

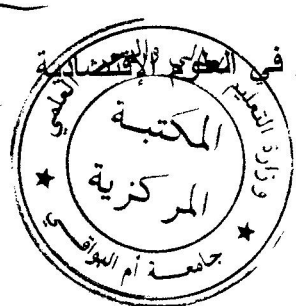
الاجماع 0030



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
مركز الجامعي العربي بن مهيدي - أم البواقي

29

معهد العلوم الإقتصادية و علوم التسيير



مذكرة تدخل ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية  
تخصص : مناخمت المؤسسة

ن ٨٠ - ٢٩ - ٣٢١

وضوع :

## ضبط نظام التصريحات الجبائية

### للتقليل من الغش الضريبي في الجزائر

(دراسة يداية مع إقتراح برنامج لضبط نظام التصريحات الجبائية)

م

تحت إشراف الدكتور  
د / صالح مرارقة

يم الطالب  
صطفى عوادي

#### لجنة المناقشة

رئيسا	المركز الجامعي أم البواقي	أستاذ التعليم العالي	د.السعدي رجال
مشرفا و مقررا	جامعة قسنطينة	أستاذ محاضر	صالح مرارقة
مناقشا	جامعة قسنطينة	أستاذ محاضر	بوجعدار
مناقشا	جامعة قسنطينة	أستاذ محاضر	ناصر

0918092

D-ROM



## الإهداء

• إلى من به أدركت بحور العطاء... و الحب و الحنان، إلى من كنت أستلهم في كل مرة قبسا من نوره كي أمشي.....

إلى والدي العزيز رحمه الله

• إلى من سهرت كثيرا... ملأ السنين و الأيام كي تراني في عداد من حققوا تفاصيل التطلع و الأمنيات.

أمي الغالية

- إلى السيد مدير المركز الجامعي أم البواقي و إلى جميع الطاقم الإداري.
- إلى جميع أساتذة الدراسات العليا بالمركز الجامعي أم البواقي.
- إلى كافة عمال الضرائب بولاية الوادي وولاية ورقلة و كذلك عمال مديرية كبريات المؤسسات بالجزائر.
- إلى جميع الإخوة و الأخوات.
- إلى جميع الأقارب.
- إلى كافة الزملاء والأصدقاء.

أهدي هذا العمل

## شكر و تقدير

بسم الله الرحمن الرحيم

" فاذكروني أذكركم و اشكروا لي و لا تكفرون "

صدق الله العظيم الآية: 152 سورة البقرة

فالحمد لله العزيز الكريم الذي وفقني على إتمام هذا البحث.

كما أتقدم بالشكر الجزيل للدكتور: صالح مرزوقة على قبوله تأطير هذا البحث  
و كذلك أيضا كل من ساعدني في إنجاز هذا البحث.

عوادي

## ملخص

في إطار التطور التكنولوجي و الصناعي الكبير وما صاحبه من تحولات إقتصادية مستمرة، خاصة إعتقاد الدولة على الجباية في تمويل الخزينة العمومية، الأمر الذي إستلزم عليها العمل على زيادة الحصيلة الجبائية عن طريق فرض ضرائب ورسوم عديدة على المكلفين، لكن وجود فئة من المكلفين تعتبر هذه الضرائب والرسوم عبء عليها لذلك تعمل جاهدة للتملص منها بشتى الطرق الشرعية وغير الشرعية، وهو ما يعرف بظاهرة الغش والتهرب الضريبي، لذلك تعدد الإدارة الجبائية على مكافحة هذه الظاهرة باستمرار وجعلها من ضمن أولوياتها.

وفي هذا الإطار حاولنا دراسة سبل مكافحة ظاهرة الغش والتهرب الضريبي عن طريق دراسة نظام المعلومات الجبائية وتحديثها وجعلها تواكب التطور التكنولوجي الحاصل في الدول المتقدمة، وهذه المنظومة لها دور كبير في تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين.

لذلك حاولنا في دراستنا هذه، إقتراح برنامج لضبط نظام التصريحات الجبائية، لما له من أثر كبير في مكافحة ظاهرة الغش والتهرب الضريبي وبالتالي زيادة الحصيلة الجبائية للجزائر.

**الكلمات المفتاحية:** الغش الضريبي، التهرب الضريبي، أتمتة، نظام التصريحات الجبائية، نظام المعلومات الجبائية، الرقابة الجبائية، مكافحة الغش الضريبي.

## **Résumé**

Dans le cadre de l'évolution technologique et industriel, et suite aux transformations économiques, notamment l'appui de l'Etat sur l'impôt dans le financement de la trésorerie public. Au fait, cela a obligé l'administration fiscale à augmenter les recettes fiscales par l'imposition de plusieurs impôts et taxes auprès des contribuables. Néanmoins il existe une catégorie de contribuables qui considère ces impôts et taxes comme étant une charge pour cette raison ils font tout afin d'éviter l'impôt légalement ou illégalement; ce phénomène est appelé: "l'évasion et la fraude fiscale", la raison pour laquelle l'administration fiscale lutte contre ce phénomène et figure parmi ses priorités.

A cet effet, nous essayons d'étudier la lutte contre la fraude fiscale par l'automatisation du système d'information fiscale, l'actualiser et le rapprocher du progrès technologique existant dans les pays développés. Le système en question joue un rôle dans l'amélioration de la relation entre l'administration fiscale et les contribuables.

A ce titre, nous tentons dans la présente étude de proposer un logiciel pour l'ajustement d'un système déclaratif dans le but de combattre la fraude fiscale, et par conséquent augmenter les recettes de l'Etat algérien.

### **Mots Clés:**

Fraude fiscale, évasion fiscale, automatisation, système de déclaration fiscale, système d'information fiscale, contrôle fiscale, lutte contre la fraude fiscale.

## **Abstract**

Within the context of technological and industrial advancement, and following economical transformations mainly rely of State on financing exchequer. In fact, this has forced tax administration to increase tax revenue by imposing many taxes and taxations upon tax-payers. However, there is a class of tax-payers who consider that these taxes and taxations as a burden. For this reason they struggle to avoid tax, either legally or illegally; the present phenomenon is called: " tax avoidance and tax evasion", the reason why tax administration struggles against this phenomenon and is found on the list of its precedence.

Consequently, we are trying to study the struggle against tax evasion by automatization of tax information system, its update and bring it closer to existing technological progress in developed countries. System in question plays a role in improving relationship between tax administration and tax-payers.

For these reasons we are tempting, in the current study, to propose a software for adjusting a declarative system to struggle against tax evasion and consequently increase revenues of the Algerian State.

### **Key words:**

Tax evasion, tax avoidance, automatization, tax information system, tax audit, struggle against tax evasion.

# الخطوة

## المقدمة

الفصل الأول : الإطار النظري العام لظاهرة الغش والتهرب الضريبي

المبحث الأول : مفاهيم أساسية حول الغش والتهرب الضريبي

المبحث الثاني : الدراسة القانونية لظاهرة الغش الضريبي

المبحث الثالث : طرق وأساليب الغش الضريبي

المبحث الرابع : أسباب ظاهرة الغش الضريبي

المبحث الخامس : قياس و تقدير ظاهرة الغش الضريبي

المبحث السادس : آثار الغش الضريبي

الفصل الثاني : الرقابة الجبائية و إكتشاف الغش الضريبي

المبحث الأول : عرض الرقابة الجبائية

المبحث الثاني : الإطار القانوني للرقابة الجبائية

المبحث الثالث : الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية

المبحث الرابع : الهياكل الجديدة المستحدثة لمكافحة الغش الضريبي

المبحث الخامس : مراقبة المحاسبة

المبحث السادس : المراقبة العميقة لمجمل الوضعية الجبائية

المبحث السابع : تقييم المحاسبة وإفعال إجراءات المراقبة

الفصل الثالث : دراسة نظام المعلومات الجبائية للتقليل من الغش الضريبي

المبحث الأول : أهمية المعلومة الجبائية

المبحث الثاني : مصادر المعلومات الجبائية

المبحث الثالث : المصالح المعنية بالبحث عن المعلومة الجبائية

المبحث الرابع : وسائل البحث عن المعلومة الجبائية

المبحث الخامس : جمع المعلومة الجبائية و مشاركة الإدارات الأخرى

المبحث السادس : معالجة وتسيير و إستغلال المعلومة الجبائية

الفصل الرابع : إقتراح برنامج لضبط نظام التصريحات الجبائية

المبحث الأول : عرض البرنامج

المبحث الثاني : شرح كيفية إستعمال البرنامج

## قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
62	جدول يلخص آجال فترة الرقابة في عين المكان	الجدول 1.2
104	جدول يلخص العقوبات الجزائية المفروضة على المدلسين	الجدول 2.2

## قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
29	شكل يوضح كيفية القيام بالغش من طرف محرري الفواتير الوهمية	الشكل 1.1
58	خطوات إجراء الرقابة على الوثائق	الشكل 1.2
72	الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب	الشكل 2.2
77	هيكل تنظيمي لمركز الضرائب صنف 01	الشكل 3.2
95	شكل يلخص إجراءات برمجة المراقبة في المديرية العامة للضرائب	الشكل 4.2
131	هيكل تنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات	الشكل 5.2
146	شكل يوضح كيفية إرسال المعلومات من قبل المصالح الثلاث	الشكل 1.3
153	شكل يوضح نظام المعلومات بين النظام القيادي و النظام التنفيذي	الشكل 2.3
156	شكل يوضح كيفية إصدار الرقم الاحصائي	الشكل 3.3
158	شكل يوضح العلاقة بين المديريات الثلاث	الشكل 4.3

## جدول نوافذ البرنامج الخاص بالمكلف

الصفحة	تسمية النافذة	رقم النافذة
172	نافذة ترحيبية	النافذة رقم 1.1.4
173	النافذة الرئيسية	النافذة رقم 2.1.4
174	عرض أوامر القائمة المنسدلة <b>Dossier</b>	النافذة رقم 3.1.4
175	عرض أوامر القائمة المنسدلة <b>Aide</b>	النافذة رقم 4.1.4
176	نافذة تسمح بعرض مكان حفظ قاعدة بيانات المكلف	النافذة رقم 5.1.4
177	رسالة إعلام بإنشاء قاعدة بيانات مكلف جديدة	النافذة رقم 6.1.4
178	نافذة بدء العمل على قاعدة بيانات المكلف	النافذة رقم 7.1.4
179	نافذة تسيير المكلفين قبل إدخال معلومات المكلف	النافذة رقم 8.1.4
180	نافذة تسيير المكلفين بعد إدخال معلومات المكلف	النافذة رقم 9.1.4
181	نافذة البدء العمل على تصريح المكلف (G.50)	النافذة رقم 10.1.4
182	نافذة توضح إدخال فترة التصريح	النافذة رقم 11.1.4
183	نافذة بدء العمل على إدخال المعلومات المتعلقة بفواتير الشراء المسترجعة و الفواتير المنجزة	النافذة رقم 12.1.4
184	نافذة بدء العمل على إدخال المعلومات المتعلقة بفواتير الشراء المسترجعة	النافذة رقم 13.1.4
185	نافذة الفواتير المسترجعة قبل إدخال المعلومات	النافذة رقم 14.1.4
186	نافذة الفواتير المسترجعة بعد إدخال المعلومات	النافذة رقم 15.1.4
187	نافذة بدء العمل على إدخال المعلومات المتعلقة بالفواتير المنجزة	النافذة رقم 16.1.4
188	نافذة الفواتير المنجزة قبل إدخال المعلومات	النافذة رقم 17.1.4
189	نافذة الفواتير المنجزة بعد إدخال المعلومات	النافذة رقم 18.1.4
190	الانتقال إلى نافذة حساب TAP و IRG و D.T	النافذة رقم 19.1.4
191	إدخال المعلومات المتعلقة بـ TAP و IRG و D.T	النافذة رقم 20.1.4
192	نافذة إدخال المعلومات المتعلقة بـ TVA	النافذة رقم 21.1.4
193	نافذة إدخال المعلومات المتعلقة بـ TVA بعد عملية الإستيراد	النافذة رقم 22.1.4
194	نافذة ملخص الضرائب و الرسوم التي ستسدد	النافذة رقم 23.1.4
195	نافذة البدء في إرسال قاعدة البيانات الى إدارة الضرائب	النافذة رقم 24.1.4
196	نافذة تسمح بعرض مكان إرسال قاعدة بيانات المكلف المكتملة	النافذة رقم 25.1.4

## جدول نوافذ البرنامج الخاص بالإدارة الجبائية

الصفحة	تسمية النافذة	النافذة
197	نافذة ترحيبية	النافذة رقم 1.2.4
198	النافذة الرئيسية	النافذة رقم 2.2.4
199	عرض أوامر القائمة المنسدلة <b>Session</b>	النافذة رقم 3.2.4
200	نافذة تحديد مكان قاعدة بيانات الإدارة الجبائية	النافذة رقم 4.2.4
201	نافذة البدء في إستيراد قاعدة بيانات المكلف	النافذة رقم 5.2.4
202	نافذة تحديد مكان قاعدة بيانات المكلف	النافذة رقم 6.2.4
203	رسالة إعلام بنجاح إستيراد قاعدة بيانات المكلف	النافذة رقم 7.2.4
204	نافذة البدء في تسيير المكلفين الموجودين في قاعدة بيانات المكلف	النافذة رقم 8.2.4
205	نافذة تسيير المكلفين الموجودين في قاعدة بيانات المكلف	النافذة رقم 9.2.4
206	نافذة البدء في تسيير الفواتير غير مصرح بها	النافذة رقم 10.2.4
207	نافذة تسيير الفواتير غير مصرح بها	النافذة رقم 11.2.4
208	نافذة البدء في عمليات الرقابة القبلية على قاعدة بيانات المكلف	النافذة رقم 12.2.4
209	نافذة تسمح بالقيام بعمليات الرقابة القبلية	النافذة رقم 13.2.4
210	نافذة البدء في تسيير ملف المدلسين	النافذة رقم 14.2.4
211	نافذة تسيير ملف المدلسين	النافذة رقم 15.2.4
212	نافذة البدء في معاينة المعلومات الموجودة في قاعدة المكلف	النافذة رقم 16.2.4
213	نافذة تسمح بمعاينة المعلومات الموجودة في قاعدة المكلف	النافذة رقم 17.2.4
214	نافذة تسمح بمعاينة الفواتير المصرح بها الموجودة في قاعدة المكلف	النافذة رقم 18.2.4
215	نافذة تسمح بمعاينة الفواتير المنجزة الموجودة في قاعدة المكلف	النافذة رقم 19.2.4
216	نافذة تسمح بمعاينة الفواتير القابلة للإسترجاع الموجودة في قاعدة المكلف	النافذة رقم 20.2.4
217	نافذة تسمح بمعاينة الفواتير المسترجعة الموجودة في قاعدة المكلف	النافذة رقم 21.2.4
218	نافذة تسمح بمعاينة الفواتير الغير قابلة للإسترجاع الموجودة في قاعدة المكلف	النافذة رقم 22.2.4
219	نافذة توضح وضعية المكلف اتجاه الإدارة الجبائية	النافذة رقم 23.2.4

## قائمة الاختصارات والرموز

الاختصار/الرمز	الدلالة
CNIS	المركز الوطني للإعلام الآلي و الإحصائيات
DOI	مديرية التنظيم و الإعلام الآلي
DGI	المديرية العامة للضرائب
CDI	مركز الضرائب
CDPI	المراكز الجوارية للضرائب
DGE	مديرية كبريات المؤسسات
DIW	مديرية الضرائب الولائية
DOF	مديرية العمليات الجبائية
DRI	المديرية الجهوية للضرائب
DRV	مديرية الأبحاث و المراجعات
G.50	حافطة إشعار بتسديد الضرائب و الرسوم للخاضعين للرسم على القيمة المضافة
G.50.A	حافطة إشعار بتسديد الضرائب و الرسوم لغير الخاضعين للرسم على القيمة المضافة
IBS	ضريبة على أرباح الشركات
IGSF	المفتشية العامة للمصالح الجبائية
NIS	رقم التعيين الإحصائي
OCDE	منظمة التعاون و التنمية الإقتصادية
ONS	الديوان الوطني للإحصائيات
Rôle	جدول فرض الضريبة
SRV	مصلحة الأبحاث و المراجعات
TAP	الرسم على النشاط المهني
Taxies	محرر الفواتير الوهمية
TVA	الرسم على القيمة المضافة
V.A.S.F.E	المراقبة المعمقة لمجمل الوضعية الإجمالية
IRG/Bic	ضريبة على الدخل الإجمالي صنف أرباح صناعية و تجارية
V.C	مراقبة المحاسبة
MF	وزارة المالية
DCX	مديرية المنازعات الجبائية

## قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
246	صورة برنامج تسيير المكلفين بمديرية كبريات المؤسسات	الملحق رقم 01
247	قائمة مقارنة الميزانيات	الملحق رقم 02
248	كشف المحاسبة	الملحق رقم 03
249	إشعار بالتحقيق في المحاسبة	الملحق رقم 04
250	تصريح بالوجود	الملحق رقم 05
251	مطبوعة G.50	الملحق رقم 06
252	مطبوعة G.50.A	الملحق رقم 07
253	قائمة العملاء	الملحق رقم 08
254	شكل يوضح سير المعلومة الجمركية	الملحق رقم 09
255	وضعية الممتلكات و المظاهر الخارجية للثروة	الملحق رقم 10

# المقدمة

## المقدمة

تعرف معظم دول العالم تزايداً كبيراً في النفقات العامة، من سنة إلى أخرى، خاصة بعد تخلي الدولة الحديثة عن الأفكار الكلاسيكية التي كانت تلزمها بالحياد في العملية الاقتصادية، وإنحصار دورها في تحقيق العدالة والأمن والدفاع وفقاً للمفهوم التقليدي، وعليه فدور الدولة المتدخلة اليوم فرض على السلطات العمومية - ومهما اختلفت توجهاتها وسياساتها الاقتصادية - أن تعمل على توفير الموارد المالية الدائمة واللازمة لمواجهة النفقات العامة المتزايدة، بفعل تعدد مجالات التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية وغيرها، وإختلفت هذه الموارد وتباينت أهميتها حسب تطور دور الدولة ومدى تدخلها في النشاط الاقتصادي، فالسمة البارزة في العصر الحديث أنها تجعل من الضريبة محرك نشاطها الأساسي، وذلك بالنظر إلى المزايا والخصائص المتعددة التي تميز هذا المورد عن غيره من الموارد الأخرى، فالضريبة إذن أداة تمويلية تكفل تغطية مستمرة و متنوعة ومتجددة للنفقات العامة، كما أنها وسيلة فاعلة للتدخل وتوجيه السياسة الاقتصادية والاجتماعية للدولة، بما يكفل تحقيق مختلف التوازنات والأهداف المسطرة من طرف السلطات العمومية.

والجزائر بإعتبارها واحدة من الدول التي عرفت فيها النفقات العمومية ارتفاعاً مذهلاً منذ الإستقلال، فإنها أخذت على عاتقها ضرورة الإعتماد على مصادر تمويلية مستقرة، لمواجهة عمليات الإنفاق الاقتصادية، الاجتماعية والثقافية وغيرها، لذا جعلت من الجباية المحور الأساسي والركيزة الأساسية لتمويل الخزينة العامة للدولة، إلا أن تحليل الموارد الجبائية للدولة يظهر بصورة واضحة أن الجباية البترولية تمثل حجر الزاوية في عملية تمويل الخزينة العمومية، وفي المقابل نلاحظ نقص الموارد الأخرى، لاسيما الجباية العادية والتي تمثل المصدر المستقر والدائم في ظل تباين حصيلة الجباية البترولية، فقد أدت أزمة انخفاض أسعار البترول في سنة 1986م إلى صعوبات هيكلية، وإنجر عنه فقدان مبالغ ضخمة أوقعت الميزانية العامة للدولة في عجز دائم، مما اضطر السلطات إلى القيام بوضع برامج ومخططات للاستقرار والتصحيح الهيكلي، حيث تم إعتماد سياسات متنوعة كان الهدف منها التحكم في ميزان المدفوعات، والمالية العامة والبحث عن مصادر تمويل بعيدة عن رهانات وهزات الأسواق الدولية، وهو ما يتطلب إعادة النظر في معظم التشريعات القائمة وتكييفها مع التوجهات الجديدة.

وضمن هذا السياق برزت حاجة السلطات العامة إلى إقامة نظام جبائي يهدف إلى زيادة دور ومساهمة الجباية العادية في تمويل الخزينة، وبالتالي مواجهة متطلبات الإنفاق العام كمصدر دائم ومستقر، مما يتطلب القيام بعدة إصلاحات خاصة في بداية التسعينات كانت تهدف أساساً إلى جعل النظام الجبائي الوطني في مستوى التحولات الاقتصادية حتى يكون ذا فعالية و مردودية كافية.

وعليه فمواجهة السلبات والانتقادات المختلفة للنظام الجبائي السابق، ولتفعيل دور الجباية العادية جاء الإصلاح الجبائي في سنة 1992 الذي مس على الخصوص الضرائب المباشرة

والرسم على رقم الأعمال، إضافة إلى تنظيم وتحديث الإدارة الجبائية، وجعل النظام الضريبي الجزائري نظاما تصريحيًا، يعتمد على إقرار المكلفين بمدخلاتهم ومعاملاتهم الخاضعة للإقتطاع الضريبي، إنطلاقًا من شعورهم بالمسؤولية و وعيهم بأهمية مساهمة كل فرد منهم في تمويل النفقات العمومية، وبالتالي تحمل الأعباء الضريبية، غير أن فعالية وإيجابيات هذا النظام التصريحي الجبائي يقابله وجود شريحة من المكلفين ترى في الضريبة تقييدًا لحرية التملك، و تجعلهم يعتمدون على كل الوسائل والطرق التي تمكنهم من التهرب من دفعها أو التقليل من قيمتها قدر المستطاع.

### إشكالية الدراسة:

من خلال ما سبق فإن الإشكالية التي نسعى لمعالجتها من خلال هذه الدراسة تتمثل أساسًا

في السؤال الرئيسي التالي :

ما مدى فعالية ضبط نظام التصريحات الجبائية في التقليل من الغش الضريبي في الجزائر ؟

وفي ظل هذا التساؤل الرئيسي وضمن سياق الإجابة عنه يمكننا أن نطرح التساؤلات الفرعية

التالية و التي يثيرها الموضوع:

- ماذا نعني بالغش الضريبي والتهرب الضريبي ؟

- ما هي أسبابهما وآثارهما ؟

- هل الإدارة الجبائية مؤهلة للحد من الغش الضريبي ؟

- ما هو دور الرقابة الجبائية في الحد من الغش الضريبي ؟

### فرضيات البحث:

للإجابة عن إشكالية الموضوع ومختلف التساؤلات التي يطرحها إرتأينا الفرضيات التالية:

1- الإدارة الجبائية ليست مؤهلة بشكل كاف لمحاربة ظاهرة الغش الضريبي.

2- إن الرقابة الجبائية أداة فعالة لمكافحة ظاهرة الغش الضريبي و التهرب الضريبي و لا يتم ذلك إلا بوجود إدارة كفؤة ذات نظام معلوماتي فعال تعمل على خلق بيئة تساعد على إيجاد ثقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين.

3- إن ضبط نظام التصريحات الجبائية سيكون له الأثر الإيجابي في التقليل من ظاهرة الغش الضريبي.

### أسباب اختيار البحث :

- الرغبة الشخصية في الإلمام بموضوع الجباية بشكل عام، و ميدان مكافحة الغش والتهرب الضريبي بشكل خاص.

- على المستوى الجزئي إن التحكم في جباية المؤسسة شرط ضروري لنجاح مسير المؤسسة في تسيير مؤسسته، لأن مختلف الضرائب والرسوم التي تفرض على المؤسسة بشكل مبالغ فيه قد تؤدي إلى إفلاسها، لاسيما إذا كانت المنظومة الجبائية ضعيفة، كما أن تحكم مسير المؤسسة في العلاقة بينه وبين إدارة الضرائب بشكل جيد يمكنه من التمييز بين السلوك الجبائي المشروع ( التهرب الضريبي المشروع ) والسلوك غير المشروع ( الغش الضريبي ) من أجل تفاديته.

وعلى المستوى الكلي يؤدي الغش الضريبي إلى تقليص موارد الدولة، وبالتالي نقص تمويل نفقات ومتطلبات التنمية الاقتصادية.

### المنهج المتبع:

من أجل الإجابة عن إشكالية البحث ومختلف الأسئلة الفرعية التي يطرحها ولإثبات صحة أو نفي الفرضيات المقدمة تم المزج بين المنهج الوصفي والتحليلي في مختلف أقسام البحث.

### الدراسات السابقة :

وقد استفدنا في بحثنا هذا من عدة أعمال كانت قد سبقت بحثنا هذا نذكر منها:

- مراد ناصر، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب دراسة حالة الجزائر.
- محمد فلاح، الغش الجبائي وتأثيره على دور الجباية في التنمية الاقتصادية (حالة الجزائر) رسالة ماجستير مقدمة في معهد العلوم الاقتصادية جامعة الجزائر سنة 1998.
- نصيرة يحيوي، دراسة حول التهرب والغش الضريبي حالة الجزائر مذكرة ماجستير سنة 1998 مقدمة في جامعة الجزائر.
- قارة ملاك، دراسة حول التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير سنة 2003 جامعة قسنطينة.
- عيسى بولخوخ دراسة حول الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي - دراسة حالة ولاية باتنة، مذكرة ماجستير مقدمة بجامعة باتنة سنة 2004.

### أهمية الدراسة :

تكمن أهمية الدراسة في معالجة ظاهرة حساسة ومضرة بالإقتصاد الوطني متمثلة في الغش الضريبي، وهذه ظاهرة إقتصادية مرضية تمس أغلب الإقتصادات الحديثة و لذلك إتخذت بعدا دوليا، بالإضافة إلى الدور الكبير الذي يلعبه التحكم الجيد في الجباية من قبل مسير المؤسسة بهدف إنجاح مؤسسته و العمل على ازدهارها وتطورها، والتي يمكن أن يؤثر عدم التحكم فيها سلبا على المؤسسة، و هنا تكمن أهمية هذا الموضوع.

### مساهمة الدراسة

يتناول هذا البحث ظاهرة الغش و التهرب الضريبي التي يعاني منها الإقتصاد الجزائري و سبل مكافحتها، عن طريق ضبط نظام التصريحات الجبائية و إقتراح أتممة هذه التصريحات كخطوة أولى نحو توسعة هذا الموضوع إلى أتممة نظام التصريحات المحاسبية والجبائية في الجزائر.

### خطة الدراسة

وللإجابة على التساؤل المركزي و التساؤلات الفرعية المطروحة عمدنا إلى تقسيم الدراسة إلى أربعة فصول حيث تناولنا في الفصل الأول الإطار النظري العام لظاهرة الغش والتهرب الضريبي، وإستعرضنا فيه بعض التعاريف لكل من الغش والتهرب الضريبي، و عناصره، و طرق و وسائل الغش الضريبي وأسبابه و طرق تقديره.

أما في الفصل الثاني والذي درسنا فيه الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة ظاهرة الغش الضريبي و الذي تطرقنا فيه أيضا إلى تعريف الرقابة الجبائية ، وإطارها القانوني والتنظيمي وكذا الهياكل الجديدة المستحدثة في الإدارة الجبائية لمكافحة وضبط الغش الضريبي، ثم طرق تنفيذ الرقابة الجبائية.

في الفصل الثالث فقد تناولنا فيه نظام المعلومات الجبائية التصريحية ودورها في التقليل من الغش الضريبي، وقد إستعرضنا فيه أهمية المعلومة الجبائية بالنسبة لإدارة الجبائية، ودرسنا المصادر الداخلية والخارجية للمعلومة الجبائية، والمصالح المعنية بالبحث عن المعلومة الجبائية ووسائل البحث عنها وجمعها من مختلف الإدارات والهيئات ومشاركتها في هذه العملية، وفي آخر هذا الفصل إستعرضنا عملية إستغلال وتسيير المعلومة الجبائية.

كما خصصنا الفصل الرابع إلى إقتراح برنامج لضبط نظام التصريحات الجبائية ليحل محل النظام التصريحي الحالي، والذي من شأنه أن يسهل عملية الرقابة الجبائية ومتابعة جميع المكلفين بالضريبة حتى تتمكن الإدارة الجبائية من التقليل من ظاهرة الغش والتهرب الضريبيين.

و ختمنا هذه الدراسة بنتائج و توصيات هي من الأهمية بمكان حيث يمكن أن تفيد في التقليل من ظاهرتي الغش و التهرب الضريبيين فيما لو تم الأخذ بها.

#### صعوبات الدراسة:

- قلة المراجع والمصادر المتعلقة بالموضوع.
- بعض الصعوبات المتمثلة في الحصول على المعلومات من الجهات الرسمية والموقف السلبي من طرف بعض المسؤولين.

# الفصل الأول : الإطار النظري العام لظاهرة الغش والتهرب الضريبي

## تمهيد

تعد الضريبة عبئا على المكلف بها، بحيث لا يوجد لها مقابل مباشر وإنما يدفعها بإعتباره عضوا في المجتمع، ومساهمة منه في النفقات العامة، و من هنا تظهر فكرة التملص من الواجبات الجبائية وتفادي تحمل العبء الضريبي، ولتحقيق هذا الغرض قد يستعمل الفرد تقنيات وطرق مختلفة من البسيطة والعادية إلى تلك المعقدة وهذا ما يصطلح عليه ظاهرة الغش والتهرب الضريبي.

