

جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة

كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم الحقوق

الغش الجبائي وطرق مجابته

مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في تخصص قانون الأعمال

المشرف: الدكتور بوالصلصال نورالدين

من تقديم الطالبة: معاليم سمية

لجنة المناقشة:

رئيسا

- الدكتور مرامرية حمة

مشرفا ومقررا

- الدكتور بوالصلصال نورالدين

مناقشا

- الأستاذ لكحل مخلوف

السنة الجامعية 2013-2014

شكر وتقدير

بداية أحمد الله سبحانه وتعالى حمدا كثيرا على توفيقتي في إنجاز هذا العمل المتواضع.

وأقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذ الفاضل الدكتور
بوالصلال نورالدين المشرف على هذه المذكرة على ما قدمه لي من
توجيهات ونصائح طيلة فترة إنجاز هذا العمل، وعلى تواضعه كما
حمدناه دائما .

كما أقدم بالشكر لأساتذتي الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة لتكرمهم
بقبول مناقشة هذه المذكرة.

إلى كل الأساتذة الذين سهروا على تدريسنا
وكل الشكر إلى من ساعدني في البحث عن المعلومات ومد لي يد
المساعدة من قريب أو من بعيد.

الإهداء

إلى من شجعتني على مواصلة مساري الدراسي إلى أغلى ما في الوجود أمي أطل الله في عمرها ومدّها بالصحة والعافية إلى أبي حفظه الله وأطل في عمره.

إلى إخوتي وأخواتي وكل الأحبة والأصدقاء.

إلى كل رفقاء الدراسة وأخص بالذكر قريش فطيمة.

إلى كل من شجعتني على مواصلة دراستي ولو بكلمة طيبة.

إلى كل من ساعدني في إنجاز هذا العمل من قريب أو بعيد.

إلى كل هؤلاء أهدي هذا العمل المتواضع.

قائمة المختصرات

- ق.إ.ج: قانون الإجراءات الجبائية.
- ق.ض.م.ر.م: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- ق.ض.غ.م: قانون الضرائب غير المباشرة.
- ق.ت: قانون التسجيل.
- ق.ط: قانون الطابع.
- ق.ر.ر.أ: قانون الرسم على رقم الأعمال.
- ق.ع: قانون العقوبات.
- ق.إ.م.إ: قانون الإجراءات المدنية والإدارية.
- ق.إ.الجزائية: قانون الإجراءات الجزائية
- ص: صفحة.
- ط: طبعة.

إنّ تحقيق التنمية الإقتصادية في الدول الحديثة ضرورة لا بد منها، حيث يشهد العقد الحالي إصلاحا إقتصاديا واسعا في معظم دول العالم لاسيما النامية منها، ولتحقيق ذلك تسعى الدولة إلى توفير سبل العيش الكريم لمواطنيها وكذا زيادة معدلات النمو الإقتصادي فالدولة تعتمد على الإيرادات العامة لتغطية نفقاتها بغرض المحافظة على إستقرارها السياسي والإجتماعي والإقتصادي، ولزيادة هذه الإيرادات يجب تحديد الأهداف المراد الوصول إليها وكذا الشروط والوسائل الكفيلة بذلك، وهذا من خلال ترشيد الإنفاق العام وزيادة الموارد وتنشيط الصادرات وزيادة الإستثمار والإدخار وإعطاء دور حيوي وهام للقطاع الخاص في المساهمة في عملية التنمية وإصلاح القطاع العام.

ومن الشروط التي تقتضيها الإنطلاقة التنموية يبرز الجانب التمويلي في أهم المراتب إذ تعتبر مسألة التمويل حجر عثرة في طريق هذه الإنطلاقة، لأنها تستوجب توفر مصادر تمويلية تتصف بالإستقرار والدوام.

وفي سياق البحث عن مصادر التمويل تبرز الضرائب كأقدم وأنسب وأهم مورد مالي مكتسبة طابعا خاصا وأهمية أكثر من أي وقت مضى، خاصة وأن دورها لا يقتصر على كونها أداة تمويلية فقط، بل أكثر من ذلك فهي تستخدم للتدخل في الحياة الإقتصادية والإجتماعية وتوجيهها، كما تعتبر الرافد الرئيس لميزانية الدولة، لذلك تسعى الدولة لحمايتها حتى تتمكن من تحقيق الأهداف المرجوة منها وتوفير الأموال التي تحتاجها لمعالجة مشاكلها وتحقيق النمو والتقدم في جميع المجالات.

وجاء الإهتمام بالضريبة منذ العصور القديمة، وإعتماد الدولة على الضريبة في العصر الحديث يكاد يكون شبه كلياً، بإستثناء بعض الدول التي تتوفر على ثروات أخرى تغنيها عن فرض الضرائب.

ومنذ نشأ الإلتزام بدفع الضريبة على عاتق المكلف إعتبرها هذا الأخير عبءً عليه دفعه إلى التفكير في كيفية التخلص منها والتحايل في أداءها، وهذا لشعوره وإعتقاده بأنّ الضرائب لا تفرض بغية تحقيق المصلحة العامة وأنها ليست إلاّ مظهرا من مظاهر الظلم الذي يجب مقاومته عن طريق التمرد والعصيان، وظلّ هذا التفكير سائد رغم تغير النظم السياسية وتطور النظام التشريعي للدولة.

مقدمة

وباعتبار أنّ النظام الجبائي الجزائري هو نظام تصريحي، بمعنى أنّ المكلف هو من يحدد أسس فرض الضريبة عن طريق التصريح بمداخيله وأرباحه ورقم أعماله المحقق بحرية، ممّا سهّل على بعض المكلفين من الإفلات من واجب دفع الضريبة عن طريق تجنبها بدون مخالفة أحكام التشريع أو عن طريق المخالفة، حيث يمثل الطريق الأول مايعرف بالتجنب الجبائي أمّا الثاني فينطوي على سلوك مجرم يتمثل في الغش الجبائي ويشكل كل منهما نوع من أنواع التهرب الضريبي.

فإذا كان التهرب الذي ينطوي على تجنب للضريبة عن طريق إستغلال مافي القانون من ثغرات، أو إستعمال طرق أخرى يتجنب بها دفع الضريبة دون مخالفة القانون، فالنوع الثاني أي الغش يشكل تهرب فعلي بسبب لجوء المكلف بالضريبة إلى وسائل غير مشروعة للتخلص من الضريبة وهو يشكل أخطر أنواع التهرب الجبائي بسبب تأثيره السلبي على الحصيلة الضريبية، وكذا الإستنزاف الذي تعرفه الخزينة العمومية بسبب التملص من دفع الضريبة التي تعتبر الممول الثاني للخزينة بعد عائدات البترول، مما يشكل عائقا أمام تحقيق التنمية التي رسمتها السياسة المالية للدولة.

لذلك تنطلق إشكالية هذا البحث من فرضية أساسية مؤداها أنّ النظام الجبائي كأبي نظام إنساني آخر لا يمكنه أن يرقى إلى درجة الكمال، خصوصا إذا علمنا أنّ الغش الجبائي من السلوكات المكتسبة لدى المكلف، والذي يعكس رغبته في الإحتفاظ بالأموال والطمع في تحقيق العديد من المكاسب الإقتصادية.

وللبرهنة على مدى صحة هذه الفرضية أرى ضرورة الإجابة على تساؤلين جوهريين:

التساؤل الأول: مرتبط بتشخيص الغش الجبائي ذاته والآثار المترتبة عنه، إذ لا يمكن الحد من خطورة هذه الظاهرة إلاّ بتحديد مفهومها، وكذا التحديد الدقيق لأسبابها والآثار الناجمة عنها، بمعنى ما مفهوم الغش الجبائي وماهي الدوافع وراء الأساليب المستخدمة في الغش، وكذا الآثار الناجمة عنه؟.

التساؤل الثاني: مرتبط بسبل الحد من ظاهرة الغش الجبائي، بمعنى كيف يمكن إرساء آليات فعّالة لمجابهة الغش الجبائي والتقليل من آثاره على النمو الإقتصادي؟.

مقدمة

وقد تم إختيار هذا الموضوع نظرا لإعتبار الضرائب أحد أهم الموارد الداخلية والهامة في تمويل النفقات العمومية وتوجيه الإقتصاد الوطني، وبسبب تزايد ظاهرة الغش الجبائي التي باتت تتخر في التأثير على تحصيل الضريبة وإتساع آثارها، حيث أصبح الغش الجبائي من مواضيع الساعة في ظل التحولات التي يعرفها الإقتصاد الوطني، ومن أهم إنشغالات المشرع الجبائي بسبب تأثيره على فعالية النظام، وكذا عدم إهتمام رجال القانون بموضوع الغش الجبائي عكس رجال الإقتصاد، بالإضافة إلى تجرتي المهنية السابقة في العمل كمحاسب وما لاحظته من محاولات مستمرة للمكلفين بالضريبة للتملص منها بشتى الطرق والنفور الدائم من أدائها.

ويهدف هذا الموضوع إلى التعريف بظاهرة الغش الجبائي والتمييز بينها وبين التهرب والكشف عن مختلف مسبباتها وأهم الطرق المستعملة في الغش، وكذا النتائج والآثار الناجمة عنها، مع توضيح أهم الإجراءات المتخذة بشأن كيفية معاينته وإثباته ومتابعته وصولا إلى أهم الحلول وأنسبها لمجابهته وقمعه، والتخفيف من حدته.

لا يخلو عمل من صعوبات وعقبات تعتريه، وبالنسبة لهذا البحث أكثر الصعوبات يمكن حصرها في الوقت كعامل أساسي حال دون الخوض والتوسع أكثر مقارنة مع أهمية الموضوع، وكذا مشكل المراجع مطروح بسبب قلة المراجع القانونية فكل ما هو موجود دراسات إقتصادية يغلب عليها الطابع التقني، وكذا معظمها تتحدث عن التهرب وليس الغش بالإضافة إلى الخلط بين الظاهرتين، بالإضافة إلى تعدد القوانين الجبائية وكثرة التعديلات عليها.

ولأجل تغطية الموضوع والإجابة على مختلف التساؤلات وفقا للإشكالية المطروحة كان من الضروري إتباع منهج يستند في جوهره على الوصف للوصول إلى معرفة ماهية الظاهرة من جانبها النظري، أسبابها، طرقها، آثارها، وتحليل النصوص القانونية ودراسة الجانب الإجرائي الذي إتبعه المشرع من أجل مجابهة الغش وقمعه كان من الأنسب إنتهاج المنهج التحليلي المناسب لمعالجة هذا الجانب من الموضوع.

وحتى يتم الإلمام بجميع جوانب الموضوع إرتأيت تقسيم البحث إلى فصلين كمايلي:

الفصل الأول: يدور حول تشخيص ظاهرة الغش الجبائي، حيث تم التعريف بكل من الغش والتهرب وإبراز نقاط التلاقي والإختلاف بينهما، أنواع الغش ومختلف صورته، أركانه بإعتباره سلوك مجرم يعاقب عليه القانون، إضافة إلى أسبابه هذا في المبحث الأول، أما المبحث الثاني تضمن أهم الطرق المستعملة في الغش الجبائي وكذا أهم الآثار الناجمة عنه.

الفصل الثاني: خصص للتفصيل في طرق مجابهة الغش، حيث تناول المبحث الأول طرق معالجة الغش بإستخدام مختلف الطرق الوقائية لمعالجة الظاهرة، وكذا الطرق الرقابية التي تتمثل في الرقابة الجبائية ومختلف الأجهزة القائمة بهذه المهمة بإعتبارها آلية فعّالة للكشف عن الغش الجبائي وإثباته.

أما المبحث الثاني فكان لطرق قمع وردع الغش في حالة ثبوته عن طريق التطرق لمختلف إجراءات المتابعة المنصوص عليها قانونا، وكذا التطرق لمختلف العقوبات الجبائية والجزائية التي وضعها المشرع في مختلف القوانين الجبائية.

والخاتمة كانت للحديث عن مختلف النتائج المتوصل إليها بعد تحليل الظاهرة مع بعض الإقتراحات المناسبة للحد من الغش الجبائي.

الفصل الأول: الغش الجبائي

تعد الضريبة عبئا على المكلف بها بحيث لا يوجد لها مقابل مباشر وإنما يدفعها بإعتباره عضوا في المجتمع ومساهمة منه في النفقات العامة، ومن هنا تظهر فكرة التملص من الواجبات الضريبية تقاديا لتحمل العبء الضريبي، ولتحقيق هذا الغرض قد يستعمل الفرد طرقا تدليسية مختلفة البسيطة والعادية منها إلى تلك المعقدة، وهذا إما بالتخلص منها كليا أو جزئيا، أو عن طريق تجنب دفعها بإستغلال فراغ قانوني أو إستغلال الإمكانيات التي يمنحها ظرف إقتصادي ما، ومن هنا ظهر ما يصطلح عليه بالتهرب الجبائي فهذه الظاهرة بعنصرها التجنب والغش الجبائي هي ظاهرة ملازمة للنظام الضريبي وتعد إحدى المعوقات الأساسية للتنمية الإقتصادية، والملاحظ بعد تحليل ظاهرة التهرب أنّ العنصر الأكثر خطورة والذي يمثل تجسيدا فعليا لفكرة التملص من الضريبة هو الغش الجبائي.

لهذا سيكون هذا الفصل للتعرف على الغش الجبائي من خلال التطرق إلى مختلف التعاريف التي جاء بها الفقه، ولتقادي الخلط بينه وبين التهرب سيتم إدراج عدة تعاريف لتسليط الضوء على مختلف جوانب كلا المصطلحين، وإبراز نقاط التشابه والإختلاف بينهما وللتعريف أكثر بالغش سوف يتم عرض مختلف صورته وكذا الأركان التي يقوم عليها بإعتباره جريمة معاقب عليها، إضافة إلى أهم الأسباب المؤدية إلى حدوثه ومختلف الطرق التي يستخدمها المكلف للتملص من الضريبة وكذا أهم الآثار الناجمة عنه.

المبحث الأول : تشخيص الغش الجبائي

إنّ أغلب النظم الجبائية الحديثة تتطلب قدرا من التضامن والتعاون بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، وهذا من خلال الوفاء بالتزاماته الإدارية إعتقادا على طريقة تقديم التصريحات وصحتها والتي تبقى متعلقة إلى حد بعيد بمدى تقبل وقناعة المكلف الفردية للنظام الجبائي، حيث أن عدم قناعته وتقبله لتشريعات ونصوص الضريبة تدفعه إلى إنتهاج أساليب للتهرب من دفع ماعليه من أعباء جبائية مستغلا ما في هذه النصوص من ثغرات للتملص من عبء الضريبة وهو ما يعرف "بالتجنب الجبائي" أو أن يتخذ أساليب غير شرعية تتضمن مخالفة الأحكام والتشريعات الجبائية وهو ما يعرف بالغش الجبائي، وهذا الأخير تتعدد صورته وأشكاله وقد ساعد على إنتشاره وجود العديد من الأسباب.

المطلب الأول : مفهوم الغش الجبائي

إنّ التطرق لظاهرة الغش الجبائي يؤدي إلى طرح تساؤلات عديدة تتعلق بتحديد مفهوم واضح لها والإحاطة بها وعرض مختلف المفاهيم الموازية التي تتداخل وتتربط معها، حيث تعددت الآراء والتعريفات، وحتى المصطلحات وتتنوعت بين تهرب وغش إلى تجنب، وعليه يجب التعريف بكل هذه المفاهيم لرفع اللبس وتوضيح المعنى الحقيقي لكل منها، وكذا التطرق إلى مختلف صور الغش والأركان التي يقوم عليها.

الفرع الأول: تعريف الغش والتهرب الجبائي والتمييز بينهما

التهرب الجبائي ظاهرة قديمة، حيث إقترن وجوده بوجود الضريبة وهو من أصعب المشكلات التي تواجهها الإدارة الجبائية نظرا لخطورته، وهو يشمل العديد من الممارسات التي يشكل البعض منها جريمة بالمفهوم القانوني وهو ما يعرف بالغش الجبائي، بينما ينحصر البعض الآخر في دائرة السلوكيات التي لا تطلبها عادة يد القانون، بمعنى تهرب بدون إنتهاك روح القانون، أو ما يعرف بالتجنب الضريبي القانوني.

أولا: تعريف الغش الجبائي

لقد إختلفت المفاهيم والتعاريف وتعددت فيما يتعلق بالغش الجبائي، إذ بات من الصعب تحديد تعريف شامل ودقيق للغش الجبائي، فقد تعددت الآراء وتعريفات الفقهاء.

وعموما يعرف الغش الجبائي على أنه تصرف غير مشروع يمثل عدم إحترام للقانون وهو عدم إحترام إرادي لأنه إنتهاك لروح القانون وإرادة المشرع، فالغش بذلك يفترض مخالفة مباشرة وإبرادة المكلف للقواعد الصادرة من الإدارة الضريبية عن طريق إستخدام طرق غير مشروعة، بمعنى أن الإنتهاك لا بد أن يكون إراديا وعمديا¹، ولإعطاء مفهوم أكثر وضوحا للغش نتطرق للتعريف التالية²:

- "الغش الجبائي هو المخالفة المتعمدة من قبل المكلفين بالضريبة قصد التخلص منها أو التقليل من وعائها".

- "الغش الجبائي هو تعد مباشر وصريح سواء أكان على وعي أم لا على القانون الجبائي وهو يتمثل في مجموعة من التوليفات القانونية والمحاسبية، أو أساليب وطرق مادية لتجنب الضريبة".

- "الغش الجبائي هو المخالفة الصريحة لأسس القانون الجبائي، وذلك بإستعمال الوسائل المالية والعمليات المحاسبية والتصرفات القانونية التي يستغلها المكلفون من أجل عدم دفع الضريبة جزئيا أو كليا سواء أكانت ضرائب مباشرة أو غير مباشرة".

أما المشرع الجزائري فلم يعرف الغش الجبائي ولم ينص عليه في قانون الإجراءات الجبائية، وإنما ذكره في نص المادة 193 المعدلة من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة³، حيث عدد الأعمال أو الأفعال التي تعتبر غشا ضريبيا، وقد جاء هذا النص في القانون رقم 01-21 المؤرخ في 22-12-2001 الذي أسس لقانون الإجراءات الجبائية وذلك في بدايته دون إدخاله في نص القانون الخاص، حيث ذكر صور الغش الضريبي في نص المادة 06 من هذا القانون إضافة إلى العقوبات أو الزيادات في حالة إرتكابها⁴.

¹- سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على إقتصاديات الدول النامية، منشورات الحلبي، لبنان ط1، 2008، ص13.

²- ولهي بوعلام، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي، رسالة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003-2004، ص200.

³- المادة 193 من القانون رقم 90-36 الصادر بتاريخ 31-12-1990 المتضمن قانون ض.م.ر.م، المعدل والمتمم المعدلة بموجب المادة 8 من القانون رقم 11-16 المؤرخ في 28-12-2011، المتضمن قانون المالية 2012.

⁴- صالح العبد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011، ص33.

- وقد جاءت المادة 36 من قانون الإجراءات الجبائية وحصرت الممارسات التدليسية التي تعد غشا جبائيا كمايلي :
- ممارسة نشاط غير مصرح به.
 - إنجاز عمليات شراء وبيع البضائع دون فاتورة خاصة بالبضائع وذلك مهما يكن حيازتها أو خزنها أو إستياداعها.
 - تسليم فواتير وسندات تسليم، أو أي وثيقة لا تتعلق بعمليات حقيقية.
 - نقل تقييدات حسابية خاطئة أو وهمية عمدا في الوثائق المحاسبية التي يكون مسكها إجباريا بمقتضى القانون التجاري.
 - كل مناورة تهدف إلى تنظيم إعسار من طرف مكلف بضريبة متابع لدفع ضرائبه.
- ومن خلال التعاريف السابقة يمكن صياغة التعريف التالي:
- " الغش الجبائي هو الخرق الصريح والواضح لقواعد القانون الجبائي، وذلك بإستخدام الوسائل المادية وبعض التوليفات القانونية والمحاسبية لتجنب الضريبة بصفة جزئية أو كلية"¹.

وبصفة عامة الغش الجبائي هو كل التصرفات التي تقع عن قصد وعمد لتحقيق منفعة غير مشروعة على حساب الغير، فمن المنظور المحاسبي يعني التلاعب في البيانات المحاسبية التي تتضمنها المستندات والسجلات أو المعلومات التي تحتوي القوائم المالية بهدف تحقيق غرض معين غير مشروع، أو بمعنى آخر هو تخلص المكلف من أداء الضريبة المفروضة عليه، من خلال المخالفة الصريحة للقوانين والتشريعات الجبائية، لتندرج تحته كل طرق الغش والإحتيال التي تعد مخالفات معاقب عليها قانونا.

ثانيا : تعريف التهرب الجبائي

للتهرب عدة مصطلحات منها التملص الجبائي، التمرد أو العصيان الجبائي، التجنب الجبائي وهذه المصطلحات وغيرها تحد من إمكانية إعطاء تعريف شامل ودقيق للتهرب الجبائي بحيث يتغير من تشريع إلى آخر ومن فقيه إلى آخر، وحتى من إقتصادي إلى

¹ - شيخي نورالدين، الغش والتهرب الجبائين، مذكرة مدرسة الوطنية للقضاء، الدفعة 17، 2006-2009، ص16.

قانوني وعموما، يقصد بالتهرب الجبائي كل فعل من شأنه أن يضيع مداخيل هامة على خزينة الدولة، وللفهم أكثر يمكن إجمال مختلف التعاريف التي تناولها الفقهاء في موضوع التهرب الجبائي كمايلي¹:

- عرّفه الفقيه Margairaz André على أنه " محاولة التملص من الضريبة في حدود القانون".

- عرّفه الفقيه Martinez Jean Claude "التهرب الضريبي هو فن تفادي الوقوع في مجال جاذبية القانون".

- عرّفه Lucien Mehl "التهرب الجبائي هو كل العمليات التي تهدف إلى تخفيض الإقتطاعات وذلك بالتحايل على القانون بهدف التخلص من فرض الضريبة، أو من أجل تخفيض الوعاء الضريبي".

- وعرّفه Delahaye Thomas "التهرب الضريبي، هو أن يسعى المكلف إلى التخلص من الضريبة دون أن يخرق القانون الجبائي، وإنما يعمل على خلق وضعيات تسمح له بتحقيق ذلك".

- عرّفه جامع أحمد" هو تخلص الفرد من دفع الضريبة دون إرتكاب أية مخالفة لنصوص التشريع الضريبي".

- عرّفه Gaudemet Paul Marie "يقصد بالتهرب الضريبي أن يتخلص المكلف القانوني من دفع الضريبة دون مخالفة أحكام التشريع القائم".

- عرّفه Cartou Louis على أنه" مجموعة العمليات التي يقوم بها المكلف من أجل وضع مادته الخاضعة للضريبة في متناول النظام الجبائي الذي يمنحه أحسن وأكثر إمتيازات سواء في داخل الدولة أو خارجها".

ويمكن تعريف التهرب الذي يقصد به **التجنب** على أنه ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كليا أو جزئيا دون نقل عبئها إلى

¹ - بلواضح الجيلاني وميمون نبيلة، مداخلة حول مكافحة التهرب الضريبي كهدف لجهود القضاء على البطالة، الملتقى الدولي حول إستراتيجيات الحكومة للقضاء على البطالة وتحقيق التنمية المستدامة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير جامعة المسيلة، يومي 15- 16 نوفمبر 2011، ص2.

شخص آخر، مستعملا في ذلك عدة طرق وأساليب¹، حيث يستخدم حقا من حقوقه الدستورية بإعتبار أن حريته في القيام بأي تصرف من عدمه تكون مضمونة دستوريا، ومن ثمة لا يسأل عن تصرفه السلبي لأنه لم ينتهك القانون، كما أنه قد يتجنب الضريبة عن طريق الإستفادة من ثغرات التشريع الجبائي²، وفي هذا الإطار يمكن التمييز بين ثلاثة حالات من التجنب وهي³:

1- التجنب الجبائي الناتج عن تغير سلوك المكلف: يتخذ المكلف بعض السلوكات بغرض تجنب الضريبة، وهذا عن طريق الإمتناع عن إستهلاك أو إنتاج السلع التي تفرض عليها ضرائب مرتفعة بقصد تفادي دفعها، أو عن طريق ترك النشاط الذي تفرض عليه ضرائب مرتفعة والإتجاه إلى نشاط آخر يخضع لضريبة أقل، وهذه السلوكات ترتكز على إرادة المكلف الذي يكون على علم بمختلف الضرائب المفروضة.

2- التجنب الجبائي الذي ينظمه التشريع الجبائي: ويلجأ إليه المشرع قصد تحقيق أهداف معينة من خلال فرض ضرائب مرتفعة على نشاطات أو سلع معينة للتقليل من إستيرادها وتشجيع المنتج الوطني، أو للحد من إستهلاكها بإعتبارها سلع كمالية، أو بإلغاء الضرائب على أنشطة محددة في مناطق معينة نظرا لطبيعتها، كالمناطق المعزولة أو لتدعيم الإستثمار الفلاحي والصناعي في الجنوب.

3- التجنب الجبائي الناتج عن إهمال المشرع الجبائي: ويتحقق بإستغلال المكلف وجود ثغرات في القانون نتيجة نقص في التشريع وقصور في صياغة النصوص القانونية، والمكلف هنا لا ينتهك القانون، لأنّ المشرع هو من أوجد مجموعة من الإعفاءات والتخفيضات في بعض الضرائب الخاصة بأنشطة معينة، والمكلف يستغلها في تخفيف العبء الضريبي بالإستعانة بأهل الخبرة والإختصاص لإكتشاف تلك الثغرات، ولايمكن متابعة مرتكبي هذا النوع من التهرب لإنعدام أحد أركان الجريمة هو الركن الشرعي تطبيقا لأحكام المادة الأولى من قانون العقوبات "للاجريمة ولا عقوبة أو تدبير أمن بغير قانون".

¹ - ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة، الجزائر، ط2، 2009، ص7.

² - محمد عباس محرز، المدخل إلى الجباية والضرائب، ITCIS، الجزائر، 2010، ص133.

³ - ناصر مراد، نفس المرجع، ص8.

ثالثا: التمييز بين الغش والتهرب الجبائي:

التهرب من الضريبة بوجه عام هو تخلص المكلف من دفعها كلياً أو جزئياً، دون أن ينقل عبئها إلى الغير، فمفهوم التهرب في الحقيقة أوسع وأشمل من مفهوم الغش فهذا الأخير ماهو إلا صورة من صور التهرب يقع بمخالفة القوانين والأنظمة لذلك يسمى " التهرب غير المشروع" في حين التهرب المشروع يكون خالي من الغش¹.

فالظاهرتان مرتبطتان إرتباطاً وثيقاً من حيث مضمونهما والمتمثل في سوء نية المكلف وإنعدام وعيه، وسعيه إلى تحقيق هدف واحد وهو تجنب دفع الضرائب المفروضة عليه، وللتمييز بين الظاهرتين نتطرق إلى أوجه التشابه والإختلاف بينهما.

1- أوجه الشبه :

يكمن الشبه بين ظاهرتي الغش والتهرب الجبائين، في العنصر المعنوي ففي كلتا الظاهرتين يكون قصد ونية المكلف واحدة، هدفهما تخفيض الإيرادات العائدة لميزانية الدولة عن طريق التملص من دفع جزء هام من الحصيلة الضريبية، ويمارسان من طرف المكلف بالضريبة سواء كان شخص طبيعي أو معنوي.

2- أوجه الإختلاف :

يختلف التهرب الجبائي والمقصود به التجنب عن الغش في أنّ الأول يمثل السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر ودون مخالفة القانون ويتضح لنا مما سبق أنّ التهرب الجبائي هو إستغلال ذكي ومدروس يتم بواسطة طريقتين هما:

أ- الإستفادة من الثغرات القانونية والنقائص والغموض الذي يكتنف التشريعات الجبائية للتملص من دفع الضريبة بطريقة ذكية.

¹ - بودالي محمد، أركان جرائم الغش الضريبي في القانون الجزائري، مجلة المحكمة العليا، عدد خاص باليومين الدراسيين عن الغش الضريبي والتهرب الجمركي، 13 و14 نوفمبر 2007، قسم الوثائق، 2009، ص82.

ب- التهرب المنظم من طرف القانون عند التقدير الجزافي الذي تلجأ إليه الإدارة في الكثير من الأحيان ومقدرة في ذلك أرباحاً أقل بكثير من الواقع أي بمثابة تسامح قانوني¹.

أي أنّ العنصر المادي يكون غائباً مع توفر العنصر المعنوي، وهو القصد أو النية فتجنب دفع الضريبة مشروع، ولا يعاقب عليه القانون، مثال ذلك تجنب بعض المكلفين دفع الضريبة عن طريق الإمتناع أو من خلال عملية الإنتاج وذلك بممارسة نشاط استثماري يتميز بإعفاءات ضريبية .

كما يمكن أن يتجنب المكلف دفع الضرائب عن طريق إستغلال الثغرات القانونية مثل إستغلال الإعفاءات الممنوحة سابقاً للعقود المتضمنة التنازل عن الأملاك عن طريق الهبة فيما يخص حقوق التسجيل، فيهرب المكلفين من دفع الضريبة على عقود نقل الملكية عن طريق توزيع أموالهم على الورثة في شكل هبات.

أمّا بالنسبة للغش الجبائي فيتبع المكلفين في هذه الحالة طرق غير مشروعة وتخل بالقانون وعليه فالعنصر المعنوي متوفر، ويكون المتهرب في هذه الحالة معرّض إلى المتابعة القانونية من طرف المصالح الضريبية²، حيث تتجه إرادة المكلف نحو تخفيف أو إسقاط العبء الضريبي، ولكنه يسلك في سبيل تحقيق ذلك طرقاً غير مشروعة تصل به إلى حد التدليس والإحتيال، فالمكلف هنا سيء النية، ومن ثم يستوجب سلوكه متابعته قانوناً³.

ولقد اختلف الإقتصاديون في تحديد المعيار الذي يتم على ضوءه تمييز التهرب عن الغش الضريبي ويمكن رد هذا الإختلاف إلى ثلاثة إتجاهات رئيسية⁴:

¹ - رومان مزيان، الغش الجبائي ومدى فعالية الإصلاحات في مكافحته، مذكرة المدرسة الوطنية للقضاء، الدفعة 18 2007-2008، ص6.

² - شيخي نورالدين، مرجع سابق، ص ص 22-23.

³ - محمد عباس محرز، المدخل إلى الجباية والضرائب، مرجع سابق، ص134.

⁴ - سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص14.

- **الإتجاه الأول:** ويمثله M.Rosier، وحسب رأيه أن فكرة التهرب الضريبي أعم من فكرة الغش الضريبي، فالأول يمثل الجنس والثاني هو النوع، أي أنّ الغش هو حالة خاصة من التهرب الضريبي عن طريق إنتهاك القانون.

- **الإتجاه الثاني:** ويمثله كل من M.A.Piatier, M.Letouge، وفحواه أنّ التهرب ماهو إلا الشكل الدولي للغش الجبائي، وعلى عكس الإتجاه الأول، فالتهرب يمثل النوع والغش هو الجنس، حيث يرى أصحاب هذا الإتجاه أنه يوجد نوعين من الغش غش داخلي وغش دولي وهذا الأخير هو التهرب الضريبي.

- **الإتجاه الثالث:** ويمثله M.Gaudemet ويرى أن التمييز بين التهرب الضريبي والغش الضريبي يقوم على أساس فكرة الشرعية فالتهرب يكون شرعيا أو قانونيا والغش فهو غير شرعي أو غير قانوني، بمعنى أنّ المكلف بالضريبة يتجنب الخضوع للضريبة دون القيام بأي سلوك أو تصرف يمثل إنتهاكا للقانون وهذا مايسمى بالتهرب الضريبي الشرعي كالإستفادة من ثغرات التشريع أو النقص الذي يعتري نصوصه، في حين إذا إستخدم المكلف حيلة تدليسية لتجنب الضريبة إنطوى ذلك على سلوك غير مشروع وهذا ما يسمى بالتهرب الضريبي غير الشرعي وهذا ما يعني به الغش الضريبي¹.

الفرع الثاني: صور وأركان الغش الجبائي

تختلف تصنيفات الغش الجبائي باختلاف الضريبة محل التهرب، سواء كان ذلك بصفة جزئية أو كلية، أو كان الغش على المستوى الوطني أو الدولي، ولا يتحقق خرق القوانين إلا بتوافر أركان مترابطة الركن الأول الشرعي والركنيتين المادي والمعنوي.

أولا: صور الغش الجبائي

توجد عدة صور للغش نذكر منها مايلي:

1- الغش البسيط والغش المركب

1-1- **الغش البسيط:** يتمثل في تقديم معلومات خاطئة أو ناقصة للإدارة الجبائية من أجل تضليلها، وأهم هذه المخالفات نذكر²:

¹ - سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص15.

² - عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، الجزائر، 2012، ص96.

- النسيان الطوعي للتصريح بإحدى العناصر التي تدخل في حساب الضريبة.
- عدم دقة التصريحات المقدمة من قبل المكلف وكفايتها، وهذا الغش يؤدي إلى تطبيق مجموعة من الغرامات والعقوبات التي يحددها القانون الجبائي.

وبصفة عامة هو كل تصرف أو حذف بسوء نية لأجل التخلص من الضريبة.

1-2- الغش المركب: إن الغش المركب هو الجمع بين الغش البسيط وإستعمال طرق تدليسية، أي أنّ المكلف يستعمل أساليب ماهرة تمكنه من التخلص من الضريبة، وكذلك إخفاء كل الأدلة ترقبا لأية رقابة محتملة، لذلك يعتبر المكلف متهما بطرق تدليسية عندما يقوم بالإضافة إلى التخلص من الضريبة مسح وإخفاء جميع الآثار التي تؤدي إلى إكتشاف مغالطاته.

ويتميز هذا النوع من الغش بتوفره على كل العناصر لخرق القوانين الجبائية والمتمثلة في:

- العنصر المادي: والمتمثل في إنقاص العنصر الأساسي وهو تخفيض أساس الضريبة.
- عنصر النية: ومعناه دراية المكلف وعلمه بعدم مشروعية الفعل.
- عنصر التدليس: وهو لجوء المكلف إلى مسح كل الأدلة ترقبا لأي رقابة محتملة¹.

2- التجنب المشروع والتجنب غير المشروع:

1-2- التجنب المشروع: يتمثل هذا الغش في قيام المكلف بإنقاص حقوقه الجبائية مستغلا كل الثغرات القانونية الموجودة داخل التشريع الجبائي متجنباً بذلك العقوبات المنصوص عليها في مختلف نصوص القانون الجبائي، أي بمعنى التجنب الجبائي المقصود والتجنب الجبائي غير المقصود وهما كالتالي²:

1-1-2- التجنب الجبائي المقصود: ويلجأ إليه واضعوا السياسة الإقتصادية والمالية بهدف تحقيق غايات إقتصادية أو إجتماعية عن طريق التشريع المالي، وهذا بفرض ضرائب مرتفعة على أنواع معينة من المنتوجات للحد من إستيرادها مع تشجيع مثيلتها من المنتجات الوطنية أو للحد من إستهلاكها، ومثال ذلك التبغ في مشروع قانون المالية لسنة 2002

¹ - عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص ص 96-97.

² - أوهيبي بن سالمة ياقوت، الغش الضريبي، رسالة ماجستير في القانون الجنائي والعلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة الجزائر، 2002-2003، ص10.

أو بإلغاء الضرائب على أنشطة محددة ضمن شروط معينة وحصرها في مناطق يتم إختيارها وهذا للتشجيع على إنشاء مثل هذه المؤسسات في تلك المناطق خاصة المعزولة منها مثل تدعيم الإستثمار الفلاحي بالجنوب، الإستثمار في إطار الوكالة المكلفة بتطوير الإستثمار ANSEJ وكذا ترقية تشغيل الشباب ANSEJ... إلخ.

2-1-2- التجنب الجبائي غير المقصود: ويكون هذا النوع من الغش في إستغلال المكلف ثغرة من ثغرات التشريع الجبائي من أجل التملص من دفع الضريبة، وتعود هذه الثغرات في الغالب إلى نقص في التشريع أو عدم إحكام صياغته، فالمكلف لا يخالف النصوص القانونية ولا ينتهكها لأنّ المشرع هو الذي سن سلسلة من الإعفاءات والتخفيضات في بعض الضرائب الخاصة بأنشطة معينة، كالإستثمار في مناطق يمنح التشريع الجبائي لصاحبها إعفاءات¹.

فالتجنب الجبائي المشروع يتميز بعدم توافر أحد أركان الجريمة وهو العنصر الشرعي والذي بغيابه لا تقوم الجريمة وهذا تطبيقا للمبدأ "لا جريمة ولا عقوبة أو تدبير أمن بغير قانون"² ومن ثمة فلا يمكن متابعة ولا معاقبة مرتكبيه.

2-2- التجنب غير المشروع: هو الخرق المباشر للقانون ويتم عن طريق المخالفة المباشرة لنصوص التشريع الجبائي كليا أو جزئيا، وهذا التجنب يمثل الغش الذي يؤدي إلى خضوع المكلف لعقوبات جبائية وجزائية مختلفة.

كما يعرف على أنه تلك السلوكات والممارسات التي تتم بهدف التحايل على القانون وتجنب أداء الضريبة وهذا خارج إطار القانون، أي أنها ممارسات غير مشروعة³، وهو بالتالي تعبير حقيقي عن الغش الجبائي المعاقب عليه حيث أنّ المكلف يتصرف بسوء نية وهو على علم بمخالفة القوانين، ويعرفه عبدالمعزم فوزي بقوله: "أنّ الغش الضريبي غير المشروع يتضمن مخالفة قوانين الضرائب، فتتبع بذلك تحته كل طرق الغش المالي وما

¹ - أوهيبي بن سالمة ياقوت، مرجع سابق، ص 10.

² - المادة 1 من قانون العقوبات الصادر بموجب الأمر رقم 66-156 المؤرخ في 8 جويلية 1966 المعدل والمتمم.

³ - محمد عباس محرز، إقتصاديات الجبائية والضرائب، دار هومة، الجزائر، ط5، 2013، ص170.

تتطوي عليه هذه الطرق من اللجوء إلى طرق إحتيالية للتخلص من أداء الضريبة¹، فالتجنب غير المشروع تتوافر فيه كل عناصر قيام جريمة الغش الجبائي.

3- الغش الوطني والغش الدولي:

3-1- الغش الوطني: إن هذا النوع من الغش يتم داخل حدود السيادة الجبائية، وهو المعبر عنه بالغش المحلي، في هذه الحالة فإن الأعمال التي يقوم بها المكلف تكون داخل حدود جغرافية واحدة، ويكون هذا المكلف مسؤولاً أمام الجهاز الضريبي الموجود بمكان إقامته أو مكان تواجد مركزه المالي.

3-2- الغش الدولي: يتمثل هذا النوع من الغش في عدم دفع الضرائب داخل البلد وتحويل المداخل إلى بلد آخر يتميز بجاذبية جبائية، بمعنى نظام جبائي جذاب، قصد التقليل من المبالغ المقطوعة، وإرتفاع هذا النوع من الغش يعود إلى التطور الذي عرفته المبادلات الدولية والنشاط الكبير الذي غير حركة رؤوس الأموال²، حيث أنّ المكلفين لديهم كل الحرية في فتح مقرات في كل بلد توجد فيه تسهيلات جبائية، ولذلك يقومون بتأسيس شركات أو فروع في البلدان ذات الضغط الجبائي الضعيف، ويمكن أن نذكر منها:

- الشركات الخيالية الوهمية.

- الشركات القابضة والتي تقوم بتسيير الأوراق المالية للشركات الموجودة في البلدان ذات الضغط الجبائي المرتفع، ومن جهة أخرى توجد عدة أشكال تتعلق بالأشخاص الطبيعيين مثل الرياضيين والفنانين الذين يقومون بإثبات إقامتهم في البلدان القليلة التعقيدات الجبائية من أجل تحويل أموالهم إليها³.

ثانياً: أركان الغش الجبائي

يتركز الغش الجبائي بإعتباره جريمة على ثلاثة أركان أساسية، وهي الركن الشرعي الركن المادي والركن المعنوي.

¹ - عبدالمنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 1972، ص 223.

² - سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 15.

³ - عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص ص 97-98.

1- الركن الشرعي

باعتبار أنّ المبدأ العام للركن الشرعي مكرس بموجب المادة الأولى من قانون العقوبات فالفاعل المرتكب حتى يشكل مخالفة جزائية معاقب عليها بعقوبة جزائية يجب أن يستند إلى نص قانوني يشير إليه صراحة، وهو الشيء نفسه في المجال الجبائي أين تطبق قوانين الضرائب إضافة إلى أحكام القانون الجزائي بالنسبة للمخالفات المختلطة، أي المخالفات المرتبطة بالقانون الجبائي والقانون العام في نفس الوقت.

غير أنه في هذا الصدد بإستثناء قانون الإجراءات الجبائية، فقوانين الضرائب الخمس (ق.ض.م، ق.ض.غ.م، ق.ر.ر.أ، ق.ت، ق.ط) هي قوانين مستقلة عن بعضها وبالتالي فكل مخالفة تجد عقوبتها في قانون الضرائب الخاص بها إلا في حالة وجود إحالة صريحة من قانون إلى آخر¹.

2- الركن المادي

ويقصد به تعمد المكلف تخفيض أساس الإقتطاع بطرق لم ينص عليها المشرع² مستعملا في ذلك طرق تدليسية من أجل تحقيق هدف وحيد يتمثل في تخفيض المادة الخاضعة للضريبة، ويتكون الركن المادي لجريمة الغش الجبائي من ثلاثة عناصر وهي:

2-1- الطرق الإحتيالية

لايمكن قيام الركن المادي لهذه الجريمة مالم يستعمل الفاعل المتمثل في المكلف بالضريبة طرقا إحتيالية تدليسية، لكن الملاحظ أنّ المشرع الجبائي لم يعرف هذه الطرق وعلّة ذلك هو عدم إمكانية حصرها والإحاطة بها كلها بشكل دقيق، والواضح أنّ أغلب النصوص الجبائية إتفقت على أنّ الطرق الإحتيالية تظهر عند قيام المكلف بالأعمال التي نذكر منها:

- العمل على تخفيض رقم الأعمال المصرح به.

¹ - تعليمة رقم 677، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية المنازعات، المؤرخة في 29-08-2012.

² - بوناظور بوزيان، الغش الضريبي على ضوء القانون والإجتهاد القضائي في الجزائر، مجلة المحكمة العليا، مرجع سابق، ص18.

- إستعمال فواتير مزورة أو غير صحيحة من أجل الحصول على حسومات كبيرة أو الإعفاء من الضرائب، إما الإستفادة من المزايا الجبائية المقررة لبعض الفئات من المكلفين بالضريبة¹.
- إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ التي ينطبق عليها الرسم على القيمة المضافة الذي هو مدين بها، لاسيما البيع بدون فاتورة.
- عدم مسك محاسبة منتظمة ودقيقة.
- قيام المكلف بالضريبة بتدبير إعساره، أو القيام بمناورات أخرى من أجل عرقلة تحصيل أي نوع من الضرائب أو الرسوم التي هو مدين بها.
- القيام بكتابات وتسجيلات غير صحيحة محاسبية في اليومية أو دفتر الجرد المنصوص عليهما في المادتين 09 و 10 من القانون التجاري أو إحدى الدفاتر التي تعكس الوضعية المالية للمؤسسة².

2-2- التملص من الضريبة

يتطلب الركن المادي لقيامه أن يؤدي إستعمال الطرق الإحتيالية إلى الوصول إلى نتيجة تتمثل في التملص الكلي أو الجزئي من الضريبة، والذي لا يمكن أن يتحقق إلا إذا أدت هذه الطرق الإحتيالية إلى تغليب الإدارة الجبائية والتخلص من أداء الضريبة، إما عن طريق ربطها ربطا خاطئا، أو أدائها كلها أو بعضها عن طريق تصريح مزور يقدمه المكلف للإدارة الجبائية.

ولا يشترط القانون لقيام جريمة الغش الجبائي أن تؤدي الطرق الإحتيالية إلى نتيجة معينة وهي التملص من الضريبة، بل تكفي المحاولة لقيامها، وهذا حسب ما جاء في نص المادة 303 فقرة 1 ق.ض.م.ر.م: "...يعاقب كل من تملص أو حاول التملص..." وهي نفس العبارة التي جاءت بها المادة 532 ق.ض.غ.م وكذا المادة 117 ق.ر.ر.أ، والمادة 119 فقرة 1 من ق.ت، في حين المادة 34 فقرة 1 ق.ط. إستعملت عبارة مختلفة: " كل من نقص أو حاول الإنقاص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة...".

¹ - المادة 118 من القانون رقم 91-25 المؤرخ في 18-12-1991، المتضمن ق.ر.ر.أ، المعدل والمتمم.

² - المادة 303 من ق.ض.م.ر.م.

2-3- العلاقة السببية بين التملص من الضريبة والطرق الإحتيالية

لقيام الجريمة يجب أن يتم التملص من الضريبة بناء على الطرق الإحتيالية التي إستعملها المكلف، وعليه فالجريمة تتعدم إذا تخلّص المكلف من الضريبة نتيجة خطأ إرتكبته الإدارة الجبائية أثناء ربطها للضريبة أو في تقرير إعفاء، وبالمقابل تتوفر العلاقة السببية إذا ربطت الإدارة الضريبة ربطا خاطئا دون الإطلاع على الوثائق المزورة التي أخفى فيها المكلف بعض المبالغ التي تسري عليها الضريبة¹.

فالركن المادي إذا يتمثل في عملية مخالفة القوانين الضريبية، أو عدم الإلتزام بالواجبات التي يملئها القانون الجبائي من مسك محاسبة ناقصة وبيع بدون فواتير،... إلخ²، وعموما الركن المادي لجريمة الغش الجبائي يتمثل في إستعمال طرق إحتيالية والتملص من الضرائب والرسوم.

3- الركن المعنوي

يستوجب هذا الأخير توفر القصد الجنائي من أجل قيام جريمة الغش التي تعتبر جريمة عمدية، بمعنى أن المكلف بالضريبة يعلم ويعي أن إتيانه لفعل الغش يسبب ضررا للخرينة العمومية ويؤدي إلى التخلص الكلي أو الجزئي من الضريبة، إذ يتعلق بإرادة الغش أو قصد الغش، حيث نميز في هذه الحالة نوعين من الإرادة، فهناك حسن نية المكلف وتتمثل في إرتكاب أخطاء في الحساب أو السهو، أما الثاني فيتمثل في سوء نية المكلف وفي هذه الحالة يجب الإثبات، أي إعطاء أدلة تثبت بأن المكلف على علم بفعل التملص من الضريبة، وجريمة الغش تقتضي توفر القصد الجنائي العام والقصد الخاص³.

3-1- القصد العام: ويفترض فيه علم المكلف فعلا بإرتكابه الإحتيال قصد التملص من دفع الضريبة. فالقصد الجنائي العام يشكل الركن المعنوي في جميع الجرائم العمدية، ويعرف على أنه علم الجاني بأنه يقوم مخيرا بإرتكاب الفعل الموصوف جريمة في القانون وعلمه بأنه بذلك

¹ - أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الخاص، الجرائم ضد الأشخاص والجرائم ضد الأموال وبعض الجرائم الخاصة الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، ط12، 2010، ص439.

² - عباس عبدالرزاق، مرجع سابق، ص ص95-96.

³ - أحسن بوسقيعة، نفس المرجع، ص439.

يخالف الأوامر والنواهي التي جاء ذكرها في القانون، ففي جريمة الغش الجبائي المكلف بالضريبة عالم بأن السلوك الذي أتاه سواء كان إيجابياً أو سلبياً غير مشروع، وعلى الرغم من ذلك إتجهت إرادته من دون أي قيد على إتيانه ومباشرة أفعال الإحتيال التي مؤداها هو الوصول إلى التخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها¹.

3-2- القصد الخاص: ويفترض فيه إتجاه إرادة المكلف إلى التخلص من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً، بمعنى حرمان الإدارة الجبائية من تحصيل حقها². إذا فالمكلف بالضريبة لا يعاقب إلا في حالة إرتكاب جريمة الغش الضريبي بوعي وعن قصد بهدف التحايل على الإدارة الجبائية.

وقد قضى مجلس الدولة في هذا الشأن في قراره رقم 027482 المؤرخ في 2006/07/12 بأن البراءة من جرم الغش لا تعفي المكلف بالضريبة بتسديد ما في ذمته من ديون ضريبية وغرامات تأخير، كما أكد مجلس الدولة في قراره المؤرخ في 2006 رقم 33858 أنّ مجرد تناقض بين التصريحات الشهرية G50 والتصريحات السنوية للمكلف بالضريبة لا يعتبر مناورة تدليسية طالما أن المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة في هذه الحالة تسلط على المكلف بالضريبة جزاءات على النقص في التصريح³.

المطلب الثاني : أسباب الغش الجبائي

إنّ البحث عن أسباب نقشي ظاهرة الغش الجبائي ليس معناه تحديد كل الأسباب التي أدت إلى وجود الظاهرة، فهي كثيرة وتختلف من بلد إلى آخر بسبب إختلاف الأوضاع الداخلية لكل دولة وإختلاف التشريعات المالية، فقد يعتقد أنّ تبسيط النظام الجبائي سوف يقضي أو ينقص من الغش فهذا يعتبر إجراء ضروري لكن ليس كافي، بسبب وجود أسباب أخرى لا تقل أهمية منها المتعلقة بالجانب الإجتماعي والإقتصادي للمكلف بالضريبة.

يرى رئيس لجنة التوظيف التابعة للإتحاد الأوروبي أن السبب الحقيقي لنقشي ظاهرة الغش والتهرب الضريبي في دول الإتحاد الأوروبي هو إرتفاع العبء الضريبي على العامل

¹ - رومان مزيان، مرجع سابق، ص14.

² - ولهي بوعلام، مرجع سابق، ص22

³ - فنيش كمال، الغش والتهرب الضريبي والعقوبات المقررة، مجلة المحكمة العليا، مرجع سابق، ص51.

الأوروبي بسبب تسديده للضرائب بنسب مرتفعة من الأجر الذي يتقاضاه عن عمل قام به وهذا مقارنة مع العامل الأمريكي الذي يبقى له من دخله 80%، وعليه فنسبة الغش والتهرب الضريبي تكون أقل من 10% من إجمالي الناتج القومي في أمريكا وهي نسبة أقل من النسبة الأوروبية التي بلغت في دول الإتحاد الأوروبي بالمتوسط في حدود 16%، إلا أنّ هذا ليس السبب الوحيد بل هناك أسباب أخرى منها¹:

- الغموض في النظام الضريبي
- ضعف الوعي الضريبي
- ضعف الجزاء على المتهربين
- فقدان المرونة في تطبيق النظام الضريبي
- فقدان الثقة بين الإدارة المالية والمكلف
- سوء إستخدام حصيلة الضرائب
- الضغط الضريبي
- الوضعية الإقتصادية والسياسية للدولة
- الوضعية الإجتماعية
- عدم كفاءة الإدارة الضريبية

ويمكن تقسيم هذه الأسباب على النحو الآتي:

الفرع الأول: الأسباب المباشرة

من بينها أسباب متعلقة بالتشريع الجبائي، وأخرى متعلقة بالإدارة الجبائية في حد ذاتها من حيث قيامها بمهام تنفيذ القوانين الجبائية بواسطة الوسائل البشرية والمادية المتوفرة لديها وكيفية إتخاذها للإجراءات الملائمة للحد من الغش الجبائي ونجملها كآلاتي:

أولاً- الأسباب المتعلقة بالتشريع الجبائي

تفتقر أغلب الدول النامية إلى أنظمة ضريبية متطورة تستجيب لمقتضيات التنمية وإذا أخذنا حالة الجزائر نلاحظ أنه بعد الإستقلال وجد فراغ قانوني في كل المجالات لاسيما

¹- بوناظور بوزيان، مرجع سابق، ص ص18-19.

في المجال المالي، مما جعل النظام الجبائي الجزائري الموروث عن الإستعمار يتناقض والواقع الجديد للبلاد، وعليه قامت الجزائر بإحداث تغييرات في جميع التشريعات تدريجيا منها التشريع الجبائي ومحاولة تكيفها مع التحولات الجديدة¹.

فالدول النامية تعاني من تخلف التنظيم الهيكلي للنظام الضريبي بسبب عدم إكتماله الذي يؤدي إلى عدم مرونته والجهل به، وكذا عدم فعاليته والتعقيد في المعاملات الضريبية مما يتيح الفرصة للتهرب والغش من طرف الأفراد، ويرتبط تخلف التنظيم إلى حد كبير بعدم إستقرار التنظيم السياسي والإقتصادي والإجتماعي². فلاشك أنّ عدم الإستقرار هذا يؤدي إلى كثرة التعديلات في التشريعات الضريبية وهذا ما يصدق فعلا على النظام الجبائي الجزائري قبل إصلاحات 1991 إذ تميّز بتعقيدات كثيرة نذكر منها :

- التنوع في الضرائب وتعددتها، وهذا ما سمح للمكلف بإستغلال هذه الوضعية لتقديم تصريحات بأساس ضريبي يناسبه، وصعب من مهمة الأعوان الإداريين بتراكم الإجراءات والملفات المطلوبة من الممول أو المكلف بالضريبة.

- تعدد النصوص التشريعية وتعقدتها، فكما كانت صياغة النصوص التشريعية معقدة كلما كان القانون أقل وضوحا، مما أدى بالإدارة الجبائية إلى التدخل لمنح الإعفاءات والتخفيضات، إلى جانب التعقيد في النصوص نجد كثرة التعديلات والتغيرات التي تطرأ على القوانين، وهذا ما أدى إلى غموض دائم مما جعل المكلفين غير قادرين على مسايرة هذه التغيرات والقواعد المعمول بها إضافة إلى شعورهم بعدم الثقة في نصوص هذا النظام وهذا يدفعهم إلى التملص من دفع الضريبة³، فهذه التشريعات يمكن وصفها بعدم المرونة في حالة ما إذا لم تتماشى وإحتياجات النمو خاصة مع تغييرات هيكل النشاط الإقتصادي.

¹ - أوهيبي بن سالمة ياقوت، مرجع سابق، ص18.

² - غازي حسين عناية، النظام الضريبي في الفكر المالي الإسلامي، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2006 ص344.

³ - كحلة عبد الغني، تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي، مذكرة ماجستير، كلية الإقتصاد والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة المدينة، 2011-2012، ص60.

ولمحاولة تفادي هذه التعقيدات والإنقاص من ظاهرة الغش الضريبي، قامت الجزائر بإصلاحات جبائية حملت معها ضرائب جديدة وعدلت البعض منها بموجب القانون رقم 36/90 المؤرخ في 31 ديسمبر 1990 المتضمن قانون المالية لسنة 1991 وحاول المشرع بهذه الإصلاحات الجبائية الواسعة التخفيف من هذه التعقيدات فجاء بما يسمى بالضريبة على الدخل الإجمالي (I.R.G) وحلت محل الضرائب التي كانت سارية المفعول قبل 1991 وهي كمايلي:

- الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية.
- الضريبة على المرتبات والأجور.
- الضريبة الإضافية على الدخل.
- ضريبة المساهمة الزراعية الوحيدة.
- الضريبة على الأرباح غير التجارية.

وتم إستحداث هذه الضريبة الجديدة بموجب المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، ونشير إلى أنها تفرض على الدخل الصافي الإجمالي¹ (impôt sur le revenu global) فيتميز هذا الإستحداث في نظام الجباية بالخصائص التالية:

- بساطة الإجراءات التي أدت إلى إخفاء الضرائب المتعددة وخاصة منها الضريبة الإضافية على الدخل التي كان ينظر إليها المكلف كإزدواج ضريبي على أرباحه.

- توحيد المعالجة الجبائية على دخل الأشخاص الذين يمارسون أنشطة ومداخل متعددة.

- تقديم ملف واحد للإدارة الجبائية من طرف المكلف رغم تعدد أنشطته ورغم هذه الجهود المستمرة، تبقى التشريعات الجبائية غير مستقرة، ونقصد بذلك قوانين المالية لكل سنة والقوانين التكميلية لها حيث أن التغييرات الطارئة عليها سنويا تجعلها تتسم بالغموض في فهمها، ويتجلى ذلك في العدد الهائل من قضايا المنازعات التي تدخل فيها الإدارة الجبائية

¹ - ناصر مراد، تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 25، العدد 2009، ص181.

سنويا مع المكلفين بالضرائب، ومن الإجراءات الجديدة التي جاءت بها التشريعات الجبائية والخاصة بمحاربة الغش الضريبي نذكر منها:

- تعميم استعمال رقم التعريف الإحصائي (numéro d'identification statistique) المنصوص عليه بموجب المادة 110 من قانون المالية 1992 ولم يدخل حيز التنفيذ إلا تدريجيا، وأصبح تطبيق هذا الإجراء عاما وفقا للمرسوم التشريعي رقم 01-94 الصادر بتاريخ 10 جانفي 1994¹. وهذا الترقيم يعوض ما كان يسمى سابقا برقم التعريف الجبائي (le numéro d'identification fiscal) أو رقم البطاقة الجبائية، وقد أسس من أجل تسيير واستغلال سريع للمعلومات الضرورية لمعالجة قضايا الغش وفرض قانون المالية لسنة 2002 هذا الترقيم على كل شخص طبيعي أو معنوي يقطن بالجزائر أو خارجها ويمارس نشاطا تجاريا، حرفيا، أو حر، ومن بين الوثائق المعنية بهذا الترقيم الإحصائي نجد الفواتير البطاقات التجارية، إيصالات التسليم والإرسال المستعملة في التصريحات المقدمة من المكلفين لإدارة الضرائب². نلاحظ إذن أن التشريعات الجبائية هي دائما في تغير وذلك بهدف التخفيف من ظاهرة الغش وما تسببه من آثار على النفقات العامة.

نشير إلى أنه في غياب هذا الترقيم الإحصائي يفقد المكلف الاستفادة من التخفيض المقرر قانونا، وهو مقدر ب 40% بالنسبة للرسم على النشاط المهني، ومن الإجراءات الجديدة التعديلات الواردة على نص المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة حيث حددت ماهية الطرق التدليسية والتي من خلالها ترفع الزيادة قانونا بالنظر إلى مبلغ الحقوق المتملص منها³.

إذن يمكن القول بأن القانون الجبائي لم يتميز بما تمتاز به القوانين الأخرى من عمومية وديمومة ومساواة لأنه غالبا ما تختلف الضريبة من شخص إلى آخر، كما أنه

¹ - Lettre de D.G.I, n°1, Novembre 2001 نقلا عن أوهيب بن سالمة ياقوت، مرجع سابق، ص 19.

² - المادة 176، 224، 159 ف2 من ق.ض.م المعدل، المادة 176 المعدلة بموجب المادة 3 من ق.م 2002، المادة 224 المعدلة بموجب المواد 3 و8 من ق.م 2002 والمادة 12 من ق.م 2005 والمادة 19 من ق.م 2007 والمادة 18 من ق.م 2009.

³ - المادة 193 ق.ض.م.ر.م، معدلة بموجب المواد 17 من ق.م لسنة 1996 و10 من ق.م لسنة 2000 و38 من ق.م لسنة 2001 و6 من ق.م لسنة 2002 و12 من ق.م لسنة 2006 و8 من ق.م لسنة 2012.

متغير حيث ما كان خاضعا للضريبة بالأمس يصبح اليوم معفيا منها، كما أن القوانين الجبائية تفرض من طرف الدولة ولفائدتها فهذا ما يبرر إنعدام العدالة في القوانين الجبائية ويقصد بالعدالة هو التوزيع العادل للأعباء الضريبية بين أفراد المجتمع، حيث يؤدي إنعدامها إلى عدم التساوي في تحمل الأعباء والتعسف في التحصيل¹.

ثانيا - الأسباب المتعلقة بالإدارة الجبائية

تعددت الأسباب الإدارية التي من شأنها تشجيع ظاهرة الغش الجبائي، فمن جهة تعاني الإدارة من نقص في الإمكانيات المادية والبشرية رغم مجهوداتها المتواصلة للتحكم في ذلك، ومن جهة أخرى تميز النظام الجبائي خاصة قبل الإصلاحات الأخيرة ببعض التعقيدات الواضحة وعدم الإستقرار والغموض، وقد زاد من حدة عجزه أساليب العمل القديمة المستعملة في تطبيقه.

للإدارة الجبائية دور فعّال في المنظومة الجبائية، فهي تمثل السلطة التنفيذية التي يقع على عاتقها عبء وضع القوانين موضع التطبيق السليم بما يكفل حماية القانون وحسن تطبيقه، فهي الوسيط بين المكلف بالضريبة وبين السلطة التشريعية الجبائية وهذا بتطبيقها الأمثل والصارم للنصوص والقوانين وفرضها بصفة قانونية وإلزامية على المكلف، وبالتالي فالنظام الجبائي الأحسن تصورا لا تكون له قيمة إلا بفضل الإدارة التي تحسن تطبيقه، فإذا كانت هذه الإدارة ضعيفة الكفاءة والنزاهة سهلت التهرب والغش الجبائي ويرجع أساسا عدم كفاءة الإدارة الجبائية إلى ضعف الإمكانيات والوسائل المادية، بالإضافة إلى نقص اليد العاملة الفنية، زيادة على وجود ظاهرة خطيرة تهدد وجود الإدارة الجبائية والتي ترتبط بالجانب الخلفي لموظفيها والتي تتمثل في الرشوة والتي تتدرج ضمن الفساد الإقتصادي ومثال ذلك ما كشف عنه تقرير المفتشية العامة للمالية الخاص بإجراءات تقييم ومراقبة مكافحة التهرب الضريبي والمخالفات الشبيهة على مستوى الإدارة الجبائية من تجاوزات خطيرة من الناحية الإجرائية والتنظيمية على مستوى إدارة الضرائب بولاية البليدة التي تعتبر من أهم الأوعية الجبائية على المستوى الوطني، حيث يشير التقرير إلى أن التحقيقات تمت

¹ - غازي حسين عناية، مرجع سابق، ص 344.

بناءً على تقارير من مؤسسة "كرامس" تضمنت تفاصيل موثقة حول التجاوزات التي تعرضت لها من طرف بعض موظفي مصالح الضرائب، وتضمن التقرير 16 ملف فساد وتهرب وغش ضريبي، حيث تم ملاحظة وجود إستغلال متقدم للنفوذ، حيث تم توجيه عمليات تصحيح ضريبي لبعض الشركات بطريقة مزاجية ضد شركات أخرى¹، فالإدارة الجبائية الجزائرية تعاني من قلة الأداء الفني وبعيدة كل البعد على المعايير الدولية²، ومن أسباب ذلك مايلي:

- غياب المفاهيم الحديثة في تسيير الإدارة الجبائية مثل روح التسويق، العلاقات العامة التسيير بالأهداف، إلى غير ذلك.
- غياب الجهود الفعلية للتعريف بالنظام الجبائي عبر وسائل الإتصال المختلفة بغية نشر الوعي الجبائي لتفادي عدم التحضر الجبائي للمكلفين.
- ضعف التكوين في المجال الضريبي، والإعتماد الكلي على مضامين النظام الجبائي الفرنسي دون سواه.
- سيادة الأساليب الكلاسيكية في معالجة الملفات الإدارية، إذ لازلت أغلب المصالح تعتمد على الطريقة اليدوية البطيئة.
- ضعف النظام المعلوماتي في تسيير المادة الجبائية أو المعلومة الجبائية.
- عدم قدرة إدارة الضرائب إعتماذ فكرة الزبونية في علاقاتها مع المؤسسات، إذ لازلت ترى في كل مؤسسة خاصة إن لم تكن عمومية محتالا ضريبيا محتملا، ومن هنا كانت العلاقة تصادمية ومبنية على الشك³.

¹ - كريم جودي، تقييم ومراقبة إجراءات مكافحة التهرب الضريبي والمخالفات الشبيهة على مستوى الإدارة الجبائية، تقرير المفتشية العامة للمالية، موقع جريدة الشروق أون لاين، بتاريخ 19-03-2014.

² - ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص 18.

³ - ولهي بوعلام، مرجع سابق، ص 28-29.

الفرع الثاني: الأسباب غير المباشرة

نعني بالأسباب غير المباشرة تلك التي تتصل بالمكلف ذاته ونظرته للضريبة وإستعداده لتقبل فكرة مشاركته في أعباء الدولة وكذلك الأسباب الإقتصادية سواء تعلقت بالمكلف أو بالوضع العامة للدولة نبينها فيمايلي:

أولاً- الأسباب المتعلقة بالمكلف بالضريبة

يعتبر سلوك المكلف وتصرفاته من الأسباب الرئيسية لزيادة الغش الضريبي أو نقصه حيث أنه كلما زادت درجة وعي الجبائي لديه كلما قلّ الغش، وكلما كان الوعي ضعيفا كان الباعث النفسي للغش قوي وملموس، ويقصد بالوعي مدى قناعة المكلف بتسديد ما عليه من إلتزامات إتجاه الدولة وشعوره بتحمل المسؤولية في الأعباء العامة¹، ومعرفته مدى أهمية هذه الإقتطاعات في تحقيق المصلحة العامة، كما أنّ إنعدام الثقة لديه بكل ماله صلة بالسلطة أو الدولة على أساس أنّ هذه الاخيرة غالبا ماتكون غائبة في مواجهة الإنحرافات السائدة في المجتمع كعدم التصدي لظاهرة الرشوة ويقول A.Margairaz في هذا الشأن أنّ "رد فعل المكلف إتجاه الضريبة مشروط بحالته المعنوية والتأديب الجبائي، فكلما ضعفت معنوياته كلما كان ميله إلى التخلص من الضريبة قويا ويكون ذلك بطريقة شرعية أو غير شرعية"².

