصادية

والرقي الاجتماعي، بالإضافة الى الأسباب المتعلقة بالنظام الضريبي، وكذا أسباب متعلقة بالإدارة الضريبية، وأخيرا أسباب اقتصادية.

والتهرب الضريبي من الظواهر العامة التي يصعب قياسها، إذ يكاد لا يخلو أي نظام ضريبي من هذه الظاهرة سواء كان في بلد متخلف أم متقدم.

ففي لبنان مثلا تشير معظم الدراسات والتقارير المختصة بالنظام الضريبي، إلى أن التهرب من الضريبي يتعدى عتبة 90 % . أما في فرنسا فيصل إلى حدود 25 % (1).

1/ فوزت فرحات، المالية العامة التشريع الضريبي العام، مؤسسة بحسون للنشر والتوزيع، بيروت - لبنان ص 77

المطلب الأول : الأسباب العامة للتهرب الضريبي

أسباب التهرب الضريبي متعددة وهذا راجع إلى وجود بيئة توفرت فيها شروط ملائمة لها، فمن هذه الأسباب ما يتعلق بالمكلف بالضريبة ومنها ما يتعلق بطبيعة النظام الضريبي، وهناك أسباب تتعلق بالإدارة الضريبية.

الفرع الأول : الأسباب المتعلقة بالمكلف

غالبا ما تعود أسباب التهرب الضريبي إلى المكلف في حد ذاته والتي تتدرج في اطار اعتبارات نفسية وأخلاقية ومالية.

أولا : الأسباب النفسية :

اذ يعد العامل الأكثر تأثيرا في تحقيق التهرب الضريبي, إذ أن الرغبة في المحافظة على الأموال المتحصل عليها يعد أمرا شديدا التأثير وتطبيقا لما ذكره (آدم سميث) في أن كل إنسان يسعى لتحقيق منفعة الذاتية, التي تتأثر باللاقتطاع الضريبي حيث يسعى الأفراد إلى التمتع بمنافع أموالهم بدلا من التنازل عنها للدولة, وهذا يرجع إلى غريزة التملك لدى الإنسان فليس من السهل على الشخص أن يتخلى عن بعض أمواله ولا سيما أنه على يقين من أنه سيستفيد من خدمات الدولة سواء دفع الضريبة أم لم يدفعها.(1)

ثانيا : أسباب أخلاقية

إن شعور المكلف بالمسؤولية في أداء الواجب الضريبي يعد من باب تحمل الأعباء العامة غير أن ضعف المستوى الخلقي يحفز الأفراد على التهرب من أداء الضريبة, لذلك فهو يتناسب عكسيا مع الشعور الوطني لمصلحة المجتمع.

1/ قيس حسن عواد البداري، المرجع السابق، ص 239

ثالثا : أسباب مالية

تعد الوضعية المالية للمكلف الأساس الذي يبنى عليه الوعاء الضريبي لذا فانه كلما زادت نسبة الضرائب أو تعددت كلما زاد العبء الضريبي للمكلف وقد يؤدي به ذلك للتهرب من الضريبة وعلى نطاق واسع.

الفرع الثاني : الأسباب المتعلقة بالنظام الضريبي

توجد عدة عوامل تؤثر على التهرب ونطاقه وتتمثل في العناصر التالية :

أولاً : ثقل عبء الضريبة والذي يشكل مبرراً أساسياً لتهرب الأفراد من الضريبة، بحيث في حالة زيادة العبء الضريبي عن توقعات المكلفين، واستعدادهم النفسي لتحمله مما يدفعهم إلى التهرب الضريبي.

ثانياً : تعقد النظام الضريبي إن الضريبة التي تتطلب إجراءات عديدة ومعقدة أثناء تحصيلها، تدفع المكلفين إلى التهرب.

ثالثاً : ضعف العقاب المفروض على المتهرب إن حجم العقاب الذي تفرضه الدولة على المتهرب من الضريبة يؤثر على التهرب الضريبي، بحيث أن المكلف يقارن درجة الخطر، فإذا كانت قيمة ذلك العقاب أكثر من المبلغ الذي يعود على المكلف اثر تهربه من الضريبة، ففي هذه الحالة يبتعد المكلف عن التهرب ويقلل منه، لكن إذا كانت قيمة العقاب أقل من المبلغ الذي يعود على المكلف يكثر التهرب الضريبي.

رابعاً : عدم استقرار التشريع الضريبي تؤدي التغيرات الدائمة في التشريع الضريبي إلى غموض النظام الضريبي بسبب تعدد القوانين، مما يؤدي إلى زيادة ميلهم إلى التهرب الضريبي.(1)

1/ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003، ص 158-159

الفرع الثالث : الأسباب المتعلقة بالإدارة الضريبية

فتعود إلى عدة جهات وهي :

أولاً : الإدارة الضريبية التي تتولى عملية طرح الضرائب والرسوم، وما يشوب أعمالها من تجاوزات في إعادة تقدير المداخل لقناعتها غير المبنية، بصورة دائمة، على أسس دقيقة، بأن المفترض هو كون المكلفين لا يتقدمون بالتصاريح الصحيحة عن مداخلهم.

ثانيا : الإدارة المالية المكلفة بالجباية والتحصيل, رغم كل ما وضعه القانون في أيدي موظفي هذه الإدارة من الوسائل والإجراءات الكفيلة بعدم إضاعة حقوق الخزينة . فان المكلف لا يعدم وسيلة للتهرب من الضريبة.

ثالثا : الإدارات والمؤسسات العامة المختلفة التي تتولى انفاق الإيرادات المتحصل عليها من الضرائب, ووجهات هذا الإنفاق ومقداره.(1)

الفرع الرابع : الأسباب الاقتصادية

يتأثر التهرب الضريبي بالظروف الاقتصادية التي تسود البلاد ففي حالة الكساد الاقتصادي تزداد حاجة الدولة إلى الموارد المالية لغرض زيادة الاتفاق العام والقيام بالمشاريع العامة للقضاء على البطالة وانعاش الاقتصاد القومي, إذ أن حالة الكساد الاقتصادي تعني انخفاض في متوسط دخل الفرد ومن ثم تدني قدرة المكلفين على تسديد الضرائب لذا فان مسالك التهرب ستغري المكلف على توفير جزء من دخله.

1/ فوزي عطوي، المالية العامة النظم الضريبية وموازنة الدولة، منشورات الحلبي الحقوقية، ص 277

المطلب الثاني : الأسباب المتعلقة ببيئة الأعمال

الفرع الأول : الفساد الإداري

يعرف الفساد على أنه " الاستغلال السيء للوظيفة العامة والرسمية أو المنصب من أجل تحقيق المصلحة الخاصة ", ويعد أحد الأسباب الخطيرة في تفاقم واتساع حجم التهرب الضريبي.

حيث نجد أن كثيرا من الموظفين العموميين في كافة دول العالم يجدون أنفسهم في موضع قوة يتيح لهم الحصول على مكاسب شخصية, وهو ما يعتبر من التصرفات غير القانونية كما أن المكاسب المحققة عادة ما تكون غير مشروعة.(1)

ومن الأشكال الصريحة للفساد مشكلة الرشوة والتي ازدادت واستفحلت خاصة مع الانفتاح الاقتصادي وغياب وسائل الرقابة في التسيير.

فبعض رجال الأعمال من القطاع الخاص يدفعون الرشاوي بغية الحصول على تخفيف أو إعفاء شبه كلي من الضرائب لفترة طويلة نسبيا, أو مساعدتهم على الاستفادة من المزايا الضريبية مقابل الحصول على رشاوي من أصحاب المشاريع, أو بتغيير مواصفات بعض السلع المستوردة على الورق لتخفيض حجم الرسوم الجمركية الواجبة الدفع, وبالتالي الحصول على رشاوي من المستورد.

والتهرب الجمركي هو كل فعل يتعارض مع القواعد التي حددها المشرع بشأن تنظيم حركة البضاعة عبر الحدود. وهذه القواعد قد تتعلق إما بفرض ضرائب جمركية على البضائع في حالة إدخالها أو إخراجها من إقليم الدولة, أو بمنع استيراد أو تصدير بعض البضائع.(2)

غير أنه إذا كان التهرب الضريبي يضعف ميزانية الدولة فإن التهرب الجمركي يخل بالأداء التنافسي بين المؤسسات فيما بينها .

1/ حمدي عبد العظيم، غسيل الأموال في مصر والعالم، الطبعة الثالثة، الدار الجامعية، 2007، ص 24.

2/ نبيل صقر، المرجع السابق، ص 61.

الفرع الثاني : الاقتصاد الموازي

يتميز الاقتصاد الموازي بوجود الأنشطة التي تتم في الخفاء بعيدا عن أعين الحكومات وأجهزتها الرقابية كمحاولة التهرب الضريبي وتجنب القيود الرسمية المحددة لممارسة النشاط الاقتصادي, وقد أخذت هذه الظاهرة بعدا أوسع في السنوات الأخيرة بالجزائر نتيجة الانفتاح الاقتصادي والتحول السريع من اقتصاد مغلق إلى اقتصاد

السوق مما أدى إلى فتح نشاطات جديدة يغلب عليها الطابع السري والذي يصعب قياسه لأنه يتم في الخفاء ومن أبرز مظاهر الاقتصاد غير الرسمي ما يلي :

- . البيع والشراء بدون فواتير مما يساهم في ظاهرة التهرب والغش الضريبي.
- . استعمال التسديد النقدي بدل التعامل بال شيكات لعدم الكشف من طرف الرقابة الجبائية.
- . إبرام الصفقات المشبوهة وغير المصرح بها وخاصة في مجال المعاملات العقارية لعدم دفع الضرائب والرسوم المستحقة.
- . تحويل الإعفاءات والامتيازات الجبائية عن مسارها الحقيقي لعدم تحقيقها للأهداف المرجوة منها نتيجة مخالفة شروط الاستفادة منها.

يؤدي الاقتصاد الغير الرسمي إلى عدم المساهمة الكلية في الحصيلة الضريبية مما يحرم الخزينة العمومية من موارد هامة, كما يحرف قواعد المنافسة النزيهة بين المتعاملين الاقتصاديين عن مسارها وينشأ ذلك من خلال الشعور بعدم عدالة الرقابة الجبائية, والتي تطبق على الأشخاص المنخرطين في الاقتصاد الرسمي فقط دون سواهم وهو ما قد يؤدي بهم إلى اللجوء إلى استعمال ممارسات تدليسية للحفاظ على نشاطاتهم المعلنة أو الخفية.(1)

1/ عبد الغني بوشري، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (1999-2009)، رسالة ماجستير، جامعة تلمسان، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، (2010-2011)، ص 197.

إن ما نطلق عليه أنشطة الاقتصاد الأسود, يتوقف بصفة أساسية على المنظور الذي ننظر منه إلى هذا الاقتصاد, وهكذا فقد ننظر منه إلى الاقتصاد الأسود إما من منظور التهرب الضريبي أو من منظور حسابات الناتج القومي. فاذا نظرنا إلى الاقتصاد الأسود من المنظور الأول أي التهرب الضريبي, بحيث يشمل الاقتصاد الأسود كافة الأنشطة المصاحبة لعملية التهرب الضريبي الناشئ عن وجود مثل هذا الاقتصاد, فان نقطة البداية تكون هي النظام القانوني الذي يحدد طبيعة الدخول التي تخضع للضريبة. ووفقا لذلك يشمل الاقتصاد الأسود كافة الأنشطة التي تولد دخلا

يخضع للضريبة، والتي يتم إخفاؤها عن السلطات الضريبية في البلاد بهدف التهرب من دفع الضريبة.

أما لو نظرنا إلى الاقتصاد الأسود من المنظور الثاني حسابات الناتج القومي فإن الاقتصاد الأسود يتسع ليشمل كافة الأنشطة التي يترتب عليها توليد دخل لا يتم تسجيله ضمن حسابات الدخل القومي، سواء كانت هذه الأنشطة قانونية أو غير قانونية، وسواء كانت خاضعة للضريبة أو غير خاضعة لأية ضرائب.(1)

الفرع الثالث : غسيل الأموال

يعد غسيل الأموال ظاهرة قديمة النشأة، عندما أراد الإنسان إخفاء مصادر الكسب التي حصل من خلالها على أموال غير مشروعة. غير أن عمليات غسيل الأموال قد تزايدت بصورة كبيرة في الأونة الأخيرة، عندما اتسع نشاط الجريمة المنظمة والذي صاحبه في الوقت ذاته استخدام أساليب أكثر كفاءة في عمليات الإخفاء. حيث تحتاج عمليات غسيل الأموال إلى مهارات خاصة باستخدام أساليب عديدة للنجاح في الحصول على مستند رسمي لملكية الأموال أي إلى شرعية الأموال.

1/ عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، 2006، ص 14.

ويعتبر تبييض الأموال كل فعل يقصد منه " إخفاء المصدر الحقيقي للأموال غير المشروعة أو إعطاء تبرير كاذب لهذا المصدر، بأي وسيلة كانت ".

وقد نصت المادة 01 من قانون مكافحة تبييض الأموال اللبناني المعدلة بموجب القانون رقم 547 لسنة 2003 " يقصد بالأموال غير المشروعة، بمفهوم هذا القانون، الأموال كافة الناتجة عن ارتكاب احدى الجرائم التالية :

1/ زراعة المخدرات أو تصنيعها أو الإتجار بها.

2/ الأفعال التي تقدم عليها جمعيات الأشرار والمعتبرة دوليا جرائم منظمة.

3/ جرائم الإرهاب.

4/ تمويل أو المساهمة بتمويل الإرهاب أو الأعمال الإرهابية أو المنظمات الإرهابية.

5/ الإتجار غير المشروع بالأسلحة.

