



معهد العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير
القسم: قسم العلوم الاقتصادية
تخصص: تحليل اقتصادي و استشراف



مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر علوم محاسبية

اثار التهرب و الغش الضريبي

إشراف الأستاذ:

د- سي محمد كمال

إعداد الطالبة:

-رقيق امينة

- أعضاء لجنة المناقشة

رئيسا	جامعة بلحاج بوشعيب-عين تموشنت	د. حسناوي مريم
مشرفا و مقرا	جامعة بلحاج بوشعيب-عين تموشنت	د. سي محمد كمال
عضوا مناقشا	جامعة بلحاج بوشعيب-عين تموشنت	د. طويل مريم

السنة الجامعية : 2021 – 2022

سُورَةُ الْفَاتِحَةِ ١

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ ١

الْحَمْدُ لِلَّهِ رَبِّ الْعَالَمِينَ ٢ الرَّحْمَنِ

الرَّحِيمِ ٣ مَلِكِ يَوْمِ الدِّينِ ٤

إِيَّاكَ نَعْبُدُ وَإِيَّاكَ نَسْتَعِينُ ٥

اهْدِنَا الصِّرَاطَ الْمُسْتَقِيمَ ٦ صِرَاطَ

الَّذِينَ أَنْعَمْتَ عَلَيْهِمْ غَيْرِ الْمَغْضُوبِ

عَلَيْهِمْ وَلَا الضَّالِّينَ ٧

وآياتها سبع



الشكر و التقدير

إن الحمد والشكر لله نحمده ونشكره الذي وفقنا لإنجاز هذا العمل، راجين أن يتقبله منا قبولا حسنا، ونسأل الله العظيم رب العرش العظيم خير العمل وخير العلم ينفعا وينفع غيرنا به.

في البداية وعلى قاعدة من شكر الله شكر العبد وللعرفان بالجميل يطيب لنا أن نتوجه بأفضل الامتنان والتقدير وأسمى عبارات الشكر والثناء إلى الأستاذ المشرف " سي كمال محمد " الذي تكرم بقبول الإشراف على تأطيرنا، ولما قدمته لنا من توجيهات وملاحظات ونصائح علمية قيمة، وكذا حرصها الدائم والدؤوب على إتمام هذا العمل.

كما لا يفوتنا بالذكر، شكر وتقدير كل من قدم لنا مساعدة خلال مرحلة إعداد هذه المذكرة، ونتوجه أيضا بالتحية والشكر إلى كافة الاساتذة قسم العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة بلحاج بوشعيب، وكذلك ندين بالشكر لكل الموظفين وعمال المؤسسات التي كانت محل الدراسة الميدانية

فلجميع هؤلاء خالص التحية والعرفان والشكر والحمد لله من قبل ومن بعد وبفضله تتم الصالحات.



اهداء

بسم الله يرعاني و يحفظني و يوفقني اتقدم بهذا العمل المتواضع كهدية الى:

من سهرت الليالي و حملتني وهنا على وهن و الجنة تحت اقدامها

يا نبع الحنان و العطاء يا عطر الدفء و الحنان

"امي الغالية " رحمها الله

من ارادني بلوغ المعاني و من دعمني بدعائه آناء الليل و اطرافه النهار و

تحمل المشقات و العناء و الى ابي الغالي العزيز

الى اخوتي

وابنتي و زوجي حفصهما الله

اهديه لكم جميعا



أهينة

	شكر و التقدير
	الاهداء
أ	مقدمة
	القصل الأول: الاطار النظري للغش الضريبي
2	تمهيد
3	المبحث الأول : ماهية الغش الضريبي
3	المطلب الأول : مفهوم التهرب و الغش الضريبي
4	الفرع الأول : تعريف التهرب الضريبي
5	الفرع الثاني : الفرق بين الغش و التهرب الضريبي
6	المطلب الثاني : أسباب و الغش وانواعه
6	الفرع الأول : أسباب الغش الضريبي
10	الفرع الثاني : أنواع الغش الضريبي
11	المطلب الثالث: طرق الغش واثاره
12	الفرع الأول : طرق الغش الضريبي
14	الفرع الثاني : اتار الغش الضريبي
16	المبحث الثاني:التهرب الضريبي
16	المطلب الأول :تعريف بالتهرب الضريبي
16	الفرع الأول: مقصود بالتهرب الضريبي
18	الفرع الثاني:صور التهرب الضريبي
22	الفرع الثالث :تميز التهرب الضريبي عن غيره من مصطلحات
24	المطلب الثاني:أسباب التهرب الضريبي في الجزائر
24	الفرع الأول :أسباب المتعلقة المكلفة بالضريبة

26	الفرع الثاني أسباب التشريعية
30	خلاصة
	الفصل الثاني: دراسة تحليلية لمركز الضرائب لعين تموشنت
32	تمهيد
33	المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب عين تموشنت
33	المطلب الأول: التعريف بمديرية الضرائب لولاية عين تموشنت
33	المطلب الثاني: المهام الموكلة للمديرية الولائية للضرائب
34	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية عين تموشنت
40	المبحث لثاني: الإجراءات الرقابية والمنازعات الجبائية
40	المطلب الأول: الإجراءات الرقابية
46	المطلب الثاني: الآليات العلاجية
58	خاتمة
61	قائمة المصادر و المراجع

المقدمة

اصبحت التنمية الاقتصادية في الشغل الشاغل و القضية الأساسية سواء على مستوى الحكومات او على مستوى المنظمات الدولية و بالتالي ازداد اهتمام المفكرين الاقتصاديين ورجال البحث العلمي بالتنمية الاقتصادية ويرجع سبب هذا الاهتمام بهذه القضية إلى طبيعة التغييرات السياسية التي حدثت بعد الحرب العالمية من جهة و إلى التطور الفكر الاقتصادي من جهة اخرى .

نتيجة لكل هذه العوامل اصبحت غابة الشعوب العالم هو بناء صرح واسع للتنمية الاقتصادية و تحقيقها أصبح ضرورة مؤكدة نظرا لاحتلالها مكانة هامة في مجال الانشغالات اليومية ، مما ادي بالعديد من المفكرين و خبراء المالية إلى البحث عن الحلول و الوسائل المناسبة لتقليل من حده التقلبات الاقتصادية و تأثيرها على مستوى الدخل الوطني التحقق الدول اهدافها الاقتصادية و الاجتماعية دون الإخلال بالتوازن الاقتصادي ، ولعل من هذه الوسائل لتحقيق تنمية اقتصادية شاملة " الضرائب "

تمثل الضريبة لأي نظام اقتصادي اداة فعالة لتغذية خزينة الدولة بالمال اللازم نظرا لضخامتها ، كما لها اهمية بالغة نظرا للدور التي تلعبه في الحياة الاقتصادية والاجتماعية. فهي عبارة عن تقنية و علم يشمل مجموعة من المبادئ و الأسس التي تهدف إلى المشاركة في تطوير البلاد و تغطية مختلف الأعباء بصفة الزامية عن طريق ضرائب و رسوم حيث اعطيت لها صفة الواجب الاجتماعي .

كما نجد اولى اهتماماتها تكمن في تحقيق اهداف استراتيجية ، اقتصادية واجتماعية كامتصاص البطالة والفائض النقدي ، كما تلعب الضرائب دور فعال في معالجة التضخم و الركود و الحد من التفاوت في توزيع الدخل و الثروات .ولهذا في عصرنا الحديث اصبحت السياسة المالية للدولة تعتمد على السياسة الضريبية كركيزة أساسية في السياسة الاقتصادية للتكيف مع التغييرات الدولية . ولكن رغم الجهود المبذولة من طرف المشرعين إلا أن المكلف الضريبي يعتبرها مجرد فبد يحد من حريته الاقتصادية ، و يقلل من ايراداته الخاصة مما يجعله يفكر في جميع الوسائل التي تمكنه من تفادي العبء الضريبي كلياً أو جزئياً من نطاق الاقطاع الضريبي المفروض عليه ، دون النظر الى الآثار السلبية التي يسببها هذا التصرف، وهنا نشأت ظاهرة التهرب الضريبي

وانطلاقاً من هذا يعتبر التهرب احدى المشاكل الاقتصادية التي يواجهها اي نظام جبائي و أكثرها حده، حيث يؤدي الى اضعاف و فرة حصيلة الدولة من الضريبة ، و يضيع عليها حقها . كما يؤدي إلى تعطيل مشاريع الدولة الاجتماعية و الاقتصادية و بالتالي اهدار جانب كبير من الموارد المالية للخزينة العامة و زعزعة النظام الاقتصادي تدهوره سواء في الداخل ام في الخارج .

وحيث من مقومات مبدأ و فرة الحصيلة الضريبية مكافحة التهرب الضريبي لتحقيق الوفرة المالية للضريب

ولتأمين عدالة التكليف بين المكلفين. وبالتالي فان الرقابة المعنية هنا هي الرقابة الجبائية التي تباشرها اجهزة الرقابة المخصصة. حيث تعتبر الرقابة الجبائية من اختصاص الادارة الجبائية كأول وسيلة حتمية اعتمدها مختلف الدول يمكن من خلالها وضع حد ولو نسبيا و بشكل مباشر لمواجهة الغش و التحايل ، ومنه فالتحقيق الجبائي عنصر هام ووسيلة للمحافظة على مصالح الخزينة العمومية عن طريق محاربة التهرب الضريبي .

نظرا لأهمية الموضوع و كونه عامل اساسي في الاقتصاد الوطني جاء بحثنا بهدف معرفة و كيفية مواجهة مشكلة التهرب وذلك من اجل الاصلاح المالي الذي يبقى نقطة انطلاق في عملية الاصلاح الاقتصادي.

ومن هذا المنطلق تم طرح الإشكالية التالية :

ماهية التهرب الضريبي و الغش الضريبي و انواعه ؟

وتحت هذا السؤال تندرج الأسئلة الفرعية التالية :

كيف تساهم الضريبة على التنمية الاقتصادية ؟

ما هي انعكاسات التهرب الضريبي ؟

وما هي الاجراءات اللازمة لمكافحة ، وما هي الجهود التي قامت بها الدولة للحد من هذه الظاهرة ؟

اسباب اختيار الموضوع :

كون موضوع التهرب الضريبي من المواضيع الذي لها تأثير مباشر على الاقتصاد الوطني . التساؤل عن اسباب لجوء المكلفين بالضريبة إلى التهرب الضريبي .

اهمية الدراسة:

باعتبار الضريبة اداة تحقيق عدة أهداف الدولة فان تطور الدولة يعود لها .

معالجة ظاهرة حساسة و مضررة بالاقتصاد الوطني المتمثلة في التهرب الضريبي .

اهداف الدراسة:

تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي و مدى تأثيرها. ابراز اهم الإجراءات و الوسائل المتخذة لمكافحة هذه الظاهرة .

منهج الدراسة:

من أجل الإجابة عن اشكالية البحث و مختلف الأسئلة الفرعية التي يطرحها و لإثبات صحة و نفي الفرضيات المقدمة تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي في مختلف اقسام البحث .

محددات الدراسة:

جاءت حدود دراستنا من حيث الناحية المكانية بمركز الضرائب لولاية مستغانم ، من الناحية الجغرافية تدور دراستنا حول الجزائر اما من الناحية الزمانية فامتدت دراستنا من 2017.

الدراسات السابقة :

قد استفدنا في بحثنا هذا من عدة اعمال قد سبقت بحثنا هذا نذكر منها :

- نابنتي رحمة، النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر و الفكر المالي الاسلامي ، مذكرة الماجستير في علوم التسيير كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير وجامعة قسنطينة , الدفعة 2013 - 2014.
- وهبة محمد سليم ، وافع التهرب الضريبي ، المؤتمر الثاني للشبكة العربية لتعزيز النزاهة ومكافحة الفساد ، صنعاء.
- بوعكاز سميرة ، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي ، رسالة الدكتوراه ، تخصص محاسبة كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير ، جامعة بسكرة ، الدفعة 2014 - 2015.

الفصل الأول الاطار النظري للغش الضريبي

تمهيد:

بالنظر إلى ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي وإلى ما ينجم عنها من آثار وخيمة على مختلف المستويات فهي تتطلب دراسة واهتمام أكبر من أي وقت مضى، فمن جانب النقص الذي يسببه التهرب الضريبي في الموارد المالية وهو ذو آثار بليغة على الاقتصاد الوطني لكبحه لأهم محفز اقتصادي وهو روح المنافسة، وكذا توجيه هذا الأخير الوجهة غير الطبيعية.

المبحث الأول: ماهية الغش الضريبي.

إن ظاهري الغش والتهرب الضريبيين ظاهرتين تتشابهان في عدة نقاط كما أنهما تختلفان أيضا في عدة نقاط أخرى. ولإزالة هذا الغموض في التشابه والإختلاف بين هاتين الظاهرتين سوف نتطرق في هذا المبحث بالتفصيل إلى تحديد مفهوم كليهما مع بيان الفرق بينهما. وأيضا سنتطرق إلى أهم أسباب وأنواع الغش وأيضا إلى أهم طرقه وآثاره.

المطلب الأول: مفهوم التهرب والغش الضريبيين.

هناك عدة تعاريف للتهرب الضريبي نذكر منها:

- 1) يعرف التهرب الضريبي على أن يسعى الملتزم بالضريبة للتخلص منها رغم تحقق الواقعة المنشئة للضريبة، فيعمد إلى سلوك إحتيالي للتخلص من عبئها¹.
- 2) تعني تمكن المكلف بالتخلص من الإلتزام بتأدية الضريبة عن طريق إمتناعه عن القيام بالأعمال أو التصرفات التي توجب فرض الضرائب عليها. ومثالا على ذلك إمتناع المكلف عن إستهلاك السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة، أو الإمتناع عن إستيراد السلع التي تستوجب فرض رسوم جمركية عليها، أو الإنصراف عن توظيف الأموال في النشاطات التجارية والصناعية الخاضعة للضرائب والتوجه للقيام بالنشاطات والمشاريع التي قصد المشرع إعفاءها من الضريبة.
- مما لا شك فيه أن هذه المحاولات لتجنب الضريبة لا تنطوي على أي سوء نية أو مخالفة للقوانين والأنظمة الضريبية من قبل المكلفين، وكذلك فإنها لا ترتب عليهم أي مسؤولية يعاقب عليها القانون²
- 3) التهرب المشروع هو الذي لا جرم فيه حيث يتجنب المكلف تحمل الضريبة أو الإلتزام بها دون مخالفة أحكام التشريعات الضريبية، ذلك بالإبتعاد عن مواطن التكليف أو الإستفادة من بعض الثغرات الموجودة في القانون، والتهرب المشروع يقوم من خلاله المكلف باستغلال بعض الثغرات القانونية للتوصل إلى عدم الإلتزام بدفع الضريبة المترتبة عليه، ولتحقيق هذه الغاية، يقوم المكلف بالإستعانة بأهل الخبرة والإختصاص لمعرفة طرائق التخلص من الضريبة مستنديين في ذلك إلى خلل أو ثغرات في التشريع الضريبي ومن أمثلتها، عندما يهب شخص أمواله خلال حياته إلى ورثته تهربا من دفع ضريبة التركات بعد وفاته، أو كأن تفرض ضرائب عالية على الأملاك العقارية فيتمتع

¹ ابتي رحمة، النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر و الفكر المالي الاسلامي، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص ادارة مالية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2006ص40

² مجدي محفوظ، علم المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، ديوان النشر، لبنان، الطبعة الرابعة، 2004ص. - ص: 377-378

الشخص على إقتناء العقارات وبذلك لا يدفع الضريبة .

الفرع الاول: تعريف الغش الضريبي.

لقد تعددت التعاريف والمفاهيم للغش الضريبي من طرف المؤلفين في هذه الظاهرة، وهذا بإختلاف وجهات نظرهم القانونية والإقتصادية ونظرا لذلك ليس من السهل تقديم تعريف شامل ودقيق للغش الضريبي ومن هذه التعاريف نذكر:

1) يقصد به تمكن المكلف كليا أو جزئيا من التخلص من تأدية الضرائب المستحقة عليه، وذلك عبر ممارسة الغش والتزوير في القيود ومخالفة القوانين والأنظمة الضريبية المعتمدة، وتختلف صور الغش الضريبي تبعا لاختلاف الأساليب التي يعتمدها كل مكلف للتهرب من تأدية الضرائب المترتبة عليه، فقد يعتمد المكلف إلى كتم عمله عن الدولة أو يمتنع عن تقديم التصريح المطلوب منه أو يقدم تصريحاً مزيفاً ومدعوماً بمستندات مزورة عن حقيقة أرباحه، فيخفي بعض أوجه نشاطاته، أو يزيد من قيمة تكاليف الدخل القابلة للتزويل الضريبي أو يستعين ببعض القوانين التي تساعد على إخفاء حقيقة أرباحه..

3) عندما يقدم المكلف على مخالفة الأحكام القانونية، يسلك طرق الغش والإحتيال مرتكبا بذلك جرائم مالية يعاقب عليها القانون، ومن أمثلة الغش:

عدم تقديم المكلف تصريحاً ضريبياً عن النشاط الخاضع للضريبة ومعتمداً في ذلك على عدم وجود مقر لنشاطه، أو يعتمد إلى نقل نشاطه من جهة إلى أخرى ويتحقق هذا الأمر بسبب ضعف الوسائل التي تتبعها الدوائر المالية في حق المكلفين وفي مثل هذه الحالة يكون التهرب شبه تام.

- أن يقوم بتقديم تصريح ضريبي غير صحيح ، بحيث لا يتضمن جميع نشاطاته أو لا يرفق مع جميع البيانات أو الوثائق المؤيدة لما هو مسجل ضمن التصريح الضريبي ، أو يقوم بإرفاق التصريح الضريبي ومن أمثلتها، عندما يهب شخص أمواله خلال حياته إلى ورثته تهرباً من دفع ضريبة التركات بعد وفاته، أو كأن تفرض ضرائب عالية على الأملاك العقارية فيتمتع الشخص على إقتناء العقارات وبذلك لا يدفع الضريبة¹ .

¹ حسين حسن مصطفى، المالية العامة ، ط ، 1 ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ، 4001 ص 42.

الفرع الثاني: الفرق بين الغش والتهرب الضريبي.