كما تلعب العوامل النفسية دورا هاما في التهرب من الضريبة فكلما زاد الوعي المالي ضعف الباعث عن التهرب، وبالعكس كلما ضعف الوعي المالي كان الباعث النفساني على التهرب من الضريبة قويا وملموسا. ويعتقد باهر محمد عتلم" أنّ الوعي الضريبي يعتبر أقلّ تقدما من الوعي القانوني، بمعنى أنّ الممول عندما يخالف القوانين الضريبية لا يشعر أنّه يرتكب إثما في حق المجتمع كشعوره عندما يقتل أو يسرق غيره" وهذا "العصيان" كما يسميه G.Ripert لدى الأفراد إتجاه الضريبة يكمن أساسا في ثلاثة أسباب³:

¹ - غازي حسين عناية، مرجع سابق، ص 344.

² - أوهيب بن سالمة ياقوت، مرجع سابق، ص 22.

³ - رجال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، رسالة ماجستير في العلوم الإقتصادية، جامعة ورقلة، 2006-2007، ص 77.

- التخوف من الإدارة العامة وعجزها أمام الآفات المنتشرة، والإعتقاد أن شغل الدولة الوحيد يتمثل في إقتطاع الضريبة منهم.
- الإستعمال العشوائي لأموال الدولة في إنجازات ضخمة لا ضرورة لوجودها لأنها ليست من الأولويات.
- ضعف الشعور بالواجب الجبائي، وهو يتمثل في عدم وفاء المكلف بدفع الضريبة للدولة ومن ثم تحقيق المنفعة العامة، وهذا السلوك السلبي يجعل المكلفين على إعتقاد أنه يمكن لهم الإستغناء عن الدولة في إستغلال أموالهم وأنهم أولى بتسييرها فيفضل المكلف الإستمتاع والإنتفاع بالأرباح لوحده¹.

ثانياً - الأسباب الإقتصادية

للإعتبرات الأقتصادية آثارا هامة في إتساع نطاق الغش الجبائي، فمن جهة الحالة الإقتصادية والقدرة المالية للمكلف بالضريبة تتحكم عادة في تصرفاته إزاء الضريبة، كما أن للظروف الإقتصادية دورا في تشجيع هذا الأخير على الغش والتهرب، فعندما يكون المكلف في وضعية إقتصادية مزدهرة فإنه لا يخشى تبعات أي ضريبة، بينما يحدث العكس عندما يكون المكلف في وضعية إقتصادية متأزمة تجعله يحاول التخلص من العبء الضريبي ليستفيد من المبلغ الذي إستبقاه في حوزته لمواجهة الظروف الإقتصادية، لهذا نجد أن الغش الجبائي في الدول المتقدمة منخفض مقارنة بالدول النامية نظرا لإرتفاع العائد المالي لدى الأفراد، هذا بالإضافة إلى الحالة الإقتصادية للدولة والتي تؤثر فيها مختلف التغيرات والتقلبات (أزمات، إزدهار، نقص الموارد) فإنه تبرز على إثرها ظاهرة الغش الجبائي، إذ أنه في حالة اليسر الإقتصادي للدولة تكون آثار الضريبة على الأفراد بسيطة بسبب إرتفاع قدرة الأفراد الشرائية وفي هذا تشجيع ملح للعدول عن دفع الضريبة، أما في حالة نقص الموارد المالية والمترتبة عن سوء تنظيم الإقتصاد وعدم توازن موارد الدولة الخارجية مع أعبائها ولجوءها المتزايد إلى الإستدانة الخارجية لتغطية نفقاتها المتزايدة إضافة إلى إستعمال طريقة

¹ - كحلة عبد الغني، مرجع سابق، ص60.

الإصدار لمواجهة العجز في الميزانية، وما ينجم عنه من تضخم متصاعد يسمح بتشكيل مجمع ثروة يفلت من الضريبة، وهذا ما يعرف بالسوق الموازية، الذي يؤدي إلى إستمرارية وزيادة حجم التهرب من دفع الضريبة، وذلك بسبب عدم ضبط السوق للسلع والخدمات وكذلك عدم ضمان حرية المنافسة التي تعتبر من أهم شروط شفافية المعاملات، وبالتالي مبالغ هامة تتداول بحرية دون خضوعها للمنطق العام للسياسة الإقتصادية، ولا يمكن للدولة محاربة هذا القطاع كلية لأنه يساهم في إمتصاص نسبة البطالة، وكذا التخفيف من بعض الضغوط الإجتماعية¹.

المبحث الثاني: طرق وآثار الغش الجبائي

يأخذ الغش الجبائي عدة طرق وأساليب للتملص من دفع الضريبة، وفي الواقع لا يمكن حصر كل هذه الطرق حصرا شاملا، فالباب في هذا المجال مفتوح أمام المكلفين في إبتكار عدة طرق سعيا منهم للتخلص من أعباء الضريبة وهذا يكون بالتلاعب في العمليات الحسابية، حيث يعمل المكلفون على تخفيض الإيرادات من جهة وتضخيم التكاليف من جهة أخرى أو عن طريق القيام بإستغلال الثغرات القانونية والعمليات المادية أي إيجاد أوضاع قانونية مخالفة تنتج عنها آثار سلبية حيث تؤدي إلى تخفيض الإيرادات العامة وبالتالي الإضرار بالخزينة العمومية، وماينجم عنه من عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على الوجه الكامل بالإضافة إلى هذا، فإنّ له آثار على عدة جوانب ونواحي أخرى المالية منها والإجتماعية والإقتصادية.

¹ - ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص 20.

المطلب الأول: طرق الغش الجبائي

بالرجوع إلى التشريعات الجبائية نجد أن المشرع لم يتطرق إلى تعريف طرق الإحتيال والتدليس على غرار القانون المدني والفقهاء حيث يعرف القانون المدني التدليس في المادة 86 الفقرة الثانية على أنه "...السكوت عمدا عن واقعة أو ملاحظة، إذا ثبت أن المدلس عليه ما كان ليبرم العقد لو علم بتلك الواقعة أو هذه الملاحظة" أو ما جاء به بعض الفقهاء فإن المقصود بطرق الإحتيال هو الإخلال بواجب الصدق الذي فرضه القانون على الملتزم بالضريبة في الإقرارات والأوراق التي يقدمها إلى الإدارة الضريبية.

لقد أوضح المشرع الجزائري المقصود بالطرق الإحتيالية، وهذا بإشارته إلى الأعمال التي يعتبرها طرقا إحتيالية، حيث أوردت المادة 533 من ق.ض.غ.م ستة أعمال إعتبرتها طرقا إحتيالية وهو نفس العدد الذي أوردته المادة 118 من ق.ر.ر.أ.ع كما نصت المادتين 193 و 407 من ق.ض.م.ر.م على ستة صور للغش الجبائي، وهو نفس العدد الذي أوردته المادة 34 الفقرة الثالثة من ق.ط وكذا المادة 119 فقرة واحد من ق.ت.

وبتصفح هذه المواد القانونية يمكننا فهم نية المشرع منها وهو تعداداً وليس حصراً لهذه الطرق، حيث ترك المشرع لأعوان الإدارة الجبائية السلطة التقديرية في إستنتاجها، ولقد تنوعت أساليب الغش الجبائي وإختلفت بإختلاف النشاط الممارس، وبشكل عام يمكن أن يتم بطريقتين طريقة تخفيض الإيرادات وطريقة تعظيم التكاليف، وهذا ما يطلق عليه التحايل المحاسبي وقد يلجأ المكلف بالضريبة إلى تغيير الطريقة القانونية للتسجيل إلى وضعية مخالفة تماماً لها وهذا ما يطلق عليه التحايل عن طريق عمليات مادية وقانونية.

الفرع الأول: التحايل عن طريق المعاملات المحاسبية

يستطيع المكلف أن يتهرب من دفع مستحقاته إتجاه الدولة عن طريق العمليات المحاسبية يحاول فيها مطابقة الوثائق المحاسبية مع ما هو مسجل في الدفاتر المحاسبية وبما أنّ معظم التشريعات الضريبية قائمة على أساس الإقرار أي إلزام المكلف بتقديم تصريح على أرباحه لمختلف الأنشطة التي يمارسها، فإنه من البديهي أنّ معظم البيانات اللازمة لهذا التصريح يوفرها النظام المحاسبي الذي يعد نظام قياس وإتصال يعمل على تبويب وتسجيل

العمليات المالية التي تقوم بها الوحدة وإعطاء بيان دوري للجهات المعنية بنتائج نشاطها الفعلي، ومع إفتراض جزء من تضامن المواطن إتجاه الإدارة الجبائية، فإنّ المكلف يسعى دوماً لإدخال تغييرات ولو طفيفة على ملفه خاصة من الجانب المحاسبي، ويبقى أنّ ممارسة الغش تمتد من التخفيض في مبلغ المبيعات أو الإستيراد بدون تصريح، إلى إهمال تسجيل الإيرادات مروراً بتضخيم أرقام التكاليف القابلة للخصم¹.

وباعتبار المحاسبة هي القاعدة بالنسبة للإدارة الجبائية لقيامها بالرقابة، وهذا بمقارنة التقارير الواردة إليها والوثائق المحاسبية وبين ما قدّمه المكلف من الوثائق التي يستعملها كإثبات لمختلف تصريحاته وفي الوقت ذاته يمكنه إستخدامها لتضليل الجهاز الضريبي، كما تعد دليل ضده إذا شابها الغموض والتناقض.

أولاً- تخفيض الإيرادات

إنّ تخفيض الإيرادات أو النواتج هو شكل كلاسيكي للغش الجبائي ويتمثل في عدم إجراء التسجيل المحاسبي بصفة كئيّة أو جزئية للنواتج المحققة، وهذه الطريقة يعتمدها المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي الذين هم مجبرين على مسك محاسبة حقيقية، حيث يصرح بأرباح أقل بكثير مما هو عليه فعلاً، فيحرم بذلك مصالح الضرائب من أوعية ذات قيم معتبرة، ويظهر هذا التخفيض عن طريق الشراء بدون فواتير ونقداً، أي أنّ عمليات البيع لا تتم عن طريق الحسابات المصرفية لكل من المورد والزبون مع إمكانية مرورها بالمؤسسات المصرفية²، وهذا ما يؤدي إلى تسجيل عمليات بيع أقل بكثير مما هو محقق فعلاً، ويمكن الإستدلال بالمثل التالي: بيع منتج "أ" ب : 8000 دج للوحدة وتسجيله في الدفتر بسعر 5000 دج، إذا كانت كمية المنتج المباع هو 1000 وحدة فالفرق مقدر ب 3.000.000 دج لا يظهر في المحاسبة وبالتالي لا يخضع للضريبة³. وهكذا تبرز قدرة

¹ - بولوخ عيسى، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، رسالة ماجستير في العلوم الإقتصادية، جامعة باتنة، 2003-2004، ص 10.

² - المؤسسات المصرفية لها سجلاً خاصاً بالتحويلات التلغرافية، تمكن الزبون من إرسال تحويل الأموال من البنك بالولاية التي يقيم بها إلى بنك المورد بولاية أخرى دون مرور هذه المبالغ على حساب الطرفين ويتم قبضها بإظهار بطاقة الهوية .

³ - رومان مزيان، مرجع سابق، ص 8.

المكلف على تشويه الحقائق إنطلاقاً من التصريح مستعملاً طريقة البيع بدون فواتير لمسح آثار العملية المحققة أو تحرير فواتير وهمية قابلة للإسترجاع أو فواتير الطريق يظهرها الزبون في حالة طلبها من طرف مصالح الرقابة أو الدرك الوطني خلال تنقله في الأسواق والمدن، وعند إجراء عملية شراء جديدة يعيد الفواتير للمورد ويحصل على فواتير وهمية جديدة بكميات وتواريخ وأصناف حقيقية، كما قد يقوم المكلف بتسجيل قيمة المبيعات بأقل من أسعارها الحقيقية وهذا مع موافقة الزبون بذلك لكونه يعيد بيعها بأسعارها الحقيقية مع إصدار فواتير هو الآخر للزبون الثاني بقيم أقل وهذا مع موافقة هذا الأخير أيضاً.

أتاح المشرع للمكلف حسم الأعباء المباشرة والحقيقية التي تتحملها المؤسسة من خلال نشاطها ضمن شروط محددة مسبقاً من أجل تحديد الأسس الخاضعة للضريبة، وتكون هذه الأعباء مدعمة بوثائق تبريرية وفي حدود السقف المحدد جبائياً لبعض التكاليف والشروط هي¹ :

- أن تكون النفقة متعلقة بنشاط المؤسسة .
- أن تكون موظفة لصالح المؤسسة.
- أن تُحمّل خلال السنة المالية (داخل الدورة).
- أن تكون مبررة بوثائق رسمية.

شريطة إثباتها في حدود نسبة 10% من رقم أعمال السنة المالية بالنسبة للأشخاص المعنويين أو الأشخاص الطبيعيين في حد أقصاه ثلاثون مليون دينار جزائري.

ثانياً - تضخيم النفقات

من أبرز الطرق وأكثرها إستعمالاً في الغش الجبائي هي تضخيم النفقات أو التكاليف وبالتالي تقليص الربح الحقيقي الذي يؤدي بدوره إلى إخفاء جزء كبير من الوعاء الضريبي ويعمل على تضخيم هذه الأعباء عن طريق تسجيل أجور عمال وهميين، أو تضخيم قيمة فواتير المصاريف المتنوعة أو الاستعمال المضاعف لها أو حساب قيمة الإهلاك بطرق

¹ - المادة 169 ف 2 ق.ض.م.ر.م.

مخالفة للقانون كإهلاك إستثمارات قديمة إنتهت فترة إهلاكها أو حساب الإهلاك للرسم على القيمة المضافة.

1-المستخدمين الوهميين

يقوم المكلف بتقييد أجور ورواتب مستخدمين لا وجود لهم على أرض الواقع، هذه الرواتب والأجور المسجلة وهميا تسمح بتضخيم الأعباء التي تؤدي إلى تقليص نسبة الضريبة، كما يمكن تسجيل هذه الأجور بشكل مفرط لأشخاص يؤدون أعمال ثانوية¹.

2- النفقات والمصاريف غير المبررة

إنّ الأعباء العامة القابلة للخصم هي جميع النفقات أو المصاريف المباشرة التي تدخل في عملية الإنتاج والتي سمح المشرع بخصمها مثل²:

- المبالغ المخصصة للإشهار المالي والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية.
- ترميم المعالم الأثرية والمناظر التاريخية المصنفة وتجديدها ورد الإعتبار لها وتصليحها وتدعيمها وإصلاحها وترقيتها.
- ترميم التحف الأثرية والمجموعات المتحفية وحفظها.
- لذا من السهل إدخال أعباء إضافية إلى النفقات الموجودة الحقيقية مثلا كتحميل:
- مصاريف صيانة سيارة أو منزل خاصة بصاحب المؤسسة.
- تكاليف الهاتف أو الكهرباء أو تكاليف أخرى شخصية.
- شراء مواد ولوازم بمبالغ مرتفعة جدا ومبالغ فيها.
- المبالغة في تقديم المكافآت.
- قيام مسؤولي المؤسسة بعطلة إلى الخارج مسجلين ذلك على حساب المؤسسة موهمين بأنها تدخل في إطار النشاط العادي للمؤسسة.
- تضخيم مبالغ الإشهار والتمويل والدعاية.

¹ - رجال نصر، مرجع سابق، ص 62.

² - المادة 169 ف2 من ق.ض.م.م.

3- تطبيق الإهلاك

تعتبر الإهلاكات من بين تكاليف الإستغلال القابلة للخصم كبقية التكاليف الأخرى فهي أحد العناصر المكونة للربح الخاضع للضريبة، والإهلاك هو تناقص القيمة التجارية الذي يصيب الموجودات الثابتة للمؤسسة في فترة معينة بفعل الزمن أو الإستغلال، بمعنى هو الإثبات المحاسبي للتدني الذي يحدث في قيمة الإستثمارات بفعل الإستعمال والتقدم¹ وبعبارة أخرى هو يمثل القيمة المفقودة تدريجيا للموجودات الثابتة أي الأصول المملوكة للمؤسسة والمتمثلة في المباني والعقارات والتجهيزات ووسائل النقل ومعدات المكاتب، لذلك فهو من الناحية المحاسبية عبئا نظريا تتحمله المؤسسة، لهذا فإنّ المشرع سمح للمكلف بالضريبة خصمه من الأرباح المحققة مقترنا في ذلك بالشروط التالية :

- الإهلاك يمس الأصول الثابتة.
- أن تكون هذه الأصول محل استغلال.
- لا تتجاوز مجموع الإهلاكات القيمة الإسمية للأصول.
- أن تقيد الإهلاكات محاسبيا.

تخصص كل نوع من الضريبة على حدى، فمثلا في مجال الضريبة على الدخل يقوم المكلف بإخفاء حساب الإهلاك على أساس السعر بما فيه الرسم، رغم أن القانون يلزم بحسابه على أساس قيمة الإهلاك = (ثمن الشراء - الرسم على القيمة المضافة) × عدد السنوات، أي على أساس سعر الشراء أو سعر التكلفة دون الرسم على القيمة المضافة. أو تساوي = (ثمن الشراء - الرسم على القيمة المضافة) × معدل الإهلاك. أي أن متوسط الإهلاك يحسب الثمن خارج الرسم. ويحسب على أساس المبلغ بكل الرسوم إذا كان الرسم على القيمة المضافة غير قابل للإسترجاع²، والمكلف يعمد دوما إلى مخالفة هذه الشروط ويستعملها كثغرة للغش.

¹ - رومان مزيان، مرجع سابق، ص9.

² - المادة 141 ف 3 و المادة 174 من ق.ض.م.ر.م.

كما يعمل على مواصلة حساب الإهلاك لأصول تم التنازل عنها أو بيعها أو أصبحت عبارة عن خردة، ويمكن الإشارة إلى أن هذه التقنيات هي على سبيل المثال لا على سبيل الحصر لأنه توجد طرق أخرى مستعملة لتخفيض بعض من إيرادات أو التضخيم من التكاليف التي تضمن له معدل ربح صافي في حدود المعقول، أما في حقوق التسجيل فيقوم المكلف بالتخفيض من قيمة العقار المتنازل عنه.

الفرع الثاني: التحايل عن طريق العمليات المادية والقانونية

بالإضافة إلى النوع الأول من الممارسات غير القانونية الذي يعتمد على التلاعب بالحسابات وتضليل الإدارة الجبائية عن القيمة الحقيقية للربح الصافي، وبالتالي الخضوع إلى ضريبة أقل نجد نوع آخر من أنواع الغش، والذي يعتبر أكثر دقة وتنظيم حيث يتمتع المكلف في هذه الحالة عن التصريح بجزء أو بكل أمواله ومنتجاته وكذلك المواد الأولية في التصريح المقدم للإدارة الجبائية، كما يمارس في الخفاء أنشطة من المفروض خضوعها قانونيا لضرائب معينة، ويقوم بذلك بعملية إخفاء مادية، ومن جهة أخرى يمكن أن ينصب التحايل في قالب قانوني حيث أن المكلف لا يخرج عن القانون لكنه يتحايل فيه حتى يستفيد من وضعية أكثر إمتيازاً تسمح له أن يخضع لضريبة أقل، ومن هنا يمكن تقسيم الأساليب التي يعتمد عليها المكلف لغرض الغش إلى نوعين:

أولاً: التحايل عن طريق العمليات المادية

إن صورة الغش عن طريق العمليات المادية تكمن في إخفاء المكلف لمشتريات من بضائع ولوازم، ويعد من أخطر أنواع الغش الجبائي لمساهمة في إرساء دعائم الإقتصاد السري أي ظهور السوق الموازية التي يتم فيها تبادل المواد والسلع بعيدا عن كل مراقبة من طرف الإدارة الجبائية حيث تواجه هذه الأخيرة صعوبات لإخضاع هذه المبادلات للضريبة ومن بين التقنيات الأكثر إنتشارا وشيوعا في ميدان الغش عن طريق العمليات المادية تلك التي تستعملها المصانع والورشات الخاصة.

وقد تناول المشرع هذه الصورة من الغش في عدة نصوص ففي المادة 193 الفقرة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والمادة 118 الفقرة الأولى من قانون الرسوم على رقم الأعمال والمادة 533 الفقرة الأولى من قانون الضرائب غير المباشرة نص المشرع على أن

الإخفاء من قبل أي شخص لمنتجات تطبق عليها الضرائب أو الرسوم يعد من قبيل طرق الإحتيال وقد يكون الإخفاء جزئياً أو كلياً ونوضح هذا فيما يلي :

1- الإخفاء المادي الجزئي

تتجه نية المكلف في الإخفاء إلى التخفيض من عبء الضريبة دون التخلص منها كلياً، ويتحقق هذا بإعتماده على إعلان قيمة أقل من القيمة الحقيقية للمادة الخاضعة للضريبة وهذا تهرباً من دفعها جزئياً فمثلاً: مؤسسات كثيرة تصرح بخسارة معتبرة نتيجة المخلفات والنفايات الصناعية في حين أن جزء كبير من هذه النفايات يعاد إستغلالها من جديد أو تساهم في صناعات أخرى¹. كما يستطيع المكلف الغش عن طريق التصرف في جزء من أمواله إلى الورثة قبل وفاته وإخفاء بعض أموال الشركة خاصة المنقولة منها ووضعها في خزنة إحدى البنوك، وبعد الوفاة يستولي الورثة على كل مافي الخزنة من أموال دون إبلاغ الإدارة الجبائية بذلك ومن صور هذا الإخفاء نجد²:

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

2- الإخفاء المادي الكلي

يحدث هذا الإخفاء عندما يسعى المكلف إلى التملص كلياً من دفع الضريبة عن طريق ممارسة أنشطة دون أن يكون للإدارة الجبائية علم بها، وهذا يكون بإمتناع المكلف التصريح بها مستغلاً في ذلك نقص الرقابة من طرف الإدارة الجبائية حيث يقوم بإنشاء وحدات وإقامة مصانع صغيرة في مناطق أهلة بالسكان وكذا محلات لإيداع البضائع، وهناك يتم الإنتاج والبيع دون فوترة من غير ترك أي أثر لذلك، وهو ما يعبر عنه بعدم التصريح بالنشاط أو الوجود.

¹ - عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص 106.

² - رجال نصر، مرجع سابق، ص 65.

ويساهم هذا النوع من التحايل بطريقة مباشرة في إرساء اقتصاد خفي غير شرعي في ظروف سرية من خلال السوق السوداء، ويرجع ذلك لغياب الرقابة الجبائية في مواجهة هذا النوع من الغش نظرا لما يعترض الإدارة من صعوبات في إخضاع التبادلات التي تتم في السوق السوداء للضريبة¹.

ثانيا: التحايل عن طريق العمليات القانونية

وقد عرف بأنه الإخفاء القانوني، وهو العملية التي يتم من خلالها خلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية، أو إيجاد حالات قانونية تسمح للمكلفين بالاستفادة من مزايا وهم أساسا ليس لهم الحق فيها، حيث يتمثل في الإلتجاء إلى بعض الطرق الإحتيالية يحقق بها الجاني غرضه في التخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها، وهذا بإخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة أو إخفاء اعتماد بيانات غير صحيحة إذا إفترض القانون صحة ما ورد في إقرارات وأوراق المكلف، وتعتبر هذه الطريقة أكثر تنظيما وتتمثل في إستغلال القانون أو الثغرات الموجودة فيه للتخلص من الضريبة عن طريق الإستعانة بمستشارين قانونيين ومختصين².

ويتحقق الإخفاء بالتزوير المادي أو المعنوي في البيانات التي يثبتها الممول في إقراراته أو دفاتره وأن تتعلق بوعاء الضريبة، ومثال ذلك إصطناع مستند يفيد أن البضائع التي في حوزة التاجر سلمت إليه على سبيل الأمانة، ويتحقق الإخفاء كذلك بوقائع سلبية كإسقاط عناصر الإيرادات أو إغفال قيد بعض المبيعات، وأسلوب التحايل القانوني يأخذ مظهران:

- التلاعب في تكييف الحالات القانونية.

- الإستناد إلى عمليات وهمية حيث يعتمد المكلف بالضريبة إلى إنشاءها خلافا للحقيقة.

1- التلاعب في تكييف الحالات القانونية

يعتمد المكلف في هذا النوع إلى التغيير في وضعية قانونية خاضعة للضريبة وتزييفها مما يجعلها معفاة من الضريبة أو بأقل من الضريبة الخاضعة لها أصلا، ومثال ذلك هو تحقيق المكلف لعدة مداخل ويقوم بالتصريح بها في عناوين مختلفة لإخضاعها

¹ - عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص107.

² - بوالخوخ عيسى، مرجع سابق، ص14.

لمعدلات منخفضة، وكذلك في عقد الهبة حيث يصرح المكلف على أنه عقد صوري وليس عقد هبة حتى لا يدفع رسوم التسجيل المقررة في التركات والهبات فالعقد موجود وليس وهمي إلا أنه غش في تكييفه¹.

كما يعتبر المكلف الذي يقوم بتنظيم إعساره خلافا للواقع للحيلولة دون تحصيل الضرائب والرسوم المستحقة مرتكبا لجريمة الغش الجبائي وهذا ما جاءت به بعض النصوص الضريبية كالمادة 407 الفقرة الثانية من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 118 الفقرة الخامسة من قانون الرسوم على رقم الأعمال والمادة 34 من قانون الطابع والمادة 119 من قانون التسجيل، فهاته المواد كلها نصت على تجريم تنظيم الإعسار.

2- العمليات الوهمية

يعد هذا النوع من أخطر مظاهر الغش حيث يقوم المكلف بإخفاء جزء من أملاكه من مخزون وأرباح تكون عادة خاضعة للضريبة، وهي ظاهرة مرتبطة غالبا بحقوق الملكية أين يعتمد الورثة عدم الإعلان عن جزء من الأملاك الخاضعة للضريبة أو الإقنطاع². ومن أبرز التقنيات المستعملة هي استعمال وثائق وفواتير مزيفة أو صورية كأن يمارس الجاني نشاطا تجاريا أو صناعيا مستعملا سجلا تجاريا لشخص متوفى أو عديم الأهلية أو غير موجود أصلا، أو أن يقدم المكلف بالضريبة ووثائق تجارية تحتوي على عمليات وهمية تبرم مع مؤسسات حقيقية والتي تسترجع مبالغ الرسوم على القيمة المضافة على الأرباح الخاضعة للضريبة الموجودة في الفواتير الوهمية وهو ما يسمح للمكلف الحصول على تعويضات عن رسوم لم يسبق له دفعها للخرينة العامة³. كما تخفف من حجم الربح الخاضع للضريبة نظرا لما تحمله الفواتير من مبالغ باهظة، وتعد هذه الطريقة من أبرز ماوصل إليه المكلف حيث ينشأ عنها حالة قانونية ظاهرية مختلفة عن الحالة القانونية على إثر عملية وهمية أو تكييف خاطيء لحالة ما.

¹ - أوهيب بن سالمه ياقوت، مرجع سابق، ص 58.

² - بوالخوخ عيسى، مرجع سابق، ص 14.

³ - المادة 118 من ق. ر. ر. أ.

* بالإضافة إلى الطرق المذكورة توجد طرق أخرى ومعايير لتصنيف الغش الجبائي تتمثل في:

- قبل فرض الضريبة:

- حيث يقوم المكلف بالغش الجبائي قبل التصريح بنشاطه أصلا كأن يقوم مثلا ب:
- التصريح بنشاط أو أسماء أشخاص متوفين، عجزة، ذوي إحتياجات خاصة، وغيرها.
- التصريح بعناوين مختلفة لمقر المؤسسة، أو عناوين وهمية.
- التصريح بنشاط معين ومزاولة نشاط آخر.

- بعد فرض الضريبة:

من بين الطرق التي لجأ إليها المكلف بعد إصدار الضريبة والشروع في تحصيلها عدم دفع الضريبة أصلا، أو دفع جزء منها فقط أو يقوم بتدبير عدم إمكانية التسديد¹ أو تحرير رزنامة للتسديد الجزئي ثم بعد ذلك يتراجع عنها.

- معايير تصنيف طرق الغش الجبائي:

مما سبق يمكن القول أن طرق الغش الجبائي تختلف تبعا لإختلاف معايير تصنيفه والتي تتمثل فيمايلي²:

- المعيار الجبائي: ويسمح بالتمييز بين الغش الواقع على الوعاء الضريبي وهو الأكثر شيوعا وبين الغش الواقع عند تصفية الضريبة.
- المعيار المادي: هو معيار يسمح بالتمييز أيضا ما بين الغش بإخفاء المادة الخاضعة للضريبة والغش برفع الأعباء المترتبة ونفس هذا الغش يمكن تصوره بين الفعل والإمتناع.
- المعيار الإقليمي: نميز من خلاله بين الغش الوطني والغش الدولي.
- المعيار الكمي: هو معيار يجعل من الغش الحرفي مثلا أكثر إنتشارا من الغش الصناعي الذي قد يكون من فعل عصابات منظمة.
- المعيار الذاتي: يسمح بتصنيف أصحاب الغش سواء كانوا من الأشخاص الطبيعية

¹ - المادة 118 من ق.ر.ر.أ.فقرة 6.

² - التقرير الإبتدائي للمديرية العامة للضرائب حول الغش والتهرب الضريبي، الجزائر، أفريل 1992.

أو الأشخاص المعنوية.

* النشاطات المعروفة بكثرة الغش الجبائي

الغش الجبائي طال جميع القطاعات لسبب بسيط وهو أن نية الغش ليست مقصورة على فئة معينة من المكلفين فقط، حيث تختلف الأساليب والطرق المعتمدة في الغش من قطاع إلى آخر تكثر في قطاعات دون غيرها ونذكر هنا على سبيل المثال بعض الأنشطة¹:

1- المستوردون

سواء كانوا أشخاص طبيعية أو معنوية يقوم نشاطهم على إستيراد مواد أولية أو تجهيزات خاصة بنشاط إنتاجي مصرح به (متمتع بإمتميازات ضريبية معينة) ليتم الإحتيال على هذه المواد وإعادة بيعها على حالها عوض المجال الموجهة إليه أصلاً، كما يمتد هذا النوع من الغش إلى مستوردي المواد الغذائية والفواكه.

2- الصائغين

تتم عملية الغش لديهم بطريقة مباشرة وغير مباشرة خاصة بعد زوال إحتكار الدولة لعملية تموينهم بالمعادن الثمينة (من طرف وكالة أجينور).

- فالطريقة المباشرة: تتمثل في شراء الذهب المسترجع Or cassé بدون فاتورة من الأفراد بهدف تصنيعه وإعادة بيعه دون طابع الضمان وبالتالي دون أي تصريح جبائي.

- أما الطريقة غير المباشرة: فهي قيام الصائغون بتبييض الذهب المستورد عن طريق التهريب وذلك من خلال تدخلهم بوضع طابع الضمان الخاص بهم (ذهب مضمون) مقابل عمولة خفية لأعمال يقوم بها أشخاص آخرون لا يملكون محلات أو أملاك قابلة للحجز.

3- مقدمي الخدمات

ويتعلق الأمر خاصة بأصحاب المطاعم لاسيما مقدمي الوجبات السريعة الذين يحققون إيرادات هامة بسبب موقعهم المتميز بكثرة المستهلكين (المحطات البرية، ورشات البناء المدارس، الجامعات، الملاعب،...) وكذلك بمناسبة إستنجاز العقارات لفائدة مؤسسات القطاع العام أو الخاص أو شركات وممثليات الدبلوماسية الأجنبية.

¹ - ولهي بوعلام، مرجع سابق، ص25.

4- المهن الحرة

تشمل المحامين، رجال الأعمال في مجال العقار، مكاتب الدراسات والهندسة والطب الخاص، مكاتب الخبرة...، حيث يصعب على الإدارة الجبائية التحقيق في مداخيلهم الفعلية بسبب عدم مسكهم للدفاتر والسجلات القانونية، بالإضافة إلى عدم أخضاعهم للرقابة إلا في حالات نادرة.

5- وسطاء إعادة بيع مواد البناء

نظرا لكثرة الطلب على هذه المواد وظهور سوق المضاربة، فإن أعمال الغش والتهرب جد منتشرة بها خاصة في ظل نذرتها في السوق، واستخدام فواتير شراء وهمية مزورة قصد الاستفادة من الرسوم المحملة على المشتريات¹.