6/ جرائم السرقة أو اختلاس الأموال العامة أو الخاصة أو الاستيلاء عليها بوسائل احتيالية أو بالتزوير أو بإساءة الأمانة الواقعة على المصارف و المؤسسات المالية...الخ.(1)

وتعتبر جريمة غسيل الأموال من الجرائم الاقتصادية التي تقع بالمخالفة للتشريعات والقوانين الجنائية والاقتصادية التي تنظم مختلف أوجه النشاط الاقتصادي تهدد بالتالي المصلحة الاقتصادية بالخطر والأذى.(2)

كما أنها جريمة ذات بعد دولي فقد ترتكب في أكثر من إقليم، وبمساعدة العديد من الأشخاص من ذوي الجنسيات المختلفة.

1/ وائل أنور بندق، غسيل الأموال في الدول العربية، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، ص 135.

2/ محمد أمين الرومي، غسل الأموال في التشريع المصري والعربي، الطبعة الأولى، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2006، ص 12.

ومن خصائص جريمة غسيل الأموال أيضا أنها جريمة تابعة تفترض سبق ارتكاب جريمة أولية نتج عنها أموال غير مشروعة. ثم تأتي في مرحلة تالية عملية غسل تلك الأموال القذرة ذات المصدر الإجرامي غير المشروع لتطهيرها وتحويلها إلى أموال ذات مصدر مشروع.(1)

1/ المرجع السابق، ص 14.

المطلب الثالث : آثار التهرب الضريبي

تعتبر الضريبة أداة هامة تستخدمها الدولة لتحقيق عدة أهداف مالية واقتصادية واجتماعية، لذلك فإن الإخلال بالواجب الضريبي يؤثر على الدور المنوط بها، وذلك في غياب نظام ضريبي فعال يضمن التحصيل الأمثل للموارد الضريبية المقررة، وعليه يؤدي التهرب الضريبي إلى عدة آثار سلبية يمكن تصنيفها إلى :

الفرع الأول : الآثار المالية

يؤدي التهرب الضريبي إلى الإضرار بالخزينة العامة بحيث يفوت على الدولة جزءا هاما من الموارد المالية، ويترتب على ذلك عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على الوجه الأكمل، وبالتالي تصبح الدولة عاجزة عن أداء واجباتها الأساسية تجاه مواطنيها، وفي ظل عجز الميزانية تضطر الدولة اللجوء إلى وسائل تمويلية أخرى كالإصدار النقدي واللجوء إلى الاقتراض إلا أن ذلك الاتجاه قد يسبب مخاطر تمس الاستقلال المالي والاقتصادي للبلد المعني.

الفرع الثاني : الآثار الاقتصادية

يؤدي التهرب إلى نقص إيرادات الدولة وهذا لا يسمح لتكوين ادخار عام، لذلك يحد من مقدرة الدولة على القيام بالمشاريع الاستثمارية. كما يعمل التهرب الضريبي بالإخلال بقواعد المنافسة حيث تصبح المؤسسات المتهربة أفضل من تلك التي تؤدي واجباتها الضريبية، كما تساهم هذه الظاهرة في إرساء الاقتصاد الموازي.

الفرع الثالث : الآثار الاجتماعية

يؤدي التهرب الضريبي إلى إضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع، كما يؤدي إلى عدم المساواة بين المكلفين في تحمل عبء الضريبة، إذ يتحمل العبء الأكبر منها دائما المكلفين الذين لا يستطيعون التهرب أو الحريصون على أداء واجبهم الاجتماعي والوطني في أداء الضريبة.(1)

1/ ناصر مراد، المرجع السابق، ص 162

الفرع الرابع : الآثار على فعالية النظام الضريبي

يعتبر التهرب الضريبي نتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي، لذلك فإن انتشار ظاهرة التهرب الضريبي كدليل على فعالية النظام الضريبي، في هذا المجال نجد أن التهرب الضريبي لا يحقق مبدأ العدالة الضريبية، ويتعد عن التكافل الاجتماعي، كما يقلص الإيرادات المالية للدولة، لذلك يعمل التهرب الضريبي على عدم تحقيق أهداف

السياسة الضريبية المالية، الاقتصادية والاجتماعية وبالتالي يقلص من أهمية الضريبة.(1)

1/ المرجع السابق، ص 163

خلاصة الفصل :

يعتبر التهرب الضريبي من أخطر الظواهر التي تنتهك الاقتصاد بصفة عامة والنظام الضريبي بصفة خاصة، حيث يعيق التطبيق الجيد له، ويقف حائلا دون تحقيق الأهداف المسطرة.

وتتعدد أنواع التهرب الضريبي فمنها التهرب المشروع والتهرب الغير مشروع والتهرب الكلي والتهرب الجزئي كما يوجد التهرب الداخلي الذي يكون داخل إقليم الدولة والتهرب الدولي.

وللتهرب الضريبي طرق عديدة إما عن طريق العمليات المحاسبية وذلك بتضخيم التكاليف أو تخفيض الإيرادات وإما عن طريق العمليات القانونية أي عن طريق التحايل على القانون ويعتبر هذا الأسلوب الأكثر استعمالاً وتنظيماً عن طريق استغلال الثغرات القانونية وإما عن طريق العمليات المادية وذلك بالإخفاء الجزئي أو الكلي للأموال.

أما بالنسبة للأسباب التي تؤدي إلى انتشار هذه الظاهرة ترجع إما للمكلف بالضريبة وإما أسباب متعلقة بالنظام الضريبي الذي يتسم بالغموض وعدم الاستقرار ومنها ما هو متعلق بالإدارة الجبائية من خلال تعقد إجراءاتها. كما تناولنا في هذا الفصل الأسباب المتعلقة ببيئة الأعمال .

وهذا ما نتج عنه آثار وخيمة من الناحية المالية والاقتصادية والاجتماعية ولذلك ينبغي على الدولة مكافحته.

الفصل الثاني

آليات محاربة التهريب الضريبي

التهرب الضريبي ظاهرة سائدة في كل الدول وان اختلفت حدتها من دولة إلى أخرى تبعا لاختلاف نظمها المالية السائدة وأسباب التهريب لا يمكن تقليلها إلى أدنى حد إلا بإجراءات الرقابة، وتقع تبعة التهريب على عاتق المشرع والإدارة والمكلفين، كما تختلف طرق مكافحته من نظام مالي إلى آخر ومن ضريبة إلى أخرى في النظام المالي الواحد.

ويؤثر التهرب الضريبي على أموال الخزينة بشكل كبير, خاصة اذا لم يكن هناك أجهزة ردع كافية الأمر الذي يؤدي إلى الاستمرار في نهب أموال الخزينة لأجل ذلك وضع المشرع الجزائري أجهزة, ووسائل تحت مسؤولية وزارة المالية, والتي من شأنها أن تساعد على مكافحة هذه الظاهرة إذ تعمل على تحقيق الأهداف المسطرة من أجل القضاء على التهرب بأنواعه, بالإضافة إلى العقوبات الجزائية التي سنّها القانون.

وعلى هذا الأساس سيتم التطرق في هذا الفصل الى آليات مكافحة التهرب الضريبي في مبحثين وهما:

. الرقابة الجبائية

. التحقيق الجبائي وجزاءات التهرب الضريبي

المبحث الأول : الرقابة الجبائية

يتميز النظام الضريبي الجزائري أنه نظام يقوم على أساس التصريح كنظام عام متعارف عليه .

وبالتالي فان الرقابة تعد وسيلة الإدارة التي منحها القانون حقوق وصلاحيات تسمح لها التأكد من صدق ونزاهة التصريحات لتقويم وتصحيح الأخطاء المرتكبة بالاطلاع

على كل المعلومات المقدمة للإدارة الجبائية, وكذا تعتبر الوسيلة الوحيدة التي تقف أمام الأشخاص الذين يحاولون التخفيف من عبء الضريبة, من خلال عمليات غير قانونية.

المطلب الأول : مفهوم الرقابة الجبائية وأهدافها

الفرع الأول : مفهوم الرقابة الجبائية

عرف "فايول" الرقابة الجبائية بأنها " التحقق مما اذا كان كل شيء يسير وفقا للخطط الموضوعة والتعليمات المحددة والمبادئ المقررة, وهي تهدف إلى كشف نقاط الضعف والأخطاء وتحديدتها من أجل تصحيحها ومنع تكرارها ". (1)

وعرفت أيضا " أنها فحص التصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية ". (2)

كما عرفها حامد عبد المجيد دراز بأنها " التحقق من شمول الوعاء الضريبي للممول لكافة العناصر الخاضعة للضريبة ، ومن صحة القيم المالية لهذه العناصر والتأكد من حقيقة المركز المالي للممول سواء عند تحديد دين الضريبة أو عند النظر في إسقاطها ". (3)

الفرع الثاني : أهداف الرقابة الجبائية

للرقابة الجبائية عدة أهداف منها المحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكاله بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق مما يؤدي إلى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع، بالإضافة إلى أن الرقابة الجبائية تعمل على زيادة فعالية الإدارة الضريبية.

1/ عبد الرحمان الصباح، مبادئ الرقابة الإدارية المعايير-التقييم-التصحيح، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 1997، ص 17

2/ عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، الطبعة 1، منشأة المعارف، الإسكندرية، ص 223

3/ حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999، ص 222.

ولذلك سنتطرق إلى هذه الأهداف بشيء من التفصيل.

أولا : الأهداف الاقتصادية والمالية

الهدف الأساسي للرقابة الجبائية هو مكافحة التهرب الضريبي بكل أنواعه باستعمال مختلف الأساليب القانونية التي يمنحها المشرع الضريبي للإدارة الجبائية

والمحافظة على الأموال العمومية من السرقة والنهب، وتوفير إيرادات إضافية للخزينة العمومية تعود على الإنفاق العام وتؤدي إلى رفاهية المجتمع.

ثانيا : الأهداف القانونية

تتمثل الأهداف القانونية فيما يلي :

- . التحقق والبحث في مدى شرعية وصحة مختلف العمليات المالية المسجلة في دفاتر المكلفين وتطابقها مع ما تم التصريح به للإدارة الجبائية.
- . التأكد من تنفيذ وتحصيل الضريبة وفقا للتشريع الجبائي.
- . مراقبة تطبيق القوانين والتشريعات وتعميمها على جميع الأشخاص المكلفين بها من خلال تأدية واجباتهم الجبائية وضمان الحقوق التي يستفيدون منها.(1)

ثالثا : الأهداف الإدارية

تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما في الإدارة الجبائية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة الفعالية والأداء ويمكن تحديدها من خلال النقاط التالية :

1/ عبد الغني بوشري، المرجع السابق، ص 89.

- . تساعد الرقابة الجبائية على إمكانية كشف الثغرات القانونية والنقص الموجود في التشريعات المعمول بها مما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية لتقادي ذلك النقص وإيجاد حلول له.
- . تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم أثارها وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لتقادي الوقوع فيها.

. تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات الخاصة بجميع أنواع الضرائب وتقدير التهرب الضريبي ومدى تأثيره على المؤشرات الاقتصادية الأخرى.

رابعاً : الأهداف الاجتماعية

تهدف الرقابة الجبائية إلى تحقيق أهداف المجتمع من خلال :

- . تحقيق مبدأ العدالة والمساواة الجبائية بين المكلفين في تحمل العبء الضريبي، وهو ما يؤدي إلى زيادة الثقة بين المكلفين والإدارة الجبائية والتحقق من حدة التهرب الضريبي.
- . منع محاولات انحرافات الممولين بمختلف أشكالها من سرقة أو إهمال أو تقصير في أداء واجباتهم الجبائية من خلال تطبيق الغرامات أو فرض العقوبات.(1)

1/ المرجع السابق، ص 90.

المطلب الثاني : الاطار القانوني للرقابة الجبائية

يقصد بالاطار القانوني للرقابة الجبائية مجموع الحقوق المخولة لإدارة الضرائب من أجل ممارسة عملية الرقابة.

ومن جهة أخرى يمثل جميع الضمانات التي تحافظ على أموال وحقوق المكلف بالضريبة، باستبعاد العمليات التعسفية الإدارية، بحجة أداء أعوان إدارة الضرائب لوظيفتهم، (1) وتتمثل مختلف هذه الحقوق فيما يلي :

الفرع الأول : حق الرقابة

تقوم بمهام الرقابة الجبائية مصالح البحث والمراجعة بحيث يعتبر حق الرقابة من أهم الأساليب التي تمنح للإدارة الجبائية، للتأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، فالرقابة تتمثل في جميع العمليات التي من شأنها التحقق من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة من خلال مقارنتها بعناصر ومعطيات خارجية.

علما أن الرقابة تأخذ صورتين، الأولى تبدأ بطلب توضيحات وتبريرات من المكلف بالضريبة، وتتم داخل المكتب، أما الثانية فتتم خارج المكتب، وتتمثل في التحقيق المحاسبي.

الفرع الثاني : حق الاطلاع

إن الرقابة الجبائية لا تتحقق إلا عن طريق الاطلاع على جميع الملفات والوثائق المتعلقة بنشاطات المكلف بالضريبة، وعن طريق هذه الصلاحيات المخولة لأعوان الإدارة الضريبية الذين لا تقل رتبته عن مراقب، مع التزامهم بالسرية المهنية عند أداء مهامهم، ويتسنى لإدارة الضرائب الاطلاع على جميع الوثائق المحاسبية التي يملكها المكلف بالضريبة أو المودعة لدى الغير. (2)

1/ فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2010، ص 156-157

2/ المرجع نفسه، ص 158-159

الفرع الثالث : حق استدراك الأخطاء

يتمثل هذا الحق في الإمكانات الممنوحة للمصلحة المحققة في إعادة النظر في الاقتطاع وتسويته، سواء بتعديله أو بإنشاء اقتطاع جديد، وقد حدد المشرع الأجل القانوني الممنوح لاستدراك هذه الأخطاء بأربع سنوات.

