



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Ministry of Higher Education and Scientific Research

جامعة محمد البشير الإبراهيمي برج بو عريريج

University of Mohamed El Bachir El Brahimi -Bordj
Bou Arreridj-

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم الاقتصادية

أثر التهرب والغش الضريبي على التحصيل الجبائي
– دراسة حالة مديرية الضرائب ببرج بو عريريج –

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية
تخصص: محاسبة وجباية معمقة

تحت إشراف الاستاذ :

بوقرة محبوب

من إعداد الطالبة:

بركان ريمة

- بن ناصف منال

رئيسا	لعمراوي زوبير
مشرفا	بوقرة محبوب
مناقشا	زيادي سامي

السنة الجامعية 2021/2020

شكر و عرفان

قال الله تعالى: «وَمَنْ يَشْكُرْ فَإِنَّمَا يَشْكُرُ لِنَفْسِهِ».

وقال رسوله الكريم ﷺ: "لَا يَشْكُرُ اللَّهُ مَنْ لَا يَشْكُرُ النَّاسَ".

نحمد الله تعالى حمدا كثيرا طيب مباركا ملئ السموات والأرض على ما أكرمنا به من إتمام

هذه الدراسة التي نرجو أن تنال رضا

ثم نتوجه بجزيل الشكر وعظيم الامتنان إلى كل من :

الأستاذ بوقرة محبوب لتفضله بالإشراف على هذه الدراسة

وتوجيهنا لإتمام هذه الدراسة

كما نتقدم بجزيل الشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة الموقرة

دون نسيان الأستاذ دشاش صالح لتكرمه بنصحنا وإرشادنا عند الحاجة

كما نشكر جميع الذين قدموا المساعدة مهما كانت طبيعته

وإلى كل من قدم لنا تشجيعا مهما بلغت درجته

إهداء

Byhanderi

إلى من ساندتني في صلاتها ودعائها أُمي الغالية

إلى من لم يبخل علي بأي شيء أبي العزيز

إلى من أهدتهم الأقدار إخوتي

إلى من تذوقت معهم أجمل اللحظات منال ، ريان، مريم

إلى من أفتقدهم ذهبية ، لطيفة

إلى من جعلهم الله أخواتي بالله زميلاتي طالبات السنة الثانية ماستر محاسبة وجباية

2021/2020

وأخيرا وليس آخرا... إلى نفسي... وفقك الله في كل مشوار...

ريمة

إهداء

Byhanderi

أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع إلى من يعجز الفعل والقول عن رد جميلهما

الوالدين العزيزين أطال الله من عمرهما

إلى من كانوا لي عوناً دائماً إخوتي و أخواتي

إلى من علمونا مبادئ العلم والبحث أساتذتي الأفاضل جزاهم الله خيراً

إلى أعز صديقاتي ... ريمة

إلى من جعلهم الله أخواتي بالله زميلاتي طالبات السنة الثانية ماستر محاسبة وجباية 2021/2020

إلى كل من أكن لهم فائق الحب والتقدير

منال

ملخص الدراسة:

يعتبر تحصيل الضرائب من أهم موارد الخزينة العمومية والإنفاق العام، وهو وسيلة لتمويل مختلف الأنشطة الاقتصادية، ويترتب عن إنتشار ظاهرة الغش والتهرب الضريبي التي تهدف إلى التملص من دفع الضرائب أثار سلبية تمس الاقتصاد الوطني من عدة جوانب كالتأثير السلبي على المنافسات النزيمية، الأمر الذي ينعكس سلبا على المكلفين الذين يحرصون على أداء إلتزاماتهم الضريبية، ويعود الغش والتهرب الضريبي إلى عدة أسباب نذكر منها عدم استقرار النظام الجبائي الجزائري، وكذا نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة، ضف إلى ذلك نقص في الإمكانيات المادية والفنية للإدارة الجبائية.

وضع المشرع الجزائري عدة آليات تطبق على المكلفين المتملصين من دفع الضرائب وتختلف باختلاف درجة خطورة الفعل المرتكب، والهدف من ذلك هو الحد من هذا المشكل العويص.

الكلمات المفتاحية:

غش ضريبي، تهرب ضريبي، تحصيل جبائي.

Study summary:

Tax collection is one of the most important public treasury resources and public spending, and it 's away of financing various economic activities. The spread of fraud and tax evasion aimed at evading the payment of taxes has negative effects on the national economy, such as the negative impact on fair competition. This has a negative impact on taxpayers who are keen to fulfill their tax obligations. Fraud and tax evasion are due, to the instability of the Algerian tax system, as well as to the lack of tax awareness among taxpayers, as well as to the lack of material and technical resources of the tax administration. The Algerian legislature has put in place a number of mechanisms that apply to tax evaders and vary according to the degree of gravity of the act committed, the aim being to reduce this difficult problem.

keywords:

tax fraud, tax evasion, tax collection.

قائمة المحتويات

الصفحة	قائمة المحتويات
-	شكروعرفان
-	الإهداءات
-	ملخص الدراسة
-	قائمة المحتويات
-	قائمة الأشكال والجداول
-	قائمة الرموز والإحصارات
-	قائمة الملاحق
أ_ ز	مقدمة
-	الفصل الأول: النظريات الأدبية للتهرب والغش الضريبي والتحصيل الجبائي
-	تمهيد
10	المبحث الأول: ماهية التهرب والغش الضريبي
10	المطلب الأول: تعريف التهرب والغش الضريبي
13	المطلب الثاني: صور وتصنيفات التهرب والغش الضريبي
18	المطلب الثالث: العلاقة بين التهرب والغش الضريبي
20	المبحث الثاني: تشخيص التهرب والغش الضريبي
20	المطلب الأول: طرق التهرب والغش الضريبي
29	المطلب الثاني: أسباب التهرب والغش الضريبي
34	المطلب الثالث: وسائل مكافحة التهرب والغش الضريبي
47	المبحث الثالث: ماهية التحصيل الجبائي
47	المطلب الأول: مفهوم التحصيل الجبائي
49	المطلب الثاني: قاعد وإجراءات التحصيل الجبائي
57	المطلب الثالث: مصادر التحصيل الجبائي
65	المبحث الرابع: آثار التهرب والغش الضريبي على التحصيل الجبائي
65	المطلب الأول: الآثار السياسية والإجتماعية
68	المطلب الثاني: الآثار المالية والإقتصادية
70	المطلب الثالث: الآثار على فعالية النظام الضريبي
-	الفصل الثاني: دراسة تطبيقية لأثر التهرب والغش الضريبي على التحصيل الجبائي

74	المبحث الأول: نبذة عن المديرية العامة للضرائب
74	المطلب الأول: مهام وأقسام مديرية الضرائب
76	المطلب الثاني: من أبرز مديريات الضرائب
85	المبحث الثاني: دراسة حالة تهرب وغش ضريبي في مديرية الضرائب لولاية برج بوعرييج
85	المطلب الأول: دراسة حالة تهرب تاجر مكتبة ووراقة
96	المطلب الثاني: دراسة حالة غش ضريبي لتاجر بالجملة
100_99	خاتمة
104_102	مراجع
-	ملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
53	السلم الضريبي للدخل الإجمالي	(1)
85	الضرائب المستحقة على المكلف(1)	(2)
86	الضرائب المستحقة على المكلف(2)	(3)
88	عملية شراء (1) مع شركة SNTA	(4)
88	عملية شراء (2) مع شركة SNTA	(5)
89	عملية شراء (3) مع شركة SNTA	(6)
95	الضرائب المتهرب منها	(7)

قائمة الأشكال:

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
75	الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب	(1)
77	الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات	(2)
79	الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للضرائب	(3)
82	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب	(4)
84	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب	(5)

قائمة الرموز والإختصارات

باللغة العربية:

المصطلح المقابل باللغة العربية	الإختصار/ الرمز
قانون الضرائب المباشرة	ق ض م
قانون الضرائب غير المباشرة	ق ض غ م
قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة	ق ض م و ر م

باللغة الفرنسية:

المصطلح المقابل باللغة الأجنبية	المصطلح المقابل باللغة العربية	الإختصار/ الرمز
Numéro d'identification statistique	رقم التعريف الإحصائي	NIS
Direction Générale des Impôts	المديرية العامة للضرائب	DGI
Direction des Grandes Entreprises	مديرية كبريات المؤسسات	DGE
Centredes Impôts	مركز الضرائب	CDI
Centres Proximité des Impôts	المركز الجوارى للضرائب	CPI
Organisation de coopération et dedéveloppementéconomique	منظمة التعاون والتنمية الإقتصادية	OCDE
Impôt sur le Revenu Global	الضريبة على الدخل الإجمالي	IRG
Impôt sur les Bénéfices des Sociétés	الضريبة على أرباح الشركات	IBS
Taxe sur l'Activité Professionnelle	الرسم على النشاط المهني	TAP
Impôt Forfaitaire Unique	الضريبة الجزافية الوحيدة	IFU
Taxe sur Valeur Ajoutée	الرسم على القيمة المضافة	TVA
Taxe Foncière	الرسم العقاري	Taxe Foncière
La SociétéNational des Tabacs et Allumettes	الشركة الوطنية للتبغ والكبريت	SNTA

قائمة الملاحق:

الرقم	عنوان الملحق
(01)	إشعار بالتبليغ النهائي الأول
(02)	إشعار بالتبليغ النهائي الثاني
(03)	تقديم شكوى بتهمة الغش والتهرب الضريبي
(04)	طلب رأي مطابق من أجب إيداع شكوى جزائية
(05)	ملف المكلف بالضريبة
(06)	رأي مطابق بخصوص المتابعة الجزائية
(07)	شكوى جزائية من أجل تهمة الغش الضريبي
(08)	البطاقة التقنية للشكوى
(09)	ملخص عن القضية
(10)	البطاقة التقنية للشكوى بعد إصدار الحكم
(11)	طلب تمكين الخبير من الإطلاع على ملف المكلف
(12)	تمكين الخبير من الإطلاع على ملف المكلف
(13)	مذكرة طلبات مدنية
(14)	قائمة الدخل الفردي الأولى
(15)	قائمة الدخل الفردي الثانية
(16)	السجل التجاري
(17)	عقد إيجار محل
(18)	تصريح بالوجود
(19)	التبليغ بالتسوية الأول
(20)	التصريح برقم الأعمال
(21)	بطاقة الإقامة
(22)	التبليغ بالتسوية الثاني
(23)	الوضعية الجبائية
(24)	كشف (1) معلومات لعملية شراء مع شركة SNTA
(25)	كشف (2) معلومات لعملية شراء مع شركة SNTA
(26)	كشف (3) معلومات لعملية شراء مع شركة SNTA

مقدمة

ينص الدستور الجزائري على أن كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية، لا يجوز أن تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون ولا يجوز أن تحدث بأثر رجعي أية ضريبة أو جباية أو رسم أو أي حق كيفما كان نوعه"، انطلاقاً من هذه المادة القانونية نرى أن للضرائب أهمية كبيرة لأنها تعد الينابيع التي تستسقي منها الدولة الأموال اللازمة لسد نفقاتها العامة المستمرة والمتزايدة، كما تعتبر الضريبة وسيلة مالية تستخدمها السلطات العامة لتحقيق أغراضها ومعالجة أزماتها لكونها تعتبر القاطرة التي تقود التنمية الاقتصادية الشاملة بدورها الريادي في التمويل، لكن ديمومة هذا المفهوم واستمراره مرهون بمدى استجابة المكلفين لواجباتهم الضريبية.

بالرغم من وضوح فكرة الضريبة واقتناع الرأي العام بإلزاميتها إلا أن المكلف الضريبي يعتبرها مجرد قيد يحد من حريته الاقتصادية، ويقلل من إيراداته الخاصة، مما يجعله يفكر في جميع الوسائل التي تمكنه من تفادي العبء الضريبي كلياً أو جزئياً من نطاق الإقطاع الضريبي المفروض عليه، إما بالتهرب من أدائها أو بالتشكيك في مقدارها، مستعينين في ذلك بوسائل وطرق منها ما نظمها القانون ومنها ما يكون بطرق تدليسية واستغلال لثغرات النصوص القانونية، دون النظر إلى الآثار السلبية التي يسببها هذا التصرف ومن هنا نشأت ظاهرة التهرب الضريبي.

انطلاقاً من هذا يعتبر التهرب إحدى المشاكل الاقتصادية التي يواجهها أي نظام جبائي وأكثرها حدة حيث يؤدي إلى إضعاف وفرة حصيلة الدولة من الضريبة، ويضيع عليها حقها، كما يؤدي إلى تعطيل مشاريع الدولة الاجتماعية والاقتصادية وبالتالي إهدار جانب كبير من الموارد المالية للخزينة العامة وزعزعة النظام الاقتصادي وتدهوره.

هناك العديد من الأهداف والسياسات للدولة يتم تحقيقها اعتماداً على الحصيلة الضريبية، بالإضافة إلى إحتياجات الدولة في الإنفاق العام والوفاء بالتزاماتها المختلفة، لذا تسعى الدولة من خلال تجهزتها المختصة بتحصيل أكبر قدر من الإيرادات الضريبية بشقيها المباشر وغير مباشر بطريقة عادلة ولتحصيل الضريبة لا بد من تحقق الواقعة المنشأة لها المتمثلة في نشوء الدين في ذمة المكلف بها فوجب على الإدارة أمر تحصيلها بطرق ودية أو جبرية لصالح الخزينة العمومية في إطار قانوني.

من خلال ماسبق، يمكن طرح التساؤل الرئيسي التالي:

ما هو أثر الغش والتهرب الضريبي على التحصيل الجبائي؟

الأسئلة الفرعية:

- ✓ ماذا نقصد بالتحصيل الضريبي؟
- ✓ ماهي أهداف وأهمية التحصيل الجبائي؟
- ✓ ماهي الطرق التي يستخدمها المكلف للتهرب من الضريبة؟
- ✓ ماهي الإجراءات المتبعة في حالة عدم دفع الضريبة؟
- ✓ إلى أي جهة يتم إرسال طلب رأي مطابق من أجل إيداع شكوى جزائية بعد عدم رد المكلف على الإشعار بالتبليغ النهائي؟

فرضيات الدراسة:

- ✓ نقصد بتحصيل الضريبة جبايتها من المكلف بواسطة السلطة المالية، أو رب العمل الذي يلتزم بتحصيلها وتسديدها.
- ✓ للتهرب والغش الضريبي مفهوم واحد ويقصد به التملص من الضريبة.
- ✓ للتهرب والغش الضريبي أثر إيجابي على التحصيل الجبائي.
- ✓ الطرق التي يستخدمها المكلف للتهرب من الضريبة هي: التهرب عن طريق عمليات محاسبية، التهرب عن طريق التحايل المادي والتهرب عن طريق التحايل القانوني.
- ✓ يتم إرسال إشعار بالإبلاغ للمكلف.
- ✓ يتم إرسال طلب رأي مطابق من أجل إيداع شكوى جزائية إلى الجهة القضائية مباشرة.

أسباب إختيار الموضوع:

إن معالجة موضوع الدراسة دون غيره من المواضيع العلمية كمحور دراسة له عدة أسباب أهمها:

- ✓ تخصص الطالب في مجال الدراسة؛
- ✓ رغبة الطالب التعمق في الموضوع لأنه موضوع متجدد؛
- ✓ إثراء المكتبة للجامعة بمثل هذه المواضيع؛
- ✓ محاولة الإحاطة بآثار التهرب والغش الضريبي على التحصيل الجبائي.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في أهمية الضرائب والدور الذي تلعبه في تمويل خزينة الدولة، حيث تتمتع هذه الأخيرة بسلطة سيادية في تدبير الأموال اللازمة لإنفاقها على الخدمات العامة التي تؤديها بهدف تحقيق الرفاهية للمجتمع، ويعتبر فقدان الدولة لحجم معين من الحصيلة الضريبية الناتج عن التهرب والغش الضريبي سببا في عدم إمكانيتها لتحقيق أهدافها الاجتماعية والسياسية المسطرة.

أهداف الدراسة:

- ✓ التعرف على أثر التهرب والغش الضريبي على التحصيل الجبائي؛
 - ✓ التعرف على العلاقة بين التهرب والغش الضريبي؛
 - ✓ التعرف على طرق وإجراءات التهرب والغش الضريبي؛
 - ✓ التعرف على مصادر التحصيل الجبائي؛
 - ✓ التعرف على قواعد وإجراءات التحصيل الجبائي؛
 - ✓ نسعى من خلال هذه الدراسة إلى إبراز أهم الاختلافات والفروقات بين التهرب والغش الضريبي وعلى وجه الخصوص أثرهما على التحصيل الجبائي؛
 - ✓ ترسيخ المعرفة النظرية والتطبيقية في كيفية التعامل مع المكلف في حالة تهربه من دفع الضريبة؛
 - ✓ الوقوف على أهم الإجراءات التي تقوم بها الإدارة الضريبية لمتابعة المكلف المتهرب من دفع الضريبة.
- تحديد مجال الدراسة:

- ✓ الحدود المكانية: تمت الدراسة بمديرية الضرائب لولاية برج بوعرييج مديريةية ؛
- ✓ الحدود الزمانية: تراوحت مدة التريص بين 2021/06/01 إلى 2021/06/15.

منهج الدراسة:

إستدعت طبيعة الدراسة أن يكون المنهج المستخدم المنهج الوصفي التحليلي بحيث تم الإعتماد عليه عند التطرق إلى المفاهيم النظرية أما في الجانب التطبيقي فسيتم الإعتماد على منهج دراسة حالة لتتعرف من خلاله على الإجراءات المتبعة من قبل الإدارة الضريبية في التعامل مع حالات التهرب والغش الضريبي.

صعوبات الدراسة:

- ✓ رفض مديريةية الضرائب تزويدنا بالمعلومات اللازمة لدراسة الحالة بسبب صدور مرسوم تنفيذي يمنع الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالمكلفين

✓ جائحة كورونا أدت إلى صعوبة العمل التطبيقي نظرا لإتخاذ المؤسسات التدابير الوقائية منه.

هيكل الدراسة:

تم تقسيم الدراسة إلى فصلين للإمام بجوانب الموضوع، جزء نظري وجزء تطبيقي، حيث تطرقنا في الفصل الأول الجزء النظري للدراسة والذي تضمن أربعة مباحث، المبحث الأول ماهية التهرب والغش الضريبي والذي يتضمن التهرب والغش الضريبي، صور وتصنيفات التهرب والغش الضريبي، العلاقة بين التهرب والغش الضريبي.

أما المبحث الثاني عالجت فيه تشخيص التهرب والغش الجبائي، بحيث تضمن ثلاث مطالب من حيث طرق التهرب والغش الضريبي، أسباب التهرب والغش الضريبي، وسائل مكافحة التهرب والغش الضريبي

أما المبحث الثالث تطرقنا فيه إلى التحصيل الجبائي بحيث تضمن كذلك ثلاثة مفاهيم التحصيل الجبائي قواعد وإجراءات التحصيل الجبائي، مصادر التحصيل الجبائي.

أما في المبحث الرابع فتناولنا آثار التهرب والغش الضريبي على التحصيل الجبائي الذي يتضمن ثلاثة مطالب الآثار السياسية والاجتماعية للتهرب الضريبي، الآثار المالية والاقتصادية للتهرب الضريبي، الآثار على فعالية النظام الضريبي.

في حين أن الفصل الثاني تناول الجزء التطبيقي للدراسة والذي تضمن مبحثين ففي المبحث الأول تناولنا فيه الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب.

أما المبحث الثاني فسنتطرق من خلاله إلى دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية برج بوعرييج.

الدراسات السابقة:

تم تصنيف هذه الدراسات إلى صنفين دراسات عربية ودراسات أجنبية:

الدراسة الأولى:

من إعداد بوزرورة حيزية، بوزيدي كاهنة، التهرب الضريبي في الجزائر وآليات مكافحته، مذكرة لنيل شهادة ماستر في الحقوق، جامعة عبد الرحمان ميرة-بجاية، 2018.

وكان من أبرز نتائجها:

لم تساهم الآليات المتخذة والجزاءات المفروضة على المتهربين من الضريبة بصفة كلية في محاربة هذه الظاهرة بل تمكنت فقط من تصدي بعض القضايا بإعتبار أن الرقابة الجبائية والتحقيق المحاسبي من أدوات حماية الأموال العامة والتحصيل الضريبي.

يترتب عن سوء التنسيق بين الإدارات في إطار تبادل المعلومات سواء كانت وطنية أو دولية وصعوبة الإجراءات الرقابية والتغيير المستمر للقوانين والتشريعات الجبائية و إحتواءها على ثغرات قانونية صعوبة أداء الأعوان الجبائيين لمهامهم.

بالرغم من كل الجهود التي بذلتها الدولة الجزائرية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي سواء على الصعيد الداخلي أو على الصعيد الدولي، إلا أنها لا زالت منتشرة في أوساط المجتمع الجزائري.

الدراسة الثانية:

من إعداد طورش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الدكتوراه في الحقوق، جامعة قسنطينة1-قسنطينة، 2011-2012.

وكان من أبرز نتائجها:

_ عدم استقرار المنظومة التشريعية الجبائية الراجع بالدرجة الأولى إلى التغييرات العديدة التي تطرأ على القوانين المالية والقوانين المالية التكميلية كل سنة، مما يؤدي كذلك إلى خلق محيط غير مشجع للاستثمار.

_ تخفيض المعدلات الضريبية من أجل محاولة تخفيف العبء الضريبي لم تكن ناجعة، لأنها لا تتماشى مع واقع المجتمع الجزائري، ولم تستند على دراسات ميدانية مسبقة.

_ ضعف مستوى موظفي الضرائب ونقص الكفاءة، ناتج عن نقص التكوين والتريصات، وعدم احترام الاختصاص عند التوظيف، وكذلك نقص الملتقيات والدورات لمساعدة الموظفين على مواكبة التغييرات المحدثة كل سنة في القوانين الجبائية.

_ تعتبر الضريبة وسيلة فعالة من بين وسائل السياسة المالية للدولة، لما تتمتع به من قدرة على التأثير على الواقع الاقتصادي والاجتماعي، وتتجسد أهمية الضريبة في مختلف الآثار التي يحدثها التهرب الضريبي على الجانب الاقتصادي، المالي، الاجتماعي والسياسي.

2.دراسات متعلقة بالتحصيل الجبائي.

الدراسة الأولى:

من إعداد لكال محمد، بايدة التهامي، تحصيل الديون الجبائية وأثرها على الحصيلة الضريبية، مذكرة لنيل شهادة ماستر في العلوم التجارية، جامعة أحمد دراية –أدرار، 2018-2019.

وكان من أبرز نتائجها:

– رغم استحداث آليات وطرق التحصيل إلا أنها لا تساهم بشكل كبير في زيادة الحصيلة الضريبية.
 – يجب أن تعمل الإدارة الضريبية على تبسيط الإجراءات المتبعة من طرف المكلف في مديرية الضرائب حيث ينعكس تطبيق الإجراءات المتبعة من طرف المكلف إيجاباً في التحصيل الضريبي.
 – أن مفتاح نجاح السياسة الضريبية هو تصميم هياكل ضريبية منصفة وعادلة وتكون هذه الهياكل ممكنة التنفيذ إدارياً وقادرة على تحقيق الأهداف المنتظرة وتؤدي إلى تحصيل ضرائب كافية و إصلاح الخلل.

الدراسة الثانية:

من إعداد بن داوي هاجر، قوري يحيى وردة، تقييم فعالية التحصيل الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة ماستر في العلوم الإقتصادية، جامعة الجيلالي بونعامة –بخميس مليانة، 2019-2020.

وكان من أبرز نتائجها:

– تصطدم فعالية التحصيل الضريبي بالتهرب الضريبي والغش الضريبي بالإضافة لنقص الرقابة الجبائية ونقص درجة الوعي لدى المكلفين، وفي بعض الأحيان إن تحسين العالقة بين الإدارة الضريبية والمكلفين يعتبر من الإجراءات الهامة لزيادة التحصيل الضريبي وهذا من أجل تقليل ظاهرتي التهرب والغش الضريبي.
 تعتمد عملية التحصيل الضريبي على أشخاص مؤهلين ومخولين من القانون وتتم وفق إجراءات تحددها الإدارة الإدارية الضريبية.

– تلجأ الإدارة الضريبية لاستعمال كل الامتيازات المخولة لها وديا و جبريا وذلك لإجبار المكلف على الدفع.

ثانيا: الدراسات الأجنبية.

الدراسة الأولى:

Taha Barakat AL-Shawawreh, Belal Yousef AL-Smirat, Economic Effects of Tax Evasion on Jordanian Economy, scientific article, Karak College University ,

AL-Balqa , 2016.

The main results of this study are:

- Tax evasion is unethical practice whether by individuals or firms.
- Tax evasion has negative impact on the economy in terms of reducing the government investments and financing vital projects.

- Reducing government investments leads to increase of unemployment rates.
- Tax evasion may push the state to rely on borrowing internally and externally, which put the state under new obligations of interest .

الدراسة الثانية:

Mohsen Mehrara , Yazdan Gudarzi Farahani, The study of the effects of tax evasion and tax revenues on economic stabilities in OECD countries, scientific article , University of Tehran- Iran, 2016.

The main purpose of this paper is to investigate the relationship between tax revenues and tax evasion on economic stability. To this end, first, we established an index for tax evasion in OECD countries. Second, the relationship between income tax and tax evasion is studied and at last, the relationship between tax evasion and tax revenues with economic stability is examined.

It is shown that higher income tax rates increase the rate of currency holdings which in monetary approach manifest the rise in tax evasion. This is in line with the classical view that higher taxation create an incentive for people to misrepresent their earning in attempt to lower their tax liabilities. This would be even more problematic when the size of underground economy and value of tax evasion reach to a considerable level. This might confront the government with budget deficiency since revenues do not grow proportionate to government expenditure.

It is also found that higher tax revenues have a positive effect on economic stability and higher tax evasion has an adverse impact on economic stability. This reveals that countries with higher level of taxation experience a more stable economy. Therefore, since these countries have tax based budget system, during periods of recession, governments can manipulate tax policies such as tax exemptions, tax credits and tax deductions as economic stimulators in order to compensate the negative effects of recession.

الفصل الأول: النظريات
الأدبية للتهرب والغش الضريبي
والتحصيل الجبائي

تمهيد:

تفرض الدولة على كل شخص طبيعي أو معنوي الالتزام بدفع الضريبة وذلك بدون مقابل مالي خاص أو مباشر يعود عليه، مما أدى إلى ظهور ما يعرف بالتهرب الضريبي والغش الضريبي أي محاولة التخلص من دفع الضريبة بصفة جزئية أو كلية، وتعتبر هذه الظاهرة من أكبر المشاكل التي تعاني منها الدولة الجزائرية إذ أنها تمس بالخزينة العامة الخاصة بها، لهذا تجب معرفة ممارسات التهرب والغش الضريبي التي من شأنها التأثير بشكل مباشر أو غير مباشر على التحصيل الجبائي كونه أهم مرحلة في تحقيق إيرادات للدولة.

حيث يتناول هذا الفصل تعريفات للتهرب والغش الضريبي والعلاقة بينهما، التحصيل الجبائي ومصادر تحصيله، كذلك ما يمكن للتهرب والغش الضريبي أن يؤثر على التحصيل الجبائي

المبحث الأول: ماهية التهرب والغش الضريبي.

يشكل التهرب والغش الضريبي وسيلتان يلجأ إليهما المكلف من أجل عدم دفع الحقوق الملقاة على عاتقه، ونظرا للتداخل الكبير بينهما سيتم في هذا المبحث توضيح كل من مفهومي التهرب والغش الضريبي.

المطلب الأول: تعريف التهرب والغش الضريبي.

الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي.

إن أي بلد ومهما كانت درجة التقدم والتطور الاقتصادية فيه إلا أنه لا يخلو من نسبة الخسارة في مستوى الحصيلة الضريبية وهذا راجع إلى التهرب الضريبي، وبالتالي فقد تعددت تعاريفه وهي كالتالي:

- "التهرب الضريبي هو الفعل الشخصي الذي يقوم به المكلف وذلك باستعمال تقنيات قانونية مؤسسة معتمدة على حرية التسيير، تسمح له باختيار وضعية جبائية محددة للحصول على نتائج اقتصادية مساوية لنتيجة جبائية مقبولة".¹
- "هو تخلص الفرد من دفع الضريبة دون إرتكاب أية مخالفة لنصوص التشريع الضريبي القائم".²
- "هو فعل سلبي يعتمد على المكلف بالضريبة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، مشروعة أو غير مشروعة للتخلص من التزاماته كلياً أو جزئياً بسبب رفضه المطلق للضريبة".³
- وإعطاء مفهوم جامع للتهرب الضريبي، عرفه علي زغدود في مؤلفه المالية العامة: «تلك المخالفات القانونية المتمثلة في عدم الامتثال للتشريع الضريبي أو الثغرات الموجودة في القانون من أجل التخلص من أداء الواجب الضريبي بجميع الوسائل والأشكال

¹ بن كردة رشيدة، أثر التهرب الضريبي على التنمية الاقتصادية، مذكرة ماستر، قسم العلوم المالية والمحاسبة، تخصص التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم، الجزائر، 2016/2017، ص 11.

² بوشيجي عائشة، بوشيجي فاطمة، أسباب التهرب الضريبي وأثره على الخزينة العامة في الجزائر، مجلة دراسات جبائية، العدد 08، جامعة البلدة 02، لونيبي علي، 2016، ص 151.

³ بوشيجي عائشة، بوشيجي فاطمة، مرجع سبق ذكره، ص 151.

سواء تعلق الأمر بالعمليات المحاسبية أو الحركات المادية، وذلك بكل أو جزء من المبلغ الواجب الدفع للخزينة العمومية والذي تستعمله الدولة في تغطية نفقاتها".¹

من التعاريف السابقة يمكن للباحثين استخلاص التعريف التالي: «هو فعل سلمي يعتمد عليه المكلف بالضريبة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، مشروعة أو غير مشروعة، أي هو عدم إمتثاله للتشريع الجبائي أو محاولة إيجاد ثغرات في النصوص القانونية من أجل عدم دفع الضريبة بشكل كلي أو جزئي".

الفرع الثاني: تعريف الغش الضريبي.