6- القطاع الفلاحي

بما في ذلك أصحاب المواشي، حيث يتميز هذا القطاع بإفلاته شبه الكامل والمطلق من قبضة الجبائية بالنظر إلى الصعوبة العملية في تحقيق ومتابعة ورقابة له سواء كان ذلك في مرحلة الإنتاج، التوزيع أو التسويق، حيث تكثر سوق المضاربة سواء بالنسبة للخضر أو الفواكه كثيرة المردود، كما يشمل هذا القطاع موردي هاته المنتوجات التي تحتوي على جزء هام من الرسم على القيمة المضافة.

المطلب الثاني: آثار الغش الجبائي

نظرا لأهمية الضريبة في تمويل نفقات الدولة، حيث أنها تعتبر من أهم المصادر المالية للدولة، ونظرا لإعتبارها أداة فعالة في تحقيق العدالة الاجتماعية، وهي بمثابة وسيلة مالية لإرساء سياسة الدولة الإقتصادية ومحاربة التضخم وإحداث توازنات إقتصادية كبرى لذلك فإن الإخلال بالواجب الجبائي يؤثر على الدور المنوط بها، وذلك في غياب نظام جبائي فعال يضمن التحصيل الأمثل للموارد الضريبية المقررة، وعليه فالغش الجبائي يشكل عائق أمام تحقيق أهداف الدولة وتنتج عنه مجموعة من الآثار السلبية يمكن تصنيفها إلى آثار مالية وإقتصادية وأخرى إجتماعية وآثار على فعالية النظام الضريبي.

¹ - ولهي بوعلام، مرجع سابق، ص 25.

الفرع الأول: الآثار المالية و الاقتصادية

أولاً- الآثار المالية

وهي أول الأعراض التي تظهر وتتجلى في ضياع أموال من المفروض أن تكون في خزانة الدولة، بحيث أنّ الغش الجبائي يحرم الدولة من مصادر التمويل ويحجب مبالغ هامة من حصيلة الضرائب عن الخزينة العمومية، على إعتبار أنّ الأموال العمومية من الأدوات الرئيسية لإنجاز برامج التنمية في مختلف الميادين، حيث لا يمكن تصور دولة بلا أموال وتبعاً لذلك فقوتها تقاس بحجم إمكانياتها المالية¹، هذه الأخيرة التي تمثل فيها الضرائب نسبة كبيرة، حيث يسبب إختلال التوازن بين الإيرادات والنفقات بالإضافة إلى حدوث خلل في السياسة العامة للدولة ويجعل من تحقيق هدفها المالي المتمثل في تمويل الخزينة لسد النفقات العامة أمراً صعباً، مما يدفع الدولة إلى البحث عن بدائل تمويلية أخرى لسد العجز المالي وهذا بإحدى الطرق التالية:

1- الإصدار النقدي

وهو عملية خلق نقود جديدة أو طبع نقود بدون مقابل، وهو ما يعرف بالتمويل بالتضخم دون مقابل من السلع والخدمات في السوق، وهذا بغية تعويض العجز المسجل في الميزانية العامة نتيجة نقص الإيرادات بسبب الغش الجبائي والتهرب²، مما يقلص نشاطات السلطات العمومية، فالدولة تستثمر أقل وتوظف في هياكلها أقل وتتفق أقل من أجل إنجاز الهياكل القاعدية. وأمام هذه الوضعية يزداد الضغط الجبائي حيث تلجأ الدولة إلى الرفع من المعدلات الضريبية أو إصدار ضرائب جديدة تفرض على الذين لا يمكنهم الغش حتى يسمح بضخ أموال جديدة وتحجم عن تقديم الإعانات والإعفاءات الجبائية الموجهة لدعم وترقية الحياة الاقتصادية والإجتماعية الشيء الذي يؤثر سلباً على المكلفين ويدفعهم إلى غش وتهرب مضاعفين³.

¹ - سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد، الجزائر، 2011، ص19.

² - بوالخوخ عيسى، مرجع سابق، ص31.

³ - فلاح محمد، الغش الجبائي وتأثيره على دور الجباية في التنمية الاقتصادية-حالة الجزائر-، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 1996-1997، ص40.

2- اللجوء إلى الإقتراض

حيث تلجأ الدولة إلى الإقتراض من الغير لأجل الحصول على مبالغ مالية تتعهد بردها في مواعيد إستحقاق معينة وبفوائد، واللجوء إلى الإقتراض له آثار وخيمة على النشاط الإقتصادي كالحد من قدرة الدولة على القيام بالمشاريع الإستثمارية التي تقتضيها التنمية الذي يؤدي كنتيجة حتمية إلى تقليص الإعفاءات الممنوحة في إطار ترقية الإستثمار والذي يترتب عنه ركود إقتصادي يتميز بارتفاع معدلات البطالة والتضخم¹.

ثانيا- الآثار الاقتصادية

إن تأثير العامل الاقتصادي مرتبط بالعامل المالي، بحيث أن التقدم الاقتصادي لبلد ما يسمح بظهور مراكز مالية متطورة، ولهذا فالغش الجبائي إذا أثر على النظام المالي فإنه سوف يؤثر حتما على النظام الاقتصادي، ونظرا للدور الكبير الذي تلعبه الجباية في تفعيل التغيرات الإقتصادية (الإِدخار، التضخم، الإستهلاك،...) حيث يؤدي إلى²:

1- إفساد المنافسة

وهذا لأن المؤسسات التي تتملص من الضريبة توجد دائما في وضعية إقتصادية حسنة مقارنة مع تلك التي لا تتملص من الضريبة، وبالتالي تستطيع فرض أسعارها التنافسية.

2- عرقلة التقدم الاقتصادي

فالغش الجبائي يساهم في إبطاء التقدم والنمو الإقتصادي، حيث أنّ الغش يعيق الجهود التي تسعى إلى رفع الإنتاجية، فالمنتج الذي يريد زيادة مداخله عن طريق إجراءات تنظيمية لعملية الإنتاج بهدف خفض التكاليف، فإنه لا يتردد في ممارسة الغش الجبائي من أجل تحقيق هدفه³.

¹ - ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص 22.

² - سهام كردودي، مرجع سابق، ص 20.

³ - فلاح محمد، مرجع سابق، ص 41.

3- إعادة التوجيه الوهمي للنشاط الإقتصادي

وهذا يكون عند لجوء الأعوان الإقتصاديين إلى أنشطة في القطاعات الأكثر حساسية للغش الجبائي، أي توجيه النشاطات حسب الإعتبارات الجبائية ولا يأخذون بعين الإعتبار الأنشطة التي تساعد في التنمية الإقتصادية، أي عدم التوجه إلى الأنشطة التي تخلق ثروات إضافية، فالغش يصبح سببا في الركود الإقتصادي والتخلف¹.

4- التقليل من رؤوس الأموال الموجهة للإستثمار

وهذا بإخفاء المكلف الأرباح عن الضريبة والمراقبة الجبائية والعمل على عدم إنفاقها بغية عدم الإنكشاف، فالمتخلص يعمل على الإكتناز عن طريق حفظ أمواله خارج السوق النقدي والمالي لمدة طويلة من الزمن وبالتالي تخلق ندرة في السيولة النقدية على مستوى الإقتصاد الوطني².

الفرع الثاني : الآثار الإجتماعية والآثار على فعالية النظام الضريبي أولاً- الآثار الإجتماعية

تعتبر الضرائب الدعامة الكبرى لتحقيق العدالة الإجتماعية من خلال توزيع العبء الضريبي بين المكلفين على أساس القدرة التكليفية الحقيقية، سعيا لتقليص التفاوت بين الثروات وإزالة الفوارق بين طبقات المجتمع من خلال إعادة توزيع الدخل الوطني بصورة أكثر عدالة على كل الأفراد، غير أنه ومن جراء الغش الجبائي لبعض المكلفين فإنّ الدولة تلجأ إلى سن القوانين التي تزيد من معدلات الاقتطاع وذلك لتؤمن لنفسها هامش الأمان وبالتالي يتحمل هذا العبء المكلفين النزهاء الذين أدوا واجبهم نحو إدارة الضرائب وهذا ما يدفعهم هم أيضا إلى التفكير في عدم التسديد فالغش يولد غشا آخر، لأنهم وحدهم الذين يتحملون تبعه الغش الجبائي ويدفعون دائما ما هو مفروض عليهم وعلى غيرهم، إضافة إلى ذلك ينجر عن الغش الجبائي الآثار الإجتماعية التالية³:

¹ - سهام كردودي، مرجع سابق، ص21.

² - رحال نصر، مرجع سابق، ص90.

³ - سهام كردودي، مرجع سابق، ص23.

- تنامي ظاهرة الفقر
- تعميق الفوارق الإجتماعية
- تدهور عامل الصدق في المعاملات
- تدهور الحس الجبائي لدى المكلفين
- قلة ميل الأفراد نحو العمل والجد وخلق الثروات.
- إهتزاز الكيان الإجتماعي وضعف التضامن الوطني .
- تهلهل الجهود الإجتماعي للدولة وعدم تحقيق نتائجه خصوصا التقليل من الفوارق الإجتماعية.

كما تظهر التأثيرات الإجتماعية للغش الجبائي من خلال الضرائب غير المباشرة التي تطال الفقير والغني على السواء وبذلك فالجزء الأكبر من الضغط الجبائي يتحمله المكلفون الصغار والذين يشكل منهم 70 % إجراء تقريبا وهكذا أصبح الإتجاه يسير نحو رفع أسعار هذا النوع من الضرائب مادام المكلف يجهل المبلغ الذي يدفعه¹.

ثانيا: الآثار على فاعلية النظام

من المعروف أن القاعدة القانونية هي قاعدة آمرة إذا تعلقت بأحكام القانون العام وتتصف بالجمود وعدم الإتفاق على مخالفتها أو تفسيرها، وسبب عدم إمكانية مخالفة القواعد الجامدة كقواعد القانون الجبائي هو شمولية الضرر وخطورة الآثار المخالفة في حالة تفشيها. فالقانون الجبائي يهدف إلى تحقيق مبدأ إعادة توزيع الثروة الإجتماعية من خلال تكليف عادل يتماشى مع القدرات التمويلية لكل مكلف بالضريبة من ناحية، ومن ناحية أخرى يعمل على ضمان مصادر تمويل النفقات العامة الرامية إلى تحقيق الصالح والنفع العام وتحديد الأحكام العقابية لكل مخالف له².

فمن الناحية القانونية يشكل الغش خرقا واضحا لقواعد القانون الجبائي، ويترتب عنه عدم المساواة فيما بين المكلفين أمام القانون، وفي هذا إهدار لمبدأ المساواة أمام الضريبة

¹ - خالد بنموسي، الغش الضريبي، مقال منشور، موقع القانون الضريبي المغربي، بتاريخ 23-07-2013

www.droitfiscalmaroc.com

² - سهام كردودي، مرجع سابق، ص24.

فإحساس الأفراد بعدم المساواة أمام القانون الجبائي قد يشكل خطراً على الإستقرار الإجتماعي والنظام العام لأن العجز الناجم عن الغش يجب تغطيته لمواجهة النفقات العامة وهذا لا يكون إلاّ عن طريق فرض ضرائب إضافية على المكلفين الذين لم يتمكنوا لسبب أو لآخر من الغش، وعليه تلقى مسؤولية التنفيذ السوي والجبري للقانون الجبائي على عاتق الإدارة الجبائية¹.

كما أنّ إنتشار ظاهرة الغش الجبائي هي نتيجة ودليل على عدم فعالية النظام الضريبي في هذا المجال لأنه لا يحقق مبدأ العدالة الضريبية، وبيّتعد عن التكافل الإجتماعي كما يقلص الإيرادات المالية للدولة لذلك يعمل الغش الجبائي على عدم تحقيق أهداف السياسة الضريبية المالية الإقتصادية والإجتماعية وبالتالي يقلص من أهمية الضريبة.

¹ - ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص23.

خلاصة

من خلال دراسة ظاهرة الغش الجبائي، يبرز تأثيره كأهم محدد للسياسة الجبائية وعامل من عوامل فشلها وإفلاسها، وأهمية الظاهرة يمكن تقييمها من عدة جوانب من حيث أسباب الغش، آثاره وأساليبه، وكذا تشخيص هذه الظاهرة ضمن إطار مضبوط لأنها تختلف من بلد لآخر.

وبالرغم من أن مفهوم الغش الجبائي يعتبر مفهوم غير دقيق ويصعب الإحاطة به فقد حاولت إعطائه تعريفا قريبا من الواقع، وقد سمح تحليل مختلف المفاهيم والتعاريف التي قدمها مختلف الفقهاء والباحثين باختلاف منطلقاتهم ووجهات نظرهم بتحديد الأركان التي تكون فعل الغش الجبائي.

فالظاهرة تعود لعدة أسباب متداخلة ومتراصة فيما بينها تترجمها تصرفات الممولين وتؤدي إلى الإفلات والتملص الكلي أو الجزئي من أداء واجباتهم الضريبية وهذا باللجوء إلى طرق وأساليب متنوعة ومتجددة تتلاءم وتتناسب مع التطورات الهائلة للتكنولوجيا مما زاد من حدتها، لذا يصبح من الصعب التحكم فيها، غير أنه ومهما كانت الوسيلة المستعملة فإن النتيجة واحدة وتتمثل في الآثار السيئة على كل المستويات سواء الإقتصادية والإجتماعية والمالية، والتي تضر بالدولة والمكلفين النزهاء، حيث يتم تحميلهم عبئا جبائيا إضافيا مما يعمق الفوارق الإجتماعية والإقتصادية في المجتمع ككل.

الفصل الثاني: طرق مجابهة الغش الجبائي

للغش الجبائي آثار ضارة من جوانب عدة، حيث تستوجب المصلحة العامة للمجتمع التقليل منه إلى أبعد الحدود، لذلك تسعى الدولة جاهدة من خلال التشريعات الجبائية المختلفة على مكافحته بمختلف الوسائل المتاحة وترتكز عمليات المجابهة على أسلوبين الأول يتمثل في طرق وقائية ورقابية والثاني طرق عقابية ردعية.

وتتمثل الطرق الوقائية في معالجة أسباب الغش على مستوى النظام والتشريع الجبائي، وكذا إعادة تنظيم الإدارة الجبائية وعصرنة تقنيات العمل بها عن طريق إزالة النقائص البشرية والمادية والعمل على تحسين علاقة الإدارة مع المكلف.

أما الطرق الرقابية فتتضمن أساسا في الرقابة الجبائية بمختلف أشكالها، فمجهودات تحديث العمل بها ستسمح بالتفكير في جعل المكلف يخضع إلى عمليات رقابة أكثر فعالية.

لكن أحيانا يتوجب على الإدارة استخدام الأسلوب الثاني وهو العقاب، حيث قام المشرع الجزائري بفرض عقوبات مالية وبدنية على المكلف الذي يقوم بمخالفة التشريع والتنظيم الجبائي، وجاء النص عليها في مختلف القوانين الجبائية، وهذا طبعا بعد إلزام الإدارة الجبائية بالقيام بكشف هذه المخالفات و إثباتها عن طريق إجراءات محددة قانونا.

المبحث الأول: طرق معالجة الغش الجبائي

الوقاية أحيانا إذا ما إقترنت بوعي إيجابي للمكلف إتجاه الضريبة تكون نتائجها أحسن وأطول أثرا، فالصياغة الصحيحة للتشريع الجبائي لها أهمية كبيرة في نجاح أو فشل التشريع لأنّ وضوح النصوص القانونية التي لا تثير اللبس لا تتيح الفرصة للمكلف القيام بعمليات غش ضريبية، كما أنّ الإدارة الكفأة القادرة على إحكام الرقابة الجبائية والتطبيق الصحيح للتشريع الجبائي تحد من مشكلة الغش الجبائي، فالتشريع ينظم موضوع الضرائب وسلطات الإدارة الجبائية وإمтиازاتها التي تطبق على مراكز المكلفين من جهة، ومن جهة أخرى إعطاء المكلفين حقوقا وضممانات في مواجهة الإدارة عند قيام هذه الأخيرة بإتخاذ الإجراءات التي يحددها التشريع الجبائي وتطبيقها على مراكزهم الضريبية تحديدا وتحصيلا للضريبة منهم.

المطلب الأول : الطرق الوقائية لمجابهة الغش الجبائي

تقوم مكافحة الغش الجبائي على طريقتين، الأولى على أساس الوقاية والرقابة والثانية على أساس العقاب، وهناك تكامل بين الطريقتين، وقد إعتادت الدول النامية على تطبيق الطريقة الثانية " العقاب" دون التطرق لأصول وجذور المشكلة، فالعلاج الجذري للغش الجبائي هو إزالة أسبابه عن طريق تعزيز معايير الشفافية والمحاسبة في العمل، وكذا خلق جهاز إداري متكامل وفعال قادر على كشف أي إساءة في إستعمال القانون الجبائي.

الفرع الأول : تحسين فعالية النظام والجهاز الإداري الضريبي

من أسباب الغش الجبائي وجود ثغرات في التشريع الجبائي، حيث يعتبر كنتيجة حتمية لعدم فعالية هذا الأخير، وفي الواقع بإمكان السلطات الجبائية تجاوز بعض حالات الغش دون اللجوء إلى الوسائل الردعية، وذلك بإتخاذها سلسلة من الإجراءات المتعلقة بالتشريع والإدارة الجبائية القائمة على تجسيد السياسة الجبائية ميدانيا، وتتمثل هذه الإجراءات فيمايلي:

أولا: تحسين فعالية النظام الضريبي

يعتبر الإهتمام بالتشريعات الجبائية خير وسيلة لمكافحة الغش الجبائي وهذا بإعادة صياغتها بشكل مبسط وكامل.

1- تبسيط النظام الضريبي

وهذا يكون عن طريق العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط وتحصيل الضرائب، بحيث يفهمها عامة الناس دون عناء، وأن لا تترك صياغة القوانين في طياتها مجالاً للتأويل والتفسير، فكلما أسفرت صياغة القانون عن تأويل أو أكثر كلما أخذ المكلف بالتأويل الذي يكون خفيفاً بالنسبة له، وفي حالة إجباره قضاءً أو من طرف الإدارة بأخذ التأويل الثقيل فهذا حتماً سيترك أثراً سيئاً في نفسيته، وهذا يمكن تفاديه بصياغة محكمة ونصوص قانونية واضحة¹.

وعليه يجب أن يتسم النظام الجبائي بالشفافية في إجراءات فرض الضرائب، وفي تقييم رقم الأعمال خاصة إذا تعلق الأمر بالنظام الجزافي ويساهم الإستقرار الضريبي في وضوح التشريع وتسهيل الإجراءات الإدارية المتعلقة بالربط والتحصيل²، بينما يتعقد التشريع الضريبي لكثرة التعديلات التي تطرأ عليه، كما أنّ تعقده وعدم إستقراره يؤدي إلى نشوء حساسية إتجاه الضريبة، وعليه فتبسيط التشريعات الضريبية ووضوحها وإستقرارها يقلص من الغش الجبائي، ومن جهة أخرى تعدد القوانين في النظام الجبائي الذي يشتمل على ستة قوانين وإحتواء كل واحد منها على مجموعة كبيرة من النصوص، مما يضيف على النظام الغموض والتعقيد ويفتح الطريق أمام التأويلات المختلفة وبالتالي اللجوء إلى الغش.

2- إرساء نظام ضريبي عادل

إضافة إلى تبسيط النظام، فإنّ مراعاة عنصر العدالة الضريبية الذي يعتبر ركن أساسياً من أركان الضريبة والتي تمثل أداة تشريعية ملائمة لتقليص نفور المكلفين وإقلاعهم عن ممارسة الغش، لأنّ إحساس المكلف بالتعسف الضريبي، وأنّ الضريبة المفروضة عليه غير عادلة ينتج عنه عواقب نفسية ومعنوية بالغة من شأنها خلق سلوكيات معادية للضريبة وتشكل أهم العوامل التي تؤدي إلى إستفحال الغش الجبائي، فالانتمية الوطنية الجبائية لدى

¹ إبراهيم سالم العقيلي، الرقابة القضائية على قرارات مقدري الضريبة على الدخل وفعالية عقوبات الجرائم الضريبية، دار قنديل، الأردن، ط1، 2008، ص180.

² ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص40.

المكلفين متوقفة على مدى تقبلهم للنظام المطبق عليهم، وهذا أيضا مرتبط بالمساواة أمام الضريبة والتوزيع العادل للأعباء العمومية¹.

فالنظام الجبائي بإعتباره أداة سياسية وإجتماعية يجب أن تقلص الفوارق وعدم المساواة الناتجة عن التوزيع الأولي للدخل، أي قبل خضوعه للضريبة على الدخل تجسيدا لفكرة " أن الضريبة تجبى من الأغنياء"²، وبالتالي إرساء نظام ضريبي عادل بمشاركة مختصين وباحثين يسهم في إيجاد حلول تجعل منه أقرب من العدالة، ولمعالجة ذلك يجب مراعاة مايلي:

- الأخذ بمبدأ شخصية الضريبة.
- شمولية معدل الضريبة.
- تجنب الإزدواج الضريبي.
- إعفاءات ضريبية مدروسة.

بالإضافة إلى ذلك يجب تحقيق المساواة التامة بين جميع الممولين أمام قانون الضريبة، وذلك بعدم تمييز أي طائفة في المعاملة الضريبية عن غيرها مالم يكن ذلك لأسباب موضوعية.

3- تحسين التشريع الضريبي

يعد التشريع الضريبي المحكم الصياغة والمترايط الذي يتجنب الثغرات من أهم العوامل التي لا تعطي مجالا للغش، وكذا تبسيط إجراءات تنفيذه حتى تفوت الفرصة على المكلف الإستفادة من بعض الثغرات التي قد يتضمنها التشريع³، ومنه سد الطريق أمام الغش إضافة إلى ضرورة إدخال المرونة على قواعده لإحداث تجاوب بين الظروف الإقتصادية وطبيعة الضرائب الجديدة ومدى تكيفها مع مستجدات وتيرة النمو الإقتصادي.

1 - سهام كردودي، مرجع سابق، ص29.

2- كمون عبد الرحمن، ظاهرة الغش والنهرب الضريبي (حالة الجزائر)، رسالة ماجستير في التسيير، معهد العلوم الإقتصادية، جامعة تلمسان، 1999-2000، ص123.

3 - ناصر مراد، تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مرجع سابق، ص 194.

إضافة إلى أنّ عملية إستقرار القوانين الجبائية التي تعد شرطا واقفا لسهولة إدراك النظام الجبائي وإستيفاء أحكامه وعدم تعارض التعديلات التي تهدف إلى إستدراك الفجوات المكتشفة¹، لأن عدم الإستقرار يؤدي حتما إلى الغموض نظرا للتغيرات والتعديلات المستمرة كل سنة من خلال قانون المالية لأسباب مالية بحتة وسياسات ظرفية غير مدروسة هي التي تكون وراء عدم الإستقرار، وبالتالي فسح المجال لمختلف عمليات الغش، فهذا أيضا يعقد من مهام موظفي الضرائب الذين يعجزون على مسايرة هذه التغيرات على مختلف النصوص القانونية ويصعب عليهم فهمها وإستيعابها من جهة وكذا عدم قدرة المكلف بالضريبة تتبعا وفهمها². وبالتالي فإنشاء قانون ضريبي قادر على الإستمرار لمدة طويلة يضمن التحصيل الجيد للضريبة وتسهيل متابعتها بالنسبة للموظفين.

والملاحظ أن النظام الضريبي الجزائري لم يتمكن من تحقيق الإستقرار الذي أدى إلى عدم وضوح الرؤية لدى السلطات بالإضافة إلى تعقيده ففي هذا المجال تم إصدار تعديلات ضريبية سنويا، فقانون المالية مثلا لسنة 2004 تضمن 52 إجراء ضريبيا مابين تعديل وإلغاء وقانون المالية لسنة 2005 تضمن 68 إجراء ضريبيا، قانون المالية 2006 تضمن 51 إجراء ضريبيا وقانون المالية 2007 تضمن 72 إجراء ضريبيا رغم ما تضمنته هذه التعديلات من إتجاهات إيجابية للنظام كتخفيض نسبة الضريبة على أرباح الشركات إلى 25%، و12.5% للأرباح المعاد إستثمارها وتخفيض نسبة الإقتطاع العليا للضريبة على الدخل الإجمالي إلى 35% ورفع الحد الأدنى المعفى من الإخضاع إلى 120.000 دج وكذا تخفيض معدلات الرسم على القيمة المضافة إلى معدلين فقط هما 7% و17% وإلغاء ضريبة الدفع الجزافي والرسم على النشاط المهني خفض إلى 2%، بالإضافة إلى إلغاء الإزدواج الضريبي بالنسبة للمداخيل المتأتية من توزيع الأرباح التي أخضعت للضريبة على أرباح الشركات³.

¹ - كمون عبد الرحمن، مرجع سابق، ص122.

² - طورش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، رسالة ماجستير، قانون أعمال، جامعة قسنطينة، 2011-2012 ص97.

³ - ناصر مراد، تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مرجع سابق، ص193.

ثانيا: تحسين الجهاز الإداري الضريبي

النظام أو التشريع الجبائي لا يكفي وحده لمحاربة الغش، فوجود جهاز ضريبي كفاء قائم على تطبيق القانون الضريبي له دور هام في عملية تقبل المكلفين للضريبة، وعدم إستيائهم منها عندما لا يتساوى الجميع أمام عبئها.

وبخلاف إعادة التنظيم والتوسيع النظري لصلاحياتها، فالجهاز الإداري الضريبي لازال يعاني من النقص في الإمكانيات البشرية والمادية حتى بعد الإصلاحات والآليات المستحدثة على مستوى جميع أجهزة الإدارة.

فالإدارة الجبائية هي الجهاز التنفيذي للتشريع الجبائي ولمختلف الإجراءات القانونية الجبائية، حيث لا يمكن تحقيق نظام فعال بدون إدارة تنفذه على أرض الواقع، وعليه فوجود إدارة تمتاز بدرجة عالية من الكفاءة سواء من حيث التطبيق أو التنظيم ليس بإستطاعتها تحويل ضريبة سيئة إلى حسنة، ولكنه على عكس ذلك تستطيع إذا كانت غير كفاء تحويل ضريبة حسنة إلى أسوأ منها¹، مما يستوجب إعطاء أولوية وأهمية بالغة للجهاز الإداري الضريبي وهذا بإتخاذ الإجراءات اللازمة لترقية مستواها من خلال التحسين النوعي والكمي للإمكانيات المتوفرة مع تسهيل إجراءات العمل من خلال تنظيمها تنظيما جيدا، ومن أجل ذلك يجب إتخاذ الإجراءات التالية:

1- تحسين الإمكانيات البشرية

في ظل الإصلاحات الإقتصادية وما نتج عنها من إرتفاع في عدد المتعاملين الإقتصاديين، واجهت الإدارة الضريبية عدة صعوبات في أداء مهامها، وذلك لقلة عدد موظفيها ونقص كفاءتهم المهنية، كما أنّ إعطاء أهمية للوسائل المادية من خلال إستحداث هياكل جديدة مع إهمال الوسائل البشرية يعد عائقا أمام رفع مستوى فعالية الإدارة الضريبية التي تختلف نشاطاتها وتتنوع بين إحصاء المكلفين والمادة الخاضعة للضريبة وتحديد الوعاء

¹ - ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص 41.

الضريبي ومهمة المراقبة¹، حيث يعتبر العنصر البشري أهم عنصر للرقى بالنظام الجبائي وفي ظل إختلال التوازن بين وظائف الإدارة وإمكانياتها البشرية بات من الضروري تحسين كفاءة الموظفين، وتكوين إطارات متخصصة في المجال الضريبي، حيث يعد التكوين جانبا هام لدعم برنامج عصرنه الإدارة الضريبية كما أنه لجعل الإدارة قادرة على أداء مهامها لا يجب النظر فقط إلى توفير الإمكانيات البشرية من حيث الكم فقط، بل أيضا توفر الكفاءة المطلوبة، وفي هذا السياق يجب إتخاذ الإجراءات التالية:

- التكفل بالأوضاع المادية للموظفين وكذا إنشغالهم المهنية والإجتماعية، عن طريق تحسين أجورهم وتخصيص مكافآت تشجيعية وهذا لسد الطريق أمام الإغراءات المعروضة عليهم.

- وضع برنامج تكويني مستمر يتماشى مع التغيرات التي يشهدها النظام الضريبي، فوجود مدرسة وطنية خاصة بتكوين أعوان الإدارة الجبائية يعد خطوة إيجابية تساهم في تخفيف مشكلة التكوين وتحسين المستوى، مع ضرورة فتح مدارس متخصصة في المجال الضريبي عبر مختلف جهات الوطن قصد تكوين إطارات ضريبية ورسكلة الأعوان الإداريين وزيادة خبرتهم مع وضع برنامج تكوين دوري قصير المدى كلما كان هناك جديد في الميدان الضريبي، بالشكل الذي يسمح لهم بالتصدي والكشف عن مختلف محاولات الغش.

- وضع أسس عادلة للترقية، بالمقابل المراقبة الصارمة لأعمال المراقبين والمحققين وتسليط عقوبات على من يثبت في حقهم سلوكيات غير مشروعة ومنافية لأخلاقيات المهنة، كالرشوة وهذا شرط لتنمين الجهود المبذولة مادامت مسألة الضمير المهني نسبية².

- توفير الحماية والأمن اللازمين للموظفين أثناء ممارسة وظيفة الرقابة الميدانية، خاصة عندما يتعلق الأمر بمراقبة المصالح الشخصية للمكلفين، وهذا ضمانا للسير الحسن لمهامهم الرقابية.

¹ - قتال عبد العزيز، تفعيل دور الرقابة الجبائية، رسالة ماجستير في الإقتصاد ومالية دولية، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية، جامعة المدية، 2011 - 2012، ص159.

² - كمون عبد الرحمن، مرجع سابق، ص130.

- بالإضافة إلى ضرورة إسناد المهام للمختصين فهذا يساعد على تجنب الغش الجبائي، فلا يمكن مثلا إسناد مهمة البحث المحاسبي إلى موظف إختصاصه قانوني، والعكس مهمة الإجراءات المتعلقة بالمنازعات لا يمكن إسنادها لموظف متخصص في الاقتصاد، أي الإنتقاء يكون على أساس علمي وموضوعي، ودائما من أجل نفس الهدف يمكن إرسال المكونين لإجراء دورات تربية في الخارج لدول يتشابه نظامها الجبائي مع النظام الجبائي الجزائري للإستفادة وكسب الخبرات، وكذا تلقينهم أفضل الأساليب في التعامل مع الأفراد وتحفيز الوعي الثقافي المتعلق بأعمالهم¹.

وعليه لنجاح الإدارة وضمان تطبيق أفضل للنظام الضريبي والوصول إلى أحسن النتائج ومردودية عالية في مجال مكافحة الغش الجبائي، يجب الإهتمام بالعنصر البشري لموظفي الإدارة الجبائية وجعله في مأمن من الحاجة والإغراء.

2- تحسين الإمكانيات المادية

تتعدد مهام الإدارة الجبائية وتتنوع بين تلك المتعلقة بإحصاء المكلفين والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتحديد وعاءها وتحصيلها، بالإضافة إلى عمليات التفتيش والرقابة لمختلف الملفات المعنية، مما يستدعي منح مصالحها إعتمادات مادية كافية لتغطية حاجياتها وتوفير مقدرات إدارية مجهزة بالمرافق الضرورية للعمل ومنتطورة تتجاوب ومقتضيات العصر، وهذا من أجل تسهيل عمليات متابعة ملفات المكلفين المتزايدة وتحليل وحصر المعلومات الخاصة بكل مكلف².

إضافة إلى ضرورة تجهيز وتعميم العمل بالإعلام الآلي كضرورة حتمية يفرضها الواقع وهذا للتسيير الأمثل لمختلف أعمال الإدارة وتحسين الرقابة الجبائية عن طريق برمجة علمية للملفات المراقبة وسهولة وسرعة الكشف عن الوضعيات الإحتيالية، كما يساعد على الحفاظ الجيد على الملفات من الضياع وإستيعاب عدد أكبر من المعلومات عن طريق تسجيلها وحفظها وسهولة ترتيبها، كما أنّ الإعلام الآلي يؤمن الربط والإتصال بين الهياكل

¹ - غازي حسين عناية، مرجع سابق، ص346.

² - كمون عبد الرحمن، مرجع سابق، ص133.

المركزية والمحلية وهذه الأخيرة ونظيراتها، لأنّ تدخل الإدارة لا يكون إلا بالنقل السريع والدقيق للمعلومات والمعطيات المتعلقة بالمكلفين والبرمجة العقلانية والعلمية للعمليات المراد التحقيق فيها¹.