إن المتتبع للحياة الإقتصادية لأي بلد كان ومهما كانت درجة التقدم فيه، إلا و يجد أنه يعاني من ظاهرة الغش والتهرب الضريبي التي تتسبب في تخفيض الحصيلة الجبائية للدولة.

لذلك سنحاول في هذا المجال التعرف على ظاهرة التهرب والغش الضريبي من خلال التطرق إلى بعض التعاريف التي جاء بها بعض الباحثين، حيث إستعملت عبارات ومصطلحات للدلالة على هذه الظاهرة، و نظرا لمعناها المتقارب مما أدى إلى زيادة الإبهام والغموض خاصة فيما يتعلق بمشكل التكييف القانوني للظاهرة، وأما مشكل عدم الدقة الاصطلاحية فيرجع إلى مجموعة مختلفة من المصطلحات التي كتفت غموض الظاهرة، فهناك من يتحدث عن الغش وهناك من يتحدث عن التهرب وآخرون عن الإقتصاد غير القانوني أو الإقتصاد الموازي... الخ، فقد اجتمعت حول الظاهرة مجموعة من المصطلحات والعبارات والصور جعلت فهمها صعبا، وقد حاول كل باحث تناول هذه الظاهرة بالدراسة والتحليل وإعطائها تعريفا خاصا يختلف باختلاف وجهة النظر التي إنطلق منها، والحقيقة أنه لا يمكن وضع حدود للظاهرة والقول أنها محدودة أو غير محدودة وهذا معناه إتساع المجال أمام المكلفين الذين يريدون التملص من أداء الضريبة ونظرا لحجم، وتنوع وأهمية الإمكانيات التي تستعمل من قبل هؤلاء المكلفين فإنه يعتبر من غير الممكن حصر الغش الضريبي بدقة وكل باحث يعطي للظاهرة تعريف ومفهوم من ناحية معينة، وبالتالي وجد إختلاف في تحديد مفهوم دقيق لهذه الظاهرة، لذلك سنقوم بإدراج عدة تعاريف لها لتسليط الضوء على مختلف جوانبها.

## المبحث الأول : مفاهيم أساسية حول الغش و التهرب الضريبي

إن التطرق لظاهرة الغش و التهرب الضريبي يؤدي إلى طرح تساؤلات عديدة تتعلق بتحديد مفهوم واضح لها و الإحاطة بها و عرض تصنيفاتها و مختلف المفاهيم الموازية التي تتداخل و تترايط معها و عليه سنتطرق في هذا المبحث إلى المطالب التالية :

### المطلب الأول : الغش الضريبي

لقد تعددت آراء و تعاريف الباحثين في ظاهرة الغش الضريبي، إذ من الصعب إعطاء تعريف شامل يحظى بإجماع واسع نظرا لإختلاف الزاوية التي ينظر منها كل باحث، لذلك سنورد هنا بعض التعاريف لهذه الظاهرة و كذلك تصنيفات هذه الظاهرة.

#### 1- تعريفات الغش الضريبي

- تعريف Lucien Mehl

" يعرف الغش الضريبي بأنه خرق للقانون الجبائي بهدف التخلص من الضريبة و تخفيض و عاؤها."<sup>1</sup>

- تعريف Camille Rosier

" يشمل الغش الضريبي كل الحركات و العمليات القانونية و المحاسبية و كل الوسائل و الترتيبات و التدابير التي يلجأ إليها المكلف أو الغير بهدف التخلص من دفع الضرائب و المساهمات."<sup>2</sup>

- تعريف Margairaz André

" يمكن القول بأن هناك غش عندما تطبق الوسائل التي تسمح بالتخلص من الضريبة في حين أن المشرع لم يسمح بذلك، فالغش الضريبي بمعناه العام هو كل عمل تام قائم على سوء نية صاحبه بهدف التغليب و التضليل."<sup>3</sup>

- تعريف جامع أحمد

" هو محاولة الشخص عدم دفع الضريبة المستحقة عليه بإتباع طرق و أساليب مخالفة للقانون و تحمل طابع الغش و غيره."<sup>4</sup>

- تعريف Delahaye Thomas

" الغش الضريبي هو مخالفة للقانون الجبائي."<sup>5</sup>

<sup>1</sup>-Margairaz André, *la fraude fiscales et ses succédanées, Comment on échappe à l'impôt*, édition Blonay, Suisse, 1988, P : 27 .

<sup>2</sup>- Ibid, P : 28.

<sup>3</sup>- Idem

<sup>4</sup>- جامع أحمد، علم المالية، فن المالية العامة، الجزء الأول، الطبعة 2، دار النشر العربية، القاهرة، 1975، ص 244-245.

<sup>5</sup>- Delahaye Thomas, *Le Choix de la Voie moins imposée*, édition Bruylant, Bruxelles, 1977, P : 164.

## تعريف القانون الجبائي الجزائري

" كل محاولة للتخلص من الضريبة بإستعمال طرق تدليسية في إقرار أساس الضرائب و الرسوم التي يخضع لها المكلف أو تصفيتها كلياً أو جزئياً.<sup>1</sup> و من خلال هذه التعاريف نلاحظ أنها تتفق حول النقاط التالية:

- الغش الضريبي هو المخالفة الواضحة و الصريحة لنصوص القانون الجبائي.
- يتم الغش الضريبي بوسائل مادية أو محاسبية و غيرها من أجل عدم دفع الضريبة.
- يهدف الغش إلى التخلص من الضريبة.

لذلك يمكن أن نوجز مختلف التعاريف السابقة في التعريف التالي للغش الضريبي " هي كل مخالفة واضحة وصريحة للقانون الجبائي بإستعمال وسائل مادية و محاسبية وغيرها من أجل التخلص من الضريبة سواء بشكل جزئي أو بشكل كلي.

## 2- تصنيفات الغش الضريبي

يعبر عن الغش الضريبي أحيانا بالتهرب الضريبي غير المشروع في مقابلة التهرب المشروع أو ما يسمى التجنب الضريبي وتوجد عدة تصنيفات للغش الضريبي نذكر منها مايلي :

### 1-2- الغش البسيط و الغش المعقد

#### 1-1-2- الغش البسيط

يتمثل هذا النوع من الغش في كل محاولة متعمدة من أجل دفع ضريبة أقل، وهذا من خلال تقديم تصريحات ناقصة، تتضمن بيانات ناقصة أو خاطئة بسوء نية، أو التأخر في تقديمها أو عدم تقديمها نهائياً، فهو إذا : كل تصرف أو إغفال مرتكب من أجل التخلص من الضريبة.<sup>2</sup>

#### 2-1-2- الغش المعقد

يمكن تعريفه بأنه غش بسيط مقرون بممارسات تدليسية، أي أن المكلف يستعمل أساليب ماهرة تمكنه من التخلص من الضريبة، وكذلك مسح كل الآثار التي قد تؤدي إلى كشف مغالطاته.<sup>3</sup>

ويتميز هذا النوع من الغش بأنه يجمع عناصر الجريمة، أي أن الغش المعقد يتوفر على العناصر التالية :

- عنصر النية: أي أن المكلف على دراية بأن الفعل غير مشروع.
- العنصر المادي : و المتمثل في تخفيض أساس الضريبة.
- عنصر التدليس : و يعني لجوء المكلف إلى مسح كل الأدلة ترقباً لأي مراقبة محتملة.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> - المادة 1-303 - من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ( محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

<sup>2</sup> - Martinez Jean Claude, **La fraude fiscale**, PUF, Paris, 1984, P : 91.

<sup>3</sup> - Ibid, P : 93.

<sup>4</sup> - Ibid, P : 94.

## 2-2- الغش الوطني و الغش الدولي

في هذا النطاق يصنف الغش كما يلي :

### 2-2-1- الغش الوطني ( المحلي )

يمكن تعريفه بأنه كل إستعمال لطرق و ممارسات غش من قبل المكلف محاولة منه للتخلص بصفة غير شرعية من إلتزاماته الجبائية الناجمة عن التشريعات الجبائية الوطنية. و يمكن كذلك تعريفه بأنه كل غش يتم داخل حدود الدولة، يكون المكلف في مواجهة سلطات بلده فهو يخضع لقانون جبائي وحيد.<sup>1</sup>

### 2-2-2- الغش الدولي

يتمثل هذا النوع من الغش في عدم دفع الضريبة أو الضرائب داخل البلد و تحويل المداخل إلى بلد يتميز بجاذبية جبائية عن صح التعبير، وهذا بغية التقليل من المبالغ المقتطعة، وهذا النوع من الغش يرجع إلى التطور الكبير الذي عرفته التبادلات الدولية و النشاط الكبير الذي غير حركة رؤوس الأموال.<sup>2</sup>

## المطلب الثاني : التهرب الضريبي

على غرار ظاهرة الغش الضريبي عرفت ظاهرة التهرب الضريبي من قبل العديد من الباحثين لذلك سنورد هنا أهم التعاريف و تصنيفاتها و أشكالها كما يلي :

### 1- تعريفات التهرب الضريبي

يمكن أن نجل مختلف التعاريف التي تناولت موضوع التهرب الضريبي أو ما يعرف عند البعض التجنب الضريبي فيما يلي :

- تعريف Margairaze André

" التهرب الضريبي هو محاولة التملص من الضريبة في حدود القانون ".<sup>3</sup>

- تعريف Martinez Jean Claude

" التهرب الجبائي هو فن تفادي الوقوع خارج مجال القانون ".<sup>4</sup>

- تعريف Delahaye Thomas

" التهرب الضريبي هو أن يسعى المكلف إلى التخلص من الضريبة دون أن يخرق القانون الجبائي، و إنما يعمل على خلق وضعيات تسمح له بتحقيق ذلك ".<sup>5</sup>

<sup>1</sup>- Martinez Jean Claude, Op.Cit, P : 72.

<sup>2</sup>- سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي و آثارها على إقتصاديات الدول النامية، جامعة الإسكندرية، 1999، ص : 21.

<sup>3</sup>- Margairaz André, Op.Cit, P : 33.

<sup>4</sup>- Martinez Jean Claude, Op.Cit, P : 07.

<sup>5</sup>- Delahaye Thomas, Op.Cit, P : 25.

- تعريف جامع أحمد

" هو تخلص الفرد من دفع الضريبة دون إرتكاب أية مخالفة لنصوص التشريع الضريبي".<sup>1</sup>

- تعريف Gaudemet Paul Marie

"يقصد بالتهرب الضريبي أن يتخلص المكلف القانوني من دفع الضريبة دون مخالفة أحكام التشريع الضريبي القائم".<sup>2</sup>

- تعريف Cartou Louis

فإنه يعرف التهرب الضريبي على أنه " 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".<sup>3</sup>

و من أمثلة ذلك الضريبة على التركات، حيث يقوم المعني بالأمر بتقسيم أمواله على ورثته رغم أنه مازال على قيد الحياة في شكل هبات حتى لا تخضع أمواله للضريبة، فنجد أن هناك نوعا من التحايل يقوم به المكلف بطريقة قانونية.

و إذا كان التهرب الضريبي يعني إمتناع المكلف عن دفع الضريبة المستحقة كلها أو بعضها عن طريق إنكار حدوث الواقعة التي أنشأت الضريبة أو إخفاء بعض أو كل عناصر الوعاء الضريبي أو بإنكار قدرته على الدفع حتى يتم إسقاط الضريبة و هو ما يعرف عند البعض بالتجنب الضريبي أو المسار الأقل فرضا للضريبة أي إستغلال المكلف لبعض الثغرات القانونية بغية عدم تحقق الضريبة عليه بصورة صحيحة وعدم الإلتزام بدفعها و هذا الشكل من التهرب لا يتضمن أية مخالفة يعاقب عليها القانون، حيث يستعين المكلف في التهرب من الضريبة بأهل الخبرة و الإختصاص لإستنباط طرق التحايل، مستندين في ذلك إلى خلل أو ثغرة قانونية.<sup>4</sup>

2- تصنيفات التهرب الضريبي

يعبر عن التهرب الضريبي أحيانا بالغش الضريبي المشروع أو التجنب الضريبي "والغش الضريبي المشروع في الواقع هو عبارة مرادفة للتهرب الضريبي"،<sup>5</sup> و يتجلى التهرب في صنفين هما:

- التجنب الضريبي المقصود من المشرع الجبائي؛
- التجنب الضريبي غير المقصود من المشرع الجبائي.

<sup>1</sup> - جامع أحمد، مرجع سابق، ص 244.

<sup>2</sup> - Gaudemet Paul Marie, **Précis de Finances Publique**, édition Montchrestien, Tome 2, Paris, 1970, P : 314.

<sup>3</sup> - Cartou Louis, **Droit Fiscal international et européen**, 2 édition, Précis Dalloz, Paris, 1991, P : 259.

<sup>4</sup> - البطريق يونس أحمد، حامد عبد المجيد دراز، محمد أحمد عبد الله، مبادئ المالية العامة، دار شباب الجامعة، الإسكندرية، 1978، ص 157.

<sup>5</sup> - Martinez Jean Claude, Op.Cit, P : 06.

## 2-1- التجنب الضريبي المقصود من المشرع الجبائي

يلجأ المشرع الجبائي إلى التجنب الضريبي المقصود من أجل تحقيق أهداف معينة من خلال فرض ضرائب مرتفعة على نشاطات معينة أو سلع معينة للتقليل من إستيرادها و تشجيع المنتج الوطني أو للحد من إستهلاكها مثل السلع الكمالية أو إلغاء الضرائب على أنشطة محددة ضمن شروط معينة و حصرها في مناطق يتم إختيارها لتشجيع إنشاء مثل هذه المؤسسات في مناطق معينة مثل إقامة البنى التحتية في المناطق المعزولة أو تدعيم الاستثمار الفلاحي و الصناعي بالجنوب ، الإستثمار في إطار الوكالة الوطنية لتطوير الإستثمار (ANDI) ، الوكالة الوطنية لترقية تشغيل الشباب (ANSEJ) و غيرها.

## 2-2- التجنب الضريبي غير المقصود من المشرع الجبائي

و يتمثل هذا النوع من التهرب في إستغلال المكلف ثغرات القانون من أجل عدم دفع الضريبة، و ترجع هذه الثغرات في الغالب إلى نقص في التشريع و عدم إحكام صياغة المواد القانونية، فالمكلف بذلك لا ينتهك القانون أو يخالفها لأن المشرع هو الذي حدد له مجموعة من الإعفاءات و التخفيضات في بعض الضرائب الخاصة بأنشطة معينة، و يتميز التهرب الضريبي عن الغش الضريبي بعدم توفر أحد أركان الجريمة و هو العنصر الشرعي حيث أنه بدون توفر هذا العنصر أي عدم وجود النص القانوني فإن الجريمة لا تقوم وذلك بناء على المادة الأولى من قانون العقوبات " لا جريمة و لا عقوبة أو تدابير أمن بغير قانون"<sup>1</sup>، و من ثمة فلا يمكن متابعة و\*لا معاقبة مرتكبيه، "وقد جرى الفقه و القضاء في فرنسا و في مصر على منح الشخص الحق في تجنب الضريبة إستفادة من عدم إحكام صياغة النصوص القانونية وذلك تمسكا بمبدأ التفسير الضيق لنصوص التشريع الجبائي."<sup>2</sup>

## 3- أشكال التهرب الضريبي

بعد التعرض إلى مفهوم التهرب الضريبي و تصنيفاته نتطرق هنا لأشكال التهرب الضريبي و هي الحالات التي تمكن المكلف من التخلص من الضريبة دون مخالفة القانون وهي كما يلي :

### 3-1- الإمتناع

وهو أبسط طريقة للتهرب من الضريبة وبصورة أوضح، فإن المكلف يمتنع عن القيام بالواقعة أو التصرف الذي تفرض على أساسه الضريبة، ومثال ذلك إمتناع الشخص عن إستهلاك سلعة ما خاضعة لضريبة مرتفعة، و هذه الضريبة قد تكون مقصودة من طرف المشرع الذي يهدف إلى دفع الأفراد بطريقة غير مباشرة إلى التقليل من إستهلاك السلعة محل البحث مراعاة لإعتبارات إقتصادية أو إجتماعية مختلفة كالحد من إستيرادها توفيراً للعملات الأجنبية أو تشجيع إنتاج السلع البديلة لها

<sup>1</sup> - المادة 1 من الأمر رقم 66-156 المؤرخ في 08-07-1966 المتضمن قانون العقوبات.

<sup>2</sup> - جامع أحمد، مرجع سابق، ص245.

أو الحد من إستهلاكها حفظاً للصحة العامة،<sup>1</sup> و طريقة الإمتناع هذه تؤدي بالمكلف إلى تجنب دفع الضريبة كلياً أو جزئياً، و يكون عدم الدفع كلياً عندما يمتنع المكلف من إستهلاك السلع لتجنب دفع الضرائب على الإنفاق كما يستطيع أن يوظف كل ثروته في سندات قرض أصدرتها الدولة و أعفته و أعفت دخله من الضرائب لتشجيع الإكتتاب فيه فالمكلف لا يدفع أي ضريبة على ثروته كما يكون عدم الدفع جزئياً كأن يقلل من أرباحه الخاضعة للضريبة وذلك بالتقليل من نشاطه حتى لا يتجاوز الحد المقرر إخضاعه للضريبة.<sup>2</sup>

### 2-3- الإحلال

يتمثل الإحلال في أن المكلف عوض أن يوظف أمواله في أنشطة أخرى تكون معفاة أو مفروضة عليها ضريبة أقل،<sup>3</sup> و يتجسد ذلك مثلاً في الإستثمار في القطاع الفلاحي، ومن ناحية أخرى قد يستهدف المشرع هذه النتيجة تحقيقاً لأغراض معينة، و في هذا الإطار قد يشجع هذا الأخير الأفراد على التوجه نحو الإنتاج الزراعي من أجل تحقيق الإكتفاء الذاتي و خلق مناصب شغل و القضاء على البطالة و في هذه الحالة يحرص المشرع على إعفاء المتهمين بهذا الميدان من الضرائب و غالباً ما يكون هذا الإعفاء لمدة معينة تشجيعاً و تحفيزاً لهم، و هذا الإعفاء أو التقليل من الضرائب قد يمس أحيانا الإنتاج التقليدي أو الحرفي لما له من أهمية على الصعيد الثقافي و الحضاري.

### 3-3- الإستفادة من ثغرات القانون

قد يحتوي القانون الجبائي على ثغرات تسمح للمكلف أن يستفيد منها، و هذه الثغرات تكون نتيجة عدم إحكام هذه النصوص التي تجعل هذا المكلف يحصل على أرباح دون الخضوع للضريبة المقررة على مثل هذه الأرباح، و مثال على ذلك أن تقوم شركة ما بتوزيع جزء من أرباحها على المساهمين ليس في الصورة العادية أي توزيع مبلغ نقدي على كل مساهم و لكن في صورة أخرى هي زيادة رأسمالها بمقدار هذا الجزء من الأرباح و إصدار أسهم بها توزع مجاناً على المساهمين كل بقدر نصيبه في الأرباح و تستند الشركة في عدم دفع الضريبة على إيرادات القيم المنقولة المقررة على هذه الأرباح الموزعة على المساهمين إلى أنه لا يوجد نص صريح في التشريع الجبائي يقضي بفرض هذه الضريبة على السهم المجانية التي توزع على المساهمين.<sup>4</sup>

و ما يستنتج من هذه الحالات هو توفر سوء نية المكلف الذي يتجنب دفع الضريبة و بالتالي عدم تحميله لنصيبه كاملاً في الأعباء العامة، و نخلص إلى القول بأن على المشرع الجبائي أن يضبط النصوص القانونية و صياغتها صياغة دقيقة و واضحة لا تحمل غموض و بالتالي بسيطة لا يترك ثغرات يتم التأويل فيها أو تفهم على غير ما قصدته فعلاً.

<sup>1</sup> - المرجع السابق، ص 244.

<sup>2</sup> - Gaudemet Paul Marie, Op.cit, P : 315.

<sup>3</sup> - جامع أحمد، مرجع سابق، ص 245.

<sup>4</sup> - المرجع السابق، ص 244-245.

### المطلب الثالث : التفرقة بين الغش الضريبي و التهرب الضريبي

من خلال ما سبق نجد أن ظاهرة الغش الضريبي تتميز بكونها تعبر عن خرق القانون الجبائي و هو ما يعد عملا غير مشروع، بينما التهرب الضريبي يعبر عن تجنب مشروع للضريبة، إلا أن إعتقاد بعض الباحثين لمصطلح التهرب للتعبير عن الغش الضريبي أدى إلى حدوث خلط في كلا المفهومين، خصوصا أنهما يختلفان في الوسيلة و يشتركان في الغاية، حيث أن التهرب الضريبي يتم بطرق ووسائل قانونية أما الغش الضريبي فيتم عن طريق وسائل غير قانونية لكنهما في النهاية يهدفان إلى غاية واحدة وهي تجنب الضريبة، و تتجلى إشكالية تحديد مفهومهما بالنظر إلى الباحثين الذين درسوا هذه الظاهرة، و يظهر في هذا الإطار فريقان :

الفريق الأول : يرى أنه يوجد فرق بين التهرب و الغش الضريبي و هم المنظرين القانونيين الذين يرون أن الغش الضريبي غير مشروع لأنه يشكل مخالفة صريحة للقانون الجبائي و عدم الإمتثال له في حين أن التهرب الضريبي (التجنب الضريبي) مشروع، وذلك نتيجة لإستغلال الثغرات القانونية و بالتالي يكون المكلف في هذا المجال غير مسؤول، لأن المسؤول على وجود هذا الفراغ أو الثغرة القانونية هو المشرع الجبائي الذي سمح بوجودها.

أما الفريق الثاني و هم المنظرين الإقتصاديين الذين لا يجدون فرق بين الغش أو التهرب الضريبي وذلك لأن لهما نفس الآثار الإقتصادية و المالية على الحصيلة الجبائية و بالتالي على خزينة الدولة.

وفي هذا الصدد نجد أن الفريق الأول يؤكد على الجانب القانوني لظاهرة الغش و التهرب الضريبي، أما الفريق الثاني أي الإقتصاديين فإنهم يؤكدون على أثره على الحصيلة الجبائية، لذلك فإن الفريق الأول يميز بين الغش و التهرب بينما الفريق الثاني لا يميز بينهما لأن لهما نفس الآثار الإقتصادية و المالية على خزينة الدولة.

## المبحث الثاني : الدراسة القانونية لظاهرة الغش الضريبي

قد عمل المشرع الجبائي على وضع مواد قانونية للتقليل من ظاهرة التهرب و الغش الضريبي و تلاعب المكلفين بأرباحهم الحقيقية وإخفائها عن مصلحة الضرائب و بناء على هذه المواد القانونية يمكن تحليل جريمة الغش الضريبي إلى ثلاثة عناصر وهي عنصر شرعي، عنصر مادي، وعنصر معنوي، و سنتناول في هذا المبحث هذه العناصر الثلاثة و صور و جزاءات جريمة الغش الضريبي.

### المطلب الأول : عناصر الغش الضريبي

من الناحية القانونية لا تقوم جريمة الغش الضريبي إلا بتوفر ثلاث عناصر لازمة لوجودها و هي :

#### 1- العنصر الشرعي

يتكون العنصر الشرعي من النصوص القانونية التي تبين أن فعلا معينا يعتبر جريمة وأن هذه الجريمة تطبق عليها عقوبة محددة، حيث لا يمكن تجريم فعل دون نص قانوني والمبدأ العام في العنصر الشرعي منصوص عليه في المادة الأولى من قانون العقوبات الجزائي وهي " لا جريمة ولا عقوبة أو تدابير أمن بغير قانون."<sup>1</sup>

فقانون العقوبات عموما هو الذي يحدد الجرائم أي الأفعال غير المشروعة، كما يحدد لها عقوبات مناسبة، وبالتالي لا بد من خضوع الفعل لنص تجريم سواء وجد هذا النص في قانون العقوبات أو في القوانين المكملة له، وكون خضوع الفعل لنص تجريم يعني حصر مصادر التجريم والعقاب في النصوص التشريعية، وبهذا الحصر نشأ مبدأ أساسي يطلق عليه - مبدأ شرعية الجرائم والعقوبات - والنص القانوني الذي يجرم الفعل يجب أن يكون له مجال يسري فيه حتى يكون هذا الفعل خاضعا له ويضفي عليه صفة عدم الشرعية، والمشرع عندما يتدخل لتجريم فعل معين إنما يهدف من وراء ذلك إلى حماية حق أو مصلحة جديرة بالحماية.

وفي مجال الضرائب يهدف المشرع الجبائي بتجريمه لأفعال الغش الضريبي إلى حماية مصلحة الدولة، أي حماية المصلحة المتعلقة بالسياسة الاقتصادية للدولة، فيمنع بذلك " التهرب والغش الضريبي، باعتبار أن الضريبة هي الأداة التي تخدم السياسة الاجتماعية والاقتصادية للدولة"<sup>2</sup>.

والملاحظ في التشريعات الجبائية الجزائية أن المشرع الجبائي كثيرا ما يستعين بقانون العقوبات لتجريم بعض الأفعال التي تمس النظام الاقتصادي، وعلى سبيل المثال نجد أن المادة 408 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تنص على معاقبة كل من يقوم على أي نحو كان بتنظيم

<sup>1</sup> - المادة 1 من قانون العقوبات.

<sup>2</sup> - فرج رضا، شرح قانون العقوبات، الأحكام العامة للجريمة، الطبعة الثانية، الشركة الوطنية للنشر والتوزيع، الجزائر، 1976، ص : 203.

أو يحاول تنظيم الرافض الجماعي لأداء الضريبة بالعقوبات المنصوص عليها في المادة 418 من قانون العقوبات التي تقمع أنواع المس بحسن سير الإقتصاد الوطني.<sup>1</sup> حيث تنص المادة 418 من قانون العقوبات على ما يلي: " يعد مرتكبا لجريمة التخريب الإقتصادي و يعاقب بالسجن المؤقت من عشر إلى عشرين سنة كل من أحدث أو حاول أن يحدث معتمدا شغبا من شأنه أن يعرقل بالأجهزة الأساسية للإقتصاد الوطني أو يخفض من قدرة إنتاج الوسائل الاقتصادية".<sup>2</sup>

## 2- العنصر المادي

عند تحليل العنصر المادي لجريمة الغش الضريبي نلاحظ أنه يتكون من عنصرين متكاملين و لازميين لوجوده وهما:

- إستعمال الطرق الإحتيالية؛
- التملص الكلي أو الجزئي من دفع الضريبة.

### 2-1- إستعمال الطرق الإحتيالية

لا يقوم العنصر المادي لهذه الجريمة ما لم يستعمل الفاعل المتمثل في المكلف طرقا تدليسية أو طرقا إحتيالية، ولم يحدد المشرع الجبائي بصفة دقيقة الطرق التدليسية حيث اكتفى بسرد بعض الأعمال التي إعتبرها طرقا تدليسية أو إحتيالية على سبيل المثال، حيث ترك المجال مفتوحا أمام الإدارة الجبائية، كما أن هذه الطرق الإحتيالية أو التدليسية ديناميكية وتتغير على الدوام و غير مستقرة، و بالتالي لا يمكن تقييدها أو تحديدها، ويتضح من المادة 193-2 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة أنه يمكن وصف الطرق الإحتيالية بأنها إخفاء أو محاولة إخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة،<sup>3</sup> وهذا الإخفاء بإعتباره طريقة إحتيالية يقصد به التخلص و الإفلات من دفع الضريبة الواجبة قانونا، و يمكن أن يتخذ أشكالا أو صورا مختلفة، فما هي إذن الطرق الإحتيالية في هذه الجريمة ؟

حيث إستعمل المشرع الجبائي الجزائري لفظ الطرق الإحتيالية أو التدليسية كما إستعمل عبارة مناورات الغش للتعبير عن العنصر العام في كل جرائم الغش الضريبي على مستوى القوانين الجبائية المختلفة، كما أنه نص على العنصر الخاص بكل نوع من أنواع الجرائم الضريبية بالنسبة لكل قانون على حدى مع تحديده له.

ويمكن إستخلاص تعريف الطرق الإحتيالية على أساس أنه إخفاء لمبالغ تسري عليها الضريبة، وهذا الإخفاء يمكن أن يتمثل في تزوير البيانات التي يقدمها المكلف لإدارة الضرائب وكذا الدفاتر و الأوراق الأخرى، كما يمكن له أن يقدم فواتير شراء تتضمن مصروفات وهمية أو يقوم بإسقاط عناصر الإيرادات و إغفال قيد بعض المبيعات، و تقديم حسابات صورية لتأييد التصريحات الكاذبة أو تضخيم المشتريات و تخفيض المبيعات.

<sup>1</sup> - المادة 408 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

<sup>2</sup> - المادة 418 من الأمر رقم 75-47 المؤرخ في 17-06-1975 المتضمن تعديل قانون العقوبات.

<sup>3</sup> - المادة 193-2 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

ومن الطرق الإحتيالية كذلك مسك نوعين من الدفاتر بحيث يخفي الصحيحة منها و يقدم الثانية المزورة والتي تتضمن بعض العمليات دون البعض الآخر.

والمكلف يهدف بإستعمال الطرق الإحتيالية إلى إخفاء الحقيقة عن مصلحة الضرائب، ومتى تأكدت هذه الأخيرة من وقوع الإحتيال تلجأ إلى تطبيق العقوبات على المكلف المحتال أو المدلس، ولو تعهد بتصحيح ما قام به، كأن يقوم بزيادة رقم أرباحه و أعماله.

ولقد حدد المشرع الجبائي الطرق التدليسية في المادة 193-2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وهي<sup>1</sup> :

أ- الإخفاء أو محاولة الإخفاء من كل شخص مبالغ أو منتجات يفرض عليها الرسم على القيم المضافة من طرف أشخاص مدينين به وخصوصا البيع دون فواتير.