الغش الضريبي ظاهرة عالمية وقديمة لا تعترف بالحدود، تعرفه البلدان الغنية مثلها مثل البلدان الفقيرة وله تأثيرات بالغة الأهمية على الاقتصاد الوطني ومن ثم على التوازن في النظام الضريبي، ولفهم هذه الظاهرة أكثر سوف نعرض التعاريف التالية:

- "هو عملية يقوم بها المكلف بهدف تخفيض الضريبة المستحقة عليه، إما بصورة كلية أو جزئية من خلال إخفاء كل أو بعض عناصر المادة الخاضعة للضريبة، فهي عملية غير قانونية تتحقق بمخالفة القواعد القانونية السائدة، يترتب عليها آثار سلبية على الحصيلة الضريبية".²
- "هو المخالفة الصريحة لأسس القانون الضريبي، وذلك باستعمال الوسائل المالية والعمليات المحاسبية والتصرفات القانونية التي يستغلها المكلفون من أجل عدم دفع الضريبة جزئياً أو كلياً سواء كانت ضرائب مباشرة أو غير مباشرة".³
- ويعرفه André Margairaz: "نستطيع أن نقول هناك غش جبائي إذا تم استعمال طرق تمكن من الهروب من الضريبة، فالغش في معناه الواسع هو مجرد فعل ينجز عنه سوء نية بهدف التخليط والتضليل".⁴

¹ مقراني إيمان، منلا يخاف محمد إيمان، الآليات القانونية للحد من التهرب الضريبي، مذكرة ماستر، قسم الحقوق، تخصص تسيير مؤسسات، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أحمد دراية، أدرار الجزائر، 2015-2016، ص 7.

² مصباح حراق، امحمد امربوزيد، تأثير الغش الضريبي على فعالية النظام الجبائي حالة الجزائر (2010-2018)، مجلة العلوم التجارية، المجلد 18، العدد 02، L'école des Houtes Etudes commerciales، الجزائر 2019، ص 176.

³ عطات تواتية، الرقابة الجبائية كأداة في محاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة ماستر، قسم العلوم المالية والمحاسبية، تخصص التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، الجزائر، 2017-2018، ص 31.

⁴ عيسى سماعين، ظاهرة الغش الضريبي في القانون الجبائي الجزائري (التشخيص والعلاج)، مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 07، جامعة الشلف، الجزائر، 2019، ص 576.

• كما عرفه Camille Rosier: "يشمل كل العمليات القانونية والمحاسبية وكل الوسائل والترتيبات والتدابير التي يلجأ إليها المكلف بهدف التخلص من الضرائب والمساهمات"¹

من التعاريف السابقة يمكن للباحثين استخلاص التعريف التالي:

"هو مخالفة صريحة للقانون الجبائي من طرف المكلف من أجل عدم دفع الضريبة "

¹ عيسى سماعيل، مرجع سبق ذكره، ص 576

المطلب الثاني: صور وتصنيفات التهرب والغش الضريبي.

الفرع الأول: صور التهرب الضريبي.

تعددت وتنوعت صور التهرب الضريبي، وسنتطرق لأهمها:

أولاً: التهرب الضريبي من حيث المشروعية.

ينقسم التهرب الضريبي من حيث المشروعية إلى نوعين: التهرب الضريبي المشروع أو ما يسمى بـ «التجنب الجبائي»، والتهرب الضريبي الغير مشروع أو ما يطلق عليه بمصطلح "الغش الجبائي".

1-التهرب الضريبي المشروع.

يقصد به استغلال المكلف بالضريبة لبعض الثغرات القانونية بغية عدم تحقق الضريبة عليه وعدم الالتزام بها، أي أن الشخص يتمكن من التخلص بالتزامه على دفع الضريبة دون أن يضع نفسه في مركز مخالف للقانون ويكون ذلك ناتج عن سوء النية كما يمكن للتهرب الضريبي المشروع أن يحدث وذلك عن طريق تجنب الواقعة المنشأة للضريبة، حيث أن المكلف يستعين بأهل الخبرة والاختصاص من أجل معرفة طرق التخلص من الضريبة فهم يقومون بتحويل الثغرات الموجودة في القانون لصالحهم دون مخالفة التشريع الضريبي، ويعود السبب في ذلك إلى عدم دقة النصوص القانونية الخاصة بالتشريع الضريبي وعدم إحكام صياغتها بالإضافة إلى عدم مواجهتها لكافة الحالات، وفي هذا الإطار يمكن أن نميز بين ثلاثة حالات للتهرب الضريبي المشروع.

1-أ. التهرب الضريبي الناتج عن سلوك المكلف.

يكون ذلك من خلال بعض السلوكيات التي يتخذها المكلف يكون الهدف منها تجنب الضريبة كلياً أو جزئياً، وذلك بامتناعه عن استهلاك أو إنتاج السلع التي تفرض عليها ضريبة مرتفعة، أو ترك النشاط الإنتاجي الذي يخضع إلى ضريبة مرتفعة والانتقال إلى نشاط آخر خاضع لضريبة أقل.

فقد تقوم بعض الشركات بتوزيع أرباحها على شكل أسهم مجانية للمساهمين قصد التخلص من أداء الضريبة على إيرادات القيم المنقولة، وبهذا قد تتجنب دفع الضريبة بصفة جزئية، كما نجد أيضاً أن بعض الأشخاص قد يلجؤون إلى تقسيم أملاكهم وهم على قيد الحياة للورثة من أجل عدم دفع الضريبة وفي هذه الحالة قد تجنبوا دفع الضريبة بصفة كلية.

1-ب. التهرب الضريبي ينظمه التشريع الضريبي.

يعتمد المشرع الجزائري في بعض الأحيان في وجود التهرب الضريبي ذلك بغرض تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية، كإخضاعه مثلا للأرباح المعاد استثمارها بالنسبة للشركات إلى معدل خاص 12.5% بدلا من 25% قصد تشجيع الاستثمار، أو يفرض ضريبة على الدخل الإجمالي على جميع الأرباح الصناعية والتجارية ثم تستثنى منها أرباح بعض المؤسسات الصناعية ضمن شروط معينة لتشجيع إنشائها خصوصا في المناطق المعزولة.

1-ج. التهرب الضريبي الناتج عن إهمال المشرع الضريبي.

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

يستخلص في الأخير أنه وبالرغم من توفر سوء نية المكلف بالضريبة إلا أنه لا يعاقب عليه قانونا وذلك طبقا لما نصت عليه المادة 01 من قانون العقوبات: " لا جريمة ولا عقوبة أو تدابير أمن بغير قانون".

إلا أن التهرب الضريبي المشروع يشكل خطرا على إيرادات الدولة الجزائرية مما يؤثر بطريقة مباشرة على اقتصاد بلادنا، وبالتالي على مشرعنا الضريبي العمل جاهدا من أجل سد الثغرات الموجودة في القانون وصياغة النصوص القانونية صياغة واضحة لا تحمل أي غموض وألا يمنح إعفاءات ضريبية إلا بعد إعداد خطة مدروسة.¹

2-التهرب الضريبي غير المشروع (الغش الضريبي).

هو تهرب مقصود من طرف المكلفين وذلك عن طريق مخالفتهم عمدا لأحكام القانون الجبائي قصدا منهم عدم دفع الضرائب المستحقة عليهم إما بالامتناع عن تقديم أي تصريح بأرباحه أو تقديم تصريح ناقص أو كاذب أو إعداد سجلات وقيود مزيفة أو الاستعانة ببعض القوانين التي تمنع الدوائر المالية للإطلاع على حقيقة الأرباح لإخفاء قسم منها.²

¹ بوزورة حيزية، بوزيدي كاهنة، التهرب الضريبي في الجزائر وآليات مكافحته، مذكرة ماستر، قسم قانون الأعمال، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة عبد الرحمان ميرة. بجاية الجزائر، 2018، ص 9، 10، 11.

² بن كرده رشيدة، مرجع سبق ذكره، ص 12.

لم يعرف المشرع الجزائري الغش الضريبي، لكنه إكتفى بذكر الأفعال التي يعتبرها غشا ضريبيا على وجه الخصوص أي على سبيل المثال لا على سبيل الحصر، ويظهر ذلك من خلال نص المادة 533 من ق ض غ م¹: "تعتبر طرق احتيالية من أجل تطبيق أحكام المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة، ما يلي:

✓ الإخفاء أو محاولة الإخفاء من قبل أي شخص لمبالغ أو منتوجات تطبق عليها الضرائب أو الرسوم التي هي مفروضة عليه؛

✓ تقديم الأوراق المزورة أو غير الصحيحة كدعم للطلبات التي ترمي إلى الحصول إما على تخفيف الضرائب أو الرسوم أو تخفيضها أو الإعفاء منها أو إرجاعها وإما على الإستفادة من المنافع الجبائية المقررة لصالح بعض الفئات من المكلفين بالضريبة؛

✓ إستعمال الطوابع المنفصلة أو الطوابع المميزة المزورة أو التي قد تم إستعمالها بعد، من أجل دفع جميع الضرائب وكذلك البيع أو محاولة بيع الطوابع المذكورة أو المنتجات التي تحمل تلك الطوابع؛

✓ الإخلال عن قصد لنقل أو العمل على نقل الكتابات غير الصحيحة أو الصورية في دفتر اليومية أو في دفتر الجرود المنصوص عليها في المادتين 9 و10 من قانون التجارة أو في الوثائق التي تقوم مقامه ولا يطبق هذا التدبير إلا بالنسبة لعدم صحة السنوات المالية التي اختتمت كتاباتها؛

✓ القيام بأي وسيلة كانت لجعل الأعوان المؤهلين لإثبات المخالفات للأحكام القانونية أو التنظيمية التي تضبط الضرائب غير المباشرة، غير قادرين على تأدية مهامهم؛

✓ القيام من قبل المكلف بالضريبة بتنظيم أسعار أو رفع العراقيل بطرق أخرى لتحصيل كل الضريبة أو الرسم الذي هو مكلف به.

وقد تمكن الدكتور أحسن بوسقيعة بجمع الأعمال التالية واعتبرها طرقا احتيالية وقام بتصنيفها كما يلي:

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

✓ لإغفال أو التقليل عن قصد في التصريح عن الدخل؛

✓ إخفاء أو محاولة إخفاء مبالغ أو منتوجات تطبق عليها الضرائب أو الرسوم المفروضة؛

¹ المادة 533، قانون الضرائب غير المباشرة.

✓ قيام المكلف بالضريبة بتدبير إعساره أو العمل على مناورات أخرى وذلك لعرقلة تحصيل أي نوع من الضرائب أو الرسوم التي هو مدين بها.

2- الطرق التي يمكن أن تؤدي بصفة غير مباشرة إلى غش ضريبي ويتعلق الأمر أساسا بالطريقتين:

✓ الإغفال عن قصد عن تسجيل أو الأمر بتسجيل حسابات غير صحيحة أو صورية في السجل اليومي أو في سجل الجرد أو في الوثائق، التي تحل محلها عندما تتعلق الأخطاء بالسندات المالية التي أقيمت حساباتها؛

✓ تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة تدعيما لطلبات ترمي إلى الحصول أو تخفيضات أو الإعفاء منها أو استرجاعها وإما الإستفادة من المزايا الجبائية المقررة لصالح بعض الفئات من المكلفين بالضريبة.

ثانيا: التهرب الضريبي من حيث نطاق إرتكابه.

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

1- التهرب الضريبي الداخلي.

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

2- التهرب الضريبي الدولي.

يكون التهرب الضريبي الدولي في شكل تجنب الخضوع للضريبة في دولة ذات ضغط جبائي مرتفع وتأتيها في دولة أخرى ذات ضغط جبائي منخفض، ويتم عادة بإستغلال التسهيلات والإعفاءات التي تمنحها بعض الدول أو المناطق والتي يطلق عليها بالجنات الضريبية، والتي تتميز أساسا بالسرية المصرفية وغياب الرقابة على غير المقيمين.

يمكن لنا في الأخير أن نميز بين نوعين، فالتهرب الضريبي الداخلي يكون بمخالفة القواعد التشريعية داخل إقليم الدولة، وتكمن الوقاية منه عن طريق تشريعات ضريبية داخلية والتي تستطيع الدولة في

هذه الحالة أن تتحكم فيه، أما التهرب الضريبي الدولي هو تهرب من الضريبة من البلد التي حققت فيه الأرباح ونقل هذه الأخيرة إلى بلد آخر يتميز نظامه الجبائي ببعض من المرونة، ويتم معالجته بإبرام إتفاقيات ثنائية ومتعددة الأطراف.¹

الفرع الثاني: تصنيفات الغش الضريبي (أنواع الغش الضريبي).

اختلفت الأقوال واتسعت في تصنيف الغش الجبائي فمنهم من يصنفه حسب درجة التعقيد، إلى غش بسيط وغش مركب، ومنهم من قسمه من حيث شرعيته تجاه القانون، إلى غش قانوني وغير قانوني.

أولاً: الغش حسب درجة التعقيد: ينقسم هذا النوع إلى قسمين، الغش البسيط والغش المركب إذ كليهما يضر بخزينة الدولة، فيفرض على الأول عقوبات جبائية، ويتعرض الثاني إضافة إلى العقوبات الجبائية عقوبات جنائية لأن الغشاش البسيط والمحترف يختلفان، الأول يستطيع تبرير عمله بالغموض الموجود في التشريع الجبائي أما الثاني نيته السيئة كبيرة للتخلص من الواجبات الجبائية.

1- الغش الجبائي البسيط (العادي): يعتبر كل تصرف أو محاولة تضليل بحسن النية لأجل التخلص من الضريبة، أو تخفيض الضريبة إلى أقل قدر ممكن، من خلال تقديم تصريحات خاطئة عمداً، التأخر أو عدم تقديمها وهذا النوع من الغش يشبه التهرب الجبائي، ولقد ورد ذكر الغش البسيط في التشريع الجبائي في المواد 192-193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

2- الغش المركب: إن استعمال الطرق التدليسية ليس فقط عند الهروب من دفع الضريبة، كذلك محاولة تضليل الرقابة مثل تقديم فواتير مزورة ناتجة عن نية تجنب الضريبة، تضخيم قيمة الأعباء وتخفيض الإيرادات.

إن الغش المركب هو كل محاولة إرادية يقوم بها المكلف بسوء نية، مستعملاً طرق تدليسية في إقرار أساس الضريبة.

¹ بوزرورة حيزية، بوززیدی كاهنة، مرجع سبق ذكره، ص 14، 15.

ثانيا: الغش حسب المفهوم القانوني: ينقسم هذا النوع من الغش إلى صنفين، صنف لا يتم من خلاله خرق القانون، فلا يترتب عليه عقوبات، ويسمى بالغش القانوني، وصنف يتم فيه تجاوز النصوص والقوانين الجبائية هذا ما يترتب عليه عقوبات ويسمى بالغش غير القانوني.¹

المطلب الثالث: العلاقة بين التهرب والغش الضريبي.

يعرف العديد من الاقتصاديين الغش والتهرب الضريبي باعتبار الأول مرادف للتهرب الضريبي غير المشروع أي التهرب منظور إليه بمفهومه الاقتصادي، فالغش إذا هو تصرف غير مشروع يمثل عدم احترام إرادي لأنه انتهاك لروح القانون وإدارة المشروع، فالغش يفرض حالة مخالفة مباشرة وإدارة المكلف للقواعد الصادرة عن الإدارة الضريبية عن طريق استخدام طريق غير مباشرة مشروعة فالانتهاك لا بد أن يكون إراديا وعمدا.

غير أن البعض يوسع نطاق الغش الضريبي فيصرفه إلى كل إنتهاك مباشر للقانون إراديا كان هذا الانتهاك أم غير إرادي، وينصرف هذا الغش إلى التصرف الذي تتجه فيه إرادة المكلف عن قصد للتخفيف من العبء الضريبي باستخدام طرق غير مشروعة أو إحتيالية بهدف إخفاء دخله الحقيقي الذي يمثل وعاء الضريبة الحقيقي.

وبمقارنة سريعة يتبين كل من التهرب الضريبي على المستوى الدولي، ويتضح أن التهرب الضريبي الدولي تكون فيه إرادة المكلف متجهة نحو تخفيف العبء الضريبي يملك من أجل تحقيق هذا الهدف بسبل مشروعة فالمكلف هنا يمارس حقا من حقوقه القانونية والاقتصادية ليحقق هدفا مشروعا بالنسبة له وبالتالي فلا يوقع عليه أي عقوبة أو جزاء وبعبارة موجزة ينطوي التهرب الضريبي الدولي على أحد عناصر الغش الضريبي وهو العنصر المعنوي دون العنصر المادي.

أما بالنسبة للغش الضريبي فتتجه فيه إرادة المكلف نحو تخفيف أو إسقاط العبء الضريبي ولكنه يسلك في تحقيق ذلك طرق غير مشروعة تصل به إلى حد التدليس والاحتيال، فالمكلف هنا سيء النية ومن ثم يستوجب على سلوكه مؤاخذته قانونيا، وقد اختلف الاقتصاديون في تحديد المعيار الذي يتم على ضوءه تمييز التهرب عن الغش الضريبي ويمكن رد هذا الاختلاف إلى ثلاثة اتجاهاتهم.

¹ بكريتي محمد، يوسف الرشيد، السياسة الجبائية وإشكالية الغش الجبائي في الجزائر. دراسة تحليلية وإقتصادية. مجلة المالية والأسواق، المجلد 07، العدد 03، جامعة مستغانم الجزائر، سبتمبر 2013، ص 170، 171، 172.

الإتجاه الأول: مفاده أن التهرب الضريبي فكرة أعم وأشمل من فكرة الغش الضريبي فالتهرب الضريبي هو الجنس أما الغش الضريبي هو النوع، فالغش وفقا لهذه الاتجاهات يعد حالة خاصة من حالات التهرب الضريبي وهي حالة التهرب من الضريبة عن طريق انتهاك القانون.

الإتجاه الثاني: مفاده أن التهرب الضريبي ماهو إلا شكل للغش الضريبي، فالغش وفقا لهذا الإتجاه وعلى عكس الإتجاه الأول هو الجنس بينما التهرب الضريبي الدولي هو النوع، فأصحاب هذا الإتجاه يرون أن هناك نوعين من الغش، غش على الصعيد الدولي وهذا الأخير هو الذي يمثل التهرب الضريبي، وبذلك وفقا لهذا الإتجاه لا يوجد تهرب داخلي ولا يوجد غش ضريبي دولي،

التهرب الضريبي وفقا لهذا الإتجاه دائما ما يحتوي على عنصر دولي أما الغش فلا يتعدى الحدود الوطنية للدول ويخضع للسيادة الضريبية والإدارة للدولة.

الإتجاه الثالث: مضمونه أن التهرب والغش الضريبي يقوم على أساس فكرة الشرعية، فالتهرب يكون شرعيا أو قانونيا، أما الغش فغير شرعي أو قانوني، وبصورة أوضح فإن المكلف في التهرب الضريبي يتجنب الخاضع للضريبة دون أن يقوم بأي سلوك أو تصرف يمثل انتهاكا للقانون، ويأخذ هذا السلوك صور مختلفة فقد يكون امتناعا بمعنى أن المكلف لا يقوم بأي عمل أو تصرف يجعله خاضعا للضريبة، فتصرفه ينطوي على سلوك سلبي يجنبه الخضوع لأي ضريبة أو قد يتخذ صورة حرية الإدارة حيث يكون للفرد الحق في إختيار التصرف الذي يمثل خضوعا أقل للضريبة، ويعترف القانون والقضاء بهذا الحق للفرد كونه حقا مشروعاً، وقد يتخذ صورة التحايل الشرعي حيث يلجأ إلى إتباع إجراءات شرعية لتحقيق عبء الضريبة أو إسقاطه كالإستفادة من ثغرات التشريع، في حين إذا استخدم المكلف حيلة تدليسية لتجنب الضريبة انطوى ذلك على سلوك غير مشروع وهذا ما يسمى بالتهرب الضريبي غير الشرعي وهذا مايعني الغش الضريبي.¹

¹ لكحل كمال، لكحل إسماعيل، دور الرقابة الجبائية في الحد من الغش والتهرب الضريبي، مذكرة ماستر، قسم العلوم الاقتصادية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند أولحاج . البويرة . الجزائر، 2019، 2018، ص 15، 16.

المبحث الثاني: تشخيص التهرب والغش الضريبي.

يأخذ الغش الضريبي عدة طرق وأساليب للإفلات من دفع الضريبة إما عن طريق التلاعب في العمليات المحاسبية أو السعي إلى خلق أوضاع قانونية مخالفة لم هو معمول به في الواقع لاستغلال المكلف بالثغرات القانونية.

المطلب الأول: طرق التهرب والغش الضريبي.

الفرع الأول: التهرب عن طريق عمليات محاسبية.

يقوم التشريع الضريبي الجزائي على أساس الإقرار وذلك بتصريح المكلف بأرباحه للأنشطة التي يمارسها والتي تخضع للضريبة طبعاً، ويتجلى التهرب المحاسبي فيما تقوم به المصالح الجبائية من تحقيقات في المحاسبة التي قدمها المكلف والتأكد من مطابقة القيود في الدفاتر المحاسبية على المستندات الثبوتية من قبل (الفواتير، سندات الطلب، إيصالات التوريد أو نسخ لفواتير البيع... إلخ)، فالممول الذكي يبحث عن وضع مطابقة للقيود المحاسبية مع ما قدمه من وثائق مضللة بحيث لا يظهر أي تفاوت بين القيود وما قدمه ويكون هدفه في ذلك إما تضخيم نفقاته أو تخفيض إيراداته، فنجد أن التهرب المحاسبي يتم على مستويين وهما التهرب عن طريق تخفيض الإيرادات والتهرب عن طريق تضخيم الأعباء.¹

أولاً: التهرب عن طريق تخفيض الإيرادات.

من ضمن الطرق التي يلجأ إليها المكلف من أجل تخفيض قيمة الضريبة، هي التقليل أو السهو العمدي في التقييد المحاسبي لبعض الإيرادات، ساعياً في ذلك لتقديم قيمة لأرباحه أقل بكثير من القيمة الحقيقية المحققة من أجل تقليل الوعاء الضريبي.

وهي الطريقة الأكثر استعمالاً في ممارسة التهرب الضريبي، وذلك بتفادي التصريح بجزء كبير من الإيرادات تدخل في حساب الأرباح الخاضعة للضريبة، فهي تقتصر على المكلفين الذين يمسكون سجلات محاسبية سواء كان ذلك إجباري بموجب رقم أعمالهم الذي يفرض عليهم الخضوع إلى نظام التصريح الحقيقي أو اختاروا الخضوع إلى هذا النظام.

¹ طرشي إبراهيم، التهرب الضريبي وآليات مكافحته، مذكرة ماستر، قسم الحقوق، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2014-2015، ص 9.

وهنا يسعى المكلف بالضريبة جاهداً أن يكون التصريح الذي قدمه مطابقاً لسجلاته المحاسبية مستعملاً مختلف التقنيات لتخفيض إيراداته.

وكما سبق وأشرنا أن طريقة تخفيض الإيرادات هي الطريقة الأكثر استعمالاً من أجل التهرب الضريبي ولها صور عديدة سوف نذكرها على سبيل المثال، ومن بينها:

✓ إهمال المبيعات وذلك ببيع سلع نقداً ومن يد ليد دون استعمال الفواتير أو وصولات أو شيكات حيث لا يترك أي أثر لعملية البيع، فيحصل ثمن البيع ولا تظهر العملية في محاسبة المبيعات ولا محاسبة الخزينة، وهذا بإتفاق ودي يبرمه المكلف بالضريبة مع الزبون، حيث تسجل العملية عند الزبون على أساس نفقات، ولا تظهر في السجل المحاسبي في حساب الإيرادات عند المكلف؛

✓ كما قد تكون عملية البيع لأحد الأشخاص المقربين لأصحاب المشروع أو شركائه، وفارق البيع ما هو إلا ربح موزع بينهم دون أن يخضع للضريبة، ونفس الشيء نجده بالنسبة للإيرادات المتحصل عليها من بيع الفضلات الناتجة عن استعمال أو تحويل المواد الأولية أو المنتجات نصف المصنعة في الصناعات التحويلية وقطاع البناء فكلها لا تسجل في حساب الإيرادات إذ قال Margairez أن أنواع التهرب الأساسية تتعلق بالدرجة الأولى بحساب المشتريات وحساب الحقوق المختلفة، فباستعمال بعض الحيل والإجراءات المحاسبية يستطيع المكلف تخفيض الأصول أو زيادة الخصوم، وتكون نتيجة ذلك أن يتم تخفيض الربح الخاضع للضريبة؛

✓ وقد يكون تحايل المكلف واضحاً يلفت انتباه المفتش المحقق عندما يقوم بتخفيض في المبيعات التي تمثل قيمة الإيرادات، دون أن يقابلها تخفيض في المشتريات، خاصة إذا كانت قيمة التخفيض كبيرة، حيث يبرز التناقض في الربح الحقيقي والربح المصرح به؛

✓ كذلك عدم التسجيل المحاسبي لفائض القيمة الناتجة عن التنازل عن عنصر من عناصر الاستثمار؛

✓ كما يلجأ المكلف أيضاً إلى تسجيل العودة الوهمية للبضائع أو الإفراط في التخفيضات التجارية للزبائن على المبيعات، ولكن في حقيقة الأمر لم تكن هناك أية عودة للبضائع، ولم تمنح أية تخفيضات تجارية للزبائن؛

✓ أيضا يقوم المكلف بالضريبة إلى تخفيض عند تحرير الفواتير، وهذا من أجل التقليل من قيمة الرسم على القيمة المضافة (TVA) التي يجب أداؤها للمصالح الضريبية:

✓ أما بالنسبة للمكلفين الذين يمارسون الأعمال غير التجارية كالمهن الحرة (أطباء، محامون مهندسون... إلخ)، فلا يصرحون بالقيمة الحقيقية لرقم أعمالهم خاصة وأنهم يعلمون أنه من الصعب على المصالح الضريبية تقييمها.

كما يتم التهرب عن طريق تحرير فواتير وهمية قابلة للاسترجاع أو فواتير الطرق التي يظهرها المشتري في حالة طلبها أعوان الدرك الوطني، وذلك خلال تنقله بالبضاعة بين المدن وفي الأسواق، وعند قيامه بعملية شراء جديدة يعيد الفواتير للبائع (المكلف بالضريبة)، ويحصل على فواتير وهمية أخرى وهكذا تعاد نفس العملية في كل مرة وهنا يظهر التحايل بوضوح في التفاوت بين قيمة المبيعات المخفضة دون التخفيض في قيمة المشتريات ولكي لا يلفت المكلف بالضريبة الانتباه يلجأ إلى طريق التلاعب المحاسبي بتخفيض قيمة المشتريات في نفس الوقت الذي يخفض فيه جزء من الإيرادات للحصول على نسبة هامش ثابتة عن طريق تكييف سعر التكلفة من مبلغ المبيعات.¹

ثانيا: التهرب عن طريق زيادة الأعباء (تضخيم النفقات).

لقد سمح المشرع الجبائي للمكلف بالضريبة أن يقوم بخصم الأعباء التي يتحملها حقيقيا، وذلك في حدود نشاطه من الأرباح الإجمالية المحققة، وهذا بشروط محددة:

✓ أن تكون الأعباء لها علاقة مباشرة بالنشاط الذي يقوم به المكلف أي موظفة ومستغلة في مصلحة النشاط؛

✓ أن تكون هذه الأعباء مبررة بوثائق ثبوتية (فواتير، وصولات... إلخ)؛

✓ أن تكون في الحدود التي وضعها القانون.

ولكن يقوم المكلف بالضريبة باستعمال هذا الحق وهو خصم الأعباء، بإدخال أو المبالغة في تقدير التكاليف تكون بعيدة كل البعد عن الحقيقة، وليست لها علاقة بالنشاط الممارس من طرف المكلف، وذلك للتخفيض من الضريبة على الأرباح الإجمالية المحققة، ومن أجل الوصول إلى هذا

طورش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، أطروحة دكتوراه، قسم القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة، 1، الجزائر، 2011-2012، ص

1.78، 76.77

الغرض توجد عدة طرق يقوم بها المكلف، وتكمن في خلق مناصب شغل شكلية، وبمبالغ مبالغ فيها، بالإضافة إلى التسجيل الخاطئ لحساب الإهلاكات ومصاريف أخرى غير مبررة.

أ-المستخدمين الوهميين.

مثل هذا الإجراء يعتبر خطيرا إلى حد ما، حيث يعتمد صاحب العمل إلى التسجيل المحاسبي لأجور ومرتبات لأشخاص خياليين لا وجود لهم على أرض الواقع، ومن المفروض أن هؤلاء الأشخاص يقومون بأعمال داخل الشركة، والمكلف يملك وثائق إدارية رسمية لهؤلاء المستخدمين تخلو من أدنى شك.

وبهذا الشكل تسجل هذه الأجور أو الرواتب الوهمية في محاسبة الشركة، لأنها تقوم بتخفيض الأرباح على أساس أن الأجور تمثل عبء جبائي قابل للطرح.

أو يقوم المكلف بدفع أجور أو مرتبات بمبالغ كبيرة لزوجته أو أولاده أو أقاربه مقابل أعمال يقومون بها داخل الشركة، دون أن يؤديوا هذه الأعمال فعلا، إلا أن المادة 168 ق ض م ورم نصت أن يكون الأجر الممنوح لزوج صاحب المؤسسة الفردية أو زوج شريك أو يقوم المكلف بدفع أجور أو مرتبات بمبالغ كبيرة لزوجته أو أولاده أو أقاربه مقابل أعمال يقومون بها داخل الشركة، دون أن يؤديوا هذه الأعمال فعلا، إلا أن المادة 168 ق ض م ورم نصت أن يكون الأجر الممنوح لزوج صاحب المؤسسة الفردية أو زوج شريك، أو زوج شريك حائز على أسهم في الشركة في حدود الأجر الممنوح لعمول له نفس التأهيل المهني، أو يشغل نفس منصب العمل.

ب-مصاريف عامة غير مبررة.

إن الإدارة الجبائية تعاني من عدم قدرتها في التحكم وفي مراقبة المصاريف العامة التي يقوم بها المكلف خارج نشاطه أو لمصلحته الخاصة، ويقوم بتقييدها على أساس أنها أعباء تخص النشاط الذي يقوم به.