وفي هذا الإطار وضعت الإدارة العامة للضرائب برنامجا يهدف إلى تزويد مختلف المصالح الإدارية الضريبية بالإعلام الآلي وخصصت له نفقات تقدر بتسعة وعشرين مليون يورو للفترة الممتدة من 2009 إلى 2012. مما يدل على مدى الإهتمام الذي توليه الدولة قصد زيادة كفاءة الإدارة الضريبية ومكافحة الغش الجبائي²، لكن رغم هذا تبقى مهمة الإعلام الآلي منحصرة في المعلومات المحفوظة فيه فقط لذلك نتوقف إمكانيته في مكافحة الغش على صحة تلك المعلومات.

كما أنه من الضروري توفير وسائل النقل لتسهيل تأدية الموظفين لمهامهم الرقابية والتحقيقات الميدانية التي تستدعي التنقل من البحث والتحري عن المادة الضريبية أو تحصيل الضريبة أو كشف الغش وهو ما تفنقر إليه الإدارة إلى غاية يومنا هذا.

3- تنظيم الإدارة الضريبية

بهدف تنظيم الإدارة الضريبية وفق مبدأ لامركزية الإدارة وفسح المجال لإتخاذ قرارات عقلانية وضمان سرعة وفعالية في العمل، إتخذ المشرع بعض التعديلات في جانبها التنظيمي بإعادة هيكلة مصالحها على المستوى المركزي والمحلي وهذا لتكييفها مع الإصلاحات الضريبية المنتهجة، حيث تم تحويل الإدارة المركزية إلى المديرية العامة للضرائب (DGI) بموجب المرسوم التنفيذي رقم 90-90 المؤرخ في 1990/06/23 والمتضمن تنظيم الإدارة المركزية لوزارة الاقتصاد، أمّا على المستوى المحلي فقد تم إنشاء تسع مديريات جهوية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 1991/02/23 إضافة إلى إنشاء مديريات فرعية على مستوى كل مديرية ولائية.

¹ - طورش بتاتة، مرجع سابق، ص 103.

² - زكارة مصطفى، مداخلة المدير العام للتشريع والتنظيم الجبائي، ملتقى حول قانون المالية لسنة 2010، نقلا عن

طورش بتاتة، مرجع سابق، ص 103.

وتبقى هذه التعديلات منقوصة الفعالية إن لم يتزامن معها إصلاح شامل للإدارة الضريبية والتي تسعى إلى تنظيم سير الإدارات المختلفة بما يضمن سلامة تطبيق التشريعات الضريبية، وكذا تنسيق العمل بين مختلف الإدارات على المستوى الوطني لتوحيد المعاملة الضريبية، وكذا تحسين وسائل الفحص والمراجعة وتحديد معايير إختيار العينة التي يتم فحصها مع تسهيل الإجراءات الإدارية المرتبطة بالمكلف، وتوفير تصريحات ضريبية بسيطة وفي مواعيدها المحددة¹.

الفرع الثاني : تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف بالضريبة

تهدف الإصلاحات الضريبية إلى تخفيف حدة التوتر بين المكلف والإدارة الجبائية وهذا لخلق نوع من التجاوب والتصالح من شأنه التقليل من الغش والتهرب، وهذا لكسب ثقة المكلف ولتحقيق ذلك يجب مراعاة مايلي:

أولاً- نشر الوعي الضريبي

باعتبار المكلف الطرف المباشر في عملية الغش، لذلك يجب تنمية وعيه الضريبي الذي يعد وسيلة وقائية لمعالجة الغش الجبائي، ومن شأنه التخفيف منه ووضع حد للكراهية والتوتر بين المكلف والإدارة الجبائية وإقناعه بالواجب الضريبي وتحسيسه بدور الضريبة في التنمية الاقتصادية والاجتماعية، لأنه في الواقع أنّ سعي المكلف ومبادرته لتسوية التزاماته الجبائية بشكل طوعي وجعل موقفه إيجابيا من ناحية النظام الجبائي وسلبيا من ناحية الغش الجبائي كما هو سائد في الدول الإنجلوساكسونية لا يتحقق إلا بإطمئنانه أنّ مساهماته الضريبية تصرف في مجالات يفتتعون بضرورة ترقيتها، وأنّ الضريبة المفروضة عليهم هي ضريبة عادلة، سلوك تضمّنه تصريح القاضي الأمريكي "هولمز" بقوله: "أحب أن أدفع ضرائبي ذلك لأنها ثمن الحياة المتحضرة"²، فمن باب أولى إذا بدء التوعية من المصالح المالية المكلفة بصياغة وتنفيذ أحكام التشريع والتنظيم الجبائي لفائدة مصالحها المكلفة بإعداد الميزانية

¹ - ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص44.

² - المؤتمر المنظم من طرف المديرية العامة للضرائب بالتعاون مع صندوق النقد الدولي، الضرائب المباشرة، مطبعة

ANEP، الربوينة، 1993، ص141.

وتنفيذها ومراقبة النفقات، قصد عقلنة إختيارات الميزانية ووضع حد لتبذير الأموال العمومية ولترسيخ وإرساء هذه المفاهيم يجب القيام بمايلي¹:

- من الضروري إفادة المكلفين بالمعلومات الكافية عن المجالات التي تتفق فيها الإقتطاعات عن طريق كتيبات مكتوبة باللغة الوطنية البسيطة حتى تكون في متناول المكلفين المتوسطين.

- القيام بحملات توعية لجميع المكلفين بإختلاف مستوياتهم وإقناعهم بضرورة أداء واجباتهم الجبائية وهذا بإستعمال وسائل مختلفة كالصحافة المكتوبة والمسموعة، إضافة إلى إستعمال عبارات إشهارية تحسيسية بسيطة مثل: دفع الضريبة يعني رمز المواطنة، دفع الضريبة يساوي خلق مناصب شغل إلى غيرها من العبارات، تنظيم ملتقيات وأبواب مفتوحة حول النظام الضريبي ومستجداته مع تقديم شروحات وتفاصيل عنها.

- تحسيس المكلف بأهمية دفع الضريبة ومدى أهمية مساهمتها في مالية الدولة والتي تخصص للقيام بالخدمات العامة بإنتهاج سياسة إتفاقية رشيدة حتى تكسب إحترام وثقة المكلف بالضريبة.

- التعريف بالضريبة وأهدافها من خلال تعميمها في البرامج التربوية قصد إرساء ثقافة ضريبية لدى المواطن، إذ نجد الدول التي يتميز مواطنوها بوطنية جبائية عالية كفرنسا مثلا قامت منذ 1979 بإدخال مادة الجبائية في برامج العلوم الإنسانية إبتداءا من التعليم الثانوي وهذا لإرساء أسس ثقافة جبائية في المجتمع وترقيتها في نفوس التلاميذ.

ثانيا- تكوين وإعلام المكلف بالضريبة

في الواقع عدم إعلام المكلف في الميدان الجبائي بسبب غياب الهياكل المختصة التي من الواجب وضعها في متناوله سيزيد من عدم مراعاته لواجباته الجبائية، فالهدف من إعلام وتكوين المكلف هو تحويله من معارض إلى مكلف ملتزم، وذلك بإتباع سياسة تكوينية وإعلامية رشيدة وإطلاعه على مختلف المستجدات على النظام الضريبي، وتستعين في هذا المجال بوسائل الإعلام من الصحف والمنشورات والمجلات الدورية لإزالة أي غموض

¹ - كمون عبد الرحمن، مرجع سابق، ص136.

تتضمنه النصوص القانونية، مع ضرورة إقامة مكاتب للإعلام والتوجيه على مستوى مصالحها تُوكل لها مهمة شرح الإجراءات المتعلقة بالتزامات المكلف بالضريبة وتسييرها من طرف موظفين أكفاء يسعون إلى تحسين العلاقة مع المكلف من خلال حسن الإستقبال والإجابة عن تساؤلاتهم وإنشغالاتهم، بإعتبار أنّ المقابلة المباشرة أنجع وسائل الإتصال لتحقيق الأهداف، وإنطلاقاً من هذه القناعة تم بالفعل وضع هياكل خاصة بالإستقبال على مستوى المصالح المحلية والهيكل القاعدية المعروفة بإقبال وتردد المكلفين عليها، وهي تتكفل بإعلام الجمهور والإستجابة لإنشغالاتهم، مع ضرورة وضع سجل مخصص بالإستقبالات يدون فيه الإقتراحات والملاحظات من طرف المكلفين عن سير عمل الإدارة الجبائية ومعاملة أعماله، حتى يتمكن المسؤولين بعد الإطلاع عليها من إتخاذ القرارات المناسبة لتجنب النقائص المسجلة والسلوكات غير المسؤولة الصادرة من بعض الأعوان.

هذا بالإضافة إلى تنظيم لقاءات مع المنظمات المهنية تقوم بتنشيطها المديرات الجهوية للضرائب، وذلك ببرمجة حصص عمل مع هذه المنظمات يتم على إثرها تجميع الإنشغالات الجبائية المطروحة من قبل المكلفين في إطار ممارسة نشاطهم، مع وضع وتحديد مخططات عمل مشتركة بغرض التحسين الإعلامي للمكلفين¹.

ثالثاً - إزالة التوتر بين الإدارة والمكلف

العلاقة بين المكلف والإدارة الجبائية أساسها مبدأ العلاقات الإنسانية، بعيداً عن العداوة والحساسية وتكون موجهة نحو إضفاء روح التعاون والتضامن سعياً لإرساء القيم المثلى مع عدالة إجتماعية في إطار ديمقراطي حديث يتماشى مع طموحات المواطنين بعيداً عن البيروقراطية²، لأنّ توتر العلاقة بين الإدارة والمكلف يشكل أثر بالغ على نفسية المكلف مما يدفعه إلى الغش والتهرب من دفع الضريبة التي تبدو أحياناً وكأنها جزء من التكوين الوراثي البشري³، إذ نجد حتى أفضل المكلفين لن يدفعوا كامل ضرائبهم لشعورهم بأنّ ما

¹ - كمون عبد الرحمن، مرجع سابق، ص 143.

² - طورش بتاتة، مرجع سابق، ص 107.

³ - سهام كردودي، مرجع سابق، ص 31.

يصلون عليه من مقابل ذلك يعتبر جزء يسير مقارنة مع مايساهمون به في تمويل النفقات الإجتماعية.

إنّ تدهور العلاقة بين المكلف والإدارة يبررها موقف كل طرف، فالمكلف يرى في الضريبة تضحية يتحملها على حساب تمتعه بجزء من دخله المحقق وفي نظره الإدارة الجبائية هي خصمه، وهذه الأخيرة أمام عجزها على السيطرة على كل حالات الغش الموجودة والتفاوت الواضح بين ما يصرح به المكلفون وثرواتهم المتزايدة، فإنها تشك في جميع المكلفين وإعتبارهم كلهم خونة ولا يوجد من يتطوع بدفع القيمة الحقيقية والكاملة للضرائب المستحقة عليه متى سمحت وضعيته الجبائية بفعل ذلك، فهذه النظرة هي سبب جل التوترات القائمة بين المكلفين والإدارة.

ولتعدّل هذه المواقف السلبية على الإدارة الجبائية العمل على تغييرها وهذا بإعطاء أولوية لعلاقتها مع المكلف بإعتبارها وسيلة وقائية جد مهمة لضمان مساهمته في التخفيف من ظاهرة الغش الجبائي، ولتحقيق ذلك يجب إحداث برامج التكوين النفسي لجميع موظفي القطاع والهادف إلى تحسين المعاملة إتجاه المكلف¹. وفي هذا الإطار قام المشرع بإنشاء مصلحة الإتصال على المستوى المركزي في نوفمبر 2007، والمتمثلة في مديرية العلاقات العامة والاتصال (DRPC) ودخلت الإطار العملي في ماي 2008، مهمتها تحسين العلاقات العامة عن طريق تقديم للمكّلف خدمة ذات جودة من أجل تحسين الوعي الجبائي لديه وقصد تحسين صورتها لدى الرأي العام، كما تقوم بالتنسيق لجميع عمليات الإتصال والإعلام على المستوى المركزي والمحلي².

المطلب الثاني: الطرق الرقابية لمجابهة الغش الجبائي

يعد الأساس الضريبي وكيفية تحديد معيار الخضوع للضريبة محور الخلاف بين المكلف والإدارة الجبائية لأنّ على أساسه يمكن معرفة حقوق والتزامات المكلف، وبما أنّ النظام الجبائي الجزائري هو نظام تصريحي يعطي الحرية الكاملة للمكلف في التصريح

¹ - سهام كردودي، مرجع سابق، ص31.

² - طورش بتاتة، مرجع سابق، ص108 .

بمداخله، حيث يعتبر حسن النية وتعتبر تصريحاته مبدئياً صحيحة، لذا فالرقابة البعدية على هذه التصريحات واجبة لأنها قد تكون غير صحيحة سواء عن حسن نية أو سوء نية بهدف التملص من دفع الضريبة.

الفرع الأول : الإطار النظري والقانوني للرقابة الجبائية

عرف مفهوم الرقابة تطورا هاما من خلال التشريعات التي صدرت في هذا المجال لكن المشرع الجزائري لم يعط لها مفهوما نظريا ولكنه حدد ضوابطها، حيث أسند للإدارة صلاحيات واسعة للقيام بمهامها وفق شروط قانونية محددة ضمانا لمهمة الرقابة، كما نصّ في المقابل على ضمانات يمنحها للمكلف لأجل حمايته من التعسف المحتمل من الإدارة.

أولا: الإطار النظري للرقابة الجبائية

1- تعريف الرقابة الجبائية: هي مفهوم قانوني، وهي السلطة المخولة للإدارة الجبائية لمراقبة التصريحات والوثائق المستعملة لتحديد كل ضريبة أو رسم أو حق أو أتاوة¹، وهذا لإكتشاف النقائص وتصحيح الأخطاء المرتكبة من طرف المكلفين، بمعنى هي العمليات الهادفة لمراقبة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلف ومقارنتها بالمحاسبة².

2- أسباب الرقابة الجبائية: يوجد سببان رئيسيان لإجراء عملية الرقابة الجبائية وهما:

- هي وسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية، لأنّ المكلف هو من يقوم بتحديد أسس فرض الضريبة ويصرح بها للإدارة، حيث يتم التأكد من صحة ما قدمه من تصريحات³.

- هي وسيلة لمكافحة الغش الجبائي، وذلك بسبب لجوء بعض المكلفين إلى تخفيض العبء الضريبي بشتى الطرق الإحتيالية، ولمكافحة هذه الممارسات يستوجب على الإدارة الجبائية الكشف عنها عن طريق تقنيات مختلفة والتي من بينها الرقابة.

3- أهداف الرقابة الجبائية: يمكن إستخلاصها كمايلي:

¹ - المادة 18 ف1 من ق.إ.ج.

² - بن اعمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011، ص13.

³ - عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة مزاور، الوادي الجزائري

2009، ص11.

3-1- الأهداف القانونية: وتكمن في التأكد من مدى مطابقة مختلف التصرفات المالية للمكلفين للقوانين والأنظمة، لذا تركّز الرقابة على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين عن المخالفات التي يرتكبونها تهرباً من دفع مستحقّاتهم الجبائية¹. فالمشرع حدّد للرقابة أهدافاً باعتبارها وسيلة إستراتيجية تمثل المقابل لنظام تصريحي، وتطبيقها يمثل أحد الإهتمامات الأساسية للسلطات العمومية بهدف محاربة الغش وحصر خطورته².

3-2- الأهداف العامة للرقابة الجبائية

تهدف الرقابة الجبائية أساساً إلى التحذير من أي محاولة غش أو أي عمل من شأنه أن يحقق التملص من الضريبة، وبالتالي معاقبة كل مختلس، لأن عملية الغش تؤدي إلى فشل السياسة الرامية إلى تحقيق العدالة والمساواة في الدورة المالية بين الاقتصاديين في إطار التغيرات الهيكلية التي عرفها الإقتصاد الوطني كتحرير التجارة الخارجية³.

ثانياً: الإطار القانوني للرقابة الجبائية

1- سلطات الإدارة الجبائية: خوّل القانون الجبائي للإدارة الجبائية العديد من السلطات والصلاحيات خلال تأدية مهام الرقابة نوجزها فيمايلي:

1-1- حق الرقابة: نصت عليه المادة 18 من ق.إ.ج، حيث خوّلت لمصالح الإدارة الجبائية القيام بكل أشكال الرقابة، سواء الرقابة على التصريحات أو المستندات المستعملة من أجل تأسيس كل ضريبة أو رسم، ومراقبة المؤسسات والهيئات التي ليس لها صفة التاجر وتدفع أجور وأتعاب أو مرتبات من أي طبيعة كانت، وحق الرقابة ليس مقتصرًا على الضرائب والرسوم المباشرة وإنما يمتد إلى الحقوق غير المباشرة والتسجيل⁴.

1-2- حق الإطلاع: في إطار البحث عن المعلومة، كّفّ المشرع الجبائي السلطات الجبائية بجمع كل المعلومات الضرورية لعمليات التحقيق والرقابة لدى الإدارات، الهيئات والمؤسسات العمومية والمؤسسات الخاصة⁵، والتي تفرض عليها عقوبات في حال رفض

¹ - سهام كردودي، مرجع سابق، ص 48.

²، ³ - بن أعمارة منصور، مرجع سابق، ص 14.

⁴، ⁵ - عوادي مصطفى، مرجع سابق، ص 20.

حق الإطلاع، وتستعمل هذه المعلومات المجمعّة في تحديد الوعاء الضريبي ومراقبة كل ضريبة على عاتق المكلف، وقد حدّد مجال هذا الحق في المواد من 45 إلى 49 من ق.إ.ج ولا يمارس إلاّ على الأشخاص الذين نصّ عليهم القانون وعلى وثائق خاصة لكل منهم وإجراءات هذا القانون تسمح للإدارة الجبائية بمعرفة كل المعلومات التي لها أثر جبائي وتحصّل من قبل ثلاث أصناف من الأشخاص وهم الإدارات العمومية¹، المؤسسات الخاصة، الهيئات المالية ومكلفين آخرين بالضريبة والغير².

1-3- حق المعاينة: رخص القانون لأعوان الإدارة الجبائية في حالة وجود ممارسات تدليسية القيام بمعاينات في كل المحلات والأماكن بهدف البحث والحصول وجمع وحجز كل الوثائق والمستندات اللازمة أو العناصر المادية التي تبرر التصرفات الهادفة للتملص من دفع الضريبة ولإثبات ممارسة الغش الجبائي، ولا يتم ممارسة هذا الحق إلاّ بترخيص من رئيس المحكمة المختصة إقليمياً أو قاض مفوض من قبله، مع وجوب تأسيس طلب الترخيص واحتوائه على كل البيانات التي تبرر بها الإدارة هذه المعاينة³.

1-4- حق إجراء البحث: ويقصد به إجراء التحقيق من طرف أعوان الإدارة الجبائية بالتدخل المفاجيء في المؤسسات التي تقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة ولدى كل شخص يقوم بهذه العمليات، وعلى المكلف تقديم أعوان الإدارة كل الوثائق الضرورية لتحديد رقم الأعمال وأسس فرض الضريبة، وقد نصت عليه المادة 33 من ق.إ.ج ويمارس هذا الحق من الساعة 8 صباحاً إلى 20 مساءً في المحلات ذات الإستعمال المهني، ويتم إثر كل عملية تدخل تحرير محضر تدون فيه التحريات التي تمت وتفصل المخالفات الملاحظة ويسجل فيه جرد الوثائق التي سلّمها المكلف بالضريبة⁴.

¹ - عوادي مصطفى، مرجع سابق، ص20.

² - المواد من 51 إلى 58 من ق.إ.ج، المعدلة بالقانون 05-16، المؤرخ في 31-12-2005، المتضمن قانون المالية 2006.

³ - المادة 34،35 من ق.إ.ج، المعدلة بالقانون رقم 07-12 المؤرخ في 30 ديسمبر 2007، المتضمن قانون المالية 2008.

⁴ - عوادي مصطفى، مرجع سابق، ص20.

1-5- حق إستدراك الأخطاء: هو الوسيلة الممنوحة للإدارة في إطار إجراءات المراقبة الجبائية لتقويم الأخطاء أو الغش المقترفة من طرف المكلف بالضريبة¹، ويقصد بالإستدراك الإعادة أو التدارك وإمكانية الإدارة الجبائية في إعادة النظر في الإقتطاع سواء بتعديله أو إنشاء إقتطاع جديد، حيث تخضع تصريحات الأربع سنوات الأخيرة لرقم الأعمال والإيرادات المهنية والمداخيل والأرباح للمراقبة.

وقد حددت الأجال القانونية لتقادم عمل الإدارة الجبائية لإستدراك الأخطاء بأربع سنوات للقيام بتحصيل جداول الضريبة التي يقتضيها إستدراك، كما يمكن القيام بالتحقيق في العمليات المتعلقة بالسنوات المتقدمة في حالة ما إذا أنتجت آثارا على السنوات غير المتقدمة، وتضاف إستثناءً سنتين (02) للتقادم في حالة ما إذا قامت الإدارة الجبائية برفع دعوى قضائية عند ثبوت أنّ المكلف لجأ إلى طرق تدليسية حسب نص المادة 326 ق.ض.م والمادة 153 من ق.ر.ر.أ، وفي حالة الإعتراض يطبق على المكلف العقوبات المنصوص عليها في المادة 314 ق.ض.م.ر.م.

2- أشكال الرقابة الجبائية: يتم إختيار الرقابة المناسبة حسب أهمية وضرورة التدخل.

1-2- الرقابة العامة وتتمثل في :

1-1-2- الرقابة الشكلية

تُعَدُّ الخطوة الأولى التي تباشرها الإدارة الجبائية في الرقابة، حيث يتم فيها الفحص الشكلي لجميع التصريحات المقدمة من طرف المكلف والتصريح المادي للأخطاء المرتكبة مع عدم إجراء أي تقدير أو مقارنة بين التصريحات والمعلومات التي تملكها الإدارة². لذلك فالرقابة الشكلية لا تهدف إلى تصحيح الأخطاء ولا تأخذ بعين الإعتبار مدى صحة المعلومات والأرقام المصرح بها، بقدر ما تنظر إلى الشكل الذي جاءت به هذه التصريحات، والتي يتم معاينتها في المرحلة الثانية والمتمثلة في الرقابة على الوثائق.

¹ - عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص36.

² - فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء إجتهدات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2010، ص167.

2-1-2- الرقابة على الوثائق

من خلال هذا الشكل من الرقابة تعمل الإدارة على فحص جميع الأعمال التي تتم على مستوى المكتب، بحيث تقوم مصلحة التحقيق بإجراء فحص دقيق وشامل لجميع التصريحات المكتتبه، والمقدمه من طرف المكلف، وذلك عن طريق مقارنتها بالوثائق والمعلومات التي تحوزها إدارة الضرائب عن الوضعية الحقيقية لكل مكلف¹.

وعليه فالإدارة الجبائية تقوم بتحليل ومقارنة هذه المعلومات عن طريق دراسة ترابطها وتطور الذمة المالية لكل مكلف بالضريبة من سنة إلى أخرى، وفي هذا الصدد تطلب الإدارة الجبائية معلومات إضافية من المكلف أو تبريرات وتوضيحات فيما يخص الرسوم المخصوصة، والمتعلقة بالرسم على القيمة المضافة والتأكد من المعدلات المطبقة على كل عملية وإن كانت من بين العمليات المعفية، ويحصر هذا الشكل من الرقابة على طلب التوضيحات والتبريرات، وعليه فهي رقابة لاحقة تسمح للإدارة بفحص نافذ لتصريحات المكلفين ومنه كشف وتصحيح للنقائص المكتشفة.

2-1-3- الرقابة عند مقر المكلف

وهي الرقابة بعين المكان، حيث ينتقل أعوان الضرائب الذين يشترط فيهم على الأقل رتبة مراقب، إلى مكان مزاولة المكلف لنشاطه من أجل إجراء معاينات ميدانية للتأكد من صحة المعلومات الموجودة في التصريحات المقدمة للإدارة الجبائية، حيث يقوم المحققون بفحص الدفاتر والسجلات وجميع الوثائق المحاسبية التي حُررت من طرف المكلف والمتعلقة بنشاطه²، بالإضافة إلى فحصهم للملفات الخاضعة لحق التقادم والمنصوص عليها قانونا وتعتبر هذه الطريقة أكثر فعالية من سابقتها نظرا لما تحققه من معاينة لما هو موجود على أرض الواقع، وهو الشيء الذي كرسه المشرع في شكلين التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية، والرقابة بعين المكان تخضع لأجال محددة حسب الحالة، وفي كل الأحوال لا يجب أن تتجاوز تسعة أشهر³.

¹ - المادة 18 من ق.إ.ج.

² - فضيل كوسة، مرجع سابق، ص171.

³ - المادة 20-5 من ق.إ.ج.

2-2- الرقابة المعمقة

تقوم الإدارة الجبائية بالرقابة المعمقة قصد التأكد من مدى صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين والكشف عن مختلف المخالفات المرتكبة، وتتمثل هذه الرقابة في التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية.

2-2-1- التحقيق المحاسبي

ويقصد به عمليات مراقبة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلف، وفحص محاسبته والتأكد من مدى مطابقتها مع بعض المعطيات المادية، قصد الحكم على مصداقيتها مع تقديم التسويات الضرورية، ويشمل هذا التحقيق على فحص حسابات الإستغلال بإعتبارها العناصر المساهمة في تكوين الوعاء الضريبي والمتمثلة في المشتريات المخزونات، المبيعات والميزانية. وقد عرّفه المشرع الجبائي من خلال المادة 20 فقرة واحد من ق.إ.ج: "... يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة". ويمر التحقيق المحاسبي بثلاث مراحل:

أ- مرحلة التحضير للتحقيق المحاسبي

وهو مجموعة الأعمال التمهيدية التي تقوم بها المصلحة المحققة، من أجل إمامها بكل ما يخص الوضعية الحقيقية للمكلف عن طريق فحص كل التصريحات الخاصة حسب كل نوع من الضرائب الخاضع لها، وطلب التوضيحات والتبريرات التي سبق الحصول عليها خلال إجراء الرقابة على الوثائق مع الاستعانة بالمعلومات، التي تم جلبها من المصالح الأخرى حتى يتسنى لها الإحاطة بعناصر الملف الجبائي الموحد¹.

ويقوم المحقق بإجراء بحوث خارج الإدارة الجبائية، من أجل معرفة كل ما يتعلق بثروة المكلف الموجودة على مستوى كل من مصالح الجمارك لمعرفة خصوصيات المؤسسات المصدرة والمستوردة البنوك والمصارف لمعرفة قيم الأرصدة وحركاتها، المحافظات التجارية الإدارات العمومية، بعدها يقوم بإجراء المقارنات المطلوبة ودراسة الملف الخاص بالمكلف

¹- فوضيل كوسة، مرجع سابق، ص182.

كاملا، تقوم المصلحة المحققة وتحت طائلة بطلان إجراء التحقيق المحاسبي بإبلاغ المكلف المعني بالرقابة على أن يستفيد من عشرة (10) أيام لتحضير نفسه¹.

ب- مرحلة التحقيق

بعد إنتهاء المهلة القانونية والمقدرة بعشرة (10) أيام، ينتقل العون المحقق إلى محل مزاوله النشاط، أين تتم المعاينة الحقيقية لنشاط المؤسسة وطريقة تسييرها وموقعها في السوق، مع زيارة أماكن الإنتاج والتخزين، من أجل تسجيل كل المعلومات التي تخص النشاط الرئيسي والثانوي، وسائل الإنتاج المستعملة، سعر المواد الأولية وسعر التكلفة، سعر البيع الحقيقي طبيعة الزبائن والموردين،... كما يمكن إجراء تحقيق مصوّب في الوثائق المحاسبية للمكلف بالضريبة، وفقا لأحكام المادة 20 مكرر من ق.إ.ج .

إنطلاقا من هذه المعلومات الأولية التي يعتمد عليها المحقق بياشر مهمة الرقابة الشكلية للمحاسبة، والتي تشمل جميع الوثائق المنصوص عليها في القانون التجاري في المواد من 09 إلى 11 والمتمثلة في دفتر اليومية ودفتر الجرد، بعدها ينتقل العون إلى المراقبة الموضوعية للوثائق، والتي تتمثل في دراسة مضمونها والتحقق في حسابات الميزانية خاصة حسابات الإستغلال التي يكثر التلاعب فيها ومحاولات الغش، وذلك نظرا لأهميتها في تحديد الربح الإجمالي، وتتمثل هذه في حسابات المشتريات التي يعمد المكلف إلى تخفيض قيمتها من أجل تقليص رقم الأعمال عن طريق عدم تسجيل فواتير الشراء في الدفاتر اليومية أو الشراء دون فواتير أو تضخيمها من أجل زيادة رقم الرسم على القيمة المضافة الخاضعة للخصم وتخفيض الربح الإجمالي، بالإضافة إلى حساب المبيعات الذي لا يقل أهمية عن حساب المشتريات في إستعماله في الغش، حيث يقوم المحقق بفحص فواتير البيع وسجلاته ومقارنتها بحساب البنك والصندوق والحساب الجاري للمؤسسة، وكذلك فحص حسابات المخزونات التي تتم على مستواها معظم التحايلات²، حيث يلجأ المكلف إلى إظهار صورة مخالفة عن المخزون سواءا محاسبيا عن طريق تقييم البضائع على صورة مخالفة لما هو

¹ - المادة 20 من ق.إ.ج.

² - فضيل كوسة، مرجع سابق، ص ص188، 189 .

معمول به والذي يؤدي إلى إنخفاض النسبة الحقيقية للإيرادات السنوية، كما يقوم بإخفاء جزء من مخزونه ليتم بيعه بطريقة غير شرعية بدون فواتير، فالمكلف بذلك يسلك أسلوبين للغش الأول هو التقليل من المنتجات والمواد الأولية والثاني التقليل من القيم الحقيقية للمخزون¹.

ج- نتائج التحقيق

إستخلاص النتائج هو آخر مرحلة في التحقيق المحاسبي والتي عن طريقها يقرر مدى صحة أو خطأ هذه التصريحات وبموجبها تستحدث التعديلات القانونية إن وجدت، أما في حالة ما إذا كانت النتائج المحصل عليها مطابقة لما هو مصرح به، فالمحقق ملزم بتقديم إشعار بالنتائج المحصل عليها وفي حالة إثبات تجاوزات أو أخطاء، فإن المحقق بإمكانه إجراء التعديلات العادية للتقويم والتي تتمثل في إجراءات التقويم الثنائي من جهة وإجراءات التقويم الأحادي من جهة أخرى²، وعليه تحت طائلة بطلان الإجراء يجب إرسال إشعار للمكلف بالضريبة بإعادة التقويم، مع ذكر أحكام المواد التي يؤسس عليها إعادة التقويم بطريقة تسمح للمكلف من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو إعلان قبوله لها، وله أجل أربعين (40) يوما ليرسل ملاحظاته أو قبوله (المادة 20 فقرة 6 مقطع 3 ق.إ.ج) ويعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني.

وفي حالة القبول الصريح يصبح أساس فرض الضريبة الذي جاء في إشعار إعادة التقويم محدد نهائياً، ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه إلا في حالة إثبات أن المكلف بالضريبة قد إستعمل مناورات تدليسية، أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة أثناء عملية التحقيق المحاسبي، ولا يحق للمكلف الاعتراض عليه عن طريق الطعن، وعند نهاية التحقيق بفترة معينة لا يمكن للإدارة القيام مرة أخرى بتحقيق جديد لنفس التقييدات الحسابية بالنسبة لنفس الضريبة، إستثناء في حالة إستعمال المكلف مناورات تدليسية خلال التحقيق في هذه الحالة يمكن إعادة التحقيق من جديد، وبالوصول إلى نتائج التحقيق في المحاسبة وتبليغها للمكلف تنتهي مهمة العون المحقق، وعليه إحترام كل الإجراءات القانونية والإلتزام بالسر المهني.

¹ - فضيل كوسة، مرجع سابق، ص 190.

² - فضيل كوسة، مرجع سابق، ص 193.

2-2-2- التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة

أُستحدث هذا التحقيق عام 1992، وذلك لمسايرة الإصلاحات الجبائية وفقا لأحكام المادة 21 من ق.إ.ج، حيث يهدف إلى الكشف عن المكلفين المتمصلين من دفع الضريبة عن طريق البحث عن مدى التطابق والإنسجام بين ما صرح به المكلف بالضريبة من جهة وبين ما هو موجود على أرض الواقع عن طريق التأكد من الوضعية المالية للمكلف بالضريبة ونمط معيشته من جهة أخرى، فهذا التحقيق هو مجموع العمليات التي ترمي إلى الكشف عن الفارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به¹.