يتضح من خلال مفهوم التهرب والغش الضريبيين أنهما ظاهرتان تتشابهان في عدة نقاط تكمن في:

(1) ممارسات من طرف المكلفين بالضريبة سواء كانوا طبيعيين أو معنويين ما عدا من تصريح ضرائبهم من طرف الغير كالأجراء مثلا.

(2) لهما هدف مشترك وهو التخلص من دفع الضريبة إما بصفة كلية أو بصفة جزئية.

(3) يتسببان في آثار سلبية على الخزينة العمومية وكذا حرمانها من مبالغ هامة من الإيرادات الجبائية¹ أما الإختلاف فيكمن في أن:

(1) التهرب الضريبي يعتبر أسلوبا شرعيا أي أن المكلف يسعى إلى التخلص من دفع الضريبة دون المساس بالقواعد والنصوص التشريعية من خلال إستعمال الثغرات القانونية. أما الغش الضريبي فهو أسلوب غير شرعي يتضمن مخالفة الأحكام والتشريعات الجبائية.

المطلب الثاني : أسباب الغش وأنواعه.

من خلال هذا المبحث سنتطرق إلى الأسباب الرئيسية التي تؤدي بالمكلف إلى اللجوء إلى الغش الضريبي وكذا إلى أنواع الغش الضريبي.

الفرع الأول: أسباب الغش الضريبي

يعود انتشار ظاهرة الغش الضريبي إلى عدة أسباب نذكر منها:

1) الأسباب المتعلقة بالمكلف:

فيها سنتطرق إلى الأسباب النفسية، الأسباب التاريخية والاجتماعية والأسباب الاقتصادية².

1-1- الأسباب النفسية:

تلعب العوامل النفسية دورا هاما في الغش الضريبي فكلما زاد الوعي بدفع الضريبة لدى المكلف بها ضعف الباعث على الغش منها والنقص، وكلما كان الوعي الضريبي ضعيفا كان الباعث النفساني على التهرب قويا وملموسا. ونقصد بالوعي الضريبي مدى اقتناع المكلف بدفع ما عليه من التزامات وتحملها باقتناع، ومعرفة القيمة التي

¹ جار خديجة، الامتيازات الجبائية لتحفيز الاستثمار، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة مستغانم، الجزائر، 2010-2011 ص10
² وهبة محمد سليم، واقع التهرب الضريبي، المؤتمر الثاني للشبكة العربية لتعزيز النزاهة و مكافحة الفساد، صنعاء، 2010 ص40.

يستوجب عليه أن يسددها ، وإذا تحقق ذلك يقل الغش الضريبي ومن بين الاعتقادات النفسية الراسخة في أذهان المكلفين مايلي:

اعتقاد المكلف بأن الضريبة اقتطاع مالي بدون مقابل ، إذ من الصعب لأي فرد منا أن يتخلى عن مبلغ مالي دون أن يحصل على أي مقابل مادي أو معنوي.

-اعتقاد البعض من الأفراد بأن التهرب من الضرائب لا يعد تصرفا مخالفا وأنه لا يشكل خسارة لأحد ما دامت الدولة شخصا معنويا.

-الاعتقاد السائد بأن الضريبة بمثابة عقوبة متجسدة في شكل مبالغ تدفع إلى الإدارة الجبائية مقابل ممارستهم لنشاط ما.¹

1-2- الأسباب التاريخية والاجتماعية:

إن للغش الضريبي علاقة متينة مع العلاقات التي تربط المواطنين بالدولة ، لذا فالغش أحيانا هو التعبير المباشر عن عجز الدولة بصفة عامة ، والضريبة بصفة خاصة ، وكشكل من أشكال التمرد على ما يحصل من الأفراد باضطهاد الدولة لهم.

فمنذ الاحتلال العثماني للجزائر الذي تلاه الاستعمار الفرنسي أي في تلك الحقبة التاريخية ، ما هي إلا سلب لأموال السكان الأصليين ، هذا التطور بقي راسخا في الأذهان ثابتا إلى يومنا هذا ، وهناك عدة عوامل ساعدت على ترسيخه نذكر منها:

-انعدام عامل الثقة بين المواطنين نتيجة عجز الإدارة من القضاء على بعض الآفات الاجتماعية كالرشوة ، اختلاس الأموال واستغلال النفوذ.... إلخ.

-الاستعمال اللامتناهي وغير العقلاني للأموال العمومية وإنفاقها بكثرة في بعض المشاريع العمالية.

-الاعتقاد الديني الذي يعتبر اقتصاديات الضريبة مخالفة لأحكام الشريعة الإسلامية ، أي أنه يدخل في نطاق الحرام.

كل هذه العناصر المذكورة كونت فكرة لدى الفرد الذي يلجأ إلى الغش ، بحيث أصبح مقتنعا بأنه لم يرتكب أي مخالفة حتى يلام عليها مما نتج عنه التفتت المستمر للوعي الجبائي داخل المجتمع والسبب الذي زاد في حدة هذا

¹ يحيى بوقنداجي ، غزالي احمد ، الشريف كمال ، مدى فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الجبائي، مذكرة التخرج لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية ، المدينة ، 2018ص23.

التفتت هو التنافر والظلم الذي أحدثه النظام الجبائي نفسه¹.

1-3-الأسباب الاقتصادية:

لأسباب الاقتصادية دورها في الغش الضريبي ، فكلما كانت حالة المكلف الاقتصادية متدهورة إلى جانب الحالة الاقتصادية العامة كلما كان الغش الجبائي كبير والعكس صحيح.

1-3-1-الوضعية الاقتصادية للمكلف:

يظهر سلوك المكلف اتجاه الضريبة بشكل واضح في أوقات الأزمات حيث تنخفض المداحيل وتصبح الضريبة تشكل عبئا ثقيلا على المكلف مما يدفعه إلى تجنب تسديدها ، هذا في حالة الأزمات ، أما في حالة الرخاء الاقتصادي حيث تزيد المداحيل فقد يدفع المكلف بالضريبة ما عليه اتجاه الخزينة ليظهر مظهر المواطن الصالح.

1-3-2-الوضعية الاقتصادية العامة:

ترتفع مدا خيل الأفراد في فترة الإنعاش الاقتصادي وترتفع بذلك قدرتهم الشرائية فيتحمل بذلك المستهلك النهائي الضرائب التي يجمعها منهم المكلف ويسددها إلى الخزينة مما يؤدي إلى تقليل الغش الضريبي ، أما في فترات الركود الاقتصادي تنتشر السوق الموازي ويؤدي إلى اختلالات في بنية الاقتصاد الوطني².

2) الأسباب المتعلقة بالإدارة الجبائية:

تحتل الإدارة الجبائية مكانة بارزة في المنظومة الضريبية يرجع أساسا إلى مدى نجاعة الإدارة لذلك فإن عجز الجهاز الإداري يعد سببا أساسيا في استفحال ظاهرة الغش الضريبي وأهم مظاهره:

-تقديم متأخر للبطاقة الجبائية : حيث يجب على المكلف بالضريبة تقديم البطاقة الجبائية والت تمثل دليل متابعة من طرف مصالح الضرائب في جميع أرجاء الوطن وتسمح أيضا بمعرفة كل المبالغ المالية التي يحصل عليها من خلال معاملاته وبالتالي تحديد الوعاء الخاضع للضريبة.

-غياب جهاز الرقابة: هذا ما سمح للمكلف استغلال طريقة تضخيم كتلة التكاليف الواجبة الخضم متبوعة بالسندات الثبوتية مما يؤدي إلى تخفيض الإيرادات.

-عدم توافر العناصر الفنية والإدارة القادرة على تحمل مسؤوليات تطبيق أحكام قوانين الضرائب ، الأمر الذي أدى إلى الاتجاه نحو تبسيط هذه الأحكام والتوسع في فرض الضرائب ،

¹خليفة عليّة ، عبادة كميلية ، واقع التهرب والغش الضريبي في الجزائر وطرق مكافحته مذكرة تخرج لنيل شهادة ل ماستر ، فرع مالية، الجزائر، 2017ص28،

- والتي تتميز بعدم تعقد مشاكل تطبيقها كالضرائب الجمركية والضرائب على رؤوس الأموال ، وذلك من أجل تحقيق عدالة توزيع العبء الضريبي و الأهداف الاقتصادية للنظام الضريبي.
- إن المستوى المعيشي للموظف بالإدارة الجبائية ودرجة تكوينه تجعله عرضة للإغراءات الكثيرة المقدمة من طرف التجار ما يمس بكفاءة تم ونزاهتهم¹
- الرشوة : نعتقد أنها أكثر خطرا من نقص الكفاءة وهي عملية مرتكبة من طرف عمال الإدارة الجبائية ، والذين يقبلون الهدايا والهبات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة . هذا التسبب الموجود في الإدارة يعود إلى نقص المراقبة الحكومية للأجهزة التابعة لها ، وكذا غياب أجهزة مختصة لمحاربة ظاهرة الرشوة واستغلال المناصب.
- ضعف الأجور والمرتبات لعمال الغدارة الضريبية : نتيجة لانخفاض مستويات الأجور بصفة عامة في الدول المتخلفة ، الأمر الذي يجد من إمكانية تدعيم الإدارة الضريبية بالعناصر المؤهلة ذات خبرة وكفاءة فنية عالية.
- النظام الجبائي نظام تصريحي : أي يعتمد أساسا على تصريحات المكلف لتحديد الوعاء وبالتالي حساب مبلغ الضريبة ، فهذا يدفع بالمكلف ويشجعه على تقديم تصريحات كاذبة ، وفي بعض الحالات عدم تقديمها تماما²

3) الأسباب المتعلقة بالنظام الجبائي:

- توجد عدة عوامل تؤثر على الغش ونطاقه والتي ترتبط بطبيعة التنظيم الفني الجبائي ومدى استقرار التشريع الجبائي والتي نجملها في العناصر التالية:
- ثقل عبء الجبائية : والذي يشكل مبررا أساسيا لتهرب الأفراد من الضريبة بحيث في حالة زيادة العبء الجبائي عن توقعات المكلفين واستعدادهم النفسي.
- تعقد النظام الجبائي : إن الضريبة التي تتطلب إجراءات عديدة ومعقدة سواء أثناء ربطها أو تحصيلها ، تدفع المكلفين على الغش (فالتهرب هو نتيجة سريعة لضريبة سيئة).
- ضعف العقاب المفروض على المتهرب : إن حجم العقاب الذي تفرضه الدولة على من يلجأ إلى الغش في الضريبة يؤثر على المكلف بالضريبة بحيث أن المكلف يقارن درجة الخطر فإذا كانت قيمة ذلك العقاب أكبر من المبلغ الذي يعود على المكلف إثر تهربه من الضريبة ففي هذه الحالة يبتعد المكلف عن ذلك ويقلل منه، وإذا كانت قيمة العقاب أقل من المبلغ الذي يعود على المكلف أو غير موجود تماما ، ففي هذه الحالة يكثر الغش

¹ عكاز سميرة، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير ،جامعة بسكرة ، الجزائر، 2014-2015 ص25

² فريال بولعناصر ، زعطوط مليكة ، الغش الضريبي ودور الرقابة الجبائية في مكافحته، مذكرة لنيل شهادة ماستر ، الجزائر ، 2002ص-41-42

الجبائي¹ .

-استقرار التشريع الجبائي : تؤدي التغيرات الدائمة في التشريع الجبائي إلى غموض النظام الجبائي بسبب تعدد القوانين ، كما تؤدي على عدم ثقة المكلف بالنظام الجبائي وبالتالي زيادة ميلهم إلى الغش الجبائي .
-ضعف الرقابة الجبائية: عندما يشعر المكلف بالضريبة بضعف الرقابة الجبائية أو عدم وجودها فإنه يزيد ميله للغش والتهرب الضريبي

الفرع الثاني: أنواع الغش الضريبي

تعددت تصنيفات الغش الضريبي ، فيمكن تصنيفه حسب عدة معايير ، حسب معيار المشروعية ، من حيث درجة التعقد وحسب معيار الحدود الجغرافية ، وسنتطرق إلى كل تصنيف على حدا.

1)حسب معيار المشروعية:

وحسب هذا المعيار نجد غش مشروع وغش غير مشروع.

1-1-الغش الجبائي المشروع:

يقصد به تخلص المكلف من أداء الضريبة نتيجة استفادته من الثغرات الجبائية الموجودة بفعل تعقد النظام الجبائي أو عدم أحكام صياغة القوانين ، هذا ما يفسح المجال إلى العديد من التأويلات فهذه الاستفادة لا تعد مخالفة للقانون ما دام يتصرف في إطار قانوني جعلها له المشرع من خلال سلسلة من الإعفاءات والتخفيضات أو خدمات قد تعود عليه بنتائج أكثر امتيازاً ومن أمثلة ذلك كأن تلجأ بعض الشركات إلى توزيع أرباحها على شكل أسهم مجانية لصالح مساهميها للتخلص من أداء الضريبة على إيرادات القيم المنقولة ، وذلك في حالة عدم تناول النص القانوني لمثل هذه الأوعية وهي الأسهم² .

1-2-الغش الجبائي غير المشروع:

يقصد به التخلص من أداء الضريبة بالمخالفة الصريحة للقوانين ، وتندرج تحته بذلك كل طرق الغش المالي وما تنطوي عليه هذه الطرق من اللجوء إلى طرق احتيالية للتخلص من أداء الضريبة، وقد يقع الغش غير المشروع عند تحديد وعاء الضريبة أو عند تحصيلها ومن أمثلة الغش الضريبي ، في الحالة الأولى أن يمتنع المكلف عن تقديم إقرار بدخله طبقاً للقانون ن أو يقدم إقرار غير صحيح يتضمن بيانات خاطئة تقدر الضريبة على أساسها.

¹مراد ناصر، الغش والتهرب الضريبي في الجزائر ، دار قرطبة، الجزائر ، ص-1-13.

²غازي عناية، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الآفاق، الأردن، ص181.

أما الغش عند تحصيل الضريبة فيكون بإخفاء الشخص أمواله حيث يتعذر على مصلحة الضرائب أن تستوفي من تلك الأموال مبلغ الضريبة التي تم ربطها بالمكلف بالضريبة.

2) حسب الشكل :

نجد حسب هذا التصنيف غش بسط وغش مركب

2-1- الغش الجبائي البسيط:

بالنسبة لبعض القانونيين الغش البسيط هو كل فعل مرتكب بسوء نية من أجل مخادعة الإدارة الجبائية للوصول إلى خضوع أقل للضريبة من خلال تقديم تصاريح ناقصة تتضمن بيانات خاطئة لتقدير الضريبة على أساسها. وقصد بالنية السيئة كون المكلف واع بعد مشروعية العمل الذي يقوم به وقد ورد ذكر الغش البسيط ضمناً في قانون الضرائب المباشرة " عندما يصرح المكلف بالضريبة الملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى القواعد أو العناصر التي تؤخذ في الاعتبار لتحديد وعاء الضريبة ، أو يبين دخلاً أو ربحاً ناقصاً¹...."

2-2- الغش المركب:

هو مرادف عبارة الطرق التدليسية ، فعنصر القصد يجب أن يضاف إلى العنصر المادي المتمثل في الطرق التدليسية ، ومن هنا يمكننا تعريف الغش المركب على أنه ذلك النوع من الغش الذي يتبع طرق تدليسية من أجل تجسيد إدارة تجذب الضريبة . ويتهم الممول بإتباعه الأساليب التدليسية، ليس فقط بالاحتيال ولكن يضاف إلى هذا محور كل الآثار الحقيقية وهي حالة الممول الذي يقدم لإدارة الضرائب محاسبة مزيفة وفواتير كاذبة ، فالغش المركب ما هو إلا نتيجة لليد العاملة الغشاشة و التي تتوفر على نية الغش.

2-الغش الجبائي المحلي:

هو قيام المكلف بالضريبة بالتخلص من دفع الضريبة بطريقة غير قانونية داخل الحدود الجغرافية للبلد الذي ينتمي إليه، و إن المكلف داخل الحدود الجغرافية للبلد الذي ينتمي إليه يكون تابع لإدارة جبائية واحدة ألا و هي الإدارة الجبائية المحلية التي تقوم بمتابعة و مراقبته و معاقبته إذا حدث و أن أمسكت عليه دليلاً على ارتكابه للغش الجبائي.

¹المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة.

3-2: الغش الجبائي الدولي:

يتم هذا النوع من الغش خارج إقليم هذا البلد و معرض للافلاتات من الإدارة الجبائية للبلد عن طريق الأشخاص الطبيعيين الذين يتواجدون في مقرات اجتماعية خارج الحدود الوطنية¹

المطلب الثالث: طرق الغش و آثاره.

في هذا المبحث سنتطرق إلى طرق الغش وإلى أهم الآثار التي تنجم عنها.

الفرع الأول: طرق الغش الضريبي.

يأخذ التهرب الجبائي عدة طرق و أساليب للإفلات من دفع الضريبة إما عن طريق التلاعب في العمليات المحاسبية أو السعي إلى خلق أوضاع قانونية مخالفة لما هو معمول به في الواقع باستغلال المكلف للشغرات القانونية، فما هي الإجراءات و التقنيات التي يلجأ إليها الممول من اجل عدم دفع الضريبة، و البحث في هذا المطلوب نقوم بالإجابة على السؤال السابق.

1- الطريقة المحاسبية:

يلزم القانون الجبائي الأفراد بموافاة مصلحة الضرائب بالتصريحات الخاصة، يشيرون فيها إلى جميع المبالغ التي حققه المشروع التجاري أو الصناعي خلال السنة المالية، و تدعم هذه التصريحات بالوثائق التي تثبت ذلك (الفواتير، السجلات المحاسبية...) و هذا في المواعيد المحددة.

بما أن المحاسبة تعتبر قاعدة لإجراء التحقيقات من قبل المصالح الجبائية، فالغش الجبائي يمكن أن يكون ذو طبيعة محاسبية فإذا كان التحقيق في المحاسبة يتمثل في التأكد من مطابقة القيود المحاسبية مع المستندات التي تثبت ذلك، فان المكلف يبحث عن وضع مطابقة للقيود المحاسبية مع ما يقدمه من وثائق مضللة، و تعتبر هذه الطريقة صعبة الاكتشاف من طرف الإدارة الجبائية برغم السهولة التي يلقاها المكلف عند تنفيذها و لهذا النوع من الغش طريقتين و هما:

- الغش بزيادة و تضخيم التكاليف.