إذ يقول Margairez بهذا الشأن أن مصاريف الإستغلال المنفقة لصالح المؤسسة قابلة للخصم، ولكن عملية الخصم هذه عادة ماتولد إفراطا في استعمالها، لذا نجد في بعض الأحيان المؤسسات تقوم بخصم مصاريف تضمنها معنى المصاريف العامة، لكنها في الأصل مصاريف شخصية للمكلف والتي لا يسمح القانون بخصمها، فنجد أن المكلف بالضريبة ينتهز أي فرصة من أجل التخفيض من

الربح الإجمالي الخاضع للضريبة، وذلك باللجوء إلى الإستفادة من حقه في خصم الأعباء بإدخال نفقاته الخاصة ضمن نفقات نشاطه ومن أمثلة ذلك:

- ✓ تضخيم المبالغ المستعملة من أجل الإشهار والتمويل والدعاية؛
- ✓ شراء مستلزمات لبيته كالأثاث مثلا ويسجلها في حساب مشتريات الشركة؛
- ✓ صيانة سيارته الخاصة على أساس أنها سيارة مصلحة خاصة بعمله، ويقيد مصاريف الصيانة في حساب أموال الشركة الخاصة بهذا الأمر؛
- ✓ يسجل تكاليف هاتف إقامته الشخصية أو تكاليف الهاتف النقال الخاص به حساب مصاريف الشركة؛

بالرغم من أن كل هذه المصاريف وغيرها من الأعباء هي ذات طبيعة شخصية من المفروض أن يتحملها المكلف نفسه بعيدا عن نشاطه، إلا أنه يسجلها في محاسبته باعتبارها مصاريف عامة مرتبطة بالاستغلال ومنه التخفيض قدر المستطاع من قيمة الربح الإجمالي الخاضع للضريبة، وبهذا الشكل يكون المكلف الضريبة قد أفلت من دفع الضريبة على الأرباح بصفة كلية أو جزئية.¹

ج - التسجيل الخاطئ للاهتلاكات.

الاهتلاكات هي طريقة لتوزيع التكاليف، حيث توزع تكلفة الاستثمار القابلة للاهلاك على مدة استعماله فالهدف من حساب تسجيل الاهتلاك هو تجديد الاستثمارات عن العمر الإنتاجي، وذلك بتجهيز مبالغ سنوية من الأرباح أي تسجيل كل دورة بالعبء العائد لها، حتى تحصل على القيمة الأصلية للاستثمار في المدة المحددة للاهلاكه.

فالمخطط المحاسبي الوطني يؤكد على إجبارية الاهتلاك وذلك من أجل الحفاظ على مصداقية الميزانية ويعرف الاهتلاك بأنه تسجيل تدهور الاستثمارات بهدف إعادة تكوين الأموال المستثمرة، فهو يلعب دور هام في المؤسسة أحدها اقتصادي والآخر مالي، فالدور الاقتصادي يتمثل في استهلاك متتالي للاستثمار، أما الدور المالي يؤدي إعادة تكوين الأموال المستثمرة، وذلك بهدف إعادة تجديد الاستثمارات في نهاية عمرها أو مدة حياتها بحجز مبالغ سنوية وتبقى الاستثمارات في نهاية عمرها أو مدة حياتها بحجز مبالغ سنوية، وتبقى الاستثمارات في حوزة المؤسسة إلى يوم صرفها، أي عند نهاية مدة اهتلاكها تتخلص منها المؤسسة ببيعها أو رميها.

¹ طورش بتانة، مرجع سبق ذكره، ص 79، 80.

مما سبق نستنتج أن الإهلاك المالي هو الإثبات الكتابي للنقص التدريجي الذي يصب الموجودات الثابتة للمؤسسة بفضل مدة الاستغلال، فالإهلاك هو القيمة التي يفقدها الأصل الثابت الموجود بالمؤسسة المتعلق بنشاطها، مهما كان "مباني، آلات، معدات، سيارات... إلخ"، نتيجة لمدة حيازته واستغلاله، بالتالي فهو التسجيل المحاسبي للخسارة التي تتعرض لها الاستثمارات والتي تتدهور قيمتها مع الزمن.

فتحسب الإهلاكات على أساس ثمن شراء الاستثمارات وذلك بخصم الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع من ثمن الشراء.

تسمح عملية الإهلاك إذا بإعادة تكوين رأس المال الذي يساوي القيمة الاسمية لسعر التكلفة (ثمن الشراء) وذلك عند نهاية مدة استعماله إلا أن هذه التقنية غالبا ما يستعملها المكلف بالضريبة كأداة للغش الضريبي، من أجل تضخيم الأعباء وهذا بإتباع أحد الطريقتين:

الطريقة الأولى: المشرع الجبائي وضع سلما بمعدلات الإهلاك لمختلف الاستثمارات على المكلف تطبيقها تفاديا لتضخيم التكاليف، ولكنه يقوم بتطبيق معدلات مرتفعة غير مسموح بها قانونا بغرض ارتفاع نسبة الإهلاك التي تخصم من قاعدة التأسيس التي يحسب على أساس الوعاء الضريبي، وعلى سبيل المثال:

آلة صناعية تهلك بنسبة 10% في مدة تقدر بـ 10 سنوات، يقوم المكلف بإهلاكها في مدة سنتين بنسبة 50% أو في مدة 4 سنوات بمعدل 25%.

الطريقة الثانية: حساب الإهلاك على أساس ثمن الشراء مضاف إليه قيمة الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع، وذلك من أجل تضخيم قيمته الأصلية التي يعتمد عليها حساب الأقساط السنوية للإهلاك مع العلم أنه يجب أن يخصم الرسم على القيمة المضافة من ثمن الشراء.

فالمكلف يقوم بتطبيق العلاقة التالية لحساب قيمة الإهلاك:

قيمة قسط الإهلاك = (ثمن الشراء + الرسم على القيمة المضافة) × معدل الإهلاك
في حين أن الصيغة الصحيحة هي:

قيمة قسط الإهلاك = (ثمن الشراء - الرسم على القيمة المضافة) × معدل الإهلاك¹.

¹ بتاتة طورش، مرجع سبق ذكره، ص 81، 82.

الفرع الثاني: التهرب عن طريق التحايل المادي والتحايل القانوني.

أولاً: التهرب عن طريق التحايل المادي.

يعتبر التهرب الضريبي عن طريق التحايل المادي أقل فعالية من التهرب عن طريق التحايل القانوني وهذا التحايل يتمثل في عدم التصريح القانوني للمواد والمنتجات والأرباح التي تدخل في احتساب الاقتطاع الضريبي بحيث أن المكلف يقوم بتغيير واقعة مادية بطريقة غير قانونية، أي أن هذه الصورة من التحايل تتم عن طريق إخفاء المكلف بالضريبة للسلع والمنتجات والمواد الخاضعة للضريبة وجعلها بعيداً عن مراقبة إدارة الضرائب.

أشار المشرع الجزائري إلى هذه الصورة ضمن أغلب القوانين التي لها علاقة بالضرائب وذلك في المواد 5/533 من ق ض غ م ، والمادة 118 من قانون الرسم على الأعمال، والتي تفيد أن الإخفاء من قبل أي شخص لمنتجات تطبق عليها الضرائب أو الرسوم يعد من قبل الطرق الإحتيالية. كما اعتبر المشرع الجزائري أن الإخفاء يمكن أن يكون جزئياً ويمكن أن يكون كلياً وتتناوله فيما يلي:

1-الإخفاء الجزئي.

يكون الإخفاء جزئياً عندما يقوم المكلف بإخفاء لجزء من بضاعته أو سلعة التي تكون من المفروض خاضعة للضريبة وذلك من أجل إعادة بيعها في السوق السوداء، كإخفاء بضائع مستوردة بهدف التخلص من الرسوم الجمركية والضريبة معاً. كما يظهر هذا الإخفاء أيضاً عندما يقوم المكلف بالإعلان عن قيمة أقل من القيمة الحقيقية للضريبة وإخفاء أملاكه بصفة جزئية، كحالة المكلف الذي صدر في حقه أمر بالحجز على أمواله حتى تستوفي الإدارة الجبائية الضريبية الصادرة في حقه من ثمن بيع الأموال المحجوزة فيقوم المكلف في هذه الحالة من تدبير إعساره عن طريق إخفاء أمواله.

توجد حالات أخرى أين يعتمد فيها المكلف عند تحايله على البيع والشراء نقداً ودون فواتير في جزء من نشاطه، كما يمكن له أن يقوم بالتحويل المباشر للأموال العقارية والممتلكات الموروثة من غير التصريح بها كالتصرف الذي يقوم به المكلف في جزء من أمواله للورثة قبل وفاته، حيث يقوم بإخفاء بعض أموال التركة خاصة المنقولة منها، حيث يتم بعد توزيع الميراث التصرف فيها دون علم الإدارة الجبائية.

2-الإخفاء الكلي.

يكون الإخفاء كلياً عندما يسعى المكلف بالضريبة على التخلص من دفعها نهائياً، بحيث أن هذا النوع من التحايل يؤدي إلى إنشاء اقتصاد خفي غير مصرح به وغير قانوني وذلك في ظروف سرية عن طريق السوق السوداء، ويرجع ذلك على غياب الرقابة الجبائية في مواجهة هذا النوع من الغش نظراً لما يعترض الإدارة الجبائية من صعوبات في إخضاع التبادلات التي تتم في السوق السوداء.

ويعتبر إحتيالا ماديا قيام المكلف بالضريبة بعرقلة الأعوان الإقتصادييين المؤهلين لإثبات المخالفات القانونية أو التنظيمية، مما يجعلهم غير قادرين على القيام بعملهم، ولقد تناولت المادة 5/533 من ق ض غ م هذه الحالة من التدليس (لقد أشرنا إلى هذه المادة سابقاً)، بينما قانون الرسم على رقم الأعمال لم يعتبره كذلك ولا تسري عليه أحكام التهرب الضريبي إلا إذا أمكن تقديري أهمية التدليس.

نجد كذلك المادة 1/122 من قانون الضرائب على رقم الأعمال قد تناولت هذه الحالة من التدليس كما حددت مبلغ الغرامة لمرتكبها. أما في فقرتها الثانية نلاحظ أن المشرع قد ربط تطبيق هذه الغرامة بشروط أن يكون تقدير أهمية التدليس ممكناً.

ومن هنا سنحاول تقديم بعض الأمثلة للتحايل المادي في الجزائر سواء كان هذا التحايل جزئياً أو كلياً والهدف من ذلك هو معرفة هذه الصورة من التحايل بصفة واضحة:

مثال1: المكلف بالضريبة يصح بنشاط تجاري يمارسه مع إخفائه لنشاط آخر كأن يكون له متجران ولا يصح إدارة الضرائب إلا بأحد المتجرين، والكثير من التجار يستعملون محلاً تجارياً صغيراً كواجهة تسمح لهم بالحصول على قاعدة تجارية، في حين تكون لهم محلات أخرى لا علم للإدارة الجبائية بوجودها.

مثال2: توزيع الأرباح على شريك أو شركاء وهميين بقصد تخفيض نصيب المكلف من الأرباح.

مثال3: المكلف عادة ما يقوم بتقديم البيان الضريبي السنوي بالاستناد إلى دفاتر وسجلات أو حسابات أو مستندات مصطنعة متضمنة بيانات تخالف ما هو ثابت في الدفاتر والسجلات الحقيقية التي أخفاها.¹

¹ بوزرورة حيزية، بوزيدي كاهنة، مرجع سابق، ص 31.34.

ثانيا: التهرب عن طريق التحايل القانوني.

بالإضافة إلى أسلوب التحايل المادي الذي يعمل على إرساء الاقتصاد غير الشرعي بعيدا عن المراقبة والذي يكون بمبادرة من المكلف والجهود الذي يبذلها من أجل التهرب من دفع الضريبة سواء كليا أو جزئيا، نجد أسلوب آخر يتمثل في التحايل عن طريق عمليات قانونية بحيث أنه صنف ضمن الأشكال الأكثر خطورة في الجزائر كما أنه يعتبر الأسلوب الأكثر استعمالا وتنفيذا والأرق تقنية. يتم التحايل القانوني عن طريق استغلال الثغرات الموجودة في النظام الجبائي لصالح المكلفين الذين يستعينون بأهل الخبرة والاختصاص لاستنباط طرق التحايل مستندين بذلك إلى النصوص القانونية ويتجلى في ذلك إلى إيجاد حالات قانونية تسمح للمكلف بالضريبة الاستفادة من مزايا ليس له الحق في الاستفادة منها وذلك من خلال وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية التي كانت عليه، وهذا ما أكده الفقيه Bruno في تعريفه بحيث أنه قال: "التحايل القانوني هي تلك العملية التي من خلالها يتم خلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية" ومن هنا فإن التحايل القانوني يتحقق وفق شكلين أساسيين:

1- التكييف الخاطئ للعمليات القانونية.

ينصب هذا النوع من التحايل عن طريق التطبيق الخاطئ لبعض العمليات في محاولة تبرير نشاط ما خضع للضريبة وراء نشاط آخر بحيث أن المكلف يقوم بتزييف واقعة أو حالة قانونية خاضعة للضريبة على وضعية أخرى مشابهة لها وذلك بجعلها معفاة من الضريبة أو خاضعة لسعر ضريبي أقل كقيام المكلف بالأعمال التالية:

✓ دخول المكلف في نظام الإعفاءات، كتوزيع أرباح الشركات على مساهمين في شكل

رواتب وأجور ليخفض معدل الضريبة؛

✓ قيام المكلف بتمرير حالة البيع على أساس أنها هبة وذلك من أجل التخلص من دفع

حقوق التسجيل؛

✓ قيام المكلف بإشهار إفلاسه من أجل التهرب من دفع الضريبة بعد أن يقوم بتسجيل

ممتلكاته بإسم أولاده.

2- التحايل عن طريق عمليات وهمية.

يلجأ المكلف بالضريبة إلى استغلال الثغرات الموجودة في القانون من أجل الإفلات من دفع الضريبة بحيث أنه يقوم بتركيب عمليات وهمية تهدف إلى التخلص منها، ويستعمل هذا النوع من

التحليل غالبا من مجال الرسم على القيمة المضافة (TVA) والذي يتمثل في إنشاء فواتير مزيفة لعمليات البيع والشراء من طرف المكلف الذي يستطيع من خلالها الإستفادة من حق خصم الرسوم على المشتريات.

بحيث أن المكلف يلجأ إلى إنتهاج مثل هذه التقنية ضنا منه أنه التحقيقات الجبائية تقوم على مطابقة القيود المحاسبية للوثائق التبريرية المقدمة، ولأجل ذلك فالمتهربين يقومون بتأسيس نظام تهرب قائم على كتابات حسابية متناقضة فيما بينها وتبريرها بفواتير وهمية وهذا ما يسمح بالاستفادة من تخفيض الرسم على القيمة المضافة الخاص برقم الأعمال.

ومن بين صور هذا التهرب نجد:

مؤسسة (أ) تشتري من مؤسسة أخرى (ب) بضاعة بدون فاتورة، وبثمن أقل من الثمن المعمول به في السوق، بينما المؤسسة (أ) تتعامل مع مؤسسة أخرى وهمية تمنحها فاتورة بأسعار باهظة مع الإفراط في تسجيل مبلغ تكاليف النقل والرسوم التي لم تدفع أصلا، بعد ذلك تدفع المؤسسة (أ) صكا بنكيا للمؤسسة الوهمية التي تتقاضى قيمتها شكليا وتعيدها نقدا لمسيري المؤسسة (أ) بتبرير سعر التكلفة المرتفع لمشترياتها والذي يكنها من تخفيض ربحها الخاضع للضريبة على أرباح الشركات والأرباح المقتطعة بضرية الدخل.

بالإضافة إلى ذلك فإن شراء بضاعة برسم للخصم قابل للتعويض إذا كانت الرسوم السابقة تفوق الرسوم اللاحقة، فالفارق بين سعر البضاعة المسجل في الفاتورة المزورة وسعرها الحقيقي المدفوع للمؤسسة الوهمية والذي يخرج من خزينة المؤسسة (أ) يعفى من كل إقتطاع، وقد تعمد إلى تصدير نفس البضاعة والتي لم تدفع لإسمها طمعا في تعويضها باعتبار أن التصدير معفى من كل إقتطاع.¹

المطلب الثاني: أسباب التهرب والغش الضريبي.

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

¹ بوزرورة حيزية، بوزيدي كاهنة، مرجع سابق، ص 34.37.

الفرع الأول: الأسباب المتعلقة بالملكف والإدارة الضريبية.

أولاً: الأسباب المتعلقة بالملكف.

غالباً ما تعود أسباب التهرب الضريبي إلى الملكف في حد ذاته والتي تندرج في إطار اعتبارات نفسية وأخلاقية ومالية.

1- ضعف المستوى الأخلاقي.

من العوامل الجوهرية التي تؤدي إلى التهرب الضريبي ضعف المستوى الأخلاقي لدى الأفراد المنوط بهم دفع الضريبة والذي يحفز الأفراد على التهرب من أداء الواجب الضريبي، لذلك فهو يتناسب عكسياً مع الشعور الوطني في مصلحة المجتمع، ومع الشعور بالمسؤولية في تحمل الأعباء العامة.

2- ضعف الوعي الضريبي.

يقصد بالوعي الضريبي (شعور المواطن بواجبه نحو وطنه وما يقتضيه ذلك من تضحيات مادية تعين الدولة على مواجهة ما يلقي عليها من أعباء). في هذا المجال تشكل وسائل الإعلام أداة هامة للتأثير على مستوى الوعي الضريبي، ويعتبر ضعف الوعي الضريبي في المجتمع من أبرز أسباب التهرب الضريبي بحيث نقص شعور الأفراد بواجبهم اتجاه الدولة يدفعهم إلى التهرب الضريبي، وذلك لوجود بعض الاعتقادات الخاطئة عن الضريبة وهي كالتالي:

- ✓ اعتبار الضريبة اقتطاع مالي دون مقابل، وبالتالي أداة تعسفية على أملاك الأفراد؛
- ✓ اعتقاد أن المتهرب من الضرائب إنما هو سارق شريف لكنه يسرق الدولة وهي شخص معنوي وبالتالي فهو لا يضر بالآخرين كما هو الحال في السارق أو الخائن أو المخالف لنظام المرور؛
- ✓ الاعتقاد الديني حول عدم شرعية الضريبة لأنها لا تستند على منطلقات عقائدية بعكس الزكاة التي تعتبر ركن من أركان الإسلام؛
- ✓ سوء تخصيص النفقات، والذي يؤدي بالأفراد للشعور بتبذير أموالهم في أوجه لا تعود بالمنفعة العامة.

ونشير أن الاعتبارات السابقة تختلف من شخص إلى آخر بحيث أن المكلف الذي يعتقد أن الضريبة المحملة عليه منصفة وعادلة نجدها أقل عبئا عليه لذلك يتقبلها، بعكس الذي يعتقد أنها ظلما وتعسفا، نجدها تشكل عبئا ثقيلا عليه لذلك يرفضها ويسعى إلى التهرب منها.

3-الوضعية المالية السيئة للمكلف.

تؤثر الحالة المالية للمكلف على التهرب ونطاقه، بحيث نجد أن ميل المكلف نحو التهرب يزيد كلما زاد عبء الضريبة عليه وساء مركزه المالي.¹

ثانيا: الأسباب المتعلقة بالإدارة الضريبية.

تعتبر الإدارة الضريبية أداة تنفيذ النظام الضريبي، لذلك كلما كانت هذه الإدارة ضعيفة الكفاءة والنزاهة كلما سهل التهرب الضريبي، ويرجع عدم كفاءة الإدارة الضريبية إلى ضعف الإمكانيات والوسائل المادية، بالإضافة إلى نقص الأيدي العاملة الفنية، ونقص في الخبرة المهنية للموظفين في الإدارة، وذلك نتيجة ضعف الأجور في التوظيف العمومي، وقلة المعاهد المتخصصة في تكوين الإطارات الضريبية، بالإضافة إلى ذلك توجد ظاهرة خطيرة تهدد وجود الإدارة الضريبية والتي ترتبط بالجانب الأخلاقي لموظفي إدارة الضرائب، والتي تتمثل في الرشوة بحيث أنها تعتبر أخطر من ضعف الكفاءة، وتندرج ضمن الفساد الضريبي (إن هذه الظاهرة ليست فقط نتيجة لنقص الرقابة من طرف لسلطات المعنية وغياب العقوبة الصارمة ضد الموظفين المرتشين، ولكنها أيضا نتيجة للتنظيم السياسي والاجتماعي)، ويعتبر تفشي ظاهرة الرشوة في المصالح الضريبية عامة ومصالحة المراقبة خاصة، هي نتيجة انعدام المحفزات المادية والمعنوية للموظفين وضعف مستواهم الخلقى.

وفيما يتعلق بالإدارة الضريبية الجزائرية، فإنها تعاني من عدة مشاكل تتمثل فيما يلي:

✓ لا تخضع الإطارات الضريبية لتكوين واحد، بحيث يوجد هيكلين مكلفين بتكوين هؤلاء الإطارات، المعهد الوطني للمالية، ومعهد الاقتصاد الجمركي والجبائي، والبرامج بينهما متباينة كما يغلب على هذا التكوين الطابع العام والواجب أن يكون ذا طابع دقيق متخصص حسب أنواع الضرائب وحسب الأوعية الضريبية؛

¹ ناصر مراد، أسباب التهرب الضريبي وأثاره على الاقتصاد الوطني، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 21، العدد 01، جامعة دراية، أدرار، 2019، ص 9-10.

✓ غياب المفاهيم الحديثة في تسيير الإدارة الضريبية، مثل روح التسويق، العلاقات العامة الإدارة بالمساهمة لذلك يجب التركيز على تطوير تسيير الموارد البشرية وفق المفاهيم العلمية الحديثة المستندة على العلاقات الإنسانية؛

✓ سيادة الأساليب الكلاسيكية في العمل الإداري إذ لا زالت الملفات تعالج بطريقة يدوية بطيئة.

ونظرا للنقائص السابقة، والمشاكل التي تعاني منها الإدارة الضريبية، فإن النظام الضريبي الجزائري لا زال بعيدا عن المعايير الدولية في الأداء الضريبي.¹

الفرع الثاني: الأسباب المتعلقة بالنظام الضريبي والظروف الإقتصادية.

أولا: الأسباب المتعلقة بالنظام الضريبي.

توجد عدة عوامل تؤثر على التهرب ونطاقه والتي ترتبط بطبيعة التنظيم الفني الضريبي ومدى استقرار التشريع الضريبي، وهي كالتالي:

✓ ثقل عبء الضريبة: يرى عبد المنعم فوزي أنه " كلما ارتفع معدل الضريبة وزاد عبؤها كلما كان ذلك مدعاة للتهرب منها".

✓ تعقد النظام الضريبي: يرى عبد الحميد محمد القاضي " أنه كلما كانت صياغة القانون معقدة يكون القانون أقل وضوحا ويترك مجالا لتدخل أعوان الإدارة في تحديد الإعفاءات والتخفيضات وهذا ما يؤدي إلى عدم قناعة المكلف بالضريبة المفروضة عليه وبالتالي يحاول التهرب منها" (فالتهرب هو نتيجة سريعة لضريبة سيئة)؛

✓ ضعف العقاب المفروض على المتهرب: هناك علاقة عكسية بين العقاب ومبلغ التهرب بحيث كلما كانت قيمة العقاب المفروض على المكلف أكبر من المبلغ الذي يعود على المكلف إثر تهريبه من الضريبة، فالنتيجة هي ابتعاد المكلف عن ذلك التهرب ويقلل منه، لكن إذا كانت قيمة العقاب أقل من المبلغ الذي يعود على المكلف، أو غير موجود تماما، ففي هذه الحالة يكثر التهرب الضريبي؛

✓ عدم استقرار النظام الجبائي: نتيجة للتغيرات السنوية التي تطرأ على القوانين الضريبية مما يجعل المكلفين في غالب الأحيان على غير دراية بها نتيجة لنقص وسائل الإعلام الضريبية أو

¹ ناصر مراد، مرجع سبق ذكره، ص 11-12.

- صعوبة الإعلام بمضمونها، وغالبا ما تنتهي بالاصطدام ما بين المكلف وإدارة الضرائب والدخول في منازعات فتتشد كراهية المكلف وبالتالي يزداد ميله للتهرب؛
- ✓ ضعف الرقابة الضريبية: عندما يشعر المكلف بضعف الرقابة الضريبية أو عدم وجودها فإنه يزيد ميله للتهرب.
- ✓ ارتفاع مستوى الضغط الضريبي: عندما يشعر المكلف بثقل عبء الضريبة يتحایل ويتهرب من دفعها حيث أن كل زيادة في حجم الاقتطاع الضريبي تؤدي إلى التقليل من دخل المكلف الأمر الذي يدفعه إلى التهرب والتملص من دفع الضريبة من دفع الضريبة أو محاولة التخفيض من وعائها.
- ✓ النظام الجبائي التصريحي: يعتمد على التصريح المقدم من طرف المكلف وهذا ما يزيد من نسبة التهرب.¹

ثانيا: الأسباب المتعلقة بالظروف الاقتصادية.

إن فترات الكساد والأزمات التي يشهدها البلد، تعمل على انتشار التهرب الضريبي وزيادته بسبب قلة النقود وانخفاض دخول المكلفين، و تدهور القدرة الشرائية للأفراد، وبالتالي زيادة حساسيتهم لارتفاع الأسعار، مما يصعب على المنتجين نقل عبء الضريبة، لذا يدفعهم التهرب الضريبي، باستعمال مختلف الطرق المتاحة، بينما في فترات الرخاء والانتعاش الاقتصادي يقل ميل المكلفين للتهرب الضريبي بسبب كثرة النقود وارتفاع الدخل وتحسن القدرة الشرائية للأفراد، مما يسمح للمنتجين نقل عبء الضريبة إلى مستهلكين، عن طريق رفع أسعار منتجاتهم لذا يكون الدافع النفسي للتهرب لدى المكلف منخفضا.

كما أن عدم تنظيم الاقتصاد الوطني وانتشار الاقتصاد الموازي، يؤدي إلى استمرارية وزيادة حجم التهرب وذلك بسبب عدم ضبط السوق للسلع والخدمات، وكذلك عدم ضمان حرية المنافسة التي تعتبر من أهم الشروط شفافية المعاملات. بالإضافة إلى ذلك فإن القطاع الموازي لا يعمل على عدم دفع الضرائب فقط، وإنما يجعل إجراءات التحريض الجبائي عديمة الجدوى، وبالتالي فإن مبالغ نقدية هامة تتداول بحرية دون أن تخضع للمنطق العام للسياسة الاقتصادية، ولا يمكن للدولة

بوشيخي عائشة، بوشيخي فاطمة، مرجع سبق ذكره، ص 153.154.¹

محاربة هذا القطاع بصفة كلية لأنه يساهم في امتصاص نسبة من ظاهرة البطالة، وكذا التخفيف من بعض الضغوط الاجتماعية.¹

المطلب الثالث: وسائل مكافحة التهرب والغش الضريبي.

بناء على ما سبق فإن التهرب الضريبي ظاهرة اجتماعية خطيرة تضر الاقتصاد الوطني ولا تسمح للدول تنفيذ سياساتها المالية لأهدافها التنموية. ونظرا للآثار التي تترتب على التهرب الضريبي فإن مختلف التشريعات الضريبية تعمل على مكافحة هذا التهرب بشتى الوسائل المتاحة. لذلك سنتطرق في هذا المطلب إلى وسائل مكافحة التهرب الضريبي.

الفرع الأول: تحسين فعالية النظام الضريبي والجهاز الإداري وتحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف.

أولاً: تحسين فعالية النظام الضريبي.

يعتبر التهرب الضريبي كنتيجة لعدم النظام الضريبي، لذلك فإن تحسين فعالية ذلك النظام سيساهم في معالجة ظاهرة التهرب، وذلك بمراعاة ما يلي:

1- تبسيط النظام الضريبي.

يجب العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط وتحصيل الضرائب، فضلاً عن صياغة التشريع الضريبي بأسلوب يسهل على المكلفين فهمها، وعليه يجب أن يتسم النظام الضريبي بالشفافية في إجراءات فرض الضرائب، وفي تقييم رقم الأعمال خاصة إذا تعلق الأمر بالنظام الجزائي، ويساهم الاستقرار الضريبي في وضوح التشريع وتسهيل الإجراءات الإدارية المتعلقة بالربط والتحصيل، بينما يتعقد التشريع الضريبي لكثرة التعديلات التي تطرأ عليه، كما أن تعقد وعدم استقرار التشريع الضريبي يؤدي إلى نشوء حالة من الحساسية تجاه الضريبة، لذلك يجب العمل على تبسيط التشريعات الضريبية واستقرارها، بالإضافة إلى وضوحها بالقدر اللازم من أجل مكافحة التهرب الضريبي.

¹ ناصر مراد، مرجع سبق ذكره، ص 12.

2- إرساء نظام ضريبي عادل.

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

✓ الأخذ بمبدأ شخصية الضريبة؛

✓ شمولية الضريبة؛

✓ اعتدال معدل الضريبة؛

✓ تجنب 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 ما لم يكن ذلك لأسباب موضوعية.

3- تحسين التشريع الضريبي:

إن التشريع الضريبي الجيد والمنسجم والمترايط، عليه أن يتجنب الثغرات التي تترك مجالاً للتهرب وبالتالي يجب إحكام صياغة نصوص التشريع الضريبي حتى يفوت الفرصة على المكلف للإستفادة من بعض الثغرات التي قد يتضمنها التشريع الضريبي، وعليه سد منافذ التهرب، ضف إلى ذلك يجب إدخال المرونة على قواعد القانون الضريبي، حتى نتمكن من إحداث تجاوب بين الظروف الاقتصادية وطبيعة الضرائب الجديدة، ومدى تكيفها مع مستجدات وتيرة النمو الاقتصادي.¹

ثانياً: تحسين الجهاز الإداري الضريبي.

إن التشريع الضريبي الجيد لا يكفي وحده لمواجهة ظاهرة التهرب بل يجب توفر إدارة ضريبية تمتاز بدرجة عالية من الكفاءة سواء من حيث التطبيق أو التنظيم (فالنظام الضريبي الجيد لا يمكن أن يتحقق إلا بالإدارة التي تنفذه على أرض الواقع).

¹ ناصر مراد، إشكالية التهرب الضريبي، مجلة الحقيقة للعلوم الإنسانية والاجتماعية، المجلد 17، العدد 03، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر، 2018، ص 125 -

كما أن الجهاز الضريبي الكفاء لا يمكنه تحويل تحويل ضريبة سيئة إلى ضريبة حسنة، إلا أن الجهاز الضريبي غير الكفاء باستطاعته تحويل ضريبة حسنة إلى أسوأ منها، مما يستوجب ضرورة الإهتمام بالإدارة الضريبية، وذلك باتخاذ الإجراءات اللازمة لترقية مستوى تلك الإدارة من خلال التحسين النوعي والكمي للإمكانيات المتاحة.

1- تحسين الإمكانيات البشرية.