الفرع الرابع : الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة.

أقر المشرع حماية أموال المكلف بالضريبة من تعسف إدارة الضرائب، وذلك بتوفير بعض الضمانات التي من شأنها الحفاظ على حقوقه، وحمايته من تعسف أعوان الإدارة الضريبة، والتي تتمثل فيما يلي :

أولاً : الإخطار المسبق

لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشرة أيام (10) ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.(1) أما بالنسبة للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة فيستفيد المكلف بمدة خمسة عشر (15) يوماً ابتداء من تاريخ استلام الإشعار.

ثانياً : الحق في الاستعانة بمستشار

يتعين وجوباً الإشارة في مضمون الإخطار بالتحقيق وكذا تبليغ التعديل الضريبي إمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره، خلال عملية التحقيق أو الرد على الاقتراح بالتعديل وذلك تحت طائلة البطلان.

ثالثاً : تحديد مدة التحقيق

لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من ثلاثة (3) أشهر، فيما يخص :

. مؤسسات تأدية الخدمات, اذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

. كل المؤسسات الأخرى, اذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

يمدد هذا الأجل إلى ستة (6) أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه, اذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 5.000.000 دج و 1.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

يجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى تسعة (9) أشهر(1), إلا أن هذه القاعدة ترد عليها استثناءات :

. تمديد مهلة التحقيق في عين المكان في حالة وجود شبهة لعمليات التحويل غير المباشر للأرباح .

. لا يحتج بمدة المراقبة أمام الإدارة, لدراسة الملاحظات أو العرائض التي يقدمها المكلف بالضريبة بعد نهاية التحقيق في عين المكان.

. لا تطبق مدة المراقبة بعين المكان المحددة أعلاه, في حالة استعمال مناورات تدليسية مثبتة قانونا, أو اذا لم يرد في الآجال على الطلبات أو التبريرات المنصوص عليها.(1)

رابعا : عدم إمكانية تجديد التحقيق

عند انتهاء التحقيق الخاص بفترة معينة فانه لا يمكن للمراقب إجراء تحقيق جديد لنفس الفترة أو لنفس الضرائب والرسوم إلا في حالة وجود معلومات ناقصة أو خاطئة أثناء التحقيق أو اكتشاف استعمال المكلف لطرق ومناورات تدليسية.

وفي حالة خرق إدارة الضرائب لهذه الضمانات المكفولة قانونا للمكلف بالضريبة فانه يترتب عنها إبطال النتائج المتوصل اليها من هذه العملية هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2003/06/17.(2)

1/ المادة 20 الفقرة 5 من قانون الإجراءات الجبائية، 2014.

2/ فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 165-166.

خامسا : الالتزام بالسر المهني

الالتزام بالسر المهني من أخلاقيات المهنة، فعلى كل موظف مهما كانت رتبته أن يتحلى بسلوك حسن، فصورة وسمعة الإدارة الجبائية يعكسها سلوك واحترام أعوانها للقواعد والالتزامات المفروضة عليهم، فيتعين على عون الإدارة الجبائية الالتزام بالسر المهني.

" يلزم بالسر المهني، بمقتضى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات، ويتعرض للعقوبات المقررة في نفس المادة، كل شخص مدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به ". (1)

سادسا : إعلام المكلف بالضريبة بحقه في الرد والطعن

يعد حق الرد والطعن بالنسبة للمكلف بالضريبة إجراء يسمح له بإعطاء ملاحظاته وهذا بالرد على اقتراحات الإدارة الجبائية، والدفاع عن حقه بتقديم الطعون

1 . حق الرد : تمنح الإدارة الجبائية حق الرد بالنسبة للمكلف بالضريبة وذلك بتقديم ملاحظاته أو إعلان قبوله.

2 . حق الطعن : نلاحظ وجود نوعين من الطعون : الطعن النزاعي، والطعن الولائي.

أ/ الطعن النزاعي : يسمح بحصول المكلف بالضريبة على تصحيح الأخطاء المرتكبة في تأسيس وعاء أو حساب الضريبة أو الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.

ب/ الطعن الولائي : يسمح للمكلف بالضريبة التحرر كلياً أو جزئياً من الضرائب المباشرة أو الزيادات أو الغرامات الجبائية عندما يكون في حالة عوز تجعله غير قادر على التحرر كلياً أو جزئياً من ديونه الجبائية اتجاه الخزينة.

المطلب الثالث : أشكال الرقابة الجبائية

تأخذ الرقابة الجبائية أشكالا وصورا عديدة تتمثل فيما يلي :

الفرع الأول : الرقابة الشكلية *le contrôle formel*

تتم هذه الرقابة على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص والتابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة وهي تهدف الى ما يلي :

- . التأكد من هوية وعنوان المكلف بالضريبة.
- . التأكد من عدم وجود أخطاء مادية على التصريحات.
- . محاولة حصر المعلومات المهمة التي يتم اكتشافها من خلال التصريح.
- وفي الواقع أن هذا النوع من الرقابة أحيانا ينجز وأحيانا كثيرة لا ينجز وهذا يعود للأسباب التالية :
- . عدم وجود متابعة دقيقة من المصالح المركزية على هذا النوع من الرقابة.
- . التظاهر بعدم وجود الوسائل البشرية لإجراء هذا النوع من الرقابة بالرغم من أن هذا لا يتطلب مستوى عال من الكفاءة.(1)

الفرع الثاني : الرقابة على الوثائق *le contrôle sur pièces*

يعد هذا النوع من الرقابة ثاني إجراء تقوم به الإدارة الضريبية بعد الرقابة الشكلية, ويتجلى دور هذه الرقابة في مجموعة الأعمال والفحوصات الدقيقة التي تتم على مستوى المكتب, والتي تقوم من خلالها الإدارة بمقارنة المعلومات المصرح بها من طرف المكلف, والمعلومات المحصل عليها من طرف الإدارات والهيئات (2)

1/ بوعلام ولهي، مداخلة بعنوان نحو اطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية، أُلقيت بالملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة سطيف، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2009.

2/ عبد العزيز قتال، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهريب والغش الضريبي حالة الجزائر من 2003 إلى 2008، (رسالة ماجستير)، جامعة المدية، معهد العلوم الاقتصادية والتجارة وعلوم التسيير، (2008 – 2009)، ص 38

فاذا تبين لها صحة التصريح تأخذ به لتقدير الضريبة، أما اذا اتضح وجود خلل فعلى المفتشية القيام بإعادة تقييم رقم الأعمال المصرح به عن طريق التسوية في الوضعية الجبائية أو التصحيح الضريبي المحض أو الفرض التلقائي للضريبة كجزاء على عدم تقديم المبررات المطالب بها من طرفها شريطة احترامها الإجراءات التالية :

- . طلب توضيحات أو مبررات من المكلف المعني.
- . إخطار المكلف برقم الأعمال المعاد تأسيسه ومنحه أجل لتقديم ملاحظاته.
- . تبليغه بالنتائج النهائية للتعديل الضريبي.
- . تبليغه بالجدول المتضمن الضريبة الواجبة التسديد.

ويتميز هذا النوع من التحقيق، أنه يتم على ضوء الوثائق الموجودة على مستوى إدارة الضرائب وليس بعين المكان وأن الجهة المخول لها مراقبة الوثائق هي المفتشية وأن هذه المراقبة تشمل الخاضعين لنظام التقدير الجزافي ولنظام الربح الحقيقي على حد سواء وأن أغلبية المنازعات المترتبة عنها تخص كيفية تحديد الوعاء الضريبي.(1)

الفرع الثالث : الرقابة بعين المكان

تخرج إدارة الضرائب عند ممارستها للرقابة المعمقة بعين المكان، عن إطارها الضيق بعد قيامها بالرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق بحيث ينتقل أعوان الضرائب الذين يشترط فيهم على الأقل رتبة مراقب إلى مكان مزاولة المكلف بالضريبة لنشاطه من أجل إجراء معاينات ميدانية، للتأكد من صحة ونزاهة المعلومات الموجودة في التصريحات المقدمة للإدارة الجبائية.(2)

1/ زبيدة كريبي، المراقبة الجبائية كسبب رئيسي للمنازعة الضريبية، مجلة مجلس الدولة، العدد 7، 2005، ص 14-13.

2/ فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 171.

المبحث الثاني : التحقيق الجبائي وجزاءات التهرب الضريبي

يعتبر التحقيق الجبائي من أهم طرق الإثبات التي تتخذها الإدارة الجبائية, ويشمل التحقيق في المحاسبة والتحقيق المصوب في المحاسبة و التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.

المطلب الأول : التحقيق الجبائي

يعرف التحقيق الجبائي بأنه " عبارة عن مجموعة العمليات التي تهدف الى الفحص في عين المكان، الملفات المحاسبية ومقارنتها بعناصر الاستغلال"(1)

يشمل التحقيق الجبائي ثلاثة أنواع من التحقيق وهي :

الفرع الأول : التحقيق في المحاسبة La vérification de la Comptabilités

أن التحقيق في المحاسبة هو مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مصداقيتها.

وتتمثل هذه الرقابة في اتباع كل الطرق والوسائل والكيفيات التي تساعد في صحة وتنظيم المحاسبة وفقا لقواعد وأسس عملية وعلمية، باعتبار أن المحاسبة هي المرآة العاكسة لمختلف نشاط المؤسسة وهي مصدر كل البيانات والمعلومات المالية.

ولهذا اشترط المشرع الجبائي ضرورة مسك محاسبة قانونية حتى يتم اجراء التحقيق المحاسبي وقد كان نص المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية صريحا حتى جاء فيه " يمكن لأعوان الإدارة الجبائية اجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة واجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها ".

إن الهدف الأساسي من وراء عملية التحقيق المحاسبي، هو إبراز كل الأخطاء والإغفالات المتضمنة في محاسبة المكلف بغرض التأكد من صحة وعاء مختلف الضرائب والرسوم المستحقة التي قدمتها المحاسبة.(2)

1/ المرجع السابق، ص 173.

2/ بوعلام ولهي، المرجع السابق، ص 8.

والتحقيق في المحاسبة تناولته المادة 20 من الفقرة 1 إلى الفقرة 9 من قانون الإجراءات الجبائية.

الفرع الثاني : التحقيق المصوب في المحاسبة

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب, لمدة تقل عن سنة جبائية.

ويتم كذلك التحقيق عندما تشكك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة.

وأثناء هذا التحقيق, يمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم تقديم الوثائق المحاسبية و الوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود ... الخ.

يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد, بإستثناء :

. لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان, في الدفاتر والوثائق, أكثر من شهرين.

. يجب معاينة نهاية عمليات التحقيق في عين المكان عن طريق محضر يستدعى المكلف بالضريبة المحقق معه لتأشيريه. وتوضع الإشارة عند الاقتضاء في المحضر في حالة رفض توقيعه.

. تمدد مهلة التحقيق في عين المكان بأجل ممنوح للمكلف بالضريبة المحقق معه, للإجابة على طلبات التوضيح أو التبرير في حالة وجود شبهة لعمليات التحويل غير المباشرة للأرباح.

. تمتع المكلف بالضريبة بأجل ثلاثين يوما, لإرسال ملاحظاته أو قبوله, ابتداء من تاريخ تسليم الإشعار بإعادة التقويم .

إن ممارسة التحقيق المصوب في المحاسبة لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقا.(1)

1/ المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، 2014.

الفرع الثالث : التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة
Vérification Approfondie de la Situation Fiscale d'ensemble

وهو عبارة عن مجموع العمليات الخاصة بالبحث والتقصي من أجل الكشف عن الفروقات بين المداخل المصرح بها من طرف المكلفين (شخص طبيعي) وما بين المداخل المحققة فعلا, وهي تهدف إلى تحقيق ما يلي:

. التحقق من صحة المداخل المصرح بها كأساس للضريبة على الدخل .

. الأشخاص الذين يبين التحقيق في ملفاتهم الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي (I.R.G) وجود تناقضات بين الدخل المصرح به والمصاريف الهامة و الجلية التي قاموا بها.

. الأشخاص الذين خضعوا للمراقبة الجبائية في المحاسبة, ولم ينتج عنها تسويات مقبولة تعكس الحقيقة.

. الأشخاص الذين ليس لديهم ملف جبائي غير أن مسار حياتهم يظهر مؤشرات ودلائل تبرر مداخل هامة مخفية مع العلم أن هذه المعايير ليست هي الوحيدة, فالإدارة لها الحق في اختيار الأشخاص الخاضعين تبعا لمعايير تراها مناسبة.(1)

1/ بوعلام ولهي، المرجع السابق، ص 10.

تعد الوقاية أحسن أسلوب لمعالجة التهرب الضريبي، فهي تعتبر ضرورية ومهمة لإرساء الوعي الجبائي لدى المكلف، وذلك عن طريق القيام بمجموعة من الإجراءات، كالقيام بتبسيط النظام الجبائي، وإيجاد نظام ضريبي عادل، وإيجاد مرونة في قواعد النظام الضريبي، وكذا تحسين فاعلية الإدارة الجبائية، والشفافية الضريبية وذلك من خلال معرفة المكلف بالضريبة لكافة الأنظمة والقوانين الجبائية.