- الغش بتخفيض الإيرادات².

1-1: الغش بزيادة التكاليف:

¹ نصيرة بجاوي، الغش و التهرب الجبائيين، رسالة لنيل رسالة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية فرع تحليل اقتصادي، جامعة الجزائر، ص5

² فريال بولعناصر، زعطوط مليكة، مرجع سبق ذكره، ص18.

بعد ما سمح المشرع الجزائري بخصم الأعباء التي يتحملها فعلا و ذلك لاستغلال مؤسسته شريطة أن تكون هذه التكاليف مرتبطة مباشرة بالاستغلال في حدود المعقول (الحدود التي وضعها القانون)، أصبح البعض من الممولين ينتهزون هذا الحق في إدخال مصاريف ليست لها علاقة بالنشاط الذي تقيمه المؤسسة أو المبالغة في تقديرها للتكاليف، و ذلك لتخفيض قدر الإمكان من الضريبة على الأرباح المحققة، فتعددت الطرق المستعملة في هذا المجال و سوف نتعرض إلى الأكثر استعمالا و المعروفة لدى المصالح الجبائية.

1-2: الغش بتخفيض الإيرادات.

إن عملية تخفيض النواتج - الإيرادات - هو شكل كلاسيكي للغش الجبائي، حيث بمجرد عدم التسجيل الجزئي أو الكلي لبعض الإيرادات يعتبر ذلك غشا ضريبيا. و يتجسد في هذا عدم إجراء التسجيل المحاسبي بصفة كلية أو جزئية للإيرادات المحققة فالحاسب مثلا عند استلامه لمبلغ مقابل أتعابه لا يقوم هذا الأخير بتسجيل المبلغ الكامل الذي تم استلامه من طرف الزبون في السجلات المحاسبية الخاصة به، و هذا بعد الاتفاق الودي الذي يبرمه مع الزبون و كذلك هو الحال بالنسبة للأعمال غير التجارية) المهنة الحرة (التي يصرح فيها غالبا بالمداخيل أو الإيرادات المحققة فعلا كالمحامين الذين لا يصرحون بالعدد الحقيقي للملفات المدروسة او بالنسبة للأطباء الذين يخفون العدد الحقيقي للمرضى المعالجين، و على هذا الأساس فالمشرع حتى يدعم الرقابة على الأطباء فقد نصت الفقرة الثالثة من المادة 309: "... يتعين على هيئات الضمان الاجتماعي أن توافي سنويا إدارة الضرائب المباشرة على كل طبيب أو طبيب أسنان أو قابلة أو مساعد طبي، بكشف فردي يبين فيه رقم تسجيل المؤمن لهم، و الشهر الذي دفعت فيه الأتعاب و المبلغ الإجمالي لهذه الأتعاب، كما هي واردة في الأوراق العلاج و كذلك مقدار المبلغ المرجعة من قبل الهيئة المعنية إلى المؤمن له."....

إلى جانب هذه الوسيلة هناك وسيلة أخرى يمكن أن تكون محل الغش من طرق المكلف، تتمثل في استبعاد بعض المبيعات، الشيء الذي يسمح بتخفيض قسم كبير من الربح الخاضع للضريبة و هي الوسيلة الأكثر استعمالا من طرف المكلفين و هذا بعدم التسجيل المحاسبي التام لبعض المبيعات. و هذا ما يسمى بالبيع بدون فاتورة أو القيام بعملية أخرى و هي عدم إجراء التسجيل المحاسبي لبعض التنازلات على الاستثمارات المحققة لفائض القيمة. إن كل هذه التقنيات تسمح بإخفاء قسم كبير من رقم الأعمال¹.

¹قوريش ي حفظة، شوارفية سعاد، تقرير تربص حول التهرب الضريبي، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر ، تخصص إدارة عامة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مستغانم، الجزائر 2013 ص3

2- الغش الجبائي عن طريق العمليات المادية و القانونية.

سنتناول أولاً الغش الضريبي الذي يحدث عن طريق العمليات المادية لنتقل إلى الغش الجبائي الذي يحدث عن طريق العمليات القانونية

2-1: الغش الجبائي عن طريق العمليات المادية:

يتمثل الإخفاء المادي في إخفاء المكلف لأملكه بصفة جزئية أو كلية حتى بعيدة عن كل اقتطاع ضريبي ، ففي حالة الإخفاء الجزئي، يكون المكلف معروفا لدى الإدارة الجبائية. و لكنه يخفي جزءا من ممتلكاته أو مخزوناته أو عدم احترام المقاييس المتعارف عليها في الإنتاج، إما عند الإخفاء الكلي فان المكلف يكون غير معروف تماما لدى الإدارة الجبائية و يمارس نشاطه في السوق الموازية. لذلك يصعب على الإدارة تحديده و الوصول إليه. إذن ما نستنتجه من التعريف السابق للغش عن طريق العمليات المادية بأنه يتمثل في إخفاء جزء من البضائع، المواد أو الأرباح التي هي في الواقع تخضع للضريبة أو الإخفاء الكلي، بحيث أن العمل يكون في سرية من خلال الأسواق السوداء، حيث يتم فيها تبادل السلع و المواد بعيدا عن كل مراقبة من طرف الإدارة الجبائية و هذا ما يجعل صعوبات في إخضاع هذه العمليات للضريبة نظرا للتناقض الكبير الموجود في جهازها الرقابي. كما قد يتجسد الغش الجبائي عن طريق العمليات المادية في عدم احترام مقاييس الإنتاج الموضوعية و المسطرة من طرف القانون.

2-2: الغش عن طريق العمليات القانونية.

يظهر هذا النوع من الغش الجبائي بإيجاد المكلف لحالات قانونية تسمح له بالاستفادة من بعض المزايا و هي في الأساس ليس له الحق في الاستفادة منها، فالغش الجبائي عن طريق استعمال القانون يتمثل في خلق حالة قانونية تظهر مخالفة للحالة الحقيقية على اثر عملية وهمية أو تكييف خاطئ لحالة ما. تتمثل الحالة الأولى في الغش عن طريق عمليات وهمية من خلال لجوء المكلفين إلى أساليب معقدة و تركيبات قانونية دقيقة بهدف مطابقة الكتابات المحاسبية و كل الوثائق الثبوتية مع الفواتير و الإيصالات لعمليات وهمية تمكنهم التملص من دفع الضريبة، حيث أن التحقيق الجبائي يهدف إلى التأكد من أن كتابات الدفاتر المحاسبية مطابقة للتبريرات المقدمة عن طريق وثائق الإثبات، إما فيما يخص الحالة الثانية، فتتمثل في تطبيق خاطئ لبعض العمليات في محاولة تمرير نشاط ما خاضع للضريبة وراء نشاط آخر معفى من دفع الضريبة، أو يخضع للضريبة في إطار امتيازات تسمح له بدفع الضريبة و هذا بأقل من تلك الموجبة فعلا. و من أمثلة ذلك قيام المكلف بالتخلص من حقوق التسجيل التي تمر بها مرحلة البيع و تصنيفها على شكل هبة

بهدف التهرب مع دفع حقوق التسجيل المفروضة أو القيام بتوزيع أرباح الشركة على المساهمين في شكل رواتب و أجور بهدف تخفيض معدل الضريبة¹

الفرع الثاني: آثار الغش الضريبي.

تعتبر الضريبة أداة هامة تستخدمها الدولة لتحقيق عدة أهداف: مالية اقتصادية و اجتماعية، لذلك فإن الإخلال بالواجب الجبائي يؤثر على الدور المنوط بها، و ذلك في غياب نظام جبائي فعال يضمن التحصيل الأمثل للموارد الضريبية المقررة، و عليه يؤدي التهرب الضريبي إلى عدة آثار سلبية يمكن تصنيفها:

1- الآثار المالية:

يؤدي الغش الجبائي إلى الإضرار بالخزينة العامة للدولة، بحيث يفوت على الدولة جزء هام من الموارد المالية و يترتب على ذلك عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على الوجه الأكمل، و بالتالي تصبح الدولة عاجزة عن أداء واجباتها الأساسية تجاه مواطنيها، و في ظل عجز الميزانية تضطر الدولة إلى اللجوء إلى وسائل تمويلية أخرى كالإصدار النقدي و اللجوء إلى الاقتراض. إلا أن ذلك الاتجاه قد يسبب مخاطر تمس الاستقرار المالي و الاقتصادي للبلد المعني .

2- الآثار الاقتصادية:

يتفق جميع الاقتصاديين أن الخزينة العمومية عرفت نزيفا ماليا حادا و هذا نتيجة للغش و التهرب اللذان يؤثران و بشكل كبير من عمليات الإنتاج. و التجارة فالغش الجبائي يسمح للمكلف بان يقوم بتخفيض سعر التكلفة و بيع منتجاتها بسعر منخفض مقارنة بأسعار منافسيه في السوق أو حتى بأقل من سعر التكلفة و ذلك دون تأثير على إرباحهم، و كذا جلب الزبائن بمنح معدلات خصم أكبر من التي يمنحها منافسون آخرون أو زيادة كمية الإنتاج و التحسين من نوعيته، مقارنة بالمنتجين الآخرين الذين يقومون بدفع مستحقاتهم الجبائية، الأمر الذي يؤدي إلى اشتداد التنافس في غياب الرقابة الصارمة.

وهذا ما خلق نوع من التشجيع، فالمؤسسات أو الأفراد الذين يلجؤون إلى الغش الجبائي يصبحون المثال الذي تقتاد به المؤسسات الأخرى، مما يؤخر تحقيق التنمية أو التقدم الاقتصادي من جهة و من جهة أخرى فإن الغش الجبائي يعطي توجيهها وهما للنشاط الاقتصادي عندما يصبح الشغل الشاغل للمكلفين هو كيفية التهرب من الضريبة، و بذلك فهم يوجهون مصالحهم الاقتصادية أكثر حسب الاعتبارات الجبائية و ليس الاعتبارات

¹قدي عبد المجيد، المدخل الى السياسات الاقتصادية الكلية، دون ط، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2003ص21

الاقتصادية، كما قد يؤدي كذلك إلى ندرة رؤوس الأموال بحيث يقوم المكلف بإخفاء إرباحه لتجنب اجتماع اكتشاف الإدارة الجبائية لإفلاته من واجبه الضريبي، فيلجأ إلى الاكتناز إما على شكل النقدي أو على شكل معادن نفيسة كالذهب... أو عن طريق فتح حسابات بنكية في الخارج أو استثمار هذه الأموال في البلدان أين تكون الاقتطاعات الجبائية فيها إما معدومة أو اقل مما عليه هنا¹.

3- الآثار الاجتماعية:

يؤدي الغش الجبائي إلى إضعاف روح التضامن بين الأفراد في المجتمع، كما يؤدي إلى عدم المساواة بين المكلفين في تحمل العبء الجبائي، إذ يتحمل البعض الضريبة بكاملها، بينما يتخلص منها الذين تمكنوا من التهرب منها، أي عدم عدالة توزيع العبء الضريبي، و تؤدي كثرة الغش الجبائي للهجرة للدولة إلى رفع معدلات الضرائب الموجودة أو إضافة ضرائب جديدة فيزداد العبء على من لم يتهرب من الضريبة، لذلك تصبح الضريبة عامل إفساد أخلاقي من خلال البحث عن جميع الوسائل سواء المشروعة أو غير المشروعة قصد التحايل و الإفلات من الواجب الجبائي.

المبحث الثاني: التهرب الضريبي

المطلب الأول: التعريف بالتهرب الضريبي

تؤكد الدراسات والإحصائيات أن التهرب الضريبي يعد من بين الظواهر الضريبية والمالية الشائعة في جميع دول العالم، ولكن بنسب تختلف من دولة إلى أخرى ومن زمن إلى آخر²، وتعتبر وسيلة من وسائل التخلص من الأعباء الضريبية الواقعة على كاهل الفرد المكلف بها سواء كان شخصا طبيعيا أم اعتباريا.

الفرع الأول: المقصود بالتهرب الضريبي

¹ Daniel arthur laprés-**quelle fiscalité pour le commerce électronique**-<http://www.laprés.net/tax.html>-2003

² «7 آلاف مليار حجم التهرب الضريبي سنويا»، مقال تم نشره على الموقع الإلكتروني التالي www.djazairss.com تم الإطلاع عليه

يوم 2018/02/23 على الساعة 23:05.

تعددت التعاريف والمفاهيم حول مفهوم ظاهرة التهرب الضريبي¹؛ واختلفت وجهات النظر بالنسبة للباحثين القانونيين والباحثين الإقتصاديين، فالباحثين القانونيين يؤكدون على الجانب القانوني للتهرب الضريبي وذلك في حالة ما إذا كانت الطرق المستعملة مشروعة أو غير مشروعة، كما أنهم يميزون بين مختلف أنواعه. على عكس الباحثين الإقتصاديين الذين يرون بعدم جدوى التمييز بين أنواع التهرب الضريبي، بحيث أنهم يؤكدون في دراستهم على التأثير الإقتصادي للخرينة العمومية مهما كانت صورته². فعرف البعض التهرب الضريبي على أنه هو: «عدم قيام الممول بأداء الضريبة المستحقة عليه في الميعاد أو التخلص من دفعها باستعمال طرق غير مشروعة. «أو هو: «محاولة الممول التخلص من الضريبة، عدم الإلتزام القانوني لها بأدائها حيث يسعى الملتزم بدفع الضريبة إلى التخلص منها دون ارتكاب أية مخالفة لقانون الضريبة»³.

إن مصطلح التهرب الضريبي في اللغة العربية مشتق من الفعل الثلاثي هرب وجاء في قاموس لسان العرب في معنى هرب أي فر الإنسان هرب من الشيء إنتقص جزء منه.

كما استعملت أيضا عدة مصطلحات عن التهرب حيث أستعمل في لبنان اسم التملص الضريبي، وفي مصر والعراق.

كما عرفه البعض الآخر بأنه «تلك المخالفات القانونية المتمثلة في عدم الإمتثال للتشريع الضريبي أو الشغرت الموجودة في القانون من أجل التخلص من أداء الواجب الضريبي بجميع الوسائل والأشكال سواء تعلق الأمر بالعمليات المحاسبية أو الحركات المادية وذلك كل أو بجزء من المبلغ الواجب الدفع للخرينة العمومية والذي تستعمله الدولة في تغطية نفقاتها وتحقيق الأهداف الإقتصادية والإجتماعية»⁴، أو «هو التخلص الفرد من دفع

¹ يستعمل لفض التخلص، في سوريا الجزائر لفض التهرب. وكل هذه الألفاظ تشير إلى المعنى ذاته. منصور رحمان، القانون الجنائي للمال والأعمال، الجزء الأول، دار العلوم للنشر والتوزيع الجزائر، ص. 146.

² طورش بتانة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في القانون، قسم قانون خاص، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة، 2011، ص. 11.

³ قحوموش محمد خليل، دور التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، (دراسة حالة: مديرية الضرائب لولاية بسكر خلال الفترة 2009/2012)، مذكرة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016، ص. 12.

⁴ غضبان مريم، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي (دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية البويرة)، مذكرة لنيل شهادة الماستر مالية ومحاسبية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، 2015، ص. 23.

الضريبة دون إرتكاب أية مخالفة للنص التشريعي الضريبي القائم «يمكن القول في الأخير أن تعقد ظاهرة التهرب الضريبي وتداخل مختلف العوامل القانونية والإقتصادية والإجتماعية والمالية والإدارية، يجعلنا من المستحيل عمليا وضع تعريف دقيق وشامل لظاهرة التهرب الضريبي. ولكن هذا لا يعني عدم أهمية التعريفات الفقهية المقدمة سابقا بل تعتبر عامل أساسي في تحليل وتشخيص ظاهرة التهرب الضريبي بحيث ينتبه المشرع إلى الثغرات القانونية الموجودة في التشريع الضريبي ويقوم بغلقها. على غرار أغلب التشريعات الضريبية التي لم تضع تعريفا للتهرب الضريبي، سار المشرع الجزائري على نفس المنهج، ووفق فيما فعل عندما لم يتم بوضع تعريف محدد له، حيث أنه ترك هذا الأمر للفقه، وقد برر ذلك على أن التعريف الذي قدمه أو تبناه لا يمكن أن يشمل كافة أساليب التهرب، فقد نص المشرع في المادة 119/1 من قانون التسجيل¹ على الغش الجبائي دون أن يذكر تعريف له بل ذكر فقط الأفعال التي تعتبر غشا، وذلك من إخفاء لوعاء الضريبة أو محاولة إخفائه لها باستعمال مناو ارت. كما نجد أيضا المشرع الج ازتري أورد بعض الحالات على سبيل المثال في نص المادة 193/1 من قانون الض ارب المباشرة والرسوم المماثلة ونص المادة 533 من قانون الض ارب غير المباشرة.

الفرع الثاني: صور التهرب الضريبي

لقد تعددت وتنوعت صور التهرب الضريبي لهذا سنتطرق في هذه الد ارسه لأهمها وأشهرها:

أولا: التهرب الضريبي من حيث المشروعية

ينقسم التهرب الضريبي من حيث المشروعية إلى نوعين: التهرب الضريبي المشروع أو ما يسمى "بالتجنب الضريبي"، والتهرب الضريبي غير المشروع أو ما يطلق عليه بمصطلح " الغش الجبائي ".

1. التهرب الضريبي المشروع:

يقصد به إستغلال المكلف بالضريبة لبعض الثغ ارت القانونية بغية عدم تحقق الضريبة عليه وعدم الإلت ازم بها، أي أن الشخص يتمكن من التخلص بإلت ازمه على دفع الضريبة دون أن يضع نفسه في مركز مخالف للقانون، ويكون ذلك ناتج عن سوء النية. كما يمكن للتهرب الضريبي المشروع أن يحدث وذلك عن طريق تجنب الواقعة

¹ بوشيخي عائشة، بوشيخي فاطمة، «أسباب التهرب الضريبي وأثره على الخزينة العامة في الج ازتري»، مجلة دراسات جبائية، المجلد 03، العدد 3 لسنة 2016، جامعة البلدية 2 لونيبي علي، ص. 151.