ويقوم بهذا التحقيق أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مراقب على الأقل²، ويجب إعلام المكلف مسبقا عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق مرفقا بميثاق حقوقه وواجباته ومنحه أجل خمسة عشرة (15) يوما لتحضير نفسه تحسب من تاريخ الإستيلاء وللمكلف الإستعانة بمستشار من إختياره، ولا يجب أن تتعدى فترة التحقيق سنة واحدة من تاريخ إستيلاء الإشعار، وتمتد إلى سنتين (02) في حالة إكتشاف نشاط خفي عند إجراء التحقيق.

وللمحقق الحق في الإستفسار عن كل النفقات العادية وغير العادية وطلب كل المعلومات اللازمة وكل ما له علاقة بثروة المكلف، ولهذا الأخير الحق في تقديم التبريرات والتوضيحات اللازمة، التي تلتمسها منه الإدارة خلال ثلاثون (30) يوما من طلبها، لإثبات أنّ المبالغ المستعملة لا تخص وضعيته الجبائية أو التكاليف التي قام بخصمها من الدخل الإجمالي ليست عن تدليس³.

بعد إنتهاء التحقيق المعمق والشامل للوضعية الجبائية على الدخل الإجمالي على العون المحقق تبليغ المكلف بالنتائج المتوصل إليها بالتفصيل وحتى في غياب إعادة التقويم بطريقة تسمح للمكلف تقديم ملاحظاته من إعادة أسس فرض الضريبة أو إعلان قبوله بها في أجل أربعين يوما (40) يوما من تبليغه، وعدم الرد يعد قبول ضمني .

¹ - المادة 6 و 98 من ق.ض.م.ر.م.

² - المادة 21 من ق.إ.ج.

³ - المادة 21 ف 5 من ق.إ.ج.

لا يجوز تجديد التحقيق لنفس الفترة إلا في حالة إعطاء معلومات خاطئة أو غير كاملة أو إستعمال أساليب تدليسية وإحتيالية خلال فترة التحقيق.

3- حقوق والتزامات المكلف الخاضع للرقابة

يتمتع المكلفين بالضريبة بمجمل الحقوق وعليهم مراعاة الواجبات التي يضعها القانون على عاتقهم ولاسيما إكتتاب التصريحات في الآجال المحددة قانونا¹.

3-1- الحقوق الممنوحة للمكلف الخاضع للرقابة: مقابل الصلاحيات الممنوحة للإدارة

الجبائية بخصوص عمليات الرقابة، منح المشرع الجبائي حقوق للمكلفين بالضريبة.

- حق الإشعار المسبق وأجل التحضير: قبل القيام بأي مراقبة جبائية يجب إرسال إشعار².
- حق الإستعانة بوكيل أو بمستشار: لكل مكلف الحق في الإستعانة بمستشار من إختياره.
- حق عدم تجديد التحقيق المحاسبي: لا يمكن إجراء رقابة أخرى أو تحقيق فيما يخص نفس الضرائب والرسوم ولنفس الفترة، أو عندما تتقادم فترة الرقابة ماعدا في حالة إستعمال المكلف طرقا تدليسية³.

- حق تحديد مدة التحقيق بعين المكان: وتختلف مدة إجراء التحقيق باختلاف نمط الرقابة.

أ- التحقيق المصوب في المحاسبة: مدة التحقيق لا يمكن أن تمتد بعد الآجال المحددة قانونا بشهرين (طبقا لأحكام المادة 20 مكرر فقرة 4 ق.إ.ج).

ب- التحقيق في المحاسبة: لا يمكن أن تتعدى مدة التحقيق بعين المكان في التصريحات والوثائق المحاسبية آجالا محددة طبقا لرقم الأعمال المحقق سنويا وطبيعة نشاط المؤسسة ويجب أن لا تتعدى في جميع الحالات الأخرى تسعة (09) أشهر، إستثناء فإن مدة التحقيق المذكورة لا تطبق في حالة إستعمال طرق تدليسية مثبتة قانونا⁴.

¹ - ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، منشورات 2013، مطبعة عين البنيان، الجزائر، ص 21.

² - المادة 20-4 من ق.إ.ج.

³ - المادة 20-8 من ق.إ.ج.

⁴ - ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سابق، ص 25.

- **حق الرد أو النقاش الشفوي والحضوري:** على العون المحقق تقديم تفسيرات شفوية مفيدة للمكلف، وهذا قبل إنقضاء أجل الرد والمقدر بأربعين (40) يوماً من أجل تقديم ملاحظاته¹.
- **الإلتزام بالسر المهني:** حيث يمنع على أعوان الإدارة الجبائية تحت طائلة العقوبات التأديبية المنصوص عليها في المادة 301 من قانون العقوبات إطلاع الغير على المعلومات التي بحوزتهم بحكم ممارستهم لوظائفهم أو خارجها كإفشاء الوضعية الجبائية للمكلف.
- **حق الطعن:** منح المشرع للمكلف إمكانية الطعن في حالة وجود خلافات مع الإدارة الضريبية حول نتائج التحقيق، وذلك بتقديم شكوى لدى الجهات المعنية وحسب الحالة ابتداءً من مدير الضرائب للولاية، ثم لجان الطعن المختصة إذا لم يرض بالقرار²، ثم الجهات القضائية أمام المحكمة الإدارية³، ثم الإستئناف أمام مجلس الدولة⁴.
- **التخفيض المشروط:** يجوز للمكلف بالضريبة حسن النية الإستفادة من التخفيض المشروط المنصوص عليه في المادة 93 مكرر ق.إ.ج.
- 3-2-2- إلتزامات المكلف بالضريبة:** تتمثل في الإلتزامات ذات الطابع الجبائي والمحاسبي.
- 3-2-1- الإلتزامات ذات الطابع المحاسبي:** ملزم بمسك محاسبة منتظمة وصحيحة حسب الطرق المنصوص عليها في المخطط الوطني للمحاسبة، كما ألزمه القانون التجاري بمسك مجموعة من الوثائق والسجلات المحاسبية⁵.
- 3-2-2- الإلتزامات ذات الطابع الجبائي:** تتمثل في:
- أ- التصريح بالوجود:** المكلف بالضريبة الجديد مطالب بإكتتاب التصريح بالوجود⁶.

¹ - المادة 20 ف من ق.إ.ج.

² - ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سابق، ص 41.

³ - المادة 81 ف2 من ق.إ.ج.

⁴ - المادة 950 من القانون 08-09، المتضمن ق.إ.م.إ، المؤرخ في 25-02-2008، الجريدة الرسمية، العدد 21 بتاريخ 23-02-2008.

⁵ - المواد 9 و10 و11 من الأمر 75-59 المؤرخ في 26-09-1975، المتضمن القانون التجاري، الجريدة الرسمية العدد 101، سنة 1975، المعدل والمتمم.

⁶ - المادة 183 من ق.ض.م.ر.م.

ب- التصريح الشهري أو الثلاثي لرقم الأعمال: ألزم القانون المكلفين بإكنتاب تصريحا شهريا أو فصليا صنف (G50) بمجمل الضرائب والرسوم المدفوعة نقدا أو عن طريق الإقتطاع من المصدر لدى قباضة الضرائب التي يتبعونها.

ج- التصريح السنوي للمداخيل والنتائج: على المكلف الخاضع للضريبة على أرباح الشركات تقديم تصريح قبل 01 ماي من كل سنة بالأرباح المحققة خلال السنة الفارطة.

د- التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط أو الوفاة: في حالة التنازل أو التوقف الكلي أو الجزئي عن النشاط لمكاف خاضع للنظام الحقيقي عليه التصريح في أجل عشرة (10) أيام¹ بإجمالي المداخيل التي لم تفرض عليها ضريبة وفي حالة وفاته، فإن المعلومات الضرورية لتأسيس الضريبة تودع من قبل الورثة خلال ستة (06) أيام إبتداء من تاريخ الوفاة.

هـ- تدوين رقم التعريف الجبائي: على كل وثيقة تصريح أو تسجيل لدى الإدارة الجبائية².

الفرع الثاني : الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية

إن مكافحة الغش الجبائي من الأولويات بالنسبة للإدارة الجبائية، حيث تعتمد مختلف التشريعات وإجراءات الرقابة، وكذا عمليات الإحصاء المتتابعة وعمليات التحقيق والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة على مجموعة من الهياكل والأجهزة المخول لها قانونا القيام بذلك، وهذه الأخيرة لا يمكنها أداء مهامها وتحقيق أهدافها إن لم تكن مهيكلة بشكل جيد ومنظّم، وتتقسم هيكلية الإدارة الجبائية إلى مصالح مركزية ومصالح لامركزية.

أولا: الأجهزة المكلفة بالرقابة الجبائية ووظائفها

1- المصالح المركزية

تسير عمليات الرقابة الجبائية على المستوى المركزي عن طريق مديرية الأبحاث والمراجعات (DRV) ولها صلاحيات على المستوى الوطني³، حيث أنشأت هذه المديرية وتم

¹ - المادة 95 من ق.ض.م.ر.م.

² - المادة 41 من القانون رقم 05-16 المؤرخ في 2005/12/31، المتضمن قانون المالية لسنة 2006.

³ - عوادي مصطفى، مرجع سابق، ص31.

تنظيمها ضمن المديرية المركزية التابعة لوزارة المالية¹، وقد جاء تنظيم هذه المديرية متجاوبا بشكل فعّال لمحاربة الغش الجبائي، حيث تتكون من ثلاث (03) مصالح جهوية وأربعة (04) مديريات فرعية:

1- مديرية البحث والمراجعات (DRV): تتبع المديرية العامة للضرائب وتضم²:

1-1- المديرية الفرعية للأبحاث والتحقيقات الجبائية

مهامها السهر على التطبيق الدائم لحق الإطلاع والتفتيش والتأكد من التطبيق الصحيح للأحكام القانونية التي تحكمها، وتقوم بالبرمجة والقيام بالتحري والتحقق والبحث المتعلق بمتابعة الوضعية الجبائية للمكلفين بالضريبة في كل مناطق التراب الوطني.

1-2- المديرية الفرعية للبرمجة

من خلال مكاتبها الثلاث تقوم ببرمجة المؤسسات والأشخاص الطبيعيين للمراقبة الجبائية بناء على معايير دقيقة وتماشيا مع القطاعات التي تعاني من إنتشار ظاهرة الغش.

1-3- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

مهمتها السهر على إحترام القواعد الإجرائية التي تحكم الرقابة، كما تعمل على مراجعة التقارير النهائية للرقابة لإقتراح نتائج وإجراءات جديدة للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية على المستوى الولائي.

1-4- المديرية الفرعية لمحاربة الغش

مهمتها تنسيق الأعمال المسجلة في إطار مكافحة الغش والتهرب الضريبي وتسيير بطاقةية مقترفي أعمال الغش، المبادرة بالأعمال الرامية للحد من ظاهرة الغش الجبائي والتنسيق بين الإدارات والمؤسسات العمومية المؤهلة.

2- المصالح اللامركزية

وتسمى أيضا المصالح الخارجية ولها صلاحيات مستقلة نسبيا عن الإدارة المركزية وهي:

¹ مرسوم تنفيذي رقم 98-228 المؤرخ في 13-07-1998، المتضمن التنظيم الإداري المركزية في وزارة المالية الجريدة الرسمية، العدد 51، بتاريخ 15/07/1998.

² المادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم 07-364 المؤرخ في 28-11-2007، المتضمن تنظيم الإدارة المركزية لوزارة المالية، الجريدة الرسمية، العدد 75، بتاريخ 02/12/2007.

2-1- المصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات:

متواجدة حاليا بالجزائر، وهران، قسنطينة، وتتمتع بصلاحيات التدخل على المستوى الوطني للتحقيق في وضعية كبار المكلفين بالضريبة لأهمية نشاطهم، حيث تنظم هذه المصلحة ثلاثة (03) أقسام¹:

2-1-1- قسم المراقبة والإحصائيات والتقييم: يعمل في شكل فرق، ويكلف بتنفيذ برامج المراقبة في عين المكان التي تحددها مديرية الأبحاث والمراجعات، وكذا تنفيذ كل التحقيقات والتحريات، وتنفيذ حق الزيارة في إطار العمليات الجهوية وما بين الجهوية².

2-1-2- قسم المساعدة على الرقابة: ويكلف بمساعدة المحققين في إطار القيام بمهامهم وكذا فحص المحاسبات الآلية³.

2-1-3- قسم الوسائل: يكلف بتزويد المصلحة بالوسائل الضرورية لإنجاز المهام المخولة لها، وتسيير الوسائل والدعائم والمطبوعات الموجهة للمحققين والمكلفين بالضريبة، وكذا تصنيف ملفات المراجعة وحفظها⁴.

2-2- المديرية الجهوية للضرائب (DRI)

تم إنشاء تسعة (09) مديريات جهوية بموجب المرسوم التنفيذي 91-60 الصادر بتاريخ 1991/02/23 المعدل والمتمم وتغطي جل القطر الوطني، وهي إمتداد وتمثيل للمصالح المركزية على المستوى الجهوي ودورها الأساسي يتمثل في تنشيط ومتابعة عمل مديريات الضرائب الولائية ومراقبة نشاطات المصالح الجبائية المتواجدة في حدود إقليمها⁵. وتضم أربع مديريات فرعية وهي⁶:

¹ - المادة 42 من القرار الوزاري المشترك، المؤرخ في 21-02-2009، المحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية، العدد 20 الصادرة بتاريخ 29-03-2009.

² - المادة 43، من القرار الوزاري المشترك، المؤرخ في 21-02-2009.

³ - المادة 44، من القرار الوزاري المشترك، المؤرخ في 21-02-2009.

⁴ - المادة 45، من القرار الوزاري المشترك، المؤرخ في 21-02-2009.

⁵ - المادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 18/09/2006، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية، العدد 59، بتاريخ 24/09/2006.

⁶ - المادة 25 من القرار الوزاري المشترك، المؤرخ في 21-02-2009.

- المديرية الفرعية للتكوين.
- المديرية الفرعية للتنظيم والوسائل.
- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية والتحصيل.
- المديرية الفرعية للمراقبة والمنازعات.

2-3- المديريات الولائية للضرائب (DIW)

مكلفة بمهام الرقابة الجبائية في مجال أساس الضريبة ومجال التحصيل على المستوى الولائي، وتتكون من 05 مديريات فرعية وهي¹:

- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.
- المديرية الفرعية للتحصيل.
- المديرية الفرعية للمنازعات.
- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية.
- المديرية الفرعية للوسائل.

2-4- مفتشيات الضرائب

أنشأت بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 23/02/1991 والذي بدأ تنفيذه سنة 1994، حيث تنص المادة 12 منه "تتولى مفتشية الضرائب على الخصوص مسك الملف الجبائي الخاص بكل خاضع للضريبة فتقوم بالبحث وجمع المعلومات الجبائية وإستغلالها ومراقبة التصريحات وإصدار الجداول الضريبية وكشوف العائدات وتنفيذ عمليات التسجيل". وتشكل المفتشية حجر الأساس في تنظيم الإدارة الجبائية فيما يخص الرقابة² وتنقسم إلى:

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

¹ - المادة 59 من القرار الوزاري المشترك، المؤرخ في 21-02-2009.

² - عوادي مصطفى، مرجع سابق، ص38.

وهذه المصالح مكلفة بمراقبة مختلف التصريحات وفي حال وجود خطأ أو نسيان تقوم بالمراقبة المعمقة.

2-5- قباضات الضرائب

وتتكفل خصوصا بجدول الضرائب وسندات القبض وتحصيل الضريبة، وتهدف إلى دعم التنسيق مع مصالح الوعاء وكذا التحصيل، وتنقسم مصالح التحصيل إلى قسمين وهما¹:

- قباضة تحصيل الضرائب.

- قباضة التسيير المالي للبلديات والقطاعات الصحية.

ثانيا: الهياكل المستحدثة في الإدارة الجبائية

لمسايرة التطورات الحديثة والتحكم بشكل فعال في تسيير المكلفين بالضريبة وتعزيزا لهياكل الرقابة الجبائية وعصرنة الإدارة الجبائية، قامت المديرية العامة للضرائب بوضع مشاريع إنشاء هياكل جديدة منذ سنة 2002 والمتمثلة في:

1- مديرية كبريات المؤسسات (DGE)

أنشأت بموجب المرسوم التنفيذي رقم 303-02 المؤرخ في 28-02-2002 المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي 494-05 المؤرخ في 26-12-2005، ولها صلاحيات على المستوى الوطني، ومكلفة بتسيير مهام الوعاء والتحصيل والرقابة والمنازعات²، ويكمن الهدف من إنشاء هذه المديرية في تحسين فعالية تسيير أهم الملفات الجبائية ومتابعتها من أجل التقليل من الغش الجبائي، وكذا تنظيم المهام الجبائية بتبسيط الإجراءات عن طريق تطوير المناهج والتطبيقات الجديدة، وتتكون من خمس (05) مديريات فرعية وهي³:

- المديرية الفرعية لجباية المحروقات.
- المديرية الفرعية للتسيير.
- المديرية الفرعية للرقابة والبطاقيات.

¹- المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 91-60، المؤرخ في 23-02-1991، المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، جريدة رسمية، العدد 9، بتاريخ 29-02-1991، المعدل والمتمم.

² - عوادي مصطفى، مرجع سابق، ص 43.

³- المادة 02 من القرار الوزاري المشترك، المؤرخ في 21-02-2009.

- المديرية الفرعية للمنازعات.

- المديرية الفرعية للوسائل.

2- مركز الضرائب (CDI)

وهي مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي مرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب، ولها علاقة مباشرة فيما يتعلق بمركزة الإحصائيات، وبرمجة المراقبة الجبائية والأعمال التنزعية التي تتجاوز سلطة رئيسها، وإنشاء هذه المراكز يستجيب لضرورة تحسين عملية التسيير ومراقبة المكلفين ذوي الأهمية المتوسطة، ولا يتبعون مديرية كبيريات المؤسسات، حيث تقوم بأعمال الترقيم ومتابعة التصريحات والتسديدات والتسجيل المحاسبي للإيرادات والمراقبة وأعمال التحصيل لهذه الفئة من المكلفين¹، وينظم المركز في ثلاث (03) مصالح رئيسية وقباضة ومصلحتين نذكر من المصالح الرئيسية، المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث ومصلحة البطاقات والمقارنات، مصلحة البحث عن المادة الضريبية².

3- المركز الجوارى للضرائب (CDPI)

ويقوم بتسيير ملفات صغار المكلفين الخاضعين للضريبة الجزافية، بالإضافة إلى إقامة مراكز متخصصة في تسيير الجبائية العقارية، والمعادن النفيسة، التبغ، وكذا الجبائية المحلية والزراعية، وينظم المركز في ثلاث (03) مصالح رئيسية وقباضة ومصلحتين³.

ثالثا- لجان التنسيق والفرق المختلطة

هي عبارة عن لجان تتشكل من أجهزة لها علاقة بالضريبة ومكافحة الغش الجبائي تتعاون فيما بينها عن طريق الإتصال والتنسيق بين أجهزتها، أسست بموجب المرسوم التنفيذي رقم 97-290 المؤرخ في 27-07-1997، المتضمن إنشاء لجان التنسيق والفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية والمصالح المكلفة بالتحقيقات الإقتصادية وقمع الغش بوزارة التجارة وتنظيمها.

¹ - عوادي مصطفى، مرجع سابق، ص 47.

² - المادة 88، القرار الوزاري المشترك، المؤرخ في 21-02-2009.

³ - المادة 102، القرار الوزاري المشترك، المؤرخ في 21-02-2009.

1- لجنة التنسيق الوزارية المشتركة

تشكل بين المديرية العامة للضرائب، والجمارك، الإدارة المركزية لوزارة التجارة تتولى هذه اللجنة التحقيقات الإقتصادية ومكافحة الغش، تنجز الأعمال المشتركة في مجال الرقابة، وتنسق أعمال اللجان الولائية وتدرس الحوائل السداسية لهذه اللجان¹.

2- لجنة التنسيق الولائية

نصت عليها المادة السابعة من المرسوم التنفيذي 97-290 المؤرخ في 27-07-1997 حيث تم إنشاء لجان تنسيق على مستوى كل ولاية بين مديرية الضرائب والجمارك والتجارة، مهمتها تضمن إرسال المعلومات وتبادلها الفعليين بين مصالح الإدارات المعنية على مستوى الولاية وتضبط برنامج الأعمال المشتركة في مجال الرقابة، كما تكلف بمهام أخرى.

3- الفرق المختلطة

بدأت هذه الفرق العمل ابتداء من أبريل 1996، وتم تأسيسها رسميا بموجب المرسوم التنفيذي رقم 97-290 المؤرخ في 27-07-1997، حيث يؤسس هذا المرسوم فرقا مختلطة للرقابة المشتركة بين مصالح الضرائب والجمارك التابعة لوزارة المالية والمصالح المكلفة بالتحقيقات الإقتصادية وقمع الغش بوزارة التجارة، وتكلف هذه الفرق بمهمة الرقابة خاصة على مستوى أنشطة الإستيراد وتحويل الإمتيازات الجبائية في إطار ترقية الإستثمار.

المبحث الثاني: طرق قمع الغش الجبائي

إضافة إلى الإجراءات والطرق سالفة الذكر، والتي ترمي إلى إستقراء السبل الكفيلة بتفادي عملية الغش الجبائي فإنه في حالة ثبوت حصولها نكون بصدد مواجهتها بطرق أكثر ملائمة ونجاعة من منطلق السبب والنتيجة بهدف تحسين تحصيل الضريبة وردع كل عملية غش من شأنها عرقلة ذلك، وهذا من خلال دراسة السياسة العقابية التي إتبعها المشرع في فرض العقوبات الجزائية والجبائية في هذا المجال بإعتبار أن الجرائم الضريبية تخضع

¹ - المادة 2 و 4 من المرسوم التنفيذي 97-290، المؤرخ في 27-07-1997، المتضمن تأسيس اللجان التنسيق

والفرق المختلطة للرقابة بين وزارة المالية ووزارة التجارة وتنظيمها، الجريدة الرسمية، العدد 50، الصادرة بتاريخ

1997-07-30.

لقواعد جنائية خاصة، وقبلها القيام بمختلف إجراءات المتابعة من معاينة لإثبات الغش من طرف الأشخاص المؤهلين للقيام بذلك وصولاً إلى الأشخاص الخاضعين للجزاء.

المطلب الأول: إجراءات متابعة الغش الجبائي

تتميز الجرائم الضريبية بصفة عامة بالطابع التقني، مما دفع بالمشرع لتنظيمها بأحكام تجريبية وإجرائية خاصة بها تخرج عن القواعد العامة المعترف بها في التجريم وقمع جرائم القانون العام، لاسيما فيما تعلق بإجراءات المتابعة، حيث ألزم توفر شروط في الأشخاص المكلفين بالمعاينة وإثبات الغش بالإضافة إلى الشروط الخاصة بشكالية المحاضر الجبائية وفي حالة إثبات الغش يحال المرتكب على القضاء بناءً على شكوى مقدمة من الإدارة الجبائية حتى تتمكن الجهة القضائية المختصة من تحريك الدعوى العمومية والجبائية.

الفرع الأول: الأشخاص المؤهلون لإثبات الغش وإجراءات المعاينة والمتابعة

تتسم نصوص القوانين الجبائية بالإختلاف في تحديد الأشخاص المؤهلين للقيام بمهمة إثبات الغش الجبائي، حيث يتولون القيام بالمعاينة في حالة حصولهم على أدلة تدل على وجود ممارسات تدليسية.

أولاً: الأشخاص المؤهلون لإثبات الغش الجبائي

منح المشرع صلاحيات للأشخاص المؤهلين لإثبات هذه الجرائم مختلفة عن تلك الموجودة في قانون الإجراءات الجزائية، فعملية التحقيق في الجرائم كأصل عام هي من إختصاص الضبطية القضائية، لكن إستثناءً في القوانين الضريبية نجدها تختلف من نص إلى آخر كمايلي:

1- في قانون الضرائب غير المباشرة: يقوم بمهمة الإثبات جميع أعوان الضرائب المفوضين، والمكلفين دون سواهم حيث جاء نص المادة 505 من ق.ض.غ.م كالتالي: "إنّ جميع أعوان إدارة الضرائب المفوضين والمكلفين قانوناً، مكلفون على الخصوص لإثبات المخالفات للقوانين والأنظمة المتعلقة بالضرائب غير المباشرة".

2- في قانون الرسم على رقم الأعمال: وسّع هذا القانون في قائمة الأشخاص المؤهلين لإثبات الغش إلى ضباط الشرطة القضائية، أو أعوان إدارة الضرائب المختلفة والضرائب

المباشرة، والتسجيل، ومصالح الجمارك، أو أعوان قمع الغش والمخالفات الإقتصادية حسب المادة 112 من ق.ر.ر.أ، وعليه فهي تتعدى أعوان المصالح الجبائية، والغاية من ذلك هو مساهمة كل هيئات الدولة العاملة في مكافحة الغش في حماية أموال الخزينة العمومية لكن مع واجب تقديم لإدارة الضرائب ماتم ضبطه من مخالفات في محضر لنتولى فيما بعد هي القيام بالإجراءات التي تراها مناسبة.

3- في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتسجيل والطابع: لم تتعرض هذه القوانين إلى الأشخاص المؤهلين لإثبات الغش الجبائي، ففي قانون الطابع المادة 21 التي كانت تنص على ذلك ألغيت وأحيلت أحكامها إلى ق.إ.ج، ويعد هذا الفراغ القانوني إشكالا في تحديد من لهم الحق في القيام بمهمة إثبات الغش، وقد أجاز بعد الفقهاء بجواز الإثبات في حال الإنطلاق من قاعدة أنّ الشرطة القضائية صاحبة الإختصاص العام في إثبات الجرائم، ويكون من صلاحيتها البحث وجمع الإستدلالات في كل الجرائم مالم تُبعد بنص صريح، ويكون عدم الجواز بالنظر إلى خصوصية هذا النوع من الجرائم، التي تهم بالدرجة الأولى وعاء الضريبة، التي تختص بها إدارة الضرائب دون سواها، طالما أنها هي المؤهلة لإكتشافها، ومع ذلك يرى بعض الفقهاء أنّ الرأي الصائب هو وجود نص صريح يستثني ضباط الشرطة القضائية من إثبات هذه الجرائم، مع ضرورة إحالة المحاضر إلى إدارة الضرائب المختصة دون سواها بتحريك الدعوى العمومية¹.

في حين يرى البعض أنّ عملية التحصيل الجبائي لا يجب أن تنحصر في أعوان إدارة الضرائب فقط، بل يجب توسيعها إلى الأشخاص المؤهلين في مختلف مستويات نشاطهم للكشف عن هذه الخروقات، وعليه يجب إدخال تعديلات في التشريعات الضريبية وذلك من أجل توسيع وتوحيد المؤهلين للكشف عن الغش الجبائي².

¹ - أحسن بوسقيعة، المخالفة الضريبية، المجلة القضائية، العدد 1، الديوان الوطني للأشغال التربوية، الجزائر، 1998

ص 26.

² - عمار معاشو، مرجع سابق، ص 142.

ثانيا: إجراءات المعاينة لإثبات الغش الجبائي

يتولى الأشخاص المؤهلون القيام بالمعاينات في حالة حصولهم على قرائن تدل على ممارسات تدليسية، وذلك بالحصول على ترخيص للقيام بمعاينة كل المحلات قصد البحث وحجز المستندات، والوثائق وكل العناصر المادية التي من شأنها تبرير التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة، وتكون المعاينة بدون إعلان مسبق حتى يتمكن الأعوان من الحجز على سبيل البيان على كل المستندات والوثائق المحاسبية والدفاتر المهنية والأقراص المعلوماتية وكل الدعائم العملية التي تثبت الغش (حسب المواد من 33 إلى 37 من ق.إ.ج المتعلقة بحق المعاينة، ونصوص المواد 74 إلى 78 من قانون المالية 2002 المؤرخ في 23-12-2001 المتعلقة بطريقة إستغلال حق المعاينة.

ولممارسة هذا الحق يجب توفر قرائن جدية تتعلق بالغش، والحصول على الترخيص المسبق من طرف الإدارة، حيث يجب على المدير الولائي الفصل في الطلب المرسل إلى مديرية البحث والمراجعات في كل العناصر التي تحصل عليها، والتي تستلزم القيام بهذه العملية.

وللقيام بالمعاينة يجب الحصول على ترخيص من طرف رئيس المحكمة المختص إقليميا أو الواقعة في دائرة إختصاصه الأماكن والأماكن التي من المقرر معاينتها، أو من طرف قاضي يفوضه رئيس المحكمة المختصة¹. ولهذا الغرض يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط الشرطة القضائية، ويعطي جميع التعليمات إلى الأعوان المشاركون في هذه العملية. وعلى العون المكلف الذي كشف فعل التدليس سواء كان من الفرق المختلطة أو أعوان البحث تقديم الإثبات المادي للمدير الولائي للضرائب بواسطة تقرير مفصل².

ويمارس حق المعاينة من طرف أعوان برتبة مفتش على الأقل والمؤهلين من طرف المدير الولائي للضرائب، ولا يقل عدد الأعوان المتدخلين عن عشرين دون أن يتعدى العدد

¹ - المادة 34 ومايليها من ق.إ.ج.

² - مذكرة وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية البحث والمراجعات رقم 2013، المتضمنة كفيات تطبيق حق المعاينة.

أربعة أعوان ويجوز لهم الدخول إلى الأماكن والمحلات ذات الإستعمال المهني وكل الأماكن التي يُشك وجود مستندات بها تهم المصلحة، مع شرط إحترام الأوقات المسموح بها قانوناً¹. فضلاً عن ذلك يجب حضور الشخص المعني، أو ممثله، أو أي شاغل للأماكن التي ستعابن، وفي حالة الغياب الكلي في عين المكان يطلب ضابط الشرطة القضائية لهذا الغرض شاهدين خارج تعداد المستخدمين التابعين لسلطته أو سلطة الإدارة الجبائية. وفي حالة إستحالة وجود شاهدين يستعان بمُحضر قضائي، وتتم معاينة وحجز أي عنصر يسمح بإثبات التصرفات التدليسية تحت سلطة القاضي الذي منح الترخيص.

ويجب تعداد المستندات والأغراض والوثائق وكل المحجوزات في لائحة موقعة من طرف ممثل الإدارة، والخاضع للضريبة، أو ممثليه إلى غاية إرجاعها، وكذا إخضاعها للتحليل من أجل تحديد طبيعتها، وتدوين النقائص المستخرجة وتقريبها من القرائن الأولية لأجل إثبات وجود تصرفات تدليسية².

يقوم الأعوان الذين قاموا بالمعاينة بإعداد تقرير مفصل على أثره يقرر المدير الولائي إخضاع المعني بالأمر إلى تحقيق محاسبي، أو تحقيق معمق للوضعية الجبائية، أو مراقبة على الوثائق، وذلك بعد موافقة مديرية البحث والمراجعات مع ضرورة إعلام القاضي المرخص بالمعاينة بكل مجريات المعاينة وتتبع ممارسة حق المعاينة.

يتم تحرير محضر يسرد فيه الشروط، ومجريات هذه العملية إثر إنتهاء المعاينة ويجب أن يتضمن المحضر كل البيانات المطلوبة، وبعد عملية المعاينة وتحرير المحضر ترسل النسخة الأصلية للقاضي الذي رخص المعاينة والذي تمت العملية تحت رعايته ورقابته وتسلم نسخة إلى المعني بالأمر، أو في حالة غيابه إلى ممثله أو إلى شاغل الأماكن³.

ثالثاً - تحريك الدعوى العمومية والجبائية

الأصل أنّ النيابة العامة هي من تتولى تحريك الدعوى العمومية في الجرائم العامة وهذا طبقاً لأحكام قانون الإجراءات الجزائية، لكن الأمر يختلف بالنسبة للجرائم الضريبية التي

¹ - المادة 22 من ق.إ.ج.

² - المادة 511 و 517 من ق.ض.غ.م.

³ - المادة 37 من ق.إ.ج.

تتميز بدعوى عمومية وأخرى جبائية، إذ نجد أنّ كل النصوص الضريبية أكدت على تحريكها بناء على شكوى من إدارة الضرائب وهذه ميزة خاصة بالقوانين الضريبية، حيث يسمح لإدارة الضرائب بإختيار أنجع السبل للحصول الضريبي بطريقة أسرع كهدف رئيسي ولذلك يمكن لها اللجوء إلى الإجراءات القسرية: الإنذار أو أمر أداء أو اللجوء إلى حجز ممتلكات المكلف، الحجز على الحساب، غلق المحلات، كما يمكنها عرض النزاع على الجهات القضائية الجزائرية¹، عن طريق تقديم شكوى من طرف الإدارة الجبائية إلى الجهة القضائية المختصة طبقاً لأحكام المادة 104 من ق.إ.ج، وبالتالي يمنع على النيابة العامة تحريك الدعوى العمومية والجبائية قبل تقديم الشكوى من إدارة الضرائب.