ب- تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للإستناد إليها عند طلب الحصول إما على تخفيض أو خصم أو إعفاء أو إسترجاع للرسم على القيمة المضافة، وإما الإستفادة من الإمتيازات الجبائية لصالح بعض الفئات من المدينين بالضريبة.

ج- القيام عمدا بنسيان تقييد، أو القيام بتقييد أو إجراء قيد في الحسابات غير صحيح أو وهمي في دفتر اليومية ودفتر الجرد المنصوص عليهما في المادتين 9 و 10 من القانون التجاري أو في الوثائق التي تحل محلها، ولا يطبق هذا الحكم إلا على المخالفات المتعلقة بالنشاطات التي تم إقفال حساباتها.

د- قيام المكلف بالضريبة بتدبير عدم إمكانية الدفع أو بوضع عوائق بطرق أخرى أمام تحصيل أي ضريبة أو رسم مدين به.

هـ - كل عمل أو فعل أو سلوك يقصد منه بوضوح تجنب أو تأخير دفع كل أو جزء من مبلغ الضرائب والرسوم كما هي مبينة في التصريحات المودعة.

و- ممارسة نشاط غير قانوني، يعتبر كذلك كل نشاط غير مسجل و / أو لا يتوفر على محاسبة قانونية محررة، تتم ممارسته كنشاط رئيسي أو ثانوي.

## 2-2- التملص الكلي أو الجزئي من الضريبة

إن التملص أو الإفلات من دفع الضريبة بإستعمال الطرق الإحتيالية يعتبر العنصر الثاني في العنصر المادي، والذي لا يكتمل إلا إذا ترتب عن تحايل المكلف تخلص أو تملص كلي أو جزئي من الضريبة أو الرسوم الواجبة الدفع، فالإفلات من الضريبة يمثل نتيجة لابد من وقوعها لقيام جريمة الغش الضريبي، ومن الضروري أن ترجع هذه النتيجة إلى الإخفاء المتمثل في إستعمال المكلف الطرق الإحتيالية، ووصول المكلف إلى التخلص الكلي أو الجزئي من الضريبة، والذي لا يمكن أن يتحقق إلا إذا أفلحت هذه الطرق الإحتيالية في تغليب وغش الإدارة الجبائية، والتخلص من أداء الضريبة يكون إما عن طريق ربط الضريبة ربطا خاطئا أو عن طريق الأداء الفعلي للضريبة كلها أو بعضها طبقا للتصريح المزور الذي يقدمه المكلف للإدارة الجبائية.

<sup>1</sup> - المادة 193-2- و- من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (محدثه إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

وقد إستعملت مختلف القوانين الجبائية للتعبير عن إمتناع المكلف من الدفع الكلي أو الجزئي للضريبة عبارات تختلف باختلاف النطاق الجبائي الذي تسري عليه الضريبة أو الرسم.

ففي المادة 1-303 - من قانون الضرائب المباشرة نجد عبارة " يعاقب كل من تملص أو حاول التملص بإستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفيته كليا أو جزئيا..."<sup>1</sup>، ونفس العبارة إستعملها المشرع في قانون الضرائب غير المباشرة في المادة 532 منه، وكذا في قانون الرسوم على رقم الأعمال في المادة 117، بينما نجد عبارة " كل من خفض أو حاول تخفيض الكل أو البعض من وعاء الضريبة...."و ذلك في المادة 1-119 - من قانون التسجيل ونفس العبارة في المادة 1-34 - من قانون الطابع.

### 3- العنصر المعنوي

إلى جانب العنصر الشرعي والمادي لا بد من توافر العنصر المعنوي والذي يتمثل في القصد الجنائي لدى المكلف ونيته الخاصة لنفسه والتي يقصد بها تقادي دفع الضريبة، ولا يختلف العنصر المعنوي في جريمة الغش الضريبي عن باقي الجرائم العادية والمتمثل في القصد العام، وهو أن المكلف على علم بالطابع غير الشرعي للإغفال أو التقليل في التصريحات المكتتبه، وأنه قام بذلك عن قصد، و يمكن أن يلحق بهذه الجريمة قصدا خاصا ويستخلص ذلك من فحوى المواد نفسها الواردة سابقا (التهرب، التملص من الضريبة كليا أو جزئيا...)، و يمكن تعريف القصد الجنائي بأنه إرادة الخروج على القانون بعمل أو بإمتناع، أو هو إرادة الإضرار بمصلحة القانون يفترض العلم به عند الفاعل<sup>2</sup>، لكن هذا القصد العام وحده لا يكفي لقيام جريمة الغش الضريبي بل لا بد من توافر قصد خاص قد نلخصه في الباعث الذي يؤدي و يدفع إلى إرتكاب مثل هذه الجرائم، أي توافر نية التملص الكلي أو الجزئي من الضريبة لدى المكلف وإعفاء نفسه من أداء حق الدولة للإضرار بمصلحة الخزينة العامة.

### المطلب الثاني : صور جريمة الغش الضريبي

علاوة على جريمة الغش الضريبي نصت مختلف القوانين الجبائية على صور أخرى للغش الضريبي وهي محاولة الغش و الإشتراك والعود ومنتطرق إليها فيما يلي :

<sup>1</sup> - المادة 1-303 - من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

<sup>2</sup> - فرج رضا، مرجع سابق، ص : 404.

## 1 - المحاولة

إن محاولة ارتكاب الجريمة أو الشروع فيها معاقب عليها في جميع جرائم الغش الضريبي بنص صريح من المشرع الجنائي عملاً بالمبدأ العام، و تنص المادة 303-1 من قانون الضرائب المباشرة على المحاولة في ارتكاب الغش الضريبي بعبارة " يعاقب كل من تملص أو حاول التملص بإستعمال طرق تدليسية..."<sup>1</sup>، ويقصد بالمحاولة أن المكلف بهذه الجريمة قد يتجاوز مرحلة التفكير والتخطيط لها ويتجه نحو تنفيذها فعلاً فيقال أنه شرع في تنفيذ الجريمة.

ومن المادة 30 من قانون العقوبات يمكن إستخلاص معنى المحاولة على أنها البدء بالشروع في التنفيذ مما يؤدي مباشرة إلى ارتكاب الجريمة إذا لم توقف لأسباب خارجة عن إرادة الفاعل ومن ثم يكفي لوقوع جريمة الغش الضريبي مباشرة إحدى طرق الإحتيال السالفة الذكر سواء تحققت النتيجة أو لم تتحقق لأسباب لا دخل لإرادة الفاعل فيها، ومثال على ذلك أن يقدم المكلف تصريحاً صحيحاً بإيرادته على الرغم من التزوير الذي شاب دفاتره لإخفاء بعض المبالغ التي تسري عليها الضريبة ثم يؤدي الضريبة في الميعاد وفقاً لهذا الإقرار، فهو قد شرع في ارتكاب الجريمة التي لم تكتمل من جانب العنصر المادي حيث أنه لم يتملص من دفع الضريبة وهو الهدف من الجريمة، والمحاولة أو الشروع معاقب عليها في جميع القوانين الجنائية بنفس العقوبة المقررة لمن قام فعلاً بالجريمة فالمحاولة تكفي لقيام الجريمة الضريبية.<sup>2</sup>

## 2- الإشتراك

كل النصوص الجنائية أجمعت على إعتبار الشريك مسؤولاً مسؤولاً جزائية كاملة وتطبق عليه العقوبات المقررة للفاعل الأصلي، كما أحالت هذه النصوص إلى قانون العقوبات في تعريف الشريك حيث تعرفه المادة 42 منه على أنه "يعتبر شريك في الجريمة من لم يشترك إشتراكاً مباشراً، لكنه ساعد بكل الطرق أو عاون الفاعل أو الفاعلين على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة مع علمه بذلك"<sup>3</sup>.

حيث نصت المادة 303 - 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة " تطبق على شركاء مرتكبي المخالفات والجنح المحدد نفس العقوبات المطبقة على مرتكبي هذه المخالفات أنفسهم، مع مراعاة أحكام المادة 306 من نفس القانون.

إن تعريف شركاء مرتكبي الجرائم والجنح المحدد بموجب المادة 42-2 من قانون العقوبات حيث تنص " يطبق على شركاء مرتكبي المخالفات المشار في الفقرة السابقة، ويعتبر على الخصوص كشركاء الأشخاص:

<sup>1</sup> - المادة 303-1 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

<sup>2</sup> - المادة 30 من قانون العقوبات.

<sup>3</sup> - المادة 42 من قانون العقوبات.

- الذين يتدخلون بصفة غير قانونية للإتجار في القيم المنقولة أو تحصيل قسائم في الخارج.  
- الذين قبضوا بإسمهم قسائم يملكها الغير".<sup>1</sup>

وكذلك تعتبر من أفعال المشاركة من ساهم في إعداد أو إستعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها، حيث تنص المادة 306 -1- من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في هذا الصدد على مايلي :

" يعاقب على المشاركة في إعداد أو إستعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها، من قبل وكيل أعمال أو خبير و بصفة أعم من قبل كل شخص أو شركة تتمثل مهنتها في مسك السجلات الحسابية أو في المساعدة على مسكها لعدة زبائن... ".<sup>2</sup>

ومن هذه النقطة سوف نبرز مدى المسؤولية الجنائية للمحاسبين والخبراء والمستشارين الجبائين ودورهم في قيام جريمة الغش الضريبي، وذلك بالنظر لما جاءت به المادة 42 من قانون العقوبات فالمساعدة في المجال الجبائي تعني المساعدة في الإحتيال بإخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة أو بإعتماد بيانات غير صحيحة في الإقرارات الضريبية، وحتى تقوم جريمة الإشتراك يجب على الفاعل أن يكون على علم بما يفعله وأن إرادته تتجه إلى تحقيق جريمة التملص من أداء الضريبة كلها أو بعضها.

فالشريك هو كل من ليست له صفة المكلف ولا يخضع قانونا للضريبة، ومن أمثلة ذلك كأن يساعد المدين الدائن على إخفاء بعض مبالغ الدين الخاضعة فوائدها للضريبة"<sup>3</sup>.

" أو كأن يتفق شخص مع المكلف على إصطناع فواتير من شأنها تخفيض الضريبة الواجبة قانونا عليه ويساعده على ذلك بأن يحررها و يقدمها إليه".<sup>4</sup>

كذلك قد يحصل الإشتراك كأن يطلب المكلف من وكيل أعماله أو خبيره أو مستشاره الجبائي مجرد محتويات محله وحساباته لتقديم التصريحات اللازمة لمصلحة الضرائب فيحرر له هذا الوكيل بيانات مزورة يقدمها المكلف للإدارة الجبائية بعد علمه بهذا التزوير.

وكذلك الأمر في إعتقاد إقرار أو أوراق ومستندات غير صحيحة من طرف المحاسب أو الخبير حيث أن الإعتقاد هنا يعتبر شرطا شكليا لصحة أو قبول هذه التصريحات، فإذا وقع الإعتقاد على بيانات غير صحيحة في الإقرار أو التصريح مع علم المحاسب بعدم صحتها، يعتبر هذا إشتراكا منه عن طريق المساعدة في ارتكاب الأفعال المتممة لجريمة التزوير في البيانات للتخلص من أداء الضريبة متى توافر لديه قصد مساعدة المكلف وتمكينه من التملص من دفع الضريبة، ومن هنا تظهر المسؤولية الجنائية للمحاسبين.

<sup>1</sup> - المادة 303-2- من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

<sup>2</sup> - المادة 306-1- من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

<sup>3</sup> - الشوربي البشري، جرائم الضرائب والرسوم، الطبعة الأولى، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، 1972، ص : 269.

<sup>4</sup> - المرجع السابق، ص : 270.

ونشير إلى أن القانون العام للضرائب في فرنسا يعاقب الخبير المحاسب القانوني في مساعدة المكلف على ارتكاب الغش الضريبي وقضت محكمة النقض الفرنسية بضرورة توافر قصد الغش لدى المحاسب لتقرير مسؤوليته الجنائية.<sup>1</sup>

### 3- العود

عمل به المشرع في الجريمة الضريبية وحددتها المادة 303 -3- من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بمهلة 5 سنوات، ومن أثر العود في هذه الجريمة مضاعفة العقوبات الجزائية والجبائية وهو يتحقق بإرتكاب جريمة مماثلة في خلال خمسة سنوات من تاريخ إرتكاب الجريمة الأولى أو من تاريخ صدور حكم الإدانة وهو يعتبر ظرفا مشددا، والتشديد هذا يظهر من خلال ما نصت عليه المادة المذكورة أعلاه - علاوة على مضاعفة العقوبة الجزائية والجبائية - توجد عقوبات أخرى تذكر منها المنع من ممارسة المهنة والعزل من ممارسة الوظيفة وغلق المؤسسة... الخ<sup>2</sup>.

### المطلب الثالث : الجزاءات على جريمة الغش الضريبي

إن مختلف القوانين الجبائية تتفق على إعتبار الغش الضريبي جنحة تخضع من حيث الجزاء إلى عقوبات جزائية وجبائية، والأمر الجديد في النصوص الجبائية أنها تقر كلها بالمسؤولية الجنائية للشخص المعنوي وهذا خروجاً على المبادئ العامة للقانون الجنائي الجزائي، وبصدد الجزاء سوف نبين على التوالي الأشخاص الخاضعين له ونتطرق بعدها إلى العقوبات المطبقة عليهم.

#### 1- الأشخاص الخاضعون للجزاء

##### 1-1- المكلف بالضريبة

نقصد بالمكلف بالضريبة كل مدين للخزينة العامة للدولة بمبالغ تتمثل في الضرائب أو الرسوم أو الحقوق والتي يتملص أو يحاول التملص منها كلياً أو جزئياً، وذلك بتقديمه لمصلحة الضرائب بيانات ناقصة تجعلها تحدد الضريبة أقل مما يجب عليه قانوناً.

##### 1-2- الشريك

إن الشريك في الجريمة الضريبية يتحمل المسؤولية الجزائية كاملة وتطبق عليه العقوبات المقررة للفاعل الأصلي وهو المكلف بالضريبة، فكل ما يتطلبه القانون لتجريم ومعاقبة عمل الشريك هو إرتباط عمله بفعل أصلي معاقب عليه وهو ذاته الفعل الإجرامي الموصوف في مختلف القوانين الجبائية.

<sup>1</sup> - المرجع السابق، ص: 271.

<sup>2</sup> - المادة 303-3 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي (2007).

### 1-3- الشخص المعنوي

إذا كان الشخص الطبيعي يخضع للمساءلة الجنائية والجبائية على ما يقوم من أفعال مخالفة للقانون الجنائي، فإن المشكل يطرح فيما إذا يجوز مساءلة الشخص المعنوي جنائياً، والأشخاص المعنوية نوعان :

- أشخاص معنوية عامة تخضع لأحكام القانون العام مثل الدولة والولاية والبلدية والمرافق العمومية.
- كل شخص معنوي خاص يخضع لأحكام القانون الخاص كالشركات المدنية والتجارية والجمعيات والمؤسسات الخاصة.

وقد تصدر من الشخص المعنوي عن طريق ممثليه القائمين بنشاطه مخالفات غير قانونية، وقد تكون هذه المخالفات داخلية في دائرة التجريم والعقاب والسؤال المطروح هو " من تسند إليه الجريمة وتفرض عليه العقوبة مع إعتبار أنها ذات طابع شخصي"<sup>1</sup>، وذلك لصعوبة تصور عقوبة جنائية تمس بالشخص المعنوي في ذاته إلا في ما يتعلق بالغرامة والمصادرة والحل.

وقد اختلفت الآراء في هذا الموضوع، فيرى البعض بأنه لا مجال لمعاقبة الشخص المعنوي جنائياً و يرى البعض الآخر أنه لا مانع من مساءلته، إلا أن الاتجاه السائد يقضي باستحالة تطبيق العقوبات المقيدة للحرية على الشخص المعنوي، ولكن لا تمنع من تقرير هذه المساءلة إذ أن هناك عقوبات يجوز تطبيقها عليها كالغرامة أو الحل أو المصادرة، وإذا كانت القاعدة العامة تقضي بعدم مساءلة الشخص المعنوي جنائياً لتعارضها مع مبدأ شخصية العقوبة، فالإستثناء على هذا المبدأ يتمثل في تقرير المشرع صراحة على عقاب الشخص المعنوي بما يلائمه من عقوبة مع تقرير مسؤولية ممثليه الشرعيين القائمين بنشاطه جنائياً، ولمعرفة الفاعل في الجريمة المنسوبة للشخص المعنوي يجب البحث في النص القانوني الذي أورد هذه الجريمة وغالباً ما تقع هذه المسؤولية أعلى ممثليه والذين لهم الصفة في أن يتفاوضوا بإسمه وفي هذا الصدد نصت المادة 303 - 9 من قانون الضرائب المباشرة أنه عند ارتكاب المخالفة من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص تقع عقوبة الحبس والعقوبات الملحقة على كل من المتصرفين و الممثلين الشرعيين أو القانونيين للمجموعة، وأضاف نفس المادة أن تطبيق الغرامات الجزائية يكون على ممثليه وعلى الشخص المعنوي نفسه دون الإخلال بتطبيق الغرامات الجنائية المنصوص على تطبيقها، و نفس الحكم تكرر في نص المادة 554 من قانون الضرائب غير المباشرة والمادة 138 من قانون الرسوم على رقم الأعمال وفي المادة 4-36 من قانون الطابع وفي المادة 4-121 من قانون التسجيل.

والملاحظ أن مسؤولية الشخص المعنوي ليست مطلقة بل ذكرها المشرع على سبيل الحصر، حيث تقع فقط على الشخص المعنوي التابع للقانون الخاص مستبعدة بذلك الدولة والمجموعات المحلية والهيئات العامة ذات الطابع الإداري.

<sup>1</sup> - الشوربي البشري، مرجع سابق، ص : 72.

## 2- العقوبات

إن القانون الجبائي ينص على نوعين من العقوبات عقوبات جزائية وأخرى جبائية، فالعقوبات الجزائية تتنوع إلى عقوبات أصلية وتبعية تتمثل الأولى في الحبس والغرامات المالية كما هو الحال في نصوص القانون العام ونتناولها بالدراسة عند التطرق إليها في الفقرة اللاحقة والثانية تبعية متمثلة في الحكم بمنع مزاوله مهنة الخبراء والمستشارين الجبائيين والمحاسبين، وعند الإقتضاء صدور قرار بغلق المؤسسة وكذلك نشر الحكم وتعليقه وأجمعت كل النصوص الجبائية على هذا الإجراء الأخير الذي يصبح إلزاميا في حالة العود.

والجدير بالملاحظة أن القوانين و التشريعات الجبائية قد أشارت في مجملها إلى عقوبات مماثلة سواء من حيث مدة الحبس أو من حيث مبلغ الغرامة وإلى جانب العقوبات الجزائية نجد العقوبات الجبائية وكون الموضوع يخص موضوع الضرائب نتطرق أولا إلى العقوبات الجبائية ثم ندرس العقوبات الجزائية.

### 2-1-1- العقوبات الجبائية

نجد في مختلف القوانين الجبائية نوعين من الجزاءات جزاءات مالية ذات طبيعة إدارية توقع من الإدارة الجبائية ذاتها، وجزاءات جنائية تصدر من المحاكم ضد مرتكبي المخالفات والمتابعين من طرفها.

والجزاءات الجبائية قد تكون مجرد زيادات تدفع علاوة على الضريبة المفروضة، وقد تكون غرامات مالية ذات طابع إداري تتمثل أساسا في الغرامات الجبائية (**Amendes fiscales**) المنصوص عليها في القوانين الجبائية المختلفة، وهي تختلف من قانون إلى آخر مضمونا ومقدارا، وعلينا أن نبين ماهية هذه الزيادات ثم بعد ذلك الغرامات الجبائية.

### 2-1-1-2- الزيادات

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

- النقص في تقديم التصريح؛<sup>1</sup>
- التأخير في تقديم التصريح؛<sup>2</sup>
- عدم التصريح.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - المادة 193-1- من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ( محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

<sup>2</sup> - المادة 192-1- من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (حولت إلى نظام الضريبة الجرافية في قانون المالية 2007) .

<sup>3</sup> - المادة 194-3- من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

ونشير إلى أن هذه الزيادات تفرض بنسبة 100 % على كامل الحقوق إذا كان مقدار الحقوق المتملص منها أقل من خمسة ملايين دينار جزائري ( 5.000.000 دج ) أو ما يعادلها وترفع إلى 200 % إذا كان مقدار الحقوق يفوق هذا المبلغ.<sup>1</sup>

### 2-1-2- الغرامات الجبائية

هي نوع خاص من الغرامات منصوص عليها في القوانين الجبائية وتقدر غالباً بنسبة معينة مما لم يؤدي من الضريبة، أو بمبلغ محدد بالنظر إلى المخالفة المرتكبة " الغرامة الضريبية هي غرامة إضافية تلحق بالضريبة الأصلية ".<sup>2</sup>

### 2-1-2-1- بالنسبة لقانون الضرائب المباشرة

تطبق الغرامات الجبائية في الحالات الآتية :

- عدم تقديم تصريح بالوجود وتحدد بمبلغ 30.000 دج؛<sup>3</sup>

- عدم إمساك الدفاتر المرقمة والمسجلة وتحدد بمبلغ 5.000 دج بالنسبة للضريبة الجزافية والتقدير الإداري؛<sup>4</sup>

- عرقلة أعوان الضرائب في القيام بمهامهم وتتراوح الغرامة ما بين 10.000 دج و 30.000 دج؛ وتحدد هذه الغرامة بـ 50.000 دج عندما يتأكد خلال المعاينة أن المحل مغلق لأسباب تهدف إلى منع المصالح من إجراء الرقابة.<sup>5</sup>

### 2-2-1-2- بالنسبة لقانون الضرائب غير المباشرة

هذا القانون يميز بين نوعين من الغرامات الجبائية:

- غرامة ثابتة تتراوح ما بين 5.000 دج و 25.000 دج بالنسبة لجميع المخالفات المتعلقة بالأحكام الخاصة بالضرائب غير المباشرة؛<sup>6</sup>

- غرامة نسبية تساوي مبلغ الحقوق المتملص منها على أن لا تقل عن 25.000 دج؛<sup>7</sup>

أما الأفعال المخالفة للقانون والخاضعة للغرامة نذكر من بينها:

- رفض تقديم الوثائق أو إتلافها قبل إنقضاء الأجل المحدد لحفظها، وتتراوح الغرامة المطبقة في هذه الحالة ما بين 1.000 دج و 10.000 دج؛<sup>8</sup>

- في كل زراعة للتبغ غير مطابقة للقانون تطبق غرامة جبائية يكون حدها الأدنى 500 دج؛<sup>9</sup>

<sup>1</sup> - المادة 193-2- من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

<sup>2</sup> - الشوربجي البشري، مرجع سابق، ص 60.

<sup>3</sup> - المادة 194-1- من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

<sup>4</sup> - المادة 194-3- من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

<sup>5</sup> - المادة 304 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

<sup>6</sup> - المادة 523 من قانون الضرائب غير المباشرة (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

<sup>7</sup> - المادة 524 من قانون الضرائب غير المباشرة (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

<sup>8</sup> - المادة 538 من قانون الضرائب غير المباشرة (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

<sup>9</sup> - المادة 527 من قانون الضرائب غير المباشرة (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

- في حالة مساهمة وكيل أعمال أو خبير جبائي في إعداد وثائق يتبين أنها غير صحيحة تطبق غرامة تتراوح بين 1.000 دج و 3.000 دج<sup>1</sup>؛

- عرقلة أعوان المراقبة الجبائية بأي وسيلة كانت أثناء تأدية مهامهم، وفي هذه الحالة تتراوح الغرامة ما بين 10.000 دج و 100.000 دج.<sup>2</sup>

#### 2-1-2- بالنسبة لقانون التسجيل

في حالة قيام المكلف بالتملص من رسوم التسجيل تطبق غرامة جبائية مساوية لأربعة أضعاف هذه الرسوم من دون أن تقل عن 5.000 دج<sup>3</sup>؛

بينما عند عرقلة المراقبة الجبائية من طرف المكلف تتراوح الغرامة ما بين 5.000 و 50.000 دج<sup>4</sup>؛

#### 2-1-2- بالنسبة لقانون الطابع

في حالة التملص من الرسوم الخاصة بالطابع تساوي الغرامة خمسة مرات هذه الرسوم دون أن تقل عن 2.000 دج<sup>5</sup>؛ أما في حالة عرقلة المراقبة الجبائية تتراوح الغرامة ما بين 10.000 دج إلى 100.000 دج<sup>6</sup>؛

#### 2-1-2- بالنسبة لقانون الرسوم على رقم الأعمال

كل مخالفة لأحكام هذا القانون تطبق غرامة جبائية تتراوح ما بين 500 دج إلى 2.500 دج؛ وفي حالة إستعمال طرق تدليسية ترفع الغرامة من 1.000 دج إلى 5.000 دج.<sup>7</sup> كذلك عند رفض تقديم الوثائق أو إتلافها قبل إنقضاء الآجال المحددة لحفظها يعاقب بغرامة جبائية تتراوح ما بين 1000 دج و 100.000 دج<sup>8</sup>.

#### 2-2- العقوبات الجزائية

إن القوانين الجبائية تشير إلى العقوبات الجزائية بالإضافة إلى العقوبات الجبائية، وكثيرا ما ترجع هذه القوانين إلى نصوص قانون العقوبات في توقيع العقاب على أفعال الغش الضريبي مثل المادة 418 منه، والتي تجعل من تنظيم أو محاولة تنظيم الرافض الجماعي لأداء الضرائب والرسوم من قبيل الجرائم الماسة بحسن سير الإقتصاد الوطني، والمادة 42-2- الخاصة بتعريف الشريك والمادة 53 والمتعلقة بالظروف المخففة،<sup>9</sup> وأيضا المادة 599 من قانون الإجراءات الجزائية التي تنص على الإكراه البدني، ونشير إلى أن العقوبات الجزائية تنفرع إلى عقوبات أصلية تحتوي على عقوبات سالبة للحرية وغرامات مالية وإلى عقوبات تبعية وسوف نحلل ذلك فيما يلي:

<sup>1</sup> - المادة 544 من قانون الضرائب غير المباشرة (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

<sup>2</sup> - المادة 537 من قانون الضرائب غير المباشرة (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

<sup>3</sup> - المادة 120-2 من قانون التسجيل (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

<sup>4</sup> - المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

<sup>5</sup> - المادة 35 من قانون الطابع (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

<sup>6</sup> - المادة 37 من قانون الطابع (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

<sup>7</sup> - المادة 114 من قانون الرسم على رقم الأعمال (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

<sup>8</sup> - المادة 122 من قانون الرسوم على رقم الأعمال (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

<sup>9</sup> - المادة 53 من قانون العقوبات المعدل و المتمم بالقانون رقم 82-04 المؤرخ في 13-02-1982.

## 2-2-1- العقوبات الأصلية

- تنص عليها القوانين الجبائية بنصوص صريحة وهي تتمثل في الحبس والغرامة، والملاحظ في القوانين الجبائية أنها اتفقت جميعها على ما يلي:
- عقوبة الحبس أو غرامة أو بإحدى العقوبتين فقط؛
  - تحول الجريمة من جنحة إلى جناية وتخضع للمادة 418 من قانون العقوبات التي تنص على السجن لمدة تتراوح ما بين 10 إلى 20 سنة إذا كان الضرر اللاحق بالخرينة العامة نتيجة التملص من الضريبة يتجاوز المبلغ الإجمالي عشرة ملايين دينار جزائري؛<sup>1</sup>
  - مضاعفة العقوبات في حالة العود والمحدد بخمس سنوات؛
  - عدم تطبيق الظروف المخففة فيما يخص العقوبة الجبائية وأبقت على هذا المبدأ فيما يخص العقوبة الجزائية ( الحبس والغرامة ) حيث يمكن إفادة المتهم بأحكام المادة 53 من قانون العقوبات متى توافرت الشروط؛
  - الجمع بين الغرامات الجزائية والغرامات الجبائية ( في جنحة الغش الضريبي )؛
  - تطبيق مبدأ التضامن بين الأشخاص فيما بينهم وبين هؤلاء والشركات في توقيع العقوبات المالية المحكوم بها ضدهم في حالة إدانتهم بنفس المخالفة.

## 2-2-2- العقوبات التكميلية

- نصت القوانين الجبائية على فرض العقوبات التكميلية على غرار قانون العقوبات، وتتمثل هذه العقوبات التكميلية فيما يلي:
- تحديد الإقامة؛
  - المنع من الإقامة؛
  - الحرمان من مباشرة بعض الحقوق؛
  - المصادرة الجزئية للأموال؛
  - حل الشخص الاعتباري.
- نشر الحكم وتعليقه وذلك على نفقة المحكوم عليه، ويكون هذا الإجراء إلزاميا في حالة العود؛<sup>2</sup>
- المنع من ممارسة النشاط التجاري للمكلف الذي صدر في حقه حكم نهائي بممارسة الغش الضريبي،<sup>3</sup> بالإضافة إلى منع من ممارسة المهنة بالنسبة إلى المستشار الجبائي أو المحاسب الذين إشتروا معه، ويعتبر هذا الإجراء من تدابير الأمن الشخصية التي نص عليها قانون العقوبات؛<sup>4</sup>
- غلق المؤسسة أو المحل مؤقتا؛<sup>5</sup>

<sup>1</sup> - المادة 303-1- من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

<sup>2</sup> - المادة 09 من قانون العقوبات.

<sup>3</sup> - المادة 29 من قانون المالية 2004، جريدة رسمية عدد 83 سنة 2003 (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

<sup>4</sup> - المادة 19 من قانون العقوبات.