المنشقة للضريبة¹، حيث أن المكلف يستعين بأهل الخبرة والإختصاص من أجل معرفة طرق التخلص من الضريبة، فهم يقومون بتحويل الثغرات الموجودة في القانون لصالحهم دون مخالفة التشريع الضريبي، ويعود السبب في ذلك إلى عدم دقة النصوص القانونية الخاصة بالتشريع الضريبي وعدم إحكام صياغتها، بالإضافة إلى عدم مواجعتها لكافة الحالات²، وفي هذا الإطار يمكن أن نميز بين ثلاثة حالات للتهرب الضريبي المشروع.

أ- التهرب الضريبي الناتج عن سلوك المكلف

يكون ذلك من خلال بعض السلوكيات التي يتخذها المكلف يكون الهدف منها تجنب الضريبة كلياً أو جزئياً، وذلك بامتناعه عن استهلاك أو إنتاج السلع التي تفرض عليها ضريبة مرتفعة، أو ترك النشاط الإنتاجي الذي يخضع إلى ضريبة مرتفعة والانتقال إلى نشاط آخر خاضع لضريبة أقل. فقد تقوم بعض الشركات بتوزيع أرباحها على شكل أسهم مجانية للمساهمين قصد التخلص من أداء الضريبة على إيرادات القيم المنقولة، وبهذا قد تتجنب دفع الضريبة بصفة جزئية³، كما نجد أيضاً أن بعض الأشخاص قد يلجؤون إلى تقسيم أملاكهم وهم على قيد الحياة للورثة من أجل عدم دفع الضريبة، وفي هذه الحالة قد تجنبوا دفع الضريبة بصفة كلية.

ب- التهرب الضريبي ينظمه التشريع الضريبي

يتعمد المشرع الج ازتري في بعض الأحيان في وجود التهرب الضريبي ذلك بغرض تحقيق أهداف إقتصادية اجتماعية وسياسية، مثلاً للأرباح المعاد استثمارها بالنسبة للشركات إلى معدل خاص 5.12% بدلا من 25% قصد تشجيع الإستثمار⁴، أو يفرض ضريبة على الدخل الإجمالي على جميع الأرباح الصناعية والتجارية ثم تستثنى منها أرباح بعض المؤسسات الصناعية ضمن شروط معينة لتشجيع إنشائها خصوصا في المناطق المعزولة.

¹قروي عبد الرحمان، « دور مفتش الض ارب في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي (د ارسه حالة الجزائر) »، مجلة د ارسات جبائية، المجلد 04، العدد02 لسنة 2016، جامعة لويسي علي 2 البلدية، ص. 17.

²بكري عبد الرحمان، « الحوكمة الضريبية وأثرها في الحد من التهرب الضريبي » مجلة د ارسات جبائية، المجلد 04، العدد01 لسنة 2016، جامعة لويسي علي2 البلدية، ص. 17.

³كردودي سهام، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، د ط، دار المفيد للنشر والتوزيع، الج ازتر، 2001، ص. 08.

⁴كردودي سهام، المرجع السابق، ص09.

ج- التهرب الضريبي الناتج عن إهمال المشرع الضريبي

يتحقق هذا التهرب نتيجة لوجود ثغرات في القانون الضريبي. كإغفال تنظيم الضريبة عن طريق الهبة من طرف المشرع، فالشخص يمكن أن ينقل ملكية أمواله إلى ورثته عن طريق عقد صوري خلال حياته تهربا من خضوع هذه الأموال إلى ضريبة التركات بعد وفاته.

يستخلص في الأخير أنه بالرغم من توفر سوء نية المكلف بالضريبة إلا أنه لا يعاقب عليه قانونا، وذلك طبقا لما نصت عليه المادة 01 من قانون العقوبات «: لا جريمة ولا عقوبة أو تدابير أمن بغير قانون». إلا أنا لتهرب الضريبي المشروع يشكل خطرا على إيرادات الدولة الجزائرية مما يؤثر بطريقة مباشرة على إقتصاد بلادنا، وبالتالي على مشرعنا الضريبي العمل جاهدا من أجل سد الثغرات الموجودة في القانون وصياغة النصوص القانونية صياغة واضحة لا تحمل أي غموض وأن لا يمنح إعفاءات ضريبة إلا بعد إعداد خطة مدروسة.

2- التهرب الضريبي غير المشروع (الغش الضريبي)

تعددت التعاريف والمفاهيم للغش الضريبي من طرف المؤلفين نذكر منها تعريف مارك داسيس وباسكال مين، وجاء كميليلي: " فإن التهرب من الضريبة يعني بالضرورة إنتهاكا لقانون الضرائب من أجل الهروب كليا أو جزئيا من الضريبة، أو حتى الحصول على المبالغ المستوردة من الضرائب التي لا يحق لنا الحصول عليها"¹

أما حبيب عيادي عرف الغش الضريبي بأنه " مخالفة مباشرة، واعية أم لا، لقانون الضريبة ويتم تحليلها على أنها مجموعة من المجموعات القانونية والمحاسبية والمادية المصممة لتهرب من الضرائب "

عرف الغش بأنها " المخالفة الصريحة للأسس القانونية الجبائية وذلك باستعمال الوسائل المالية والعمليات المحاسبية والتصرفات القانونية التي يستغلها المكلفون من أجل عدم دفع الضريبة جزئيا أو كليا سواء كانت ضريبة مباشرة أو غير مباشرة " ينقسم هذا النوع من التهرب بدوره إلى: التهرب غير العمدي والتهرب العمدي، فالتهرب غير العمدي هو خرقا مباشرا للقانون الضريبي ويكون عن غفلة وعن غير قصد ويسمى بالتهرب الواقع،

¹ HALFAOUI Zahia, NARAOUI Chafaa, La fraude Fiscal: ampleur , mécanismes et impacte banque , science économique , Option monnaie sur l'économie nationale, Mémoire de Master en et environnement international , Université Abderrahmane Mira, Bejaia, 2013, p18

بينما يشترط في التهرب العمدي حصوله باستخدام طرق إحتيالية تنتهك القوانين عمدا، لذا يعرف بأنه قيام الممول بسرقة أو إخفاء مقدار الضريبة المستحقة بأية وسيلة إحتيالية. لم يعرف المشرع الج ازري الغش الضريبي، لكنه إكتفى بذكر الأفعال التي يعتبرها غشا ضريبيا على وجه الخصوص أي على سبيل المثال لا على سبيل الحصر، ويظهر ذلك من خلال نص المادة 533 من قانون الض ارب غير المباشرة والتي - أريناها سابقا- بحيث أنها ذكرت (06) أعمال إعتبرتها طرقا احتيالية، وهو نفس العدد الذي أوردته المادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال¹، ونجد كذلك نفس العدد أيضا في نص المادة 193/2 من قانون الض ارب المباشرة والرسوم المماثلة ، كما نجد أيضا ذكر المشرع الغش الجبائي في نص المادة 119/1 من قانون التسجيل والمادة 34/1 من قانون الطابع. وقد تمكن الدكتور أحسن بوسقيعة بجمع الأعمال اعتبرها طرقا إحتيالية وقام بتصنيفها كما يلي:

1- الطرق التي تهدف مباشرة وحالا إلى أداء أقل مما هو واجب أدائه أو إلى عدم دفع شيء، ويتعلق الأمر بالطرق التالية:

*الإغفال أو التقليل عن قصد في التصريح عن الدخل.

*إخفاء أو محاولة إخفاء مبالغ أو منتجات تطبق عليها الض ارب أو الرسوم المفروضة؛ فغالبا ما يمسك الغشاشين محاسبتين، محاسبة صحيحة مخصصة للإستعمال الشخصي له بمثابة من تطورات مؤسسته، ومحاسبة أخرى مزورة وهي مخصصة للمصالح الضريبية.

*قيام المكلف بالضريبة بتدبير إعساره أو العمل على مناو ارت أخرى وذلك لعرقلة تحصيل أي نوع من الضرائب أو الرسوم التي هو مدين بها (يتعلق الأمر هنا بتحصيل الضريبة وليس بإقامتها كما كان الحال في الصور السابقة).

2- الطرق التي يمكنها أن تؤدي بصفة غير مباشرة إلى غش ضريبي ويتعلق الأمر أساس بالطريقتين الآتيتين:

* الإغفال عن قصد عن تسجيل أو الأمر بتسجيل حسابات غير صحيحة أو صورية في السجل اليومي أو في سجل الجرد أو في الوثائق، التي تحل محلها عندما تتعلق الأخطاء بالسندات المالية التي أفلتت حسابتها.

¹ بوسقيعة أحسن، الوجيز في القانون الج ازني الخاص (الج اربم ضد الأشخاص، الج اربم ضد الأموال، الج اربم الخاصة)، الجزء الأول، الطبعة الثامنة عشر، دار هومة لطباعة والنشر والتوزيع ، الج ازتر ، 2015 ، ص ص 470-472.

* تقدم وثائق مزورة أو غير صحيحة تدعيما لطلبات ترمى إلى الحصول أو تخفيضات أو الإما على الإستفادة من المزايا الجبائية المقررة لصالح بعض الفئات اعفاء منها¹ أو إسترجاعها من المكلفين بالضريبة.

ثانيا: التهرب الضريبي من حيث نطاق إرتكابه

يمكن لنا أن نقسم التهرب الضريبي وفقا لمكان وقوعه سواء على إقليم الدولة أو خارجها إلى تهرب داخلي وتهرب خارجي (دولي).

1- التهرب الضريبي الداخلي

فهذا النوع من التهرب أسبق في الظهور من التهرب الضريبي الدولي كما يعتبر أيضا أكثر شيوعا في العالم من التهرب الضريبي الدولي بل لا تكاد تخلو منه أي دولة في العالم مهما اختلفت درجة تقدمها ونموها.²

2- التهرب الضريبي الدولي

يكون التهرب الضريبي الدولي في شكل تجنب الخضوع للضريبة في دولة ذات ضغط جبائي مرتفع وتأديتها في دولة أخرى ذات ضغط جبائي منخفض ، ويتم عادة بإستغلال التسهيلات والإعفاءات التي تمنحها بعض الدول أو المناطق والتي يطلق عليها بالجنات الضريبية ، والتي تتميز أساسا بالسرية المصرفية وغياب الرقابة على غير المقيمين. يكون التهرب الضريبي الدولي في الضريبة العقارية أقل من التهرب الدولي في باقي الضرائب الأخرى، والسبب يرجع إلى كون العقار الذي يشكل وعاء للضريبة يكون قارا ومتصلا بإقليم الدولة فلا يمكن التهرب إلى دولة أخرى، وتقضي الإتفاقيات الدولية لمنع الإزدواج الضريبي والتهرب الضريبي بأن الضريبة على العقارات والدخل العقاري تكون في الدولة المتواجد فيه العقار ان كان المكلف بها يقيم في دولة أخرى حتى يمكن لنا في الأخير أن نميز بين نوعين، فالتهرب الضريبي الداخلي يكون بمخالفة القواعد التشريعية داخل إقليم الدولة، وتكمن الوقاية منه عن

¹لعجال سميرة، التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر ، تخصص التسيير الإداري للجماعات المحلية ، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة مستغانم، الجزائر 2013 ص14

²سوزي عدلي ناشد ، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على إقتصاديات الدول النامية، منشور ارت الحلبي الحقوقية، بيروت، 2008، ص. 01.

طريق تشريعات ضريبية داخلية والتي تستطيع الدولة في هذه الحالة أن تتحكم فيه. أما التهرب الضريبي الدولي هو تهرب من الضريبة من البلد.

التي حققت فيه الأرباح ونقل هذه الأخيرة إلى بلد آخر يتميز نظامه الجبائي ببعض من المرونة، ويتم معالجته بإبرام إتفاقيات ثنائية ومتعددة الأطراف.

الفرع الثالث: تمييز التهرب الضريبي عن غيره من المصطلحات

مادام تناولنا موضوع التهرب الضريبي من منظور قانوني يتوجب علينا وعلى نحو حتمي التمييز بينه وبين بعض المصطلحات والتي قد يثير إستعمالها في هذا المقام نوع من الخلط واللبس كتمييزه عن الغش الضريبي والتجنب الضريبي بالإضافة التهرب الضريبي لأن جميع هذه الظواهر تحدث بمخالفة أحكام القوانين الوضعية الداخلية.

أولاً: الفرق بين التهرب الضريبي والغش الضريبي

إن عدم تمييز مصطلح التهرب الضريبي عن الغش الضريبي أدى إلى حدوث خلط في كلا المفهومين خصوصاً أنهما يختلفان في الوسيلة ويشتركان في الغاية¹، فالتهرب تكون فيه إدارة المكلف متجهة نحو تحقيق العبء الضريبي إلا أنه يسلك في سبيل ذلك سبلاً مشروعة. فالمكلف هنا يمارس حقاً من حقوقه القانونية والإقتصادية ليحقق هدفاً مشروعاً بالنسبة له، بالتالي لا يقع عليه أية عقوبة أو جازء، فالتهرب الضريبي في هذه الصورة يتوفر فيه العنصر المعنوي (سوء النية) دون العنصر المادي (الحيل التدليسية). أما الغش الضريبي فتتجه فيه إرادة المكلف نحو تخفيف أو إسقاط العبء الضريبي لكنه يسلك في سبيل تحقيق ذلك طرقاً غير مشروعة تصل به إلى حد التدليس والإحتيال ومن ثم يستوجب سلوكه مؤاخذته قانوناً، فالغش الضريبي بهذه الصورة يتوفر فيه العنصر المعنوي والعنصر المادي ولذلك يتعين عدم الخلط بين التهرب الضريبي والغش الضريبي، فالأول يمثل العام والثاني يمثل الخاص.

ويشترك كلا من التهرب الضريبي والغش الضريبي في النقاط التالية:

*- كلاهما يؤدي إلى تخفيض العبء الضريبي.

¹ إقتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبي حالة الجازر من 2003 إلى 2008، مذكرة لنيل شهادة الماجستير علوم تسيير، تخصص مالية ومحاسبة معهد العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بجيا فارس المدينة، 2009، ص. 08.

-* كلاهما ناجم عن سوء النية.

-* كلاهما ناجم عن إنعدام الحس المدني

ثانيا: الفرق بين التهرب الضريبي والتجنب الضريبي

لم يميز العديد من الإقتصاديين بين التهرب الضريبي والتجنب الضريبي بالرغم من أن التهرب الضريبي فكرة أوسع وأشمل، فالتجنب الضريبي يعني إذن التخلص من عبء الضريبة كليا أو جزئيا دون مخالفة أو إنتهاك للأحكام القانون، بحيث يستخدم المكلف حقا من حقوقه الدستورية بإعتباره أن حرته في القيام بأي تصرف من عدمه تكون مكفولة دستوريا، كإمتناع المكلف من شراء سلع إستهلاكية تفرض عليها ضريبة مرتفعة.¹

أما التهرب الضريبي فيبنى أو يفترض تحقق الواقعة المنشئة للضريبة بالفعل، لأن المكلف يتهرب من دفعها كليا أو جزئيا بالإستفادة من الإعفاءات الضريبية وثغ ارت القانون والنقص الذي يعتري نصوصه كإدعاء بالهبة بدل البيع للتهرب من دفع رسم كبير .

إذن التهرب الضريبي والتجنب الضريبي يتشبهان في كونهما يهدفان إلى التخلص من دفع الضريبة جزئيا أو كليا، إلا أنهما يختلفان في الوسيلة كون التجنب الضريبي يكون عن طريق الإمتناع عن تحقيق الواقعة المنشئة للضريبة، في حين التهرب الضريبي يتم عن طريق تحقيق الواقعة المنشئة للضريبة ومخالفة القانون.

المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي في الجزائر

تعود أسباب إنتشار ظاهرة التهرب الضريبي إلى وجود بيئة تتوفر فيها الشروط الملائمة والمساعدة على إنتشارها، ولقد اختلفت الآراء في أسباب هذه الظاهرة إلا أن بلورة هذه الأسباب يمكن حصرها في أسباب مترتبة بالمكلف بالضريبة (الفرع الأول) وأسباب تشريعية ارجعة لطبيعة النظام الجبائي (الفرع الثاني) .

الفرع الأول: أسباب متعلقة بالمكلف بالضريبة

¹ محرزى محمد عباس، إقتصاديات المالية العامة (النفقات العامة، الإي ادرات العامة، المي ازنية العامة للدولة) ، الطبعة الخامسة، ديوان المطبوعات الجامعية ، الج ازئر، 2012 ، ص. 266.

إذا كان السبب الظاهر للتهرب الضريبي هو رغبة المكلف في الإحتفاظ بأمواله وعدم التنازل عنها للدولة، إلا أن دوافع المكلف في تصرفاته بهذا الشكل وقدرته في الوصول إلى تحقيق رغبته تتوقف على مجموعة من الأسباب التي ازادت من حدة وخطورة ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر ونذكر منها:

1- العامل التاريخي: لقد لعب العامل التاريخي الذي مرت به الج ازئر منذ الإحتلال العثماني إلى غاية الإحتلال الفرنسي دور كبير في التهرب الضريبي، ففي عهد الأت ارك كانت الضريبة تدفع من أجل تأدية مصالح الأم اراء، أما في العهد الفرنسي جعلت الضريبة أداة لزيادة أموال وثروات استعمال عائدتها لفائدة إقتصاد الدولة الفرنسية المستعمرين.¹

كل هذا الإستبداد ولد ك ارمية لدى المكلفين بالضريبة حيث اعتبروا أن الض ارب لا تفرض لت نما هي مظهر من تحقيق النفع العام ومظاهر الظلم والقهر الذي ينبغي مواجهته، فالتجها إلى التهرب الضريبي إعتقادا منهم بأنه نوع من أنواع الدفاع الشرعي ضد إستبداد الدولة. فالعامل التاريخي الذي إتصف بالظلم في إستخدام أقصى وسائل الإك اراء في تحصيل الض ارب دفع آدم سميت إلى القول " ليس أثقل على نفوس الناس من ظل جابي الضرائب "، فالظروف التاريخية للض ارب أثرت تأثي ار كبي ار في ترك الإنطباع اتجاهها من قبل الأفراد. وللأسف فإن هذه النظرة بقيت عند المكلف الجزائري حتى بعد الإستقلال، ولكن هذه المرة كتعبير عن رفض سياسة النظام الجبائي الج ازئري وسياسة الحكومة.