في ظل الإصلاحات الاقتصادية وما نتج عنها من ارتفاع عدد المتعاملين الإقتصاديين، واجهت الإدارة الضريبية عدة صعوبات في أداء مهامها، وذلك لقلّة عدد موظفيها، ونقص كفاءتهم المهنية، وفي ظل هذا الإختلال بين وظائف الإدارة وإمكانياتها البشرية أصبح من الضروري تحسين كفاءة الموظفين، وتكوين إطارات متخصصة في المجال الضريبي، وفي هذا السياق يجب إتخاذ الإجراءات التالية:

- ✓ تحسين أجور الموظفين في مصلحة الضرائب؛
- ✓ وضع برنامج تكويني يتماشى مع التغيرات التي يشهدها النظام الضريبي؛
- ✓ فتح مدارس متخصصة في المجال الضريبي عبر مختلف جهات الوطن، قصد تكوين إطارات ضريبية ورسكلة الأعوان الإداريين؛
- ✓ تحسين الأوضاع المادية والاجتماعية للعاملين بالإدارة الضريبية قصد غلق منافذ الإغراءات المقدمة لهم؛
- ✓ وضع أسس عادلة للترقية، بالمقابل تسليط أقصى العقوبات لمن يثبت في حقهم سلوكيات غير مشروعة ومنافية لأخلاقيات المهنة كالرشوة مثلاً؛
- ✓ توفير الحماية اللازمة للموظفين في مجال الرقابة الميدانية، خاصة إذا تعلق الأمر بمراقبة المصالح الشخصية للمكلفين المعنيين، وذلك لضمان السير الحسن لمهامهم الرقابية.¹

2- تحسين الإمكانيات المادية.

من أجل تحسين الفاعلية في أداء الجهاز الضريبي يجب الإستعانة بالتكنولوجيا الحديثة كالإعلام الآلي الذي أصبح ضرورة حتمية يفرضها الواقع لتسيير مختلف أعمال الإدارة الضريبية التي عرفت

¹ ناصر مراد، مرجع سبق ذكره، ص 127-128.

زيادة في عدد المكلفين بالضريبة، فنظام الإعلام الآلي يكتسي أهمية بالغة كونه يسمح بتحسين الرقابة الضريبية عن طريق برمجة علمية لملفات المراقبة وسهولة الكشف عن الوضعيات الإحتيالية في مدة زمنية جد قصيرة، كما يتطلب تسيير جهاز الإعلام الآلي وجود فنيين، يختص بعضهم بترجمة القوانين والتعليمات الضريبية إلى معدلات رياضية يفهم رموزها الجهاز المستعمل حسب لغته، ويختص البعض الآخر على مراجعة المعلومات حسب التطورات المتعلقة بالضريبة وفضلا على أنه يساعد على تخزين أكبر قدر ممكن من المعلومات في مساحة صغيرة وعدم ضياعها وسرعة الإطلاع عليها وبالتالي تحسين عمليات الرقابة الجبائية.

كما يجب العمل على رفع عدد المقرات الضريبية، مع العلم أن معظمها ضيقة لا تحتوي على أدنى شروط العمل ومعظمها مورثة من الإستعمار فيجب العمل على صيانتها لكيلا تهلك بسرعة. تجدر الإشارة في هذا الصدد أن الإدارة الضريبية وضعت العديد من الإجراءات بهدف الحد من التهرب الضريبي منها:

- ✓ إستحداث رقم التعريف الإحصائي (NIS) وإجبار المكلفين بإظهاره على كل التصريحات والوثائق التي لها علاقة بالنشاط الممارس؛
- ✓ تسجيل المكلفين المتهربين من دفع الضريبة في البطاقة الوطنية لمرتكبي الغش ومرتكبي المخالفات الخطيرة للتشريعات والتنظيمات الجبائية والجمركية والتجارية ويتم إنجازها من طرف المديرية العامة للضرائب ومن ثم ضرورة استبعادهم من المشاركة في أية مناقصة تخص الصفقات العمومية، ومن عمليات التجارة الخارجية.
- ✓ إخضاع كل طلب شطب في السجل التجاري إلى تقديم شهادة الوضعية الجبائية مسلمة من طرف مصالح الإدارة الجبائية المختصة خلال 48 ساعة التي تلي تقديم الطلب حتى ولو كان مدينا للخزينة العمومية لكن في هذه الحالة الأخيرة لا يمكن إعفائه من المتابعة.¹

3- تنظيم الإدارة الضريبية

إن تنظيم الإدارة الضريبية وفق مبدأ لا مركزية الإدارة، يهدف إلى فسح المجال لإتخاذ القرارات بصفة عقلانية، وضمان سرعة وفعالية في العمل، وبحتا عن فعالية الإدارة الضريبية الجزائرية، إتخذ المشرع الجبائي في هذا المجال بعض التعديلات الهيكلية على المستوى المحلي و

¹ بوزورة حيزية، بوزيدي كاهنة، مرجع سبق ذكره، ص 58-59.

المركزي، وذلك بموجب المرسوم التنفيذي رقم 90-190 المؤرخ في 23/06/1990، المتعلق بتنظيم الإدارة المركزية لوزارة الاقتصاد، وذلك بتحويل الإدارة المركزية إلى المديرية العامة للضرائب (DGI) ومن جهة أخرى إنشاء تسع مديريات جهوية بموجب المرسوم التنفيذي 91-60 المؤرخ في 23/02/1991، كما تم إنشاء كذلك مديريات فرعية على مستوى المديريات الولائية.

وكل هذه التعديلات من الناحية الهيكلية من أجل تنظيم السير الحسن للإدارة الضريبية وضمان سلامة تطبيق التشريعات الضريبية، وهو التنظيم المعمول به إلى يومنا هذا.

وبالمقابل دخلت الإدارة العامة للضرائب في فترة إنتقالية من إدارة أفقية التنظيم (مديرية التحصيل، مديرية المنازعات، مديرية المراقبة الجبائية، مديرية الوسائل العامة) إلى إدارة عمودية التنظيم تعتمد على حجم نشاط المكلفين مقسمة كآلاتي:

✓ مديرية كبريات المؤسسات (DGE)؛

✓ مراكز الضرائب (CDI)؛

✓ المراكز الجوارية للضرائب (CPI).

بالإضافة إلى خلق مفتشية متخصصة لتسيير جباية العقار، المعادن الثمينة، الكحول، التبغ والفلاحة.

الهدف من إنشاء هذا التنظيم الهيكلي الجديد هو التحكم الفعال في مختلف الموارد الجبائية، تحسين الخدمات، إعطاء فعالية أكثر للرقابة الجبائية والتحصيل الضريبي... إلخ من الأهداف.

إن هذا التنظيم الإداري الجديد لإدارة الضرائب هو نظام متبع في فرنسا، وعليه من أجل نجاحه وفعاليتها يجب مراعاة إعتبارات كثيرة، لأن النظم الضريبية المستوردة من الدول المتقدمة لا تصلح للتطبيق، فهي تحتاج لفعالية عالية، لأن الهياكل الاقتصادية تختلف من دولة متقدمة إلى دولة نامية.¹

ثالثاً: تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف.

تسعى الإصلاحات الضريبية دوماً إلى تخفيف حدة التوتر الموجودة بين المكلف والإدارة الضريبية، قصد إحداث تجاوب وتصالح من شأنه أن يقلل حالات التهرب، وذلك بكسب ثقة المكلف والذي يكون

¹ طورش بتاتة، مرجع سبق ذكره، ص 104-105.

ثمرة لعلاقة حسنة مع الإدارة، لذلك يجب أن تكون العلاقة قائمة على مبدأ من العلاقات الإنسانية بعيداً عن العداوة والحساسيات موجهة نحو إضفاء روح التعاون والتضامن بين المكلف والإدارة الضريبية. وقصد تحسين تلك العلاقة يجب مراعاة الإجراءات التالية:

1- نشر الوعي الضريبي:

يعتبر المكلف الطرف المباشر في عملية التهرب، لذلك يجب تنمية وعيه الضريبي وإقناعه بالواجب الضريبي حتى تصبح سلوكياته أكثر عقلانية، ومن أجل نشر الوعي الضريبي يجب إتخاذ الإجراءات التالية:

✓ القيام بحملات توعية لجميع المكلفين باختلاف مستوياتهم حتى يدرك المكلفين بواجباتهم الضريبية ومن أجل ذلك تستعمل إدارة الضرائب شتى الطرق مثل الصحافة المكتوبة والمسموعة، وكذا تنظيم ملتقيات وأبواب مفتوحة عامة حول النظام الضريبي ومستجداته؛

✓ تحسيس المكلف بأهمية دفع الضريبة كونها تمثل مساهمة في مالية الدولة والتي تخصص للقيام بالخدمات العامة بانتهاج سياسة إنفاقية رشيدة حتى تكسب إحترام وثقة المكلف بالضريبة، بالمقابل يجب أن تزرع في نفوس المواطنين نظرة سيئة لأولئك الذين يتهربون من دفع الضريبة؛

✓ التعريف بالضريبة وأهدافها من خلال تعميمها في البرامج التربوية قصد إرساء ثقافة ضريبية لدى المواطن.

2- تكوين وإعلام المكلف.

يهدف تكوين وإعلام المكلف إلى تحويل ذلك المكلف من معارض عن أداء الضريبة إلى مكلف ملتزم، وذلك بالتقرب أكثر إليه، بإتباع سياسة تكوينية وإعلامية رشيدة، من خلال تثقيف المكلف وإطلاعه بمختلف المستجدات والتعديلات التي يشهدها النظام الضريبي، وتستعين الإدارة الضريبية بالصحف والمنشورات.

والمجلات الدورية لإبراز مستجدات النظام الضريبي، وتفسير الإجراءات الضريبية، وإزالة الغموض الذي قد تتضمنه النصوص القانونية، كما يجب إقامة مكاتب على مستوى مصالح الإدارة الضريبية توكل مهمة شرح الإجراءات المتعلقة بالتزامات المكلفين، ويجب أن تسير هذه المكاتب من طرف موظفين

مؤهلين بالوظيفة الموكلة إليهم، ويسعون إلى تحسين العلاقة مع المكلفين من خلال حسن الإستقبال و الإستجابة لمختلف تساؤلات المكلفين.

3- تحسين العلاقات الإنسانية.

تشكل العلاقات الإنسانية من أهم الوسائل ذات الأثر البالغ على نفسية المكلف، بحيث تعمل على تحسين تصرفات الموظفين بالإدارة الضريبية تجاه المكلفين، وتخفيض حدة التوترات التي قد تحدثها الضريبة، ولتحقيق ذلك يجب إحداث برامج التكوين النفسي لجميع الموظفين بالإدارة الضريبية والهادفة إلى تحسين المعاملة تجاه المكلفين.¹

الفرع الثاني: تحسين الرقابة الجبائية والتعاون الداخلي والخارجي للقضاء على التهرب الضريبي.

أولاً: تحسين الرقابة الجبائية.

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

أ. الإطار القانوني للرقابة الجبائية

لتنظيم الرقابة الجبائية، حدد المشرع الجزائري إطارا قانونيا لتلك العملية من خلاله وضّح مختلف صلاحيات وحقوق الإدارة تجاه المكلفين أثناء أدائها لمهمتها الرقابية، بالمقابل حدد ضمانات المكلف لحمايته من مختلف أشكال التعسف، ويتضمن هذا التنظيم الجوانب التالية:

- ✓ حق الإطلاع؛
- ✓ حق الرقابة؛
- ✓ حق إستدراك الأخطاء الإدارية؛
- ✓ الإشعار بالتحقيق؛
- ✓ تحديد مدة التحقيق؛
- ✓ عدم إمكانية إجراء تحقيق جديد؛

¹ ناصر مراد، مرجع سبق ذكره، ص 130-131-132.

✓ إمكانية الطعن في نتائج التحقيق.

ب. أشكال الرقابة الجبائية.

للرقابة الجبائية عدة أشكال، يجب إستعمالها في الوقت المناسب وحسب أهميتها، والتي تتمثل في ثلاثة أشكال متتابعة ومتكاملة هي: الرقابة الشكلية، الرقابة على الوثائق والرقابة عند مقر المكلف، هذه الأخيرة تتم خارج مكاتب الإدارة الضريبية، وذلك من خلال التدخلات التي يقوم بها المراقبون للأمكنة التي يزاول فيها المكلفون بالضريبة نشاطاتهم، وتعتبر هذه الطريقة أكثر فعالية من غيرها بحيث تسمح بمراقبة دقيقة لحقيقة النشاط الممارس من طرف المؤسسة التي تكون محل المراقبة والتحقيق، وذلك بفحص والتعرف على مختلف وسائل الإنتاج وطرائق إستعمالها، ودرجة تأهيل العمال والمستخدمين لهذه الوسائل.

ج. الغرامات والعقوبات الجبائية.

تتوقف فعالية الرقابة الضريبية على مدى أهمية العقوبات والغرامات المحددة، إلا أن المبالغة في تلك العقوبات قد يكون له أثر عكسي، في هذا المجال فرض المشرع الضريبي الجزائي عدة إجراءات عقابية على كل من يخالف أحكام القانون الضريبي لضمان التحصيل الجيد للضريبة وزيادة مردوديتها، وفي هذا الإطار يوجد نوعين من العقوبات هما:

ج-1. الغرامات الجبائية.

تتمثل الغرامات الجبائية في فرض زيادات مالية على المكلف المعني، ويختلف حجم هذه الزيادات حسب طبيعة المخالفة ويتضح ذلك كما يلي:

✓ **الغرامة بسبب عدم التصريح السنوي:** حسب المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإنه تفرض تلقائيا الضريبة على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح السنوي، حسب الحالة إما بصدد الضريبة على الدخل الإجمالي وإما بصدد الضريبة على أرباح الشركات، ويضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 40%؛

✓ **الغرامة بسبب التأخر في تقديم التصريح:** يترتب على التأخر في إيداع التصريح الضريبي عن المواعيد المحددة قانونا، دفع غرامة مالية قيمتها تتغير حسب مدة التأخير وطبيعة الضريبة

المستحقة، فبالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات حددت معدلات الغرامة المالية كما يلي:

➤ 10% إذا لم تتعدى مدة التأخير شهرا واحدا؛

➤ 20% إذا لم تتعدى مدة التأخير شهرين؛

➤ 40% إذا لم يصل التصريح إلى الإدارة ضمن أجل ثلاثين يوما ابتداء من تاريخ التبليغ.

✓ تشديد العقوبات على المتأخرين من الضريبة: بحيث في سنة 1995 أضيف إجراء عقابيا متعلق بالغلق المؤقت للمحلات التجارية بالنسبة للمكلفين بالضريبة العاجزين عن دفع مستحقاتهم الجبائية، والمدينين بديون معتبرة، وفي سنة 1999 حددت غرامة مالية بقيمة 5.000 دج، تطبق على المكلفين الذين لا يمسون دفاتر تجارية صفحاتها مرقمة وموقع عليها من طرف قاضي المحكمة. وفي سنة 2003 تم تشديد العقوبة على من يتمتع عن فوترة عمليات بالغرامات التالية:

➤ 50.000 دج بالنسبة لتجار التجزئة؛

➤ 500.000 دج بالنسبة لتجار الجملة؛

➤ 1.000.000 دج بالنسبة للمنتجين والمستوردين.

وفي حالة تكرار المخالفة يتم تطبيق ضعف هذا المبلغ، كما يتم حجز البضاعة المنقولة بدون فاتورة وكذا وسيلة نقلها إذا كانت ملكا لصاحب البضاعة.

ويعاقب على عدم تقديم الكشف بقائمة الزبائن للمكلفين بالضريبة الذين ينجزون عمليات ضمن شروط البيع بالجملة بما في ذلك المستوردين بغرامة جبائية قدرها 30.000 دج إلى 400.000 دج وفي حالة التكرار تضاعف الغرامة.¹

ج-2. العقوبات الجنائية.

بالإضافة إلى ذلك تطبق عقوبات جنائية على كل محاولة غش تهدف إلى التملص الكلي أو الجزئي من دفع الضرائب والرسوم كما يلي:

➤ غرامة جنائية تتراوح بين 50.000 دج و100.000 دج إذا لم تتجاوز قيمة الحقوق غير المدفوعة 100.000 دج؛

¹ ناصر مراد، مرجع سبق ذكره، ص 133-134.

- الحبس لمدة سنة إلى 5 سنوات وغرامة مالية تقدر من 50.000 دج إلى 100.000 دج عندما يتراوح مبلغ الحقوق غير المدفوعة بين 100.000 دج و300.000 دج؛
- الحبس لمدة تتراوح بين سنتين و10 سنوات مع غرامة مالية تتراوح بين 100.000 دج و300.000 دج عندما يتراوح مبلغ الحقوق غير المدفوعة من 1.000.000 دج و3.000.000 دج؛
- الحبس لمدة تتراوح بين 10 سنوات و20 سنة مع غرامة مالية تتراوح بين 1.000.000 دج و3.000.000 دج عندما يتجاوز مبلغ الحقوق غير المدفوعة 3.000.000 دج.¹

ثانياً: التعاون الداخلي و الخارجي للقضاء على التهرب الضريبي.

يجب ألا يقتصر الحد من التهرب الضريبي على إدارة الضرائب فقط، بل يجب التعاون بين كل الإدارات، إدارة الضرائب، إدارة الجمارك، إدارة التجارة، وهذا على المستوى المحلي، أما على المستوى الدولي فالتعاون يتمثل في الاتفاقيات الدولية ومجهودات الأمم المتحدة ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية.

1- التعاون الداخلي للقضاء على التهرب الضريبي.

تجلى التعاون الداخلي في لجان التنسيق التي أسسها المشرع بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 97-290 المؤرخ في 27/07/1997 المتضمن إنشاء وتنظيم لجان التنسيق والفرق المختلطة للرقابة، بين مصالح وزارة المالية ووزارة التجارة.

ولنجاعة هذا التعاون وإنسجامه بين الإدارات المعنية وهي إدارة الضرائب، الجمارك والتجارة، قام المشرع بتوحيد نشاطهم عن طريق التنسيق على المستويين المركزي والمحلي.

أولاً: على المستوى المحلي.

تم إنشاء لجنتين وهما لجنة التنسيق الولائية، ولجنة الفرق المختلطة للرقابة.

¹ ناصر مراد، مرجع سبق ذكره، ص 133-134.

1- لجنة التنسيق الولائية:

تنشط هذه اللجنة على مستوى كل ولاية، وهي لجنة مشتركة بين كل من المديرية الولائية للضرائب والجمارك والتجارة ويتولى رئاستها بالتناوب لمدة سنة عضو من الأعضاء الدائمين وهم: المدير الولائي للضرائب رئيس مفتشية الجمارك، رئيس قطاع مكافحة الغش.

والمهام المنوطة لهذه اللجنة حددها المشرع فيما يلي:

- ✓ تحديد الأسعار ومراقبتها على مستوى كل التراب الولائي؛
- ✓ تبادل المعلومات بين مصالح الإدارات المعنية على مستوى الولاية؛
- ✓ السهر على تنفيذ برامج التدخل للفرق المختلطة للرقابة. وتطبق الإجراءات بصفة مشتركة؛
- ✓ تقديم التقارير السداسية و الحصيلة السنوية لأشغال لجنة التنسيق الولائية، وإرسالها للجان الوزارية المشتركة.

2- الفرق المختلطة للرقابة.

- ✓ نظرا لأهمية المهام التي تقوم بها الفرق المختلطة للرقابة (المتشكلة من: أعوان إدارات الضرائب، الجمارك والتجارة) إشتراط المشرع أن تكون رتب هؤلاء الأعوان عالية من رتبة مفتش رئيسي فما فوق، والأقدمية 03 سنوات، ومن بين مهامها:
- ✓ الكشف الأولي عن أي تهرب أو محاولة للتهرب؛
- ✓ الرقابة على كل الأشخاص الناشطين على مستوى الولاية (أشخاص طبيعية ومعنوية)؛
- ✓ التأكد من مطابقة الأنشطة التجارية مع التشريعات الجبائية والجمركية؛
- ✓ الإطلاع على كل معلومات المصالح الإدارية الثلاث التي يمثلونها، وإتمام إجراءات الرقابة والتسوية في حالة كشف أي تهرب ضريبي.

ثانيا: على المستوى المركزي.

قام المشرع بإنشاء لجنة مشتركة وزارية للتنسيق بين المديرية العامة، وتشمل كل من المديرية العامة للضرائب، المديرية العامة للجمارك والمفتشية المركزية للتحقيقات الاقتصادية وجمع الغش، ويتناوب ممثلوا هاته المديرية على رئاستها كل سنة.

تجتمع لجنة التنسيق الوزارية المشتركة مرة واحدة على الأقل كل شهرين أو تجتمع في دورات إستثنائية ومن مهامها:

- ✓ إنجاز الأعمال المشتركة في مجال الرقابة؛
- ✓ العمل على تنظيم تبادل المعلومات والتقارير بين مصالح الإدارات التابعة لها؛
- ✓ إقتراح الحلول الناجعة، والتدابير والإجراءات التي تهدف إلى تطوير الأعمال المشتركة فيما بينهم.¹

2- التعاون الخارجي للقضاء من التهرب الضريبي.

من أجل الحد ومكافحة التهرب الدولي، وجب التعاون بين الدول فيما بينها ولتعزيز ذلك تقوم الدول بإبرام اتفاقيات غالبا ما تكون ثنائية، فضلا عن التعاون بينها وبين الهيئات والمنظمات الدولية والإقليمية، كمنظمة الأمم المتحدة ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية(OCDE).

ويتطلب التعاون الدولي تبادل المعلومات الضريبية بين الدول، وحتى ينجح هذا التعاون وجب اشتراك كل الدول، حتى لا يلجأ المتهربون إلى تهريب أموالهم للدول الغير منخرطة في الاتفاقيات الدولية.

1-1 الإتفاقيات الدولية

تلعب الإتفاقيات الدولية للحد من التهرب الضريبي دورا كبيرا في ذلك، عن طريق تبادل المعلومات الضريبية الخاصة بمكلفين الدول المبرمة لتلك الإتفاقيات ، أما فيما يخص الجزائر فقد أبرمت عدة إتفاقيات مع دول أخرى خاصة لمكافحة الإزدواج الضريبي وعددها 37 اتفاقية، ومن بينها:

✓ بموجب المرسوم الرئاسي رقم 121-02 المؤرخ في 2002/04/07، أبرمت اتفاقية جبائية مع الجمهورية الفرنسية متعلقة بتجنب الإزدواج الضريبي، وتفادي التهرب الضريبي، ووضع قواعد المساعدة المتبادلة في ميدان الضريبة على الدخل والثروة والتركات.

✓ بموجب المرسوم الرئاسي رقم 142-03 المؤرخ في 2003/03/25، أبرمت اتفاقية جبائية مع جمهورية مصر العربية، ويطبق هذا الاتفاق على الأشخاص المقيمين في إحدى الدولتين

¹ مقراني إيمان، منلا يخاف محمد أمين، مرجع سبق ذكره، ص 33-34.

المتعاقدين أو كليهما ونصت الإتفاقية على تبادل السلطات المختصة في الدولتين المتعاقدين المعلومات بالقدر اللازم لتطبيق أحكام هذا الاتفاق وبصفة خاصة لمنع التهرب الضريبي.

✓ بموجب المرسوم الرئاسي رقم 174-07 المؤرخ في 06/06/2007، أبرمت اتفاقية جبائية مع جمهورية الصين الشعبية ويطبق هذا الاتفاق على الأشخاص المقيمين بالدولة المتعاقدة أو بكلتا الدولتين المتعاقدين والاتفاقية تنص على كيفية تبادل المعلومات بين الدولتين المتعاقدين.

2- مجهودات الأمم المتحدة في مكافحة التهرب الضريبي.

إن دور الأمم المتحدة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي، ترجمه قرار المجلس الاقتصادي والاجتماعي لمنظمة الأمم المتحدة رقم 14-1978 والذي جاء بقرارات من بينها:

- ✓ تحقيق الإنسجام والتنسيق الدولي بإنشاء هيئة دولية للتعاون الضريبي؛
- ✓ دراسة الحلول وتبادلها بين الدول للحد من التهرب الضريبي؛
- ✓ تبادل المعلومات الخاصة بالمسائل الضريبية؛
- ✓ دراسة إمكانية تشكيل مجلس تعاون مباشر في ميدان الضرائب.

3- مجهودات منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE).

ومن بين قرارات مجلسها:

- ✓ تبادل المعلومات بين الدول الأعضاء التي تساعد على التحديد الصحيح للضرائب؛
- ✓ تقديم المساعدة فيما بين الدول، للقيام بعمليات البحث والتأسيس الدقيق للضرائب المستحقة على الدخل والأرباح المستحقة لدى دولة أخرى.¹

¹ مقراني إيمان، منلا يخاف محمد أمين، مرجع سبق ذكره، ص 35-36.

المبحث الثالث: ماهية التحصيل الجبائي

لقد عرف التحصيل الضريبي تغيرات عديدة على ممر الزمن، حيث كانت تسلم صالحية التحصيل لشخص خاص أو شركة فيقوم بدوره بتحويل حصة مالية معينة من هذا التحصيل للخزينة الدولة لكن ما يؤخذ عليه إن هؤلاء قد وسعوا من ثرواتهم على حساب المكلف والإدارة الضريبية، وبعدها أصبح التحصيل مخول لمندوبي المكلفين لكنه لم يكن ناجحا وقد كان المردود الجبائي ضئيلا هذا لعجز التحصيل وبعدها تحولت صلاحيات الإدارات المالية للدولة وهذا لا يمنع وتدخل هيئات خاصة تساعد على عملية التحصيل وذلك تحت رقابة الدولة.

المطلب الأول: مفهوم التحصيل الجبائي.

الفرع الأول: تعريف التحصيل الجبائي.

• هو مجموعة من العمليات والإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية وفقا للقواعد القانونية المطبقة في هذا الإطار.¹

وتتم العملية إما:

✓ بصورة أو مايمثلها من شيكات وحوالات بريدية؛

✓ بصورة عينية والتي نلاحظ إختفائها حاليا بالرغم من عدم إلغائها بإستثناء المجتمعات الزراعية التي مازالت تتعامل بها؛

✓ كما نجد بعض التشريعات تسمح باستعمال بعض من السندات الحكومية للوفاء ببعض الضرائب.²

• هو قيام الإدارة المالية بجميع العمليات اللازمة لاستيفاء الإيرادات الضرورية من المكلفين وإيداعها لخزينة الدولة، وبذلك تكون عملية التحصيل قد شكلت المرحلة التنفيذية والأخيرة من مراحل تنفيذ الواردات العمومية.³

¹ لكال محمد، بايدة التهامي، تحصيل الديون الجبائية وأثرها على الحصيلة الضريبية، مذكرة ماستر، قسم العلوم التجارية، تخصص مالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر، 2018، 2019، ص19.

² إغيت مسيكة، حميدوش ثنينة، إشكالية التحصيل الضريبي بين إمتيازات إدارة الضرائب وضمانات المكلف بالضريبة، مذكرة ماستر، قسم القانون العام للأعمال، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2014، 2015، ص10.

³ سباح أمال، الإجراءات الإدارية للتحصيل الضريبي، مذكرة ماستر، قسم القانون العام، تخصص إدارة ومالية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة ألكي محند أولحاج البويرة، الجزائر، 2015، 2016، ص9.

• هو مجموعة من الإجراءات الإدارية والتقنية، التي يتم بواسطتها تحويل قيمة الضريبة من ملكية المكلف بدفعها إلى ملكية الخزينة العمومية.¹

• التعريف القانوني:

عرف القانون رقم 21/90 المؤرخ في 24 محرم عام 1411 الموافق 04 ديسمبر 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية التحصيل على أنه: "الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الدين العمومي".²

من التعاريف السابقة يمكن للباحثين استخلاص التعريف التالي: "مجموعة الإجراءات الإدارية والقانونية التي يتم من خلالها تسديد دين الضريبة من طرف المكلف على الخزينة العمومية".

الفرع الثاني: أهداف وأهمية التحصيل الجبائي.

أولا: أهداف التحصيل الجبائي.

تعتبر الضرائب من أهم الموارد المالية للدولة حيث تزود الخزينة العمومية بمختلف إيراداتها وهذه الأخيرة تقوم بدورها بتغطية مختلف النفقات العامة وتسعى لتحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي، وهنا يمكننا تلخيص أهم الأهداف:

- ✓ الحفاظ على الاقتصاد الوطني بالتمويل المتواصل لميزانية الدولة، فالهدف التقليدي للضريبة هو استعمالها لتمويل خزينة الدولة؛
- ✓ تحصيل الضريبة سنويا كونها من أهم الإيرادات الدولة يساهم في تحقيق التوازن بين الإيرادات العامة للدولة ونفقاتها؛
- ✓ الحد من التهرب من دفعها عن طريق مختلف العقوبات التي تقررها الدولة، مما يساهم في الحفاظ على مصلحة الخزينة العمومية؛
- ✓ كما أن بواسطة التحصيل تستطيع المصالح المؤهلة قانونا تحويل المبالغ الضريبية المتأتية من أموال وممتلكات المدينين على خزينة الدولة؛
- ✓ يساهم في تحقيق التنمية الاقتصادية في الدول النامية وذلك بزيادة الادخار من خلال الحد من الاستهلاك غير الضروري، حيث تعتبر السياسة الجبائية أداة فعالة في

¹ بن داوي هاجر قوري يحيى وردة، تقييم فعالية التحصيل الضريبي في الجزائر دراسة حالة قباضة الضرائب مليانة، مذكرة ماستر، قسم العلوم الاقتصادية والتجارية، وعلوم التسيير، جامعة الجليلي بونعامة خميس مليانة، الجزائر، 2019، 2020، ص12.

² المادة 18 من القانون رقم 21/90، المؤرخ في 24 محرم 1411، الموافق ل 4 ديسمبر 1990، المتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية، العدد 37، الصادرة بتاريخ 14 أوت 1991.

تكوين الادخارات الفردية و/أو الوطنية وذلك من خلال قدرتها على إعداد وتهيئة العوامل التحفيزية لحث الأفراد والمؤسسات على الادخار وهو ما يضمن عملية التمويل الدائم؛
✓ إعادة توزيع الدخل الوطني لفائدة الفئات الفقيرة محدودة الدخل؛
✓ إخضاع بعض من السلع الضارة بالصحة العمومية والمؤدية لأمراض صحية لضرائب عديدة ومرتفعة بهدف الحد من استهلاكها.¹

ثانياً: أهمية التحصيل الجبائي.