الفرع الأول : إيجاد نظام جبائي بسيط

إن العمل على تبسيط نظام الضريبة يقلل من انزعاج المكلف ولا يكون ذلك إلا بتبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بفرض الضريبة وحساب مقدارها وتحصيلها، ويساهم الاستقرار الضريبي في وضوح التشريع وتسهيل الإجراءات الإدارية، بينما يتعقد التشريع الضريبي لكثرة التعديلات التي تطرأ عليه.(1)

ومن طرق تبسيط النظام الضريبي القضاء على التداخل في فرض الضريبة عن طريق تقادي تطبيقها على نفس الوعاء أكثر من مرة.(2)

الفرع الثاني : إيجاد نظام جبائي عادل

إن العدالة هي أساس أي نظام، وإن كانت هناك أمم متطورة، ودول سادت فهذا يرجع إلى العدالة، فجميع الخاضعين للضريبة عليهم أن يتحملوا عبئها دون محاباة. إن تحقيق العدالة يستند إلى اعتبارات متعددة تهدف إلى المساواة بين الأفراد دون تمييز.(3)

1/ ناصر مراد، المرجع السابق، ص 164.

2/ محفوظ برحمان، المرجع السابق، ص 314.

3/ أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص 129.

فإحساس المكلف بالتعسف الضريبي من أهم العوامل التي تؤدي إلى استفحال ظاهرة التهرب الضريبي، ولمعالجة ذلك الوضع، يعمل المشرع على إرساء نظام ضريبي عادل، وذلك من خلال مراعاة ما يلي :

.الأخذ بمبدأ شخصية الضريبة.

.شمولية الضريبة.

.اعتدال معدل الضريبة.

.تجنب الازدواج الضريبي.

.إعفاءات ضريبية مدروسة.(1)

الفرع الثالث : إيجاد مرونة في قواعد النظام الضريبي

إن تصلب وجمود قواعد النظام الضريبي وعدم اتسامها بالمرونة والتكيف المطلوب مع الظروف والمستجدات الاقتصادية أدى بها إلى فقدان قيمتها وعدم مصداقيتها، إذ أنه لا يمكن تبسيط النظام الجبائي اذا لم يكن عادلا، ولا يمكن لهذا النظام أن يكون عادلا ما لم يتسم بالمرونة اللازمة. ولذلك يجب إدخال المرونة في قواعد القانون الضريبي حتى يكون هناك انسجام بين الظروف الاقتصادية وطبيعة الضرائب الجديدة.

الفرع الرابع : التحسين من مستوى الإدارة الجبائية

يجب توفر إدارة ضريبية تمتاز بدرجة عالية من الكفاءة سواء من حيث التطبيق أو التنظيم، فالنظام الضريبي الجيد لا يمكن أن يتحقق إلا بالإدارة التي تنفذه على أرض الواقع. مما يستوجب ضرورة الاهتمام بالإدارة الضريبية، وذلك باتخاذ الإجراءات اللازمة لترقية مستوى تلك الإدارة من خلال التحسين النوعي والكمي للإمكانيات المتوفرة مع تسهيل إجراءات العمل من خلال التنظيم الجيد لتلك الإدارة.(2)

1/ ناصر مراد، المرجع السابق، ص 165.

2/ المرجع نفسه، ص 166.

الفرع الخامس : الشفافية الضريبية

وتعني الأسلوب أو الطريقة التي يمكن من خلالها عرض القوانين والأنظمة والتعليمات الضريبية على المكلفين وذلك من شأنه أن يؤدي الى زيادة قدراتهم في معرفة مقدار الضريبة المفروضة عليهم.

وللشفافية الضريبية عدة أهداف تتمثل في :

أولاً : أنها وسيلة ناجحة للحد من الفساد الإداري

إن عملية وصول التعليمات الضريبية للمكلف تساعد في الحد من الفساد الإداري حيث أن الموظف لا يستطيع أن يتلاعب بمقدار الضريبة اذا كان المكلف على اطلاع بالقوانين والتعليمات.

ثانياً : تساعد على تطبيق مبدأ المساواة.

ثالثاً : زيادة وعي المكلف

يتمحور مفهوم الشفافية الضريبية حول كيفية توفير البيئة المناسبة التي تسمح للمكلف من الاطلاع على القوانين والأنظمة والتعليمات وكل ما يتعلق بعملية تقدير واقتطاع الضريبة وذلك عن طريق وسائل النشر المتعددة.

رابعاً : تطبيق مبدأ أساسي من المبادئ التي بنيت عليها الضرائب وهو العدالة الضريبية.

خامساً : زيادة الإيرادات الضريبية من خلال الحد من التهرب الضريبي.

سادساً : تساعد على جلب الاستثمارات الخارجية والداخلية.

المطلب الثالث : جزاءات التهرب الضريبي

الجرائم الضريبية تتضمن الاعتداء على مصلحة الخزينة العمومية بالقيام بعمل أو الامتناع عن عمل يؤدي إلى الإخلال بمصلحة ضريبية أو المساس بالاقتصاد الوطني يقرر له القانون عقوبات متفاوتة حسب طبيعة العمل.

وقد ذهب البعض إلى توسيع مدلول الجريمة الضريبية فقال : بأن قانون العقوبات الضريبي هو الذي ينظم مخالفات القوانين الضريبية، وأن المقصود بهذه القوانين الأخيرة كل ما ينظم الأعباء الضريبية على اختلاف أنواعها، كالضريبة والرسم والأتاوة.

وهذه الأعباء تجمعها ثلاث خصائص هي :

. يفرضها شخص معنوي من أشخاص القانون العام.

. أساسها القانوني هو السلطة المطلقة للدولة.

. تستخدم كوسيلة لسد الحاجات المالية للشخص المعنوي العام.(1)

الفرع الأول : الجريمة الضريبية

لقد تطرق المشرع الجزائري إلى جريمة التهرب الضريبي في الأمر رقم 101/76 الصادر في 1976/12/09 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بحيث نصت المادة 362 منه " كل شخص باستعماله طرقا تدليسية يكون خفض أو حاول تخفيض بصفة كلية أو جزئية وعاء الضريبة وتصفية الضرائب أو الرسوم الخاضع لها ."

وعاقبت على هذا الفعل بغرامة من 5000 دج إلى 20.000 دج وبالحبس لمدة خمس (5) سنوات أو بإحدى العقوبتين فقط.(2)

1/ نبيل صقر، المرجع السابق، ص 13.

2/ عبد اللطيف قرموش، جريمة التهرب الضريبي، مجلة المحكمة العليا، العدد 1، 2009، ص 17.

ثم أعاد المشرع صياغة قانون الضرائب المباشرة بمقتضى المادة 38 من قانون المالية لسنة 1991 تحت عنوان " الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح

الشركات " بحيث نصت المادة 303 منه على " كل من تملص أو حاول التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار أساس الضرائب أو الرسوم التي تخضع لها، أو تصفيتها سواء كلياً أو جزئياً ". وعاقب عليها بنفس العقوبة السابقة.

وفي الأخير عدل المشرع المادة 303 المشار إليها أعلاه بموجب المادة 28 من قانون المالية لسنة 2003 بحيث أصبحت تنص " كل من تملص أو حاول التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كلياً أو جزئياً ".

وبالتالي فالتعديل الأخير قد مس بصياغة المادة وبالعقوبة المترتبة عن ارتكاب هذه الجريمة.(1)

والجريمة الضريبية لا تقوم إلا اذا توفرت أركانها الثلاثة وهي : الركن الشرعي والركن المادي والركن المعنوي.

أولاً : الركن الشرعي لجريمة التهرب الضريبي

يتمثل في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة التي تنص وتعاقب على هذا الفعل.

ثانياً : الركن المادي لجريمة التهرب الضريبي

يتكون الركن المادي من ثلاثة عناصر وهي :

. استعمال طرق احتيالية.

. التملص من الضريبة أو الرسوم أو أي حق ضريبي.

. العلاقة السببية بين استعمال الطرق الاحتيالية والتملص من أداء الضريبة.(2)

1/ المرجع السابق، ص 18.

2/ فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الجزائر، 2011، ص 102.

1/ الطرق الاحتيالية :

اتفقت كل القوانين الجنائية على اعتبار الأعمال والأفعال التالية طرقاً احتيالية :

. الإغفال عن قصد تسجيل أو الأمر بتسجيل حسابات غير صحيحة أو صورية في السجل اليومي أو في سجل الجرد المنصوص عليها بالمادتين 09 و 10 قانون تجاري أو في الوثائق التي تحل محلها عندما تتعلق الأخطاء بالسنوات المالية التي أوقلت حالاتها. إخفاء أو محاولة إخفاء مبالغ أو منتجات تطبق عليها الضرائب والرسوم المفروضة. تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة تدعيها لطلبات ترمي إلى الحصول إما على تخفيف الضرائب أو الرسوم أو تخفيضها أو الإعفاء منها أو استرجاعها، وإما على الاستفادة من المزايا الجبائية لصالح بعض الفئات من المكلفين بالضريبة. الإغفال أو التقليل عن قصد في التصريح برقم الأعمال أو التركات التي تنتقل عن طريق الوفاة أو الوصايا. استعمال فواتير أو الإشارة إلى نتائج لا تتعلق بعمليات فعلية. استعمال طوابع مزورة أو سبق استعمالها من أجل دفع ضرائب وكذلك بيع أو محاولة بيع الطوابع المذكورة أو المنتجات التي تحمل تلك الطوابع. القيام عن قصد بتسجيل مصاريف تتحملها مؤسسة ما تحت عنوان غير صحيح قصد إخفاء الأرباح والإيرادات الخاضعة للضريبة باسم المؤسسة نفسها والغير. (1)

1/ المرجع السابق، ص 103.

كما ذكرت المادة 36 من قانون الإجراءات الجبائية " تعتبر على وجه الخصوص ممارسات تدليسية، ما يأتي :

. ممارسة نشاط غير مصرح به.

. إنجاز عمليات شراء وبيع البضائع, دون فاتورة, وذلك مهما يكن مكان حيازتها أو تخزينها أو استبعادها.

. تسليم فواتير وسندات تسليم أو أي وثيقة لا تتعلق بعمليات حقيقية.
. نقل تقييدات حسابية خاطئة أو وهمية, في الوثائق المحاسبية التي يكون مسكها إجباريا بمقتضى القانون التجاري.

. كل مناورة تهدف إلى تنظيم إعساره, من طرف مكلف بالضريبة متابع لدفع ضرائبه."
. القيام بأية وسيلة كانت تجعل الأعوان المؤهلين لإثبات المخالفات للأحكام القانونية والتنظيمية التي تضبط الضرائب غير المباشرة غير قادرة على تأدية مهامهم.

2/ التملص من الضريبة :

تتطلب الجريمة الضريبية لقيامها أن يؤدي استعمال الطرق الاحتيالية إلى احدى النتائج التالية :

. إما التملص من الكل أو من بعض وعاء الضريبة وذلك بالتهرب من تحديد أساس الضريبة أو ربطها وبتحقق ذلك حينما يقوم الممول بإخفاء كل المادة الخاضعة للضريبة أو بعضها أو حينما يقدم إقرار غير صحيح.
. وإما التملص كلياً أو جزئياً أو تصفية الضريبة ويقصد بالتصفية الضريبة إعداد الجداول والإنذارات وإرسالها للجهة المختصة لتحصيل الضريبة.
. وإما التملص من أداء الضريبة كلها أو بعضها ويراد به إعفاء الملتزم بالضريبة من الالتزام من أدائها و التخفيف من عبء الالتزام.(1)

1/ فارس السبتي، المرجع السابق، ص 105.

3/ العلاقة السببية بين التملص من الضريبة والطرق الاحتيالية :

يتطلب لقيام الجريمة أن يتملص من الضريبة بناء على الطرق الاحتيالية التي استعملها الجاني أو احدى هذه الطرق ومن ثمة تتعدم الجريمة اذا تخلص الممول من

الضريبة نتيجة لخطأ ارتكبته إدارة الضرائب في ربط الوعاء الضريبي بما صرح به الممول أو وفقا لما هو معمول به قانونا أو في تقرير إعفاء بعض الفئات.(1)

ثالثا : الركن المعنوي للجريمة

تتميز الجرائم الضريبية بأنها عمدية تتطلب توافر القصد الجنائي فلا جريمة اذا لم يثبت توافر الركن المعنوي وتطلب المشرع في هذه الجناية فضلا عن القصد العام توافر القصد الخاص.

1/ القصد العام :

توجيه الجاني لإرادته نحو ارتكاب الجريمة عالما بعناصرها القانونية, بحيث يفترض فيه ارتكاب أفعال احتيالية أو تدليسية أو غش, تؤدي إلى التخلص أو محاولة التخلص من كل أو جزء من الوعاء الضريبي .

2/ القصد الخاص :

ويقصد به الباعث وهو يختلف من جريمة لأخرى بحسب ظروف الجاني .

فالقصد الخاص يختلف من جاني لآخر فقد تتجه إرادة أحدهما إلى التخلص من كل الوعاء الضريبي بواسطة طرق احتيالية, في حين تتجه إرادة الثاني إلى التخلص من بعض الوعاء الضريبي فقط, إلا أن الغاية واحدة هي حرمان الإدارة الجبائية من الحصول على حقها في الوعاء الضريبي.(2)

1/ المرجع السابق، ص 106.

2/ المرجع نفسه، ص 107.

ونجد أن المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة تعاقب على نوعين من الضرائب

وهي :

أ/ الضريبة على الدخل الإجمالي :

وعرفتھا المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة كما يلي : " تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص تسمى ضريبة الدخل وتقرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة "

كما نجد أن المادة الثانية منه حددت لنا مما يتكون الدخل الإجمالي كما يلي " يتكون الدخل الإجمالي من مجموع المداخل الصافية التالية :

. الأرباح الصناعية والتجارية والحرفية.

. أرباح المهن غير التجارية.

. عائدات المزارع.

. الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية، كما تنص عليها المادة 42.

. عائدات رؤوس الأموال المنقولة.