2- الوضعية الإقتصادية والإجتماعية للمكلف: تلعب هذه الأخيرة أيضا دور كبير في التهرب الضريبي، بحيث أنه كلما إرتفعت القدرة الشرائية للأفراد وزدادت مداخيلهم قلل ذلك من التهرب الضريبي، كما يتمكن المنتجين بنقل عبئها إلى المستهلك بسهولة، أما ضعف القدرة الشرائية وعدم القدرة على تغطية التكاليف الشخصية مع وجود البطالة من جهة والظروف الأمنية المتدهورة من جهة أخرى كل هذه الظروف تساعد في زيادة حجم التهرب الضريبي.

¹ لعقيلي إبراهيم سالم، الرقابة القضائية على قرارات مقدري الضريبة على الدخل و فعالية عقوبات الجرائم الضريبية (دراسة قانونية مقارنة)،

3- كما يؤثر أيضا مستوى الإقتطاعات المفروضة على مداخل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين في إنتشار ظاهرة التهرب الضريبي فكلما كان مرتفعا كلما حفز ذلك الممولين إلى عدم التصريح بجزء من مداخلهم وهذا ما أكدته دراسة شنايدر ود أنستي بعنوان "الإختباء و اراء الضل"

4- شعور الفرد بثقل العبء الضريبي: يعتبر ثقل العبء الضريبي من العوامل المهمة التي تدفع تساع نشاطاتها في مختلف المكلفين إلى التهرب من الضريبة وهذا ارجع لتطور دور الدولة والميادين ما أدى إلى زيادة الأعباء المترتبة على الدولة، ولتغطية هذه الأعباء كثرى ار ما تلجأ الدولة إلى فرض العديد من الضرائب، وهذا يؤدي إلى زيادة الأعباء الضريبية على المواطن وزيادة احساسهم بثقلها، مما يشجعهم على التملص من أداء الضريبة والتفنن في إعطاء الحجج التي تبرر تهربهم من الضريبة¹.

5- أما الوعي الضريبي: يعتبر من أهم الدوافع النفسية المؤدية إلى التهرب الضريبي نتيجة لإعتقادات كثيرة تؤدي بالمكلف إلى التهرب دون أي شعور بالخطأ وتأنيب الضمير منها:

* إعتبار الضريبة إقتطاع مالي دون مقابل وبالتالي أداة تعسف على أملاك الأفراد.

* إعتقاد أن المتهرب من الض ارب هو سارق شريف لأنه سرق الدولة وهي شخص معنوي.

* الإعتقاد الديني حول عدم شرعية الضريبة لأنها لا تستند على منطلقات عقائدية بعكس الزكاة التي تعتبر من أركان الإسلام.

* سوء تخصيص النفقات العامة، والذي يؤدي بالأف ارد الشعور بتبذير أموالهم في أوجه لا تعود عليهم بالنفع

فهناك من يرى أن النفقات العامة ما هي إلا وسيلة لمزيد من الموظفين البيروقراطيين الذين لا يستفاد منهم ولا من خدمتهم، أو قد لا يوافق الممولين على سياسات الإنفاق الحكومي لفشل الحكومة في حل مشاكلهم أو قد يتهمون القائمين على تنفيذ المشروعات العامة بالرشوة والإختلاس، وعندما تسود هذه الأفكار بين أف ارد

¹ بدري جمال، عملية الرقابة الجبائية على الغش والتهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، فرع:إدارة ومالية، كلية الحقوق، جامعة الج

المجتمع فتندعم بذلك الثقة في الدولة ونفقاتها، ولا تتوفر لديهم الرغبة في دفع ما عليهم من ضرائب، ويؤدي ذلك إلى ظهور ظاهرة التهرب الضريبي.

تختلف كل هذه الاعتقادات من شخص لآخر، بحيث المكلف الذي يعتقد أن الضريبة المحملة عليه منصفة وعادلة نجدها أقل عبئا عليه لذلك يتقبلها، بعكس الذي يعتقد أنها ظلما وتعسفا نجدها تشكل عبئا ثقيلا عليه لذلك يرفضها ويسعى إلى التهرب منها.

الفرع الثاني: الأسباب التشريعية

تلعب الأسباب التشريعية في الج انتشار ظاهرة التهرب الضريبي الجزائري دورا بارزا ويعود ذلك إلى كثرة التعديلات التي طرأت على مختلف التشريعات الضريبية¹ والتي تلعب دور مهم في إنتشار ظاهرة التهرب الضريبي، ونحمل هذه الأسباب في النقاط التالية:

أولا: تعقد التشريعات الجبائية وعدم إستقرارها

يعود سبب التعقيدات التشريعية في الجزائر إلى تعدد النصوص وما تحتويه من معدلات ، بالإضافة إلى كثرة أنواع الضرائب التي خلقت صعوبة ومشاكل اعفاءات وتخفيضات وتعديلات في فهمها وتأويلها. هذا ما يجعل الإدارة الجبائية تتدخل لسد مثل هذه الثغرات الناجمة عن عدم دقة النصوص أو عدم فهمها، وانعكس ذلك على مهمة الأعوان الإداريين من فسح المجال أمام المكلف بالضريبة لتقديم التصاريح على أساس يناسبه. فكل هذا التعقيد والغموض والتشوهات في الصياغة والتطبيق يدفع إلى زيادة عدد المنازعات وضعف المردودية الجبائية، كما يخلق جوا مكهربا بين الممول والإدارة الجبائية.²

عرفت الجزائر أيضا عدم الإستقرار في قوانينها المالية، ويرجع هذا الأخير بالدرجة الأولى إلى التغيرات العديدة التي تحدث على القوانين المالية الرئيسية والقوانين المالية التكميلية . فما هو معنى في هذه السنة قد لا يكون كذلك في السنة القادمة والدخل الذي يخضع لنسبة منخفضة من الضريبة في السنة الماضية يخضع لنسبة أكبر في هذه السنة،

¹ناصر مراد ، التهرب الضريبي في الجزائر ، دون ط ، دار قرطبة المحمدية ، الجزائر 2019 ص166

²بلواضح جيلالي، سعدي يحي ، « فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي»، دراسة حالة مديرية الضريبة لولاية المسيلة خلال الفترة

المتدة 2007-2012 ، " مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد12 لسنة 2014 ، جامعة مسيلة، ص 36.

فكل هذه التغيّرات السنوية في القوانين تجعل المكلفين في غالب الأحيان على غير علم بما ويعود ذلك إلى صعوبة الإلمام بها .

تجدر الإشارة إلى أن النقص التشريعي الذي يعتري معظم القوانين الجازمية في عدم إحكام احتوائه على ثغرات ينفذ منها المكلفين ويتخلصون من دفع الضريبة، كتحديد معدل صياغته والضريبة دون مراعاة نوعية الدخل ودون الأخذ بعين الاعتبار البيئة الضريبية كل هذا يكون سبب هام من أسباب التهرب.

من أحسن الأمثلة على تعقيد التشريعات الجازبية الجازمية وعدم إستقرارها هو الرسم على القيمة المضافة (TVA) التي دخلت حيز التنفيذ سنة 1992 بالقانون رقم 36-90 المتضمن قانون المالية لسنة 1991

، والتي جاءت عوضاً عن الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (TUGP) والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات (TUGPS)، (حيث إحتوى هذا الرسم في بداية الأمر على أربع معدلات 70%، 13%، 21%، 40% وهذا إلى غاية سنة 1994، ثم تم إلغاء معدل 40%، وبعدها جاء قانون المالية لسنة 1997 وقام بالحفاظ على 3 معدلات ولكن قام بتغيير معدل 13 استبدله بمعدل

% و 14%، كما أجرى كذلك تعديل على المكلفين الخاضعين لهذه المعدلات على الرسم على القيمة المضافة، حيث أصبح بعض المكلفين الذين كانوا خاضعين لمعدل 07% خاضعين لمعدل 21% مثل المطاعم، ومن كان خاضعاً لمعدل 13% أصبح خاضعاً لمعدل 14%، وفي هذه المدة التي بدأ فيها المكلف يتقبل هذا التغيير يقوم المشرع مرة أخرى بتغيير آخر في قانون المالية لسنة 2001، في مادته 21 بإلغاء معدل 21% واستبدال بمعدل 14% بمعدل 17% مع تغيّرات كذلك في نوع المكلفين الخاضعين لمعدل معين.

تعود هذه التعديلات سلباً على الخاضعين للضريبة بحيث لا يتمكنون من فهم جل هذه التعديلات والتكيف معها. فنلاحظ أنه في مدة زمنية قصيرة حدثت كل هذه التعديلات التي تنعكس على المكلف بالضريبة.

كما أن صياغة القوانين واللوائح بشكل متسرع دون دراسة كافية، مع غياب تام لسياسة

تشريعية واضحة المعالم، بحيث تلجأ الحكومات إلى سن القوانين من أجل زيادة إيراداتها بشكل عشوائي غير مدروس بهدف الإستمرار في سياسة الإنفاق غير الرشيد، وتحوّلت بذلك القوانين إلى وسائل للحصول على مزيد من الإيرادات ونظراً لهذا الضغط والإستعجال يمكن أن تصاغ التشريعات الضريبية بصفة غير متوازنة فتغلب

مصلحة الإدارة الضريبية وتمنح لها كافة الضمانات والمزايا على حساب الطرف الضعيف الممول، مما يجعل التشريع الضريبي مختلا وفاقدا للتوازن والفاعلية وغالبا ما يكون سببا مباشرا للتهرب الضريبي.

ثانيا: إرتفاع مستوى الضغط الضريبي

عرف الضغط الضريبي على أنه: " العلاقة التي تقدم النسبة المئوية للدخل المقتطع في شكل ضرائب ورسوم على الدخول المحققة من طرق كل فرد مكلف بالضريبة أو من طرف الدولة في حد ذاتها بإرتفاع في حجم الإقتطاعات الضريبية سيؤدي إلى تقليل من حجم الدخل الذي يتحصل عليه. ومنه محاولة هذا الأخير التملص من دفع الضريبة، وفي هذا الإطار شكل لافير معادلته الشهيرة " كثرة الضرائب تقتل الضرائب"¹

ثالثا: ضعف نظام العقوبات المطبق

على المشرع الجزائري أن يقوم بتشديد العقوبات على المتهربين وتوقيع عليهم أقصى العقوبات لأن بعض ضعفاء النفوس لا يؤثر فيهم النصح والإرشاد والمواعظ الأخلاقية. فحجم العقاب الذي تفرضه الدولة على المتهربين يؤثر على المكلف بالضريبة بحيث أن المكلف يقارن درجة الخطر، فإذا كانت قيمة ذلك العقاب أكبر من المبلغ الذي يعود على المكلف ففي هذه الحالة يتعد المكلف عن التهرب، أما إذا كانت قيمة العقاب أقل من المبلغ المتهرب يحاول المكلف المغامرة ولا يخاف من هذه العقوبات غير الشديدة. كما أن شعور المكلف بعدم الذنب والخطأ عند إرتكابه لهذه الجريمة فإنه من الممكن مستقبلا فتح مجالاً لجرم أخرى أكثر خطورة على الإقتصاد الوطني.

ما يمكن استنتاجه في الأخير، أن المشرع الضريبي له الدور الأكبر في دفع المكلفين للتهرب الضريبي، إذا ما إعترت تشريعاته عدم الدقة والوضوح وعدم إحتوائها على العقاب الكافي اقتصاديا وماليا في وضع ولذلك من الضروري المساهمة الفاعلة لعناصر متخصصة قانونيا والنصوص القانونية الضريبية وضرورة توخي المشرع الحذر والحرص أثناء فرض مثل هذه القوانين.

¹صام عمر منور، التنمية الاقتصادية والاجتماعية و التغيير الهيكلي في الدول العربية: المنهج النظرية-القياس، دون ط، دار التعليم الجامعي الإسكندرية 2020 ص44

خلاصة :

إن ظاهرة التهرب و الغش الجبائي تهدف للتخلص و التملص من أداء الواجب الضريبي، كما لا حظنا إن الظاهرة تحمل أضرارا على الخزينة العمومية و هي تضر بالاقتصاد الوطني المظهر للعجز الذي تحدثه من خلال التأثير على حصيلة الإيرادات من الضرائب، و لهذا السبب ينبغي الوقوف إمام الظاهر و الحد منها و ذلك بمحاربتها، من اجل ضمان مدا خيل مستقرة للخزينة الدولة و كذا ضمان حياة أفضل لأفراد المجتمع، و بالتالي هناك العديد من الوسائل و الإجراءات التي تتخذ في مكافحة هذا الداء و أحسن طريقة للمكافحة هي تشديد المراقبة و فرض عقوبات على المتهربين.

الفصل الثاني

دراسة تحليلية لمركز الضرائب لعين تموشنت

تمهيد:

تعتبر الرقابة الجبائية من أهم الوسائل الممنوحة للإدارة الجبائية من أجل مراقبة التصريحات المقدمة من قبل المكلفين وكذا دراسة طرق حماية الإيرادات الضريبية لضمان مصلحة الخزينة العمومية. تختلف الأساليب والطرق التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية ومن بين أهم طرقها نجد طريقة التحقيق في المحاسبة.

وكنموذج للدراسة تم اختيار مركز الضرائب لولاية عين تموشنت الذي يعد من أهم الهياكل الجبائية الرئيسية في النظام الجبائي الجزائري، ولقد تمت هذه الدراسة لتبيان دور الرقابة الجبائية في حماية المكلفين بالضريبة وتحقيق الوفرة الضريبية. وهذا من خلال دراسة حالة تطبيقية تتضمن بعض الجوانب القانونية والمحاسبية، ويتم هذا بالتطرق إلى:

المبحث الاول: تقديم مديرية الضرائب عين تموشنت

نظرا لأهمية عملية الرقابة الجبائية تم اختيار مركز الضرائب لولاية عين تموشنت الذي يعتبر مصلحة عملية جديدة تابعة للمديرية العامة للضرائب.

يطمح مركز الضرائب بتقديم خدمة نوعية لتطوير شراكة جديدة تجمعها بالمشرفين بالضريبة، حيث يمثل مركز الضرائب بالنسبة للمكلف بالضريبة المحور الجبائي الوحيد للتسيير العريبي لملفه.

المطلب الاول: التعريف بمديرية الضرائب لولاية عين تموشنت

تعتبر إدارة الضرائب من الهيئات العمومية ذات مهام ووظائف سيادية متمثلة في العمل الجبائي، و هو تحديد الوعاء الضريبي وحساب الضريبة وتحصيلها والرقابة على التصريحات ومن القوانين الجبائية سارية المفعول لتحقيق الأهداف المحددة لها.

وتعد مديرية الضرائب لولاية عين تموشنت واحدة من بين 52 مديرية على المستوى الوطني التي باشرت نشاطها بداية من تاريخ 01-02-1985.

المطلب الثاني: المهام الموكلة للمديرية الولائية للضرائب

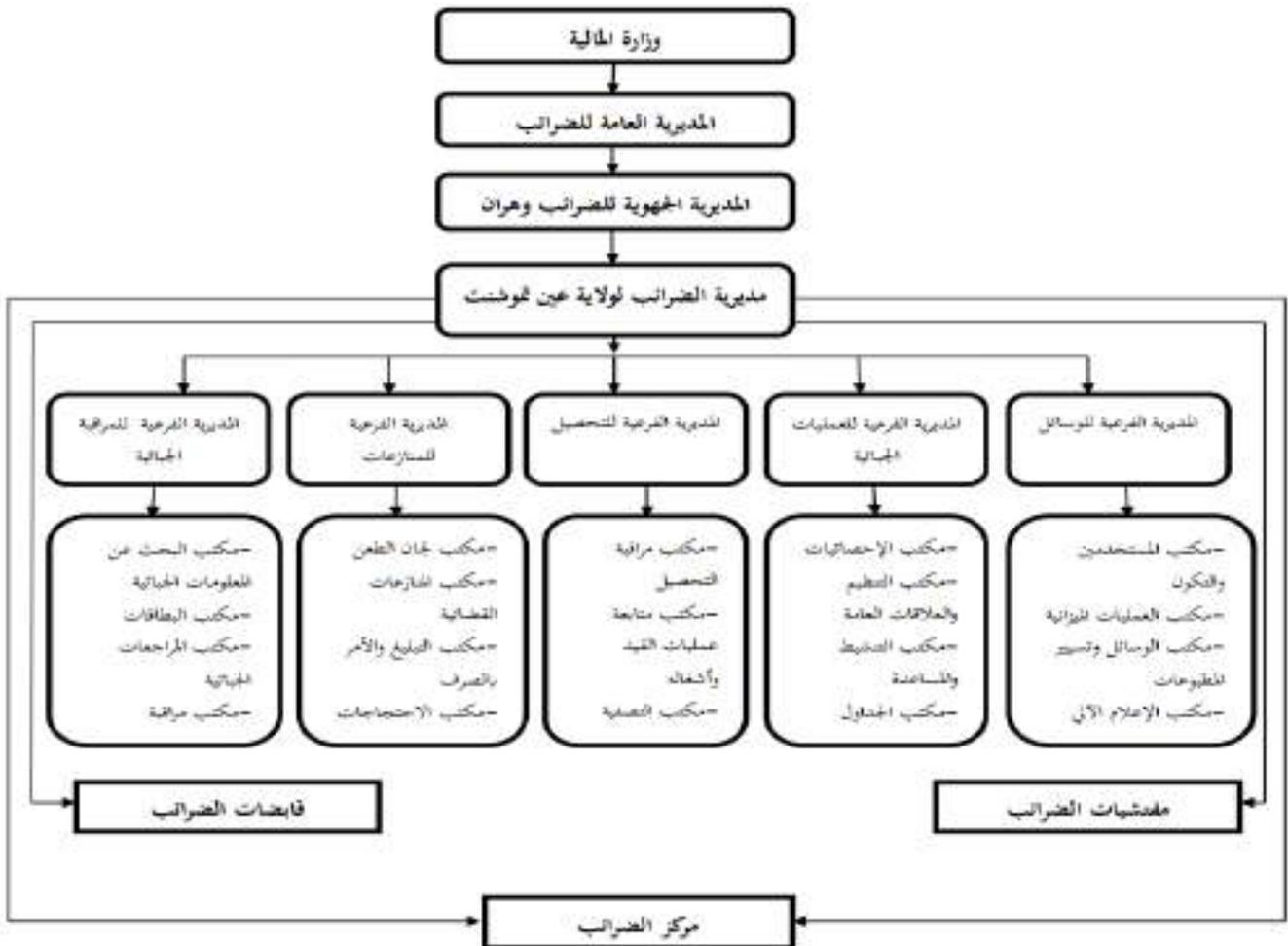
إن المديرية الولائية المتواجدة على مستوى الوطن لها أهداف مشتركة ومهام مسطرة من طرف المديرية المركزية، ويمكن حصر بعض مهامها فيما يلي:

- ضمان المديرية الولائية للضرائب بممارسة السلطة السلمية لمراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب؛
- السهر على احترام التنظيم والتشريع الجبائي، ومتابعة ومراقبة نشاط المصالح وتحقيق الأهداف المحددة لها؛
- تنظيم جمع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية؛
- إصدار الجداول وقوائم المنتوجات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعانيها وتصادق عليها وتقوم النتائج وتعد الحصيلة الدورية؛
- تحليل وتقويم دوريا عمل المصالح الخايعة لاختصاصها، وإعداد تلخيصا عن ذلك واقتراح أي إجراء من شأنه أن يحسن عملها؛
- الجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والأتاوى؛

- مراقبة التكفل والتصفية اللذين يقوم بهما كل مكتب القباية ومتابعة تسوية ذلك؛
- يمان تسيير المستخدمين والاعتمادات المخصصة لهذه المصالح؛
- توظيف وتعيين المستخدمين وتنظيم أعمال التكوين لتحسين المستوى؛
- تّكوين رصييدا وثائقيا للمديرية الولائية وتسيير ه ويمان توزيعه وتعميمه؛
- السهر على مسك ملفات جرد الأملاك العقارية والمنقولة وصيانتها هذه الأملاك والمحافظة عليها؛
- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم؛
- نشر المعلومات والآراء لفائدة المكلفين بالضريبة.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية عين تموشنت

الشكل رقم (02) : الهيكل التنظيمي للمديرية الضرائب لولاية عين تموشنت يأخذ الشكل التالي:



المصدر: مديرية الضرائب لولاية عين تموشنت

I. مهام وأقسام مركز الضرائب

ككل إدارة، لمركز الضرائب مهام وأقسام نبينها كما يلي:

1. I

○ بعنوان الأرباح المهنية.