✓ تعد الضرائب من أهم الموارد المالية التي تساهم في تمويل ميزانية الدولة والجماعات المحلية؛
✓ تعد مرحلة التحصيل أهم مرحلة، ففيها يتم جمع الحصيلة التي تم تقديرها سالفاً كما أنها تجعل جميع الخطوات لا قيمة لها في حالة عدم إتمام عملية التحصيل؛
✓ عدم لجوء الدول إلى القروض وذلك كون عملية التحصيل تساعد على تحقيق اكتفاءها الذاتي؛
✓ نجاح عملية التحصيل تؤدي إلى لجوء الدولة إلى الاستثمارات التي تحقق التنمية، وذلك بتحويل الموارد من أيدي الأفراد إلى يد الدولة لجعل الاستثمار ممكناً؛
✓ إن الإخفاق في عملية التحصيل، ومهما كان سببه، يضر بالـخزينة العمومية، حيث أن التغيرات في الحصيلة الجبائية لن تصاحبها تغيرات في الإنفاق الحكومي، ففي حالة توازن الميزانية فإن انخفاض الحصيلة الجبائية ينجم عنه عجز في الميزانية، أما زيادة الحصيلة الجبائية فتؤدي إلى فائض في الميزانية.²

المطلب الثاني: قواعد وإجراءات التحصيل الجبائي.

الفرع الأول: قواعد التحصيل الجبائي.

لقد حدد المشرع الجبائي قواعد متعددة لتحصيل الضريبة وحالة غيابها تؤدي حتماً إلى عدم شرعية التحصيل الضريبي الذي تمارسه الإدارة، وتتمثل هذه القواعد في وجوب تحقق الفعل المولد للضريبة، الملائمة في التحصيل، إضافة إلى الاقتصاد في نفقات التحصيل وقاعدة السنوية.

¹ بن داوي هاجر، قوري يحيى وردة، مرجع سبق ذكره، ص 12.

² بن داوي هاجر، قوري يحيى وردة، مرجع سبق ذكره، ص 13.

نعني بقواعد التحصيل الضريبي تلك القواعد القانونية التي حددها المشرع الجبائي لتحصيل الضريبة والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:

أولاً: الفعل المولد للضريبة.

تحدده نصوص التشريع الضريبية ويعني المناسبة أو السلوك الموجب المؤدي إلى تحصيل حق الضريبة من طرف مصالح الإدارة الضريبية على حساب المكلف بالضريبة ويحدد التشريع الضريبي مجموعة من القواعد التي تخص كل حالة على المكلف إذا متوفر فيه شروط خضوعه للضريبة إذن الفعل المولد للضريبة يختلف باختلاف نوع وطبيعة الضريبة.

ثانياً: الملائمة في التحصيل الجبائي.

حتى يكون التحصيل الضريبي فعال وناجح لابد أن تتميز إجراءاته بالبساطة ومواعيده وأساليبه تتلاءم مع الظروف التي يعيشها المكلف بدفع الضريبة حيث لا يتضرر هذا الأخير عند دفع الضريبة إذن ففي هذا السياق يجب أن يكون التحصيل الضريبي في وقت مناسب يخدم كلا من الطرفين ولتحقق ذلك يستدعي توفر بعض الشروط نذكر منها مايلي:

✓ يجب أن يتسم النظام الضريبي بالشفافية مما يسمح للمكلف بالضريبة بالتعرف على الضريبة التي هو مطالب بدفعها وتحديد قيمتها إذ لم يكن حسابها معقدا بالطبع؛
✓ يجب أن تنظر مصالح الإدارة الضريبية إلى المكلفين بالضريبة وخاصة الذين يعانون من مشاكل مالية ومحاولة تسوية وضعيتهم في الأجال الممكنة دون الإضرار بنشاطهم العادي.

فيما يخص النظام الضريبي الجزائري وعلى مستوى الإدارة الضريبية الجزائرية، فنلاحظ أن هذا المبدأ في الملائمة في التحصيل الضريبي يبقى محترماً نسبياً فإذا نظرنا إلى الضرائب على المرتبات والأجور فإنها تقتطع من المنبع أي من الأجر وفت دفع المرتب، أما إذا نظرنا إلى الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات فإن تلك الضريبة تدفع بالتقسيم كل ثلاثي مما يخفف من وقعها على خزينة المؤسسة.

ثالثاً: الاقتصاد في نفقات التحصيل الجبائي.

تخفيض نفقات التحصيل الضريبي يبقى ضرورة ملحة ولازمة على الإدارة الضريبية بحيث يكون الفرق بين ما يدفعه المكلف بالضريبة وما تحصل عليه الإدارة الضريبية أقل ما يمكن لأن

أي زيادة في نفقات الضريبة سيؤثر سلبا على التحصيل الضريبي، وبالتالي إيرادات الخزينة العمومية أو بتعبير آخر كلما قلت نفقات التحصيل الضريبي كلما كانت المردودية الضريبية أحسن.¹

الفرع الثاني: إجراءات التحصيل الجبائي.

إن الجانب الإجرائي لا يقل أهمية عن الجانب المفاهيمي، حيث أنه وبالنظر إلى الأهمية البالغة لعملية التحصيل يجب التمعن في هذا الجانب، إذ أن المشرع وضع عدة طرق وأساليب وكذا إجراءات مختلفة وذلك بهدف ضمان تحصيله لها سواء طواعية أو جبرا.

أولا: التحصيل الودي لدين الضريبة.

التحصيل الودي إجراء عادي يتضمن استدعاء مباشر للمكلف قصد تسديد مستحقته الضريبية في الوقت المحدد طبقا للتنظيمات الجاري العمل بها، وذلك بتوجه المعني من تلقاء نفسه إلى إدارة الضرائب ليقوم بدفع الأموال المستحقة عليه بنفسه وذلك في الآجال المحددة.

1. طرق التحصيل الودية.

هناك أربع طرق أوجدها المشرع بهدف القيام بعملية التحصيل على أكمل وجه وهي:

1-أ. التحصيل المباشر والتحصيل غير المباشر.

أولا: التحصيل المباشر.

طريقة تعهدها الإدارة وذلك بعد حصرها للعناصر الخاضعة للضريبة وتقديرها لها، فالمكلف هنا يلتزم بدفع الضريبة مباشرة إلى الجهة الضريبية المختصة، وكقاعدة عامة يلتزم هذا الأخير بما عليه من ضرائب من تلقاء نفسه ودون مطالبة الإدارة له بأدائها، وتعتبر هذه الطريقة أكثر شيوعا.

¹ لكال محمد، بايدة التهامي، مرجع سابق، ص 19 . 20.

ثانيا: التحصيل غير المباشر.

يعتبر بمثابة استثناء من الأصل (التحصيل المباشر) ففيه يدخل شخص ثالث غير المكلف ليدفع مبلغ الضريبة لإدارة الضرائب وذلك بشرط استرجاعها وتحصيلها فيما بعد من المكلف وهذا ما نجده في الضرائب على الدخل.

1-ب.تحصيل الزمني والتحصيل الفوري.

أولا: التحصيل الزمني.

نلاحظ أنه في أغلب الحالات التحصيل الضريبي يأخذ مدة زمنية معينة بعد الفعل المولد للضريبة حتى يشرع في تنفيذه، والنقطة الحساسة التي يتميز بها هذا النوع من التحصيل تلك المدة الزمنية الفاصلة بين الفعل المولد للضريبة والتحصيل النقدي لهذه الضريبة فيما يخص طولها وقصرها، وهذا التحصيل يسمى أيضا بالتحصيل الممدد.

ثانيا: التحصيل الفوري.

يكون في وقت محدد من الفعل المولد للضريبة، ويلاحظ هذا جليا فيما يخص حقوق التسجيل التي يتم دفع قيمتها بمجرد انعقاد أو تسجيل العقد الذي يخص العملية، كما نجد هذا النوع من التحصيل في حالة حقوق الطابع، الطابع على جوازات السفر، رخص السياقة...¹

2.أساليب التحصيل.

يتميز عمل الإدارة الجبائية بالتعقيد في بعض الحالات ذلك لحساسية موضوع الضرائب، بالتالي عملت هذه الأخيرة على إيجاد أساليب عدة لتحصيل دين الضريبة، ومن بين هذه الأساليب:

أ.التحصيل عن طريق الجدول.

في إطار احترام آجال التقادم يقوم قابض الضرائب بعمله الإداري المتمثل في إعداد جداول التحصيل والحرص على إيفائها لصالح خزينة الدولة، حيث تعتبر الجداول التي يدخلها الوزير المكلف بالمالية أو ممثله بمثابة أداة تحصيل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

¹ إغيت مسيكة، حميدوش ثنينة، مرجع سبق ذكره، ص 27-28.

الجدول رقم (1): السلم الضريبي للدخل الإجمالي

نسبة الضريبة %	قسط الدخل الخاضع للضريبة
0	لا يتجاوز 120.000 دج
20	من 120.001 دج إلى 360.000 دج
30	من 360.001 دج إلى 1.440.000 دج
35	أكثر من 1.440.000 دج

المصدر: الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب، الجزائر.¹

ب. التحصيل عن طريق الاقتطاع من المنبع.

هذا النوع من التحصيل يقوم بمقتضاه رب العمل (المكلف القانوني) بدفع الدخل إلى المكلف بالضريبة بعد خصم قيمة الضريبة بحيث يستلم المكلف الفعلي دخلا صافيا من الضريبة، أي تحصيل الضريبة هنا يتم عن نشوء الدخل وليس عند استلامه، وتطبق عادة هذه الضريبة عادة على دخول العمل (الأجور والمرتبات والريوع العمرية) وإيرادات القيم المنقولة.

ج. التحصيل عن طريق الدفع الجزائي.

تدفع قيمة الضريبة المستحقة على المكلف بالضريبة الخاضع لهذا النظام كل ثلاثة أشهر من اليوم الأخير من كل ثلاثي، وتطبق غرامة التحصيل بعد (16) يوما من هذا التاريخ، أما بالنسبة للأشخاص الخاضعين لهذه الضريبة فهم اللذين لا يتجاوز رقم أعمالهم 15.000.000 دج، وعلى الخاضعين لهذا النظام الاحتفاظ بفواتير ممولهم وسجلهم اليومي الذي يكون مرقما من طرف إدارة الضرائب الذي يسمح بإقرار رقم الأعمال المحقق.

المادة 282 تحدد معدل الضريبة الجزافية الوحيدة كما يلي:

✓ 5 % بالنسبة لأنشطة الإنتاج وبيع السلع؛

✓ 12 % بالنسبة للأنشطة الأخرى.

كما يمكن للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الجزائي اختيار الخضوع للنظام الحقيقي، وذلك في حالة ما لم يصل المكلف بالضريبة إلى تحقيق رقم أعمال قدره 15.000.000 دج.

¹ <https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar>

ما يعاب على هذا النظام أنه لا يسمح للمكلف بثبات حقيقة دخله أو ثروته التي قدرت جزافيا.

د. التحصيل عن طريق الأقساط الوقتية الشهرية.

يطبق هذا النوع من التحصيل على المكلفين بالضريبة الذين لهم مؤسسة دائمة ويمارسون نشاطهم منذ سنة على الأقل وتدفع الضريبة بهذا الأسلوب بناء على طلبهم، وأحسن مثال على ذلك الرسم الذي يدفع على النشاط الممي سواء شهريا أو فصليا، ويكون الدفع فيه في الفاتح من شهر أفريل، إضافة إلى ذلك الرسم على القيمة المضافة الذي يدفع شهريا كذلك.

هـ. التحصيل عن طريق التسبيقات على الحساب.

يطبق هذا النظام على المكلفين بالضريبة غير الأجراء الذين قيدوا في جدول السنة السابقة بمبلغ يفوق 1500 دج، ويتم تحصيل هذه الرتبة مرتين على التوالي:

✓ من 20 فيفري إلى 20 مارس؛

✓ من 20 ماي إلى 20 جوان.

ذلك من السنة التي تلي السنة التي حققت فيها الأرباح والمداخيل، واستثناء الأحكام المادة 154 من ق ض م و ر م يترتب على الضريبة على أرباح الشركات أداؤها على ثلاثة تسبيقات:

✓ من 20 فيفري إلى 20 مارس؛

✓ من 20 ماي إلى 20 جوان؛

✓ من 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر.¹

ثانيا: التحصيل الجبري لدين الضريبة.

هو وسيلة فعالة هدفها إجبار المتهاونين على تأدية واجباتهم الضريبية فيدفعون بفضله كل ما عليهم من مبالغ، فتسترجع الدولة بذلك كل أموالها لدى المكلفين، بالتالي يتم اللجوء إلى الإجراءات الجبرية في حالة عدم نجاح الإجراءات الودية للتحصيل، ويشتمل التحصيل الجبري على:

¹ إغيت مسيكة، حميدوش ثنينة، مرجع سبق ذكره، ص 29 .32.

أ. الإنذار.

هو سلوك قانوني تحضيري سابق لكل الإجراءات الجبرية، حيث يرسل قابض الضرائب المختلفة إنذار إلى كل مكلف بالضريبة مسجل في جدول الضرائب، ويبين في هذا الأخير حصة الضريبة المطلوب أدائها وكذا شروط الاستحقاق وتاريخ الشروع في التحصيل ومن بين شروطه نجد:

- ✓ وجوب إرفاقها بحوالة الخزينة محررة سلفاً؛
- ✓ إرسال الإنذارات المتعلقة بالضرائب والرسوم في ظرف مختوم؛
- ✓ وبعد إتمام هذه الإجراءات دون رد المكلف يمكن لإدارة الضرائب أن تلجأ إلى الإجراءات التنفيذية التي سنذكرها فيما بعد.

ب. إشعار الغير الحائز.

تلجأ الإدارة إلى استعمال طريق إشعار الغير الحائز (مدين مكلف) بهدف تحصيل دينها الضريبي، وذلك بمجرد تحديد مقداره وحلول آجاله القانونية ومثال ذلك إشعار الشيك والحسابات، وإن لم تتمكن الإدارة من استيفاء حقها بعد استعمالها لهذا الإجراء وذلك لمدة أقصاها 8 أيام تلجأ مباشرة إلى الحل الثاني ألا وهو إجراء الحجز، ولهذا الإجراء صلاحية تتمثل في سنة بالنسبة للشخص لطبيعي، وأربع سنوات بالنسبة للشخص المعنوي للمكلف، وقد تمت الإشارة إلى هذا الإجراء في مواد متعددة لكن ذلك دون القيام بتعريفه أو ذكر أحد شروطه.

ج. الغلق المؤقت.

لقد منح المشرع إدارة الضرائب هذا الامتياز للحفاظ على أموال الخزينة العمومية فتقوم بإجراء الغلق في حالة تعذر التحصيل الودي وهذا ما نصت عليه المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية، ويشترط فيه عدة شروط منها:

- ✓ توجيه تنبيه: فيبلغ المعني بعد يوم كامل من تاريخ وجوب الاستحقاق؛
- ✓ عدم تجاوز المهلة المحددة قانوناً: وهي ألا يتجاوز الغلق مدة 6 أشهر؛
- ✓ أن يتم تبليغ الغلق من طرف عون المتابعة أو عن طريق محضر قضائي؛

✓ وجوب تنفيذ هذا القرار في مهلة (10) أيام ابتداء من تاريخ التبليغ بشرط عدم تحرر المكلف من دينه الضريبي، أو أنه يكتتب سجلا يوافق عليه قابض الضرائب صراحة خلال مدة (10) أيام.

د.ا الحجز.

يعرف الحجز على أنه مجموعة من الإجراءات التي تقوم بها إدارة الضرائب بهدف وضع المال تحت يدها لاستيفاء حقوقها وذلك بموجب قرار يصدره المدير الولائي للضرائب، وقد وضعه المشرع تسهيلا للإدارة الضريبية لتحصيل ديونها من المكلف، ويشترط في الحجز أن يكون وفقا لأحكام المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية.

وهناك 3 أنواع معروفة للحجز وهي:

أولاً: الحجز التحفظي: هو وضع أموال المدين المنقولة المادية والعقارية تحت يد القضاء، لمنعه من التصرف فيها تصرفا يضر بالحاجز فأموال الخزينة العامة أولى بالحماية، لذلك فإن التشريعات الضريبية تقرر حق الإدارة الضريبية في أن توقيح الحجز التحفظي على أموال المكلف إذ تبين للإدارة الضريبية أن أموال الخزينة العامة مهددة بالضيق.

ثانياً: الحجز التنفيذي: إذا مضت مدة (15) يوماً من تاريخ تكليف المدين (المكلف) بالوفاء ولم يقم بتسديد ما عليه من ديون، يستفيد الدائن (إدارة الضرائب) من السند التنفيذي.

ويقوم بالحجز على جميع المنقولات (أسهم، حصص الأرباح في الشركات، السندات المالية للمدين)، ويتم هذا النوع من الحجز بناء على أمر على عريضة يصدره رئيس المحكمة الذي توجد بدائرة اختصاصه الأموال المراد الحجز عليها بناء على طلب من الدائن أو ممثله القانوني، بالتالي فهو حجز قترن بالتنفيذ وهذا بشرط أن يكون دين الضريبة معلوماً للمكلف وألا يكون المكلف قد دفع في الموعد المحدد قانوناً، لكن وما يلاحظ في هذا الشأن أنه يمكن لإدارة الضرائب أن تقوم باستصدار محضر الحجز التنفيذي بنفسها أي دون الحاجة إلى الأمر على العريضة الذي يصدره رئيس المحكمة.

ثالثاً: الحجز من المنبع: هي طريقة من طرق الحجز ويعتمد عليها في معظم التشريعات الضريبية هدفها تحصيل الضرائب مثلها مثل الطرق الأخرى، إلا أنها تتميز في نقطة وهي أن الضريبة فيها تحصل قبل حصول المكلف على دخله، وذلك حماية لحقوق الخزينة العامة وضماناً لعدم

تعرضها للضياع، وتعتبر أحسن طريقة كونها تقلل من إمكانية التهرب الضريبي، كما أنها تخفف حساسية المكلفين اتجاه الضرائب.

د. البيع.

يعتبر البيع الإجراء والوسيلة الأخيرة بيد إدارة الضرائب، ولا يمكن أن يحدث إلا بعد المرور بإجراء الحجز بالتالي فهو إجراء للمتابعة نصت عليه المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية، ويخص مباشرة الحجز التنفيذية فهي المرحلة الوحيدة السابقة لعملية البيع، وذلك بعد التبليغ الرسمي لهذا الأمر للمحجوز عليه ويكون التبليغ من طرف المحضر القضائي، فعند الاقتضاء يجوز القيام بالبيع المنفرد لإحدى أو لكل العناصر المادية المكونة للمحل التجاري المحجوز، لكن يجب الحصول أولاً على الترخيص المذكور في المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية حيث يمنح لقبض الضرائب رخصة البيع من طرف الوالي أو أي سلطة أخرى تقوم مقامها لكن هذا لا يكون إلا بعد أخذ رأي المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية أما في حالة مرور (30) يوماً دون الحصول على هذا الترخيص من هذه الهيئات يمكن لمدير المؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب حسب الحالة أن يرخص لقبض الضرائب المباشر بمتابعة البيع، لكن بالنسبة للمواد أو السلع سريعة التلف يمكن الشروع مباشرة في البيع المستعجل بناء على ترخيص من المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية.¹

المطلب الثالث: مصادر التحصيل الجبائي.

شهد النظام الضريبي الجزائري إصلاحات جذرية في سياق الإصلاحات الاقتصادية التي عرفتها البلاد ففي بداية التسعينات (القرن الماضي) جاءت هذه الإصلاحات بفعل الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية التي خلقها أزمة 1986 وكذا في إطار التوجه نحو اقتصاد السوق، ومنذ تلك الفترة توالى الإصلاحات والتعديلات من خلال قوانين المالية السنوية والتكميلية التي سعت في مجملها إلى عصرنتها وتفعيل النظام الضريبي ورفع أداء الجباية العادية كبديل للجباية البترولية، لذلك فالكلام عن مصادر التحصيل الضريبي يدفعنا إلى الكلام عن مختلف الضرائب والرسوم التي جاءت بها مختلف النصوص القانونية في التشريع الجبائي الجزائري والتي لها الدور الفعال في تغذية الخزينة العمومية من الموارد المالية، وحسب النظام الضريبي الجزائري

¹ إغيت مسيكة، حميدوش ثنينة، مرجع سبق ذكره، ص 32. 37.

فالضرائب والرسوم التي جاء بها تتمثل في الضرائب المباشرة، والضرائب الغير مباشرة والتي من خلالها تتم منها الاقتطاعات المالية.

الفرع الأول: الضرائب المباشرة.

الضرائب المباشرة هي التي تكون على عناصر الثروة وهي تحت يد المكلف سواء كانت هذه الثروة دخلا أو رأسمال فهي تفرض على واقعة تملك الثروة أي على وجود رأس المال أو على نشأة الدخل.

وتنقسم الضرائب المباشرة بحسب طبيعة المادة الخاضعة لها، إلى الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) الضريبة على أرباح الشركات (IBS)، والرسوم المماثلة.

أولا: الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG):

أسست الضريبة على الدخل الإجمالي في الجزائر بموجب المادة رقم (38) من قانون المالية لسنة 1991 حيث تنص المادة الأولى من ق ض م ورم على ما يلي:

"تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة".

يمكن تعريف الدخل وتحديد مميّزاته لكي نفهم ضريبة الدخل.

1-تعريف الدخل: يصعب إعطاء تعريف شامل وعام لمعنى الدخل لأن التشريعات الضريبية للدول لا تتضمن نفس التعريف وإنما تكتفي بوضع قواعد عامة لتحديد مفهوم الدخل الخاضع للضريبة، لذلك يمكن أن يعرف على أنه: "كل مال نقدي أو قابل للتقدير بالنقود يحصل عليه الفرد بصفة دورية ومنتظمة من مصدر مستمر أو قابل للإستمرار".

2-مميزات الدخل: تتمثل مميزات الدخل فيما يلي:

2-أ. الصفة النقدية: معناه أن يكون الدخل قابل للتقدير (كنصيب المزارع من المحصول أو المزايا العينية التي يقدمها رب العمل كالسكن...الخ)، فهذه المنافع تعتبر دخلا يمكن تقديرها بالنقود أما المنافع التي يتعدّر تقييمها نقدا فإنها لا تعتبر دخلا من الوجهة الضريبية.

2-ب. الإنتظام والدورية: أن يتجدد المال (الدخل) بصورة منتظمة وبصفة دورية ومتكررة خلال فترات زمنية متقاربة ومنتظمة وليس بصفة عرضية كالرواتب، وبدل إيجار العقارات وفوائد الأسهم والسندات والودائع... الخ ودورية الدخل لا تعني حصول الشخص على نفس المقدار من المال، فقد يزيد أو ينقص هذا المقدار، ولكن يتجدد بصفة دورية ومستمرة.

2-ج. ثبات المصدر واستمراره: لا بد أن يكون مصدر الدخل (العمل، ورأس المال) قابل للبقاء والثبات النسبي وليس الثبات المطلق، فمثلا الدخل الذي يأتي من رأس المال يستلزم دوام رأس المال، وكذلك الدخل الذي يأتي من عمل الإنسان، سواء كان يدويا أو فكريا يستلزم دوام واستقرار العمل لفترة زمنية محدودة ترتبط بحياة الفرد ومدى قابليته للعمل.

بالرغم من هذه المميزات إلا أن فيها صعوبة في إستخراجها وحسابها نظرا لما فيها من فنيات دقيقة ونظرا لكون غالبية الأشخاص الطبيعيين الخاضعين لها من العامة وليسوا تقنيين لذلك يجب تبسيط هذه الضريبة بتبيان كيفية حسابها بصورة واضحة ومفهومة لدى الجميع.¹

ثانيا: الضريبة على أرباح الشركات (IBS).

تجسيدا لمبدأ فصل الضريبة على دخل الأشخاص وعلى دخل الشركات وعلى دخل الشركات، أنشأت هذه الضريبة التي تستحق سنويا، وتنص المادة 38 من قانون المالية 1991 على ما يلي: "تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين، وتسمى هذه الضريبة على أرباح الشركات". ومن خصائص هذه الضريبة نلخصها كما يلي:

- ✓ ضريبة وحيدة: حيث أنها تتعلق بضريبة واحدة تفرض على الأشخاص المعنويين؛
- ✓ ضريبة عامة: كونها تفرض على مجمل الأرباح دون التمييز لطبيعتها؛
- ✓ ضريبة سنوية: حيث تفرض مرة واحدة في السنة على الأرباح المحققة خلال السنة؛
- ✓ ضريبة نسبية: حيث يخضع الربح الضريبي لمعدل ثابت؛
- ✓ ضريبة تصريحية: يتعين على المكلف تقديم تصريح سنوي لجميع أرباحه لدى مفتشية الضرائب التابعة للمقر الاجتماعي للمؤسسة الرئيسية، في آجال محددة.

¹ سباح أمال، مرجع سبق ذكره، ص 12-13-14.

1- مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات:

حسب مبدأ إقليمية الضريبة على أرباح الشركات فهي تطبق على الأرباح المحققة بالجزائر سواء كانت تلك الأرباح خاصة بالشركات الوطنية أو الشركات الأجنبية المتواجدة بالجزائر، ويأخذ مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات الصبغة الإجبارية والاختيارية ويتضح ذلك كما يلي:

1-أ. الشركات الخاضعة وجوبا للضريبة على أرباح الشركات:

تتمثل في الشركات التالية:

- ✓ شركة الأموال والتي تضم كل من: شركات الأسهم، شركات ذات المسؤولية المحدودة، شركات التوصية بالأسهم؛
- ✓ المؤسسات والهيئات ذات الطابع الصناعي والتجاري؛
- ✓ الشركات المدنية المتكونة تحت شكل شركة أسهم.

1-ب. الشركات الخاضعة إختياريا للضريبة على أرباح الشركات.

توجد بعض الشركات التي تعتبر أصلا خاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي، إلا أن القانون سمح لها الإختيار في الخضوع إلى الضريبة على أرباح الشركات، ففي هذه الحالة يترتب على تلك الشركات تقديم طلب الإختيار مرفق بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151 من ق ض م حيث تنص على مايلي: "يتعين على الأشخاص المعنويين المذكورين في المادة 136 أن يكتتبوا قبل 30 من أفريل على الأكثر من كل سنة لدى مفتش الضرائب الذي يتبع له مكان تواجد مقر الشركة أو الإقامة الرئيسية لها تصريحاً بمبلغ الربح الخاضع للضريبة الخاص بالسنة المالية السابقة، إذا سجلت عجزاً تقدم تصريحاً بمبلغ العجز ضمن نفس الشروط وتقدم الإدارة الجبائية الإستمارة الخاصة بالتصريح، وعندما ينتهي أجل إيداع التصريح يوم عطلة قانونية يمدد أجل الإستحقاق إلى يوم مفتوح يليه".¹

ثالثاً: الرسوم المماثلة.

تعتبر الرسوم المماثلة من الضرائب المباشرة، فهي من أهم الإيرادات التي تعتمد عليها الدولة في تمويل إنفاقها والرسم فريضة مالية نقدية تجبى من شخص معين مقابل خدمة معينة خاصة ذات

¹ سباح أمال، مرجع سبق ذكره، ص 14-15.

طابع إداري تؤدها الدولة أي هو مبلغ من المال يجنيه أحد الأشخاص العامة جبرا من الفرد لقاء خاصة يؤدها له، ومن بين الرسوم التي جاء بها النظام الضريبي الجزائري نذكر منها:

1- الرسم على النشاط المهني (TAP): من الضرائب المباشرة التي تفرض على رقم الأعمال، أنشئ هذا الرسم بموجب المادة رقم 21 من قانون المالية لسنة 1996 وتنص على ما يلي: "يتم إدماج كل من الرسم على النشاط الصناعي والتجاري والرسم على النشاط غير التجاري في رسم واحد سمي الرسم على النشاط المهني" ويطبق هذا الرسم على كل من:

✓ الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يمارسون نشاطا يحقق أرباحا صناعية أو تجارية خاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي أو أرباحا خاضعة للضريبة على أرباح الشركات؛

✓ الأشخاص الطبيعيين الذين يخضعون للضريبة على الدخل الإجمالي فئة الأرباح غير التجارية.

2- الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU):

تم إستحداث الضريبة الجزافية الوحيدة بموجب أحكام المادة الثانية من قانون المالية لسنة 2007، نصت هذه المادة على إستحداث باب ثاني ضمن الجزء الثاني من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة عنوانه "الضريبة الجزافية الوحيدة" ويتضمن المواد من 282 مكرر إلى 282 مكرر 06. وتعوض الضريبة الجزافية الوحيدة كلا من " الضريبة على الدخل الإجمالي، الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة" التي كانت تفرض على المكلفين التابعين للنظام الجزافي القديم.

3- الرسم العقاري ورسم التطهير:

3-أ. الرسم العقاري: ضريبة مباشرة تمس العقارات المبنية والغير المبنية الموجودة في التراب الوطني.

3-ب. رسم التطهير: هو رسم سنوي لصالح البلديات مقابل خدمات رفع القمامة وإستعمال شبكة تصريف المياه غير الصالحة للشرب، يتحمل الرسم المستأجر الذي يمكن أن يكلف مع المالك بدفع الرسم بصفة تضامنية.

4-الضريبة على الأملاك:

تعد ضريبة مباشرة تصريحية تحصل لفائدة ميزانية الدولة والجماعات المحلية وتفرض هذه الضريبة على أملاك الأشخاص الطبيعية فقط وبالتالي الأشخاص المعنوية معفاة منها، ومن بين هذه الأملاك:

✓ الأموال المنقولة: السيارات الفخمة، سفن النزهة، الطائرات السياحية، خيول السباق.

✓ الأموال العقارية: منها المبنية (الفيلات)، وغير المبنية (الأراضي والحدائق).¹

الفرع الثاني: الضرائب الغير مباشرة.

تفرض على واقعة إنفاق الدخل وإستخدامه والتصرف بالثروة وتداولها، وهي التي يستطيع من يقوم بتوزيعها نقل عبئها إلى غيره، فتكون بمثابة الوسيط فقط، وهذه الضرائب ليست لها صفة الثبات والاستقرار إلا أنها تتميز بالسرعة في التحصيل وتدفعها المستمر خلال السنة المتعلقة بها، لأن الإنفاق يتداول بصفة مستمرة، وتأخذ هذه الضرائب شكل الضرائب على الإستهلاك والضرائب على التداول.

أولاً: الضرائب على الإستهلاك.