. المرتبات والأجور والمعاشات والريوع العمرية.

. فوائض القيمة المترتبة عن التنازل عن، بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية والحقوق المتعلقة بها المشار إليها في المادة 77

ب/ الضريبة على أرباح الشركات :

وعرفتھا المادة 135 من نفس القانون كالتالي : " تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار اليهم في المادة 136 " .

كما نصت المادة 136 من نفس القانون على "تخضع للضريبة على أرباح الشركات :

1 . الشركات مهما كان شكلها وغرضها، باستثناء :

أ/ شركات الأشخاص وشركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري، إلا إذا اختارت هذه الشركات الخضوع للضريبة على أرباح الشركات، وفي هذه الحالة يجب أن يرفق الطلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 153، ولا رجعة في هذا الاختيار مدى حياة الشركة.

ب/ الشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركات بالأسهم، باستثناء الشركات التي اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات، وفي هذه الحالة يجب أن يرفق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151 ولا رجعة في هذا الاختيار مدى حياة الشركة.

2 . المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.

كما تخضع لهذه الضريبة :

1 . الشركات التي تنجز العمليات والمنتجات المذكورة في المادة 12.

2 . الشركات التعاونية والاتحادات التابعة لها باستثناء الشركات المشار إليها في المادة 138 "

العقوبة المقررة :

حسب المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فالعقوبة هي :

. غرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج عندما لا يفوق المبلغ المتملص منه 100.000 دج.

. بالحبس من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 100.000 دج ولا يتجاوز 300.000 دج.

. بالحبس من سنتين إلى عشر سنوات وبغرامة مالية من 100.000 دج إلى 300.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 300.000 دج ولا يتجاوز 1.000.000 دج.

. بالسجن المؤقت من خمس إلى عشر سنوات وبغرامة مالية من 300.000 دج إلى 1.000.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 1.000.000 دج ولا يتجاوز 3.000.000 دج.

. بالسجن المؤقت من عشر سنوات إلى عشرين سنة وبغرامة مالية من 1.000.000 دج إلى 3.000.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 3.000.000 دج.

تطبق على شركاء مرتكبي المخالفات نفس العقوبات المطبقة على مرتكبي هذه المخالفات أنفسهم مع مراعات أحكام المادة 306 أدناه "...

إن تعريف شركاء مرتكبي الجرائم والجنح المحددة بموجب المادة 42 من قانون العقوبات يطبق على شركاء مرتكبي المخالفات المشار إليها أعلاه.

والغاية من العقوبة زجر الجاني وردع غيره، أما التعويض فغايته إصلاح الضرر وبالتالي يقدر بقدره.

حيث أن المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ذكرت خصوصيات جريمة الغش وهي :

1/ حالة العود :

حيث ذكرت المادة 303 المذكورة أعلاه أن العود في أجل خمس سنوات تنتج عنه بحكم القانون مضاعفة العقوبات سواء أكانت جبائية أم جزائية المنصوص عليها بخصوص المخالفات الأولية وذلك من دون الإخلال بالعقوبات الخاصة المنصوص عليها في نصوص أخرى والمنع من ممارسة المهنة والعزل من الوظيفة وغلق المؤسسة ... الخ.

غير أنه فيما يخص العقوبات الجبائية في حالة الرسوم المغفلة، فإن الغرامة المعاقب بها تكون دائماً مساوية لثلاثة مرات مبلغ هذه الرسوم دون أن تقل عن 5.000 دج.

إن لصق إعلان الحكم ونشره يؤمر بهما ضمن الشروط المحددة في هذه المادة.

2/ تخفيض العقوبة :

حيث نفس المادة المذكورة أعلاه نصت على أنه لا تطبق في أي حال من الأحوال أحكام المادة 53 من قانون العقوبات على العقوبات المنصوص عليها في المادة الجبائية.

ويمكن تطبيقها فيما يخص العقوبات الجزائية باستثناء العقوبات المنصوص عليها في الفقرة الثانية من المقطع 3 و6 من نفس المادة 303.

حيث أن المادة 53 من قانون العقوبات تنص " يجوز تخفيض العقوبة المنصوص عليها قانونا بالنسبة للشخص الطبيعي الذي قضى بإدانته وتقررت إفادته بظروف مخففة وذلك إلى حد :

. عشر (10) سنوات سجنا، اذا كانت العقوبة المقررة للجناية هي الإعدام.

. خمس (5) سنوات سجنا، اذا كانت العقوبة المقررة للجناية هي السجن المؤبد.

. ثلاث (3) سنوات حبسا ، اذا كانت العقوبة المقررة للجناية هي السجن المؤقت من عشر (10) سنوات إلى عشرين (20) سنة.

. سنة واحدة حبسا، اذا كانت العقوبة المقررة للجناية هي السجن المؤقت من خمس (5) سنوات إلى عشر (10) سنوات.

3/ تجميع العقوبات :

تجمع العقوبات المنصوص عليها من أجل المخالفات في مادة الجبائية مهما كان نوعها وعليه فاذا ارتكب المتهم عدة مخالفات فانه يعاقب على كل واحدة منها ثم يأمر القاضي بضم العقوبات التي حكم بها على المخالف وخاصة المالية منها.

4/ الإكراه البدني :

هو حبس المحكوم عليه بعقوبة سالبة للحرية مدة من الزمن مقابل المبلغ المحكوم به اذا لم يكن له مال معروف ويطبق الإكراه البدني فيما يخص تحصيل الضرائب التي يكون وعائها قد سبب الملاحقات والزيادات والغرامات الجبائية التي عاقبت المخالفات.

حيث أن الحكم أو القرار القضائي هو الذي يحدد مدة الإكراه البدني.

الفرع الثاني : إجراءات مباشرة الدعوى العمومية :

لقد وضع المشرع شرطا مسبقا حتى يمكن القيام بإجراءات المتابعة ضد أي شخص بجريمة التهرب الضريبي يتمثل في تقديم شكوى من طرف إدارة الضرائب التي لها الحق أن تتأسس كطرف مدني وهو ما نصت عليه المادتين التاليتين من قانون الضرائب المباشرة:

المادة 1/305 : " المتابعة الجزائية لا تتم إلا بناء على شكوى من إدارة الضرائب ومن دون الحاجة للقيام مسبقا بإنذار المعني بأن يقدم أو يكمل تصريحه أو يسوي وضعيته إزاء التنظيم الجبائي " .

المادة 307 : " في حالة فتح تحقيق من قبل السلطة القضائية على أساس شكوى من إدارة الضرائب المباشرة, يجوز لهذه الإدارة أن تكون نفسها طرفا مدنيا " .

وبالتالي فانه لمتابعة أي شخص بجريمة التهرب الضريبي يتعين تقديم شكوى رسمية من إدارة الضرائب تحدد فيها المبلغ المتملص منه الخاص بكل سنة مالية وتكون هذه الشكوى مرفقة بمحضر معاينة أو الوثائق الأخرى التي تثبت قيام واحدة أو أكثر من الطرق التدليسية التي استعملها المكلف بالضريبة المشتكى به.

سحب الشكوى والنتائج المترتبة على ذلك :

يمكن للمدير الولائي للضرائب بعد موافقة المدير العام للضرائب سحب الشكوى اذا قام المكلف بالضريبة المشتكى به تسديد كافة الضرائب والغرامات المترتبة عنها مثلما

تنص على ذلك المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة المعدلة في قانون المالية لسنة 2008 " يمكن لمدير الضرائب للولاية سحب الشكوى في حالة دفع كامل الحقوق العادية والغرامات موضوع الملاحظات.

تتقضي الدعوى العمومية بسحب الشكوى طبقا لأحكام المادة 06 من قانون الإجراءات الجزائية ".

التقادم :

لقد حدد قانون الضرائب المباشرة تقادم دعوى الإدارة بصفة عامة بأربع سنوات مثلما نصت على ذلك المادة 305 الفقرة 3 " مدة الأجل الذي تتقادم بعده دعوى الإدارة بأربع سنوات اعتبارا من يوم ارتكاب المخالفة ".

كما نصت الفقرة 4 من نفس المادة على أسباب انقطاع التقادم " وينقطع التقادم على الخصوص بمحضر إثبات هذه المخالفة وبصفة عامة بكل فعل قاطع للتقادم من أفعال القانون العام ".

ثم تولى قانون الإجراءات الجنائية بالتفصيل حالات التقادم في المواد من 106 حتى 129 منه.

كما نصت المادة 159 من قانون الإجراءات الجنائية على " يفقد القابضون الذين لم يباشروا أية متابعة ضد مكلف بالضريبة، طيلة أربع (04) سنوات متتالية، اعتبارا من يوم وجوب تحصيل الحقوق حق المتابعة وتسقط كل دعوى يباشرونها ضد المكلف بالضريبة.

إن تبليغ أحد سندات المتابعة المذكورة أدناه سواء كان إخطارا أو إشعارا للغير الحاجز أو أي إجراء آخر مماثل الذي يوقف تقادم الأربع (04) سنوات، المنصوص عليها أعلاه، يستبدل آليا بتقادم مدني ".

الفرع الثالث : الجهة المختصة بالنظر في الجرائم الضريبية

أخضع المشرع في المادة الضريبية الاختصاص المحلي لاختيار الإدارة الجبائية ويكون الاختصاص بحسب الحالة التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الغرامة أو مكان الحجز أو مقر المؤسسة.

أولاً : مكان فرض الضريبة

يتحدد الاختصاص المحلي للمحكمة حسب اختيار الإدارة الجبائية بمكان فرض الغرامة الضريبية على المكلف وهذا لكي يسهل على الإدارة الجبائية تدعيم شكاواها بالبيانات والمعلومات المتوفرة بحوزتها من خلال وجود ملفات المكلفين بالضريبة على مستواها وكذلك التأكد من المعلومات والتصريحات التي أدلوا بها على مستواها.

ثانياً : مكان الحجز

الحجز يعد الطريق العادي لمعاقبة وضبط الجريمة حيث أنه طبقاً للمادة 506 من قانون الضرائب غير المباشرة " يجب أن يذكر في المحاضر تاريخ اليوم الذي تم تحريرها فيه ونوع المخالفة وفي حالة الحجز التصريح الذي قدم في هذا الشأن من المتهم واسم وصفة محل إقامة العون أو الأعوان الذين قاموا بتحرير المحاضر والشخص المكلف بالمتابعات ونوع ووزن أو قياس الأشياء المحجوزة وتقديراتها التقريبية وحضور الطرف أثناء إعداد بيانهم الوصفي أو الإخطار الرسمي الذي قدم له للحضور واسم وصفة وقبول الحارس ومكان تحرير المحضر وساعة اختتامه.

وعندما لا يكون للمتهم محل إقامة معروفاً في التراب الوطني فإن التصريح الخاص بالمحضر يتم عن طريق ظرف موصى عليه مع طلب إشعار بالاستلام من إدارة البريد والمواصلات يرسل إلى آخر محل إقامة معروف للمخالف، ويجب أن تحمل الرسالة بيان ومكان وتاريخ تحرير المحضر " .

إن اختيار مكان الحجز يرجع إلى السرعة للبحث في القضايا وكذلك عدم إفلات الجاني وخاصة إذا لم يكن له مقر محدد

ثالثاً : مقر المؤسسة

هو أيضا المكان الذي يمكن للإدارة الجبائية أن تجعله اختصاصا محليا لتقديم شكوى ضد المؤسسة المتهربة من دفع الرسوم والحقوق الضريبية التي في ذمتها.

إن مقر المؤسسة يقابل محل إقامة الأشخاص الطبيعيين والموطن هو المكان الذي يقيم فيه الشخص.

وطبقا للمادة 50 من القانون المدني يترتب على اعتبار الشركة أو المؤسسة شخصا قانونيا أن تتخذ لها موطنا مستقلا.

ويتحدد موطن الشركة غالبا في العقد التأسيسي المنشئ لها ويكون للشركاء الحرية في اختيار هذا الموطن.

الفرع الرابع : طرق إخطار جهات الحكم

إن القضايا تحال وفقا للقواعد العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجزائية أمام الجهات المختصة بالمحاكمة، إما عن طريق إجراءات التكليف المباشر بالحضور بنص المادتين 333 . 335 من قانون الإجراءات الجزائية أو التلبس بنص المادتين 59 . 338 من قانون الإجراءات الجزائية التكليف بالحضور بالمادة 337 مكرر من قانون الإجراءات الجزائية أو عن طريق الإحالة من قاضي التحقيق المادتين 164 . 333 من قانون الإجراءات الجزائية.(1)

1/ فارس السبتي، المرجع السابق، ص 206.

أولا : الاستدعاء المباشر بالحضور

الاستدعاء المباشر بالحضور يعتبر الطريقة الأكثر استعمالا في الجرائم الضريبية طبقا للقواعد العامة في قانون الإجراءات الجزائية.

ويذكر في التكليف بالحضور الواقعة التي قامت عليها الدعوى مع الإشارة إلى النص القانوني الذي يعاقب عليها كما يذكر في التكليف بالحضور المحكمة التي رفع أمامها النزاع ومكان وزمان وتاريخ الجلسة وتعيين صفة المتهم المسؤول، أو صفة الشاهد وكذا الطرف المدني.

ثانيا : الإحالة من جهات الحكم

لوكيل الجمهورية في مواد الجنج والمخالفات طلب إجراء تحقيق قضائي وذلك بإخطار قاضي التحقيق بالوقائع بواسطة طلب افتتاحي لإجراء تحقيق ويقوم قاضي التحقيق عند إخطاره باتخاذ جميع إجراءات التحقيق التي يراها مناسبة للوصول إلى كشف الحقيقة وعند انتهاء التحقيق اذا رأى أن الوقائع تشكل جنحة أو مخالفة يصدر أمر بإحالة الدعوى إلى محكمة الجنج أو المخالفات أما اذا كانت الوقائع تشكل جناية يرسل الملف إلى النائب العام الذي يحيل القضية على غرفة الاتهام.