* في مجال التحصيل

- التكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والأوى؛
- التكفل بالعمليات المادية للدفع والتحصيل وتقدير الأموال النقدية؛
- ضبط الكتابات وتسجيل مركزة تسليم القيم.

* في مجال الرقابة

- البحث عن المعلومات الجبائية ومراقبة التصريحات؛
- إعداد وتنفيذ برامج التدخلات لدى الخاضعين للضريبة وتقييم نتائجها.

* في مجال المنازعات

- دراسة ومعالجة الشكاوي؛
- متابعة المنازعات الإدارية والقضائية؛
- استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة.

* في مجال الاستقبال والإعلام

ضمان مهمة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة؛

التكفل بالإجراءات الإدارية الخاصة بالوعاء لاسيما تلك المتعلقة نشاء المؤسسات وتعديل قوانينها

الأساسية؛

تنظيم وتسيير المواعيد؛

نشر المعلومات والمطبوعات الجبائية لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركز الضرائب

I. 2. أقسام مركز الضرائب

ينقسم مركز الضرائب إلى عدة مصالح:

المصلحة الرئيسية للتسيير:

وتكلف ب:

التكفل بالملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب في مجال الوعاء والمراقبة الجبائية ومتابعة الامتيازات الجبائية؛

المصادقة على الجداول وسندات الإيرادات وتقديمها لرئيس المركز للموافقة عليها بصفته وكيلا مفوضا للمدير الولائي للضرائب؛

اقترح تسجيل المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات أو المراجعة المحاسبية؛

إعداد تقارير دورية وتجميع الإحصائيات وإعداد مخططات العمل وتنظيم الأشغال مع المصالح الأخرى مع الحرص على انسجامها.

كما تعمل على تسيير:

- المصلحة المكلفة بحماية القطاع الصناعي؛

- المصلحة المكلفة بحماية البناء والأشغال العمومية؛

- المصلحة المكلفة بحماية القطاع التجاري؛

- المصلحة المكلفة بحماية قطاع الخدمات؛

- المصلحة المكلفة بحماية المهن الحرة.

المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث

وتكلف ب:

- إنجاز إجراءات البحث عن المعلومات الجبائية ومعالجتها وتخزينها وتوزيعها من أجل استغلالها؛
- اقتراح عمليات مراقبة وإنجازها بعنوان المراجعات في عين المكان والمراقبة على أساس المستندات لتصريحات المكلفين بالضريبة التابعين لمراكز الضرائب مع إعداد جداول إحصائية وحواصل تقسيمية دورية.

كما تعمل على تسيير:

مصلحة البطاقات والمقاربات، وتكلف ب:

- تسيير فهرس المصادر المحلية للإعلام والاستعلام الخاصة بوعاء الضريبة وكذا مراقبتها وتحصيلها؛
- مركزة المعطيات التي تجمعها المصالح المعنية وتخزينها واستردادها من أجل استغلالها.

مصلحة البحث عن المادة الضريبة التي تعمل في شكل فرق، وتكلف ب:

- إعداد برامج دوري للبحث عن المعلومة الجبائية بعنوان تنفيذ حق الاطلاع؛
- اقتراح تسجيل مكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات.

مصلحة التدخلات التي تعمل في شكل فرق، وتكلف ب:

- برمجة وإنجاز التدخلات بعنوان تنفيذ الحق في التحقيق والمعائنات الضرورية لوعاء الضريبة ومراقبتها وتحصيلها؛
- اقتراح مكلفين بالضريبة لمراجعة محاسبتهم أو للمراقبة.

مصلحة المراقبة التي تعمل في شكل فرق، وتكلف ب:

- إنجاز برامج المراقبة على أساس المستندات وفي عين المكان؛
- إعداد وضعيات إحصائية دورية تتعلق بوضعية إنجاز برامج المراقبة مع تقييم مردوديتها.

المصلحة الرئيسية للمنازعات

وتكلف ب:

- دراسة كل طعن نزاعي أو إعفائي يوجه لمركز الضرائب؛
- متابعة القضايا النزاعية المقدمة إلى الهيئات القضائية.

كما تعمل على تسيير:

مصلحة الاحتجاجات، وتكلف ب:

- دراسة طلبات تتعلق رجاء اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة؛
- دراسة الطعون المسبقة التي دف إلى إلغاء أو تخفيض فرض الضرائب أو الزيادات.

مصلحة لجان الطعن والمنازعات القضائية، وتكلف ب:

- دراسة الطعون التابعة لاختصاص لجان الطعن؛
- المتابعة بالاتصال مع المصلحة المعنية في المديرية الولائية للضرائب.

مصلحة التبليغ والأمر بالدفع، وتكلف:

- تبليغ القرارات المتخذة بعنوان مختلف الطعون إلى المكلفين بالضريبة وإلى المصالح المعنية؛
- الأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات المقررة مع إعداد الشهادات المتعلقة ا.

القباضة

وتعمل على تسيير:

- مصلحة الصندوق؛
- مصلحة المحاسبة؛
- مصلحة المتابعات؛
- مصلحة الغرامات.

مصلحة الاستقبال والإعلام

تحت سلطة رئيس المركز، وتكلف ب:

تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة و إعلامهم؛

نشر المعلومات حول حقوقهم وواجبات الجبائية الخاصة بالمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركز الضرائب.

مصلحة الإعلام الآلي والوسائل

وتتكلف ب:

- استغلال التطبيقات المعلوماتية ومينها وكذا تسيير التأهيلات ورخص الدخول الموافقة لها؛
- إحصاء حاجيات المصالح من عتاد ولوازم أخرى وكذا التكفل بصيانة التجهيزات؛
- الإشراف على المهام المتصلة بالنظافة وأمن المقرات.

المبحث لثاني: الإجراءات الرقابية والمنازعات الجبائية

المطلب الأول: الإجراءات الرقابية

أ- الإجراءات الشكلية للرقابة

- تبليغ الإشعار بالرقابة

قبل الشروع في أي عمل رقابي يجب على المراقب إخطار أو إشعار الممول وهذا عن طريق إرسال إشعار بالرقابة عن طرق رسالة موصى عليها و عليها إشعار بالإستلام إدارة الضرائب 10 أيام حتى تتمكنه من تحضير حساباته .
و يمكن إعتبار الإشعار باطلا إذ سلم هذا الإشعار إلى شخص غير مخول قانونا أن يحل محل الممول أو عندما يعاد الإشعار بالرقابة من طرف مصلحة البريد بأحد الأساليب التالية¹:

1 - خطأ في العنوان .

2 - في حالة ما إذا بعث الإشعار إلى العنوان السابق و العنوان الحالي أو الجديد غير معروف من طرف مصالح الإدارة الجبائية .

أما في حالة ما إذا كان الممول في السجن يتم إشعاره عن طريق القضاء و هذه الحالة تعتبر حالة خاصة و إستثنائية .

- حق الاستعانة بمساعدة:

يضمن المشرع الجزائري كل الحقوق التي يمكن من خلالها للممول الدفاع عن نفسه (مصالحه) من خلال قانون الضرائب المباشرة، بعد أن يستلم الممول إشعار بالرقابة التي تتضمن مدة التحقيق يمكن لهذا الأخير الإستعانة بمستشار جبائي أو محاسب حتى يتم ترتيب كل المعلومات أو الوثائق المطلوبة و كذلك الدفاتر التي تعكس التصريجات الجبائية من أربعة أشهر إلى ستة أشهر.

- أجال الرقابة الميدانية :

إن الرقابة الميدانية تبدأ بإجراء لقاء مع مسير أو مسؤول الشركة و القيام بزيارة الأماكن (المصنع) و يجب أن نشير أن أول لقاء له أهمية كبيرة التي تسمح بخلق جو من الثقة حتى تسهل مهمة المراقبين و من خلال تبادل أطراف الحديث يجب على المراقب أن يتفادى الحديث أو الإشارة إلى بعض الاتهامات أو التغيرات التي تحصل عليها من خلال اطلاعه على الملف (الجبائي).

¹ نيلي داودة ، تقرير حول الجباية العادية من اعداد المدير العام للضرائب ، 1999 ، ص 89.

و من خلال الحديث مع الممول يمكن للمراقب أن يطلع على بعض المشاكل أو الصعوبات التي يواجهها الممول من الناحية الجبائية أو مشاكل أخرى ذات طابع تجاري مثل المنافسة الغير شرعية يتهرب من دفع الضرائب، و في هذا الباب يمكن للمراقب أن يكون فكرة عامة على المؤسسة و مدى جديتها و حسن نوايا و صدق العمليات التي قامت بها أو العكس، و هذا ما تجسده التحقيقات في العمليات الحسابية أو التقنية¹.

-نهاية الرقابة الميدانية :

من بين التعليمات المعطاة للمراقب و هي أن يطلب توضيحات و أدلة حول كل الغموض أو العمليات الحسابية الغير المفهومة و هذه العملية تسمح بتأكيد الغموض التي يمكن اعتبارها غش أو تهرب ضريبي أو يمكن إعتبره خطأ وقع فيه المراقبة من notification – redressement، وهذا يتضح عند إرسال تصحيح الوضعية الجبائية .

على أساس حقيقي حتى لا يتمكن الممول من الإحتجاج و كما يمكن للمراقب أن يقوم بتحرير طلبات توضيح مكتوبة تتضمن الغموضات أو الإبهامات أو التناقضات Discordances شفاهية غير كاملة و غير مقنعة و نسخة من الطلب الذي وجهه المراقب إلى الممول يضع و يحفظ في ملف الممول قبل إجابة الممول².

و قبل أن ينتهي المراقب من عملية الرقابة يجب أن يتأكد و يراجع كل الملاحظات و النقاط حتى يتأكد

من :

- في حوزته معطيات تسمح له و تمكنه من حساب إضافي للضرائب و الرسوم محل المراقبة .
- يملك معلومات تسمح له من تحرير تقريره .
- يجب عليه أن يحضر الممول أو من ينوب عليه (محاسب ، محامي أو مستشار) في نهاية التدخل في الميدان.

¹ Guide des vérifications p 39,40 édition 1994.

² Guide du verification 1994 p 42.

و في النهاية يجب إخطار الممول بكل الضمانات التي منحه إياها القانون فيما يخص الإجراءات الإدارية و فيما يخص المنازعات و كذلك طلب التلطيف gracieux عندما تنتهي الرقابة بإصدار جدول Rolle du établissement¹.

2- الإجراءات الموضوعية للرقابة:

بعد الانتهاء من كل الإجراءات الحسابية أو التقويمية يجب على المراقب أن يبلغ النتائج إلى الممول و حتى تتم هذه العملية يجب علينا أن نسلط الضوء على كل الإجراءات الموضوعية التي يجب على الإدارة الجبائية و الممول إحترامها و إحترام أجلها .

- تبليغ النتائج:

يجب على المراقب أن يبلغ النتائج التي هي بمثابة تقويم ضريبي جديد يخضع له الممول و حتى يكون هذا الإخضاع صحيح يجب إعطاء فرصة للممول أي تبليغ النتائج في وثيقة إدارية ب: C4 و يتم تبليغ النتائج من طرف المراقب نفسه أو من طرف مصالح البريد و تكون مرفقة بإشعار بالتبليغ حتى لا يمكن للممول التحجج بأي حجة على الإدارة الجبائية في حالة ما إذا سلمت النتائج لشخص غير مخول قانونا لإستلامها و في كل الأحوال يجب notification أن تتضمن على الآجال المسموح بها قانونيا للرد أو إجابة على ملاحظات المراقب و هي 40 يوما .

و يجب أن تحمل Notification على ملاحظة هامة و هي مساعدة الممول من طرف مستشار و في هذا السياق يجب أن تكون النتائج مدققة وواضحة حتى يسمح للممول بإدلاء بملاحظاته سواء كانت هذه الملاحظات كتابية أي إجابة على تساؤلات المراقبين أو تكون في شكل أدلة مادية ملموسة مثل فواتير حسابية بنكية أو وثائق أخرى تبرر أو تثبت إجابة الممول¹ .

- إجابة الممول عن النتائج

¹حمدي سليمان القبيلات، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية، دار الثقافة، الأردن، ص 70 .

بعد أن ينتهي المراقبين من دراسة الإجابات الأولية و التوضيحات التي قدمها الممول تعطى لهذا الأخير الحق في قبول النتائج أو رفضها مع إحترام الآجال المسموح بها قانونا و هي 40 يوما.

عندما يبلغ الممول إجابته فيما يخص الوعاء الضريبي basses Les التي من خلالها يتم إعداد الضريبة أي الجدول rôle Le في هذه الحالة يجب على المراقب أن يتفحص و يدقق في إجابة الممول مهما كانت النقاط أو الملاحظات التي أثارها الممول و من أهم النقاط التي يمكن للمول إثارتها هي :

- الأخطاء التي قد تكون مادية أي أخطاء حسابية و قد تكون أخطاء تقنية بحتة التي إعتد عليها المراقب أثناء التحقيق كما يمكن له كذلك الإطلاع على هامش الريح الذي طبقة المراقب كما يمكن للممول أن يناقش في معدل النسبة المأوية الضائعة من المواد الأولية أثناء صناعة المنتج، والمقدرة بأقل من 8% .

- أما في حالة ما إذا كانت إجابة الممول ليست في آجال 40 يوما المراقب غير مرغم أو مجبور بأخذها بعين الإعتبار ما لم يبرر الممول هذا التأخر بحجج قاطعة حتى يمكن تجنب الزيادة في العمل بالنسبة لمصلحة الرقابة الجبائية.

- أما في حالة غياب الإجابة يمكن للمراقبين إتمام عملية الرقابة و بالتالي إعداد جدول rôle le و تكون هذه العملية نتيجة نهائية .

- في هذه الحالة يمكن للممول أن يقوم بإجراءات تنازعية إدارية عن طريق كتابة تظلم إداري للمدير الولائي للضرائب المباشرة و بعد إنقضاء سنتين أي من يوم 31 ديسمبر من سنة التي تلي السنة الثانية بعد إعداد الجدول .

كما يمكن للممول أن يرفع دعوى قضائية أمام الغرفة الإدارية أو مجلس الدولة.

دراسة إجابة الممول:

عندما يقدم الممول كل ملاحظاته للمراقبين و التي يجب أن تكون مكتوبة مع إمكانية عقد جلسة للتوضيح و رفع كل الملاحظات مع إحترام الآجال القانونية الممنوحة لذلك .

حيث يجب على كل التساؤلات المراقبين قبل إتخاذ أي قرار إن دراسة إجابة الممول تكون نقطة بنقطة لإثارة كل ملاحظات أو الغموض التي أثارها الممول حتى يكون القرار فعال و غير قابل للطعن فيه و كذلك غير قابل تنازع فيه منطقياً و قانونياً.

كما يمكن للممول أن يطلب عندما تقتضيه الضرورة على أن يسمح له بإجراء تجارب على المنتج حتى يتم التحقق من النسبة المئوية الضائعة من المادة الأولية و في هذا الصدد يجب على المراقبين أن ينفذوا هذا الطلب حتى لا يشعر الممول بأي إجحاف في حقه و قد تم إخضاعه redressé على أسس حقيقية وقانونية و لم يتعرض لأي تجاوز، ويقوم بدفع المستحقات الضريبية بدون اذعان مرة واحدة إذا سمحت له الإمكانيات المادية ، أو بالتقسيم أي الجدولة في حدود ما يسمح به القانون .

و تكون إجابة الممول في وثيقة قانونية قدمها له المراقبين تحتوي على كل المواد الخاضعة للضريبة ومبلغها و كذلك العقوبات ، و تكون الإجابة في الوثيقة و هي معروفة باسم ص 4 C. 1.

3- رفض المحاسبة

نظرا لأهمية هذا الإجراء أي رفض المحاسبة لقد قام المشرع بحصر شروط هذا الإجراء تحسبا و تجنباً لتعسفات التي يمكن أن تقع أثناء عملية الرقابة من طرف المراقبين و في هذا الإطار حصر المادة 191 من قانون الضرائب المباشرة حالات رفض المحاسبة و في حالة ما إذا إكتشف أحد هذه الحالات ترفض المحاسبة و يفقد الممول حقوقه كلها .

- شروط الرفض:

حتى تكون المحاسبة متطابقة يجب أن تمسك بطريقة قانونية أي تطبيق الشروط الواجبة توفرها في قانون المحاسبة أما عن شروط الرفض فهي ثلاثة .