تفرض هذه الضريبة على نوعين من الضرائب: يا إما على إستهلاك نوع معين من البضائع المحددة وتسمى بالضرائب الخاصة على الإستهلاك، أما النوع الثاني فتسمى بالضرائب العامة على الإستهلاك.

1-الضرائب الخاصة الإستهلاك: إن هذه الضريبة تفرض بنسبة مئوية معينة، على قيمة البضاعة التي تستورد وقد تفرض بمقدار معين ومحدد على كل وحدة من البضاعة تبعا لنوع البضاعة أو حجمها دون النظر إلى قيمة البضاعة، كالضريبة الجمركية التي تفرض عند واقعة إجتياز البضائع للحدود خروجاً ودخولاً أي بمناسبة الإستيراد أو التصدير يفرض هذا النوع بأسلوبين: الأول على أساس نسبة مئوية من قيمة السلعة ويطلق عليها بالضريبة القيمية، أما الثاني على أساس مقدار معين على كل وحدة من وزن السلعة أو عددها أو حجمها ويسمى بالضريبة النوعية.

¹ سباح أمال، مرجع سبق ذكره، ص 15-16-17.

2- الضرائب العامة على الإستهلاك: تفرض هذه الضريبة على أنواع الإنفاق التي يقوم بها الفرد وهو بصدد استخدام دخله بهدف الإستهلاك مثل الرسم على القيمة المضافة.

2-أ. الرسم على القيمة المضافة (TVA):

الذي تم إستحداثه في الجزائر مطلع التسعينات القرن الماضي، والذي حل محل الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات، ويمس الرسم على القيمة المضافة مجالات واسعة بما يمكنه من تحقيق إيرادات كبيرة للخزينة العمومية، أنشئ هذا الرسم بموجب القانون رقم 39-90 المؤرخ في 1990/12/31 المتعلق بقانون المالية 1991، ودخل حيز التنفيذ بموجب القانون رقم 25/91 المؤرخ في 1992/12/18 المتعلق بقانون المالية 1992 يفرض هذا الرسم على رقم الأعمال أي على مبيعات السلع النهائية والخدمات، ويكون معدل الضريبة موحدًا على جميع السلع المباعة ويتميز هذا الرسم بإتساع وعائه فهو يفرض على السلع والخدمات المنتجة محليا والمستوردة.

2-ب. خصائص الرسم على القيمة المضافة:

تتمثل فيما يلي:

- ✓ ضريبة حقيقية: بإعتبارها تستعمل في الإستهلاك النهائي للسلع والخدمات؛
- ✓ ضريبة غير مباشرة: لأنها تدفع للخزينة بطريقة غير مباشرة من طرف المستهلك النهائي الذي يعتبر المدين الحقيقي؛
- ✓ تحصل بنسبة قيمة المنتجات وليس بالإستناد لنوعية المنتجات؛
- ✓ ضريبة مؤسسة حسب آلية عمل الدفعات المجزئة: أي الرسم في كل مرحلة من مراحل المنتج يطابق الرسم المحسوب بواسطة سعر البيع المستهلك؛
- ✓ ضريبة حيادية: بالنسبة للمدنيين به قانونيا لأن المستهلك النهائي هو من يتحمله.¹

ثانيا: الضرائب على التداول

قد يدخر الفرد جز من دخله بدلا من إنفاقه بأكمله على إستهلاك السلع والخدمات ويشترى بمدخراته أموالا عقارية أو منقولة أو يتصرف بالبيع في الأموال المتاحة لديه إلى شخص

¹ سباح أمال، مرجع سبق ذكره، ص 17-18.

أخروفي هذه الحالة يفرض المشرع ضرائب غير مباشرة تحصل بمناسبة تداول وانتقال الأموال بين الأفراد وتسمى بالضريبة على التداول.

ومن أهم هذه الضرائب نذكر منها: ضريبة التسجيل وضريبة الطابع.

1-ضريبة التسجيل: هي التي تدفع لقاء عملية تسجيل العقود المختلفة، وخصوصا العقود الرسمية القضائية التي تتضمن القرارات النهائية الإدارية، وعقود نقل الملكية وحقوق الإنتفاع أو العقارات والتنازل عن حقوق الإيجار وحقوق التأسيس، وتحصل أموال حقوق التسجيل لفائدة الميزانية العامة للدولة، أما طريقة تحصيل هذه الرسوم فحسب المادة الأولى من الأمر رقم 76-105 المتعلق بقانون التسجيل تنص على أن:"تحصل رسوم التسجيل حسب الأسس وتبعاً للقواعد المحددة بموجب هذا القانون".

2-ضريبة الطابع: تفرض على عمليات تداول الأموال عن طريق تحرير مستندات العقود بلبصق طابع الدمغة على المحررات، تحصل هذه الحقوق لصالح الخزينة بحيث يخضع لها جميع الكتابات والعقود والوثائق المسلمة من طرف السلطات العمومية، سواء كانت محررة بالجزائر أو الخارج ومستعملة في الجزائر وحسب المادة الأولى من قانون الطابع تنص على أن:"رسم الطابع هو الضريبة المفروضة على جميع الأوراق المخصصة للعقود المدنية والقضائية والمحررات التي يمكن أن تقدم للقضاء كدليل ولا توجد إستثناءات أخرى إلا التي ينص عليها القانون".¹

¹ سباح أمال، مرجع سبق ذكره، ص19.

المبحث الرابع: آثار التهرب والغش الضريبي على التحصيل الجبائي.

إن التهرب الضريبي يضران بالخرينة، حيث تقل فيها حصيلة الضرائب كما أنه يضر بالمكلفين الذين لا يستطيعون التهرب أو يرضونه فيحملون عبء الضريبة بينما يفلت منه آخرون مما يؤدي إلى عدم توزيع العبء المالي على الجميع، فقد تضطر الدولة إلى زيادة سعر الضرائب الموجودة أو إلى فرض ضرائب جديدة كي تعوض النقص في الحصيلة الناجم عن الغش وذلك يزيد في عبئ دافعي الضريبة، كما أن الغش الضريبي ضار بمصالح المجتمع حيث يمكن حصر تلك الآثار في عدة مجالات.

المطلب الأول: الآثار السياسية والاجتماعية.

الفرع الأول: الآثار السياسية.

تعتبر السياسة الجبائية العادلة من أهم المقومات الأساسية للديموقراطية الحديثة، ويتجسد ذلك من خلال المساواة أمام الضريبة، وهو ما أكده المشرع الجزائري في المادة 64 من 1996، والتي نصت على أنه "لا يجوز استحداث أية ضريبة أو رسم إلا بمقتضى نص قانوني، ويعتبر كل تطبيق لأية ضريبة أو رسم مستحدث بأثر رجعي إجراء باطل ومخالف للدستور".

ترجع المحاولات الأولى لتفسير حق الدولة في فرض الضرائب، وإلزام المواطنين بأدائها إلى نظرية العقد الاجتماعي في القرن الثامن عشر للفيلسوف الفرنسي "روسو" الذي أرجع ذلك إلى إلزام المواطن بعقد معنوي مع دولته يسمى العقد الاجتماعي، بحيث يتنازل المواطن عن جزء من ذمته المالية للدولة، ذلك بأنه ملزم بمقتضى عقد مالي بدفع الضريبة، ومقابل ذلك يستفيد من الخدمات التي تقدمها له الدولة كالصحة والتعليم المجاني.

ظهرت في وقت لاحق نظرية أخرى أساسها التضامن الاجتماعي، والتي ارتكزت على فكرة أن المواطنين يسلمون بوجود الدولة لأسباب سياسية، واجتماعية، حيث تسعى الدولة لتحقيق مصالحهم، وإشباع احتياجاتهم، وتمثل فكرة التضامن الاجتماعي الأساس القانوني الذي يبرر مشروعية فرض الدولة للضرائب بأنواعها المختلفة سواء كان ذلك على مواطنيها أو المقيمين على إقليمها، ذلك أن نظرية التضامن الاجتماعي ترتبط بفكرة السيادة التي تمارسها الدولة على مواطنيها، والتي يتولد عنها عنصر الإلزام بالمشاركة في تمويل الأعباء العامة.

تعتبر قاعدة العدالة والمساواة في فرض الضريبة الأساس الذي تقوم عليه التشريعات الضريبية، حيث يرى "أدم سميث" في كتابه ثروة الأمم: "يجب أن يساهم رعايا الدولة في النفقات الحكومية وفقا لمقدرتهم النسبية بقدر الإمكان، أي نسبة الدخل الذي يتمتع به كل منهم في حماية الدولة".

يترتب عن الغش الضريبي عدم احترام مبدأ المساواة أمام الضريبة، ويشكل هذا اعتداء على حقوق المجتمع فكل نظام إنساني مهما كان نوعه ينحرف عن النظم القانونية السائدة يفسح المجال لمنطق القوة، والعنف ليسود في المجتمع، ولا يخرج الغش الضريبي عن هذه القاعدة، فآثار الضغط الاجتماعي والاقتصادي الناتجة عن الغش الضريبي تنعكس سلبا على استقرار الدولة، وأمنها السياسي خاصة مع تراجع روح المواطنة، وارتفاع نسب الهجرة غير الشرعية.

تسعى الأنظمة السياسية الحديثة لوضع نظام جبائي عصري يسمح بتحصيل الضريبة ويحقق أهداف الدولة التنموية ويضع حد لحالات التهرب والغش الضريبي ويسمح للدولة بتتبع سياسة اقتصادية سليمة تقوم على إعطاء تحاليل وإحصائيات حقيقية، ذلك أن التهرب الضريبي يعزز الصراع بين الحاكم والمحكوم الذي يتميز بحرص الدولة على فرض الضرائب، وتحصيلها والسعي الدائم للمكلف للتملص من الضريبة باستعمال طرق تدليسية احتيالية.¹

الفرع الثاني: الآثار الاجتماعية

تعتبر الضريبة من أهم الوسائل لإعادة توزيع الثروات الوطنية، ولكن التهرب الضريبي يتسبب في آثار جد سلبية على الجانب الاجتماعي، حيث تظهر اللامساواة الاجتماعية بين أفراد المجتمع الواحد، إذ يتحمل البعض عبء الضريبة بكاملها في حين يتهرب منها الآخرون، ونقع فيما يسمى بعدم العدالة في توزيع العبء الضريبي.

إن العجز الذي تسجله الإدارة الجبائية في تحصيل الضرائب والناتج عن التهرب الضريبي يؤدي بها إلى تداركه عن طريق رفع معدلات الضريبة، أو استحداث ضرائب جديدة، مما يزيد العبء على المكلفين بالضريبة ذوي النية الحسنة، الذي يخلق لديهم إحساس بعدم المساواة، فتصبح الضريبة عاجزة عن تحقيق العدالة الاجتماعية بين أفراد المجتمع.

¹ بولجة نادية، النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي، مذكرة ماجستير في القانون، قسم القانون الدولي للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو، الجزائر، 2016، ص 41، 42، 43.

يحد التهرب الضريبي من سلطة الدول، بل يحطمها، وذلك بتعويد المواطن على العيش في مخالفة دائمة ويؤدي بالأفراد إلى البحث عن جميع الطرق والوسائل للتهرب من الضريبة، سواء كانت بطرق مشروعة أو غير مشروعة، نتيجة إحساسهم باللامساواة، فتصبح بذلك الضريبة عامل إفساد أخلاقي.

بالتالي إنتشار التهرب الضريبي يؤدي إلى إضعاف روح التضامن الاجتماعي الواجبة بين أفراد المجتمع وغياب روح المواطنة الذي ينتج عنه عدم الإمتثال إلى القوانين الضريبية، ويخلق عند المكلفين النزهاء إحساس بالظلم يجرحهم إلى التهرب هم كذلك، وفقدان الثقة في النظام والإدارة الجبائية.

ومن آثار التهرب كذلك تعميق الفوارق الاجتماعية بين مختلف طبقات المجتمع، تبدو هذه الآثار الضارة واضحة حيث يؤدي التهرب إلى عدم المساواة بين الأفراد، إذ يتحمل البعض الضريبة، بينما يتخلص منها الذين أفلحوا في التهرب منها، وقد يؤدي كثرة التهرب إلى أن تزيد الدولة سعر الضرائب الموجودة أو تفرض ضرائب جديدة، فيزداد العبء على من لم يتهرب.

إن شعور المكلف بالاستغلال من طرف النظام الجبائي، وكذلك سكون الدولة على مختلف التجاوزات التي يقوم بها خاصة أصحاب النفوذ بتهربهم الدائم، يجعل العلاقات مضطربة بين أفراد المجتمع الواحد فيما بينهم وظهور الفوارق الاجتماعية.

زيادة على إنتشار ظاهرة الرشوة التي يتشارك فيها عبء المخالفة المكلف بالضريبة مع موظفي الضرائب اعتقاداً منه (المكلف) أنه مهما كانت الرشوة كبيرة فهي أقل من الضريبة التي ستصدر في حقه، ومنه نكون أمام جريمتين إحداهما أخطر من الأخرى جريمة التهرب الضريبي وجريمة الرشوة.

وكذلك زيادة العبء الضريبي على المكلفين الذين يؤدون التزاماتهم الضريبية خاصة الأجراء اللذين يدفعون الضريبة عن طريق الإقتطاع من المنبع، والذين يقومون بمقارنة الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) على أجورهم التي تكون أكثر بكثير بالمقارنة بالضريبة التي يدفعها ممارسوا بعض النشاطات التجارية، فنكون قد أخللنا بمبدأ الضريبة الأساسي، وهو العدالة الضريبة التي هي من أهم مبادئ الضريبة.

كما يعرقل التهرب القيام بالاستثمارات المرجوة التي تساهم في تخفيض وامتصاص حجم البطالة وتحسين الوضعية الاجتماعية للأفراد خاصة فئة الشباب منهم.

ومن الآثار كذلك النمو السريع للثروة الغير مبررة والريح السريع لدى طبقة الأغنياء، دون أن تتساءل الدولة من أين لك هذا؟ وهذا ناتج عن انعدام الرقابة، وكل ما سبق يؤدي بنا إلى إنتشار الانحطاط المدني ويصبح التهرب عادة متفشية في المجتمع.¹

المطلب الثاني: الآثار المالية والاقتصادية

الفرع الأول: الآثار المالية

يعتبر التهرب من دفع الضرائب عملاً غير قانوني، ويعاقب عليه المكلف ذلك لأن التهرب الضريبي يؤدي إلى نقص الحصيلة الضريبية بالنسبة للخزينة العمومية، ويترتب على ذلك خسارة الدولة لجزء مهم من الموارد مما يصعب عليها القيام بالإنفاق العام على أكمل وجه وتصبح غير قادرة وعاجزة عن أداء واجباتها إتجاه المواطنين.

التهرب الضريبي يؤدي إلى عدم تحقيق الضريبة للأهداف التي أنشأت من أجلها والمتمثلة في تمويل الخزينة العمومية بالإيرادات اللازمة لتغطية النفقات، التي يشترط فيها توازن الإيراد مع الإنفاق، وعدم التوازن يؤدي إلى عجز ميزانية الدولة، علماً أن الجباية بصفة عامة والضريبة بصفة خاصة يشكلان إستراتيجية تكفل الدولة بالمصاريف العامة.

فإن نقص الأموال في الخزينة العامة يؤدي إلى عجز الدولة جزئياً عن تنفيذ المشاريع النافعة فالتهرب الضريبي يؤدي إلى الأضرار بالخزينة العمومية، والإنقاص من الموارد المالية، حيث يترتب عند عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على وجه كامل، وتصبح الدولة عاجزة عن تحقيق المشاريع المقررة للسنة المالية الموالية مما يصعب عليها التحكم في سياسة الإنفاق، وبالتالي عجزها عن تحقيق واجباتها اتجاه مواطنيها.

تبدو آثار التهرب الضريبي واضحة الضرر بالنسبة للدولة أولاً، إذ يؤدي التهرب الضريبي إلى نقص الأموال في الخزينة العامة من ثم عجز الدولة جزئياً عن تنفيذ المشروعات الناجحة وحرمان المواطنين كافة مما كانت هذه المشروعات ستؤديه من خدمات نافعة لهم.

ولكي تتدارك الدولة الاختلالات أو العجز المالي تلجأ إلى البحث عن مصادر أخرى لتمويل الخزينة العمومية مثل الإصدار النقدي والاقتراض (الدين العام).

¹ بتاتة طورش، مرجع سابق، ص 90. 91. 92.

حيث أن الإصدار النقدي وهو ما يعرف أيضا بالتمويل بالتضخم تنتج عنه آثار سلبية منها زيادة مفرطة للأسعار دون أن يقابله زيادة في الإنتاج، كذلك نقص القدرة الشرائية للمواطنين، والتي يندرج عنها إختلال التوازن الاجتماعي بين طبقات المجتمع، كما تنخفض الصادرات في البلاد مما يؤدي إلى قصور في الحصول على العملة الصعبة هذا من جهة.

كما يساهم التهرب الضريبي في انخفاض قيمة العملة الوطنية نتيجة لعملية اكتناز الأموال المتهرب بها والغير مصرحة، التي تتسبب في ظهور التضخم النقدي، وبالتالي تتجه الدولة إلى تبني سياسة القروض من الخارج والوقوع في المديونية.

فلجوء الدولة إلى الاقتراض ينتج عنه آثار وخيمة تتحمل عبئها الأجيال المستقبلية خاصة إذا إستخدمت هذه القروض كمصاريف استهلاكية، كما تتاح الفرصة أمام الدول الأجنبية للتدخل في الشؤون الداخلية للدولة نتيجة عدم القدرة على تسديد هذه الديون، وبالتالي الخضوع للتبعية الأجنبية وفرض قيود اقتصادية عليها.

كما يؤثر التهرب الضريبي على التجارة الخارجية، حيث تقوم الدولة بترقية التجارة الخارجية عن طريق فتح السوق الوطنية على الأسواق العالمية، وهذا من أجل تمويل الواردات الضرورية من السلع الأجنبية ويقابلها تصدير الدولة لمنتجاتها الوطنية لجلب العملة الصعبة، ولكن الظاهرة المشاعة في الدول النامية هي إعتماها على تصدير المواد الأولية بأسعار منخفضة واستيراد سلع التجهيزات بأسعار مرتفعة، فهي تلجأ إلى الخزينة العمومية لتغطية النقص بين الواردات والصادرات، ومن هنا تضطر إلى جلب رؤوس الأموال الأجنبية من أجل تنشيط إقتصادها.

ومن آثار التهرب الضريبي، تأثيره المباشر على ميزانية الجماعات المحلية التي تعتمد في جزء كبير في إعداد ميزانيتها على المداخل الضريبية، منها الرسم على النشاط المهني (TAP).

والرسم العقاري (Taxe Foncière)، فيؤدي بذلك التهرب الضريبي إلى عرقلة الجماعات المحلية عن أداء دورها ووظائفها على المستوى المحلي (تعبيد الطرقات، صيانة المدارس، الإنارة...)¹.

الفرع الثاني: الآثار الاقتصادية

¹ بتاتة طورش، مرجع سبق ذكره، ص 86 . 87 . 88.

تعد التنمية الاقتصادية والاجتماعية إحدى الأهداف الرئيسية للحكومات في الدول مهما اختلفت اتجاهاتها السياسية، ويعتبر التهرب الضريبي أحد المعوقات في سبيل الوصول إلى تحقيق هذا الهدف من خلال ما يؤدي إليه من الخسارة التي تلحق بالخزينة العمومية لبعض الحقوق التي حددتها التشريعات الضريبية المنظمة لها، لكون الضريبة ذات دور رئيسي في تحقيق التنمية فيعمل التهرب الضريبي على إضعاف فعاليتها في إمكانية استخدامها كأداة لتوجيه النشاط الاقتصادي في المسار السليم بما سيخدم أغراض التنمية ويحقق العدالة ويحسن توزيع الدخل¹.

يؤدي الغش الضريبي كذلك لندرة السيولة النقدية، حيث يسعى المكلف في أغلب الأحيان لإخفاء المبالغ التي تملص منها خارج السوق النقدي، ويحرص على إكتنازها خارج البنوك الأمر الذي يلحق أضرارا بالغة بالاقتصاد الوطني.

يساهم الغش الضريبي في تراجع مؤشرات التنمية الاقتصادية المحلية، وخاصة في الدول النامية، حيث تفلت أموال ضخمة من الرقابة الجبائية، وتحرم الدولة من استثمارها في تمويل الأنشطة الاقتصادية المحلية، ويترتب على ذلك خسائر تلحق بالخزينة العمومية للدولة، فالغش الضريبي يساهم في ضعف الإدخار العام فإنخفاض مستوياته يجعل الدولة تقلص حجم الإعفاءات الممنوحة في إطار تشجيع الاستثمار، إضافة للبطالة بسبب عجز الدولة عن توفير مناصب مالية جديدة بسبب قلة السيولة النقدية.

كذلك من الآثار السلبية للغش الضريبي على الاقتصاد الوطني التأثير السلبي على المنافسة النزاهة، وذلك بلجوء الشركات التي تحرص على أداء التزاماتها الضريبية، فالشركة التي تتملص من الضريبة تقل تكلفتها إنتاجها وتعتبر عائدات الغش الضريبي ربح لها، وهذا ما يمنحها ميزة تنافسية غير مشروعة على حساب غيرها².

المطلب الثالث: الآثار على فعالية النظام الضريبي

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

¹ غزة مبروك، فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من التهرب الضريبي دراسة حالة لمديرية الضرائب . بسكرة، مذكرة ماستر، قسم علوم التسيير، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2015 . 2016، ص 24.
² بولجة نادية، مرجع سبق ذكره، ص 38 . 39.

التهرب الضريبي على عدم تحقيق أهداف السياسة الضريبية-المالية، الاقتصادية والاجتماعية-وبالتالي يقلص من أهمية الضريبة¹.

¹ ناصر مراد، مرجع سبق ذكره، ص 124.

الفصل الثاني

دراسة تطبيقية لأثر التهرب والغش

الضريبي على التحصيل الجبائي

تمهيد:

بعد التطرق في الفصل الأول إلى الجانب النظري للدراسة، سنحاول في هذا الفصل معرفة الأثر الحقيقي للتهرب والغش الضريبي على التحصيل الجبائي الذي يقع كذلك على الخزينة العمومية .

انطلاقاً من دراسة حالة في مديرية الضرائب لولاية برج بوعريج وذلك من خلال المبحثين التاليين:

المبحث الأول: نبذة عن المديرية العامة للضرائب.

المبحث الثاني: دراسة حالة تهرب وغش ضريبي في مديرية الضرائب لولاية برج بوعريج

المبحث الأول: نبذة عن المديرية العامة للضرائب.

المطلب الأول: مهام وأقسام مديرية الضرائب.

بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 364-07 مؤرخ في 18 ذي القعدة عام 1428 الموافق 28 نوفمبر سنة 2007، يتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، فإن المديرية العامة للضرائب مكلفة بما يأتي:

✓ السهر على دراسة واقتراح وإعداد النصوص التشريعية والتنظيمية وكذا تنفيذ التدابير الضرورية لإعداد وعاء الضرائب وتصفيتها وتحصيل الضرائب و الحقوق والرسوم الجبائية وشبه الجبائية؛

✓ السهر على تحضير ومناقشة الاتفاقيات الجبائية الدولية والاتفاقات الدولية التي تحتوي على أحكام جبائية أو شبه جبائية؛

✓ تنفيذ التدابير الضرورية لمكافحة الغش والتهرب الجبائين؛

✓ السهر على التكفل بالمنازعات الإدارية والقضائية المتعلقة بالضرائب والحقوق والرسوم أيا كانت طبيعتها؛

✓ توفير أدوات تحليل ومراقبة تسيير و مردودية مصالح الإدارة الجبائية، لاسيما مؤشرات نجاعة المصالح الجبائية؛

✓ السهر على تحسين علاقات المصالح الجبائية مع المكلفين بالضريبة.¹

و تتكون من ثماني (08) مديريات رئيسية و ثماني (08) مصالح خارجية.

الشكل (01): الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب



المصدر: من إعداد الطالبتين

المطلب الثاني: من أبرز مديريات الضرائب.

❖ مديرية كبريات المؤسسات.

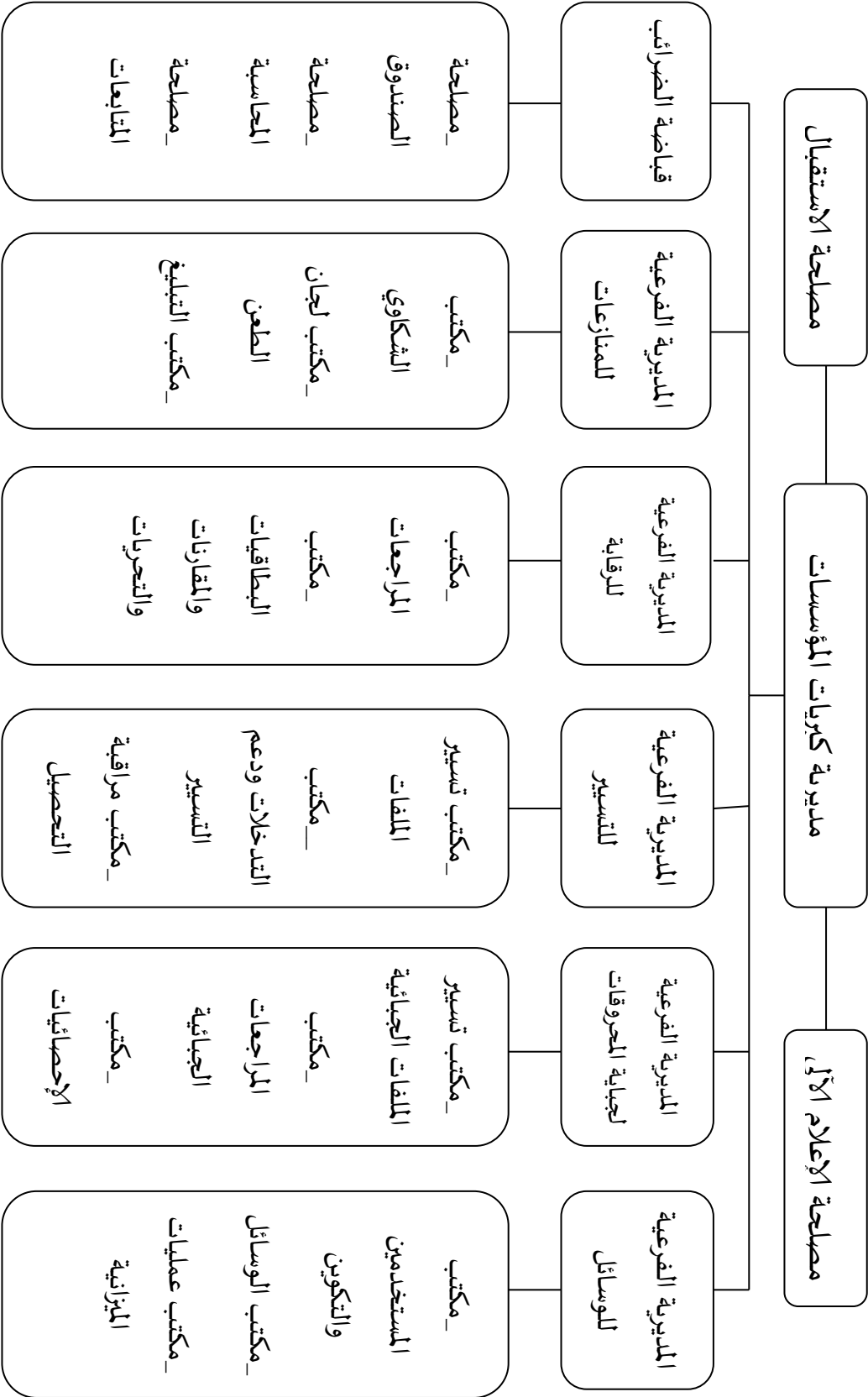
هي مكلفة بـ:

- ✓ مسك وتسيّر الملف الجبائي للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصها؛
- ✓ إصدار الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتنفيذ عمليات التسجيل والطابع وتعاينها وتصادق عليها؛
- ✓ مراقبة الملفات حسب كل وثيقة؛
- ✓ ملفات تعويض قروض الرسوم؛
- ✓ الجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والأتاوى؛
- ✓ مراقبة حساب التسيير مراقبة مسبقة وتصفيه؛
- ✓ التموين بالطوابع ومسك محاسبتها؛
- ✓ البحث عن المعلومات الجبائية وجمعها واستغلالها ومراقبة التصريحات؛
- ✓ إعداد وإنجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى المكلفين بالضريبة وتقييم نتائجها؛
- ✓ دراسة التظلمات ومعالجتها؛
- ✓ متابعة المنازعات الإدارية والقضائية؛
- ✓ معالجة طلبات التخفيض الإداري؛
- ✓ إعداد الإجراءات المتعلقة بالاعتمادات والتصفيه، والأمر بصرف نفقات التسيير والتجهيز مهما كانت طبيعتها وتسهر على تنفيذها وتحيينها؛
- ✓ ضمان تسيير المستخدمين وتقييم الاحتياجات من الوسائل المادية والبشرية والتقنية وتعد التقديرات لميزانية المطابقة لذلك؛
- ✓ توظيف وتعيين المستخدمين الذين لم تقرر طريقة أخرى لتعيينهم؛
- ✓ ضمان مهمة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة؛
- ✓ نشر المعلومات والآراء اتجاه المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات مع تذكيرهم بحقوقهم وواجباتهم في مجال الجباية؛
- ✓ التعاون والتنسيق مع الهيكل المركزي المكلف بالإعلام في مجال إستراتيجية الاتصال والاستقبال والإعلام وكذا تنفيذها.¹

تتكون مديرية كبريات المؤسسات من خمس (05) مديريات فرعية وقباضة و مصلحتين:

¹ <https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/>

الشكل رقم (2): الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات



المصدر: من إعداد الطالبتين.

❖ المديرية الجهوية للضرائب.