فدور غرفة الاتهام يتمثل في دراسة الملف ثم إصدار قرار إما بإحالة القضية على محكمة الجنايات اذا رأت أن الوقائع تشكل جناية أو بإحالة الملف على المحكمة المختصة اذا كانت الوقائع تشكل جنحة أو مخالفة.

حيث أنه بعد الإحالة على الجهة المختصة بالحكم تبدأ إجراءات المحاكمة والتي تخضع لنفس الإجراءات المقررة في قانون الإجراءات الجزائية.

والملاحظ في القضايا المتعلقة بالضرائب فانه بعد إلغاء المادة 418 من قانون العقوبات التي تحيل إليها أغلب النصوص العقابية الجبائية أصبحت هذه الجريمة تشكل جنحة والعقوبة تكون تبعا للمبلغ المتملص منه طبقا للمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ويمكن لمحكمة الجنج أن تحكم بأكثر من خمس سنوات طبقا للمادة خمسة (5) من قانون العقوبات. التي تنص " ... العقوبة الأصلية في مادة الجنج هي :

1/ الحبس مدة تتجاوز شهرين إلى خمس سنوات ما عدا الحالات التي يقرر فيها القانون حدودا أخرى ..."

الفرع الخامس : نماذج من بعض قرارات المحكمة العليا

حيث أن هناك كم هائل من القضايا التي تفصل فيها المحكمة العليا سنويا تتعلق بالقضايا الضريبية ولذلك سنتناول بعض النماذج منها على سبيل المثال.

. ملف رقم 227783 قرار صادر بتاريخ 20/02/2002 :

حيث أن مديرية الضرائب والمتهم (بن.ز.ص) طعنا بالنقض في القرار الصادر في 06/12/1998 عن مجلس قضاء سطيف والذي قضى بالمصادقة على الحكم الصادر بتاريخ 03/05/1998 الذي قضى بإدانة المتهم والحكم عليه بستة أشهر حبس موقوفة التنفيذ وبغرامة قدرها 10.000 دج من أجل ارتكاب جنحة الغش في الضريبة باستعمال طرق احتيالية الأفعال المنصوص والمعاقب عليها بالمواد 303 و 307 من قانون الضريبة على الدخل الإجمالي و 117 و 118 من قانون الرسم على القيمة المضافة.

حيث أن إدارة الضرائب قدمت وجه وحيد للطعن والمأخوذ من إغفال الفصل في وجه الطلب بدعوى أن الدعوى العمومية تم تحريكها بناء على الشكوى المقدمة من الإدارة الضريبية.

حيث أنها التمتست الزام المدعي عليه في الطعن أن يدفع مبلغ الضريبة التي تم تهريبه وهذا على مستوى الشكوى المقدمة أمام وكيل الجمهورية وعلى مستوى بوقاعة وكذا على مستوى مجلس قضاء سطيف، لكن الحكم الصادر لم يفصل في طلب إدارة الضرائب المتمثل في المبلغ الذي طالبت به.

أن مجلس قضاء سطيف الذي تبنى أسباب ومنطوق حكم محكمة بوقاعة يكون بذلك أغفل الفصل في طلب إدارة الضرائب ويجعل هكذا قراره عرضة للنقض والبطالان.

حيث أن المحكمة العليا غرفة الجنح والمخالفات أصدرت قرار بعدم قبول طعن المتهم (بن.ز.ص) شكلا طبقا للمادة 505 من قانون الإجراءات الجزائية وبقبول الطعن بالنقض المرفوع من قبل إدارة الضرائب شكلا وموضوعا وبنقض القرار المطعون فيه فيما أغفل الفصل الفصل في الدعوى المدنية وإحالة الملف والأطراف أمام نفس المجلس بتشكيلة أخرى ليفصل فيها طبقا للقانون وأخذت كمبدأ لقرارها هذا أن عدم الفصل في الدعوى المدنية القائمة على طلب إدارة الضرائب رغم الإدانة بجنحة الغش الضريبي يعد إغفالا عن الفصل في أحد أوجه الطلب ومستوجبا بالتالي للنقض. (1)

. ملف رقم 543636 قرار صادر بتاريخ 2008/07/23 :

حيث أن المتهم الطاعن (ف.ع) قدم طعن أمام المحكمة العليا الغرفة الجنائية في القرار الصادر في 2007/12/26 عن غرفة الاتهام بمجلس قضاء البليدة والقاضي بإحالة المتهم أمام محكمة الجنايات بجناية الغش الضريبي لمبلغ يفوق ثلاثة ملايين دينار طبقا للمواد 01/303، 304، 305، 407، 408، من قانون الضرائب المباشرة والمواد 117، 118، 119، 121 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

حيث أن الطاعن قدم ثلاثة أوجه لتدعيم طعنه.

حيث أنه من خلال الاطلاع على القرار المطعون فيه نجد بأن قضاة غرفة الاتهام قد قضوا في منطوقه بإحالة المتهم أمام محكمة الجنايات بجناية الغش الضريبي لمبلغ يفوق ثلاثة ملايين دينار، وهذا من دون الإشارة إلى تاريخ ارتكاب الأفعال المتابع بها المتهم ومن دون تحديد الطريق أو الطرق التدليسية التي استعملها المتهم للتملص من الضريبة.

1/ المحكمة العليا، (غرفة الجنايات والمخالفات)، قرار رقم 227783، بتاريخ 2002/02/20، (قضية بين (بن.ز.ص) والمدير الولائي ضد النيابة العامة، المجلة القضائية، العدد 01، 2004.

حيث أن قضاة غرفة الاتهام أخذوا بمبلغ الغش الضريبي الذي توصل إليه الخبير الثالث والمقدر بأكثر من مئة مليون دينار جزائري والخاص بالسنتين الماليتين 2004 و 2005 والذي تضمن الحقوق الأصلية وعقوبات الوعاء وغرامات التحصيل، وبالتالي فقد خالفوا أحكام المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة.

وعليه فالمقصود من الوعاء الضريبي هو الدخل الصافي الخاص بكل سنة مالية، والذي على أساسه تفرض الضريبة على المكلف بها.

وبالتالي كان يتعين على قضاة غرفة الاتهام تحديد المبلغ المتملص منه الخاص بكل سنة مالية على حدى ومن دون احتساب الجناية المنصوص عليه بالمادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والتي تطبق على المكلف بالضريبة الذي يقدم تصريحاً ناقصاً أو غير صحيح ولم تقدم ضده شكوى بتهمة التهرب الضريبي.

حيث أن القرار المطعون فيه لم يتطرق فيه إلى الطرف التدليسية المحددة على سبيل الحصر بالمادة 36 من قانون الإجراءات الجبائية والتي تشكل الركن المادي لجريمة التهرب الضريبي، والذي يكون قد استعملها المتهم بقصد التملص من تحمل أعباء الضريبة، مما يعد قصورا في التسبب بل وانعداماً له وهو ما يعرض القرار المطعون فيه للنقض والإبطال.

حيث أن المحكمة العليا أصدرت قرار بقبول الطعن بالنقض شكلاً وفي الموضوع نقض وإبطال القرار المطعون فيه وإحالة القضية على نفس المجلس مشكلاً تشكيلاً آخر للفصل. فيها من جديد وفقاً للقانون.

حيث أن المحكمة العليا الغرفة الجنائية أخذت كمبدأ لقرارها هذا لا يشمل الوعاء الضريبي، محل جنائية الغش الضريبي، إلا الدخل الصافي الخالي من الغرامات لكل سنة مالية. (1)

1/ المحكمة العليا، (الغرفة الجنائية)، قرار رقم 543636، بتاريخ 2008/07/23، (قضية بين (ف.ع) ضد النيابة العامة، المجلة القضائية، العدد 02، 2008.

. ملف رقم 430229 قرار صادر بتاريخ 2008/12/31 :

حيث أن مديرية الضرائب والنائب العام لدى مجلس قضاء البلدية قدما طعنين في القرار الصادر في 2005/08/28 عن الغرفة الجزائية بمجلس قضاء البلدية القاضي في الدعوى الجزائية حضورياً وجاهياً بإلغاء الحكم المستأنف والقضاء من جديد ببراءة المتهم لبطلان إجراءات المتابعة والذي قضى حضورياً للمتهم وغيابياً للطرف المدني بإدانة المتهم وعقاباً له الحكم عليه ب 10 سنوات حبساً نافذاً وغرامة مالية قدرها 3.000.000 دج من أجل جرم الغش الجبائي الفعل المنصوص والمعاقب عليه بالمواد 303 . 305 . 407 . 408 من قانون الضرائب المباشرة.

حيث أن إدارة الضرائب قدمت وجه وحيد مفاده مخالفة القانون أو الخطأ في تطبيقه وانعدام الأساس القانوني عملاً بأحكام المادة 7/500، 8 من ق.ا.ج.

بدعوى أن القرار المطعون فيه من جهة يقرر بطلان الإجراءات بسبب عدم تقديم المستندات اللازمة من إدارة الضرائب الطاعنة ومن جهة أخرى يفصل في الموضوع ببراءة المتهم وذلك يعد خطأ في تطبيق القانون كما يعيب عليه كونه اشترط لقيام جريمة الغش الضريبي أن تقدم إدارة الضرائب محاضر المعاينة والوثائق التي تثبت قيامها بإنذار المدعي عليه في الطعن بينما القانون لا يشترط ذلك.

حيث أن المحكمة العليا أصدرت قرار بقبول الطعنين بالنقض شكلا وفي الموضوع نقض وإبطال القرار المطعون فيه الصادر في 2005/08/28 وإحالة القضية والأطراف أمام نفس الجهة القضائية مشكلة من هيئة أخرى للفصل في الدعوى من جديد طبقا للقانون وأخذت كمبدأ لقرارها هذا أن إدارة الضرائب غير ملزمة، في حالة الغش الضريبي، بإنذار المتهم حيث يحق لها تغريمه وتحريك الدعوى العمومية تلقائيا بمجرد تقديم الشكوى.(1)

1/ المحكمة العليا، (غرفة الجناح والمخالفات)، قرار رقم 430229، بتاريخ 2008/12/31، (قضية بين النيابة العامة ومديرية الضرائب ضد (ع أ)، المجلة القضائية، العدد 02، 2008.

. ملف رقم 378030 قرار صادر بتاريخ 2009/01/28 :

حيث أن الطاعن (أ.س) قدم طعن أمام المحكمة العليا غرفة الجناح والمخالفات في القرار الصادر في 2004/07/06 عن الغرفة الجزائية لمجلس قضاء قسنطينة القاضي في الدعوى الجزائية حضوريا قبل الفصل في الموضوع إرجاء البت لحين الفصل في القضية أمام الغرفة الإدارية من أجل التهرب الضريبي الفعل المنصوص والمعاقب عليه بالمادتين 303، 407 من قانون الضرائب المباشرة.

حيث أن الطاعن تدعيما لطعنه قدم ثلاثة أوجه وهي :

. الوجه الأول : مأخوذ من مخالفة أحكام المادة 5/500 من قانون الإجراءات الجزائية.

. الوجه الثاني : مأخوذ من مخالفة أحكام المادة 7/500 من قانون الإجراءات الجزائية.

. الوجه الثالث : مأخوذ من مخالفة أحكام المادة 7/500، 4، 8 من قانون الإجراءات الجزائية.

حيث أن الوجه الثالث المؤدي وحده إلى النقض بدعوى أن القاضي الجزائي غير مرتبط بقيمة الضرائب بل هو مرتبط بقيام أركان جريمة التهرب من عدم قيامها الأمر الذي يجعل القرار المطعون فيه خال من الأسباب ومنعدم الأساس القانوني.

حيث أنه بالرجوع إلى القرار المطعون فيه يتبين أن قضاة المجلس قضوا بإرجاء الفصل في القضية لحين الفصل في القضية أمام الغرفة الإدارية مسببين قرارهم على أنه تبين للمجلس عند الاطلاع على الحكم المستأنف أن النزاع قائم بين الطرفين وأن المجلس لا يستطيع التحقق من قيمة الضريبة.

حيث أن التسبيب الذي جاء به قضاة المجلس خاطئ ذلك أن النزاع الإداري حول الضريبة مستقل عن الدعوى الجزائية المعروضة أمام الجهات الجزائية والتي محتواها جريمة التهرب الضريبي.

حيث أن القاضي الجزائي مستقل عن القاضي الإداري وأن الحكم الإداري في مادة الضرائب لا حجية له أمام القاضي الجزائي.

حيث أن المحكمة العليا أصدرت قرار بقبول الطعن بالنقض شكلا وفي الموضوع نقض وإبطال القرار المطعون فيه الصادر في 2004/07/06 وإحالة القضية والأطراف على نفس المجلس مشكلا من هيئة أخرى للفصل فيها من جديد طبقا للقانون.

حيث أن المحكمة العليا غرفة الجench والمخالفات أخذت كمبدأ لقرارها هذا أن القاضي الجزائي غير مرتبط، في مجال الغش الجبائي، بالدعوى الضريبية المعروضة على القاضي الإداري، لاستقلال الدعويين الجزائية والإدارية.(1)

. ملف رقم 599126 قرار صادر بتاريخ 2009/10/22 :

حيث أن الطاعن (م.ك) قدم طعن أمام المحكمة العليا الغرفة الجنائية في قرار صادر عن غرفة الاتهام بمجلس قضاء البلدة بتاريخ 2008/10/08 والقاضي بإحالته

على محكمة الجنايات لارتكابه جنحة التهرب الضريبي وعدم التصريح برقم الأعمال
وقدم كأوجه لطعنه ما يلي :

. عدم إشعاره بتاريخ الجلسة في الميعاد المحدد قانون إذ أنه استلم الإشعار بعد تاريخ
الجلسة.