<sup>5</sup> - المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

- مصادرة الأشياء موضوع الغش ووسائل التزوير، وقد إنفرد بهذا الحكم قانون الضرائب غير المباشرة في المادة 525 منه، وكذلك الأواني غير المصرح بها المستعملة في عمليات الصنع أو الحيازة وكذلك العربات أو الوسائل الأخرى المستعملة في نقل الأشياء المحجوزة.

- المنع من الدخول في الصفقات العمومية :

حيث تنص المادة 62 من قانون المالية 1997 " يمنع من المشاركة في الصفقات العمومية لمدة عشر سنوات، كل شخص حكم عليه بمقرر قضائي نهائي يثبت تورطه في الغش الضريبي."<sup>1</sup>

## المبحث الثالث : طرق وأساليب الغش الضريبي

إن الغش الضريبي يتجسد في الواقع عن طريق إستعمال المكلف طرق وأساليب وتقنيات مختلفة بهدف التقليل من الوعاء الضريبي سواء الدخل أو الربح أو حجم رقم الأعمال، وبالتالي التخلص من العبء الضريبي، لذلك سنستعرض هنا كيف يتم الغش الضريبي من طرف المكلف وماهي الإجراءات والطرق و الأساليب التي يلجأ إليها لتفادي الضريبة ؟ مع العلم أن المكلفين يتفنونون وابتكرون طرق عديدة للغش و التهرب الضريبي، وعملية حصر كل طرق وأساليب الغش الضريبي حصرا دقيقا وشاملا عملية صعبة للغاية، حيث أن هذا المجال مفتوح للمكلفين لخلق وابتكار كل ما يؤدي في النهاية إلى التخلص من الضريبة، ويمكن تصنيف طرق وأساليب الغش الضريبي كما يلي:

### المطلب الأول : التلاعب المحاسبي

بما أن معظم التشريعات الضريبية قائمة على أساس الإقرار، أي إلزام المكلف بتقديم تصريح على أرباحه لمختلف الأنشطة التي يمارسها، فإنه من البديهي أن معظم البيانات والمعلومات الموجودة في هذا التصريح يوفرها النظام المحاسبي، والذي يعد نظام قياس واتصال يعمل على تبويب وتسجيل وتلخيص العمليات المالية التي يقوم بها المكلف وإعطاء بيان دوري للجهات المعنية بنتائج النشاط الفعلي، ومع إفتراض جزء من تضامن المكلف تجاه الإدارة الجبائية فإن المكلف يسعى دوما لإدخال تغييرات ولو طفيفة على ملفه خاصة من الجانب المحاسبي.

حيث يتم التلاعب المحاسبي إما بتضخيم التكاليف أو بتخفيض الإيرادات أو بهما معا أو بطرق أخرى وباعتبار المحاسبة قاعدة للرقابة من طرف الإدارة الجبائية حيث تقوم بمقارنة ما جاء في الإقرارات والوثائق المحاسبية بغية التأكد من صحة الكتابات المحاسبية، أو بصورة أدق تعتبر الوثائق المحاسبية سلاحا ذو حدين، ففي الوقت الذي يمكن إستعمالها أيضا لتزليل أعوان الإدارة الجبائية، فهي تعتبر من ناحية أخرى حجة تبريرية لصالح المكلف إذا كانت محكمة ومنظمة ومضبوطة، وفي الوقت

<sup>1</sup> - المادة 62 من قانون المالية سنة 1997، جريدة رسمية عدد 85 سنة 1996 (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

نفسه فهي دليل ضد المكلف إذا كان يشوبها الغموض والتناقض، لذلك أوجبت جل التشريعات على المكلف مسك محاسبة شاملة وكاملة ومقتعة، تعطي صورة واضحة على مجمل نشاطه.

### 1- تضخيم الأعباء و التكاليف المحاسبية و الجبائية

إن القوانين الجبائية تسمح للمكلف بأن يقوم بخصم الأعباء و التكاليف ضمن شروط محددة مسبقا من أجل تحديد الأسس الخاضعة للضريبة، ويشترط أن تكون هذه الأعباء متعلقة بممارسة نشاط المؤسسة ومدعمة بوثائق تبريرية وأن تكون في حدود السقف المحدد جبائيا لبعض التكاليف حتى لا يبالغ فيها، ولقد حدد القانون الجبائي شروط معينة للتكاليف القابلة للخصم وهي:<sup>1</sup>

- أن تكون هذه الأعباء لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة؛

- أن تكون هذه الأعباء متعلقة بالسير العادي لنشاط المؤسسة؛

- أن تكون هذه الأعباء مرفقة بمبررات ووثائق رسمية؛

- أن تعمل على تخفيض أصول المؤسسة.

و الواقع يبين أن المكلف يحاول دائما إدخال نفقات ولو وهمية من أجل تخفيض الأساس الخاضع

للضريبة ومن بين الأساليب التي يلجأ إليها نذكر مايلي:

- تقييد النفقات الشخصية الغير قابلة للخصم ضمن مصاريف المحاسبة العامة للمؤسسة مثل تسجيل تكاليف إصلاح وصيانة السيارات الشخصية بإسم المؤسسة، وهي في الواقع تستعمل لأغراض شخصية من طرف الأفراد المسيرين للمؤسسة.

- تسجيل ترميمات المباني الخاصة بالمؤسسة وهي في الواقعة متعلقة بمساكن مسيريهها.

- تسجيل مصاريف السفر إلى الخارج على أساس أنها تتعلق بمهمة في إطار الوظيفة وهي في الواقع مصاريف إضافية لا ترتبط بنشاط المؤسسة.

- تسجيل مشتريات في حسابات المؤسسة وهي في الواقع خاصة بمسيريهها ومن أمثلتها شراء الأثاث المنزلي.

### 1-1- العمال الوهميين و الوظائف الوهمية

حيث يقوم المكلف بتشكيل ملفات لعمال وهميين، أي بعبارة أخرى على الوثائق فقط، ويقوم بتسجيل أجور ومرتباتهم في محاسبته لتضخيم التكاليف، وهذه الأجور والمرتبات المسجلة في المحاسبة تعمل على تخفيض الربح الخاضع للضريبة وانخفاض الربح الخاضع للضريبة يؤدي بدوره إلى تخفيض الضريبة.<sup>2</sup>

### 1-2- التكاليف العامة غير المبررة

إن التكاليف العامة القابلة للخصم هي جميع النفقات والأعباء و المصاريف المباشرة المتعلقة بنشاط المكلف، لذا كان من السهل إدخال أعباء و مصاريف إضافية إلى التكاليف الموجودة

<sup>1</sup> - المادة 169-2- من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

<sup>2</sup> - Margairaz André, Op.Cit, P : 251.

حقيقة حيث سمح المشرع الجبائي للمكلف حق خصم بعض التكاليف من الربح الخاضع للضريبة والتي لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة، لكن في أغلب الأحيان يستغل المكلف هذه الفرصة لتسجيل تكاليف خارج نشاط المؤسسة من أجل التخفيض من الربح الخاضع للضريبة.<sup>1</sup>

وقد أوضح المشرع الجبائي في المادة 169-2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التكاليف القابلة للخصم جبائياً مثل:<sup>2</sup>

- المبالغ المخصصة للإشهار المالي و الكفالة و الرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية؛
- ترميم المعالم الأثرية و المناظر التاريخية المصنفة و تجديدها و رد الاعتبار لها و تصليحها و تدعيمها و إصلاحها؛
- ترميم التحف الأثرية و المجموعات المتحفية و حفظها؛
- توعية الجمهور و تحسيسه بجميع الوسائل في كل ما يتعلق بالتراث التاريخي المادي والمعنوي؛
- إحياء المناسبات التقليدية المحلية."

و نذكر على سبيل المثال التكاليف الغير القابلة للخصم جبائياً:

- قيام المؤسسات بترميمات على المباني الصناعية والتجارية، فيقوم مسيروا المؤسسة بإجراء ترميمات على مبانيهم الشخصية مسجلين إياها في حسابات في الترميمات الخاصة بالمؤسسة؛
- شراء مستلزمات خاصة كالأثاث لأغراض شخصية مسجلين إياها في حسابات مشتريات المؤسسة.؛
- قيام مسؤولي المؤسسة بعطلة إلى الخارج مسجلين ذلك على حساب المؤسسة موهمين بأنها تدخل في إطار النشاط العادي للمؤسسة؛
- تضخيم مبالغ الإشهار والتمويل والدعاية.

### 1-3- تقنية الإهلاك

تعني الإهلاكات الإثبات المحاسبي للتدني الذي يحدث في قيمة الإستثمارات بفعل الإستعمال والتقدم، فالإستثمارات سواء كانت تجهيزات إنتاجية أو تجهيزات إجتماعية... الخ، وهي أموال مخصصة للإستعمال في النشاط الإستغلالي وليس لغرض البيع، ونتيجة لذلك تتناقص قيمتها مع الوقت تدريجياً، وبعد فترة من الوقت تختلف باختلاف الإستثمارات تصبح المؤسسة مضطرة لتغييرها وذلك:

- لأن الإستثمار تآكل وأصبح إصلاحه غير ممكن؛
- لأن الإستثمار أصبح لا يستجيب لمتطلبات الإستغلال؛
- نتيجة ظهور أدوات إنتاج حديثة أكثر إنتاجية أو لأسباب أخرى.

و بعبارة أخرى فهو يمثل القيمة المفقودة تدريجياً للموجودات الثابتة أي الأصول المملوكة للمؤسسة المتمثلة في المباني والعقارات والتجهيزات ووسائل النقل ومعدات المكاتب.

<sup>1</sup> - Idem.

<sup>2</sup> - المادة 169-2 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

وتحسب الإهلاكات على أساس ثمن شراء الإستثمارات من مباني، وآلات ومعدات وتجهيزات، و يستثنى الرسم على القيمة المضافة المرتبط بعملية الشراء إذا كان قابلاً للإسترجاع، ويحسب على أساس المبلغ بكل الرسوم إذا كان الرسم على القيمة المضافة غير قابل للإسترجاع.<sup>1</sup> ويعتبر الإهلاك أحد العناصر المكونة للربح والدخل الخاضع للضريبة وهو عبء من أعباء الإستغلال. وتقنية الإهلاك تستعمل غالباً خارج القواعد القانونية التي حددها التشريع المحاسبي والجبايي من قبل بعض المكلفين من أجل تضخيم الأعباء والتكاليف القابلة للخصم ويتم ذلك بإتباع الطريقتين التاليتين :

- تطبيق معدلات أو نسب مرتفعة غير مسموح بها قانونياً بغرض تضخيم مخصصات الإهلاك السنوية، وبالتالي تخفيض الربح الخاضع للضريبة، على سبيل المثال آلة معينة عمرها الإنتاجي 10 سنوات أي تهتك بنسبة 10% من قيمة الإستثمار لكل سنة، فيقوم المكلف بتسجيل قسط الإهلاك في محاسبته لمدة سنتين فقط أي بنسبة إهلاك 50% لكل سنة محاسبية أو لمدة أربع سنوات بمعدل 25% سنوياً.<sup>2</sup>
- تطبيق الإهلاك على أساس ثمن الشراء أو الحصول عليه مضافاً إليه مبلغ الرسم على القيمة المضافة المسترجع، لتضخيم القيمة الأصلية التي تعتمد كأساس لحساب الأقساط السنوية للإهلاك في حين كان يجب خصم مبلغ الرسم على القيمة المضافة القابل للإسترجاع من قيمة الشراء أو سعر الإكتساب. ولكي تكون هذه الإهلاكات قابلة للخصم لا بد أن تخضع لشروط معينة وهي كما يلي:<sup>3</sup>
- أن يصنف الأصل المهتك ضمن عناصر الأصول الثابتة للمؤسسة والتي تتقادم مع مرور الزمن؛
- أن لا تتعدى الإهلاكات المتركمة قيمة الأصل المهتك؛
- أن تكون هذه الأصول محل الإستغلال مسجلة في سجلات المحاسبة.

## 2- تخفيض الإيرادات

تعتبر طريقة التقليل أو الإغفال لبعض الإيرادات في التقييد المحاسبي من ضمن الطرق التي يلجأ إليها المكلف للتخفيض من قيمة الضريبة، حيث أنه يصرح بأرباح أقل بكثير مما هو عليه فعلاً، فيحرم بذلك مصالح الضرائب من أوعية ذات قيم معتبرة. والجدير بالذكر هنا أن التشريعات الجبائية تحدد قيمة لرقم الأعمال كحد تلزم من تجاوزها بمسك الوثائق المحاسبية، هذه الأخيرة تعتبر وسيلة لمتابعة مختلف الإيرادات التي يحققها المكلف، ومن هنا تبرز قدرات المكلف إنطلاقاً من الإقرارات الضريبية، والذي يسعى جاهداً لأن يكون مطابقاً لسجلاته المحاسبية مستعملاً كل الطرق والأساليب للتصريح بمبالغ بسيطة بعيدة كل البعد عن القيمة الحقيقية للربح. وفي هذا الإطار يقوم المكلف بعدة عمليات مثل :

<sup>1</sup> - المادة 141 - 3 - و- المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).  
<sup>2</sup> - فلاح محمد، الغش الضريبي وتأثيره على دور الجباية في التنمية الاقتصادية، (مذكرة ماجستير)، جامعة الجزائر، 1996-1997، ص: 57.  
<sup>3</sup> - المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

- عدم تسجيل المبيعات وتتمثل هذه الطريقة في لجوء بعض المكلفين إلى البيع بدون إستعمال الفواتير أو الشيكات، حتى لا يكون هناك أي أثر لعملية البيع، فيحصل ثمن البيع ولا تسجل أو تظهر العملية في محاسبة المبيعات ولا في محاسبة المخزونات ولا في محاسبة الخزينة، كذلك الحال بالنسبة للإيرادات التي تأتي من بيع البقايا ( الفضلات والمهملات ) الناتجة عن إستعمال أو تحويل المواد الأولية أو المنتجات النصف مصنعة في الصناعات التحويلية وقطاع البناء.
- لكي يتم التخفيض محاسبيا من مبلغ المبيعات يلجأ بعض المكلفين إلى تسجيل مردودات وهمية للبضائع و/ أو تخفيضات تجارية بشكل مبالغ فيها في حساب المبيعات مع أنه في الحقيقة لم تكن هناك أي مردودات للبضائع ولم تمنح أية تخفيضات تجارية للزبائن.

## المطلب الثاني : التلاعب المادي و القانوني

بالإضافة إلى التلاعب المحاسبي، يلجأ المكلف إلى إستعمال طرق و أساليب أخرى للغش الضريبي، بحيث يتمتع المكلف عن التصريح بجزء أو بكل مبيعاته أو منتجاته وكذلك المواد الأولية في التصريح المقدم للإدارة الجبائية، وهذه عملية تحايل مادي، ومن جهة أخرى يمكن أن ينصب التحايل في قالب قانوني أي بمعنى أن المكلف لا يخرج عن القانون لكنه يتحايل فيه حتى يستفيد من وضعية أكثر إمتيازاً تسمح له أن يخضع لضريبة أقل ونوضح ذلك كما يلي:

1- التلاعب المادي؛

2- التلاعب القانوني.

### 1- التلاعب المادي

إن التلاعب المادي يتمثل في إخفاء المكلف للسلع والمنتجات والمواد الخاضعة في الواقع للضريبة وجعلها بعيدا عن مراقبة أعوان الإدارة الجبائية، وهذا النوع يعد من أخطر أشكال الغش الضريبي لمساهمته في إرساء دعائم الإقتصاد الموازي.

وقد يكون الإخفاء جزئياً يؤدي فقط إلى التقليل من عبء الضريبة أو كليا يجعل المكلف يتملص من مجمل الضريبة، ونبين هذه الصور في مايلي:

#### 1-1- الإخفاء المادي الجزئي

في هذه الحالة يحرص المكلف على إعلان قيمة أقل من القيمة الحقيقية للمادة الخاضعة للضريبة تهربا من دفعها جزئيا كما هو الحال في الضرائب الجمركية وضرائب الإنتاج<sup>1</sup>، كما يستطيع المكلف التهرب من التصرف في جزء من أمواله إلى الورثة قبل وفاته وإخفاء بعض أموال الشركة خاصة المنقولة منها ووضعها في خزنة إحدى البنوك، وبعد ذلك يستولي الورثة عند وفاة مورثهم على كل ما فيها دون إبلاغ الإدارة الجبائية بذلك، ومن صور هذا الإخفاء المادي الجزئي مايلي :

<sup>1</sup> - جامع أحمد، مرجع سابق، ص: 246

- حالة ممارسة نشاطات خفية إلى جانب النشاط الرئيسي.
- حالة تقديم المكلف لتصريح الضريبة يتضمن دخل أقل من الواقع.
- عدم إحترام المكلف لمقاييس الإنتاج المحددة من طرف القانون.
- إخفاء المكلف لجزء من البضائع المستوردة بهدف التخلص من الرسوم الجمركية.

## 1-2- الإخفاء المادي الكلي

يتجسد هذا الشكل في قيام المكلف بممارسة أنشطة دون أن تكون الإدارة الجبائية على علم بها، و يرجع ذلك إلى إمتناع المكلف عن طريق التصريح بها من جهة، و نقص الرقابة الجبائية من جهة أخرى، و يحدث هذا الإخفاء عندما يمتنع المكلف عن تقديم إقرار يدخله طبقا للنصوص القانونية السارية المفعول، فالإدارة الجبائية لا تجد حينئذ لديه ما يمكن من إستيفاء الضريبة منه، حيث يقوم المكلف بإنشاء مصانع أو محلات لإيداع السلع في أحياء تكون جديدة أو أهلة بالسكان، فيقوم بالإنتاج وكذلك البيع، في الخفاء دون ترك أي أثر و يفر من هذه الأماكن عندما يشعر بمجيء مصالح الرقابة الجبائية، وكذلك من صور الغش الضريبي بواسطة الإخفاء المادي الكلي عدم التصريح بالوجود أصلا أي عند بداية النشاط.

## 2- التلاعب القانوني

أمام تلك الطرق التقليدية للتخلص من الإلتزام الجبائي والتي تحتاج دوما إلى تنظيم أو إستعانة بأشخاص مختصين، يأتي نوع آخر من التهرب أكثر تنظيما و أرقى تقنية أين يعتمد المتهرب لممارسة عمليات وهمية لخلق محاسبة مشتريات دون فواتير أو فواتير دون شراء أو بيع، وهو الأخطر وذلك عن طريق كتابات متناسقة و متكاملة فيما بينها لدرجة أن لا تجد فيها مجالا للشك.<sup>1</sup> و تعتبر هذه الطريقة أكثر تنظيما و تتمثل في إستغلال القانون أو إستغلال الثغرات الموجودة فيه للتخلص من الضريبة وهذا ما يخلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية، و بذلك تتحقق غاية المكلف المتمثلة في الإفلات من الإلتزام الجبائي، حيث أن المكلف يستعين بمجموعة من المستشارين القانونيين والمختصين في إبتكار طرق أكثر مردودية بأقل تكلفة وأكبر ربح، والإخفاء القانوني يأخذ مظهر التلاعب في تكييف و تصنيف الحالات القانونية وكذا في صورة العمليات الوهمية.

## 2-1- تكييف و تصنيف الحالات القانونية

يقوم المكلف في هذا الصدد بتكييف و تصنيف و تحويل أو تزييف وضعية قانونية خاضعة للضريبة إلى وضعية أخرى تكون معفاة أو خاضعة لضريبة أقل، وهذا الشكل من الغش الضريبي يحتاج بصفة خاصة إلى إختصاصيين في القانون الجبائي ومختلف الصيغ القانونية المتعلقة بها، والمثال الأكثر شيوعا في هذا الصدد يتمثل في عقد الهبة حيث يصرح المكلف على أنه عقد بيع صوري

<sup>1</sup> - بولخوخ عيسى، الرقابة الجبائية كإداة لمحاربة التهرب و الغش الضريبي، (مذكرة ماجستير)، جامعة باتنة، 2003-2004، ص : 14.

وليس عقد هبة حتى لا يدفع رسوم التسجيل المقررة في التركات والهبات، فالعقد موجود وليس وهمياً إلا أن هناك غش في تكييفه، أو عملية التوزيع للأرباح التي تقوم بها الشركة على المساهمين في شكل رواتب و أجور لتخفيض أساس فرض الضريبة، والمكلف في إطار صراعه مع الإدارة الجبائية يسعى دائماً إلى إيجاد و تطوير الثغرات والمنافذ التي تسمح له بالتخلص من الضريبة.<sup>1</sup>

## 2-2- العمليات الوهمية

هذا النوع من الغش قد يكون بمبادرة فردية يخفي صاحبها جزء من أملاكه من مخزون بضاعته أو أرباحه الخاضعة للضريبة، و يعتبر هذا النوع من أخطر أنواع الغش الضريبي و ذلك لكونه يعمل على إرساء مجال إقتصادي و غير شرعي خفي عن أنظار الإدارة الجبائية و بعيد عن كل مراقبة، كما يكون هذا النوع من الغش غالباً مرتبطاً بحقوق الملكية أين يلجأ الورثة إلى عدم الإعلان عن جزء من الممتلكات الخاضعة للضريبة، و قد يكون جماعياً حيث يعمد إلى تأسيس نظام قائم على كتابات متناسقة فيما بينها بتبريراتها الضرورية وهو ما يعرف عالمياً بمؤسسات " TAXIES " و هي مستمدة من مصطلح (Taxe) ي الرسم لأنها تقوم على تأليف الرسم القابل للتعويض و بيعه للمؤسسات المعنية، حيث يعمد إلى تقديم وثائق تجارية سليمة قانونياً لعمليات وهمية بإسم مؤسسات وهمية، مما يسمح للمعني بالإستفادة من :

- تعويضات الرسم على القيمة المضافة لم يدفع أبداً للخزينة؛
- تخفيف عبء الربح الخاضع للضريبة بما تحمله الفواتير الوهمية من مبالغ و مصروفات وهمية؛
- إسترجاع الرسم على القيمة المضافة المسجل في الفواتير المزورة.

و هذا النوع من الغش الضريبي يصعب تحديده لأنها تتمتع بالغطاء القانوني، و لإعطاء فكرة أوضح عن هذا النوع من الغش فسوف نقوم بدراسة الحالة التالية:

مثلاً مؤسسة (أ) تقوم بشراء بضاعة بدون فواتير و بثمن أقل من الثمن المتداول في السوق من مؤسسة أخرى (ب) حيث تقوم المؤسسة (أ) بالتعامل مع مؤسسة وهمية أخرى Taxies تمنحها فواتير وهمية بأسعار باهظة مع تضخيم المبالغ و الرسوم التي لم تدفع أصلاً، بعد ذلك تدفع المؤسسة (أ) صكاً بنكيّاً للمؤسسة الوهمية التي تتقاضى قيمتها شكلياً و تعيدها نقداً لمسيرى المؤسسة (أ) مقابل الحصول على عمولة، وهذه التلاعبات تسمح للمؤسسة (أ) بتبرير سعر التكلفة المرتفع لمشترياتها الشيء الذي يؤدي إلى تخفيض الربح الخاضع للضريبة.<sup>2</sup>

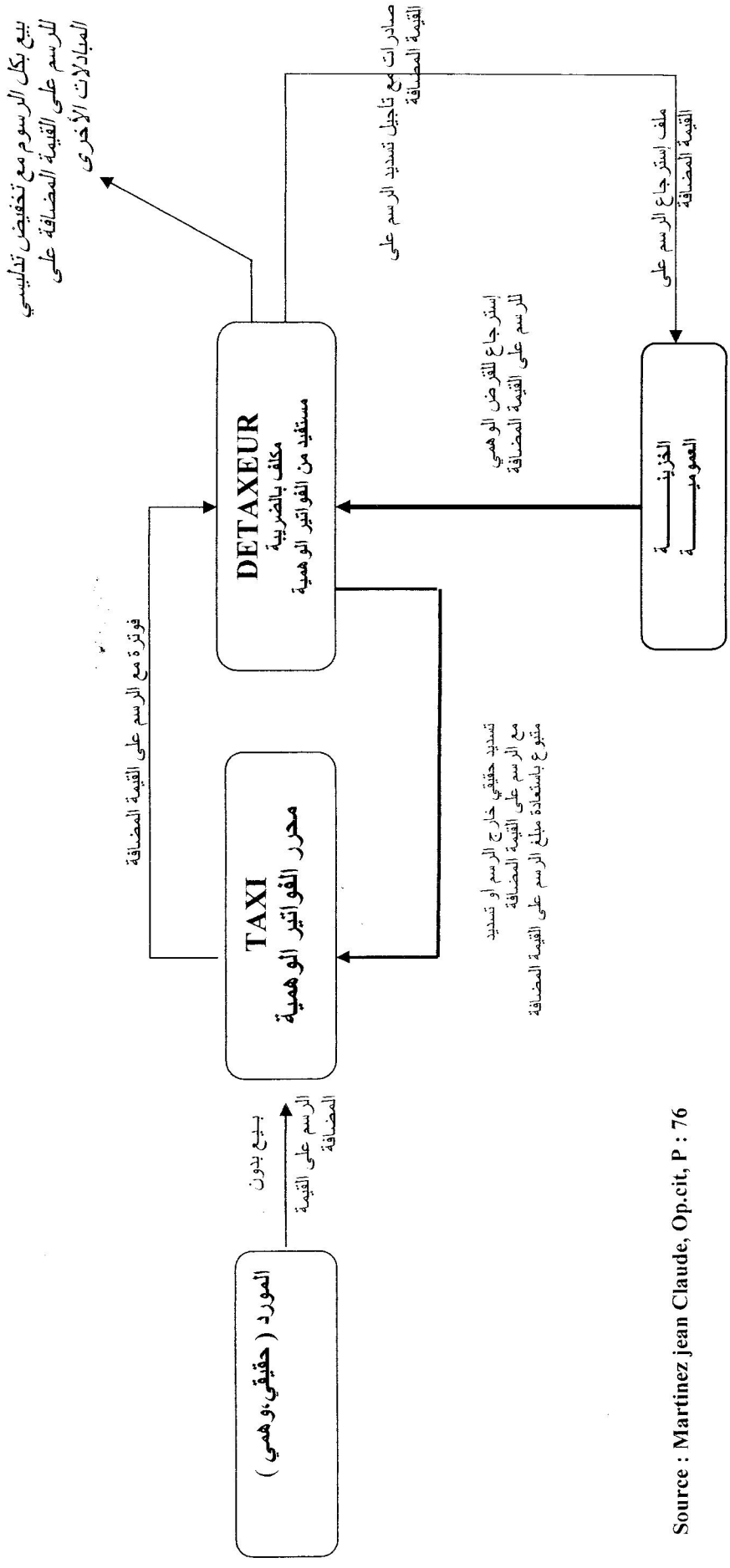
و يمكن توضيح ذلك في الشكل التالي :

<sup>1</sup> - Gaudemet Paul Marie, Op.Cit, P : 313.

\* taxies - اسم مستعار وظيفته الأساسية هو التسجيل لدى السجل التجاري و القيام بتحرير فواتير بيع وهمية من أجل الإستفادة من الرسم على القيمة المضافة، و بشكل أوسع هو مكلف بإصدار الوثائق التجارية المتعلقة بعمليات وهمية و التي تنجز مع مؤسسات حقيقية وبصورة كاملة.

<sup>2</sup> - Lopez Christian, Nicole Stolowy, la Facturation de Complaisance dans les entreprises, l'harmattan, Paris, 2001, P : 07.

شكل 2.1 : شكل يوضح كيفية القيام بالغش من طرف محرري الفواتير الوهمية



Source : Martinez jean Claude, Op.cit, P : 76

## المطلب الثالث : طرق أخرى للغش الضريبي

### 1- قبل فرض الضريبة

- يلجأ المكلف إلى الغش الضريبي قبل التصريح بنشاطه أصلا، كأن يقوم بمايلي :
- التصريح بنشاط أو أسماء أشخاص متوفين، عذرة، ذوي احتياجات خاصة، إلى غير ذلك؛
  - التصريح بعناوين مختلفة لمقر المؤسسة، أو عناوين وهمية؛
  - التصريح بنشاط معين و مزاوله نشاط آخر.

### 2- بعد فرض الضريبة

من بين الطرق التي يلجأ إليها المكلف بعد إصدار الضريبة و الشروع في تحصيلها عدم دفع الضريبة أصلا، أو دفع جزء منها فقط أو يقوم بتدبير عدم إمكانية التسديد، أو تحرير رزنامة للتسديد الجزئي ثم بعد ذلك يتراجع عنها.

## المبحث الرابع : أسباب ظاهرة الغش الضريبي

إن البحث عن أسباب ظاهرة الغش الضريبي لا يعني إحصاء و تحديد كل الأسباب التي أدت إلى وجود هذه الظاهرة، فهي متقاسمة وعديدة وأسبابها تختلف من بلد لآخر، نتيجة لإختلاف الأوضاع الداخلية والخارجية التي عاشتها وتعيشها كل دولة، وقد يعتقد البعض أن تخفيض الضغط الجبائي و تبسيط النظام الجبائي خاصة النصوص التشريعية سوف يقابله نقص محسوس للغش الضريبي، وهذا الإجراء يعتبر ضروريا لكنه ليس كافيا لأن سلوك المكلفين تجاه الضريبة لا يتوقف عند تخفيض معدلات الضريبة وأساليب نظام المراقبة والعقاب فحسب، بل يتعداه إلى جوانب أخرى عديدة والتي من بينها الجانب النفسي والشخصي و الإجتماعي للمكلف بالإضافة إلى المحيط الإقتصادي و الإجتماعي السائد في البلد.