هي مكلفة بـ:

- ✓ ضمان تمثيل المديرية العامة للضرائب على المستوى الجهوي؛
- ✓ السهر على تنفيذ البرامج وتطبيق التعليمات والقرارات الصادرة عن الإدارة المركزية؛
- ✓ ضمان العلاقة الوظيفية بين الإدارة المركزية والمديريات الولائية للضرائب؛
- ✓ تنشيط عمل المديريات الولائية التابعة لاختصاصها الإقليمي وتوجيهه وتنسيقه وتقويمه ومراقبته

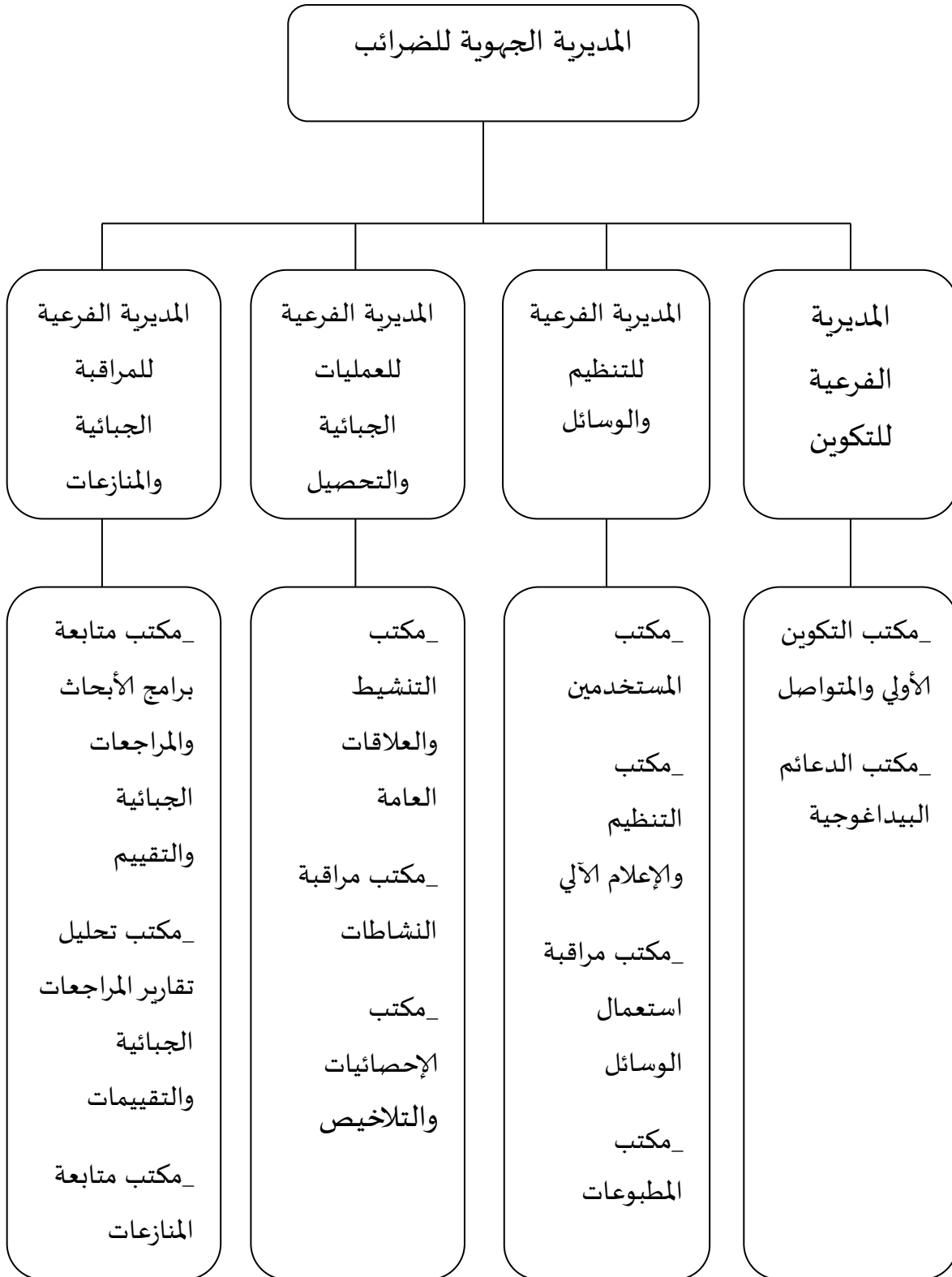
؛

- ✓ السهر على احترام أدوات تدخل المصالح الجبائية الجهوية وطرقه ومقاييسه وإجراءاته؛
- ✓ إعداد بصفة دورية حصيلة وملخصات عن أعمال المصالح الجبائية؛
- ✓ تقديم أي اقتراح لتكييف التشريع الجبائي؛
- ✓ المشاركة في أعمال تكوين الأعوان وتحسين مستواهم وتجديد معلوماتهم؛
- ✓ دراسة طلبات تنقل الأعوان فيما بين الولايات؛
- ✓ تقدير احتياجات المصالح الجبائية الجهوية من وسائل بشرية ومادية وتقنية ومالية، وإعداد تقريرا دوريا عن ظروف سير هذه الوسائل واستعمالها؛
- ✓ تنظيم أشغال لجنة الطعون لدى الجهات المصدرة للقرار والمنشأة على المستوى الجهوي؛
- ✓ الموافقة على استفادة المكلفين بالضريبة من نظام الشراء بالإعفاء حسب الشروط المنصوص عليها في التشريع المعمول به.

تتواجد المديريات الجهوية التسع (09) في كل من: الشلف، بشار، البلدية، الجزائر، سطيف، عنابة، قسنطينة، ورقلة ووهان.¹

تتكون المديرية الجهوية للضرائب من أربع (04) مديريات فرعية:

الشكل رقم (3): الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للضرائب



المصدر: من إعداد الطالبتين

❖ المديرية الولائية للضرائب.

هي مكلفة بـ:

- ✓ ضمان المديرية الولائية للضرائب بممارسة السلطة السلمية لمراكز الضرائب والمراكز الجوية للضرائب؛
- ✓ السهر على احترام التنظيم والتشريع الجبائي، ومتابعة ومراقبة نشاط المصالح وتحقيق الأهداف المحددة لها؛
- ✓ تنظيم جمع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية؛
- ✓ إصدار الجداول وقوائم المنتوجات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعيينها وتصادق عليها وتقوم النتائج وتعد الحصيلة الدورية؛
- ✓ تحليل وتقويم دوريا عمل المصالح الخاضعة لاختصاصها، إعداد تلخيصا عن ذلك واقتراح أي إجراء من شأنه أن يحسن عملها؛
- ✓ الجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والأتاوى؛
- ✓ مراقبة التكفل والتصفية اللتين يقوم بهما كل مكتب القباضة ومتابعة تسوية ذلك؛
- ✓ متابعة تطور الدعاوى المرفوعة أمام القضاء في مجال منازعات التحصيل؛
- ✓ ضمان الرقابة القبلية وتصفية حسابات تسيير القابضين؛
- ✓ تنظيم جمع المعلومات الجبائية واستغلالها؛
- ✓ إعداد برامج التدخل لدى المكلفين بالضريبة ومتابعة تنفيذها وتقويم نتائجها؛
- ✓ وضع الرقابة المقررة فيما يخص القيم والأسعار وتأذن بالزيادة إن اقتضى الأمر ذلك؛
- ✓ دراسة العرائض وتنظيم أشغال لجان الطعن ومتابعة المنازعات ومسك الملفات المرتبطة بها بصفة منتظمة؛
- ✓ متابعة تطور القضايا المرفوعة أمام القضاء في مجال وعاء الضريبة؛
- ✓ تقدير احتياجات المديرية من الوسائل البشرية والمادية والتقنية والمالية وإعداد تقديرات الميزانية المطابقة لذلك؛
- ✓ ضمان تسيير المستخدمين والاعتمادات المخصصة لهذه المصالح؛
- ✓ توظيف وتعيين المستخدمين الذين لم تقرر طريقة أخرى لتعيينهم؛
- ✓ تنظيم وتطبيق أعمال التكوين وتحسين المستوى التي تبادر بها المديرية العامة للضرائب؛
- ✓ تكوين رصيда وثائقيا للمديرية الولائية وتسييره وضمان توزيعه وتعميمه؛¹

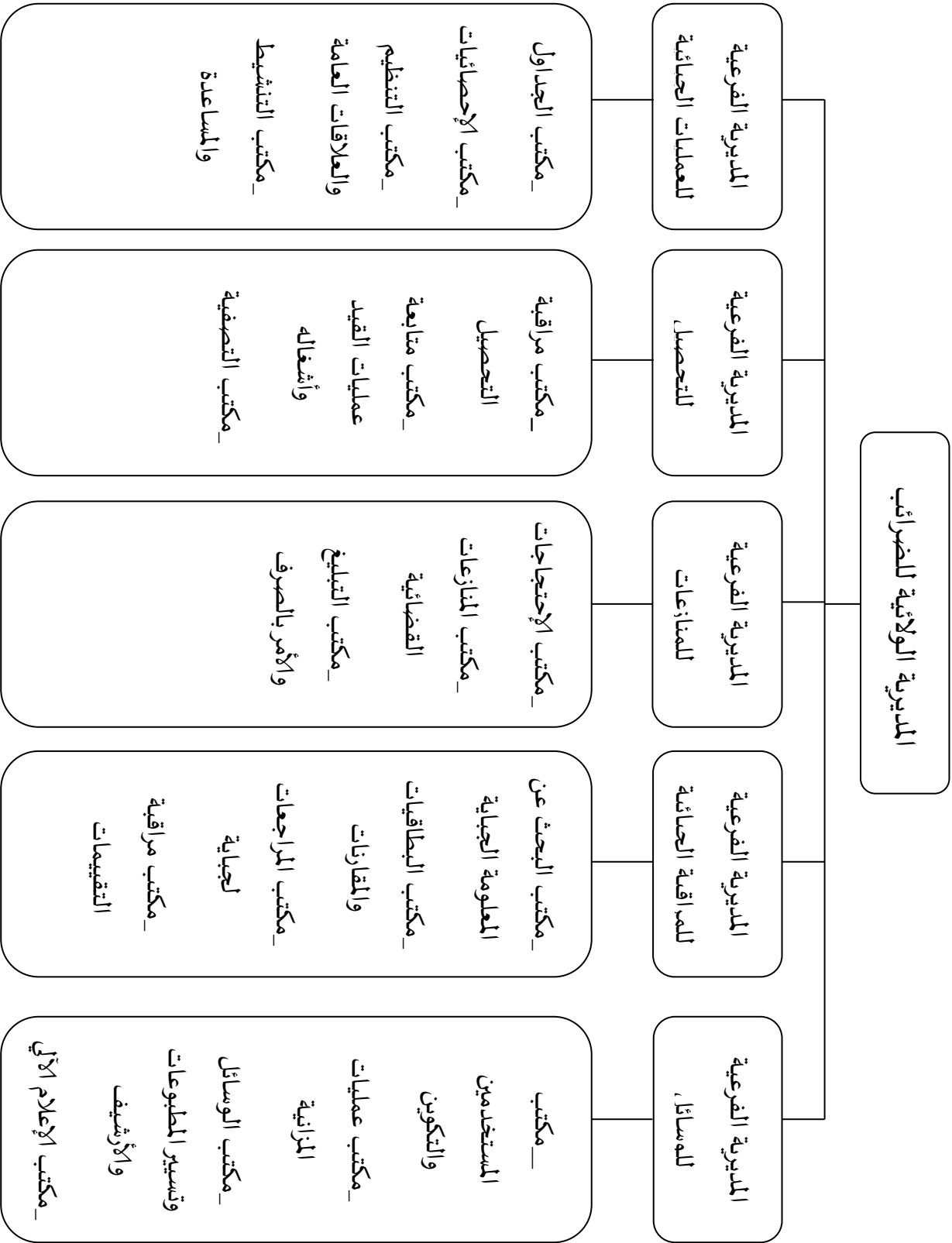
✓ السهر على مسك ملفات جرد الأملاك العقارية والمنقولة كما السهر على صيانة هذه الأملاك والمحافظة عليها؛

✓ تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم؛

✓ نشر المعلومات والآراء لفائدة المكلفين بالضريبة.

تتكون المديرية الولائية للضرائب من خمس (05) مديريات فرعية:

الشكل رقم (4): الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب.



المصدر: من إعداد الطالبتين.

❖ مركز الضرائب.

هو مكلف بـ:

- ✓ تسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة غير الخاضعة لمجال اختصاص *مديرية كبريات المؤسسات بالإضافة إلى مجموع المهن الحرة؛
- ✓ مسك وتسيير الملف الجبائي للشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين برسم المداخل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات؛
- ✓ مسك وتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي لفرض الضريبة برسم عائدات الأرباح الصناعية والتجارية؛
- ✓ إصدار الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض ومعاينتها والمصادقة عليها؛
- ✓ الجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والأتاوى؛
- ✓ تنفيذ العمليات المادية للدفع والقبض واستخراج النقود؛
- ✓ ضبط الكتابات ومركزة تسليم القيم؛
- ✓ البحث عن المعلومات الجبائية وجمعها واستغلالها ومراقبة التصريحات؛
- ✓ إعداد وإنجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى الخاضعين للضريبة وتقييم نتائجها؛
- ✓ تدرس الشكاوى وتعالجها؛
- ✓ تتابع المنازعات الإدارية والقضائية؛
- ✓ تعوّض قروض الرسوم؛
- ✓ تضمن مهمة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة؛
- ✓ تتكفل بالإجراءات الإدارية المرتبطة بالوعاء، لاسيّما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات وتعديل نظامها الأساسي؛
- ✓ تنظم المواعيد وتسييرها؛
- ✓ تنشر المعلومات والآراء لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مراكز الضرائب.

يتكون مركز الضرائب من ثلاث (03) مصالح رئيسية وقباضة ومصالحتين:

الشكل رقم (5) : الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب.



المصدر: من إعداد الطالبتين

المبحث الثاني: دراسة حالة تهب وغش ضريبي في مديرية الضرائب لولاية برج بوعرييج
المطلب الأول: دراسة حالة تهرب تاجر مكتبة ووراقة.

إن من ضمن الإجراءات العادية للتحصيل: التحصيل المباشر والتحصيـل غير المباشر كذلك التحصيل الزمـني والتحصيـل الفوري، وقد تم التطرق لهما في الجزء النظري. في الحالة التالية المكلف لم يدفع الضرائب المفروضة عليه، لذلك تقوم الإدارة الضريبية باتباع عدة إجراءات من أجل تدارك ذلك.

المكلف : X.

نوع النشاط: مكتبة ووراقة.

بداية النشاط: 2006.

مكان المحل: برج بوعرييج.

المكلف لم يـقم بأي تصريح جبائي دوري أو فصلي منذ بداية نشاطه.

الأولى:

الخطوة

قامت الإدارة بإرسال إشعارين بالتبليغ النهائي (إنذارين) موجهان لمكلف بالضريبة حيث كان الإشعار الأول في 2007 لكن المكلف لم يرد عليه، تقوم الإدارة بإرسال إشعار آخر في 2009 لكن المكلف لا يرد على الإشعار مرة أخرى. (أنظر الملحق رقم 01 والملحق رقم 02).

الجدول رقم(2): الضرائب المستحقة على المكلف(1)

الفترة	رقم الأعمال الخاضع للضريبة	معدل الضريبة	مبلغ الضريبة للتسديد	مبلغ الأجل الثلاثي
Période	Chiffre d'affaires Imposable	Taux IFU	Montant de l'impôt à payer	Montant de l'échéance trimestrielle
2007	150000	6% 12%	9000	2250
2008	150000	6% 12%	9000	2250

المصدر: من إعداد الطالبتين.

الجدول رقم (3): الضرائب المستحقة على المكلف (2)

الفترة Période	رقم الأعمال الخاضع للضريبة Chiffre d'affaires Imposable	معدل الضريبة Taux IFU	مبلغ الضريبة للتسديد Montant de l'impôt à payer	مبلغ الأجل الثلاثي Montant de l'échéance trimestrielle
2009	200000	6% 5 12%	10000	2500
2010	200000	6% 5 12%	10000	2500

المصدر: من إعداد الطالبتين.

ملاحظة :

يحدد المبلغ الأدنى لفرض الضريبة بالنسبة للمكلفين بالضريبة الخاضعون للضريبة الجزافية الوحيدة ب 10.000 دج.

الخطوة الثانية:

لم يرد المكلف X على أي من التبليغات الموجهة إليه لذلك تم تقديم شكوى بتهمة الغش والتهرب الضريبي ضده من طرف مفتشية الضرائب ببرج بوعريريج إلى مدير الضرائب لولاية برج بوعريريج تطبيقاً لأحكام النصوص والتشريعات الصادرة فيما يخص الغش والتهرب الجبائي حتى يتسنى للمديرية دراسة قضية التاجر وذلك لرفع دعوى ضده ، بمرجعية :

المادة رقم: 303/ق ض م.

المادة رقم: 118/117 ق ر ق م.

المذكورة رقم: 416/و م/م ع ض/م ق ل ط/1999.

التعليمة رقم: 422/و م/م ع ض/م م/2000.

المذكورة رقم: 3159/و م/م ع ض/م م/2001.

(أنظر الملحق رقم 03).

الخطوة الثالثة:

لرفع دعوى قضائية يجب الحصول على طلب رأي مطابق من أجل إيداع شكوى جزائية (أنظر الملحق رقم 04) إلى السيد رئيس اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية من طرف المدير الولائي للضرائب، بمرجعية:

_ المواد : 14، 17، 21، 26 و 29 من قانون المالية لسنة 2012 المعدلة، على التوالي للمواد 305 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 119 من قانون التسجيل، 34 من قانون الطابع، 119 من قانون الرسوم على رقم الأعمال و 534 من قانون الضرائب غير المباشرة.

_ المادة 44 من قانون المالية لسنة 2012.

_ المقرر رقم 216 المؤرخ في 2012/02/26 المتضمن إنشاء، تشكيلة وسير اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية.

و تطبيقا لأحكام المادة 44 من قانون المالية لسنة 2012 المعدلة والمتمة للمادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية يتم إرسال الملف الكامل المتعلق بإقتراح المتابعة الجزائية ضد المكلف X (أنظر الملحق رقم 05)

المكلف X برج بوعرييج، الممارس لنشاط تجارة بالتجزئة للمكتبة و الوراقة منذ تاريخ 2006/03/15 والحامل للسجل التجاري رقم: ... الخاضع للنظام الجزائي ، لكنه غير ملتزم بواجباته الجبائية اتجاه مصلحة الضرائب حيث أنه لم يقم بإيداع تصريحاته الفصلية ولا السنوية منذ بداية نشاطه.

_وردت كشوف معلومات في الجدول الفردي للمكلف لعمليات شراء مع شركة SNTA الوطنية للتبغ والكبريت وبناء على كشوف المعلومات الواردة إلى مصالح المفتشية فيما يخص عمليات الشراء التي قام بها المعني مع الشركة الوطنية للتبغ والكبريت SNTA.

الجدول رقم (4): عملية شراء (1) مع شركة SNTA

Renseignements recueillis	Suite donnée ou observations
BB Arreridj 16/06/2007 N° RC/N Article : ART 34012105913 RC : 06A233502000 à :..... Achats effectués en : ACHAT 2006 Montant : Montant HT :130.850.112 ,59 Montant TVA :22.244.519,14 Sommes perçues : Motif:..... Autres renseignements :.....	Reçue le : 23/96/2007

المصدر: من إعداد الطالبتين.

الجدول رقم (5): عملية شراء (2) مع شركة SNTA

Renseignements recueillis	Suite donnée ou observations
BB Arreridj 03/01/2009 N° RC/N Article : ART 34012105913 RC : 06A2335020 à :..... Achats effectués en : ACHAT 2007 Montant : Montant HT : 95.409.212,46 Montant TVA :16.219.566 ,12 Sommes perçues : Motif:..... Autres renseignements :.....	BBA

المصدر: من إعداد الطالبتين.

الجدول رقم (6): عملية شراء (3) مع شركة SNTA

Renseignements recueillis	Suite donnée ou observations
BB Arreridj 03/01/2009 N° RC/N Article : ART : 34012105913 RC : 06A2335020 à:..... Achats effectués en : ACHAT 2007 Montant : Montant HT : 86.434.256,06 Montant TVA :14.693.832 ,53 Sommes perçues : Motif:..... Autres renseignements :.....	BBA

المصدر: من إعداد الطالبتين.

وقد أخضع المكلف X لتسوية قانونية من قبل مصالحنا اعتمادا على تلك المعلومات وذلك على النحو التالي:

سنة 2006: الجدول الفردي رقم 07/347

وردت كشوف معلومات لعمليات شراء مع SNTA تمت تسويتها كما يلي:

- قيمة المشتريات TTC = 153.094.631 دج

رقم الأعمال المقترح HT = 130.850.112 × 5% = 137.392.617 دج

رقم الأعمال المعتمد = 137.392.617 دج × 70% = 96.174.832 دج

- الربح المعتمد = 4.822.480 دج

- الربح الخاضع للضريبة = 4.121.778 دج

تم إشعار المكلف بالتبليغ (C04) مرسل بتاريخ 2007/06/23

المكلف لم يتم الرد على الإشعار فتمت التسوية كما يلي:

-الرسم على النشاط المني: TAP

-1.923.496 دج = 2% × 96.174.832

-العقوبة × 25% = 480.874 دج

-المجموع = 2.404.370 دج

المجموع الكلي للحقوق الصادرة ضمن الجدول الفردي 07/347 = 2.404.370 دج

بعد صدور الجدول الفردي 07/347 تبين أن رقم الأعمال المعتمد تم حسابه وفقا لمجموع المشتريات خارج الرسم عوض حسابه بجميع الرسوم. وعليه تم إصدار جدول إضافي يحمل رقم 09/272.

الجدول الفردي 272 رقم/2009

وردت كشوف معلومات لشراء مع SNTA تمت تسويتها كما يلي:

-قيمة المشتريات HT = 130.850.112 دج

-قيمة المشتريات TTC = 153.094.631 دج

-هامش الربح 5%.

رقم الأعمال المقترح = $153.094.631 \times 5\%$ = 160.749.362 دج.

إشعار بالتبليغ (C04) مرسل بتاريخ 2009/06/08

المكلف لم يتم الرد على الإشعار فتمت التسوية كما يلي:

رقم الأعمال المعتمد

- $160.749.362 \times 70\%$ = 112.524.553 دج

-رقم الأعمال الخاضع للضريبة = 96.174.832 دج

-الفارق = 16.349.721 دج

الرسم على النشاط المني: TAP

- $1.923.496 \times 2\%$ = 326.995 دج

-العقوبة 25% = 81.748 دج

-المجموع = 408.743 دج

الضريبة على الدخل الإجمالي IRG = 350.387 دج

الحقوق = 280.281 دج

العقوبة 25% = 70.070 دج

المجموع = 350.351 دج

المجموع الكلي للحقوق الصادرة ضمن الجدول الفردي 09/272 = **769.094 دج**

سنة 2007: التسوية الصادرة ضمن الجدول الفردي رقم 2010/193

-قيمة المشتريات = 212.756.880 دج

-هامش الربح 5%

رقم الأعمال المعتمد $212.756.880 \times 5\%$ = 223.394.724 دج.

$223.394.724 \times 5\%$ = 111.697.362 دج

إشعار بالتبليغ (C04) مرسل بتاريخ 2010/04/12

المكلف لم يتم الرد على الإشعار فتمت التسوية كما يلي: ضمن الجدول الفردي 2010/193

رقم الأعمال المعتمد = 111.547.360 دج

رقم الأعمال الخاضع للضريبة = 150.000 دج

الفارق = 111.547.360 دج

الضريبة الجزافية الوحيدة IFU

$111.547.360 \times 6\% = 6.692.841$ دج

العقوبة $25\% \times 1.673.210$ دج

المجموع = 8.366.051 دج

لذا وبتطبيق نصوص القانون فيما يخص قانون عقوبات التأخير وبالنظر إلى ما سبق طرحه يتم إرسال طلب رأي مطابق لرفع دعوى ضد المعني.

ملاحظة:

ينجم عن التأخير في دفع الضريبة الجزافية الوحيدة تطبيق غرامة تأخير قدرها 10% ابتداء من اليوم الأول الذي يلي أخر أجل للدفع. في حالة عدم الدفع في أجل شهر، تطبق غرامة مالية قدرها 3% من كل شهر تأخير أو جزء منه دون أن تتجاوز هذه الغرامة نسبة 25%.

الخطوة الرابعة:

قامت اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية بعقد إجتماع فيما يخص طلب رأي مطابق بخصوص المتابعة الجزائية بحضور أعضاء اللجنة:

_ المدير الجهوي بالنيابة بصفته رئيسا للجنة؛

_ مدير الضرائب لولاية سطيف بصفته عضوا؛

_ مدير الضرائب لولاية بجاية بصفته عضوا؛

_ مدير الضرائب لولاية المسيلة بصفته عضوا؛

_ مدير الضرائب لولاية برج بوعريج بصفته عضوا؛

_ المدير الفرعي للرقابة الجبائية والمنازعات لدى المديرية الجهوية للضرائب، بصفته كاتب اللجنة

بمرجعية:

_ المادة 44 من قانون المالية لسنة 2012 المعدلة والمتممة للمادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية.

_ بمقتضى المقرر رقم 216 المؤرخ في 2012/02/26، المتضمن إنشاء تشكيلة وسير اللجنة الجهوية

للمخالفات الجبائية.

_بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 327/06 المؤرخ في 25 شعبان 1427 الموافق ل 18 سبتمبر 2006 المحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها:

_بناء على التقرير المحرر من طرف مديرية الضرائب لولاية برج بوعرييج بتاريخ 19 نوفمبر 2012 المتضمن إقتراح المتابعة الجزائية ضد السيد المكلف X، المقيم ببرج بوعرييج، الممارس لنشاط تجارة التجزئة مكتبة ووراقة لإرتكابه جنحة الغش والتهرب الضريبي، الفعل المعاقب عليه بموجب المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية، 193 و303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:

_ بناء على طلب استصدار الرأي المطابق للجنة الجهوية للمخالفات الجبائية المقدم من طرف مدير الضرائب لولاية برج بوعرييج.

وبعد مصادقة أعضاء اللجنة بالإجماع تقرر إصدار الرأي المطابق بالموافقة، (أنظر الملحق رقم 06).

الخطوة الخامسة:

بعدها قامت المديرية الولائية للضرائب برفع شكوى جزائية من أجل تهمة الغش الضريبي إلى السيد وكيل الجمهورية لدى محكمة برج بوعرييج (أنظر الملحق رقم 07) لفائدة المديرية الولائية للضرائب ضد المكلف مرفقة برقم سجله التجاري و عنوانه الشخصي وبداية ممارسة نشاطه.

من حيث المكلف X:

حيث أن المشتكى منه: المكلف X ، الذي نوع نشاطه مكتبة ووراقة ، الساكن في(عنوانه الشخصي) بولاية برج بوعرييج بدأ ممارسة نشاطه بتاريخ 2006/03/15، حسب السجل التجاري رقم:, قام بتأجير محل تجاري من السيد S وهو محل صالح لجميع الأنشطة التجارية - نسخة من عقد الإيجار(أنظر الملحق رقم 17).

المكلف X خاضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة لكنه غير ملتزم بواجباته الجبائية اتجاه مصلحة الضرائب خاصة في مجال إيداع تصريحاته الجبائية منذ بداية نشاطه.

كذلك تتم الإشارة أن الإدارة الضريبية وجهت إليه عدة تبليغات لم يتم الرد عليها لذلك قامت بتسوية وضعية المكلف مضافا إليها عقوبات التأخير.

حيث أنه ووفقا لنص المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة فإنه تم تطبيق نسبة 100% كعقوبات نظرا لكون الحقوق المتملص منها والموصوفة بأعمال الغش أقل من خمسة ملايين دينار جزائري - 5000.000.00- لتصبح مجموع الحقوق والعقوبات للسنوات المذكورة في الجداول الفردية السالفة الذكر(أنظر الملحق رقم 05):

مجموع الحقوق لسنة 2006 = 2.530.772.00 دج

مجموع عقوبات الوعاء لنفس السنة = 2.530.772.00 دج

مجموع حقوق وعقوبات الوعاء = 5.061.544.00 دج

عقوبة التحصيل تقدر ب 1.265.386.00 دج

المجموع العام المطالب به لسنة 2006 = 6.326.930.00 دج

مجموع الحقوق لسنة 2007 = 6.692.841.00 دج

مجموع عقوبات الوعاء لنفس السنة = 6.326.930.00 دج

مجموع حقوق وعقوبات الوعاء = 13.385.682.00 دج

عقوبة التحصيل تقدر ب 3.346.420.00 دج

المجموع العام المطالب به لسنة 2007 = 16.732.102.5 دج

مجموع حقوق وعقوبات الوعاء لسنتي 2007/2006 = 18.447.226.00 دج

عقوبة التحصيل لسنتي 2007/2006 = 4.611.806.00 دج

المجموع العام لحقوق وعقوبات الوعاء مع عقوبة التحصيل = 23.059.032.50 دج

حيث أن الأرقام التي اعتمدها المصلحة أثناء التسوية جاءت بعد استغلال كامل المعلومات الواردة إليها مع تطبيق نصوص القانون فيما يخص عقوبات التأخير وعدم التصريح ولاسيما المواد 122/194/192/ 134 من قانون الضرائب المباشرة والمواد 117/118/119 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

حيث أن الأفعال التي ارتكها المدعو المكلف X كل في مجموعها سلسلة من ممارسات الغش والتهرب الضريبي المعاقب عليه قانونا وفقا للمواد السالفة الذكر.

حيث أنه وبالإستناد إلى الأفعال التي قام بها المشكو منه فإنها تتوفر على عناصر الجريمة من ركن معنوي يتمثل في النية الإجرامية بإخفائه لتلك المبالغ المالية الضخمة والنتيجة عن عمليات شراء قام بها المشتكي منه خفية والركن المادي الذي يتمثل في عدم التصريح برقم أعماله الحقيقي، وهذا يعد تضليلا لمصالح الضرائب وغش يعاقب عليه قانونا مما يتسبب في الإضرار بالخزينة العمومية الأمر يتعين معه متابعة المشكو منه وكل من يكشف عنه التحقيق في المشاركة في الغش والتهرب الضريبي.

حيث تم دراسة مقترح إيداع شكوى من طرف اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية المنعقد بتاريخ 2013/02/28 طبقا لأحكام المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية، هذه الأخيرة أصدرت رأيا بالموافقة على إيداع الشكوى.

ولهذه الأسباب يلتمس المدعي اتخاذ الإجراءات القانونية اللازمة لمتابعة المشكو منه بتهمة الغش والتهرب الضريبي، وذلك بمباشرة الدعوى العمومية وسحب السجل التجاري وجبر الضرر الذي لحق الخزينة العمومية من جراء عملية الغش والتهرب الضريبي.