أ - مسك الدفاتر المحاسبة غير المطابق للمادة 199 من القانون التجاري و كذلك الشروط و الإجراءات المنصوص عليها في المخطط الوطني للمحاسبة N.C.P حيث تنص المادة 9 من القانون التجاري ترغم على

¹ فارس سبتي، المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائري الجزائري، دار هومة ، 2008.

كل شخص إعتباري أو طبيعي له صفة التجار مسك الدفاتر التي يسجل فيها العمليات اليومية في كل شهر على الأقل و يجب عليه كذلك أن يقوم بعملية جرد المكونات actif للشركة وهذين الدفترين يجب أن يؤشر عليها في المحكمة .

إن المخطط الوطني للمحاسبة يرغب على التجار أن تكون العمليات الحسابية دقيقة وواضحة و هذا لتجنب كل لبس حسب المرسوم 1975/06/23 المتضمن كيفية تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة PNC. يجب تدعيم كل العمليات الحسابية بوثيقة تبرر العملية بتاريخها و إمضائها من طرف المسؤول عن العملية كما يجب تسجيل كل عملية حسب تمثيلها و طبيعتها كما يمكن مسك الدفتر أو الوثائق الحسابية بصفة شكلية بشرط توفر عنصر الجدية في حالة ما إذا عرفت الدفاتر أي شطب يجب أن يبقى أثر المشطب عليه واضح و يمكن قراءته.

أما إذا كانت المحاسبة ممسوكة بواسطة الإعلام الآلي إعتبارها عملية صحيحة و عادية بشرط إبقاء على دفتريين و مسكهما بطريقة يدوية أما في حالة العكس يمكن رفض المحاسبة.

ب- غياب وثائق ثبوتية مثل النفقات Pièce

- فاتورة مزورة أو فعلية

- تسجيل الفواتير مرتين

- التخفيض المداخيل

في هذه الحالة يمكن إعتبار المحاسبة خالية من كل توازن تلغي نفسها بنفسها هذا من جهة و من جهة أخرى في حالة إنعدام الوثائق أو المستندات التي لها أهمية و أهميتها تكمن في تأثيرها المباشر الكبير على نتائج المؤسسة أو الشركة و في هذه الحالة مصداقية المستندات لا تلعب دورا مهما.

ج - إذا كانت المحاسبة تتضمن أخطاء متكررة و كبيرة و عدم الدقة يمكن إعتبار كل هذا خرقا كما يجب على المراقب إثبات إنعدام أو غياب الدقة في المحاسبة هذا ما يؤدي إلى رفض المحاسبة .

إن مجرد خطأ أو غياب أو سهو غير متعمد لا يؤدي إلى رفض المحاسبة .

- آثار رفض المحاسبة¹ :

رفض المحاسبة يعني عدم احترام القانون الجبائي و المخطط الوطني للمحاسبة و كذلك القانون التجاري و في هذا الصدد يمكن للمراقب إخضاع الممول إلى office'd Taxation بصفة تلقائية و مباشرة و بدون إنتظار أي إجابة من طرف الممول و كذلك رفض أي نقاش شفوي كما يحق للمراقب عدم إعطاء أي تبريرات للممول فيما يخص الوعاء كذلك للمراقب أخذ أي رقم أعمال affaire'd chiffre التي من خلاله يتم الإقطاع.

و تكون مثل هذه الحالة في حالة عدم وجود الدفاتر التي يجب على كل تاجر أو شركة مهما كانت تسميتها فتحها و مسكها حتى يتمكن المراقبون من معرفة نشاط الشركة، و كذلك فواتير الشراء والبيع مع توفر كل المعلومات الخاصة بزبائن الشركة وتسريح بالعمال لدى صندوق الضمان الاجتماعي.

لقد تم تقسيم ظاهرة الغش الجبائي إلى ثلاثة مناطق و هذا حسب درجة خطورتها و اتساعها مع ذكر أسبابها .

المطلب الثاني : الآليات العلاجية

في بداية الإصلاحات أول ما قامت به الإدارة الجبائية تنظيم أبواب مفتوحة على الإدارة الجبائية و توزيع بعض المنشورات حتى يمكن تقريب الإدارة الجبائية من المواطن و كسر ذلك الحاجز السيكلوجي.

وكذلك بث التلفزيون الجزائري بعض الحصص في النشار الإخبارية و حصص خاصة حيث يتم إعلام المسول و عامت الناس بكل مستجدات التشريعات الجبائية. من مواقيت إيداع التصريحات أجال الدفع و طرق الطن و أجال المنازعات و تحضير المستندات اللازمة عند عملية الرقابة ' و في هذا الإطار فقد بدأت المديرية العامة للضرائب في إصدار بريد عنوان " savoir de droit " موجه للمواطنين كما هو موجه إلى المسولين حتى يتمكنون من الإطلاع كل ما قامت به المديرية العامة من نشاطات جبائية².

¹ حمدي سليمان القبيلات، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية، دار الثقافة، الأردن، 2010.

² حسن بوسقعية ، مقال بعنوان الغش الضريبي، المجلة القضائية، العدد 98/01 بعنوان المنازعات الضريبية، ص 52.

و يجب أن تجعل تحت تصرفهم إشارات إعلامية و كتيبات تساهم في شرح بعض الإجراءات الجبائية أو اطلاعهم بالتعديلات الجبائية من حيث السبب و الهدف و الآثار و أيضا تضع تحت تصرفهم المطويات الإعلامية، كما يجب وضع عون يرشد و يوجه الممول في كيفية تحرير التصريحات .

و تهدف عملية الإصلاح الجبائي إلى توطيد العلاقة بين الممول والإدارة الجبائية، إذن العملية هي عملية بناء عقلية جديدة كمول يؤدي دون واجبه يصدق و إخلاص دون اللجوء إلى الوسائل الغير قانونية، حتى لا تترتب عليه عقوبات جبائية، و لا يمكن أن تصل الإدارة الجبائية إلى هذا المستوى من الوعي إلا لتنمية الوعي الجبائي و الرغبة المساهمة في تمويل التطوير و التنمية الاقتصادية و الاجتماعية.

لقد قامت الإدارة الجبائية بهذه العملية في سنة 1991 عندما بدأ تطبيق و العمل على القيمة المضافة TVA .

أ- تحسين الواجب الجبائي لدى الممول

يجب علينا أن نعلم و نفخر بأن الضريبة تدفع بدون مقابل مباشر بل بمقابل غير مباشر أي يجب على الدولة أن تحسن الضر و المعيشية اليومية ، تربية ، تعليم ، صحة ، طرقات ، كهرباء... الخ.

إلا أن في الدول المتخلف بالرغم من دفع الضرائب و الاجتهاد في ذلك تبقى الخدمات سلفة الذكر تكاد أن تكون معدومة و هذا عكس ما نجده في الدول المتقدمة الغربية .

هذا ما يلاحظه المكلف بالضريبة عند سفرة إلى هذه الدول . و عليه إرساء الحس الضريبي لدى المكلف بالضريبة تأتي كمرحلة ابتدائية تعامله مع الإدارة الجبائية لأن تصرفه لا يخضع لأي حساب علمي و إنما يحتكم إلى دوافع نفسية و استنتاجات منطقية و لذلك وجب إعلام جميع المكلفين بالضريبة دون تخصص بكل تغيرات و مستجدات التشريع الجبائي ، و عن كل الإجراءات الجبائية كمواقيت التصريح و دفع الوثائق و أساليب الطعن و طرق المنازعات و كذلك المستندات اللازمة عند إجراء التحقيق و المراقبة ، و لا تتم هذه العمليات إلا بتجنيد كل الوسائل العصرية حتى يمكن إيصال الفكرة الأساسية و الرئيسية و بأن المسول أو المكلف بالضريبة يعتبر العمود الفقري بالنسبة لسياسة الدولة الاجتماعية و الاقتصادية مع الدافع و الحس الوطني.

ب- تحسين علاقة الإدارة الجبائية بالمول

أصبح من الضروري والمهم جدا أن تتكفل إدارة الضرائب بتحسين علاقتها مع المواطن بصفة عامة والممول أو المكلف بالضريبة بصفة خاصة وخاصة بعد دخول الجزائر في اقتصاد السوق، ولهذا الأخير ميكانيزمات خاصة ومن أهمها أن تكون العلاقة حسنة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية لا يمكن أن نصل إلى هذا الهدف إلا بالقضاء على الفساد المتفشي في إدارة الضرائب مهما كانت الاعتبارات، فتجد الإدارة الجبائية نفسها أمام عائق كبير وهو الهدف الذي أنشأت من أجله الإدارة الجبائية وهو فرض الضريبة وتحصيلها وفي هذا الصدد أجرت مديرية الدراسات والتشريع الجبائي دراسة تبين فيها علاقة الإدارة الجبائية بالمكلفين من خلال طرح عدة أسئلة على 1000 مكلف مقسمين كالاتي :

– 650 أشخاص طبيعية

– 350 أشخاص معنوية منها 50 مؤسسة ولائية.

و كانت النتائج كما يلي :

علاقة سيئة	علاقة حسنة على العموم	علاقة مرضية	نوع الممول
120	437	93	شخص طبيعي
34	207	59	شركات
07	37	06	أشخاص معنوية
161	681	158	المجموع
16.1	68.1	15.8	النسبة

ومن خلال هذا الجدول يتضح لنا أن انخفاض 1.16 % علاقة سيئة التي تخص الممولين الذين يرون أن علاقتهم سيئة بالإدارة و هذا يعود إلى ما يلي :

1/ معاملة أعوان الإدارة الجبائية للمكلفين

2 / فكرة الممولين للضريبة بصفة عامة

بالرغم من التغيرات التي عرفتتها الإدارة الجبائية ، إلا أن العلاقة بين الإدارة الجبائية و الممول لا تزال على حالتها الأولى ، أي تلك النظرة التقليدية للضريبة والإدارة الجبائية المستمدة من عاملي الدين، و آثار الإستعمار على أساس أن الضريبة وسيلة لاغتصاب الممتلكات .

و هذا الواقع يتطلب من المديرية العامة للضرائب أن تبذل مجهود كبير في تغير هذا الواقع و خاصة الممولون الكبير الذين يدفعون ملايين الدينارات و يوظفون آلاف العمال .

إذن سياسة تحديث الإدارة من الأولى أن تبدأ و بقوة في العنف البشري من خلال التكوين و الرقابة الداخلية و الزيارات الميدانية للمصالح الخارجية لمسؤولين من وزارة المالية (المديرية العامة للضرائب) و التعليمات الصارمة .

حتى تكون العلاقة القائمة على مبادئ العلاقات الإنسانية بعيدة عن الحساسيات ، و أضفاء روح التعاون بين المكلف و الإدارة و ذلك لتحسيد قيم و عادات و تقليد الشعب الجزائري ، حتى نصل بالمولد إلى ذلك الوعي بمساهمته في تطوير الدولة ، و هذا ما جاء في المقولة الشهيرة للقاضي الأمريكي هولمز «أحب دفع ضرائبي لأنها ثمن الحياة المدنية المتحضرة».

أسباب الرقابة الجبائية ومبادئها

من خلال هذا المطلب سوف نتناول الأسباب التي دفعت المشرع الجزائري الاستحداث آلية الرقابة الجبائية و من تم التطرق إلى المبادئ التي تقوم عليها.

أولاً- اسباب الرقابة

تتعدى الأسباب التي أدت إلى إيجاد نظام الرقابة الجبائية لتصريحات المكلفين والحفاظ على حقوق الخزينة العمومية ومراقبة تنفيذ التشريعات الجبائية وتتلخص فيما يلي¹:

1- حرية المكلف بالضريبة في التصريح بمدخله :

¹ بن بادة عبد الحليم ، بن شهرة شول ، الرقابة الجبائية كآلية للوقاية من جريمة الغش الجبائي " ، مجلة الواحات للبحوث و الدراسات المجلد 10 العدد 1 (2007) ، 343-366 ، ص 347 .

كما هو معلوم فإن الأنظمة الجبائية في العصر الحديث تعتمد في الأساس على تصريجات المكلفين بالضريبة حول مداخيلهم، وذلك عن طريق تقديم مختلف المعلومات والمعطيات المطلوبة منهم حول النشاط الذي يمارسونه؛ والمداخيل التي يحققونها، وهو ما يمكن إدارة الضرائب من تحديد الوعاء الضريبي، وعن طريق الرقابة الجبائية يمكن التأكد من صحة هذه التصريجات المكتتبه وضمان مصداقيتها، بالإضافة إلى أن الرقابة تسمح بتجسيد مبدأ العدالة أمام الضريبة.

2- محاربة الغش الجبائي :

تحتلج النفس البشرية في بعض الأحيان نوازع الشر والميل إلى مخالفة الأنظمة والقوانين، وهو ما يترجم في مثل هذه الحالة بالأساليب المتعددة والمختلفة التي يقوم بها المكلفين بالضريبة من أجل التهرب الضريبي والغش الجبائي أو على الأقل التخفيض من حجم الوعاء الضريبي الذي تستند عليه إدارة الضرائب و تقدير حقها من الضريبة على المكلف بها، مستعملين في ذلك شتى الوسائل الشرعية (التهرب الضريبي) والوسائل الغير شرعية. (الغش الجبائي)، لهذا جاءت آلية الرقابة الجبائية للحد من ظاهرة التهرب والغش الجبائي، فهي أداة في يد الإدارة الجبائية لمكافحة مختلف الممارسات التدليسية التي تحرم الخزينة العمومية من مصدر هام من مصادر تمويلها.

ثانيا- المبادئ التي تقوم عليها الرقابة الجبائية

تسعى الرقابة الجبائية إلى المحافظة على حق خزينة الدولة من الأموال العامة من الضياع، وذلك بكشف الممارسات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة من التهرب من أداء التزاماتهم عن طريق الغش والتهرب الضريبيين، وتسعى الرقابة إلى زيادة إيرادات الخزينة العمومية وتوجيهها لتحقيق أهداف الدولة الاقتصادية والاجتماعية، وحتى تتمكن تلك الرقابة الجبائية من الإطلاع بدورها ومهامها على أحسن وجه لا بد من توفر المبادئ الأساسية التالية:

1- إقامة نظام ضريبي محكم

لا يمكن الإدارة الرقابة الجبائية أن تقوم بمهامها دون وجود نظام ضريبي محكم، إذ تنعكس نوعية السلطة التشريعية في المجتمع على التشريعات التي تستها ومن بينها النظام الضريبي، لهذا فإن أي نظام ضريبي فقال يجب أن يتوفر على ما يلي¹:

- بساطة صياغته ووضوحه وسهولة أسلوبه، لكي يتسنى للمكلفين بالضريبة فهمه، هذا بالإضافة إلى إدراج مذكرات توضيحية للقوانين والنصوص التشريعية بلغة بسيطة وسهلة في متناول عامة المكلفين بالضريبة للتقليل من إحساسهم بتعقد التشريع الضريبي واقتناعهم به مما يؤدي بهم إلى الالتزام بواجباتهم الضريبية وعدم التهرب منها.

- ضرورة تحقق العدالة الضريبية أو ما يقصد بها العدالة الضريبية الأفقية، التي تتم بمعاملة المكلفين المتساويين في الدخل والحالة الاجتماعية والاقتصادية معاملة ضريبية متساوية، وكذلك تجسيد العدالة العمودية والتي تقتضي اختلاف المعاملة الضريبية للمكلفين الذين يحتلون مراكز مالية واجتماعية مختلفة.

2- ترقية وتطوير الإدارة الجبائية

لا تكفي التشريعات الضريبية وحدها لمحاربة الغش الجبائي، بل لابد من مرافقة ذلك بإدارة جبائية فعالة، والتي يجب توفرها على مستويات عالية من الدقة والكفاءة وتطور الوسائل و التكوين الجيد للإمكانيات البشرية والمادية اللازمة، والتي تمكنها من أداء وظيفتها على أحسن وجه، كما يجب الاهتمام بالتكوين الدائم والفعال لأفراد الإدارة الجبائية نظرا للطبيعة التقنية التي تكتسبها مهامهم، لهذا كان من الأفضل أن يكونوا أكثر إلماما بطرق التهرب والغش الضريبي وكيفية اكتشافه، كما يجب أن توضع تحت تصرفهم كافة الوسائل التي تساعد على القيام بعملهم؛ مثل أجهزة الإعلام الآلي و ربطهم بشبكة الانترنت وغيرها من الوسائل الحديثة، وأن يكون عملهم في مقرات وأماكن لائقة بهم.

فرض العقوبات

يعتمد النظام الجبائي الجزائري أساسا واحد و هو أساس التعاون و النزاهة من الممول في المادة الخاضعة للضريبة ، و تكون هذه النزاهة و الثقة المتبادلة بين الإدارة و الممول في موقع شك لأن الممول قد لا يؤدي ما عليه من واجبات

¹ بن بادة عبد الحليم ، بن شهرة شول، ص 348.

جبائية و يحق للإدارة الجبائية أن تسلط أقصا العقوبات و هذا ما قننه المشرع الجزائري بتسليط نوعين من العقوبات:

أ- العقوبات الجبائية .

ب - العقوبات الجبائية .

هي عبارة عن عقوبات مادية تطبق تلقائيا و مباشرة من طرف الإدارة الجبائية العقوبات الجبائية على كل من يخالف القانون الجبائي و تعويض كما سببه من اختلال في مداخل الخزينة في نفس الوقت .

و على هذا كل أنواع المخلفات المرتكبة في حق الخزينة و النظام العام يجب معاقبتهم نظرا للخسائر التي تتسبب فيها على أن تأخذ الإدارة الجبائية بعن الاعتبار السيرة المعتادة سواء كانت حسنة أو دون ذلك.

كما ينص القانون الجبائي على طبيعة المخالفات المرتكبة في حق كل أنواع وأصناف الضرائب و كذلك العقوبات المقررة لها.

أ- عقوبات الجبائية

1- عقوبة عدم التصريح بالوجود:

تنص المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة على انه تطبق عقوبة جبائية قدرها 30.000.00 دج على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح خلال ثلاثون (30) يوما من بداية النشاط¹.