### المطلب الأول : الأسباب المتعلقة بالمنظومة الجبائية والمحاسبية

يحتوي النظام الجبائي الجزائري على غرار الأنظمة الجبائية في الدول الأخرى على نقائص و سلبيات عديدة أدت إلى وجود ظاهرة الغش الضريبي والتي من بينها :

### 1- الأسباب السياسية

و هي أسباب تساعد على إنتشار الغش الضريبي فقد لا يساعد النظام السياسي القائم في البلد على مكافحة ظاهرة الغش الضريبي و يتجلى ذلك من خلال عاملين أساسين هما :

- الإختيار الإيديولوجي و السياسي الذي إعتمدته الدولة بعد الإستقلال مما كان له أثر كبير على النظام الجبائي الجزائري.

- وجود موارد بترولية هامة جعل السلطات العمومية تعتبر حصيلة الجباية العادية ثانوية، مما أدى إلى ظهور نوع من التراخي فيما يخص الضرائب، و مكافحة الغش الضريبي لم تكن ضمن أولويات النظام السياسي.<sup>1</sup>

### 2- تعقد وعدم إستقرار التشريعات الجبائية

و يرجع هذا التعقيد إلى الحجم الهائل للنصوص القانونية التي تحكم مختلف أنواع الضرائب والرسوم، حيث توجد ستة قوانين منفصلة عن بعضها البعض.

كما أن عدم إستقرار القواعد الضريبية التي تنظم الأسس الضريبية تترك مجالا لتأويلات كبيرة خاصة أثناء التطبيق، كما أن التشريعات الضريبية غير منسجمة وغير مترابطة، وتحتوي الكثير من الغموض والتعقيد ومتضمن لثغرات كثيرة، الأمر الذي يترك مجالا واسعا للتهرب والغش الضريبي، ومن أمثلة هذا التعقيد ما تحتويه قوانين الضرائب من إعفاءات و تخفيضات و إضافات في سعر الضريبة، و هذه التعقيدات تخلق مشاكل للإدارة الجبائية خصوصا من ناحية تسيير ملفات المكلفين و فض المنازعات الجبائية معهم و كل ذلك يزيد من ظاهرة التهرب والغش الضريبيين.

### 3- الخلل في نظام التصريحات الجبائية

يعتمد النظام الجبائي الجزائري على غرار الأنظمة الجبائية الأخرى في العالم، على تصريحات المكلفين بالضريبة بأنفسهم، حيث يقوم المكلف بالتصريح بالأسس الضريبية والضرائب والرسوم المفروضة عليه، بالإضافة إلى المعلومات المتعلقة بنشاطه، وتكون له كامل الحرية في ذلك خصوصا مع عدم إمكانية إجراء الرقابة الجبائية القبلية على كل تصريحات المكلفين في نفس الوقت والتأكد من مصداقيتها، و لاسيما إذا علم المكلف أن التأسيس التلقائي وما يتبعه من غرامات وعقوبات مالية يكون في صالحه أحيانا، و من جهة أخرى فإن تقدير المادة الخاضعة للضريبة بالنسبة للإدارة الجبائية يتم اعتمادا على هذه التصريحات والإقرارات، والتي يفترض فيها الدقة والنزاهة، وعليها أن تعمل في المقابل على جمع المعلومات والعناصر اللازمة للتأكد من ذلك، أو إثبات عدم صحة و مطابقة هذه التصريحات للواقع.

<sup>1</sup>- يحيوي نصيرة، الغش و التهرب الضريبي، دراسة حالة الجزائر، (مذكرة ماجستير)، جامعة الجزائر، سنة 1998، ص : 62.

#### 4- عدم فاعلية الرقابة على التصريحات الجبائية

إن النظام الجبائي الجزائري يعتمد على نظام التصريحات الجبائية، و لهذا من الضروري على الإدارة الجبائية أن تراقب صحة ومصداقية التصريحات المكتتبة من قبل المكلفين، وأن الحصيلة المتأتية من الضرائب و الرسوم مرهون بنوعية الرقابة الجبائية و فعاليتها، وأي خلل في المنظومة الجبائية خصوصا عدم التوافق بين كثرة المهام المنوطة للإدارة الجبائية والوسائل والإمكانات المحدودة، سيكون له تأثير كبير على عملية الرقابة على التصريحات الجبائية، وبالتالي إستفحال ظاهرة الغش الضريبي أكثر فأكثر.

#### 5- ظاهرة الرشوة والفساد الإداري

إن من بين الظواهر التي لها تأثير كبير على الغش الضريبي هي ظاهرة الفساد الإداري وانتشار الرشوة والمحسوبية بين أعوان الإدارة الجبائية، حيث أن بعض موظفي الإدارة الجبائية لا يتورعون في إستلام الهدايا والهبات من المكلفين، والتي هي في الحقيقة رشاوى، وهذه الظواهر المرضية مسيطرة على الإدارة الجبائية بسبب نقص المراقبة الحكومية وغياب أجهزة مخصصة لمحاربتها، وهذه الظاهرة ليست ناتجة فقط عن غياب رقابة الدولة وغياب الصرامة في معاقبة الموظفين، بل قد تنتج من التنظيم السياسي للمجتمع نفسه، و كذلك من قلة المرتبات الممنوحة للموظفين.<sup>1</sup>

#### 6- طريقة فرض الضريبة

إن طريقة فرض الضريبة تعتبر أحد أسباب الغش الضريبي، حيث أن القانون الجبائي ومن أجل تحديد الربح الخاضع للضريبة فإنه يسمح بخصم تكاليف متنوعة ومتعددة تعطي للمكلف هامشا كبيرا للتلاعب من أجل تخفيض الوعاء الضريبي و بالتالي تخفيض الضريبة المفروضة.

#### 7- ضعف آلية البحث عن المادة الضريبية لدى الإدارة الجبائية

إن عملية البحث عن المادة الضريبية وتحديد الأوعية الضريبية موكلة إلى مصالح البحث عن المعلومات الجبائية بالمديرية العامة للضرائب، وهذه العملية ذات أهمية بالغة تتطلب تحديد دقيق لطريقة العمل وأسلوبه، حيث لا توجد طريقة واضحة يتبعها الأعوان المحققون في البحث عن المادة الضريبية والحد من الغش الضريبي، ولهم الحرية الكاملة في إختيار ما يرونه مناسباً، كما أن ضعف التنسيق بين إدارة الجمارك ومصالح التجارة و إدارة الضرائب له تأثير كبير على ظاهرة الغش الضريبي، فالمستورد عند قيامه بعمليات الإستيراد يلجأ إلى تضليل هذه المصالح بشتى الطرق والحيلولة دون وصول المعلومات الجبائية الصحيحة من إدارة الجمارك إلى الإدارة الجبائية وبذلك تحدث عملية الغش بسبب ضعف هذا التنسيق.

<sup>1</sup> - Kandil Athmane, *Théorie Fiscale et Développement, Expérience Algérienne*, SNED, Alger, 1970, P : 133.

## 8- ضعف التوعية الجبائية

إن متابعة ومراقبة المكلفين بالضريبة من طرف الإدارة الجبائية تتطلب توعية مستمرة بالقوانين و اللوائح التنظيمية الجديدة، لذا فإن موظفي الإدارة الجبائية في حاجة دائمة إلى تكوينات وتربصات ومعلومات دقيقة، لكن أغلبية الموظفين لا يمتلكون إلا بعض النماذج من الجرائد الرسمية وفي بعض الأحيان على قانون الضرائب<sup>1</sup>.

أما من ناحية المكلف فالمشكل مطروح أيضا، حيث لا يستطيع الحصول على المعلومة الجبائية الصحيحة والمفصلة بطريقة سهلة لا تحتمل التأويل، خصوصا المقررات واللوائح التنظيمية التي توضح كيفية تطبيق القانون الجبائي بشكل تفصيلي، إذ يحتج أعوان الإدارة الجبائية بالسر المهني بخصوص هاته اللوائح، فيعتمد المكلف على القانون الجبائي والجرائد الرسمية، بينما يعتمد أعوان الإدارة الجبائية على المقررات واللوائح التنظيمية، وبالتالي يحدث اختلاف وسوء تأويل لنصوص القانون، مما يدفع المكلف إلى الوقوع في الخطأ، و قد يؤول هذا الخطأ أحيانا من قبل أعوان الإدارة الجبائية على أنه غش ضريبي.

## 9- عدالة النظام الجبائي

إن لعدالة النظام الجبائي دور كبير في التقليل من ظاهرة الغش الضريبي، فإذا اقتنع المكلف بعدالة النظام الجبائي فإنه سوف يدفع ما عليه من التزامات جبائية طوعية. و يقصد بالعدالة الجبائية هو التوزيع العادل للأعباء الضريبية بين أفراد المجتمع دون تفضيل فئة معينة على غيرها إلا لوجود أسباب موضوعية مثل إعفاء ذوي الدخل المنخفض من الضريبة<sup>2</sup>.

## المطلب الثاني : الأسباب المتعلقة بالإدارة الجبائية

إن إدارة الضرائب تعتبر الجهاز الذي تنفذ من خلاله السياسة الجبائية والوسيط بين السلطة التشريعية الجبائية والمكلف حيث تعمل على تطبيق القانون الجبائي، فإذا كانت الإدارة الجبائية ضعيفة فإن عمليات الغش والتهرب الضريبي ستزداد و العكس صحيح، ويرجع سبب عدم كفاءة الإدارة الجبائية إلى قلة الإمكانيات البشرية والوسائل المادية و تعقد الإجراءات الإدارية و التنظيمية، حيث تعاني الإدارة الجبائية من قلة الإطارات والموظفين، بالإضافة إلى نقص الخبرة والتأطير الجيد، وهذا يتسبب في حدوث خلل في عملية الرقابة على التصريحات الجبائية وبالتالي تبقى ممارسة الغش الضريبي دون رادع.

<sup>1</sup> - يحيوي نصيرة، مرجع سابق، ص : 73.

<sup>2</sup> - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب، دراسة حالة الجزائر، ( أطروحة دكتوراة)، جامعة الجزائر، 2001-2002، ص : 119، نقلا عن عواضة حسن، المالية العامة، بيروت، دار النهضة العربية، 1973، ص : 403.

## 1- ضعف الإمكانيات البشرية والمادية

إن قدرة الإدارة الجبائية على التحصيل الأفضل للإيرادات و تحقيق أهداف السياسة الضريبية المتبعة تركز على مستوى كفاءتها و إمكانياتها المادية والبشرية المتوفرة لديها، حيث إن الإدارة الجبائية تعاني من نقص كبير في الإمكانيات المادية والبشرية مما يجعلها عاجزة عن أداء المهام الكثيرة والمتنوعة من عمليات فرض الضريبة، إحصاء المكلفين و البحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتحديد وعائها، إجراء الرقابة الجبائية، التحصيل، المنازعات، وغيرها.

### 1-1-1- محدودية الإمكانيات البشرية

تتمثل في محدودية الإمكانيات البشرية في نقطتين أساسيتين :

- الجانب الكمي ( العددي )؛

- الجانب النوعي ( التأهيل ).

### 1-1-1- الجانب الكمي ( العددي )

و يقصد به عدد الموظفين، حيث من المفروض أن يكون عدد الموظفين مناسب وملائم لعدد المكلفين أو الملفات المطروحة للمعالجة أو المراقبة، وأي إختلال بينهما يؤدي إلى إحداث مظاهر سلبية أخرى.

### 1-1-2- الجانب النوعي ( التأهيل )

" إن وراثته بعض الدول النامية لإدارة مشلولة من الإستعمار، الأمر الذي إستوجب عليها تعويضها بالموظفين القليلي الخبرة والتأهيل، وهو ما انعكس سلبا على فعالية النظم الضريبية، غير أن العامل الاستعماري ودوره في توريث إدارة جبائية قاصرة يبقى عاملا نسبيا، و يبقى العامل الأساسي متمثلا في الإعتماد على سياسة ضريبية لا تعطي الكفاءة والمهارة للقيام بالدور الفعال في الميدان، وعدم توافر العناصر الفنية والإدارية القادرة على تحمل المسؤوليات في تطبيق أحكام قوانين الضرائب هي مدعاة للمكلفين إلى التهرب الضريبي."<sup>1</sup>

و كما أن غياب أو نقص المعارف المهنية، والإهمال و قلة الإدراك من طرف الموظفين للمخطط الوطني للمحاسبة، تشكل بالنسبة لهم إعاقة كبيرة من ناحية عملية الدراسة المعمقة للوثائق المحاسبية لمؤسسة ما، مما يجعلهم محل سخرية بعض المكلفين الذين يحترفون الغش الضريبي، أما المؤهلين منهم و بعد تحصيلهم على التكوين الكافي وإكتسابهم الخبرة المهنية اللازمة يتركون إدارة الضرائب في اتجاه قطاعات أخرى أكثر مكافأة من ناحية الأجر أو يمارسون مهنا حرة بإعتبارها أكثر مردودية، و بذلك يشكلون درعا واقيا للمكلفين الذين يلجؤون إليهم بهدف ممارسة الغش الضريبي".<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - البطريق يونس أحمد، حامد عبد المجيد دراز، محمد أحمد عبد الله، مرجع سابق، ص : 160.

<sup>2</sup> - فلاح محمد، مرجع سابق، ص : 66.

## 1-2- محدودية الإمكانيات المادية

إن تعدد مهام الإدارة الجبائية سواء تلك المتعلقة بإحصاء المكلفين و البحث عن المادة الخاضعة للضريبة و تحديد و عائها و تحصيلها، بالإضافة إلى عمليات التفتيش و الرقابة لمختلف الملفات المعنية بالرقابة، يقتضي توفر مقرات مجهزة بالمرافق الضرورية للعمل، و كذا وسائل مادية متطورة تتجاوب مع مقتضيات العصر، وفي هذا السياق و من أجل المتابعة الجيدة لملفات المكلفين المتزايدة سنويا، و تحليل و حصر المعلومات الخاصة بكل مكلف في أوقات قياسية أصبح إدخال الإعلام الآلي ضرورة حتمية يفرضها الواقع، حيث أن تعميم الإعلام الآلي في تسيير مختلف أعمال الإدارة الجبائية هو العلاج الفعال ضد كل أشكال التهرب الضريبي<sup>1</sup>، حيث يسمح الإعلام الآلي بمراقبة جميع المكلفين و تحديد كل مصادر الثروة و تساعد موظفي الإدارة الجبائية على تحديد و عاء الضريبة و تحصيلها، و تحسين الرقابة الجبائية عن طريق برمجة علمية للملفات المراقبة و سهولة الكشف عن الوضعيات الإحتيالية.<sup>2</sup>

كما أنه يتيح عملية تخزين أكبر قدر ممكن من المعلومات في مساحات صغيرة، و عدم ضياعها و سرعة الإطلاع عليها و بالتالي تحسين عمليات الرقابة الجبائية، لذلك عمدت الإدارة الجبائية أمام انتشار ظاهرة الغش الضريبي على تجهيز مصالحها بالإعلام الآلي رغم وجود بعض الحدود و النقائص و التي تتمثل في :

- تتحصر مهمة أجهزة الإعلام الآلي على المعلومات التي يحتوي عليها فقط لذلك يتوقف إمكانيته في مكافحة الغش الضريبي على صحة تلك المعلومات؛
- يتطلب استخدام جهاز الإعلام الآلي وجود تقنيين يختص بعضهم بترجمة القوانين و التعليمات الضريبية إلى معادلات رياضية يفهم رموزها الجهاز المستعمل حسب لغته، و يختص البعض الآخر في مراجعة المعلومات حسب التطورات المتعلقة بالضريبة و بالمكلف؛
- يتطلب تغطية الإدارة الجبائية بنظام المعلوماتية توفر الإعتمادات المالية اللازمة مما قد يشكل صعوبة للدول النامية؛

- يشكل نظام الإعلام الآلي خطورة قد تمس الحرية الشخصية للمواطن، لذا يجب استخدامه لأغراض ضريبية فقط.<sup>3</sup>

كما أنه من الضروري توفير وسائل النقل الضرورية و متطلبات العمل الإداري و المكتبي لأعوان الإدارة الجبائية من أجل التحكم الجيد في ملفات المكلفين، و حصر المعلومات الخاصة بهم في أوقات قياسية من أجل ضمان تحصيل الضرائب و الرسوم المفروضة عليهم.

<sup>1</sup> - ناصر مراد، مرجع سابق، ص: 308.

<sup>2</sup> - نفس المرجع و الصفحة سابقا.

<sup>3</sup> - المرجع السابق، ص: 309.

كما أن تدني أجور موظفي الإدارة الجبائية و الأوضاع المادية والإجتماعية المزرية التي يعيش فيها موظفي الإدارة الجبائية، والضغوطات التي يتعرضون لها، لا سيما أثناء عمليات المراقبة والتحقيق المحاسبي لها دور كبير في إستفحال من ظاهرة الغش الضريبي.

## 2- صعوبة تقدير وعاء الضريبة

لا شك أن الصعوبات التي تلاقيها الإدارة الجبائية في تقدير بعض أوعية الضرائب هي مما يشجع المكلف على الغش الضريبي، وقد تعتمد الإدارة إلى ربط الضريبة جزافيا بأقل من القيمة الحقيقية أو بأكثر من قيمتها الحقيقية، مما يؤدي إلى أحداث آثار معنوية تشجع على الغش الضريبي.

## المطلب الثالث : العوامل المتعلقة بالمكلف بالضريبة

غالبا ما تعود أسباب الغش الضريبي إلى المكلف نفسه، والتي تندرج في إطار اعتبارات ذاتية ونفسية وأخلاقية، إذ يرى بعض الباحثين أن السبب الرئيسي للغش الضريبي هو ضعف المستوى الأخلاقي و مستوى الوعي الضريبي لدى المكلف، وهو الشيء الملاحظ في شعوب جنوب البحر الأبيض المتوسط و التي تعتبر بلدانا متخلفة عاشت تحت وقع الضغط الاستعماري عكس الشعوب الانجلوسكسونية و الشمالية حيث تنخفض حدة التهرب والغش الضريبي، لأن موقف المكلف اتجاه الضريبة يشترط فيه الحالة النفسية والأخلاقية فكلما كانت نفسية المكلف ضعيفة كلما كان ميله إلى التخلص من دفع الضريبة واسعا.

### 1- العامل التاريخي والديني

إن من بين الأسباب التي لها تأثير كبير على ظاهرة الغش الضريبي كل من العامل التاريخي و الديني، حيث أن الرواسب والخلفية التاريخية والتجارب الشخصية المتناقضة من فرد لآخر لها دور أساسي في تكوين موقف المكلف تجاه الضريبة سواء كان بالقبول أو الرفض.

#### 1-1- العامل التاريخي

إن الأحداث التاريخية التي تخضع لها البلاد تساهم في تحديد مواقف المكلفين تجاه الضريبة، و الجزائر كباقي البلدان التي خضعت للإحتلال إبتداء من العهد التركي، حيث عرفت أشكالاً و صوراً متعددة لرفض دفع الضريبة والميل إلى الغش كشكل من أشكال المقاومة والاحتجاج، أما خلال الاستعمار الفرنسي فإن صور وأشكال رفض دفع الضريبة ارتفعت نتيجة لارتفاع الضغط الجبائي على عاتق المكلف، والذي كان يستهدف بذلك إفقار الشعب الجزائري وتجريده من وسائل المقاومة والعيش مما يدفعه لبيع أراضيهم للفرنسيين، وهذه الظروف ساعدت على قيام المكلفين بعمليات الغش والتهرب الضريبي كرد فعل طبيعي لعدم قبول الإحتلال الفرنسي ككل، وتهرب مكلف يؤدي إلى تهرب مكلف آخر كنوع من الرفض الجماعي للضريبة.

وللأسف فإن هذه النظرة بقيت عند المكلف الجزائري حتى بعد الاستقلال، ولكن هذه المرة كتعبير عن رفض سياسة النظام الجبائي الجزائري و سياسات الحكومة.

### 1-2- العامل الديني

إن العامل الديني له دور كبير في ضبط تصرفات الأفراد وتحديد مواقفهم حيث يرتبط موقفهم بنظرة الدين إلى الضريبة، فنجد أن الزكاة في الدين الإسلامي هي أحد أركان الإسلام الخمسة، بينما نجد أن مختلف الضرائب والرسوم و إن كانت تهدف إلى تحقيق أهداف عامة فإنها لا تلقى القبول لدى المكلفين متحججين بآراء و ذرائع مختلفة على عدم شرعية هذه الضرائب والرسوم، ومن هنا يكون المنفذ إلى الغش الضريبي معتمدين على مبادئ عقائدية تؤمن بالزكاة وترفض الضريبة.

### 2- ضعف الوعي الضريبي

يرتبط الوعي الضريبي بمدى اقتناع المكلف بدفع الضريبة قصد الإسهام في تمويل برامج الإنفاق العام، و يتوقف هذا الاقتناع على مستوى ترشيد المكلفين و إدراكهم للإلتزاماتهم الضريبية. و تؤثر درجة الوعي الضريبي لدى المكلفين على الضغط النفسي للإخضاع الضريبي بحيث يؤدي ارتفاع ذلك الوعي إلى إنخفاض الضغط الضريبي، لهذا لا وجود للضغط الضريبي النفسي في حالة ما إذا اعتبر المكلف أن الضريبة أمرا ضروريا.<sup>1</sup>

حيث أن الشعور التلقائي بضرورة دفع الضرائب والرسوم للدولة من أجل تمويل نفقاتها العمومية له دور كبير في التقليل من ظاهرة الغش الضريبي، حيث على الدولة القيام بإقناع المكلف بأن دفع الضرائب و الرسوم هو واجب و التزم تجاه المجتمع ككل، وعليها أن تعمل على زيادة هذا الوعي للمكلفين، إلا أن الكثير منهم لديهم وجهة نظر أخرى مماثلة لوجهة نظر **Murray Rothbard** \* والذي يقول أن "الضريبة بكل بساطة هي سرقة".<sup>2</sup>

"فالمكلف الذي يخالف القوانين الجبائية لا يشعر بارتكابه إثما في حق المجتمع كما يكون شعوره عندما يقتل أو يسرق، كما أن إحترام النظم الإجتماعية يتطلب عموميتها ودوامها وحيادها، وهو ما لا يتوفر لدى الكثير من المكلفين، وهو ما يؤدي إلى اللامدنية الجبائية ( **Incivisme fiscale** ) والتي تعني اللامبالاة بالدور الذي تقوم به الدولة من خلال الإقتطاع الضريبي لتحقيق المصلحة والنفع العام، عكس المدنية \* والتي تعني الإخلاص والوفاء للنفع العام.

و اللامدنية الجبائية تدفع بالمكلفين إلى تبرير غشهم بأن لهم القدرة على التحكم العقلاني في توظيف أموالهم وأنهم أولى بتسييرها، أي أن الأموال التي سيحصلون عليها من خلال إستثمارهم تكون كبيرة و يقتصر الربح والنفع فيها على المكلف وحده، في حين إنها ستقل حينما تدفع إلى الدولة التي توزعها من أجل تحقيق النفع العام، وهو ما يسبب عدم تطابق فكرة النفع الكلي مع فكرة المكلف.

<sup>1</sup> - ناصر مراد، مرجع سابق، ص: 183.

<sup>2</sup> - Laurent Alain, Reichman Claude, **Théories contre l'impôt**, Les Belles lettres, Paris, 2000, P : 196.

\* - Murray Rothbard (1926-1995) إقتصادي و فيلسوف أمريكي من كبار الداعين إلى الرأسمالية الفوضوية، و هي نظرية سياسية تقول بالتعاون الطوعي بين الأفراد و الجماعات، و أن الدولة أكبر أعداء الفرد و يجب إزالتها ( أنظر المرجع السابق ص : 214 ).

كما أن هناك دافعا مستمدا من اللامدنية الجبائية وهو الاعتقاد السائد بغياب العدالة الجبائية بين المكلفين لإعتقاد المتهرب أن الضريبة غير عادلة، لذلك فإنه يعتقد بأنه أقدر من الدولة على التصرف بحكمة في أمواله التي من المفروض أن يدفعها في شكل ضرائب".<sup>1</sup>

وعموما فإن درجة الوعي الضريبي ترتبط بمدى اقتناع المكلف التي يتعين عليه أدائها للإسهام في تمويل برامج الإنفاق العام، ويكون تحقيق هذا الأخير بترشيد المكلفين وتبصيرهم بالتزاماتهم لتحقيق أهداف السياسة المالية للدولة، ومن هنا تتجلى عناصر الوعي الضريبي فيما يلي:<sup>2</sup>

- فهم القصد من الضريبة عند فرضها؛
- الاقتناع بالزامية الضريبة؛
- المبادرة إلى تسديد الضريبة؛
- عدم السعي إلى التهرب من أدائها.

ومن المؤكد أن درجة الوعي الضريبي لها تأثير مباشر على مستوى الضغط الجبائي حيث يتوفر عناصر الوعي الضريبي تزداد الحصيلة الضريبية، وهو ما ينعكس بالإيجاب على نتيجة الضغط الجبائي.

### 3- الضغط الجبائي على المكلف بالضريبة

تعتبر الضريبة متغيرا إقتصاديا تحدث عدة متغيرات في سلوك الأفراد تختلف إيجابا أو سلبا تبعا لحجم الإقتطاعات الضريبية، لهذا توجد حدود يجب مراعاتها عند زيادة مستوى تلك الإقتطاعات، أما في حالة تجاوز تلك الحدود سيؤدي إلى عرقلة نشاط الإقتصاد الوطني و يحد من فعالية النظام الضريبي، لتحرير القوى الإنتاجية للإقتصاد والمساعدة على الخروج من الأزمة يجب تخفيض الضغط الضريبي و الإجتماعي الإجمالي.<sup>3</sup>

حيث إن كثرة وتعدد الضرائب وارتفاع سعرها، يجعل وطأتها تشتد على المكلف فيكون حافظا للتهرب منها، والثابت أنه كلما ارتفع سعر الضريبة، وازداد عبئها كلما كان ذلك مدعاة للتهرب منها.<sup>4</sup> " و يقصد بالضغط الضريبي ذلك التأثير الذي يحدثه فرض الضرائب المختلفة، والذي يختلف تبعا لحجم الإقتطاعات الضريبية من جهة، وصورة التركيب الفني للهيكل الضريبي من جهة أخرى، ويعبر الضغط الضريبي على العبء الذي يحدثه الإقتطاع الضريبي على الإقتصاد الوطني."<sup>5</sup>

### 4- العوامل الإقتصادية

إن للإعتبارات الإقتصادية دور كبير في نقشي ظاهرة الغش الضريبي، حيث إن المكلف يفقد خطر وقوعه في عجز مالي والآثار التي تنتبعه، فهو يقوم بقياس قيمة الضريبة المزمع التهرب منها

1- ناصر مراد، مرجع سابق، ص : 247.

\*- المدنية الجبائية هذا اللفظ كترجمة للكلمة الفرنسية Civisme و آخرون استخدموا لفظ روح التقاني و آخرون روح المواطنة.

2- حروشي جلول، الضغط الضريبي في الجزائر 1993-1999، (رسالة ماجستير)، جامعة الجزائر، سنة 2000-2001، ص : 82.

3- ناصر مراد، مرجع سابق، ص : 168.

4- فوزي عبد المنعم، المالية العامة والسياسات المالية، طبعة 1، منشأة المعارف، الإسكندرية، ص : 225.

5- ناصر مراد، مرجع سابق، ص : 168.

مع الخطر ومقدرته على الإخفاء، حيث أنه سيتخلى عن التهرب من الضريبة إذا قدر أن المخاطر والأضرار التي تنتج عن هذه العملية أقل من الفوائد التي من الممكن أن تجنيها، والعكس صحيح أي سيعمد على تفادي الضريبة إذا وجد أن فوائد التهرب أكبر من المخاطر والأضرار .  
و المكلف من أجل عدم تسديد الضريبة يقوم بتقدير وضعيته الإقتصادية الشخصية من جهة و من جهة أخرى وضعيته بدلالة المحيط الإقتصادي و تغيرات المحيط.

#### 4-1- الوضعية الإقتصادية للمكلف

إن الصعوبات الإقتصادية التي قد يمر بها المكلف غالبا ما تكون وراء محاولات التهرب و الغش الضريبي التي يمارسها، وتزيد هذه الميول كلما كان دخله ضعيفا، وعليه فالضريبة يجب أن تمس المداخل المخصصة للإستعمالات غير الضرورية حتى تكون مقبولة، لهذا فالمكلف الذي يمر بظروف إقتصادية سيئة سيضطر لا سيما في المشاريع الصغيرة إلى إخفاء ما يجب دفعه للحفاظ على مشروعه أمام قسوة الضريبة، وخاصة في فترات الركود الإقتصادي، والحالات والأزمات التي تمر بها المشاريع الإقتصادية والإجتماعية.

#### 4-2- تغيرات المحيط الإقتصادي

إن الحالة الإقتصادية في لحظة معينة و تغيراته لها تأثير كبير على ظاهرة الغش الضريبي.