. كما احتج بخرق إدارة الضرائب للمادتين 100 و 110 من قانون الإجراءات الجبائية
المتعلقة بتقادم الجرح بأربع سنوات.

. أن إدارة الضرائب خرقت المادة 168 من قانون الإجراءات الجبائية المتعلقة بعدم منحه
أجل الاعتراض.

1/ المحكمة العليا، (غرفة الجرح والمخالفات)، قرار رقم 378030، بتاريخ 2009/01/28، (قضية بين (أ.س)
ضد مديرية الضرائب والنيابة العامة)، المجلة القضائية، العدد 02، 2010.

حيث أن المحكمة العليا أصدرت قرار بقبول الطعن شكلا ورفضه موضوعا
وأخذت كمبدأ لقرارها هذا أن أجل التقادم في جنحة الغش الضريبي يمدد بعامين في
حالة ثبوت استعمال المكلف بالضريبة طرعا تدليسية.(1)

. ملف رقم 690357 قرار صادر بتاريخ 2010/07/22 :

حيث أن الطاعن (ب.ع) قدم طعن أمام المحكمة العليا . الغرفة الجنائية في
قرار صادر عن غرفة الاتهام بمجلس قضاء الجزائر بتاريخ 2010/01/20 والقاضي
بإحالة على محكمة الجنايات لارتكابه خلال سنة 1998 جناية الغش الضريبي وقدم
كأوجه لطعنه ما يلي :

. أن القرار المطعون فيه لم يناقش الدفوع والطلبات المقدمة من طرفه.

حيث أن المحكمة العليا أصدرت قرار بقبول الطعن شكلا وموضوعا، وبنقض
وإبطال القرار المطعون فيه وإحالة القضية على نفس غرفة الاتهام مشكلة تشكيلا آخر

للفصل فيها من جديد وفقا للقانون واستخلصت بأن القرار المطعون فيه جاء متناقضا وقاصرا في التسبيب وأخذت كمبدأ لقرارها هذا أن الغش الضريبي، قبل سنة 2003، جنحة، مهما كان المبلغ المتملص منه، ومهما كان عدد السنوات، ذات الصلة.(2)

. ملف رقم 600302 قرار صادر بتاريخ 2010/10/21 :

حيث أن الطاعن (أ.ع) قدم طعن أمام المحكمة العليا الغرفة الجنائية في الحكم الصادر بتاريخ 2008/1/11 عن محكمة الجنايات لمجلس قضاء البليدة والقاضي في الدعوى المدنية بإلزامه بأن يدفع لمديرية الضرائب بالشرقة المبلغ المستحق وذلك بعد تسديد الرسوم القضائية.

1/ المحكمة العليا، (الغرفة الجنائية)، قرار رقم 599126، بتاريخ 2009/10/22، (قضية بين (م ك) ضد النيابة العامة)، المجلة القضائية، العدد 01، 2010.

2/ المحكمة العليا، (الغرفة الجنائية)، قرار رقم 690357، بتاريخ 2010/07/22، (قضية بين (ب ع) ضد مديرية الضرائب والنيابة العامة)، المجلة القضائية، العدد 02، 2011.

حيث أن الطاعن أودع مذكرة لتدعيم طعنه أثار فيها وجهها وحيدا للنقض مأخوذ من قصور في التسبيب ومتفرع إلى فرعين :

. الفرع الأول : مخالفة المادة 10/358 من ق.إ.م بدعوى أن الحكم المطعون فيه جاء خاليا من كل تعليل لعدم تعرضه إلى موضوع الدعوى وطلبات الطرف المدني وما أصابه من ضرر ومصدره وطبيعة القواعد القانونية الواجبة التطبيق.

. الفرع الثاني : مخالفة المادة 356 من قانون الإجراءات الجزائية لعدم قيام قضاة الموضوع بتسبيب حكمهم تسبيبا كافيا وعدم تبيانهم البيانات التي اعتمدها في تقدير التعويض.

حيث أن المحكمة العليا الغرفة الجنائية أصدرت قرار بقبول الطعن بالنقض شكلا ورفضه موضوعا وأخذت كمبدأ لقرارها هذا أن التعويضات المحكوم بها لإدارة الضرائب، باعتبارها ذات طابع مختلط (دعوى ضريبية . دعوى مدنية) لا تخضع للقواعد العامة وإنما لأحكام قوانين الضرائب.(1)

. ملف رقم 695221 قرار صادر بتاريخ 2010/10/21 :

حيث أن الطاعن (ح.ع) قدم طعن أمام المحكمة العليا الغرفة الجنائية في قرار صادر عن غرفة الاتهام بمجلس قضاء قسنطينة بتاريخ 2010/01/13.

حيث أن نفس القرار تم الطعن فيه من طرف النيابة العامة ومديرية الضرائب والقاضي . بتأييد أمر انتقاء وجه الدعوى للمتهم (ك.ج).

. انتقاء وجه الدعوى بالنسبة لباقي المتهمين.

. انتقاء وجه الدعوى جزئيا للمتهم (ح.ع) فيما يخص جنحتي التزوير واستعمال المزور في محررات تجارية.

1/ المحكمة العليا، (الغرفة الجنائية)، قرار رقم 600302، بتاريخ 2010/10/21، (قضية بين (أ.ع) ضد النيابة العامة، المجلة القضائية، العدد 02، 2010

. إحالة المتهم (ح.ع) أمام محكمة الجنايات لارتكابه بتاريخ 2006/12/24 جناية الغش الضريبي باستعمال أوراق مزورة وغير صحيحة كسند لطلب استرجاع الرسم الضريبي طبقا للمادتين 193 و 303 من قانون الضرائب المباشرة.

حيث أن المتهم الطاعن (ح.ع) قدم كأوجه لطعنه ما يلي :

. أن المتابعة تمت على أساس المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة المتعلقة بالتهرب الضريبي، غير أنه بالرجوع إلى الوقائع محل الشكوى فإننا نجد أنها تتعلق بالضريبة على القيمة المضافة، وعليه كان يتعين المتابعة على أساس المادة 117 من قانون الرسم على رقم الأعمال، وعلى هذا الأساس فإن غرفة الاتهام أخطأت في تطبيق القانون.

. أن إدارة الضرائب تقدمت بشكوى ضد الطاعن من أجل التهرب الضريبي لسنوات 2001 . 2002 . 2003 . 2004، إلا أنه بالرجوع إلى المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة فإن سنة 2001 قد سقطت بالتقادم.

. أن المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة تم تعديلها بموجب قانون المالية لسنة 2003، عليه فانه طبقا للمادة 02 من قانون العقوبات فان القانون يسري للمستقبل ولا يمكن متابعة شخص بنص أشد بأثر رجعي.

حيث أن المحكمة العليا أصدرت قرار بعدم قبول طعن الطرف المدني شكلا، وبقبول طعن النيابة العامة شكلا ورفضه موضوعا، وبقبول طعن المتهم (ح.ع) شكلا وموضوعا، وبنقض وإبطال القرار المطعون فيه فيما يخصه فقط، وبإحالة القضية على نفس غرفة الاتهام مشكلة تشكيلا آخر للفصل فيها من جديد وفقا للقانون وأخذت كمبدأ لقرارها هذا أن جريمة التملص من الرسم على القيمة المضافة جنحة قبل سنة 2005، مهما كان المبلغ المراد استرجاعه وعدد السنوات، ذات الصلة.(1)

1/ المحكمة العليا، (الغرفة الجنائية)، قرار رقم 695221، بتاريخ 2010/10/21، (قضية بين (ح ع) ضد (ع ع) ومن معه، المجلة القضائية، العدد 02، 2010

خلاصة الفصل الثاني:

تعتبر الرقابة الجبائية وسيلة الدولة في الكشف عن عمليات التهرب الضريبي، وبالتالي للرقابة الجبائية عدة أهداف منها أهداف اقتصادية ومالية تتمثل في توفير إيرادات إضافية للخزينة العمومية، وأهداف قانونية تتمثل في تطبيق القوانين والتشريعات وتعميمها على جميع المكلفين بها، وأهداف إدارية تتمثل في الخدمات والمعلومات التي تقدمها الإدارة الجبائية، وكذا أهداف اجتماعية تتمثل في زيادة الثقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية.

والرقابة الجبائية تستند إلى اطار قانوني يعطي للإدارة الجبائية عدة حقوق، كحق الرقابة، وحق الاطلاع، وحق استدراك الأخطاء.

وفي المقابل هناك عدة حقوق ممنوحة للمكلف بالضريبة، كالإخطار المسبق، وحق الاستعانة بمستشار وحقه في تحديد مدة التحقيق، وكذا على الإدارة الجبائية المحافظة

على السر المهني الذي يربطها بالمكلف بالضريبة، وأهم هذه الحقوق إعلام المكلف بالضريبة بحقه في الرد والطعن.

وللرقابة الجبائية عدة أشكال منها الرقابة الشكلية، والرقابة على الوثائق والرقابة بعين المكان.

أما التحقيق الجبائي والذي هو عبارة عن مجموعة العمليات التي تهدف إلى الفحص في عين المكان الملفات المحاسبية ومقارنتها بعناصر الاستغلال ويشمل ثلاثة أنواع وهي : التحقيق في المحاسبة، والتحقيق المصوب في المحاسبة، والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.

فالدولة من أجل الحد من ظاهرة التهرب الضريبي التي تضر بالاقتصاد الوطني انتهجت عدة وسائل منها وسائل وقائية تتمثل في إيجاد نظام جبائي بسيط وعادل، وأن تكون هناك مرونة في قواعد النظام الضريبي، وكذا التحسين من مستوى الإدارة الجبائية والشفافية الضريبية وذلك من خلال عرض القوانين والأنظمة والتعليمات الضريبية على المكلفين بها.

إلى جانب الوسائل الوقائية عمدت الدولة إلى معاقبة كل مكلف يخل بمصلحة الضريبة أو يمس بالاقتصاد الوطني وذلك من خلال فرض جزاءات والغاية من العقوبة زجر الجاني وردع غيره. والجريمة الضريبية تتضمن الاعتداء على مصلحة الخزينة بالقيام بعمل أو الامتناع عن عمل فالعقوبات التي فرضها القانون هي عقوبات متفاوتة حسب طبيعة الجرم المرتكب.

خاتمة عامة

خاتمة عامة :

تعد الضرائب من أحد الأركان المالية التي تساهم في تغطية الأعباء العامة للدولة ، وتمويل خزينتها، وهي بذلك مورد جد هام للدولة وتعطي معنى جد هام سواء للمكلفين بأدائها أو كل طرف ساهم في إقرارها وتحصيلها وتنظيمها.

والضريبة هي الاقتطاع الإجباري لمبلغ من المال من الذمة المالية للمكلفين بها، وهذا دون مقابل، وذلك وفقا لقواعد وإجراءات منظمة تهدف إلى تغطية جزء هام من أعباء الدولة الكثيرة ولتحقيق عدة أهداف مالية اقتصادية واجتماعية.

إن إلزامية فرض الضريبة وتعددتها يؤدي ببعض المكلفين إلى انتهاج بعض الأساليب للتهرب من دفعها وهو ما يعرف بظاهرة التهرب الضريبي.

والتهرب الضريبي هو كل فعل أو امتناع يمثل عدم أداء المكلف لالتزاماته وإخلاله بأحكام قانون الضرائب كليا أو جزئيا بصورة غير مشروعة تستوجب تجريم فعل التهرب.

وللتهرب الضريبي أسباب عديدة منها أسباب عامة تتعلق بالمكلف كالأسباب النفسية والأسباب الأخلاقية والأسباب المالية ومنها ما يتعلق بالنظام الضريبي كثقل عبء الضريبة، وتعقد النظام الضريبي، وضعف العقاب المفروض على المتهرب، وكذا عدم استقرار التشريع الضريبي، كما توجد أسباب أخرى تتعلق بالإدارة الضريبية، الى جانب كل هذه الأسباب هناك أسباب تتعلق ببيئة الأعمال، كالفساد الإداري الذي يعد أحد الأسباب الخطيرة في تفاقم واتساع حجم التهرب الضريبي، والاقتصاد الموازي والذي يتميز بوجود أنشطة تتم في الخفاء بعيدا عن أعين الحكومات وأجهزتها الرقابية، وغسيل الأموال الذي تزايد بصورة كبيرة في الآونة الأخيرة.

ونظرا للتزايد الخطير لهذه الظاهرة أوجدت الدولة نظام الرقابة الجبائية وهذا للمحافظة على الأموال العمومية ومكافحة التهرب الضريبي.

وبالتالي فان الرقابة الجبائية تعد وسيلة الدولة التي منحها القانون حقوق وصلاحيات تسمح لها التأكد من صدق ونزاهة التصريحات لتقويم وتصحيح الأخطاء المرتكبة.

ويتم تقييم فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي من خلال الإحصائيات الخاصة بنتائج التحقيق الجبائي بمختلف أشكاله، والمتمثل في التحقيق في المحاسبة والتحقيق المصوب في المحاسبة والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.

حيث أن المشرع من أجل محاولة الحد من ظاهرة التهرب الضريبي أوجد وسائل وقائية إلى جانب تسليط عقوبات على المكلف بالضريبة الذي يرتكب جريمة التهرب الضريبي.

وجزاءات التهرب الضريبي تضمنها قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة إلى جانب قانون الإجراءات الجبائية والعقوبة تكون بحسب الجرم المرتكب الى جانب الإكراه

البدني في حالة ما اذا لم يكن للمحكوم عليه مال معروف لتسديد الغرامات المحكوم بها عليه.