2 - عقوبة عدم تقديم التصريح السنوي :

بموجب المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة تفرض تلقائيا غرامة جبائية على كل مكلف لم يقدم التصريح السنوي حسب الحالة فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي IRG و كذلك أرباح الشركات IBS تبدأ من 25 % لتتخفف هذه الزيادة إلى 10 % إلى 20 % ضمن ما هو محدد في المادة 372 من القانون السابق إثر تقديم التصريح بعد إنقضاء الآجال المحدودة .

¹قانون المالية سنة 1996..

3 - عقوبة التأخير في تقديم التصريح

يؤدي التأخير في إيداع التصريح في الأجل المحدد قانوناً إلى زيادة نسبية في قيمة الضرائب و الرسوم المتعلقة و هي تختلف باختلاف مدة التأخير كما يلي :

- 10% إذا كان التأخير لا يتعدى شهراً واحداً.

- 20% في حالة ما إذا لم يتعدى مدة التأخير شهرين¹.

- 25% في حالة عدم تقديم التصريح في مدة ثلاثين يوماً التي تلي تاريخ التبليغ القاضي بموجب تقديم التصريح ضمن هذا الأجل.

بالإضافة إلى قانون المالية لسنة 1996 إستحدثت المادة 29 لتكميل المادة 322 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة بإضافة الفقرة الآتية " إن إيداع المتأخر للتصريحات من طرف الأشخاص الذين يستفيدون من إعفاء أو نتائج يعرض أصحابها إلى غرامة مالية و هي كما يلي:

- 2500 دج عندما تكون مدة التأخير شهراً واحداً

- 5000 دج عندما يتجاوز التأخير شهراً واحداً و يقل عن شهرين

- عندما يتجاوز التأخير شهرين

4 - عقوبة الإنقاص في التصريح:

لقد عدلت المادة 17 قانون المالية لسنة 1996 الفقرة الأولى من المادة 193 من قانون الضرائب

المباشرة على ما يلي²:

عندما يصرح الممول بتصريحات تتضمن الإشارة العناصر التي تدخل في تحديد وعاء الضريبة أو ينقص من الربح أو الدخل فإن الحقوق التي تملص منها الممول يزداد بمعدل :

¹ سعودي احمد ، ملتقى حول المالية العمومية، 1997.

² قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة 199.

10 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50.000 دج أو يساويه .
 15 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منه يفوق 50.000 دج و يقل عن مبلغ 200.000 دج أو يساويه.
 25 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منه يفوق 200.000 دج وفي حالة الغش والتملص والتهرب تطبق زيادة قدرها 100 % على كامل الحقوق إذا كانت تساوي أو تقل عن 5000.000 دج وتزيد إلى نسبة 200 % إذا كانت الحقوق المنقوصة تتجاوز 5000.000 دج وذلك حسب ما نصت عليه المادة 139 الفقرة 02 من قانون الضرائب المباشرة .

كما نصت المادة 21 من قانون المالية لسنة 1996 التي ألغت المادة 223 من قانون الضرائب المباشرة يمكن أن يترتب عن الخطاء و الإعفاءات و عدم الصحة في المعلومات الواردة في الجدول المفصل الخاص بالزبائن المذكورة في المادة 224 تطبيق غرامة جنائية من 1000 إلى 10000 دج ويتعرضون لها في كل مرة تثبت فيها أخطاء والإغفالات وعدم الصحة في المعلومات المطلوبة.

وبالنسبة للنقص في التصريح في مجال الرسم على القيمة المضافة TVA فانه إذا أشار الممول إلى الضريبة في تصريحه في مجال الرسم على القيمة المضافة فإنه إذا أشار المكلف في التصريح على رقم العمال CA غير كاف أو غير صحيح يظهر من خلاله الوعاء المعتمد لإقرار أساس الضريبة فيضاف إلى مبلغ الضريبة كما يلي:

- نسبة 10 % إذا كان المبلغ يقل عن 100.000 دج أو يساويه.

- نسبة 15 % إذا كان المبلغ أكثر من 100.000 دج يقل أو يعادل 200.000 دج

- 25 % إذا كان المبلغ المهرب يفوق 200.000 دج .

في حالة إيداع التصريح بعلامة لا شيء أي Neant خلال العشرين يوما التي تلي الشهر المصرح به لا تطبق أي عقوبة أما إذا تجاوز هذا الآجال يتم تطبيق عقوبة 500 دج على كل شهر .

ب- العقوبات الجنائية:

لقد تضمن التشريع الجنائي بمختلف قوانين الجناح الضريبية ، حيث اتفقت معظم النصوص على تعريف الجريمة الضريبية كما يلي :*

تعتبر الجريمة الضريبية جريمة من خلال استعمال طرق الاحتيال أو التدليس أو محاولة التملص من الكل أو جزء من الوعاء الضريبي.

و من خلال التعريف يمكن استخلاص الركن المادي للجريمة و يتمثل في مخالفة الالتزام الضريبي باستعمال الوسائل الغير شرعية أساسها عدم الصدق و التدليس و ستعرض للجريمة الضريبية كجائحة بصفة عامة ثم نتعرض إلى أنواع الجرائم بحسب الركن المادي لكل جنحة .

1-الركن المادي للجائحة الضريبية :

يتكون الركن المادي من ثلاثة نقاط هي :

أ-استعمال طرق احتيالية .

ب-التملص من الضريبة و الرسوم .

ج-العلاقة السببية بين استعمال الطرق الاحتيال و التملص من الأداء الضريبية.

المادة 303 : 1-فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة، يعاقب كل من تملص أو حاول التملص أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كليا أو جزئيا .

-غرامة مالية من 50.000دج إلى 100.000دج، عندما لا يفوق مبلغ الحقوق التملص منها .

الى 500.000هاتين العقوبتين ، عندما يفوق مبلغ الحقوق التملص منها 100.000دج الحبس من شهرين

(2) إلى ستة (6) أشهر وغرامة مالية من 100.000دج. ولا يتجاوز 1.000.000دج

- الحبس من ستة (6) أشهر إلى سنتين (2) و غرامة مالية من 500.000دج إلى 2.000.000دج

هاتين العقوبتين ، عندما يفوق مبلغ الحقوق التملص من 1.000.000دج ولا يتجاوز 2.000.000دج .

الحبس من سنتين (2) إلى خمس (5) سنوات إلى عشر (10) سنوات و غرامة مالية من 5.000.000دج إلى

8.000.000دج ، أو بإحدى هاتين العقوبتين ، عندما يفوق مبلغ الحقوق التملص منها 10.000.000دج

الخاتمة

من خلال دراستنا النظرية و التطبيقية تمكنا من معرفة مختلف الجوانب الجوهرية للموضوع و فهمها حيث تبين لنا في البداية الدور الأساسي الذي تلعبه الضريبة لكونها جانب من الجوانب المهمة التي تؤدي إلى تحقيق أغراض السياسة المالية عن طريق معالجتها لمختلف الظواهر الاقتصادية العامة، و كذا لاعتبارها أنجع وسيلة لتحقيق العدالة الاجتماعية بالإضافة إلى أنها مورد هام للخزينة العمومية.

و نظرا للمنعرجات الخطيرة ذات الآثار الوخيمة للغش الضريبي كظاهرة منتشرة في أنحاء المعمورة وخصوصا في الدول المتخلفة، فإنها تستدعي إلى تحليل هذه الأخيرة من جميع الجوانب الاجتماعية و النفسية الناتجة عن سلوك المكلف بالضريبة، و كذا الاقتصادية و بدون أن ننسى التطرق إلى أسبابها.

و لاحتوائها على آثار مختلفة تؤدي إلى عرقلة التنمية للاقتصاد الوطني و الحد من تطوره و ازدهاره فإننا نظرقا إلى إجراءات و آليات فعالة تمتد بمجرد مراقبة تطبيق العقوبات المختلفة و من خلال ما سبق توصلنا إلى نتائج التالية:

- تساهم العدالة الجبائية و الحد من ارتفاع الضرائب في الحد من الغش الضريبي
- الغش الضريبي هو التملص من دفع الضريبة التي تفرضها الخزينة على المكلف و بشكل غير مشروع يتضمن مخالفة للقانون ، و بذلك يحول إلى عدم قيام الضريبة بدورها الأساسي
- كثرة الثغرات و تعددها في النظام الجبائي أنت بالمكلفين إلى عدم ثقتهم به، عدم قدرة المسارين للنظام الجبائي على مواكبة هذه التغيرات مما أدى إلى ظهور الغش الضريبي و ارتفاعه
- عدم كفاءة الإدارة الجبائية و نقص تدخلها في التحقق من التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين،
- 1 - النظام الجبائي الجزائري يحمل في بنوره الغش و التهرب الجبائيين.
- الإلتباس و الخلط بين الغش و التهرب فهناك من يعتبرهما ظاهرة واحدة .
- تتعدد وسائل مكافحة الغش الضريبي مما يؤدي إلى التحكم فيه و لكن بدرجة أقل.
- تعتبر الرقابة الجبائية أهم ركيزة في النظام الجبائي فهي تأخذ أشكالا مختلفة هدفها التصريح بالغش الموجود في الوثائق.

- للرقابة مجموعة كبيرة من الإجراءات التي تضبط تدخل الإدارة الجبائية و تحمي المطفين و يؤدي عدم احترامها إلى بطلانها

- للمعلومة الجبائية دور كبير و فعال حيث تساعد المراقبين على تقديم آراء صحيحة و دقيقة حول الوضعية الحقيقية للمكلفين.

- أن نتائج الرقابة المحققة في إطار محاربة الغش و التهرب الجبائين ايجابية و إن كانت بعيدة عن الأهداف المرجوة منها، نظرا لعدم متابعة برامج الرقابة و تقييمها من أجل معرفة نقاط القوة و نقاط الضعف والتميز بينهما.

- التحقيق المعمق ما هو إلا امتداد للتحقيق المحاسبي.

- استعمال التحقيق المحاسبي في نشاط المكلف و إحاطته بمجموعة من العقوبات في حالة ممارسته الظاهرة الغش الضريبي ، و هذا ما يظهر جليا في الدراسة الميدانية التي عرضناها

من خلال النتائج السابقة المتوصل إليها من هذه الدراسة، يمكن تقديم بعض التوصيات و التي تساهم في الحد من ظاهرة الغش الجبائي و تعمل على الرفع من فعالية الرقابة الجبائية و هي تتمثل فيما يلي:

- إدخال نظام المعالجة المعلوماتية في تسهيل و تسيير العمل للإدارة

- إصدار توصيات مبنية على أساس الملاحظات الميدانية المقدمة لمختلف النقائص الموجودة .

- إيجاد اجراءات تصحيحية جديدة و ذلك بعد التحديد لمختلف الهياكل المساهمة في محاربة الغش

الضريبي

- تقوية برامج التدخلات و تكثيفها من أجل الرقابة الجيدة و ذلك عن طريق تقوية الجهاز الرقابي على

كل المؤسسات و إحداث اجراءات قانونية تصطبجها أوراق ثبوتية

- أن يكون التوزيع الفعلي للعبء الضريبي مختلفا عن التوزيع القانوني

- تحسين العلاقة بين الإدارة و المكلفين و ذلك بتخصيص مكاتب الإعلام المكلفين بكل ما هو جديد في

الساحة الجبائية كمحاولة لإيجاد مجتمع جبائي مثقف وواع بخطورة هذه الظاهرة ولقد واجهنا صعوبات جمة في البحث أهمها عدم وجود دراسات معمقة في هذا الموضوع، فصعوبة إيجاد منعتنا من التعمق أكثر في هذا البحث و حتى و إن وجدت مراجع إلا أنها تتعرض بصفة مختصرة للموضوع، بالإضافة إلى قدم معلوماتها من جهة، لا يقابلها من جهة أخرى تطور القوانين و تجديدها وتعديلها من فترة لأخرى و كختام لبحثنا نرجو أن تكون دراستنا هذه مفيدة و تؤدي لدراسات وأبحاث مستقبلية، و معالجات الموضوعات أخرى كموضوع قياس الآثار السلبية للغش الضريبي في الاقتصاد الوطني.

قائمة المصادر والمراجع

الكتب :

1. وهبة محمد سليم، واقع التهرب الضريبي، المؤتمر الثاني للشبكة العربية لتعزيز النزاهة و مكافحة الفساد، صنعاء ، ، 2010
2. يستعمل لفض التخلص، في سوريا الجزائر لفض التهرب. وكل هذه الألفاظ تشير إلى المعنى ذاته. منصور رحمان، القانون الجنائي للمال والأعمال، الجزء الأول، دار العلوم للنشر والتوزيع الجزائر
3. بوسقيعة أحسن، الوجيز في القانون الج ازئي الخاص (الج ائرم ضد الأشخاص، الج ائرم ضد الأموال، الج ائرم الخاصة)، الجزء الأول، الطبعة الثامنة عشر، دار هومة لطباعة والنشر والتوزيع ، الج ازئر ، 2015
4. لعجال سميرة، التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر ، تخصص التسيير الإداري للجماعات المحلية ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ،جامعة مستغانم، الجزائر 2019
5. سوزي عدلي ناشد ، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على إقتصاديات الدول النامية، منشو ارت الحلبي الحقوقية، بيروت، 2008
6. لعقيلي إبراهيم سالم ، الرقابة القضائية على قرارات مقدري الضريبة على الدخل و فعالية عقوبات الجرائم الضريبية (دراسة قانونية مقارنة)، ط ، دار قنديل ، عمان 2008
7. صام عمر منور، التنمية الاقتصادية و الاجتماعية و التغيير الهيكلي في الدول العربية: المنهج-النظرية-القياس، دون ط، دار التعليم الجامعي الإسكندرية 2020
8. بن بادة عبد الحلیم ، بن شهرة شول ، الرقابة الجبائية كآلية للوقاية من جريمة الغش الجبائي " ، مجلة الواحات للبحوث و الدراسات المجلد 10 العدد

مذكرات الجامعة :

1. ابي رحمة ،النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر و الفكر المالي الاسلامي ،مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص ادارة مالية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ،جامعة قسنطينة ،الجزائر، ، 2006
2. حسين حسن مصطفى ،المالية العامة ، ط ، 1ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ، 2019
3. جار خديجة ، الامتيازات الجبائية لتحفيز الاستثمار ، مذكرة لنيل شهادة ماستر ، تخصص تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير ، جامعة مستغانم ، الجزائر، ، 2010
4. يحيى بوقنداقجي ، غزالي احمد ، الشريف كمال ، مدى فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الجبائي، مذكرة التخرج لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية ، المدينة ، ، 2018
5. خليفني عليلة ، عبادة كميلية ، واقع التهرب والغش الضريبي في الجزائر وطرق مكافحته مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر ، فرع مالية، الجزائر، ، 2017
6. عكاز سميرة، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير ،جامعة بسكرة ، الجزائر، 2014-2015
7. فريال بولعناصر ، زعطوط مليكة ، الغش الضريبي ودور الرقابة الجبائية في مكافحته، مذكرة لنيل شهادة ماستر ، الجزائر ، ، 2002
8. نصيرة يحيوي، الغش و التهرب الجبائين ، رسالة لنيل رسالة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية فرع تحليل اقتصادي ،جامعة الجزائر
9. قوريش ي حفيظة، شوارفية سعاد، تقرير تربص حول التهرب الضريبي، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر ، تخصص إدارة عامة، ، كلية الحقوق والعلوم السياسية ،جامعة مستغانم، الجزائر 2013
10. قدي عبد المجيد، المدخل الى السياسات الاقتصادية الكلية، دون ط، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2003
11. طورش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في القانون، قسم قانون خاص، كلية الحقوق ، جامعة قسنطينة، 2011
12. قحموش محمد خليل، دور التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في الحد من التهرب الضريبي،(د ارسه حالة: مديرية الض ارب لولاية بسكر خلال الفترة 2009/2012،) مذكرة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة ، 2016

13. غضبان مریم، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي (د ارسه حالة مديرية الض ارب بولاية البويرة)، مذكرة لنيل شهادة الماستر مالية ومحاسبية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، 2015
14. بوشیخى عائشة، بوشیخى فاطمة، «أسباب التهرب الضريبي وأثره على الخزينة العامة في الج ازئر»، مجلة دراسات جبائية، المجلد 03، العدد 3 لسنة 2016، جامعة البلدية 2 لونيبي علي
15. بكري عبد الرحمان، « الحوكمة الضريبية وأثرها في الحد من التهرب الضريبي » مجلة د ارسات جبائية، المجلد 04، العدد 01 لسنة 2016، جامعة لونيبي علي 2 البلدية
16. قتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبي حالة الج ازئر من 2003 إلى 2008، مذكرة لنيل شهادة الماجستير علوم تسيير، تخصص مالية ومحاسبة معهد العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة يجيا فارس المدية، 2009
17. محرزى محمد عباس، إقتصاديات المالية العامة (النفقات العامة، الإي ادرات العامة، المي ازنية العامة للدولة) ، الطبعة الخامسة، ديوان المطبوعات الجامعية ، الج ازئر، 2012
18. بدري جمال، عملية الرقابة الجبائية على الغش والتهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، فرع:إدارة ومالية ، كلية الحقوق، جامعة الج ازئر 01 ، 2009

مجلات :

1. بن بادة عبد الحليم ، بن شهرة شول ، الرقابة الجبائية كآلية للوقاية من جريمة الغش الجبائي " ، مجلة الواحات للبحوث و الدراسات المجلد 10 العدد
2. بلواضح جيلالي، سعدي يحي ، « فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي»، دراسة حالة مديرية الض ارب لولاية المسيلة خلال الفترة الممتدة 2007-2012 ، " مجلة العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد12 لسنة 2014

مواد قانونية :

1. قانون المالية سنة 1996..
2. قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة 199.

مصادر اجنبية :

1. Guide des vérifications édition 1994
2. HALFAOUI Zahia, NARAOUI Chafaa, La fraude Fiscal: ampleur , mécanismes et impacte sur l'économie national, Mémoire de Master en science économique ,Option monnaie , banque et environnement international ,Université Abderrahmane Mira, Bejaia, 2013
3. Guide des vérifications édition 1994
4. Guide du verification 1994 p

الوابغرافية :

1. Daniel arthur laprés-quelle fiscallité pour le commerce
électronique-http/www.laprés.net/tax.html-2003

2. حجم التهرب الضريبي سنويا» ، مقال تم نشره على الموقع الإلكتروني
التالي www.djazairess.com تم الإطلاع عليه يوم 2018/02/23 على الساعة 23:05.