#### 4-2-1- في فترة الإلتعاش الإقتصادي

عندما يكون الإقتصاد في حالة توسع نجد أن الطلب يزداد ومدعوم بقدرة شرائية متزايدة، فإن التأثير على الضريبة المطبق من قبل البائعين والمشتريين يقل إلى أقصى حد ممكن، فالمستهلكون إذن يتحملون عبء الضريبة والمدنيين القانونيين (وهم هنا البائعون) لا يميلون إلى الغش لأن قدرتهم على نقل العبء الجبائي للآخرين كبيرة.<sup>1</sup>

#### 4-2-2- في حالة الكساد الإقتصادي

عندما يكون الإقتصاد في حالة ركود و يكون الطلب ضعيفا مقارنة بالعرض، فتراجع القدرة الشرائية، مما يؤدي إلى عدم قدرة البائعين على تحميل المشتريين للعبء الجبائي، وعدم قدرة البائعين على نقل العبء الجبائي إلى عملائهم، مما يعد عامل محفز للغش الضريبي.<sup>2</sup>

#### 4-2-3- في فترات الندرة و التضخم

تبذل الدولة جهودا كبيرة لبناء الإقتصاد في حالة الحرب و إعادة التعمير، وذلك عن طريق تنظيم السوق بفرض الضرائب والرسوم على الأسعار والسلع.<sup>3</sup>

<sup>1</sup>- Gaudemet Paul Marie, Op.Cit, P : 310.

<sup>2</sup>- Idem.

<sup>3</sup>- Idem.

## المبحث الخامس : قياس و تقدير ظاهرة الغش الضريبي

لقد ذكرنا سابقا بأن ظاهرة الغش الضريبي تقلل من الحصيلة الجبائية للدولة الموجهة إلى تمويل نفقات ومتطلبات التنمية الاقتصادية، وبالتالي أصبح من الضروري معرفة الطرق المستخدمة في تحديد الغش الضريبي و مجالات التأثير لهذه الظاهرة بالإضافة إلى البحث عن الطرق والوسائل المثلى لمحاربة هذه الظاهرة وأساليب معالجتها.

و عملية قياس و تقدير هذه الظاهرة تتم بواسطة إستخدام أدوات مختلفة للقياس مثل المعادلات الرياضية، وعموما توجد طريقتين لقياس حجم ظاهرة الغش الضريبي هما تقدير الإقتصاد السري و تقدير عدم الإلتزام الضريبي.

### المطلب الأول : تقدير الإقتصاد السري

يشمل الإقتصاد السري مجمل النشاطات و المداخل غير مصرح بها للإدارة الجبائية من طرق المكلفين و غير مدرجة ضمن الناتج الوطني الخام، لذلك فإن عملية تحديد حجم الإقتصاد السري يسمح بقياس و تقدير ظاهرة الغش الضريبي، و يعتمد تقدير و إحصاء الإقتصاد السري بناء على معطيات الناتج الوطني الإجمالي و المعاملات النقدية و سوق العمل و عوامل الإنتاج.

#### 1- المنهج النقدي

توجد ثلاثة أشكال للمنهج النقدي هي:

##### 1-1- متغير المعدل الثابت

يرتكز هذا المنهج على فرضية وجود معدل نقدي ثابت في ظل عدم وجود الإقتصاد السري، ويتطلب هذا المنهج تحديد السنة المرجعية التي على أساسها نقارن المعدل النقدي الثابت بمختلف الأسعار النقدية للمراحل المدروسة، وعندما يكون المعدل النقدي لسنة معينة مدروسة أكبر من السنة المرجعية، نعتبر الكتلة النقدية الزائدة نتيجة نشاطات الإقتصاد السري، ونحدد حجم الغش الضريبي بضرب حجم الإقتصاد السري في المعدل الضريبي المتوسط المفروض، ويمكن توضيح ذلك كما يلي<sup>1</sup>:

في البداية نحسب حجم الإقتصاد السري بتطبيق المعادلة التالية :

$$AEST = \frac{(M_2 - M_1) \cdot PNB}{M_2}$$

حيث أن:

AEST : يمثل حجم الإقتصاد السري؛

M<sub>1</sub> : يمثل الكتلة النقدية للسنة المرجعية؛

<sup>1</sup> - ناصر مراد، مرجع سابق، ص 299.

$M_2$  : يمثل الكتلة النقدية للسنة المدروسة؛

PNB : تمثل الناتج الوطني الخام.

ثم نحدد حجم الغش الضريبي بتطبيق المعادلة التالية:<sup>1</sup>

$$V.F.F = \frac{[(M_2 - M_1) \cdot PNB] \cdot Tm}{M_2}$$

حيث أن V.F.F : حجم الغش الضريبي.

$Tm$  : يمثل المعدل الضريبي المتوسط المفروض.

ولقد وجهت لهذا المنهج عدة إنتقادات منها:

- كونه يستند على فرضيات هشة، ففي الواقع ليس دوما المعدل النقدي ثابتا؛
- إن النتائج المحصلة تكون تابعة للمرحلة المرجعية المحددة؛
- إن سرعة دوران النقود في الإقتصاد المشروع قد تختلف عن تلك المتعلقة بالإقتصاد السري.

### 1-2- متغير المعادلة النقدية

يعتمد هذا المتغير على فكرة وجود علاقة مباشرة بين الجباية و الإقتصاد السري، بحيث أنه يعتبر وجود الإقتصاد السري كنتيجة مباشرة للضرائب المرتفعة، ومن أجل قياس حجم الغش الضريبي نستخدم معادلة طلب العملة التي تراعي المتغير الضريبي، حيث نحسب أولا سرعة دوران العملة القانونية التي يفترض أنها نفسها في الإقتصاد السري ثم نحدد حجم الإقتصاد السري وفي الأخير نحدد حجم الغش الضريبي، وذلك وفق المعادلات التالية :

$$AE.ST = \frac{(M_3 - M_2) \cdot PNB}{M_0}$$

حيث أن:

$(M_3 - M_2)$  : يمثل العملة غير الشرعية.

$M_0$  : يمثل العملة الشرعية.

و بالتالي فإن حجم الغش الضريبي يحسب بالمعادلة التالية:<sup>2</sup>

$$V.F.F = \frac{[(M_2 - M_1) \cdot PNB] \cdot Tm}{M_0}$$

وتكمن نقائص هذا المقياس في أنه:

- يفترض سرعة دوران العملة غير الشرعية هي نفسها في العملة الشرعية، وهذا ليس دوما صحيح؛
- إن هذا المقياس ضيق بحيث أنه يراعي الغش الناتج عن توظيف العملة و الإقتصاد الموازي فقط، ويهمل الطرق الأخرى للغش مثل إستغلال الثغرات الموجودة في التشريعات الجبائية.

<sup>1</sup> - ناصر مراد، مرجع سابق، ص299.

<sup>2</sup> - ناصر مراد، مرجع سابق، ص300.

### 1-3- متغير فئات العملة

بحسب هذا المقياس، يرتبط الإقتصاد السري بإستخدام أوراق نقدية من فئة معينة، لذلك فإن التغير في عدد هذه الأوراق يعبر عن حجم الإقتصاد السري، لكي يفقد هذا المقياس أهميته عند التضخم المرتفع (إرتفاع المستوى العام للأسعار)، بحيث يمكن استخدام الأوراق الكبيرة دون أن يحصل زيادة في الإقتصاد السري.<sup>1</sup>

### 2- منهج عوامل الإنتاج ( المدخل المادي )

حسب هذا المنهج نقوم بإختيار عامل إنتاج معين مثل الكهرباء، وبإفترض وجود علاقة مباشرة بين عامل الإنتاج والنتاج الوطني وبالإعتماد على حجم الإخراج وإستهلاك هذا المدخل، يتم تقدير الناتج الوطني، ويقاس حجم الإقتصاد السري عن طريق الفرق بين الناتج الوطني المقدر (الاسمي)، حسب المدخل المادي والنتاج الوطني الرسمي (الحقيقي)، ولقد وجه لهذا المنهج إنتقاد كونه يفترض وجود علاقة ثابتة بين عوامل الإنتاج و الناتج الوطني، إلا أن تغيرات إستهلاك العوامل قد لا تعكس حتما عن إرتفاع الإقتصاد السري، بحيث قد تزيد نسبة الإستهلاك نتيجة التبذير مثلا.

### 3- منهج سوق العمل

و هذا المنهج قام في إيطاليا في الخمسينات من القرن الماضي حيث لوحظ أن حجم العمل المعلن قد إنخفض إنخفاضا شديدا بعكس نسبة العمالة غير المعلنة، وفق هذا المنهج يتم تقدير العمالة غير المصرحة عن طريق الإستقصاء، ثم يتم حساب متوسط إنتاجية العمل، وعلى أساس ذلك يقدر حجم الإقتصاد السري، ويكمن الإنتقاد الموجه لهذا المنهج في أنه يعتمد على العمل فقط في تقدير الناتج الوطني مع إهمال العوامل الأخرى مثل رأس المال.<sup>2</sup>

### 4- منهج التفاوت

حسب هذا المنهج يتم حساب الدخل الوطني بالإعتماد على مصادر الإدارة الجبائية، كما يتم حسابه من مصادر أخرى غير المصالح الضريبية، وبمقارنة الدخلين نستخرج الفرق الذي يمثل الدخل المتهرب من الضريبة، ورغم سهولة هذا المنهج إلا أنه توجد ثلاثة صعوبات هي:<sup>3</sup>

- إن حساب الناتج الوطني يستمد من البيانات الضريبية في الكثير من الدول؛
- مفهوم الدخل الفردي لحساب الناتج الوطني يشمل كل دخل يكسبه الأفراد سواء كان خاضعا أو غير خاضعا للضريبة، غير أن الدخل المصرح به في الإقرارات الضريبية هو الدخل الخاضع للضريبة؛
- توجد اختلافات في معالجة الاستهلاك، هذه الإختلافات تجعل التقديرين غير قابلين للمقارنة.

1- ناصر مراد، مرجع سابق، ص: 300.

2- يحيوي نصيرة ، مرجع سابق، ص : 55.

3- ناصر مراد، مرجع سابق، ص: 301.

و نلاحظ مما سبق أن جميع المناهج السابقة تعتمد على قياس حجم ظاهرة الغش الضريبي من خلال تقدير حجم الإقتصاد السري، ونظرا للحدود التي تعاني منها هاته المناهج، أصبح من الضروري الإعتماد على مناهج أخرى تستند على تقدير حجم عدم الإلتزام الضريبي.

## المطلب الثاني : تقديرات عدم الإلتزام الضريبي

بغض النظر عن حجم الإقتصاد السري، يمكن قياس حجم الغش الضريبي بإستعمال المناهج التالية:

### 1- منهج الضريبة القانونية المحتملة

يستند هذا المنهج على صحة الناتج الوطني الرسمي، لذلك يمكن أخذها كأساس لحساب الضريبة على الدخل التي يفترض تحصيلها، و بمقارنة هذا الأخير مع حجم الضريبة المحصلة فعلا نتحصل على حجم الغش الضريبي.<sup>1</sup>

ويمكن توضيح ذلك بالمعادلة التالية:<sup>2</sup>

$$I.N.P = P.F.L - P.F.R$$

حيث أن I.N.P : تمثل الضريبة المتهرب منها.

P.F.L : تمثل الضريبة القانونية المحتملة.

P.F.R : تمثل الضريبة المحققة.

وتتمثل الانتقادات التي وجهت إلى هذا المنهج في العناصر التالية :

- إن هذا المنهج يهمل الإقتصاد السري، وبالتالي لا يقيس الدخل المتهرب من الضريبة الذي أغفل في التقدير الحقيقي لإجمالي الناتج الوطني؛
- يعتمد في قياس حجم الغش الضريبي على مبدأ الإلتزام الضريبي أكثر من الغش الضريبي؛
- يعتمد التقدير في هذا المنهج على إفتراض أن توزيع الدخل يستند إلى إستقصاءات الأسرة ودرجة الثقة فيها؛
- يتطلب هذا المنهج إلتزام ووعي ضريبي عالي جدا ووجود إدارة جبائية لها درجة عالية من الكفاءة و القدرة على التحصيل، وهذا ليس دوما متوفرا.

### 2- منهج نسبة الضريبة الثابتة

يرتكز مضمون هذا المنهج على أن حجم الغش الضريبي يساوي الفرق بين الضريبة المقدرة و الضريبة الفعلية لسنة معينة كما توضح المعادلة التالية:<sup>3</sup>

$$V.F.F = P.O.E.S - P.O.R$$

<sup>1</sup> - Bulletin des Services fiscaux, Revue n°8, édité par la Direction générale des impôts, Alger, 1994, P :08.

<sup>2</sup> - ناصر مراد، مرجع سابق، ص 301.

<sup>3</sup> - المرجع السابق، ص 302.

حيث أن :

POES : يمثل مجموع الإقتطاعات الضريبية المقدرة.

POR : يمثل مجموع الإقتطاعات الضريبية الفعلية.

ولإيجاد الضريبة التقديرية نحدد سنة تمثيلية بحيث يكون فيها الغش الضريبي عند الحد الأدنى، ثم تطبق نسبة الضريبة إلى إجمالي الناتج الداخلي الخاص بالسنة التمثيلية على إجمالي الناتج الداخلي للسنة المدروسة.

ولقد وجهت إلى هذا المنهج عدة إنتقادات ونذكر منها ما يلي<sup>1</sup>:

- يسمح هذا المنهج بتقدير حجم الغش الضريبي الإضافي وليس الغش الضريبي الكلي لذلك يفيد في إبراز مدى تدهور دور الإدارة الجبائية.
- إن فرضية النسبة الثابتة بين الضريبة وإجمالي الناتج المحلي تكون صحيحة في حالة إفتراض أن مرونة الضريبة تكون مساوية للواحد أي أن التغير الحاصل لإجمالي الناتج المحلي يكون مساويا للتغير النسبي في الضريبة، أما في حالة العكس فإن تقدير حجم الغش الضريبي يكون غير صحيح.
- تتوقف صحة قياس الغش الضريبي على مدى صحة إختيار السنة التمثيلية، فإذا قدمت هذه السنة أرقاما مرتفعة لإجمالي الناتج الداخلي، فإنه سيؤدي إلى تضخيم حجم الغش الضريبي.

### 3- منهج الإعفاءات الضريبية

من خلال هذا المنهج يتم قياس حجم الغش الضريبي بالإعتماد على المعلومات الموجودة في التصريحات الضريبية التي يقدمها المكلف، وفي هذه الحالة ينخفض ميل المكلف للغش عندما يستفيد من إعفاء ضريبي لذلك يصرح عن دخله الحقيقي، وعليه يتم قياس حجم الغش من خلال فحص التصريحات الضريبية المستلمة أثناء فترة الإعفاء، ويكتسي هذا المنهج أهمية بالنسبة للإعفاء الجزئي وليس الكلي، ففي حالة الإعفاء الكلي لجميع الضرائب، فإن المكلف يتجنب من أي إلتزام ضريبي بعكس الإعفاء الجزئي الذي يكون خاضعا لضرائب معينة، بالإضافة إلى ذلك يجب نشر الوعي الضريبي وذلك بتطوير مفهوم الواجب الضريبي وتحسين العلاقة بين الإدارة و المكلف، بحيث أنه رغم الإستفادة من إعفاء جزئي، قد يتمادى المكلف في التملص من الضرائب الأخرى، وعليه قد يكون الإقرار الضريبي غير صحيح والذي يؤثر حتما على مدى صحة تقدير حجم الغش الضريبي.

### 4- منهج المراجعات الخاصة

يعود هذا المنهج في قياس حجم الغش إلى الإدارة الضريبية الأمريكية التي وضعت برنامجا لقياس الإلتزام الضريبي عن طريق فحوصات ومراجعات دقيقة للإقرارات الضريبية، والتي يقوم بها مختصون لعينة تتألف من 50.000 مكلف<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - ناصر مراد، مرجع سابق، ص 303.

<sup>2</sup> - المرجع سابق، ص: 304.

والتي تؤخذ عشوائيا من الإقرارات الضريبية المقدمة، و التي تصنف حسب مجموعات الدخل المصرح به، ويسمح هذا المنهج بقياس حجم الضريبة التي يتحملها المكفون ، ثم تحديد نسبة مستوى الإلتزام الطوعي أي نسبة الضريبة المقدرة ذاتيا إلى مجموع الإستحقاق الضريبي. وتكمن نقائص هذا المنهج في اعتماده على المكلفين المسجلين لدى إدارة الضرائب وإهمال غير المسجلين، مما يؤدي إلى انخفاض تقدير الإلتزام الضريبي للدخل غير المعلن، كما نواجه إشكال حول الأساس الذي يتم عليه إختيار عناصر العينة بحيث إختيار مكلف دون آخر قد يؤثر على قياس الغش الضريبي.

### 5- منهج الإستقصاء

يرتكز هذا المنهج على مبدأ بسيط و هي حساب الدخول الحقيقية لدافعي الضريبة عن طريق الإستقصاء و مقارنتها مع الدخول المصرح بها إلى مصالح الإدارة الجبائية فعلا، ولكن الصعوبة في هذا المنهج يتمثل في جمع العينة الإحصائية كما أن طبيعة المكلفين تجعل مشكل الثقة في البيانات و المعلومات المحصل عليها و إنحرافها محل لبس.

وبناء على ما سبق نستنتج أنه لا يوجد منهج كامل وصالح في جميع الحالات، حيث أن لكل منهج خصوصياته وظروف تطبيقه، لذلك يجب إختيار المنهج المناسب لتلك الأوضاع، ونشير أن المنهج المتبع في الجزائر لقياس الغش الضريبي لا يعتمد على أي منهج من المناهج السابقة، بل تقوم مصالح البحث والمراجعات أو مختلف المفتشيات و القباضات الضريبية بالإستناد على ما هو محدد في القانون الضريبي، ونظرا لإهمال المناهج السابقة وضعف إمكانيات الإدارة الضريبية الجزائرية، فإن قياس الغش الضريبي في الجزائر لا يعكس الحجم الحقيقي لتلك الظاهرة، كما أن الأرقام المعلنة تكون مختلفة من خبير إلى آخر، فالبعض يقدر حجم الغش الضريبي ما بين 30 و 50 مليار دج سنويا، وهذا حسب طرق عامة، و البعض الآخر يقدر حجمه ما بين 50 و 100 مليار دج سنويا حسب معطيات الإقتصاد الكلي.<sup>1</sup>

ونشير أن قياس حجم الغش الضريبي بدقة يشكل إحدى المشاكل التي تعرقل تشخيص هذه الظاهرة وبالتالي صعوبة مكافحتها، ولكي نحقق الأهداف المنشودة، يجب علينا محاربة هذه الظاهرة ولا يتم ذلك إلا بوجود نظام رقابي ذا مصداقية وفعالية وكفاءة عالية.

<sup>1</sup>-Bouderbala Abdou, **La Fraude Fiscale**, Revue mutation n° 7, éditée par la Chambre nationale de Commerce, Alger, 1994, P: 28.

## المبحث السادس : آثار الغش الضريبي

إن لظاهرة الغش الضريبي آثار سلبية عديدة، حيث أنها تؤدي إلى تخفيض الإيرادات العامة و بالتالي الإضرار بالخزينة العامة وما يترتب عليه عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على الوجه الأكمل والذي يحقق مصلحة المجتمع ككل، و بالإضافة إلى هذا فإن لها آثار على نواحي أخرى، لذلك سنستعرض هنا مختلف آثار ظاهرة الغش الضريبي على الجوانب المالية و الإجتماعية و الإقتصادية.

### المطلب الأول : الآثار المالية

إن الضريبة لها دور أساسي في تمويل خزينة الدولة بالموارد المالية اللازمة و التي توجه لتغطية النفقات العمومية، لهذا فإن التملص من الضريبة بمختلف أشكاله و صورته يهدد المداخيل المالية للخزينة العامة و يتسبب في حدوث خلل لأي سياسة إقتصادية و إجتماعية، وهو ما يعد عائقاً أمام تحقيق الهدف الرئيسي للضريبة و المتمثل في تمويل خزينة الدولة و مواجهة النفقات العامة للدولة، و حتى تتمكن الدولة من سد هذه الفجوة، تلجأ إلى البحث عن مصادر تمويل أخرى، و تؤدي بالتأكيد إلى إحداث ضغط على التنمية الإقتصادية لما تشكله من مخاطر على الإستقلال المالي و الإقتصادي للدولة و من بين هذه المصادر:

- الإصدار النقدي؛
- الدين العام؛
- الرفع من الضغط الجبائي (رفع معدلات الضريبة أو إصدار ضرائب جديدة).

#### 1- الإصدار النقدي

- و يتم ذلك عن طريق خلق نقود جديدة من العملة الوطنية، و هو ما يعرف بالتمويل بالتضخم، و هذا ما ينعكس سلباً على الإقتصاد الوطني، ذلك أن التمويل بالتضخم يؤدي إلى نتائج سلبية منها:<sup>1</sup>
- زيادة مفرطة للأسعار بصورة غير طبيعية؛
  - إضعاف القدرة التنافسية الدولية للمنتوج المحلي؛
  - نقص القدرة الشرائية للمواطنين و تدهورها؛
  - تغيير نمط الاستهلاك؛
  - إنخفاض الصادرات في البلاد الذي يؤدي إلى قصور في الحصول على العملة الصعبة.

<sup>1</sup> - بولخوخ عيسى، مرجع سابق، ص : 32.

## 2- الدين العام

يؤدي اللجوء إلى الدين العام بإختلاف مصادره (داخلي أو خارجي)، ومدته (قصير المدى أو طويل المدى) وطريقة الإكتتاب (عام أو عن طريق الإكتتاب) إلى آثار سيئة على الإقتصاد ككل، ومنها على الخصوص أن الدين العام يعتبر عبئا على ميزان المدفوعات خاصة في حالة إستخدامه لأغراض إستهلاكية، إضافة إلى الضغط على القدرة الشرائية للمستفيدين من الإنفاق العام نظرا لسياسة التقشف التي تستلزمها تدابير تسديد الدين العام.

ويمكن تلخيص آثار اللجوء إلى الدين العام كما يلي :<sup>1</sup>

- عبء على ميزان المدفوعات، وذلك في حالة السداد، و القروض، و تتحمل الأجيال اللاحقة أعباء هذه القروض العامة، خاصة إذا استخدمت كمصاريف استهلاكية، أما إذا استخدمت في المشروعات الإستثمارية، فإن العبء يكون ضعيفا عليها؛

- إستلزام و وجوب تدبير الدولة للمورد المالي لتسديد القروض، مما ينتج عنه ضغط على عناصر الإنفاق العام، مما يقلل من القدرة الشرائية للمستفيدين من هذا الإنفاق؛

- تقلص النشاط الإنتاجي نتيجة لإستخدام الأموال أو إقراضها للدولة بغية الحصول على فوائد و ضمان سدادها، و حصول المقرضين على مزايا؛

- فقدان الثقة في الدولة نتيجة لعدم القدرة على سداد ديونها، و بالتالي عزوف الهيئات المالية و الأفراد عن قرضها؛<sup>2</sup>

- التدخل في الشؤون الخاصة من طرف الدول الأجنبية نتيجة عدم القدرة على تسديد الديون الخارجية، و بالتالي الخضوع للتبعية الأجنبية أو فرض قيود إقتصادية على هذه الدولة؛

- إذا إستمدت الدولة أموالها من القروض فإن ذلك يؤدي إلى زيادة الطلب في المجتمع بفعل القوة الشرائية الجديدة، تختلف نتائجها بإختلاف مستوى التشغيل السائدة، ففي حالة التشغيل الكامل فإن هذه الزيادة تنعكس في جهاز السعر (أي تؤدي إلى إرتفاع المستوى العام للأسعار)،

أما في حالة الاستخدام غير التام للموارد تؤدي الزيادة في الإنفاق العام إلى زيادة في الإنتاج عندما يتصف الجهاز الإنتاجي بالمرونة اللازمة، و لكن هذه الزيادة تنعكس في جهاز السعر عندما يكون الجهاز الإنتاجي غير مرن، و هو وضع الدول المتخلفة، أي وجود موارد عاطلة، إلا أن التمويل عن طريق

القروض غالبا ما ينعكس في جهاز الأسعار أكثر منه في جهاز الإنتاج، نظرا للجمود الذي يميز الجهاز الإنتاجي في الدول المتخلفة، أما في حالة إعتداد الدولة على الإقتطاعات الضريبية في تمويل الإنفاق العام، فإن آثار إنفاقها يكون محدودا على الإنتاج، لأنه لا يشكل زيادة في وسائل الدفع و إنما هو تحويل

جزء من القوة الشرائية الموجودة بين الأفراد إلى أيدي أفراد آخرين، و بالتالي فإن حجم الإنفاق الكلي لا يتغير بشكل محسوس، و تبقى فعاليته مقصورة على جدوى الإنفاق.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - عيسى بولخوخ، مرجع سابق، ص :32.

<sup>2</sup> - نفس المرجع و الصفحة سابقا.

<sup>3</sup> - المرجع السابق، ص:33.

- إن تراكم الديون على الدول النامية أصبحت في الوقت الحاضر تشكل أهم خطر يهدد إقتصادياتها و كل ذلك يساهم في تقليص الإنفاق العام بأنواعه الثلاثة:<sup>1</sup>
- الإستثماري الذي يؤدي إلى تكوين رأس المال العيني للدولة ( صناعة، زراعة،...الخ)؛
- التحويلي الذي يؤدي إلى توجيهه و تحويل عناصر الإنتاج نحو المجالات التي ترغب الدولة في تطويرها؛
- الجاري الذي يؤدي إلى رفع إنتاجية العمل، وتحسين ظروف العمل ( تعليم، صحة، إسكان ).

### 3- التجارة الخارجية

نظرا لإرتباط الدولة بالمحيط الدولي فإنها تعمل على ترقية التجارة الخارجية من خلال فتح السوق الوطنية على الأسواق العالمية، من أجل تمويل وارداتها الضرورية من السلع الرأسمالية، وكذلك العمل على تصدير منتجاتها الوطنية لجلب العملة الصعبة، فإذا كان هذا التصدير بكميات كبيرة، إزدادت قدرة البلد على زيادة الإستيراد للسلع الرأسمالية الضرورية، و يعمل على إثراء الخزانة العامة، ولكن تبقى المشكلة في البلدان النامية هي إعتمادها على تصدير المواد الأولية بأسعار متدنية و إستيراد سلع التجهيزات بأسعار مرتفعة، وبالتالي اللجوء إلى الخزينة العمومية لتغطية النقص، ففي حالة وجود العجز في الخزينة نفسها فإن هذا يؤثر سلبا على التجارة الخارجية نفسها، وبالتالي تضطر الدول إلى جلب رؤوس الأموال الخارجية لتنشيط و تعجيل عملية التنمية الإقتصادية، و يبقى ذلك العجز أو اللجوء إلى الموارد المالية الأخرى له أثر بالغ على المكلف فيما بعد حيث يؤدي بالدولة إلى زيادة سعر الضرائب، أو فرض ضرائب جديدة، فيزداد عبئها على الذي لا يتهرب.<sup>2</sup>

### 4- زيادة الضغط الجبائي

إن لجوء الدولة إلى فرض معدلات ضريبية مرتفعة أو فرض ضرائب جديدة من أجل زيادة حصيلة الضرائب لمواجهة العجز المتولد عن ظاهرة الغش الضريبي، يؤدي إلى زيادة الضغط الجبائي المفروض على المكلفين مما يزيد من ميولهم للغش، وبالتالي إستفحال ظاهرة الغش الضريبي أكثر فأكثر.

### المطلب الثاني : الآثار الإجتماعية

تتمثل آثار الغش الضريبي على المستوى الإجتماعي في الجوانب التالية :

#### 1- الغش يولد غش آخر

إن الغش الضريبي يقلل من الحصيلة الجبائية للدولة، مما يدفعها إلى زيادة معدلات الضريبة من أجل تحقيق مداخيل أكبر، و يترتب عن هذه الزيادة في المعدلات الضريبية آثار أخرى سلبية،

<sup>1</sup> - نفس المرجع و الصفحة سابقا.

<sup>2</sup> - عيسى بولخوخ، مرجع سابق، ص: 33.

ف نجد مثلا أن المكلفين الذي لا يقومون بالغش الضريبي يتحملون مساهمة في النفقات العمومية أكثر من المفروض تحمله، على عكس المكلفين الذين يقومون بعمليات الغش الضريبي، لذلك فإن اللجوء إلى الغش يكون بمقدار أكبر كلما ارتفعت معدلات الضريبة فالغش يولد غشا آخر.<sup>1</sup>

## 2- تراجع الصديق في المعاملات الاقتصادية

إن الغش الضريبي يفسد تصرفات المكلفين الذين يمارسونه، حيث تتعدم الثقة بين المتعاملين، لأن كل واحد منهم يعلم بأن الطرف الآخر يقوم بمسك محاسبية مزورة لإعتبارات جبائية مما يؤدي إلى عدم الاطمئنان في منح القروض للعملاء لأن الإدارة الجبائية قد تتدخل في أي وقت و تلقي على عاتقهم ديونا ثقيلة بسبب الغش الضريبي، مما يؤدي إلى عدم إمكانية أداء مستحقات الموردين و الذين قد يتابعون كذلك جبائيا.<sup>2</sup>

## 3- تثبيت و تعميق الفوارق الاجتماعية

إن اعتماد الكثير من البلدان وخاصة الدول النامية على الضرائب لتمويل الخزينة العامة يؤدي إلى فرض ضرائب و رسوم مبالغ فيه على الأفراد، مما ينمي لديهم الإحساس بالقهر و الإستغلال من طرف النظام الجبائي، و يتزايد هذا الشعور لدى هذه الفئات، بسكوت الدولة على مختلف التجاوزات التي تقترفها أيادي أصحاب النفوذ بتهربهم الدائم، وهو ما يجعل الجو مضطربا في العلاقات بين أفراد المجتمع ويؤدي إلى ظهور الفوارق الاجتماعية، إضافة إلى إنتشار الرشوة التي يتقاسم فيها المكلف عبء المخالفة مع موظفي الإدارة الجبائية، إعتقادا بأنها مهما ارتفعت قيمتها فهي أقل و أخف من الضريبة، و بهذا يرسخ فكرة الغش الضريبي لديهم، خاصة وسط مكلفين يحترفون نفس المسالك، وفي محيط لا تدفع فيه الضريبة إلا من طرف الفقراء و أصحاب المداخل المحدودة.