نتائج الدراسة :

على ضوء ما سبق تم التوصل إلى النتائج التالية :

. تحتل الضريبة مكانة هامة نظرا للدور الذي تلعبه في تمويل نفقات الدولة وتحقيق أهداف السياسة المالية والاقتصادية.

. النظام الضريبي الجزائري نظام تصريحي يتميز بعدم الاستقرار في منظومته التشريعية.

. التهرب الضريبي ظاهرة عالمية وليست محلية يؤثر على اقتصاد معظم الدول.

. انتشار التهرب الضريبي نتيجة الفساد الإداري والاقتصاد الموازي الى جانب أسباب أخرى تم ذكرها سابقا.

. وجود عدة عوامل تعيق فعالية النظام الضريبي مما ينعكس سلبا على دور وأهمية الضريبة في المجتمع.

. يخول المشرع للإدارة الجبائية حقوقا تسمح لها بالقيام بعملية الرقابة الجبائية، كما يمنح ضمانات للمكلفين بالضريبة مقابل تأديتهم للواجبات المفروضة عليهم وذلك لضمان السير الحسن للرقابة الجبائية.

. عجز الإدارة الضريبية على مسايرة التحولات وانعدام الثقة بينها وبين المكلف بالضريبة.

. تؤدي ظاهرة التهرب الضريبي إلى تكبد الخزينة العمومية لمبالغ مالية معتبرة، وهذا ما يؤدي بالإخلال بالتوازن المالي، ومنه اللجوء إلى وسائل أخرى لتمويل العجز.

التوصيات والاقتراحات :

ختاما لهذا العمل ارتأينا أن نضع جملة من التوصيات والاقتراحات وهي :

. العمل على نشر الثقافة الجبائية والتحسيس بمدى أهمية الضريبة وذلك عبر وسائل الإعلام المختلفة.

. العمل على الحد من ظاهرة التهرب الضريبي بالوسائل المتاحة في جو من الشفافية.

. تحسين مستوى الإدارة الجبائية من خلال الهياكل والوسائل المستعملة.

. الرفع من مستوى أعوان الإدارة الجبائية وبناء جسر من الثقة بين الإدارة والمكلف بالضريبة.

. زيادة عدد المراجعين من ذوي الخبرة والكفاءة، مع تسخير كافة الوسائل المادية ووضعتها تحت تصرفهم.

. سد الثغرات الموجودة في النظام الضريبي وإيجاد صيغ قانونية جديدة لكل الطرق والأساليب المستحدثة التي يتم استخدامها في مجال التهرب الضريبي.

. تبسيط الإجراءات الإدارية حتى يتسنى لكل مكلف بالضريبة معرفتها.

وفي الأخير نرجو أن تؤخذ هذه التوصيات بعين الاعتبار حتى يؤدي المكلف بالضريبة حق الدولة عليه دون أن يسعى إلى إيجاد طرق تمكنه من التملص من أدائها وهذا كله بفضل الشفافية الضريبية وتبسيط الإجراءات أمامه حتى يكون على اطلاع دائم بحقوقه وواجباته.

الفهرس

مقدمة

الفصل الأول : ماهية التهرب الضريبي

المبحث الأول : مفهوم التهرب الضريبي وأنواعه

المطلب الأول : مفهوم التهرب الضريبي

الفرع الأول : تعريف التهرب الضريبي لغة

الفرع الثاني : تعريف التهرب الضريبي فقها

المطلب الثاني : أنواع التهرب الضريبي

الفرع الأول : من حيث مخالفة القانون

الفرع الثاني : من حيث مدى التخلص من الضريبة

الفرع الثالث : من حيث النطاق الإقليمي للضريبة المتهرب منها

المطلب الثالث : طرق التهرب الضريبي

الفرع الأول : التهرب عن طريق العمليات المحاسبية

الفرع الثاني : التهرب عن طريق العمليات القانونية

الفرع الثالث : التهريب عن طريق العمليات المادية

المبحث الثاني : أسباب وآثار التهرب الضريبي

المطلب الأول : الأسباب العامة للتهرب الضريبي

الفرع الأول : الأسباب المتعلقة بالمكلف

الفرع الثاني : الأسباب المتعلقة بالنظام الضريبي

الفرع الثالث : الأسباب المتعلقة بالإدارة الضريبية

الفرع الرابع : الأسباب الإقتصادية

المطلب الثاني : الأسباب المتعلقة ببيئة الأعمال

الفرع الأول : الفساد الإداري

الفرع الثاني : الاقتصاد الموازي

الفرع الثالث : غسيل الأموال

المطلب الثالث : آثار التهرب الضريبي

الفرع الأول : الآثار المالية

الفرع الثاني : الآثار الإقتصادية

الفرع الثالث : الآثار الإجتماعية

الفرع الرابع : الآثار على فعالية النظام الضريبي

خلاصة الفصل الأول :

الفصل الثاني : آليات محاربة التهرب الضريبي

المبحث الأول : الرقابة الجبائية

المطلب الأول : مفهوم الرقابة الجبائية وأهدافها

الفرع الأول : مفهوم الرقابة الجبائية

الفرع الثاني : أهداف الرقابة الجبائية

المطلب الثاني : الإطار القانوني للرقابة الجبائية

الفرع الأول : حق الرقابة

الفرع الثاني : حق الإطلاع

الفرع الثالث : حق استدراك الأخطاء

الفرع الرابع : الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة

المطلب الثالث : أشكال الرقابة الجبائية

الفرع الأول : الرقابة الشكائية

الفرع الثاني : الرقابة على الوثائق

الفرع الثالث : الرقابة بعين المكان

المبحث الثاني : التحقيق الجبائي وجزاءات التهرب الضريبي

المطلب الأول : التحقيق الجبائي

الفرع الأول : التحقيق في المحاسبة

الفرع الثاني : التحقيق المصوب في المحاسبة

الفرع الثالث : التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

المطلب الثاني : الوسائل الوقائية من التهرب الضريبي

الفرع الأول : إيجاد نظام جبائي بسيط

الفرع الثاني : إيجاد نظام جبائي عادل

الفرع الثالث : إيجاد مرونة في قواعد النظام الضريبي

الفرع الرابع : التحسين من مستوى الإدارة الجبائية

الفرع الخامس : الشفافية الضريبية

المطلب الثالث : جزاءات التهرب الضريبي

الفرع الأول : الجريمة الضريبية

الفرع الثاني : إجراءات مباشرة الدعوى العمومية

الفرع الثالث : الجهة المختصة بالنظر في الجرائم الضريبية

الفرع الرابع : طرق إخطار جهات الحكم

الفرع الخامس : نماذج من بعض قرارات المحكمة العليا

خلاصة الفصل الثاني :

خاتمة :

الملخص :

تعالج هذه المذكرة موضوع التهرب الضريبي وما أفرزه من آثار على المستوى الإقتصادي والاجتماعي وكذا آثاره على النظام الضريبي، وهذا بهدف كشف أسباب هذه الظاهرة ، كما تعالج أيضا آليات مكافحة هذه الظاهرة بدأ بالرقابة الجبائية ووصولاً الى التحقيق الجبائي، وكذا الوسائل الوقائية التي من خلالها نستطيع تجنب هذه الظاهرة الخطيرة، وفي الأخير الجزاءات التي وضعها القانون لردع كل شخص حاول خرق القانون من أجل التملص من دفع الضريبة المستحقة.

Résumé :

Ce mémoire traite de l'évasion fiscale et ses impacts au niveau économique et social et ses conséquences sur le régime fiscal dans le but de découvrir les causes de ce phénomène. Il traite également des mécanismes de la répression de ce phénomène à partir du contrôle fiscal jusqu'à la vérification fiscale , ainsi que les moyens de prévention en vue d'éviter ce phénomène dangereux et finalement les sanctions pénales prévues par la loi pour combattre toute personne qui tente de violer la loi pour échapper au versement de l'impôt dû.

المراجع والمصادر

قائمة المراجع والمصادر :

. قائمة الكتب باللغة العربية :

- 1/ أعاد حمود القيسي, المالية العامة والتشريع الضريبي, الطبعة الأولى, دار الثقافة للنشر والتوزيع, عمان, 2008.
- 2/ وائل أنور بندق, غسيل الأموال في الدول العربية, دار الفكر الجامعي, الإسكندرية.
- 3/ زبيدة كربي, المراقبة الجبائية كسبب رئيسي للمنازعة الضريبية, مجلة مجلس الدولة, العدد 7, 2005.
- 4/ حمدي عبد العظيم, غسيل الأموال في مصر والعالم, الطبعة الثالثة, الدار الجامعية, 2007.
- 5/ حامد عبد المجيد دراز, النظم الضريبية, الدار الجامعية, الإسكندرية, 1999.
- 6/ محفوظ برحمانى, الضريبة العقارية دراسة في القانون الجزائري والتشريعات المقارنة, دار الجامعة الجديدة, (د.م.ن), 2009.
- 7/ محمد أمين الرومي, غسيل الأموال في التشريع المصري والعربي, الطبعة الأولى, دار الفكر الجامعي, الإسكندرية, 2006.

8/ نبيل صقر، الوسيط في شرح قانون العقوبات الخاصة الجريمة الضريبية والتهرب، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2013.

9/ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003.

10/ سامي السيد، المالية العامة وأدوات السياسة المالية، دار الثقافة العربية القاهرة مصر، 2002.

11/ عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2007.

12/ علي زغود، المالية العامة، الطبعة الرابعة، ديوان المطبوعات الجامعية.

13/ عبد الحكيم مصطفى الشرفاوي، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2006.

14/ عبد الرحمان الصباح، مبادئ الرقابة الإدارية المعايير-التقييم-التصحيح، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 1997، ص 17

15/ عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، الطبعة 1، منشأة المعارف، الإسكندرية.

16/ عبد اللطيف قرموش، جريمة التهرب الضريبي، مجلة المحكمة العليا، العدد 1، 2009، ص 17.

17/ فوزت فرحات، المالية العامة التشريع الضريبي العام، مؤسسة بحسون للنشر والتوزيع، بيروت - لبنان.

18/ فوزي عطوي، المالية العامة النظم الضريبية وموازنة الدولة، منشورات الحلبي الحقوقية.

19/ فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2010.

20/ فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الجزائر، 2011، ص 102.

21/ قيس حسن عواد البداري، المركز القانوني للمكلف الضريبي دراسة تحليلية مقارنة، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان _ الأردن، 2005.

22/ غازي عناية، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار البيارق، الطبعة 1، 1998، ص 181.

المقالات والدراسات :

1/ بوعلام ولهي، مداخله بعنوان نحو اطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية، أقيمت بالملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة سطيف، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2009.

الرسائل الجامعية :

- 1/ عبد الغني بوشري , فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (1999-2009), رسالة ماجستير , جامعة تلمسان, كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية, (2010-2011).
- 2/ عبد العزيز قتال, أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبي حالة الجزائر من 2003 إلى 2008, (رسالة ماجستير), جامعة المدية, معهد العلوم الاقتصادية والتجارة وعلوم التسيير, (2008 - 2009).

النصوص القانونية :

- 1/ المادة 20 الفقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية, 2014.
- 2/ المادة 20 الفقرة 5 من قانون الإجراءات الجبائية, 2014.
- 3/ المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية, 2014.
- 4/ المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية, 2014.

المجلات القضائية :

- 1/ المحكمة العليا, (غرفة الجنح والمخالفات), قرار رقم 227783, بتاريخ 20/02/2002, (قضية بين بن.ز.ص) والمدير الولائي ضد النيابة العامة, المجلة القضائية, العدد 01, 2004.
- 2/ المحكمة العليا, (غرفة الجنح والمخالفات), قرار رقم 430229, بتاريخ 31/12/2008, (قضية بين النيابة العامة ومديرية الضرائب ضد (ع أ), المجلة القضائية, العدد 02, 2008.
- 3/ المحكمة العليا, (الغرفة الجنائية), قرار رقم 543636, بتاريخ 23/07/2008, (قضية بين (ف.ع) ضد النيابة العامة, المجلة القضائية, العدد 02, 2008.
- 4/ المحكمة العليا, (الغرفة الجنائية), قرار رقم 599126, بتاريخ 22/10/2009, (قضية بين (م ك) ضد النيابة العامة), المجلة القضائية, العدد 01, 2010.
- 5/ المحكمة العليا, (غرفة الجنح والمخالفات), قرار رقم 378030, بتاريخ 28/01/2009, (قضية بين (أ.س) ضد مديرية الضرائب والنيابة العامة), المجلة القضائية, العدد 02, 2010.
- 6/ المحكمة العليا, (الغرفة الجنائية), قرار رقم 600302, بتاريخ 21/10/2010, (قضية بين (أ.ع) ضد النيابة العامة, المجلة القضائية, العدد 02, 2010.
- 7/ المحكمة العليا, (الغرفة الجنائية), قرار رقم 695221, بتاريخ 21/10/2010, (قضية بين (ح ع) ضد (ع ع) ومن معه, المجلة القضائية, العدد 02, 2010.

8/ المحكمة العليا، (الغرفة الجنائية)، قرار رقم 690357، بتاريخ 2010/07/22، (قضية بين (ب ع) ضد مديرية الضرائب والنيابة العامة)، المجلة القضائية، العدد 02، 2011.

المراجع باللغة الأجنبية :

- 1/ Cartou Louis,Droit Fiscal international et europe  n,2 édition, Précis dalloz, Paris,1991.
- 2/ Gaudemet Paul Marie, Précis de Finances Publique,   dition Montchrestien, Tome 2, Paris 1970.
- 3/J.C.Martinez ,la Fraude fiscale et ses succédanés, imprimerie vaudoise, Suisse1987.