- أما بالنسبة لسحب الشكوى، فالأصل أنّ سحبها لا يؤدي إلى إنقضاء الدعوى العمومية إلاّ أنّه في نزاعات الغش الجبائي أجازت المواد 119 من ق.ر.ر.أ و 305 من ق.ض.م لمدير الضرائب الولائي إمكانية سحب الشكوى، في حالة الدفع الكلي للحقوق العادية والغرامات موضوع الملاحقات شريطة موافقة المدير العام للضرائب، وبالتالي تطبيق أحكام المادة 6 من ق.إ.الجزائرية التي تنص "تنقضي الدعوى العمومية الرامية إلى تطبيق العقوبة بوفاء المتهم، وبالتقدم [...] وبصدور حكم حائز لقوة الشيء المقضي...". حيث يمكن سحب الشكوى بمجرد تسديد 50% من الحقوق والغرامات موضوع المتابعة الجزائية مع إكتتاب رزنامة دفع وفق الجدول المحدد في المادة 104 مكرر من ق.إ.ج، ولا يمكن للنيابة التمسك بالدعوى الجزائية كما هو معمول به في بعض القضايا التي تخضع للقانون العام، مثل إصدار شيك بدون رصيد حتى لو دفع المتهم قيمة الشيك، ففي الغش الجبائي النيابة وسلطاتها تبقى حبيسة وتخضع لما تراه مديرية الضرائب نافعا لها.

رابعاً - المركز القانوني لإدارة الضرائب في الدعوى الجزائية

لم تنص القوانين الجبائية على صفة الطرف المدني للإدارة الجبائية، إلاّ أن ق.ض.م أشار إلى إمكانية تأسيسها، في حالة فتح تحقيق بناء على شكوى إدارة الضرائب². وعليه

¹ - عمار معاشو، مرجع سابق، ص 151.

² - المادة 307 من ق.ض.م.ر.م.

فعند تأسيس هذه الأخيرة كطرف مدني ليس بهدف الحصول على تعويض مقابل ما لحق الخزينة العمومية من ضرر، لأن القوانين تلزم المحاكم في حالة الإدانة بالحكم على المتهم بدفع الرسوم التي من المحتمل أن تكون قد تم تدليسها أو تعريضها للخطر¹.

خامسا - الإختصاص المحلي

إنّ مكان وقوع الجريمة هو مكان الإختصاص كأصل عام، إلاّ أنّه في الغش الجبائي يمنح لإدارة الضرائب الإختيار حسب كل حالة، أمام المحكمة التي يقع في دائرة إختصاصها مكان فرض الغرامة، أو مكان الحجز، أو مقر المؤسسة طبقا لأحكام المادة 305 من ق.ض.م والمادة 534 من ق.ض.غ.م والمادة 119 من ق.ت والمادة 34 من ق.ط.

سادسا - تقادم الدعوى العمومية

في القوانين الجبائية لا يوجد هناك تمييز بين الدعويين العمومية والجبائية، مع عدم التقيد بالتقادم المقرر في قانون الإجراءات الجزائية والمحددة بثلاث سنوات بالنسبة للجنة وعشر سنوات بالنسبة للجناية، يسري من يوم إرتكاب الجريمة²، وكل القوانين الضريبية أجمعت على تقادم الدعويين العمومية والجبائية بمرور أربعة سنوات إبتداءً من تاريخ إرتكاب الجريمة وهذا طبقا لأحكام المواد 303 و305 من ق.ض.م والمادة 564 فقرة 2 من ق.ض.غ.م، والمادة 106 و39 من ق.إ.ج، إلاّ في حالة إستعمال المكلف وسائل تدليسية فالتقادم في هذه الحالة يسري من يوم إكتشاف أعوان الضرائب للجريمة³.

سابعا - المصالحة

لا يوجد نص في كل القوانين الضريبية ينص أو يشير إلى المصالحة كسبب لإنقضاء الدعوى العمومية عدا ق.ض.غ.م الذي نصّ عليها في المادة 555 منه وحصر أثرها في العقوبات الجبائية.

¹ - المواد 552 من ق.ض.غ.م، 121 ف2 من ق.ت، 36 ف2 ق.ط.

² - المادة 7 و8 من ق.إ.ج.الجزائية.

³ - المواد 111، 128 من ق.إ.ج.

الفرع الثاني : الأشخاص الخاضعون للجزاء

معظم النصوص الجبائية إتفقت على إعتبار جرائم الغش الجبائي جنحة وذلك إعتباراً لدرجة خطورتها، وتخضع من حيث الجزاء إلى عقوبات جزائية وعقوبات جبائية، حيث بناء على الأفعال المخالفة للقانون التي يقوم بها المكلف تترتب عليه المسؤولية الجزائية، وتمتد إلى الممثل القانوني للشخص المعنوي وكل من ساعد أو حرّض على التملص من الضريبة.

أولاً: الفاعل الأصلي

الفاعل الأصلي أول من يخضع للجزاء ويكون غالباً شخصاً طبيعياً، وقد يكون شخصاً معنوياً، وهو من يساهم مساهمة مباشرة في تنفيذ الجريمة أو يحرض على ارتكابها¹ ويمكن أن يكون فاعلاً مادياً أو معنوياً، ولا يعتبر فاعلاً أصلياً في جريمة الغش الجبائي إلاّ من كان مخاطباً بالالتزامات الضريبية المنصوص عليها قانوناً وأن يوصف بوصف الممول. ويتطلب القانون توافر هذه الصفة في الفاعل الأصلي بغض النظر عما إذا كان بمفرده أو إشتراك مع ممول آخر²، فمثلاً جريمة عدم تقديم الإقرار الضريبي فاعلها الأصلي من كان ملزماً بتقديمه ويتعدد الفاعلون الأصليون عند تعدد الأطراف السلبية، كحالة التضامن في الوفاء بالالتزام بأداء دين الضريبة، فهنا الفاعل الأصلي فاعل مادي، كما قد يكون معنوياً وهذا في حالة ما إذا حمل صاحب الشركة خادمه على الإدلاء بإقرارات كاذبة عن طريق مباشرة أعمال تدليسية وهذا من شأنه المساهمة في تملصه من الضريبة³.

ثانياً: الشخص المعنوي

للجرائم الضريبية ذاتية خاصة، وتتميز بخصائص مختلفة عن باقي الجرائم حيث يمكن مساءلة الأشخاص المعنوية جزائياً، كالشركات والمؤسسات والهيئات عن تلك الجرائم شأنها في ذلك شأن الشخص الطبيعي، حيث توقع عليها غرامات مالية، فقد أقرّ المشرع الجبائي هذا المبدأ في نص المادة 303 فقرة 9 من ق.ض.م على مايلي: "عندما ترتكب

¹ - المادة 41 من ق.ع.

² - حسني الجندي، القانون الجنائي الضريبي، شرح الجرائم والعقوبات، الجزء الثاني، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر ط1، 2006، ص40.

³ - رومان مزيان، مرجع سابق، ص31.

المخالفة من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص، يصدر حكم بعقوبات الحبس [...] ضد المتصرفين أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين للمجموعة" وأضافت المادة في شطرها الثاني "ويصدر الحكم بالغرامات الجزائية [...] ضد الشخص المعنوي دون الإخلال بتطبيق الغرامات الجبائية المنصوص على تطبيقها" وهو نفس الحكم الذي تكرر في نص المادة 554 من ق.ض.غ.م والمادة 138 فقرة 4 من ق.ر.ر.ر.أع والمادة 36 فقرة 4 من ق.ط. وفي المادة 121 فقرة 4 من ق.ت.

وتعتبر مسؤولية الشخص المعنوي ليست مطلقة بل حرص المشرع على حصرها في الشخص المعنوي من القانون الخاص وحتى المؤسسات الإقتصادية، فإنها تكون محل مساءلة جزائية في حالة إرتكاب جنحة الغش الجبائي، وتطبق على الشخص المعنوي الغرامات الجزائية¹، وهو نفس المنهج الذي سلكه المشرع في المادة 51 مكرر من قانون العقوبات إثر تعديله بموجب القانون 15/04 المؤرخ في 10 /11/ 2004 الذي أقرّ المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي واضعا حدا لعدم إنسجام النصوص الضريبية مع أحكام القانون العام بخصوص مسألة المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي².

ثالثا: الشريك

يتحمل الشريك المسؤولية الجزائية كاملة وتطبق عليه العقوبات نفسها المقررة على الفاعل الأصلي، وقد جاء هذا في النصوص الجبائية حيث نصت عليه المواد 303 فقرة 2 من ق.ض.م والمادة 542 من ق.ض.غ.م والمادة 126 من ق.ر.ر.أ. والمادة 120 من ق.ت. والمادة 35 فقرة 1 من ق.ط، وأحالت تعريف الشريك في الغش الجبائي إلى نفس تعريف الشركاء مرتكبي الجرائم المحددة بموجب المادة 42 ومايليها من ق.ع، وتتعدد صور الإشتراك في جريمة الغش الجبائي بتعدد أساليب المساعدة، إذ يعتبر شريكا مثلا من يمنح مستودعه أو مخزنه للمكلف بالضريبة من أجل إخفاء منتجات مؤسسته قصد التملص من

¹ - فارس السبتي، مرجع سابق، ص 440.

² - أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، مرجع سابق، ص 448.

الضريبة مع علمه بذلك، وكذا يعد المحاسب شريكا عند تقديمه إستثمارات للمكلف قصد إنشاء محاسبة غير صحيحة ومخالفة للوضعية الحقيقية لمحاسبة مؤسسته¹.

ورغم توسع القانون الضريبي في تجريم الأفعال المعتبرة غشا بل حتى الأفعال المرتبطة ولها صلة بالغش، إلا أنه إستثنى بعض الأشخاص بسبب وظائفهم وخصمهم بأحكام خاصة رغم أنهم شركاء في جريمة الغش الجبائي وهذا ما أشارت إليه المواد 306 من ق ض م، وم 544 من ق ض غ م، المادة 128 من ق.ر.ر.أ حيث أجمعت على أنه يعاقب بغرامة جبائية فقط وكيل الأعمال أو الخبير وكل شخص أو شركة تمتهن مسك السجلات الحسابية على مشاركتهم في إعداد وإستعمال وثائق يثبت عدم صحتها، وعليه فالشريك حسب هذه النصوص لا يخضع لعقوبة الفاعل الأصلي بما فيها العقوبات الجزائية إلى حين توفر إلى جانب القصد العام قصدا خاصا ينطوي على أن إعداد الحسابات والوثائق غير صحيحة يكون من أجل إقرار أسس للضرائب والرسوم المستحقة على زبائنهم المكلفين.

رابعاً: مسؤولية الغير

كأصل عام المسؤولية الجزائية هي مسؤولية شخصية، ويقنضي تطبيق نفس القاعدة بالنسبة للجرائم الضريبية، حيث يكون المسؤول جزائياً في جريمة الغش الجبائي هو الفاعل الأصلي والشريك، إلا أنّ هناك إشكال يثور حول إسناد المسؤولية الجزائية في حالة ما إذا تعهد المكلف بالضريبة الوفاء بالتزاماته الضريبية إلى غيره، نجد أن بعض النصوص الضريبية بينت أنه إقراراً للمسؤولية الجزائية يكون على غير من صدر منه السلوك المجرم فعلا بشرط أن يكون هذا الأخير على علم حيث نصت المادة 134 من ق.ت فيما يتعلق بنقل الملكية عن طريق الوفاة، بأنّ التصريح المغشوش الصادر من أحد الورثة المتضامنين أو الوكيل عنهم لايعفي هذا الوكيل أو باقي الورثة من العقوبات الجنحية المنصوص عليها في المادة 119 من نفس القانون متى ثبت علمهم بالغش ولم يتمموا التصريح في أجل ستة أشهر²، لكن نجد من ناحية أخرى أن المشرع قد تخلى عن قاعدة شخصية المسؤولية والعقوبة في نص المادة 529 من ق.ض.غ.م بالنسبة للمخالفات المرتكبة من طرف أعوان

^{1,2} - رومان مزيان، مرجع سابق، ص33.

مالكي البضائع أو مندوبيهم، الأب أو الأم أو الوصي، المالكون أو المستأجرون الرئيسيون فيما يخص كل غش مرتكب في الأماكن التي يشغلونها.

المطلب الثاني : العقوبات المقررة في مجال الغش الجبائي

أقر القانون الجبائي على مرتكبي الأفعال التدليسية المتعلقة بمخالفة التشريع الجبائي نوعين من العقوبات، الأولى جزائية والثانية جبائية، حيث تتنوع الأولى بين عقوبات أصلية تتمثل في الحبس والغرامات المالية، وتبعية تتمثل في الحكم بالمنع من مزاولة مهنة خبير ومستشار جبائي ومحاسب وعند الإقتضاء صدور قرار بغلق المؤسسة وكذا نشر الحكم وتعليقه حيث يكون الإجراء إلزامي طبقاً للنصوص الجبائية في حالة العود، وقد أشارت مجمل التشريعات الجبائية إلى عقوبات مماثلة سواء من حيث مدة الحبس أو من حيث مبلغ الغرامة إلى جانب العقوبات الجبائية التي نصّ عليها في كل قانون من القوانين الجبائية.

الفرع الأول : العقوبات الجبائية

تعاقب النصوص الجبائية على الغش الجبائي بجزاءات جبائية تتمثل في الغرامة والمصادرة وتختلف من نص إلى آخر مضمونا ومقدارا، لكن تتفق كلها على فرض الغرامات، وقبل التعرض والتفصيل في هذه العقوبات نتطرق إلى الطبيعة القانونية للجزاءات الجبائية هل هي تعويضات مدنية أم عقوبات جزائية أم خليط بينهما.

أولاً- الطبيعة القانونية للجزاءات الجبائية

اختلفت الآراء والإتجاهات حول طبيعة الغرامات الجبائية، فهناك من يرى أنها جزاءات إدارية من أجل تسهيل سير مصالح الإدارة الضريبية، ويحكم بها القاضي حتى لا تكون الإدارة الضريبية خصما وحكما في نفس الوقت، لكن المعيب في هذا الرأي هو الخلط بين الجزاءات الإدارية والمالية، فالجزاء الإداري هو عقوبة توقع على من لهم صفة المرافق العمومية، أما الجزاءات المالية توقع على الأفراد¹.

الرأي الثاني يرى أنّ الغرامة الجبائية من طبيعة جنائية خالصة، وهي عقوبة تكميلية تضاف إلى العقوبة الأصلية، وبرّر هذا الاتجاه رأيه بأنها جزاء تفرضه الدولة بما لها من

¹ - طورش بناتة، مرجع سابق، ص 167.

سلطة السيادة ضمانا لتنفيذ القواعد القانونية المتعلقة بالمصلحة الضريبية وليس لها أي صفة من صفات تعويض عن الضرر¹. وتعرض هذا الاتجاه أيضا للنقد فالمشرع ينص على مبلغ التعويض بجانب الغرامة الجزائية ولا يقبل من حيث القاعدة الجنائية الجمع بين عقوبتين من نوع واحد، ففي كل النصوص الجبائية نجدها تنص على الغرامتين معا وهذا دليل على طبيعتهما المختلفة.

والرأي الراجح فقها وقضاءً هو أن الغرامات الجبائية ذات طبيعة مزدوجة تجمع بين الجزاء والتعويض، ولا يقضى بها إلا بناء على طلب إدارة الضرائب وهي تعويض للخرينة العمومية عما لحقها من ضرر هذه الجريمة، وقد أصدرت المحكمة العليا قراراً بتاريخ 1996/10/07 عن غرفة الجنح والمخالفات القسم الثالث في قضية رقم 136291 نقضت فيه قرارا من مجلس قضاء تلمسان وصف فيه دعوى الضرائب بأنها دعوى مدنية وإعتبر الغرامات الجبائية تعويضات مدنية تؤدي إلى إدارة الضرائب، وإنتهت المحكمة العليا في قرارها إلى الطبيعة المختلطة للغرامات الجبائية التي تغلب عليها العقوبة وإن خالطها التعويض، ومن ثمة لا يجوز الحكم بها إلا بناء على طلب إدارة الضرائب². كما أنه يحق للإدارة الجبائية فرض الجزاءات الجبائية بنفسها مباشرة على مرتكبي المخالفات الضريبية ومن ثمة فلها الخيار إلا في حالة الغش الجبائي ليس لها سلطة في فرض الغرامات مباشرة على المخالف، وإنما تترك ذلك للقضاء ولها أن تطالب بكل الحقوق والغرامات المتملص منها وجاءت كل النصوص الضريبية للنص على جمع الغرامات المالية المقضي بها جزاءا لجنحة الغش الجبائي وضمها بصرف النظر عن نوعها³.

ثانيا - الغرامات الجبائية:

هي نوع خاص من الغرامات منصوص عليها في القوانين الجبائية وتقدر غالبا بنسبة معينة من المبلغ المتملص من دفعه، أو بمبلغ محدد بالنظر إلى المخالفة المرتكبة زيادة على الغرامة الجنائية ويختلف مجال تطبيقها من قانون إلى آخر نعرضها كمايلي:

¹ - طورش بتاتة، مرجع سابق، ص 167.

² - فارس السبتي، مرجع سابق، ص 337.

³ - المواد 303 ق.ض.م.ر.م، 549 ق.ض.غ.م، 120 ق.التسجيل، 133 ق.الرسم.ر.أ، 35 ق.ط.

- 1- بالنسبة لقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:** تطبق العقوبات كمايلي:
- عند عدم تقديم التصريح بالوجود المنصوص عليه في المادة 183 من هذا القانون يعاقب المكلف بغرامة جبائية محددة ب30.000 دج وهذا دون المساس بالعقوبات المنصوص عليها في هذا القانون¹.
 - عدم إمساك الدفاتر المرقمة والمسجلة بالنسبة للمكلفين بالضريبة المنتمين للنظام الجزافي أو التقدير الإداري يعاقب بغرامة تقدر ب 5.000 دج².
 - تعاقب المادة 304 على عرقلة أعوان الضرائب في القيام بمهامهم بغرامة ما بين 10.000 إلى 30.000 دج، وتحدد ب50.000 دج إذا تم التأكد خلال المعاينة أنّ المحل مغلق لأسباب تهدف إلى منع المصالح الجبائية من إجراء الرقابة.

- 2- بالنسبة لقانون الضرائب غير المباشرة:** ميّز هذا القانون بين نوعين من الغرامات.
- 1-2- العقوبات الثابتة:**

- يعاقب على المخالفة للأحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب غ.م بغرامة جبائية من 5.000 إلى 25.000 دج، دون الاخلال بالأحكام المنصوص عليها في المواد من 524 إلى 527 من نفس القانون بالنسبة للمسحوق وحق ضمان المعادن الثمينة³.

2-2- العقوبات النسبية:

- في حالة التملص من الحقوق، يعاقب بغرامة جبائية مساوية لمبلغ الضريبة غير المسددة أو الرسم الذي كان تحصيله محل شبهة نتيجة عدم مراعاة إجراء قانوني أو تنظيمي، دون أن يقل مبلغ هذه الغرامة عن 25.000 دج⁴.

¹ - المادة 194 ف1 من ق.ض.م.ر.م.

² - المادة 194 ف3 من ق.ض.م.ر.م.

³ - المادة 523 من ق.ض.غ.م.

⁴ - المادة 524 ف1 من ق.ض.غ.م.

- وفي حالة إستعمال طرق إحتيالية، ومهما كان مبلغ الحقوق موضوع الغش وكذا في الحالة المنصوص عليها في المادة 530 فقرة 2 من نفس القانون، وتحدد بضعف الحقوق موضوع الغش على أن لا تقل عن 50.000 دج¹.
- في حالة إستخدام طرق إحتيالية للتملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو التصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم التي يخضع لها المكلف يعاقب بغرامة من 50.000 إلى 200.000 دج حسب نص المادة 532 ق.ض.غ.م.
- ويعاقب على عرقلة الأعوان القائمين بمهام الرقابة الجبائية بغرامة جبائية من 10.000 إلى 100.000 دج حسب نص المادة 537 ق.ض.غ.م.
- أمّا عند رفض تقديم الوثائق أو إتلافها قبل إنقضاء الآجال المحددة لحفظها، تعاقب المادة 538 ق.ض.غ.م بغرامة جبائية من 1.000 إلى 10.000 دج.
- في حالة مساهمة وكيل أعمال أو خبير جبائي في إعداد وثائق يتبين أنّها غير صحيحة تطبق غرامة تتراوح بين 1.000 دج و 3.000 دج².
- في حالة التملص من الرسوم، فإنّ الغرامة المستحقة تساوي دائماً ثلاث أضعاف هذه الرسوم من دون أن تكون أقل من 5.000 دج³.

3- قانون الرسم على رقم الأعمال

- نصت المادة 114 من ق.ر.ر.أ على معاقبة كل من يقوم بمخالفات للأحكام القانونية أو النصوص التنظيمية التطبيقية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة، بغرامة جبائية تتراوح ما بين 500 إلى 2.500 دج، وفي حالة إستعمال طرق تدليسية يحدد مبلغ الغرامة الجبائية من 1.000 إلى 5.000 دج.
- في حالة عدم وضع لوحات الهوية المنصوص عليها في المادة 60 من هذا القانون تطبق عليها غرامة جبائية تقدر ب 1.000 دج، وكذا مخالفة الإلتزامات المنصوص عليها في المادة 61 تطبق غرامة جبائية تتراوح ما بين 1.000 دج و 5.000 دج.

¹- المادة 524 من ق.ض.غ.م.

²- المادة 544 من ق.ض.غ.م.

³- المادة 546 من ق.ض.غ.م.

- كما نصت المادة 122 على المعاقبة على عرقلة الأعوان المؤهلين لمعاينة المخالفات المتعلقة بالتشريع الجبائي وجعل مهمتهم مستحيلة، وعند رفض تقديم الوثائق أو إتلافها قبل إنقضاء المدة المحددة لحفظها بغرامة جبائية تتراوح بين 1.000 دج و 100.000 دج.

4- قانون التسجيل

تنص المادة 49 على: " كل شخص على علم بالوفاة سواء كان المؤجر أو أحد المؤجرين قام بفتح الخزانة أو عمل على فتحها من دون مراعاة الشروط المذكورة في المادة 48 أعلاه¹، ترتب عليه شخصيا رسوم نقل الملكية عن طريق الوفاة والعقوبات المستحقة بسبب المبالغ أو السندات أو الأشياء الموجودة في الخزانة، ماعدا رجوعه على المكلف بالضريبة فيما يخص هذه الرسوم والعقوبات عند الإقتضاء، ويكون فضلا عن ذلك خاضعا لغرامة تتراوح من 1.000 دج إلى 10.000 دج".

- المادة 120 الفقرة الثانية نصت في حالة قيام المكلف بالتملص من رسوم التسجيل فالغرامة الجبائية تكون مساوية لأربعة أضعاف هذه الرسوم دون أن تقل عن 5.000 دج.

5- قانون الطابع

كل غش أو مناورة تهدف تعريض الضريبة إلى شبهة، ويتم عن طريق إستعمال الآلات المنصوص عليها في المادة الرابعة (04) من قانون العقوبات يعاقب عليها بالعقوبات المنصوص عليها في هذا القانون، بالنسبة لكل ضريبة متملص منها، وفي حالة إستعمال آلة بدون ترخيص من الإدارة، فإنّ الغرامة لا يمكن أن تكون أقل من 10.000 دج وهذا حسب المادة 33 منه، أما المادة 35 فقرة 2 ق.ط فنصت على أنّ العقوبات الجبائية في حالة التملص من الرسوم، تكون الغرامة المترتبة تساوي خمس (05) مرات هذه الرسوم دون أن تقل عن 2.000 دج.

- عند عرقلة المراقبة الجبائية فيعاقب بغرامة تتراوح ما بين 10.000 دج و 100.000 دج².

¹ - المادة 48 من ق.ت: " لا يمكن فتح أي خزانة أو مقصورة خزانة مؤجرة من قبل أي شخص بعد الوفاة سواء من قبل المؤجر أو من قبل أحد المؤجرين إلا بحضور الموثق الذي إستدعي لهذا الغرض... ويخير الموثق المدير الولائي للضرائب المختص إقليميا بالمكان واليوم وساعة الفتح 08 أيام كاملة مسبقا...".

² - المادة 37 من ق.ط.

6- قانون الإجراءات الجبائية

نصت المادة 62 من هذا القانون على معاقبة كل شخص أو شركة ترفض منح حق الإطلاع على الدفاتر والمستندات المنصوص عليها في المواد من 45 إلى 61 من نفس القانون، أو في حالة إتلافها قبل الآجال المحددة لحفظها بغرامة جبائية تتراوح من 5.000 إلى 50.000 دج.

7- الزيادات

تدفع الزيادات بغض النظر عن الجزاءات الأخرى، وهي تختلف عن فوائد التأخير في أنّ هذه الأخيرة ليست لها طابع عقابي، وإنما تأخذ صورة تعويضات مالية في حين أنّ الزيادات تمثل نسبة تختلف حسب درجة المخالفة، الهدف من تطبيقها هو تعويض الضرر الذي يلحق بالخرينة العمومية نتيجة تأخير المكلف في دفع الضريبة، وهي تفرض على هذا الأخير عندما لا يقوم بتسوية وضعيته في الآجال المحددة، وتفرض تلقائياً في حالات معينة منها عدم التصريح حسب نص المادة 192 فقرة 1 من ق.ض.م.ر.، عند التأخير في تقديم التصريح، عند النقص في التصريح حسب المادة 193 من ق.ض.م.ر.م. حيث أنّ هذه الزيادات تختلف حسب مبلغ الحقوق المتملص منها، حيث لا تقل عن 50% عندما لا يدفع أي حق، وتكون بنسبة 100% على كامل الحقوق إذا تعلقت الحقوق المتملص منها بالحقوق الواجب جمعها عن طريق الإقتطاع من المصدر.

8- المصادرة

نصّ عليها المشرع حصرياً في قانون ض.غ. م في المادة 525 الفقرة الأولى وهي إجراء يهدف إلى تملك الأشياء المصادرة والمبالغ التي لها علاقة بالجريمة إلى السلطات العامة، وقد أعطى نص المادة 15 من قانون العقوبات تعريفاً لها على أنها الأيلولة النهائية لمال أو مجموعة أموال معينة إلى الدولة¹.

مع مراعاة تطبيق الأحكام المنصوص عليها في المادة 15 قانون العقوبات بالنسبة للأشياء غير القابلة للمصادرة نذكر منها على سبيل المثال محل السكن اللازم لإيواء الزوج

¹ - طورش بتاتة، مرجع سابق، ص 178.

والأصول والفروع من الدرجة الأولى للمحكوم عليه إن كانوا يشغلونه فعلا، وكذا الأموال المشار إليها في المادة 378 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وحتى يتم الحكم بالمصادرة يجب أن تكون الأشياء محل المصادرة قد ضبطت فعلا وقت صدور الحكم، حيث لا يمكن الحكم بمصادرة أشياء يكون ضبطها لاحقا.

الفرع الثاني : العقوبات الجزائية

تنص القوانين الجبائية على غرار قانون العقوبات على عقوبات جزائية إلى جانب العقوبات الجبائية لمرتكبي جريمة الغش الجبائي، والتي تتمثل في الحبس والغرامة الجزائية حيث تتفرع العقوبات الجزائية إلى نوعين من العقوبات أصلية تشمل الحبس والغرامات المالية وعقوبات تكميلية تتمثل في الجزاءات السالبة للحقوق.

أولا- العقوبات الأصلية

الأصل أن جريمة الغش الجبائي توصف بأنها جنحة، حيث أن أغلب القوانين الجبائية تضمنت نصوص صريحة إتفقت على عقوبة الحبس من سنة إلى خمس سنوات على كل من تملص أو حاول التملص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة أو تصفيتها أو دفع الرسوم التي هو خاضع لها بإستعماله مناورات وطرق تدليسية أو إحتيالية، غير أنها تختلف من حيث التشديد كما تختلف بالنسبة لقيمة الغرامات الجزائية كالاتي:

- في ق.ض.غ. م في نص المادة 532 يعاقب بغرامة جزائية من 50.000 دج إلى 200.000 دج، أما في حالة الإخفاء لا تطبق هذه العقوبة إلا إذا كان الإخفاء يفوق عشر (10/1) المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 10.000 دج.

- أما في ق.ت حسب المادة 119 منه والمادة 34 من ق.ط فقتضان على غرامة جزائية مطبقة تتراوح من 5.000 دج إلى 20.000 دج، أما في حالة الإخفاء لا تطبق هذه العقوبات إلا إذا كان الإخفاء يتجاوز عشر (10/1) المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 1.000 دج.

- أما المادة 303¹ ق.ض.م. ر.م. تنص على أنّ العقوبة تحسب على أساس قيمة الحقوق الضريبية المتملص منها على النحو الآتي:
- غرامة جزائية من 50.000 دج إلى 100.000 دج عندما لا يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج.
- بالحبس من شهرين إلى ستة أشهر وغرامة من 100.000 دج إلى 500.00 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما لا يفوق مبلغ الحقوق 100.000 دج ولا يتجاوز 1.000.000 دج.
- الحبس من ستة أشهر إلى سنتين وغرامة من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج أو بإحدى العقوبتين، عندما يفوق المبلغ المتملص منه 1.000.000 دج ولا يتجاوز 5.000.000 دج.
- بالحبس من سنتين إلى خمس سنوات وبغرامة مالية من 2.000.000 دج إلى 5.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق المبلغ المتملص منه 5.000.000 دج ولا يتجاوز 10.000.000 دج.
- بالحبس من خمس سنوات إلى عشر سنوات وبغرامة مالية من 5.000.000 دج إلى 10.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق المبلغ التملص منه 10.000.000 دج.
- وفي قانون الرسم على رقم الأعمال، تحيل المواد 116 و 117 و 118 منه العقوبات إلى المادة 303 ق.ض.م. كل من تملص أو محاولة التملص بصفة كلية أو جزئية بإستعمال طرق تدليسية من أساس الضرائب أو الرسوم التي يخضع لها أو تصفيتها أو دفعها.
- أما في قانون ض.غ. م، نصت المادة 531 منه على تطبيق العقوبات المنصوص عليها في المادتين 209 و 210 من قانون العقوبات في حالة إستعمال طوابع مزورة أو مستعملة من قبل وكذلك بيع التبغ وعليه طوابع مزورة .

¹ - المادة 303 معدلة بموجب المادة 28 من قانون المالية 2003 المؤرخ في 24-12-2002 والمادة 13 من قانون المالية 2012، المؤرخ في 28-12-2011.

- نصت المواد 304 و408 من ق.ض.م وكذا المادة 122 ق ر ر أ والمادة 536 ق.ض.غ.م على أنه في حالة الإعتراض الجماعي على أداء الضريبة، أحالت العقوبة إلى نص المادة 418 من قانون العقوبات التي تعاقب بالسجن من 10 سنوات إلى 20 سنة، إلا أن نص المادة 418 ألغي بالقانون 01-09 بتاريخ 2001/06/26، جريدة رسمية العدد 34 ولم يطرأ أي تعديل على مواد القوانين الجبائية.

- ونجد المادة 129 ق.ر.ر.أ تنص على معاقبة الخبير الجبائي أو وكيل الأعمال أو المحاسب، بغرامة جزائية تتراوح بين 1.000 دج و10.000 دج، وتقابلها نفس المادة 545 ق.ض.غ.م التي تنص على نفس المخالفة، لكن بلفظ غرامة جبائية.

- في حالة ما إذا كان الفاعل الأصلي شخصا معنويا، تطبق عليه الغرامات الجزائية فقط ويعاقب بالحبس والغرامات الجزائية أعضاء الإدارة أو ممثله القانوني حسب المواد (303) ف9 ق ض م ، 554 ق ض غ م، 138 ق ر ر أ، 121 ف 4 ق ت، 36 ق ط).

- العقوبات الخاصة بالشريك

نصت المادة 303 ف2 ق.ض.م.ر.م على تطبيق نفس العقوبات المقررة لمرتكبي المخالفات على شركائهم، ويعتبر شريك حسب نص المواد 120 ف1 من ق ت و35 ف1 ق ط كل الأشخاص الذين يتدخلون بصفة غير قانونية للإتجار في القيم المنقولة أو تحصيل قسائم في الخارج، والأشخاص الذين قبضوا قسائم يملكها الغير.

- العقوبات الخاصة بأعوان إدارة الضرائب

حفاظا على مبدأ العدالة الضريبية، أقر القانون عقوبات على موظفي الإدارة الضريبية في حالة إخلالهم بالتزام النزاهة الواجب عليهم أثناء أدائهم لمهامهم، تضمنتها مختلف نصوص القوانين الجبائية.