## 4- تفشي اللامدنية الجبائية في المجتمع

إن وجود الغش الضريبي بين مختلف الطبقات الاجتماعية يساهم في تدهور المدنية الجبائية " Civisme fiscale " و التي يقصد بها تفضيل المكلف المصلحة العامة للمجتمع على مصلحته الخاصة بحيث لا يقوم بتخفيض جزء من المساهمة المالية التي يجب أن يؤديها للمجتمع وبذلك فإن الغش الضريبي هو عامل من عوامل تدهور المدنية الجبائية.<sup>3</sup>

<sup>1</sup>-Guettouche nacir, *La Fraude fiscale en Algérie, Causes et conséquences*, (Mémoire de Magister), ESC, Alger, 1998-1999, P : 103.

<sup>2</sup>- Guettouche nacir, Op.Cit, P : 103.

<sup>3</sup>-Ibid, P : 104.

## المطلب الثالث : الآثار الإقتصادية

إن للضريبة دور إقتصادي دور هام كونها منظم وأداة للتدخل الإقتصادي للدولة، لذلك فإن التملص من هذه الضريبة له انعكاسات سلبية على إقتصاد الدولة من عدة جوانب و نخص بالذكر مايلي:<sup>1</sup>

### 1- التأثير على المنافسة

عند الأخذ بعين الاعتبار وجود ضرائب مرتفعة على المؤسسات و التجار، فإن المؤسسات التي تتملص من الضريبة توجد دائما في وضعية إقتصادية حسنة مقارنة مع تلك التي لا تتهرب من الضريبة، وبالتالي تستطيع فرض أسعارها التنافسية، وأحسن مثال على ذلك حال المؤسسات الوطنية التي لا تستطيع منافسة بعض مؤسسات القطاع الخاص، والتي لا تتردد في إجراء صفقاتها التجارية بدون فواتير، و بالتالي فإن أسعارها تكون منخفضة لعدم إحتوائها على الرسم على القيمة المضافة، لذلك فإن الغش الضريبي يساهم في دحض قواعد المنافسة الشريفة و يعرقل النمو الإقتصادي.<sup>2</sup>

### 2- عرقلة النمو الإقتصادي

إن الغش الضريبي يساهم في إبطاء و تأخير النمو الإقتصادي، حيث أن الغش الضريبي يثبط الجهود التي تسعى إلى رفع الإنتاجية، فالمستثمر الذي يطمح إلى زيادة مدا خيله عن طريق وضع إجراءات تنظيمية لعملية الإنتاج و عملية التسيير بهدف خفض التكاليف، فإنه لا يتردد في ممارسة الغش الضريبي من أجل الوصول إلى مبتغاه.<sup>3</sup>

### 3- إعادة توجيه النشاط الإقتصادي

إن الغش الضريبي يساهم في إعادة توجيه للأشطة الإقتصادية، حيث يصبح الشغل الشاغل للمكلفين هو توجيه نشاطاتهم الإقتصادية أكثر حسب الإعتبارات الجبائية وليس للإعتبارات الإقتصادية و في الجزائر نلاحظ هذا، فالأنشطة الإقتصادية تتوجه عامة نحو القطاعات الأكثر حساسية للغش الضريبي، دون أن تتوجه إلى النشاطات التي تخلق الثروات و تساهم في تكوين القيمة. مثال على ذلك إطارات المؤسسات في بعض الأحيان يتوجهون إلى التخلي عن صفة الأجراء لأن الأجر الذي يتقاضونه خاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي بمعدلات مرتفعة، فهم ينشئون مؤسسات مستقلة أخرى تستفيد من إمكانية تكوين احتياطات معفية من الضرائب و انتهاز فرص الغش الضريبي التي تتأتى لهم و التصريح بأنفسهم بالعناصر المحددة لدخلهم الخاص.<sup>4</sup>

<sup>1</sup>- Guettouche nacir, Op.Cit, P : 104.

<sup>2</sup>- Idem.

<sup>3</sup>- Ibid, P: 105.

<sup>4</sup>- Idem.

أيضا يلاحظ في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة من أجل ضمان مدخول جيد يفكر مدير المؤسسة في كيفية الغش أكثر من تنمية أعماله و مؤسسته، و بالتالي يمكن القول " أن الغش هو إذن مسبب للركود الإقتصادي".<sup>1</sup>

#### 4- ندرة الأموال

إن الغش الضريبي يخلق ندرة لرؤوس الأموال لأن المكلف عند إخفاء الأرباح عن الضريبة يعمل بكل حذر على إخفاء رؤوس الأموال التي يكتسبها عن مراقبة الإدارة الجبائية، والعمل على عدم إنفاقها بغية عدم الإنكشاف، فالمتخلص يعمل على الإكتناز عن طريق حفظ أمواله خارج السوق النقدي والمالي لمدة طويلة من الزمن، ويمكنه اللجوء أيضا إلى شراء سندات مغفلة الأسهم، مثلا سندات خزينة أو إستثمارات معينة صعبة المراقبة ( مجوهرات، تحف فنية )، وبالتالي ستكون ندرة في السيولة النقدية على مستوى الإقتصاد الوطني ككل، بالإضافة إلى أن التسديد عن طريق النقود السائلة يكون دائما مفضلا على النقود الإعتبارية، وذلك لأن المبادلات البنكية سهلة المراقبة من قبل الإدارة الجبائية بإستعمال الصلاحيات القانونية و خصوصا حق الإطلاع لدى المؤسسات البنكية.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - Idem.

<sup>2</sup> - Ibid, P : 106.

## خلاصة الفصل

بالرغم من أن مفهوم الغش الضريبي يعتبر مفهوما غير دقيق ويصعب الإحاطة به، فقد حاولنا إعطاء الظاهرة تعريفا قريبا من الواقع، و قد سمح لنا تحليل مختلف المفاهيم و التعاريف التي قدمها مختلف الكتاب و الباحثين، بإختلاف منطلقاتهم و وجهات نظرهم بتحديد العناصر التي تكون فعل الغش الضريبي و التمييز بين مختلف أنواعه هذا من جهة، و من جهة أخرى تحديد الظاهرة ضمن مختلف الأساليب التي تهدف إلى التخفيض من الضريبة الواجبة الأداء، كذلك فإن للظاهرة أصلا يتمثل في الأسباب العميقة التي تنعكس على تصرفات المكلف، إلى أو التملص الكلي أو الجزئي من الضريبة بإستعمال مختلف الأشكال والوسائل والطرق.

غير أنه مهما كانت الوسيلة المستعملة فإن النتيجة واحدة و تتمثل في الآثار السيئة من وجهة نظر الإدارة الجبائية على كل المستويات سواء المستويات الإقتصادية والإجتماعية و المالية والأخلاقية، و هذه الآثار لا تضر بالدولة فقط بل كذلك بالمكلفين النزهاء حيث يتم تحميلهم عبئا جبائيا إضافيا مما يعمق الفوارق الإجتماعية و الإقتصادية في المجتمع ككل.

## الفصل الثاني : الرقابة الجبائية و إكتشاف الغش الضريبي

## تمهيد

بعد التعرض للإطار النظري العام لظاهرة الغش الضريبي وأساليبه و طرق قياسه وآثاره و أسبابه، رأينا أن المكلف يسعى لتخفيض عبء الضريبة بشتى الطرق مما يؤثر مباشرة على مصالح الخزينة العمومية، ومن أجل الحفاظ على هذه المصالح تقوم الإدارة الجبائية بإجراء عمليات رقابة بعدية على تصريحات المكلفين بالضريبة من أجل التأكد من صحتها ومطابقتها للنظام التصريحي الجبائي، والتي تعد من المواضيع الضرورية التي يلزم التطرق إليها لفهم ظاهرة الغش الضريبي، والإدارة الجبائية تمتلك جملة من السلطات وهو ما يعرف بالسلطة الجبائية تخول لها إمكانية مراقبة صحة التصريحات المكتتبة والضرائب المسددة من قبل المكلف بأشكال متعددة ومتابعة و مكملة لبعضها البعض.

ومن أجل القيام بعمليات الرقابة وضع المشرع الجبائي مجموعة من النصوص القانونية والتنظيمية من أجل ضبط وكبح عمليات الغش الضريبي وضمان توزيع عادل للعبء الجبائي بين المواطنين بحسب قدرتهم التساهمية، ومن بين هذه النصوص نجد دليل التحقيق في المحاسبة الذي يعتبر الإطار النظري الذي يعتمد عليه أعوان الإدارة الجبائية في القيام بهذه الرقابة، لذلك إرتأينا الإعتماد عليه في دراسة هذا الموضوع، بالإضافة إلى القوانين و النصوص التي تنظم عمليات الرقابة الجبائية، بحيث سنتعرض في هذا الفصل لعمليات الرقابة الجبائية من الناحية القانونية والتنظيمية، وكذلك إلى الهياكل الجديدة المستحدثة لمكافحة الغش الضريبي، بالإضافة إلى طرق تنفيذ الرقابة الجبائية.

## المبحث الأول : عرض الرقابة الجبائية

إن الرقابة الجبائية هي مفهوم قانوني ويمكن تعريفها على أنها السلطة المخولة للإدارة الجبائية بمراقبة التصريحات والوثائق المستعملة لتحديد كل ضريبة أو رسم أو حق أو إتاوة<sup>1</sup>، من أجل إكتشاف النقائص و تصحيح الأخطاء المرتكبة من طرف المكلفين بالضريبة، وكذا فحص المحاسبة مهما كانت الدعامة المستعملة لحفظ الوثائق، وقبل التطرق إلى مختلف أنواع الرقابة الجبائية يجب أولاً تحديد الأسباب الرئيسية لإجراء عمليات الرقابة الجبائية.

### المطلب الأول : الأسباب الرئيسية لإجراء عمليات الرقابة الجبائية

يوجد سببان رئيسيان لإجراء عمليات الرقابة الجبائية على تصريحات المكلفين وهما كالتالي:

#### 1- الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية

تعد الرقابة الجبائية وسيلة لمتابعة النظام التصريحي، لأن المكلف هو من يحدد بنفسه أسس فرض الضريبة ويصرح بها للإدارة الجبائية، وعن طريق الرقابة الجبائية يتم التأكد من صحة هذه التصريحات المكتتبه وضمان صدقيتها، بالإضافة إلى ذلك فإن الرقابة الجبائية تسمح بتجسيد مبدأ العدالة أمام الضريبة.

#### 2- الرقابة الجبائية كوسيلة مكافحة الغش الضريبي

نظراً لأسباب متعددة يلجأ بعض المكلفين إلى التهرب أو تخفيض العبء الضريبي، لذلك فإن عمليات مكافحة الممارسات التدليسية يعتبر حالياً من أولويات الإدارة الجبائية، والتي تمتلك سلطات وصلاحيات واسعة تمارسها، وذلك عن طريق تقنيات مختلفة ومتعددة وعلى مختلف أصناف المكلفين، والتي من بينها الرقابة الجبائية حيث تعد وسيلة ضرورية لمكافحة الغش الضريبي لأنها تشكل وسيلة ضمان مصلحة الخزينة العمومية.

### المطلب الثاني : أشكال الرقابة الجبائية

و نظراً للعدد المتزايد للتصريحات الجبائية المكتتبه من قبل المكلفين والخاضعة للرقابة الجبائية، تحتم على الإدارة الجبائية تنويع نشاطها بإستعمال نوعين من الرقابة الجبائية وهي:

- الرقابة الداخلية؛

- الرقابة الخارجية.

<sup>1</sup> - المادة 18-1- من قانون الإجراءات الجبائية (محدثه إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

## 1- الرقابة الداخلية

ويقصد بها الرقابة التي تتم من طرف أعوان الإدارة الجبائية في المكتب، بناء على الوثائق التي في حوزتهم، و مفتشية الضرائب هي المصلحة المكلفة بالقيام بهذا النوع من الرقابة دوريا ولأهداف مسطرة مسبقا و يمكن أن تكون رقابة شكلية أو رقابة على الوثائق.

### 1-1- الرقابة الشكلية

تبدأ الرقابة الشكلية منذ إستلام المصالح المعنية للتصريحات المرسلة أو المودعة من قبل المكلفين، سواء التصريحات الشخصية أو التصريحات المهنية، وتتم مراقبتها بطريقة منتظمة وغير إنتقائية، وذلك عن طريق الفحص الشكلي للعناصر المصرح بها وتسوية الأخطاء إن وجدت، وتتم أيضا عن طريق إجراء مقارنة بين المعلومات المتأتية من التصريحات ( G50 ) و ( G50.A ) وتلك المذكورة في التصريح السنوي، ومع المعلومات التي تحصلت عليها الإدارة الجبائية من كشوفات الربط و بطاقات المعلومات وقوائم العملاء التي تمتلكها، وتهدف هذه الرقابة إلى تصحيح الأخطاء الملحوظة في التصريحات، وتسمح أيضا بالمساعدة في برمجة الملفات للرقابة المعقدة فيما بعد.

### 1-2- الرقابة على الوثائق

بخلاف الرقابة الشكلية، فإن الرقابة على الوثائق إنتقائية وغير منتظمة، وهذا الإنتقاء لا يكون فقط على التصريحات الشخصية، وإنما يكون على مجمل التصريحات المهنية، وذلك من أجل التوصل إلى مراقبة الأرقام والمبالغ المصرح بها، و تتمثل في الفحص النقدي للتصريحات الجبائية المكتتبة وتلاؤمها وتجانسها مع المداخل المصرح بها، والوثائق والمعلومات التي في حوزة المصلحة، و التي يتم إستكمالها في حال النقصان بطلبات إستيضاح أو طلبات تبرير تطلب من المكلفين.

## 2- الرقابة الخارجية

و يقصد بها الرقابة التي تتطلب إجراء ومعاينات خارج المكتب، و يتم هذا النوع من الرقابة دائما وفق برمجة سنوية و تكتسي شكلين هما:<sup>1</sup>

### 1-2- مراقبة المحاسبة

نصت المادة 1-20- من قانون الإجراءات الجبائية، على أنها مجمل العمليات التي تتمثل في الفحص في عين المكان للمحاسبة والوثائق المحاسبية الأخرى للمؤسسة أو للشركة ومواجهتها بالتصريحات المكتتبة و كشوفات الربط الخارجية و بطاقات المعلومات إن وجدت، وكذا المعاينات المادية التي يجريها المحقق، وهذه الرقابة يمكن أن تكون عامة تركز على مجمل الضرائب والرسوم أو خاصة بالتركيز على ضريبة أو رسم معين.

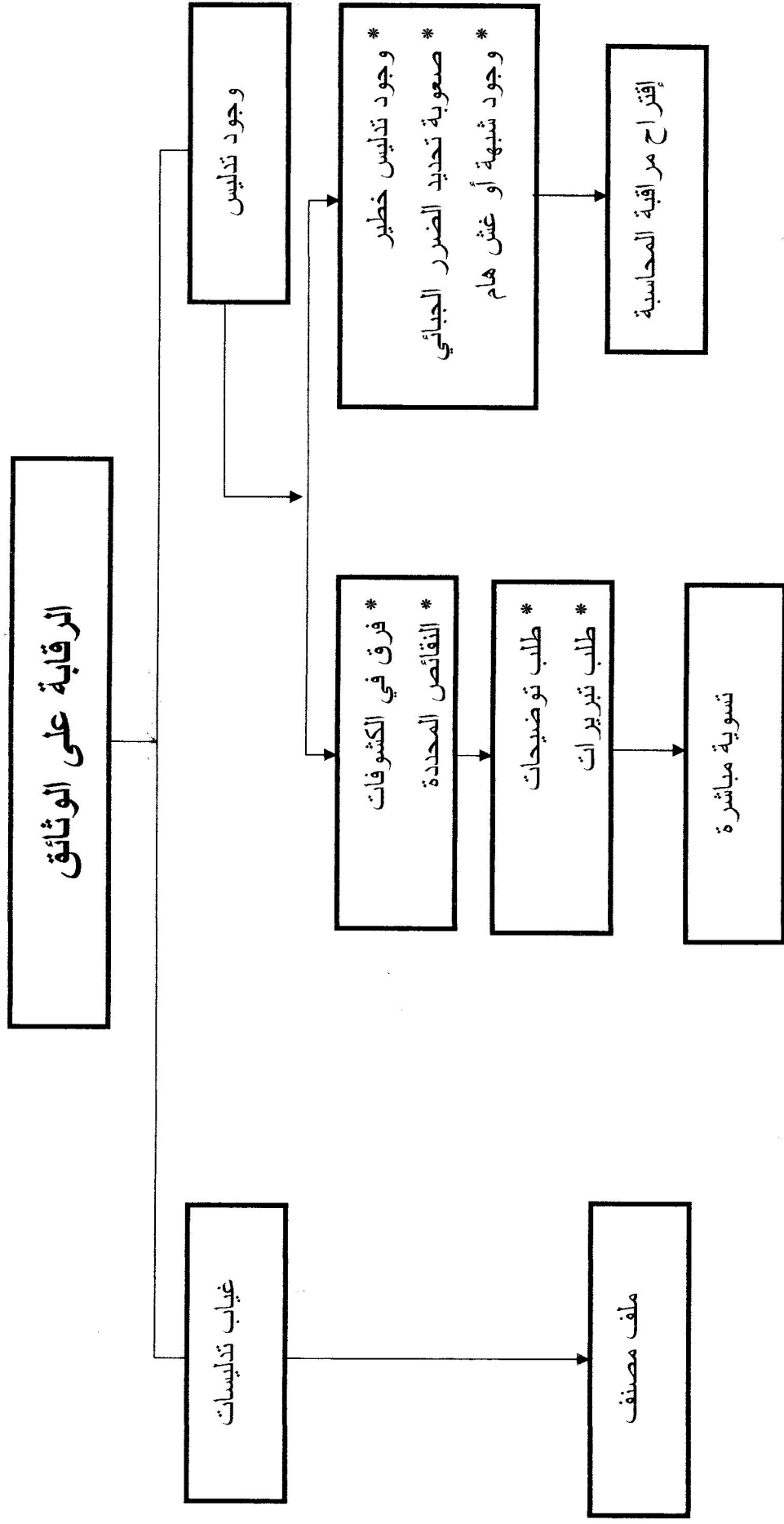
<sup>1</sup> - المادة 22 من قانون الإجراءات الجبائية (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

## 2-2- المراقبة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية

- و نصت عليه المادة 21-1- من قانون الإجراءات الجبائية وهي مجمل عمليات البحث والتفتيش المعمق بهدف الكشف عن فروقات محتملة بين المداخيل المصرح بها من قبل المكلف مقارنة مع ما لدى المصالح الجبائية من معطيات و معلومات عنه، و تتعلق بجميع المكلفين الخاضعين للضريبة<sup>1</sup>، حيث يمكن لمسير مؤسسة فردية أن يخضع إلى:
- مراقبة المحاسبة فيما يخص نشاطه المهني.
  - و مراقبة معمقة بصفته شخص طبيعي.

<sup>1</sup> - المادة 21-1- من قانون الإجراءات الجبائية (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

الشكل رقم 1.2 : خطوات إجراء الرقابة على الوثائق.



## المبحث الثاني : الإطار القانوني للرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية وسيلة لمتابعة ظاهرة الغش الضريبي، لهذا فقد حدد القانون الجبائي إطار تشريعي و تنظيمي للرقابة الجبائية، وأسند للإدارة الجبائية صلاحيات وسلطات واسعة تسمح لها بالقيام بمهمتها في شروط قانونية محددة، وكذلك فرض القانون التجاري على المكلفين بعض الإلتزامات، كما نص في المقابل على ضمانات تمنح إليهم من أجل حمايتهم من التجاوز المحتمل للإدارة الجبائية، وهذه الأخيرة تمتلك سلطات وصلاحيات خولت لها من طرف المشرع الجبائي من أجل ضمان مهمة الرقابة الجبائية بشكل فعال و بالتالي مكافحة الغش الضريبي على أحسن وجه.

### المطلب الأول : سلطات الإدارة الجبائية

#### 1- حق الرقابة

هذا الحق نصت عليه المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية، و خولت لمصالح الإدارة الجبائية بالقيام بكل أشكال الرقابة الجبائية سواء الرقابة على التصريحات أو المستندات المستعملة من أجل تأسيس كل ضريبة أو رسم، ومراقبة المؤسسات و الهيئات التي ليس لها صفة التاجر وتدفع أجور و أتعاب أو مرتبات من أي طبيعة كانت، وحق الرقابة ليس محدودا فقط بالضرائب والرسوم المباشرة ولكن يمتد أيضا إلى الحقوق غير المباشرة والتسجيل.<sup>1</sup>

#### 2- حق الإطلاع

في إطار البحث عن المعلومة الجبائية، كلف المشرع الجبائي السلطات الجبائية بجمع كل المعلومات الضرورية لعمليات التحقيق والرقابة لدى الإدارات، والهيئات، والمؤسسات العمومية والمؤسسات الخاصة، والتي تفرض عليها عقوبات في حال رفض حق الإطلاع، والمعلومات المجمعة عن طريق هذا الحق يمكن أن تستعمل من أجل تحديد الوعاء الضريبي و مراقبة كل ضريبة على عاتق المكلف، ومجال حق الإطلاع محدد بالمواد 45 إلى 59 من قانون الإجراءات الجبائية، هذا الحق لا يمكن أن يمارس إلا عند الأشخاص الذي نص عليهم القانون وعلى وثائق خاصة لكل منها، وهذا القانون يحتوي على إجراءات تسمح للإدارة الجبائية بمعرفة كل المعلومات التي لها أثر جبائي و تحصل من قبل ثلاث أصناف من الأشخاص أو الهيئات وهم الإدارات العمومية ( المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية)، المؤسسات الخاصة، المؤسسات المالية والغير ( المواد 51-58 من قانون الإجراءات الجبائية ) والسلطة القضائية ( المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية).

<sup>1</sup> - المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

### 3- حق المعاينة و الحجز

عندما تكون هناك ممارسات تدليسية رخص القانون تحت بعض الشروط إلى أعوان الإدارة الجبائية بالقيام بمعاينات في كل الأمكنة بهدف البحث، و جمع وحجز كل الوثائق أو المستندات اللازمة لإثبات ممارسة الغش الضريبي، و حق المعاينة لا يتم إلا بترخيص من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض مفوض من قبله.<sup>1</sup>

### 4- حق إجراء البحث

نصت المادة 33 من قانون الإجراءات الجبائية على حق إجراء البحث ويقصد به إجراء التحقيق من طرف أعوان الإدارة الجبائية بالتدخل بشكل مفاجئ في المؤسسات التي تقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة و لدى كل شخص يقوم بهذه العمليات، والمكلف مطالب بتزويد أعوان الإدارة الجبائية بكل الوثائق والمستندات الضرورية لتحديد رقم الأعمال و أسس فرض الضريبة، وهذا الحق يمكن أن يمارس ابتداء من الساعة 08 صباحا إلى 20 مساء في المحلات ذات الإستعمال المهني، ويتم إثر كل عملية تدخل تحرير محضر تدون فيه التحريات التي تمت وتفصل المخالفات الملاحظة ويسجل فيه جرد الوثائق التي سلمها المكلف بالضريبة.<sup>2</sup>

### 5- حق التقادم

نصت عليه المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية التي حددت الأجل الذي يتقادم فيه عمل الإدارة الجبائية و المحدد بأربع سنوات، إلا في حالة وجود مناورات تدليسية، وهذا بالنسبة لما يلي:<sup>3</sup>

- تأسيس الضرائب والرسوم و تحصيلها؛
- القيام بأعمال الرقابة؛
- قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات ذات الطابع الجبائي.

و حق التقادم يمكن أن يعرف على أنه الحق الممارس من قبل الإدارة الجبائية من أجل تصحيح حالات النسيان أو نقائص أو الإغفالات في التصريحات الجبائية المكتتبة، و إنقضاء أجل التقادم لا يعد عائقا أمام أعوان الإدارة الجبائية لممارسة حق الرقابة بسبب تقادم الفترات، لكنها تمتد إلى العمليات التي لها أثر على نتائج فترة لاحقة غير مغطاة بحق التقادم.

<sup>1</sup> - المادة 34 / 35 من قانون الإجراءات الجبائية (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).  
<sup>2</sup> - المادة 33 من قانون الإجراءات الجبائية (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).  
<sup>3</sup> - المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

## المطلب الثاني : حقوق و ضمانات المكلف الخاضع للرقابة

إن الصلاحيات والسلطات الواسعة الممنوحة للإدارة الجبائية بخصوص عمليات الرقابة الجبائية تقابلها حقوق و ضمانات أعطاهها المشرع الجبائي إلى المكلفين الخاضعين لهاته الرقابة و التي هي كالتالي :

### 1- الإعلام المسبق و أجل التحضير

إن أعوان الإدارة الجبائية لا يستطيعون إجراء أي مراقبة جبائية بدون إرسال إشعار بالمراقبة في مقابل إشعار بالإستلام من المكلف مرفقا بميثاق حقوق و واجبات المكلف الخاضع للرقابة، من أجل إعلامه، وهذا الأخير له أجل 10 أيام لتحضير محاسبته في حال مراقبة المحاسبة،<sup>1</sup> و أجل 15 يوما في حال المراقبة المعمقة كحد أدنى، و على كل حال يمكن للمكلف أن يطلب تمديد الأجل (بناء على طلب)، وهذا لا يمنع المحققين من القيام بشكل مفاجئ بمراقبات في عين المكان تخص معاينة العناصر المادية للإستغلال و وجود الوثائق المحاسبية للمكلف.<sup>2</sup>

### 2- الإستعانة بمستشار

يمكن لكل مكلف خاضع للرقابة الجبائية أن يستعين بمستشار من إختياره (محامي، محاسب، مستشار جبائي)، و يمكن له أيضا أن يعين من يمثله خلال فترة إجراء الرقابة الجبائية، و غياب المكلف لا يمنع من إجراء عمليات المراقبة الجبائية للمعاينة المادية و التي تفقد من قيمتها في حال عدم إجراؤها.<sup>3</sup>

### 3- إستحالة إعادة الرقابة

لا يمكن للإدارة الجبائية أن تجري رقابة أخرى فيما يخص نفس الضرائب و الرسوم و نفس الفترة، و كذلك عندما تكون فترة الرقابة قد تقادمت ماعدا في حالة الممارسات التدليسية، بالإضافة إلى أن الرقابة الجبائية تكون نهائية عندما يعطي المكلف موافقته على التعديلات و الإقتراحات، أو في حال عدم الرد في أجل 30 يوما أو أيضا في حالة غياب التعديلات، و يرسل إشعار آخر بالمراقبة يخص الضرائب و الرسوم التي لم تذكر في الإشعار الأول، و بصورة إستثنائية عندما يكتشف المحقق مخالفات تمس هذه الضرائب و الرسوم.

### 4- محدودية فترة الرقابة في عين المكان

تحت طائلة بطلان الإجراءات، فإن مراقبة المحاسبة لا يمكن أن تمتد بعد آجال محددة قانونا، بحسب النشاطات الممارسة و رقم الأعمال المصرح به و الموضح كما يلي:

<sup>1</sup> - المادة 20-4 من قانون الإجراءات الجبائية ( محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

<sup>2</sup> - المادة 21-3 من قانون الإجراءات الجبائية ( محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

<sup>3</sup> - المادة 20-6 من قانون الإجراءات الجبائية ( محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

جدول رقم 1.2 : شكل يوضح آجال فترة الرقابة في عين المكان.

طبيعة النشاط	مبلغ رقم الأعمال في كل سنة مالية محقق فيها ( دج )	فترة المراجعة
مؤدي الخدمات	> 1.000.000 دج	4 أشهر
	> 1000.000 دج > رقم الأعمال > 5.000.000 دج	6 أشهر
	< 5.000.000 دج	لا تتجاوز سنة
كل المؤسسات الأخرى	> 2000.000 دج	4 أشهر
	> 2.000.000 دج > رقم الأعمال > 10.000.000 دج	6 أشهر
	< 10.000.000 دج	لا تتجاوز سنة

المصدر : من إعداد الطالب بالإعتماد على المادة 20-5- من قانون الإجراءات الجبائية.

و على كل حال، يمكن أن تتجاوز هذه الآجال عندما يعطي المكلف خلال عمليات الرقابة الجبائية معلومات ناقصة أو غير دقيقة أو لم يرد على طلبات التوضيح في الآجال المحددة قانوناً، و في كل الحالات الأخرى لا يجب أن تتجاوز فترة المراقبة في عين المكان سنة، كما يجب أن نشير أن فترة الرقابة في عين المكان تبدأ إبتداءً من تاريخ أول تدخل مذكور في إشعار بالمراقبة الأولى<sup>1</sup>، و تتم أعمال الرقابة في محلات المكلف، ماعداً عند تحرير طلبات من المكلفين بإجرائها في مكاتب المصالح الجبائية وتقبل من طرفها.

#### 5- الإجراءات الاعتراضي ( حق الرد )

إن الإجراءات الاعتراضي ( Procédure Contradictoire ) هو النقاش الشفوي أو الكتابي بين المحقق و المكلف من أجل السماح لهذا الأخير بالإستعلام حول سير أشغال عملية الرقابة الجبائية من ناحية، وتسمح له بمعرفة كل التوضيحات الضرورية حول التعديلات المجراة من ناحية أخرى، وهو ليس فقط الإلزام بتبليغ نتائج الرقابة الجبائية و إجراء التعديلات، وهذا الإجراء يسمح بإقامة جو من الثقة المتبادلة بين الإدارة الجبائية و المكلف الخاضع للرقابة و ضمان مقابلة مختلف الوضعيات بينهما و كما يسمح بتقليل عدد المنازعات الجبائية في المستقبل.

#### 6- السر المهني

تبعاً لأحكام المواد 65 إلى 69 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على الإلتزام بالسر المهني، حيث تنص المادة 65 منه " يلزم بالسر المهني بمقتضى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات و يتعرض للعقوبات المقررة في نفس المادة كل شخص يدعوا أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته

<sup>1</sup> - ميثاق المكلف بالضريبة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ط 2003، ص : 18.

للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات والرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة وحق الطابع المذكور في التشريع الجبائي المعمول به.<sup>1</sup>

#### 7- اللجوء النزاعي أو اللجوء الودي

إن تصرفات و سلوكات المكلفين ذوي السلوك الجبائي السيئ هم دائما مطالبون من قبل الإدارة الجبائية بتسديد الضريبة والعقوبات التأخيرية، على كل حال وبسبب هذه السلوكيات فإن القانون الجبائي منح لهذا النوع من المكلفين وتحت طائلة بطلان الإجراءات بعض الحقوق والضمانات في حال خضوع المكلف للرقابة الجبائية من قبل مصالح الوعاء، حيث يوجد أحيانا بعض الضرائب المؤسسة من قبل المفتش المحقق قد يحتج عليها المكلف، وخول المشرع الجبائي للمكلف اللجوء إلى السلطات الأعلى ( مديرية الولاية ) و إستئناف الإجراءات الإعتراضية، وطرق الاستئناف هي :

- اللجوء النزاعي الذي يهدف إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء.<sup>2</sup>

- اللجوء الودي يسمح للمكلفين الذين يوجدون في حالة عسر مالي، و يستحيل عليهم تسديد دينهم الجبائي بالإستفادة من تخفيض أو تعديل للحقوق المفروضة.<sup>3</sup>

#### المطلب الثالث : إلتزامات المكلف

من أجل الإستفادة من كل الحقوق والضمانات التي نص عليها القانون، يجب على المكلفين أن يستوفوا بشكل كامل للإلتزامات ذات الطابع الجبائي والمحاسبي، وخصوصا إكتتاب التصريحات الجبائية.<sup>4</sup>

#### 1- الإلتزامات المحاسبية للمكلف

إن المكلف الخاضع للنظام الحقيقي ملزم بمسك محاسبة منتظمة وكاملة ومنتسلسلة وصحيحة، و مقنعة و مؤسسة حسب الطرق التي نص عليها المخطط الوطني المحاسبي، بالإضافة إلى ذلك فقد ألزم القانون التجاري التجار بمسك السجلات المحاسبية التالية:<sup>5</sup>

- سجل اليومية العامة (المادة 09 من القانون التجاري)؛

- سجل الجرد ( المادة 10 من القانون التجاري).

<sup>1</sup> - المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

<sup>2</sup> - المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

<sup>3</sup> - المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

<sup>4</sup> - ميثاق المكلف بالضريبة، وزارة المالية، ط 2003، ص 18.

<sup>5</sup> - المواد 9- 10 من الأمر رقم 75- 59 المؤرخ في 26-09-1975 المتضمن القانون التجاري، جريدة رسمية عدد 101 سنة 1975.

سجل اليومية العامة وسجل الجرد يجب أن تمسك دون كشط ولا شطب ولا حشو في الهوامش ويجب أن يصادق عليه من قبل قاضي القسم التجاري للمحكمة.<sup>1</sup>  
و على المكلف أن يحتفظ بكل الوثائق التبريرية المتعلقة بالمشتريات، المبيعات، الصندوق، كشوفات البنك والعمليات المختلفة لمدة عشر سنوات.<sup>2</sup>

## 2- الإلتزامات الجبائية للمكلف

على المكلفين أن يكتتبوا في الآجال القانونية عددا من التصريحات المنصوص عليها في التشريع الجبائي و هي:

### 2-1- التصريح بالوجود

إن المكلفين بالضريبة الجدد مطالبون بإكتتاب تصريح بالوجود في أجل 30 يوما، ابتداء من تاريخ بداية النشاط لدى مفتشية الضرائب بمقر فرض الضريبة، بالنسبة للأنشطة المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة الجزافية الوحيدة.<sup>3</sup>

### 2-2- التصريح الشهري أو الفصلي بالضرائب و الرسوم

ألزم القانون المكلفين بأن يكتتبوا تصريحا شهريا أو فصليا صنف (G50) أو صنف (G50.A) بمجمل الضرائب و الرسوم المدفوعة نقدا أو عن طريق إقتطاع من المصدر لدى قباضة الضرائب التي يتبعونها قبل اليوم العشرين (20) الموالية للشهر أو الفصل المعني في النموذج الذي تحدده الإدارة، و يتعين على المكلفين بالضريبة التابعين لمراكز الضرائب الذين يقل مبلغ الحقوق المدفوعة من قبلهم خلال السنة السابقة عن مائة و خمسين ألف 150.000 دج بإكتتاب تصريحاتهم المتعلقة بالسنة الموالية وتسديد الضريبة المستحقة كل ثلاثة أشهر.<sup>4</sup>

### 2-3- التصريح السنوي

على المكلفين التابعين للنظام الحقيقي و الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي / صنف أرباح صناعية وتجارية، أن يكتتبوا قبل أول أفريل من كل سنة تصريحا بمبلغ الأرباح الخاضعة للضريبة التي حققتها المؤسسة أو المكلف والمتعلقة بالدورة السابقة لدى مفتشية الضرائب بمقر فرض الضريبة أو في التي يقع في مجالها الإقليمي المقر الرئيسي للمؤسسة، والنموذج يقدم مجانا من الإدارة الجبائية، ونفس الشيء بالنسبة للمكلفين الممارسين لمهن تجارية، صناعية، حرفية، فلاحية أو لمهن غير تجارية كذلك هم ملزمون بإكتتاب تصريح خاص في إطار مداخيلهم الصنافية.

<sup>1</sup> - المادة 14 من القانون التجاري.

<sup>2</sup> - المادة 16 من القانون التجاري.

<sup>3</sup> - المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

<sup>4</sup> - المادة 35 من قانون المالية سنة 2007، المعدلة للمادة 78 مكرر من قانون الرسوم على رقم الأعمال، جريدة رسمية عدد 85 سنة 2006 (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

أما بالنسبة للمكلفين الذين يتبعون مراكز الضرائب (CDI) مطالبون بالتصريح وتسديد مبلغ فرض ضريبة مؤقت بمعدل 10 % من الضريبة على الدخل الإجمالي لدى قابض مركز الضرائب عند إيداع التصريح بالأرباح.<sup>1</sup>

#### 2-4- التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط أو الوفاة

في حالة التنازل أو التوقف ( الكلي أو الجزئي ) عن النشاط لمكلف خاضع للنظام الحقيقي عليه أن يكتب في أجل عشرة 10 أيام مايلي:<sup>2</sup>

- تصريح إجمالي بالمداخل؛
- تصريح خاص بالمداخل الصنفية.

و هاته التصريحات يجب أن تودع في أجل (10) أيام ابتداء من تاريخ التنازل أو التوقف عن النشاط، وفي حالة وفاة مستغل خاضع للنظام الحقيقي، فإن المعلومات الضرورية لتأسيس الضريبة تودع من قبل ذوي المتوفى خلال ستة أشهر التي تتبع تاريخ الوفاة.

### المبحث الثالث: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية

تعد مكافحة الغش الضريبي أولوية قصوى بالنسبة للإدارة الجبائية، وهذه المهمة ليست سهلة، لذلك عليها أن تفرض وجودها عن طريق التدخلات المستمرة وعمليات الإحصاء المتتابعة، وكذلك عمليات التحقيق والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة عن طريق الإتصال مع المصالح الأخرى، ولا يمكن لها أن تقوم بكل هذه المهام إذا لم تكن مهيكلة بشكل جيد، وتقوم الإدارة الجبائية بالمهام المتعلقة بالرقابة الجبائية عن طريق المصالح المكلفة بالوعاء، والتحقيق والتحصيل لمختلف الضرائب والرسوم، وتتقسم هيكلية الإدارة الجبائية كما يلي :

#### المطلب الأول : المصالح المركزية

تسير عمليات الرقابة الجبائية على المستوى المركزي عن طريق مديرية البحث والمراجعات (DRV)<sup>3</sup>، وهي مصلحة مركزية لها صلاحيات وسلطات على المستوى الوطني، و تتضمن ثلاث مصالح جهوية للبحث والمراجعات (SRV) وأربع مديريات فرعية، حيث تنص المادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم 95-95 المؤرخ في 15-02-1995 و المعدلة و المتممة بموجب المادة الأولى من المرسوم التنفيذي 98-228 المؤرخ في 13-07-98 على إحداث مديرية البحث والمراجعات تتبع المديرية العامة للضرائب و تضم :

- المديرية الفرعية للتحقيقات و البحث عن المعلومات الجبائية؛

<sup>1</sup> -Lettre de la D.G.I, Lettre d'information, éditée par DLF/ DGI/ MF, Lancement des Centres des impôts.

<sup>2</sup> - المادة 195 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

<sup>3</sup> - المرسوم التنفيذي رقم 98-228 المؤرخ في 13-07-1998، جريدة رسمية عدد 51 سنة 1998.

- المديرية الفرعية للبرمجة؛
- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية؛
- المديرية الفرعية للمقاييس والإجراءات.

### المطلب الثاني : المصالح الغير مركزية

و تسمى أيضا المصالح الخارجية ولها صلاحيات مستقلة نسبيا عن الإدارة المركزية،  
و نقصد بها:<sup>1</sup>

- المديريات الجهوية للضرائب (DRI)؛
- المديريات الولائية للضرائب (DIW) ؛
- المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات؛
- مفتشيات الضرائب؛
- قباضات الضرائب؛
- مديريةية كبريات المؤسسات (DGE).

#### 1- المديرية الجهوية للضرائب

يصل عدد المديريات الجهوية للضرائب إلى تسعة (09) و تغطي مجمل القطر الوطني،  
و تنظيمها محدد بالمرسوم رقم 91-60 بتاريخ 23 فيفري 1991 ( المعدل والمتمم )،  
وهي إمتداد للمصالح المركزية على المستوى المحلي ودورها الأساسي يتمثل في تنشيط ومتابعة نشاطات  
مديريات الضرائب الولائية التي تتبع إقليمها وتضم المديريات الفرعية التالية:<sup>2</sup>

- المديرية الفرعية للتكوين؛
- المديرية الفرعية للتنظيم و الوسائل؛
- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية؛
- المديرية الفرعية للرقابة.

وهذه الأخيرة مكلفة بفحص وتنسيق وجلب التصحيحات اللازمة للنقائص والأخطاء الملحوظة  
خاصة فيما يتعلق بالرقابة الجبائية و تحصيل الضرائب ومراقبة المنازعات، وهذه الأخيرة تتكون من  
ثلاث مكاتب هي:<sup>3</sup>

- مكتب متابعة برامج البحث والتحقيقات الجبائية؛
- مكتب تحليل تقارير التحقيقات الجبائية؛
- مكتب مراقبة المنازعات.

<sup>1</sup>- المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 303-02 المؤرخ في 28-09-2002، جريدة رسمية عدد 64 سنة 2002.

<sup>2</sup>- المادة 12 من القرار المؤرخ في 12-07-1998، جريدة رسمية عدد 79 سنة 1998.

<sup>3</sup>- المادة 24 من نفس القرار.

## 2- المديرية الولائية للضرائب

تتركب مديرية الضرائب الولائية من 05 مديريات فرعية هي:<sup>1</sup>

- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية؛
- المديرية الفرعية للتحويل؛
- المديرية الفرعية للمنازعات؛
- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية؛
- المديرية الفرعية للوسائل.

حيث تضم المديرية الفرعية للرقابة الجبائية ثلاث مكاتب هي :<sup>2</sup>

- مكتب البحث عن المعلومات الجبائية؛
- مكتب البطاقات و مقارنة المعلومات؛
- مكتب المراجعات الجبائية.

حيث يكلف مكتب البحث عن المعلومات الجبائية بما يلي :<sup>3</sup>

- إعداد بطاقة خاصة بالجماعات المحلية و الإدارات و الأجهزة المحلية و الإدارات والأجهزة و المؤسسات والأشخاص الذين من المحتمل أن تتوفر لديهم المعلومات التي يمكن أن تهم تأسيس وعاء الضريبة أو تحصيلها؛
- برمجة التدخلات التي سيجريها المكتب مباشرة عن طريق فرق البحث و القيام بجمع المعلومات و إرسالها إلى المكتب المكلف بمصلحة مقارنة المعلومات؛
- برمجة التدخلات، التي ستجرى على وجه الخصوص داخل اللجان و الفرق المختلطة، قصد البحث عن المادة الجبائية و السهر على إجراء هذه التدخلات في الأجل المحددة و إرسال المعلومات المحصل عليها إلى المكتب المكلف بمصلحة مقارنة المعلومات؛
- تقييم أنشطة المكتب والمفتشيات في هذا الإطار و تقديم الإقتراحات و الآراء التي من شأنها تحسين البحث عن المادة الخاضعة للضريبة.

ويكلف مكتب البطاقات و مقارنة المعلومات بما يأتي:<sup>4</sup>

- تسيير البطاقات و مساعدة مفتشيات الوعاء على تأسيس بطاقتها؛
- حفظ رزم العقود بجميع أنواعها و الخاضعة لإجراءات التسجيل، و تسليم مستخلص منها ضمن الشروط المنصوص عليها في التشريع و التنظيم المعمول بهما؛
- تلقي المعلومات التي يتحصل عليها المكتب و المصالح المكلفة بالبحث عن المادة الخاضعة و تصنيفها و توزيعها بين مفتشيات الضرائب المعنية باستغلالها؛

<sup>1</sup> - المادة 39 من القرار المؤرخ في 12-07-1998، جريدة رسمية عدد 79 سنة 1998.

<sup>2</sup> - المادة 52 من نفس القرار.

<sup>3</sup> - المادة 53 من نفس القرار.

<sup>4</sup> - المادة 54 من نفس القرار.

- تنظيم إستغلال جداول المكلفين وسندات التسليم و الوثائق الأخرى بكيفية تعمل على التعجيل في توزيع المعلومات التي تتضمنها هذه الجداول و السندات؛
- تقديم كل الاقتراحات والآراء الرامية إلى تحسين حفظ المعلومات و إستغلالها و مراقبة إستعمالها.
- بينما يكلف مكتب المراجعات الجبائية بما يأتي:<sup>1</sup>
- إحداث و تسيير بطاقة خاصة بالمؤسسات و الأشخاص الطبيعيين الذين يحتمل أن يكونوا محل مراجعة أو مراقبة معمقة لوضعيتهم الجبائية على أساس المعايير التي تقررها الإدارة المركزية؛
- برمجة القضايا الخاضعة للمراجعة سنويا و متابعة إنجاز البرنامج في الآجال المحددة؛
- متابعة و مراقبة عمل فرق المراجعة و السهر عند إجراء هذه الفرق لتدخلاتها، على إحترام التشريع و التنظيم المعمول بهما، و حقوق المكلفين بالضريبة الذين خضعوا للمراجعة و المحافظة على مصالح الخزينة؛
- السهر على تحصيل الضرائب و الرسوم الناتجة عن عمليات المراجعة و الإرسال المنتظم لتقارير المراجعة إلى الإدارة المركزية؛
- برمجة عمليات مراقبة الأسعار المصرح بها عند إبرام عقود البيع المتعلقة بالعقارات و الحقوق العقارية و المحلات التجارية و عناصر المحلات التجارية و الأسهم أو حصص الشركة و كذا التقويمات التي تمس كل العقود الخاضعة لإجراءات التسجيل".
- و تتم هذه المراقبات في حدود إقليم الولاية و عندما تتجاوز هذه الحدود يتطلب ذلك ترخيص من المدير الجهوي للضرائب.

### 3- المصالح الجهوية للأبحاث و المراجعات

- يوجد ثلاث مصالح جهوية للأبحاث و المراجعات لها صلاحيات على المستوى الوطني وهي الجزائر، وهران، قسنطينة و هذه المصالح تقوم بما يلي:<sup>2</sup>
- تنفيذ برامج البحث و التحقيق و مراقبة النشاطات و المداخل التي تضبطها مديرية الأبحاث و المراجعات و إعداد الإحصائيات اللازمة؛
  - ضمان تسيير وسائل تدخل فرق التحقيق الجبائي؛
  - دراسة الشكاوي الناجمة عن التحقيقات المنجزة من طرف فرق التحقيق الجبائي؛
  - تنفيذ برامج التحقيق و البحث و المتابعة و مراقبة الأشغال المتعلقة بها و تقييمها الدوري؛
  - الفصل في الشكاوي المتعلقة بالمراقبات المنجزة.
- تقسم المهام بين مصالح الأبحاث و المراجعات و المديرية الفرعية للأبحاث و المراجعات على مستوى المديرية الولائية للضرائب بناء على أهمية رقم أعمال المؤسسات الخاضعة للرقابة، أي تلك التي تحقق رقم أعمال سنوي يتجاوز (2) مليون دينار جزائري بالنسبة لأنشطة الإنتاج أو التجارة

<sup>1</sup> - المادة 55 من القرار المؤرخ في 12-07-1998، جريدة رسمية عدد 79 سنة 1998.  
<sup>2</sup> - المادة 10 مكرر من المرسوم التنفيذي رقم 02-303 المؤرخ في 28-09-2002، جريدة رسمية عدد 64 سنة 2002.

و(1) مليون دينار جزائري بالنسبة لمؤدي الخدمات يتبعون مصالح الأبحاث والمراجعات، و في المقابل تلك التي تحقق أرقام أعمال لا تتجاوز الحدود المذكورة يتبعون للمصالح المحلية للأبحاث والمراجعات.

#### 4- المديرية الفرعية للأبحاث و المراجعات

تبعاً للمادة 26 مكرر من القرار 009 بتاريخ 13 جانفي 1998 بالإضافة إلى مصالح الأبحاث

والمراجعات، تحدث مديرية الأبحاث والمراجعات (DRV) و تنقسم كالتالي :

#### 4-1- المديرية الفرعية للتحقيقات والبحث عن المعلومات الجبائية

يتركب من ثلاث مكاتب هي :

- مكتب التنظيم ودفع البحث عن المادة الخاضعة للضريبة؛

- مكتب الملفات؛

- مكتب الأبحاث والتحقيقات.

وهي مكلفة بـ<sup>1</sup>:

- تحديد العمليات الدائمة لإنجازها من قبل المصالح الجبائية من أجل جمع و إستعمال و حفظ والرقابة على المعلومة الجبائية.

- برمجة وإجراء في أي نقطة على مستوى القطر الوطني كل عمليات التحقيق والبحث المرتبطة بالمراقبات الجبائية الأولى.

#### 4-2- المديرية الفرعية للبرمجة

وتنقسم إلى ثلاث مكاتب هي:

- مكتب برمجة المراقبات المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية ومراقبة الأسعار والتقديرات؛

- مكتب برمجة مراقبة المحاسبة؛

- مكتب الإحصائيات والتلخيصات.

هذه المصالح مكلفة بـ<sup>2</sup>:

- إعداد الوسائل التي تسمح بضمان أفضل إختيار للمراقبات الجبائية سواء فيما يخص مراقبة المحاسبة، و التقديرات العقارية أو المراقبات المعمقة للوضعية الجبائية؛

- ضمان وضع ومتابعة تنفيذ البرامج المسطرة وتعديل الإحصائيات دورياً؛

- متابعة نشاط الفرق المكلفة بانجاز برامج الرقابة المسطرة وتقييم المردود؛

- السهر على إحترام القواعد والإجراءات التي تمخضت من عمليات الرقابة.

<sup>1</sup> المادة 26 مكرر من القرار 1998/009 المؤرخ في 13-01-1998.

<sup>2</sup> نفس المادة السابقة.

4-3 - المديرية الفرعية للنماذج والإجراءات

و تتركب إلى ثلاث مكاتب هي :

- مكتب المعايير والغش؛
- مكتب الإجراءات والتوثيق؛
- مكتب تنسيق نشاطات مكافحة الغش الضريبي.

وهي مكلفة بـ<sup>1</sup>:

- إعداد المعايير والإجراءات التي يجب أن تستعمل عند تنفيذ عمليات التحقيق في المحاسبة ومراقبة الأسعار والتقديرات والمراقبة الجبائية الشخصية؛
- العمل على نمذجة و مجانسة الإجراءات المتخذة في مختلف عمليات الرقابة الممارسة من قبل المديرية الفرعية للرقابة الجبائية ومصالح الأبحاث والمراجعات؛
- تنسيق نشاطات مكافحة الغش الضريبي والممارسات التدليسية مع الإدارات الأخرى والمؤسسات المكلفة بهذه المهام.<sup>2</sup>

5- مفتشيات الضرائب

إن إنشاء المفتشيات المتعددة المنصوص عليها في الأمر رقم 91 - 60 بتاريخ 23 فيفري 1991 والذي بدأ في تنفيذه سنة 1994 حيث تنص المادة 12 " تتولى مفتشية الضرائب على الخصوص مسك الملف الجبائي الخاص بكل خاضع للضريبة فتقوم بالبحث و جمع المعلومات الجبائية و إستغلالها، ومراقبة التصريحات و إصدار الجداول الضريبية و كشوف العائدات و تنفيذ عمليات التسجيل،<sup>3</sup> و تشكل المفتشية حجر الأساس في تنظيم الإدارة الجبائية فيما يخص الرقابة والعنصر الأكثر أهمية وهي تنقسم إلى<sup>4</sup>:

- مصلحة جباية المؤسسات والمهن الحرة؛
- مصلحة جباية مداخيل الأشخاص الطبيعيين؛
- مصلحة الجباية العقارية؛
- مصلحة التدخلات.

إعتقادا على هذه المصالح تقوم مفتشية الضرائب بمراقبة مختلف التصريحات التي تستلمها من المكلف ( تصريحات، شهرية، سنوية، خاصة )، وفي حال وجود الخطأ أو النسيان أو نقائص ملحوظة تجري مراقبة معمقة، وفحص التصريحات يتم بناءا على المعطيات الموجودة في الملف الجبائي أو في كشوفات الربط و بطاقات المعلومات.

<sup>1</sup> - المادة 27 مكرر من القرار 1998-009 المؤرخ في 13-01-1998.

<sup>2</sup> - المادة 26 مكرر 05 من نفس القرار.

<sup>3</sup> - المادة 12 من الأمر 91-60 المؤرخ في 23-02-1991، جريدة رسمية عدد 09 سنة 1991.

<sup>4</sup> - Circulaire N° 79, MF/DGI du 26 Mars 1994, Inspection polyvalente des impôts.

## 6- قباضات الضرائب

تنقسم مصالح التحصيل إلى قسمين هما <sup>1</sup>:

- قباضة تحصيل الضرائب.
  - قباضة التسيير المالي للبلديات والقطاعات الصحية.
- وتهدف هذه القباضات إلى :
- دعم التنسيق مع مصالح الوعاء
  - التحصيل القسري.<sup>2</sup>

<sup>1</sup>- المادة 28 مكرر من القرار 199-8009 المؤرخ في 13-01-1998.

<sup>2</sup>- المادة 29 مكرر من نفس القرار..



## المبحث الرابع : الهياكل الجديدة المستحدثة لمكافحة الغش الضريبي

بهدف مواكبة التطورات الحديثة، والتحكم بشكل فعال في تسيير المكلفين بالضريبة قامت الإدارة الجبائية بالتكيف مع المعطيات الجديدة ووضعت قواعد سير متجانسة وحديثة سواء على المستوى التشريعي أو التنظيمي.

وتبعا لمخطط عصرنة الإدارة الجبائية، الذي إنتهجه الإدارة الجبائية، ومن أجل الوصول إلى وضع نظام جبائي فعال ومتكيف مع المحيط الإقتصادي و الإجتماعي، قامت هذه الأخيرة بوضع عدد من النشاطات التي تهدف إلى تحقيق الإصلاح الجبائي، و وضع مشاريع إنشاء هياكل جديدة إبتدأت منذ سنة 2002.

### المطلب الأول : مديرية كبريات المؤسسات

أنشأت مديرية كبريات المؤسسات (DGE) بموجب المرسوم التنفيذي رقم 303-2002 المؤرخ في 28 - 09 - 2002 والمعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي 494-2005 المؤرخ في 26-12-2005 ولها صلاحيات على المستوى الوطني، ومكلفة بتسيير كل المهام معا وهي الوعاء والتحصيل والرقابة والمنازعات<sup>1</sup>:

وتتكون من 05 مديريات فرعية هي<sup>2</sup>:

- المديرية الفرعية لجباية المحروقات؛
- المديرية الفرعية للتسيير؛
- المديرية الفرعية للرقابة والقوائم؛
- المديرية الفرعية للمنازعات؛
- المديرية الفرعية للوسائل.

و المكلفون الخاضعون لهذه المديرية هم<sup>3</sup>:

- الأشخاص المعنويين أو تجمعات الأشخاص المعنويين المشكلة بقوة القانون أو فعليا و العاملة في ميدان المحروقات، و كذا الشركات التابعة لها كما تنص عليه أحكام القانون رقم 86-14 المؤرخ في 19 أوت 1986 و المتعلق بأعمال التقيب و المحروقات و إستغلالها و نقلها بالأنابيب، المعدل و المتمم، و كذا النشاطات الملحقة بها؛

- شركات رؤوس الأموال و شركات الأشخاص التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال المنصوص عليها في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و التي يساوي أو يفوق رقم أعمالها في نهاية السنة المالية مائة مليون دينار ( 100.000.000 دج )؛

<sup>1</sup> - المادة 3 مكرر من المرسوم التنفيذي رقم 02-303 مؤرخ في 28-09-2002، جريدة رسمية عدد 64 سنة 2002.

<sup>2</sup> - المادة 2 من المرسوم التنفيذي 494-2005 مؤرخ في 26-12-2005، جريدة رسمية عدد 84 سنة 2005.

<sup>3</sup> - المادة 60 من قانون المالية سنة 2003، عدد 86 سنة 2002.

- تجمعات الشركات المشكلة بقوة القانون أو فعليا و التي يفوق أو يساوي رقم أعمال أحد أعضائها  
مائة مليون دينار جزائري ( 100.000.000 دج )؛

- الشركات المقيمة في الجزائر العضوة في التجمعات الأجنبية وكذا الشركات التي ليست لها إقامة مهنية  
في الجزائر كما هو منصوص عليه في المادة 156-1 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

### 1- أهداف إنشاء مديرية كبريات المؤسسات

تتركز القدرة الجبائية الجزائرية في عدد محدود من المؤسسات والتي تعتبر مؤسسات كبرى،  
حيث تعد مراقبة إحترامها للإلتزامات الضريبية أمرا جوهريا بالنسبة للخزينة العمومية  
( حيث تحوز على ما يقارب 70 في المائة من الإيرادات الجبائية )، و يسمح تجميع ملفات  
هذه المؤسسات داخل مديرية كبريات المؤسسات من أن تتحكم المديرية العامة للضرائب (DGI)  
بسرعة في الحصص الأضخم من الإيرادات الجبائية، عن طريق تحسين نجاعتها وفعاليتها في مجال تسيير  
أهم الملفات الجبائية وكذا متابعتها من أجل التقليل من الغش الضريبي.

#### 1-1- تحسين الخدمات التي يتلقاها متعاملي الإدارة الجبائية

إن تجميع المهام الجبائية الأساسية ( الإعلام والخدمات - التسيير والمراقبة - التحصيل  
المنازعات ) تحت سلطة مدير كبريات المؤسسات يعد في ذاته عامل عصرية،  
بالإضافة إلى تبسيط الإجراءات الإدارية، وهو ما يسهل العلاقة بين الإدارة والمؤسسات الكبرى، كما أن  
مديرية كبريات المؤسسات بصفتها المخاطب الوحيد لهذا النوع من المكلفين، ستمكن من ضمان تطبيق  
التشريع الجبائي على متعاملين متحمسين للخلافات حول تفسير التشريع الجبائي والخلافات الناجمة عن  
التشتت الجغرافي الحالي للمفتشيات، وتركيز تسيير الملفات المعقدة في مكان واحد، فإن مديرية كبريات  
المؤسسات تساهم بشكل كبير في تحسين كفاءات الأعوان العاملين فيها.

ومن خلال إعتداد مسعى ديناميكي يسمح بالتعرف على إستعلامات المكلفين، فإن مديرية  
كبريات المؤسسات تعمل على تحسين صلاحية المعلومات المقدمة وبهذا ستخدم بصفة أفضل المتعاملين  
الإقتصاديين الذين يتبعونها.

#### 1-2- تحديث الإجراءات

إن إنشاء مديرية كبريات المؤسسات ( DGE ) هي الخطوة الأولى نحو عصرية المديرية العامة  
للضرائب، و تتجسد هذه العصرية في تنظيم جديد للمهام الجبائية وفي تبسيط الإجراءات، بحيث أن  
مديرية كبريات المؤسسات تمثل موقعا نموذجيا لتطوير المناهج والتطبيقات الجديدة.<sup>1</sup>  
إن تطوير نظام مدمج لتسيير الضرائب ضمن مديرية كبريات المؤسسات يمنح للمستعملين  
و للمختصين في الإعلام الآلي العاملين بالمديرية العامة للضرائب المعارف والتجربة الضرورية  
لكي يطبق تدريجيا المخطط التوجيهي المعلوماتي لكافة المصالح الجبائية بدءا بإدخال الإعلام الآلي.<sup>2</sup>