كما تضمنت المواد 539 ق.ض.غ.م و65 من ق.إ.ج عقوبات خاصة بمخالفة الأحكام المتعلقة بالسر المهني المرتكبة من قبل أشخاص ينبغي لهم المحافظة عليها، عند إعداد الضرائب والرسوم أو تحصيلها أو مراقبتها أو في حالة المنازعات، حيث يعاقب عليها بالعقوبات المنصوص عليها في المادة 301 قانون العقوبات بالحبس من شهر إلى 06 أشهر وغرامة من 500 دج إلى 5.000 دج.

بالإضافة نص المادة 364 من قانون العقوبات على العقوبة بالحبس من 06 أشهر إلى 03 سنوات وبغرامة من 500 دج إلى 5.000 دج على كل من يتلف المحجوزات الموضوعة تحت حراسته أو يشرع في ذلك أو تسليمها للغير، أمّا في حالة إخفاء الأشياء المحجوزة المبددة عمدا فيعاقب بالحبس من سنة إلى 05 سنوات وبغرامة من 1.000 دج إلى 10.000 دج¹.

- **حالة العود:** عزّف المشرع الجبائي العود من خلال نص المادة 131 ق.ر.ر.أ: "يعتبر في حالة عود، كل شخص أو شركة صدر ضدها حكم بإحدى العقوبات المنصوص عليها في القانون يرتكب في غضون أجل 05 سنوات بعد الحكم بالإدانة، مخالفة تطبق عليها نفس العقوبة". وقد أجمعت كل النصوص الضريبية² على مضاعفة العقوبات في حالة العود حددت المدة ب 05 سنوات حسب ما هو معمول به في قانون العقوبات بالنسبة للجنح، لا يستفيد المتهم من الظروف المخففة وفقا لأحكام المادة 53 من قانون العقوبات إلا في الحالات المنصوص عليها في المادة 93 ف 1 ق.إ.ج.

أمّا في حالة العود بالنسبة لحالة عرقلة الأعوان المؤهلين وجعلهم غير قادرين على معاينة المخالفات، فيمكن للمحكمة الحكم بالحبس لمدة تتراوح بين 06 أيام إلى 06 أشهر حسب الأحكام المقررة في المواد 304 ق.ض.م.ر.م و 122 ض.ر.ر.أ و 37 من ق.ط.

- **جمع العقوبات:** كل القوانين الجبائية أقرت جمع العقوبات بهدف ردع المخالفات، وفي مجال محاربة الغش الجبائي مهما كان نوعها وهذا يفهم من مضمون المواد 303 ف 5 ق.ض.م.ر.م و 133 ق.ر.ر.أ و 549 ق.ض.غ.م و 120 ف 5 ق.ت، 35 ف 5 ق.ط.

ثانيا - العقوبات التكميلية

تضمنت القوانين الجبائية عقوبات تكميلية إلى جانب العقوبات الأصلية، وهي جزاءات سالبة للحقوق ويتم اللجوء إليها خاصة في حالة العود، وهذا بغرض حماية الخزينة العمومية والإقتصاد الوطني من المناورات التدليسية، منها المادة 303 ق.ض.م.ر.م ف 3 والمادة 545 ق.ض.غ.م والمادة 128 ق.ر.ر.أ الخاصة برجال الأعمال والخبراء

¹ - المادة 365 من ق.ع.

² - منها المواد 303 ف 3 ق.ض.م.ر.م، 130 ق.ر.ر.أ، 546 و 547 ق.ض.غ.م، 35 ف 2 و 3 ق.ط، 120 ف 2 ق.ت.

والمحاسبين على المنع من مزاوله المهنة، ولو بصفة مسير، وعند الإقتضاء يعاقب بغلق المكتب أو المؤسسة.

- كذلك الحكم بنشر الحكم في الجرائد التي تعينها وتعليقه في الأماكن التي تحددها الجهة القضائية المختصة ، وذلك على نفقة المحكوم عليه، وهذا وفقا للمواد 303 فقرة 6 ق.ض.م.ر.م و134 ق.ر.ر.أ و550 ق.ض.غ.م، 35 ف6 ق.ط و120 ف6 ق.ت.

-بخصوص المنع من ممارسة المهنة الحكم بها إجباريا في حالة العود بنصوص المواد التي أكدت أنه يترتب وجوبا على الحكم الصادر من منع مرتكب المخالفات من ممارسة مهنته لكن هذه القوانين لم تحدد مدة معينة للمنح وبإستقراء المواد نجدها تنص على المنع النهائي¹.

ثالثا- العقوبات التهديدية والمهنية

إضافة إلى العقوبات الجبائية والجزائية، نصّ المشرع على عقوبات أخرى بهدف ردع الغش الجبائي وتتمثل في عقوبات تهديدية وأخرى مهنية، أمّا التهديدية فهي عبارة عن عقوبات مالية تستخدمها الإدارة الجبائية للضغط على المكلفين بالضريبة من أجل الإلتزام بواجباتهم الجبائية، وهي ما يطلق عليه ب "التلجئة المالية" في القوانين الجبائية، حيث يتعين على كل شخص أو شركة ترفض حق الإطلاع على الدفاتر والمستندات التي يتعين تقديمها وفقا للتشريع، أو القيام بإتلاف الوثائق قبل إنقضاء الآجال المحددة لحفظها، فيترتب على هذه المخالفة حسب المادة 63 من ق إ ج أنه زيادة على تطبيق الغرامة الجبائية التي تتراوح من 5.000 دج إلى 50.000 دج، تطبق عليها تلجئة مالية قدرها 100 دج كحد أدنى عن كل يوم تأخير، ويبدأ سريانها من تاريخ المحضر لإثبات الرفض، وينتهي يوم وجود عبارة مكتوبة من قبل عون مؤهل على أحد دفاتر المعني تثبت أنّ إدارة الضرائب قد تمكنت من الحصول على حق الإطلاع على الوثائق المعنية، ونفس الشيء ذكرته المادة 538 ق.ض.غ.م بخصوص رفض تقديم الوثائق أو إتلافها تعاقب بغرامة جبائية من 1.000 دج إلى 10.000 دج، وتلجئة مالية قدرها 50 دج².

^{2,1}- فارس السبتي، مرجع سابق، ص 319.

ويتم النطق بالغرامة والتلجئة من طرف المحكمة الإدارية المختصة إقليمياً، التي تبت في القضايا الإستعجالية، على أساس عريضة يقدمها المدير الولائي للضرائب بدون مصاريف، ويعود الحكم بها أو رفضها إلى السلطة التقديرية للقاضي.

أما بخصوص العقوبات المهنية فهي عقوبات تمس نشاط المكلف، ففي حالة عدم إلتزام المكلف بدفع ما عليه من ضرائب أو عدم الإكتتاب في سجلات الإستحقاق يوافق عليها قابض الضرائب صراحة، يتخذ قرار الغلق ضده وفي أجل عشرة أيام إبتداءً من تاريخ التبليغ، حيث يقوم العون المتابع والمحضر القضائي بتنفيذ قرار التبليغ¹. ويتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى ومدير الضرائب بالولاية بناء على تقرير مقدم من المحاسب المتابع، ولا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق ستة أشهر، وللمكلف حق الطعن في القرار من أجل رفع اليد عن طريق عريضة تقدم إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليمياً يفصل فيها إستعجالياً مع مراعاة عدم إيقاف تنفيذ القرار بسبب الطعن.

يمكن منع المكلف من مزاوله النشاط التجاري، حيث نصت المادة 29 من القانون رقم 03-22 المؤرخ في 28/12/2003 المتضمن قانون المالية لسنة 2004 على منع الأشخاص الذين تم إدانتهم بصفة نهائية بتهمة الغش الجبائي، من ممارسة النشاط التجاري حسب القانون رقم 90-12 المؤرخ في 18/08/1990 المتعلق بالسجل التجاري المعدل والمتمم.

كذلك التسجيل في البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش وهي قاعدة معطيات مركزية للمعلومات المتعلقة بمرتكبي المخالفات الخطيرة للتنظيمات التشريعية الجبائية والجمركية والتجارية والبنكية والمالية²، يسجل فيها كل الأشخاص الطبيعية وممثلي الأشخاص المعنوية مرتكبي المخالفات الخطيرة والتي منها التملص من الوعاء ودفع الضرائب، المناورات التدليسية والتصريحات في المجال الجبائي والجمركي والتجاري، مع مراعاة تبليغ المكلف المسجل في هذه البطاقة من أجل تسوية وضعيته في أجل خمسة عشرة

¹ - المادة 146 ق إ ج.

² - المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 13-84، يحدد كليات تنظيم وتسيير البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش المؤرخ في 06-02-2013، جريدة رسمية العدد 9، الصادرة بتاريخ 10-02-2013.

يوما بعنوان مقر نشاطه¹، وفي حالة التسوية يمكنه طلب إلغاء التسجيل، لكن هذا لا يتم إلا بعد مرور سنتين(02) من تسوية الوضعية.

كما يمكن سحب التوطين المصرفي للمستوردين، حيث أن شهادة التوطين المصرفي تخص المكلفين بالضريبة الذين يقومون بعمليات الإستيراد، وهي رخصة تعطى لهم من طرف البنوك المتعاملين معها للسماح لهم القيام بعمليات الإستيراد، وأسس المشرع من أجل محاربة الغش والتهرب الضريبي رسم خاص بالتوطين المصرفي للإستيراد بموجب المادة 02² من الأمر رقم 05-05 المؤرخ في 2005/07/27 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005، وقبل تسليم الشهادة والتأشير عليها يتأكد قابض الضرائب بالتنسيق مع مفتشية الضرائب من مدى التزام المكلف بواجباته الجبائية، وكذلك من عدم تسجيله على البطاقة الوطنية لمرتكبي للغش، وفي حالة التأكد من وجود دين ضريبي على المكلف أو أنه مسجل في البطاقة الخاصة بالغش أو البطاقة الخاصة بالمستوردين غير المعروف مقر نشاطهم يرفض الطلب مع توضيح سبب الرفض، يطلب من المكلف تسوية وضعيته وتطلب إدارة الضرائب من البنك سحب الوثيقة التي تمنح للمستوردين إلى حين تسوية الوضعية الجبائية. كذلك إقصاء المكلف بالضريبة من المشاركة في الصفقات العمومية، حيث نصت المادة 52 من المرسوم الرئاسي 2010-236 المؤرخ في 2010/10/07 المتضمن تنظيم الصفقات العمومية، المعدل والمتمم على إقصاء مؤقت أو نهائي من المشاركة في الصفقات العمومية كل متعامل إقتصادي لا يستوفي واجباته الجبائية والشبه جبائية، وكذا المسجل في البطاقة الوطنية لمرتكبي الغش أصحاب المخالفات الخطيرة للتشريع والتنظيم.

¹ - المادة 6 من المرسوم التنفيذي رقم 13-84، المؤرخ في 06-02-2013.

² - المادة 02 معدلة بالمادة 62 من القانون رقم 11-16 من قانون المالية 2012، المؤرخ في 28-12-2011، الجريدة الرسمية، العدد 72، الصادرة في 29-12-2011.

وتنص على: "يؤسس رسم للتوطين البنكي على عمليات إستيراد السلع أو الخدمات، يسدد الرسم بتعريف قدرها 10.000 دج عند كل طلب فتح ملف التوطين لعملية إستيراد السلع أو البضائع.

تحدد تعريفه الرسم ب3% من مبلغ التوطين بالنسبة لإستيراد الخدمات [...] يسدد الرسم لدى قابضي الضرائب ويترتب عليه منح شهادة وتسليم أوصول بذلك.

تحدد كليات تطبيق هذه المادة عند الحاجة، عن طريق التنظيم".

خلاصة

يترتب على ظاهرة الغش نتائج سلبية تؤثر على الناحية المالية والإقتصادية للدولة مما جعل البحث عن حلول لها للحد منها ضرورة ملحة، ومكافحتها تكون عن طريق معالجة أسبابها، وتختلف طرق المكافحة تبعا للنظام الضريبي ونوع كل ضريبة.

تعتبر الوقاية من الغش عن طريق تحسين النظام وضبط التشريع والعمل على إستقراره وترسيخ مبادئ العدالة الضريبية، وتقريب الإدارة من المكلف عن طريق تنمية وعيه وتحسين سلوكه إتجاه الضريبة سبيل قد يغني عن البحث عن طرق أكثر شدة، لكن تبقى هذه الطريقة غير كافية لردع المكلفين المتمردين على دفع الضريبة، مما يستدعي البحث عن طرق أكثر نجاعة، حيث تعتبر الرقابة الوسيلة الكفيلة لكشف مختلف التلاعبات والحيل التدليسية التي يستخدمها المكلف للتملص من إلتزاماته إتجاه الضريبة، وهذا عن طريق التدخلات المستمرة لأعوان الإدارة الجبائية من أجل الرقابة والتحقيق والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة، وللقيام بالمهمة على أحسن وجه، عملت الإدارة على إحداث تغييرات على الهياكل وتم تعزيزها بهيئات جديدة أكثر فعالية.

وفي حالة ثبوت وجود عمليات إحتيالية تنبأ بوجود غش يجب مواجهته بطرق أكثر ملائمة بهدف تحسين عملية تحصيل الضريبة وردع كل عملية غش، وهذا من خلال فرض عقوبات مختلفة على المكلف الذي تثبت إدانته بجريمة الغش الجبائي وتسلب عليه عقوبات جبائية جزائية حسب درجة خطورة الفعل المرتكب نصت عليها مختلف القوانين الجبائية.

خاتمة

لن تكون هذه الخلاصة بمثابة ختام لموضوع ما يزال يطبعه الغموض والتعقيد، بل سيظل موضوعا مفتوحا لإغنائه وتتميمه عن طريق القيام بأبحاث ميدانية معمقة، تعتمد على تقنيات علم النفس الإجتماعي للضريبة في تحليل آراء المكلفين وردود فعلهم الضريبية من أجل إكتشاف الأسباب العميقة للنفور الضريبي، ثم الإعتماد على نتائج هذه الأبحاث في تطوير النظام الضريبي الذي ينبغي أن يأخذ بعين الإعتبار جميع العوامل التي تؤثر في سيره ونجاحه بما فيها المكلف بالضريبة.

ومن خلال هذا البحث المتواضع حاولت إبراز أسباب محدودية علاقة الإدارة الضريبية بالمكلف، وما يزيد من هذه المحدودية هو إنتشار الغش الجبائي كظاهرة تجعل من الضريبة أداة لتكريس الفوارق الطبقية وتقوية النفور الجبائي داخل المجتمع، فهذه الظاهرة تعتبر بإجماع الفقهاء من الأسباب الحقيقية التي تحول دون تحكم الدولة في مداخيلها الجبائية وتوجيهها حسب ما يخدم مصالحها العليا، كما أنه تعبير عن وجود خلل دائم في أهم علاقة للمواطن بالدولة.

وحتى يتم التعرف أكثر على الظاهرة تمت دراستها من خلال تشخيصها والتطرق لمختلف المفاهيم التي تعرض لها مختلف الباحثين في هذا المجال، وقد تم التوصل إلى وضع تعريف شامل إلى حد ما، حيث يمكن التمييز بين الغش الجبائي والتهرب الجبائي.

كما تم التطرق إلى مختلف صور الغش وتقسيماته، إضافة إلى أركانه بإعتباره يتوفر على الأركان التي تجعل منه جريمة معاقب عليها في مختلف القوانين الجبائية. ونظرا للآثار والإنعكاسات التي يخلفها الغش الجبائي والتي تمس أموال الخزينة العمومية كان من الضروري تحليل مختلف الأسباب المؤدية إليه وكذا الإلمام بمختلف الأساليب والطرق التدليسية والإحتيالية التي يمكن للمكلف بالضريبة إستعمالها للإخلال بالتزاماته الجبائية والتملص من دفع الضريبة.

كل هذا جعل التفكير في مقاربات تعتمد كآليات لمعالجة الغش الجبائي أمرا لازما لتحسين علاقة الإدارة بالمكلف، وهو الأمر الذي يقتضي تقوية إدارة الضرائب من الناحية البشرية والتجهيزية ودعم جسور التواصل بينها وبين المكلف، فتوازن العلاقة الضريبية

خاتمة

أصبح يحتاج إلى بذل مجهودات من قبل الإدارة الضريبية في نشر الوعي الجبائي وتحسين علاقتها مع المكلف، لأنّ التوازن لا يعني مجرد التخصيص على حقوق متساوية بين الطرفين، بقدر ما يعني تحسين علاقة الطرفين ودعم التواصل الجيد بينهما والحد من التوترات أو المشاكل التي تعيق تعاونهما وتحول دون جعلهما فاعلان متكاملان داخل النظام الضريبي، هذا فضلا عن نهج رقابة جبائية تتم بنوع من الحزم، لأنها تمثل المحرك الأساسي لإكتشاف مختلف أنواع الغش، فالإدارة الجبائية تعمل على تطوير هذه التقنية سعيا منها لمواكبة التطور وكذا للسيطرة على الظاهرة.

وكذا إعتقاد منظور جديد للعقاب، عن طريق توقيع العقوبات الجبائية والجزائية التي أقرها المشرع في مختلف التشريعات الجبائية وحدد الإجراءات الخاصة بها بإعتبارها تختلف عن الإجراءات المتبعة في القانون العام نظرا لخصوصية هذه الجريمة بصفة خاصة والجرائم الضريبية بصفة عامة.

وتبقى الإرادة السياسية هي العنصر الأساسي الذي تستجبه محاربة الغش الجبائي، عن طريق التوفيق بين المردودية الجبائية والعدالة الجبائية، فالضريبة العادلة تحتاج إلى الدولة القوية ذات الإرادة السياسية الكفيلة بإلزام الجميع على إحترام قانونها سواء تعلق الأمر بالخاضعين للضريبة، أو تعلق بالأجهزة التي تطبق القانون الجبائي.

وبعد تحليل مختلف جوانب الموضوع توصلت إلى النتائج التالية:

- عدم تحديد الحالات التي تعتبر غشا جبائيا بشكل دقيق، حيث أنّ المشرع تناولها على سبيل المثال لا الحصر.
- عدم إستقرار المنظومة التشريعية الجبائية بسبب كثرة القوانين والتعديلات التي تطرأ عليها من خلال القوانين المالية والقوانين المالية التكميلية التي تصدر كل سنة.
- الرقابة الجبائية أهم وسيلة لمكافحة الغش الجبائي، من خلال النتائج التي تحققتا مختلف أنماطها.
- الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة تتسم بالتعقيد وطول مدة دراسة الملفات الجبائية.
- التنسيق في إطار الفرق المختلطة عن طريق مختلف الأجهزة التي لها علاقة بالضريبة يعتبر عامل فعّال في القضاء على الغش الجبائي.

خاتمة

- نقص الإمكانيات المادية البشرية وضعف مستوى موظفي الضرائب.
- تعدد النصوص التجريبية للأفعال المتعلقة بالغش الجبائي رغم أنّ أغلبها تتضمن نفس العقوبات.
- عدم تدارك المشرع للتناقض بين النصوص عن طريق الإحالة إلى نصوص ملغية كما هو الحال بالنسبة للمواد 304، 408 ق.ض.م، و122 ق.ر.ر.أ والمادة 536 ق.ض.غ.م، التي تنص على الاعتراض الجماعي على أداء الضريبة والتي تحيل العقوبات إلى المادة 418 ق.ع الملغاة بالقانون 01-09، جريدة رسمية رقم 2001/34.
- إختلاف في مقدار الغرامات بالنسبة لنفس المخالفات من قانون لآخر.
- ومن خلال ما توصلت إليه من نتائج خرجت بحوصلة من الإقتراحات تتمثل في:
 - تحديد حالات الغش الجبائي على سبيل الحصر لا على سبيل المثال، حتى لا تكون أحكام الإدارة الجبائية مطاطة تستعملها كما تريد، لأنّ هذا يتنافى ومبدأ المساواة في المعاملات بين المكلفين بالضريبة.
 - إصلاح شامل للإدارة الجبائية تماشياً مع التطورات الإقتصادية والسياسية والإجتماعية.
 - تبسيط الإجراءات والسرعة في الفصل في الشكاوى المقدمة من طرف المكلفين أمام مختلف اللجان والمديريات حسب الحالة.
 - تعديل إستراتيجية الرقابة الجبائية بهدف تطوير الحس المدني الجبائي وتقديم تسهيلات أكبر للخاضعين للضريبة، لمكافحة فعالة للغش الجبائي.
 - إعطاء إهتمام أكبر لمراقبة الوثائق بحيث تصبح هذه الأخيرة معياراً لبرمجة رقابة جبائية خارجية وليست غاية في حد ذاتها، كما أنّ إنتقاء المؤسسات التي يجب مراقبتها يكون بصفة منظمة لا عشوائية.
 - توحيد الأحكام الجزائية والجبائية التي تخص التملص من كل أنواع الضرائب، تكفي الباحث والقاضي عناء البحث في أحكامها المبعثرة في مختلف القوانين الضريبية.

قائمة المراجع

أولاً: الكتب

- 1- السبتي فارس، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري الجزائري، دار هومة الجزائر، ط2، 2011.
- 2- إبراهيم سالم العقيلي، الرقابة القضائية على قرارات مقدري الضريبة على الدخل وفعالية عقوبات الجرائم الضريبية، دار قنديل، الأردن، ط1، 2008.
- 3- بن اعمار منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011.
- 4- بوسقيعة أحسن، الوجيز في القانون الخاص، الجرائم ضد الأشخاص والجرائم ضد الأموال وبعض الجرائم الخاصة، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، ط12، 2010.
- 5- حسني الجندي، القانون الجنائي الضريبي، شرح الجرائم والعقوبات، الجزء الثاني، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، ط1، 2006.
- 6- سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على إقتصاديات الدول النامية، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، ط1، 2008.
- 7- صالح العبد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011.
- 8- عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، الجزائر، 2012.
- 9- عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، مصر، 1972.
- 10- عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة مزاور، الجزائر، 2009.
- 11- غازي حسين عناية، النظام الضريبي في الفكر المالي الإسلامي، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 2006.
- 12- كردودي سهام، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد، الجزائر، 2011.

قائمة المراجع

13- كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء إجتهاادات مجلس الدولة، دار هومة الجزائر، 2010.

14- محمد عباس محرزى، المدخل إلى الجباية والضرائب، ITICIS، الجزائر، 2010.

15- محمد عباس محرزى، إقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة، الجزائر، ط5 2013.

16- ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة، الجزائر، ط2، 2009.

ثانيا: الرسائل والمذكرات الجامعية

17- أوهيب بن سالمة ياقوت، الغش الضريبي، رسالة ماجستير، كلية العلوم الجنائية جامعة الجزائر، 2003-2004.

18- بوالخوخ عيسى، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الجبائي، رسالة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية، جامعة باتنة، 2003-2004.

19- رحال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم الإقتصادية، جامعة ورقلة، 2006-2007.

20- طورش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي، رسالة ماجستير، قانون أعمال، جامعة قسنطينة، 2011-2012 .

21- فلاح محمد، الغش الجبائي وتأثيره على دور الجباية في التنمية الإقتصادية(حالة الجزائر)، رسالة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 1996-1997.

22- كحلة عبد الغني، تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي، رسالة ماجستير في إقتصاد ومالية دولية، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية، جامعة المدية 2011-2012.

قائمة المراجع

- 23- كمن عبد الرحمن، ظاهرة الغش والتهرب الضريبي (حالة الجزائر)، رسالة ماجستير معهد العلوم الإقتصادية، جامعة تلمسان، 1999-2000.
- 24- ولهي بوعلام، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي (حالة الجزائر)، رسالة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر، 2003-2004.
- 25- رومان مزيان، الغش الجبائي ومدى فعالية الإصلاحات في مواجهته، مذكرة تخرج المدرسة العليا للقضاء، دفعة 18، 2007-2010.
- 26- شيخي نورالدين، الغش والتهرب الجبائيين، مذكرة لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء دفعة 17، 2006-2009.

ثالثا: المقالات

- 27- بوسقيعة أحسن، المخالفة الضريبية، المجلة القضائية، الديوان الوطني للأشغال التربوية، العدد1، الجزائر، 1998.
- 28- مجلة المحكمة العليا، عدد خاص باليومين الدراسي عن الغش الضريبي والتهريب الجمركي، قسم الوثائق، يومي 13 و 14 نوفمبر 2007، 2009.
- 29- ناصر مراد، تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية، المجلد 25، العدد2، 2009.
- 30- الملتقى المنظم من طرف المديرية العامة للضرائب بالتعاون مع صندوق النقد الدولي الضرائب المباشرة، مطبعة ANEP، الروبية، 1993.
- 31- بلواضح الجيلاني وميمون نبيلة، مداخلة حول مكافحة التهرب الضريبي كهدف لجهود القضاء على البطالة، الملتقى الدولي حول إستراتيجية الحكومة للقضاء على البطالة وتحقيق التنمية المستدامة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير جامعة المسيلة، يومي 15 و 16 نوفمبر 2011.

قائمة المراجع

رابعاً - وثائق ومستندات

32- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب منشورات 2013، مطبعة عين البنيان، الجزائر.

33- مذكرة وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية البحث والمراجعات، رقم 2013 المتضمنة كيفية تطبيق حق المعاينة.

34- التقرير الإبتدائي للمديرية العامة للضرائب حول الغش والتهرب الضريبي، الجزائر أبريل 1992.

خامساً: المواقع الإلكترونية

35- كريم جودي، تقييم ومراقبة إجراءات مكافحة التهرب الضريبي والمخالفات الشبيهة على مستوى الإدارة الجبائية، تقرير المفتشية العامة للمالية، موقع جريدة الشروق أون لاين، بتاريخ 19-03-2014، www.echoroukonline.com.

36- خالد بنموسى، الغش الضريبي، مقال منشور، موقع القانون الضريبي المغربي، بتاريخ 23-07-2013، www.droitfiscalmaroc.com

رقم الصفحة	العنوان
-	إهداء
-	شكر
1	مقدمة
الفصل الأول	
05	الفصل الأول: الغش الجبائي
06	المبحث الأول: تشخيص الغش الجبائي
06	المطلب الأول: مفهوم الغش الجبائي
06	الفرع الأول: تعريف الغش والتهرب الجبائي والتمييز بينهما
06	أولاً-تعريف الغش الجبائي
08	ثانياً- تعريف التهرب الجبائي
11	ثالثاً- التمييز بين الغش والتهرب الجبائي
13	الفرع الثاني: صور وأركان الغش الجبائي
13	أولاً: صور الغش الجبائي
16	ثانياً: أركان الغش الجبائي
20	المطلب الثاني: أسباب الغش الجبائي
21	الفرع الأول: الأسباب المباشرة
21	أولاً: الأسباب المتعلقة بالتشريع الجبائي
25	ثانياً: الأسباب المتعلقة بالإدارة الجبائية
27	الفرع الثاني: الأسباب غير المباشرة
27	أولاً: الأسباب المتعلقة بالمكلف بالضريبة
28	ثانياً: الأسباب الإقتصادية
29	المبحث الثاني: طرق وآثار الغش الجبائي
30	المطلب الأول: طرق الغش الجبائي
30	الفرع الأول: التحايل عن طريق المعاملات المحاسبية
31	أولاً: تخفيض الإيرادات
32	ثانياً: تضخيم النفقات
35	الفرع الثاني: التحايل عن طريق العمليات المادية والقانونية
35	أولاً: التحايل عن طريق العمليات المادية

37	ثانيا: التحايل عن طريق العمليات القانونية
41	المطلب الثاني: آثار الغش الجبائي
42	الفرع الأول: الآثار المالية والإقتصادية
42	أولا: الآثار المالية
43	ثانيا: الآثار الإقتصادية
44	الفرع الثاني: الآثار الإجتماعية والآثار على فعالية النظام الضريبي
44	أولا: الآثار الإجتماعية
45	ثانيا: الآثار على فعالية النظام
47	خلاصة
الفصل الثاني	
48	الفصل الثاني: طرق مجابهة الغش الجبائي
49	المبحث الأول: طرق معالجة الغش الجبائي
49	المطلب الأول: الطرق الوقائية لمجابهة الغش الجبائي
49	الفرع الأول: تحسين فعالية النظام والجهاز الإداري الضريبي
49	أولا: تحسين فعالية النظام الضريبي
53	ثانيا: تحسين الجهاز الإداري الضريبي
57	الفرع الثاني: تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف بالضريبة
57	أولا: نشر الوعي الضريبي
58	ثانيا: تكوين وإعلام المكلف بالضريبة
59	ثالثا: إزالة التوتر بين الإدارة والمكلف
60	المطلب الثاني: الطرق الرقابية لمجابهة الغش الجبائي
61	الفرع الأول: الإطار النظري والقانوني للرقابة الجبائية
61	أولا : الإطار النظري للرقابة الجبائية
62	ثانيا: الإطار القانوني للرقابة الجبائية
72	الفرع الثاني: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية
72	أولا : الأجهزة المكلفة بالرقابة الجبائية ووظائفها
76	ثانيا: الهياكل المستحدثة في الإدارة الجبائية
77	ثالثا: لجان التنسيق والفرق المختلطة
78	المبحث الثاني: طرق قمع الغش الجبائي

79	المطلب الأول: إجراءات متابعة الغش الجبائي
79	الفرع الأول: الأشخاص المؤهلون لإثبات الغش وإجراءات المعاينة والمتابعة
79	أولا: الأشخاص المؤهلون لإثبات الغش الجبائي
81	ثانيا: إجراءات المعاينة لإثبات الغش الجبائي
82	ثالثا: تحريك الدعوى العمومية والجبائية
83	رابعا: المركز القانوني لإدارة الضرائب في الدعوى الجزائية
84	خامسا: الإختصاص المحلي
84	سادسا: تقادم الدعوى العمومية
84	سابعا: المصالحة
85	الفرع الثاني: الأشخاص الخاضعون للجزاء
85	أولا: الفاعل الأصلي
85	ثانيا: الشخص المعنوي
86	ثالثا: الشريك
87	رابعا: مسؤولية الغير
88	المطلب الثاني: العقوبات المقررة في مجال الغش الجبائي
88	الفرع الأول: العقوبات الجبائية
88	أولا: الطبيعة القانونية للجزاءات الجبائية
89	ثانيا: الغرامات الجبائية
94	الفرع الثاني: العقوبات الجزائية
94	أولا: العقوبات الأصلية
97	ثانيا: العقوبات التكميلية
98	ثالثا: العقوبات التهديدية والمهنية
101	خلاصة
102	خاتمة
105	قائمة المراجع
109	فهرس المحتويات
-	ملخص

ملخص

إنّ الممول الرئيسي للخرينة العمومية هو الجباية، لذلك فإنّ محاولة التملص من دفع الضريبة عن طريق الغش الجبائي سوف يحرم هذه الأخيرة من مبالغ كبيرة، مما يؤثر سلبا على تحقيق التنمية الإقتصادية.

والغش الجبائي يشكل تحديا كبيرا أمام الدولة مما يتطلب توفير جميع السبل والطرق والآليات الفعالة لمكافحته والحد من إتساعه حتى تستفيد الخزينة من الجزء المتهرب منه وبالتالي تحقيق التوازن والعدالة الجبائية.

وبهدف إرساء مقاربة علمية وجادة حول إشكالية البحث، كانت هذه الدراسة محاولة لإبراز ظاهرة الغش الجبائي لكونها سلوك معاقب عليه، وكذا تجسيد طرق المكافحة للقضاء عليها وهذا بكشف الأخطاء والتجاوزات التي تستعمل من طرف المكلفين بالضريبة، وتوقيع الجزاء على المكلف المخالف، بهدف حماية الإقتصاد الوطني من جهة وإسترجاع حقوق المال العام من جهة أخرى.

إن التفكير في إعداد إجراءات وقائية وأخرى ردية لمكافحة الغش الجبائي ليس بالأمر الهين، نظرا للأشكال التي تتخذها ظاهرة التملص من الإلتزامات الجبائية والتقنيات التي تستعمل من قبل المكلفين بالضريبة وعليه يجب الإلمام بالمعرفة الشاملة للدوافع التي تحمل العنصر الجبائي إلى اللجوء لمثل هذا السلوك.

والإجراءات الوقائية في هذا السياق، ما هي إلاّ حاجز يحول دون إقبال المكلف بالضريبة على أفعال الغش، ولعلّ الوقاية خير من العلاج، كما أنّ إستفحال الظاهرة بشكل واسع جعل الحكومات تقوم بإستحداث إجراءات جزائية ردية ضمن مفهوم شامل وهو الرقابة الجبائية والتي تمثل أهم وسيلة علاجية للظاهرة، وكذا خلق سياسة جزائية عقابية صارمة ومشددة لمواجهة الغش الجبائي والحدّ من إنتشاره أو على الأقل التخفيف من حدته.