وقد تم إرفاق الشكوى القضائية ب:

- 01/ صورة من رأي مطابق بخصوص المتابعة الجزائية رقم... (أنظر الملحق رقم 06).
- 02/ صورة من السجل التجاري + التصريح بالوجود بتاريخ 2006/03/15 (أنظر الملحق رقم 16، والملحق رقم 18)
- 03/ صورة من شهادة الإقامة (أنظر الملحق رقم 21).
- 04/ صورة من عقد الإيجار رقم... (أنظر الملحق رقم 17).
- 05/ صورة من التصريح برقم الأعمال (أنظر الملحق رقم 20).
- 06/ صورة من كشف المعلومات رقم...
- 07/ صورة من التبليغ بالتسوية (أنظر الملحق رقم 19، والملحق رقم 22).
- 08/ صورة من الجداول الفردية (أنظر الملحق رقم 14، والملحق رقم 15).
- 09/ صورة من الوضعية الجبائية (أنظر الملحق رقم 23).
- 10/ صورة من نظام الضريبة الجزافية والوحيدة رقم... (أنظر الملحق رقم 01، والملحق رقم 02).
- 11/ صورة من النصوص القانونية
- الخطوة السادسة:

- يقوم الوكيل بإعداد بطاقة تقنية للشكوى المقدمة بالإضافة إلى ملخص للقضية.
- ✓ بطاقة تقنية للشكوى تحتوي عناصر الشكوى بإختصار (أنظر الملحق رقم 08):
- _ الاسم واللقب والمقر الإجتماعي للمكلف.
 - _ صفة الشخص المتابع.
 - _ نوعية النشاط الممارس.
 - _ العنوان الشخصي وعنوان النشاط.
 - _ المصلحة التي أثبتت المخالفة.
 - _ طريقة إثبات المخالفة.
 - _ طبيعة المخالفة.
 - _ السند القانوني.
 - _ تاريخ إيداع الشكوى.
 - _ المحكمة التي تم اللجوء إليها في أول درجة.
 - _ الجهة القضائية التي تم إيداع الشكوى أمامها.

الجدول رقم(7):الضرائب المتهرب منها.

مبلغ الغرامات	مبلغ الحقوق البسيطة	طبيعة الضرائب المتهرب منها الخاصة بكل سنة
2.530.772.00 دج	2.530.772.00 دج	سنة 2006 TVA/TAP/IRG
6.692.841.00 دج	6.692.841.00 دج	سنة 2007 TVA/TAP/IRG
	18.447.226.00 دج	المبلغ الإجمالي

المصدر: الملحق رقم(9).

✓ ملخص عن القضية (أنظر الملحق رقم 09).

الخطوة السابعة:

بعد إصدار الحكم تصدر الجهة القضائية بطاقة تقنية تحتوي مضمون الحكم (أنظر الملحق رقم 10).

في حالة المكلف X:

حكمت المحكمة بإجراء تحقيق تكميلي بتعيين السيد المختص في المحاسبة والمالية الكائن مقره ...
برج بوعريح.

_ استدعاء الطرفين والتأكد من هويتهما والإطلاع على وثائقيهما.

_الانتقال إلى إدارة الضرائب إن استوجب الأمر وتحديد المبلغ المتملص منه من طرف المتهم خلال سنتي 2006-2007 دون احتساب عقوبات التأخير، بعد التحقق من جميع العمليات التجارية التي قام بها منذ بداية نشاطه إلى غاية نهاية سنة 2007، وبيان مطابقة المعلومات التي تتضمنها وثائق الطرفين مع المبالغ المطالب بها كضريبة مستحقة من طرف إدارة الضرائب بناء على الجداول الفردية الصادرة عنها.

_وعلى الخبير إعداد تقرير مفصل بذلك وإيداعه أما أمانة ضبط المحكمة في أجل أقصاه شهرين والمصاريف القضائية تبقى محفوظة.

الخطوة الثامنة:

اتباعا لقرار المحكمة أرسل المدير الولائي للضرائب طلبا إلى رئيس مفتشية الضرائب من أجل تمكين الخبير من الإطلاع على الملف الجبائي للمكلف X ، (أنظر الملحق رقم 11).

وبعد الموافقة أرسل طلبا إلى الخبير لإعلامه بإمكانية الإطلاع على الملف الجبائي للمكلف حسب قرار المحكمة، (أنظر الملحق رقم 12).

بعد إطلاع الخبير على الملف الجبائي للمكلف X أرسل مذكرة طلبات مدنية لفائدة مديرية الضرائب لولاية برج بوعرييج إلى السيد وكيل الجمهورية لدى محكمة برج بوعرييج (أنظر الملحق رقم 14) .

في حالة المكلف X:

يلتمس الخبير من هيئة المحكمة الموقرة إلزام المتهم بدفع مبلغ 5.000.000 دج عن الأضرار اللاحقة بالخزينة العمومية.

المطلب الثاني: دراسة حالة غش ضريبي لتاجر بالجملة.

ليكن في علمكم أن من ضمن التصريحات السنوية للمكلفين، تصريح سنوي ملزم به يطلق عليه اسم الكشف التفصيلي للعملاء (client Etat 104) ، ويقصد به قائمة كل زبائن التاجر الذي يمارس التجارة بالجملة، بحيث يكون هذا الأخير ملزم بتقديم كشف كل المبيعات التي تمت بشروط الجملة، وكذلك كل المعلومات الخاصة بزبائنه، وبالمقابل منح له المشرع الضريبي تخفيض يقدر بـ 30% من مجموع رقم أعماله عند تقديم كشف العملاء على الرسم على النشاط المهني (TAP) .

ففي حالة ما اتضح عند القيام بعملية الرقابة على الوثائق أن المكلف قام بالاستفادة من التخفيض دون تقديم كشف العملاء (104) (الذي يمنحه هذا الامتياز يتبع المفتش الإجراءات التالية :

قام بائع بالجملة بتصريح برقم أعمال إجمالي يقدر بـ 2.000.000 دج.

وقام بتخفيض عليه بـ 30% كالتالي: $2.000.000 \times 70\% = 1.400.000$ دج.

الرسم على النشاط المهني (TAP): $1.400.000 \times 2\% = 28.000$.

قد دفع لصندوق القباضة ضريبة تقدر بـ 28.000 دج.

أما بعد كشف من خلال عملية الرقابة عدم تقديم كشف العملاء (104)، لايجوز للمكلف الاستفادة من تخفيض 30%، عليه تفرض زيادات عن نقص التصريح لإدماج الفارق وتكون أو إعادة التقويم كآلاتي:

$2.000.000 \times 30\% = 600.000$ دج.

الرسم على النشاط المهني: $600.000 \times 2\% = 12.000$ دج

12.000 دج هو الفارق غير المصرح به.

يضاف إليه غرامة الوعاء عن عدم التصريح، وهي تصاعدية حسب المبلغ المتملص منه حسب ماجاء في المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فالزيادات بسبب نقص التصريح كآلاتي:

10% إذا كان المبلغ المتملص منه أقل من 50.000 أو يساويه.

15% إذا كان المبلغ المتملص منه يفوق 50.000 دج وأقل من 200.000 دج أو يساويه.

25% إذا كان المبلغ المتملص منه يفوق 200.000 دج.

وعليه في هذه الحالة غرامة عدم التصريح تقدر بـ 10%.

$12.000 \times 10\% = 1200$ دج.

الضريبة المستحقة هي: $12000 + (TAP) 1200 = 13200$ دج.

بالتالي يقوم المفتش على مستوى المفتش على مستوى المفتشية بإعداد جدول فردي (Rôle individuel) بقيمة التسوية المستحقة وهي 13.200 دج.

خاتمة

خاتمة:

إن هذه الدراسة النظرية والتطبيقية ما هي إلا وجهة بحثية مختصرة حول التهرب والغش الضريبي وأثرهما على التحصيل الجبائي مع الإسقاط على حالة من حالات مديرية الضرائب ببرج بوعريرج، كون التحصيل الجبائي يمثل دورا هاما في تحقيق إيرادات الدولة من أجل الإنفاق العام، تمت معالجة هذه الإشكالية من خلال التطرق في الفصل الأول إلى الإطار النظري للتهرب والغش الضريبي والتحصيل الضريبي، أما في الفصل الثاني تطرقنا إلى دراسة حلة تهرب ضريبي في مديرية الضرائب لولاية برج بوعريرج وفصلنا في كيفية متابعته.

إن ظاهرة التهرب الضريبي لها أسباب أدت إلى تفاقمها، أهمها الوضعية الاقتصادية للمكلف وثقل العبء الضريبي على عاتقه والتي لها تأثير على هذا الأخير إضافة إلى النقائص والتعقيدات التي يتميز بها النظام الضريبي وعدم استقراره مما يساهم في توسيع ظاهرة الغش والتهرب الضريبي.

إختبار صحة الفرضيات:

- ✓ تم تأكيد صحة الفرضية الأولى حيث نقصد بتحصيل الضريبة جبايتها من المكلف بواسطة السلطة المالية، أوب العمل الذي يلتزم بتسديدها وتحصيلها.
- ✓ تم نفي الفرضية الثانية التي تنص على أن للغش والتهرب الضريبي مفهوم واحد، حيث نقصد بالتهرب الضريبي استغلال المكلف للثغرات القانونية من أجل التملص من دفع الضريبة، في حين أن الغش الضريبي هو مخالفة صريحة للقانون.
- ✓ تم تأكيد صحة الفرضية الثالثة حيث أن الطرق التي يستخدمها المكلف للتهرب من الضريبة هي التهرب عن طريق عمليات محاسبية، التهرب عن طريق التحايل المادي و التهرب عن طريق التحايل القانوني.
- ✓ تم تأكيد صحة الفرضية الرابعة حيث أن الإدارة الضريبية تقوم بإرسال إشعار بالإبلاغ للمكلف في حالة عدم دفعه للضريبة.
- ✓ تم نفي الفرضية الخامسة التي تنص على أن إرسال طلب رأي مطابق من أجل إيداع شكوى جزائية إلى الجهة القضائية مباشرة، بحيث أن الطلب يرسل أولا إلى اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية.
- ✓ تم نفي الفرضية السادسة التي تنص على أن التحصيل الجبري طريقة تعسفية لإجبار المكلف على دفع الضريبة في حين أنه وسيلة فعالة هدفها إجبار المتهاونين على تأدية واجباتهم الضريبية فيدفعون بفضله كل ما عليهم من مبالغ.

نتائج الدراسة:

- ✓ يستخدم المكلف بالضريبة للتهرب منها وسائل وطرق مختلفة من بينها التهرب عن طريق عمليات محاسبية، عن طريق التحايل المادي والقانوني.
- ✓ الغش والتهرب الضريبي هما وسيلتان يلجأ إليهما المكلف للتملص من دفع الضرائب المستحقة عليه سواء كان ذلك بالطرق القانونية أو غير القانونية.
- ✓ في حالة تهرب المكلف من الضريبة يتم متابعته قانونياً وإرسال إشعارات بالدفع وفي حالة عدم الرد يتم تطبيق الإجراءات العقابية.
- ✓ تتسم الإجراءات الإدارية الضريبية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة بالتعقيد وطول مدة دراسة الملفات الجبائية.
- ✓ إعادة النظر في الثغرات التي يتيحها النظام الضريبي ومحاولة إيجاد إطار قانوني ينظمها وضرورة إيجاد صيغ قانونية جديدة لكل الطرق والأساليب المستحدثة التي يتم استخدامها في مجال التهرب الضريبي.
- ✓ وجود ثغرات في التشريعات القانونية يولد حالات تهرب وغش عديدة تقلل من الحصيلة الضريبية التي تعد من أهم مصادر التمويل للدولة.

التوصيات والمقترحات:

- ✓ محاولة نشر الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة؛
 - ✓ ضبط نظام التصريحات الجبائية بشكل فعال؛
 - ✓ تبسيط القواعد والأنظمة وجعلها تتماشى مع الظروف الاقتصادية والاجتماعية السائدة في المجتمع؛
 - ✓ تطوير الإدارة الضريبية وتحسين تكوين المهارات والكفاءات لدى موظفيها؛
 - ✓ سن تشريعات جبائية تتلاءم والوضعية الاقتصادية للمكلف لتخفيف العبء الضريبي.
- آفاق مستقبلية:
- ✓ واقع التحصيل الضريبي في ظل إنتشار التجارة الإلكترونية.
 - ✓ عدم ثبات التشريعات الجبائية ومساهمتها في زيادة ثغرات الغش والتهرب الجبائي.

المصادر

والمراجع

المراجع:

المذكرات:

- إغيت مسيكة، حميدوش ثنينة، إشكالية التحصيل الضريبي بين إمتيازات إدارة الضرائب وضمانات المكلف بالضريبة، مذكرة ماستر، قسم القانون العام للأعمال، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة . بجاية . ، 2014-2015.
- بن داوي هاجر قوري يحيى وردة، تقييم فعالية التحصيل الضريبي في الجزائر دراسة حالة قباضة الضرائب مليانة، مذكرة ماستر، قسم العلوم الاقتصادية والتجارية، وعلوم التسيير، جامعة الجيلالي بونعامة خميس مليانة، الجزائر، 2019 . 2020.
- بن كردة رشيدة، أثر التهرب الضريبي على التنمية الاقتصادية، مذكرة ماستر، قسم العلوم المالية والمحاسبة، تخصص التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم، الجزائر، 2016/2017.
- بوزوررة حيزية، بوزيدي كاهنة، التهرب الضريبي في الجزائر وآليات مكافحته، مذكرة ماستر، قسم قانون الأعمال، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة عبد الرحمان ميرة . بجاية. الجزائر، 2018،
- بولجة نادية، النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي، مذكرة ماجستير في القانون، قسم القانون الدولي للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو، الجزائر، 2016،
- سباح أمال، الإجراءات الإدارية للتحصيل الضريبي، مذكرة ماستر، قسم القانون العام، تخصص إدارة ومالية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أكلي محند أولحاج البويرة، الجزائر، 2015 . 2016.
- طرشي إبراهيم، التهرب الضريبي وآليات مكافحته، مذكرة ماستر، قسم الحقوق، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة قاصدي مرباح . ورقلة . الجزائر، 2014-2015.
- طورش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، أطروحة دكتوراه، قسم القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة 1، الجزائر، 2011-2012.

- عتاب تواتية، الرقابة الجبائية كأداة في محاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة ماستر، قسم العلوم المالية والمحاسبة، تخصص التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، الجزائر، 2017.2018.
- غزة مبروك، فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من التهرب الضريبي دراسة حالة لمديرية الضرائب بسكرة، مذكرة ماستر، قسم علوم التسيير، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2015-2016.
- لكحل كمال، لكحل إسماعيل، دور الرقابة الجبائية في الحد من الغش والتهرب الضريبي، مذكرة ماستر قسم العلوم الاقتصادية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة أكلي محند أولحاج البويرة، الجزائر، 2019، 2018.
- لكحل محمد، بايدة التهامي، تحصيل الديون الجبائية وأثرها على الحصيلة الضريبية، مذكرة ماستر، قسم العلوم التجارية، تخصص مالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية أدرار، الجزائر، 2018.2019.
- مقراني إيمان، منلا يخاف محمد إيمان، الآليات القانونية للحد من التهرب الضريبي، مذكرة ماستر، قسم الحقوق، تخصص تسيير مؤسسات، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أحمد دراية، أدرار الجزائر، 2015.2016.

المجلات:

- بكريتي محمد، يوسف الرشيد، السياسة الجبائية وإشكالية الغش الجبائي في الجزائر. دراسة تحليلية وإقتصادية. مجلة المالية و الأسواق، المجلد 07، العدد 03، جامعة مستغانم الجزائر، سبتمبر 2013.
- بوشيجي عائشة، بوشيجي فاطمة، أسباب التهرب الضريبي وأثره على الخزينة العامة في الجزائر، مجلة دراسات جبائية، العدد 08، جامعة البليدة 02، لونيبي علي، 2016.
- عيسى سماعيل، ظاهرة الغش الضريبي في القانون الجبائي الجزائري (التشخيص والعلاج)، مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 07، جامعة الشلف، الجزائر، 2019.
- مصباح حراق، امحمد اعمر بوزيد، تأثير الغش الضريبي على فعالية النظام الجبائي حالة الجزائر (2010.2018)، مجلة العلوم التجارية، المجلد 18، العدد 02، L'école des Houtes، Etudes commerciales، الجزائر 2019.

- ناصر مراد، إشكالية التهرب الضريبي، مجلة الحقيقة للعلوم الإنسانية والاجتماعية، المجلد 17، العدد 03، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر، 2018.
- ناصر مراد، أسباب التهرب الضريبي وآثاره على الاقتصاد الوطني، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 21 العدد 01، جامعة دراية، أدرار، 2019.

المراسيم والقوانين:

- المادة 18 من القانون رقم 21/90، المؤرخ في 24 محرم 1411، الموافق ل 4 ديسمبر 1990، المتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية، العدد 37، الصادرة بتاريخ 14 أوت 1991.
- المادة 533، قانون الضرائب غير المباشرة.

الموقع الرسمي لمديرية الضرائب:

- <https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar>

الملاحق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLICUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

DIRECTION DES IMPOTS DE WILAYA

نظام الضريبة الجزائرية الوحيدة
REGIME DE L'IMPOT FORFAITAIRE
UNIQUE



رقباسة: RECETTE

بلدية: COMMUNE

تقدير جزائي رقم: رقم التقييم N°

(موصى عليه مع وصل استلام)
Envoi recommandé avec A.R.

الفترة: Période

السيد (ة):

النشاط:

العنوان:

رقم التعريف الجهائي:

Numéro d'Identification Fiscale (NIF)

Grid for NIF number

رقم المادة: N° d'Article

Grid for Article number

رمز المهنة: Code activité

Grid for Activity code

المادة 2 من قانون الضريبة 2007 رقم 282 مكرر من 3 في م و المرسوم المتعلق
Article 2 de la LF 2007 et article 282 bis du CIOTA

إشعار بالتبليغ النهائي

AVIS DE NOTIFICATION DEFINITIVE

N°

M

Activité

Adresse

تبعاً للاخطار بالتقديم المرسل إليكم بتاريخ و بعد (1)

Au vu de l'avis d'évaluation qui vous a été envoyé en date du et après (1):

1. Examen des observations formulées par vos soins.
2. Réception de la réponse après expiration du délai.
3. Défaut de réponse.

بشرفني أن أرسل إليكم الأسس الضريبية التي تم اعتمادها نهائياً والمتعلقة بالضريبة الجزائرية الوحيدة المستحقة على النشاط المذكور
علاه و الخاصة بالفترة من إلى

J'ai l'honneur de vous communiquer les bases d'imposition arrêtées et relatives à l'impôt forfaitaire unique dû au titre de l'activité sus mentionnée pour la période allant du au

مبلغ الأجل العائلي Montant de l'échéance trimestrielle	مبلغ الضريبة للسيد Montant de l'impôt à payer (2)	معدل الضريبة Taux IFU	رقم الأعمال الخاضع للضريبة Chiffre d'Affaires Imposable	الفترة Période
2250	9000	6 % 12 %	150000	2007
2250	9000	6 % 12 %	150000	2008
		مبلغ الحد الأدنى المستحق (2) Minimum d'imposition dû (2) Année 20... السنة Année 20... السنة		

05/2007

رئيس
Direction

نسخة موجهة للمكلف بالضريبة
Exemplaire destiné au contribuable



1) Rayer les mentions inutiles.

2) Le montant de l'impôt dû par les personnes physiques soumises au régime de l'impôt forfaitaire unique ne peut être inférieur pour chaque exercice et quelque soit le chiffre d'affaires réalisé, à 5000 DA (article 365 bis du Code des Impôts Directs et Taxes Assimilées).

MINISTRE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

DIRECTION DES IMPOTS DE WILAYA

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
مديرية الضرائب لولاية

BBA

INSPECTION مفتشية

AGENCE قبضة

COMMUNE بلدية

Avis d'évaluation N° تقدير جزائي رقم

(موصى عليه مع وصل استلام)
Envoi recommandé avec A.R

الفترة Période

نظام الضريبة الجزافية الوحيدة
REGIME DE L'IMPOT FORFAITAIRE
UNIQUE

المادة 2 من قانون المالية 2007 والمادة 282 مكرر من ق. ض. وم. الرسوم المماثلة
Article 2 de la LF 2007 et article 282 bis du CIDTA

رقم التعريف الجماعي

Numéro d'Identification Fiscale (NIF)

1 2 3 4 5 6 7 8 9 0 1 2 3 4 5 6 7 8 9 0

N° d'Article : رقم المادة

1 2 3 4 5 6 7 8 9 0

Code activité : رمز المهنة

1 2 3 4 5 6 7 8 9 0

إشعار بالتبليغ
النهائي

AVIS DE NOTIFICATION
DEFINITIVE

رقم

M

Activité

Adresse

السيد (ة)

النشاط

العنوان

تبعاً للاخطار بالتنظيم المرسل إليكم بتاريخ و بعد (1)

- Au vu de l'avis d'évaluation qui vous a été envoyé en date du et après (1) :
1. Examen des observations formulées par vos soins. دراسة الملاحظات التي أيدتموها.
 2. Réception de la réponse après expiration du délai. وصول الرد خارج الأجل.
 3. Défaut de réponse. عدم الرد.

يشرفني أن أرسل إليكم الأسس الضريبية التي تم اعتمادها نهائياً والمتعلقة بالضريبة الجزافية الوحيدة المستحقة على النشاط المذكور أعلاه والخاصة بالفترة من إلى

J'ai l'honneur de vous communiquer les bases d'imposition arrêtées et relatives à l'impôt forfaitaire unique dû au titre de l'activité sus mentionnée pour la période allant du au

مبلغ الأجل الثلاثي Montant de l'échéance trimestrielle	مبلغ الضريبة للتسديد Montant de l'impôt à payer (2)	معدل الضريبة Taux IFU	رقم الأعمال الخاضع للضريبة Chiffre d'Affaires imposable	الفترة Période
2500	10000	6 % 12 %	200000	2009
2500	10000	6 % 12 %	200000	2010
<p>مبلغ الحد الأدنى المستحق (2) Minimum d'imposition dû (2)</p> <p>Année 20... إلى</p> <p>Année 20... إلى</p>				

Lc 29 AVR 2009 في

نسخة موجهة إلى الملف المتعلق بالنشاط
Exemplaire à classer dans le dossier
fiscal du contribuable

1) Rayer les mentions inutiles

2) Le montant de l'impôt dû par les personnes physiques soumises au régime de l'impôt forfaitaire unique ne peut être inférieur pour chaque exercice et quelque soit le chiffre d'affaires réalisé, à 5000 DA (article 365 bis du Code des impôts Directs et Taxes Assimilées)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

2010/06/27

برج بوعريريج في:

إلى السيد: مدير الضرائب

لولاية برج بوعريريج

مديرية الضرائب لولاية

برج بوعريريج

مفتشية الضرائب

العربي بن مهدي

ببرج بوعريريج

الموضوع: ب/خ تقديم شكوى بتهمة الغش والتهرب الجبائي

قضية:.....

المرجع: المادة رقم: 303/ق ض م.

المادة رقم: 118/117 ق ر ق م.

المذكرة رقم: 416/و م/م ع ض/م ق ل ط/1999.

التعليمة رقم: 422/و م/م ع ض/م م/2000.

المذكرة رقم: 3159/و م/م ع ض/م م/2001.

تطبيقا لأحكام النصوص والتشريعات الصادرة فيما يخص الغش والتهرب الجبائي

ولاسيما التعليمات المذكورة في المرجع أعلاه، يشرفني أن أوافيكم بالمعطيات والوقائع التالية

حتى يتسنى لكم دراسة قضية التاجر المسمى أعلاه وذلك لرفع دعوى ضده.

السيد:.....

برج

المديرية العامة للضرائب

بوعريريج في: 2012/11/19

المديرية الجهوية للضرائب - سطيف

مديرية الضرائب الولائية برج بوعريريج

رقم:

إلى السيد رئيس اللجنة.....

الجهوية للمخالفات الجبائية

الموضوع: طلب رأي مطابق من أجل إيداع شكوى جزائية

قضية : السيد المكلف X

المراجع:

_ المواد : 14،17،21،26و29 من قانون المالية لسنة 2012 المعدلة، على التوالي للمواد 305 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 119 من قانون التسجيل، 34 من قانون الطابع، 119 من قانون الرسوم على رقم الأعمال و534 من قانون الضرائب غير المباشرة.

_ المادة 44 من قانون المالية لسنة 2012.

_ المقرر رقم 216 المؤرخ في 2012/02/26 المتضمن إنشاء، تشكيلة وسير اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية.

المرفقات:

_ ملف كامل (كشف مرفق بهذه الإرسالية)

تطبيقا لأحكام المادة 44 من قانون المالية لسنة 2012 المعدلة والمتممة للمادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية، يشرفني أن أرسل إليكم الملف الكامل المتعلق بإقتراح المتابعة الجزائية ضد المكلف بالضريبة المذكور أعلاه، من اجل استصدار الرأي المطابق من اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية بخصوص المتابعة الجزائية.

ملف: السيد المكلف X برج بوعريبرج _ الممارس لنشاط تجارة بالتجزئة للمكتبة و الوراقة.

منذ تاريخ 2006/03/15 والحامل للسجل التجاري رقم:

عنوان النشاط: برج بوعريبرج.

المعني بالأمر خاضع للنظام الجزائي منذ بداية نشاطه ثم إلى نظام الضريبة الجزافية الوحيدة لكنه غير ملتزم بواجباته الجبائية اتجاه مصلحة الضرائب حيث أنه لم يقيم بإيداع تصريحاته الفصلية ولا السنوية منذ بداية نشاطه.

كما أنه لم يقيم بالرد على التبليغات الموجهة إليه وفقا للمادة 19 ق ا ج.

وبناء على كشوف المعلومات الواردة إلى مصالح المفتشية فيما يخص عمليات الشراء التي قام بها المعني مع الشركة الوطنية للتبغ والكبريت SNTA.

فإن هذا الأخير قد أخضع لتسوية قانونية من قبل مصالحنا اعتمادا على تلك المعلومات وذلك على النحو التالي:

سنة 2006: الجدول الفردي 07/347

وردت كشوف معلومات لعمليات شراء مع SNTA تمت تسويتها كما يلي:

- قيمة المشتريات TTC = 153.094.631 دج

رقم الأعمال المقترح HT = 130.850.112 × 5% = 137.392.617 دج

رقم الأعمال المعتمد = 137.392.617 دج × 70% = 96.174.832 دج

- الربح المعتمد = 4.822.480 دج

- الربح الخاضع للضريبة = 4.121.778 دج

تم إشعار المكلف بالتبليغ (C04) مرسل بتاريخ 2007/06/23

المكلف لم يتم الرد على الإشعار فتمت التسوية كما يلي:

-الرسم على النشاط المهني: TAP

-العقوبة × 25% = 1.923.496 دج

-المجموع = 2.404.370 دج

المجموع الكلي للحقوق الصادرة ضمن الجدول الفردي 07/347 = 2.404.370 دج

بعد صدور الجدول الفردي 07/347 تبين أن رقم الأعمال المعتمد تم حسابه وفقا لمجموع المشتريات خارج الرسم عوض حسابه بجميع الرسوم. وعليه تم إصدار جدول إضافي يحمل رقم 09/272.

*سنة 2006: الجدول الفردي 2009/272

وردت كشوف معلومات لشراء مع SNTA تمت تسويتها كما يلي:

-قيمة المشتريات HT = 130.850.112 دج

-قيمة المشتريات TTC = 153.094.631 دج

-هامش الربح 5%.

رقم الأعمال المقترح = $153.094.631 \times 5\%$ = 160.749.362 دج.

إشعار بالتبليغ (C04) مرسل بتاريخ 2009/06/08

المكلف لم يتم الرد على الإشعار فتتم التسوية كما يلي:

رقم الأعمال المعتمد

-رقم الأعمال الخاضع للضريبة = $160.749.362 \times 70\%$ = 112.524.553 دج

-رقم الأعمال الخاضع للضريبة = 96.174.832 دج

-الفارق = 16.349.721 دج

-الرسم على النشاط المقي: TAP

-رقم الأعمال الخاضع للضريبة = $1.923.496 \times 2\%$ = 326.995 دج

-العقوبة 25% = 81.748 دج

-المجموع = 408.743 دج

الضريبة على الدخل الإجمالي IRG = 350.387 دج

الحقوق = 280.281 دج

العقوبة 25% = 70.070 دج

المجموع = 350.351 دج

المجموع الكلي للحقوق الصادرة ضمن الجدول الفردي 09/272 = 769.094 دج

*سنة 2007: التسوية الصادرة ضمن الجدول الفردي رقم 2010/193

-قيمة المشتريات = 212.756.880 دج

-هامش الربح 5%

رقم الأعمال المعتمد = $212.756.880 \times 5\%$ = 223.394.724 دج.

رقم الأعمال المعتمد = $223.394.724 \times 5\%$ = 111.697.362 دج

إشعار بالتبليغ (C04) مرسل بتاريخ 2010/04/12

المكلف لم يتم الرد على الإشعار فتتم التسوية كما يلي: ضمن الجدول الفردي 2010/193

رقم الأعمال المعتمد = 111.547.360 دج

رقم الأعمال الخاضع للضريبة = 150.000 دج

الفارق = 111.547.360 دج

الضريبة الجزافية الوحيدة IFU

الضريبة الجزافية الوحيدة = $111.547.360 \times 6\%$ = 6.692.841 دج

العقوبة 25% = 1.673.210 دج

المكلف متابع ضمن النظام الجزائي الموحد بالنسبة لسنوات النشاط 2007 و2008 عقد الجزائي رقم 07 /680 وكذا عقد جزائي لسنوات 2009 و2010 عقد رقم 09/469 وعليه فإن الأرقام التي اعتمدها المصلحة أثناء التسوية جاءت بعد استغلال كامل للمعلومات الواردة إليها مع تطبيق نصوص القانون فيما يخص عقوبات التأخير وعدم التصريح. لذا وبالنظر إلى كل ما سبق سرده وبالنظر توفر كل العناصر المادية والمعنوية التي تبين الغش والتهرب الجبائي، نلتمس منكم سيدي المدير الإسراع في إتخاذ الإجراءات اللازمة لرفع دعوى ضد المعني.

وفي الأخير تقبلوا مني سيدي فائق التقدير والاحترام

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

المديرية الجهوية للضرائب سطيف

اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية

رأي مطابق بخصوص المتابعة الجزائرية

بتاريخ 04 مارس 2013

إن اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية:

ـ بناء على المادة 44 من قانون المالية لسنة 2012 المعدلة والمتممة للمادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية؛
ـ بمقتضى المقرر رقم 216 المؤرخ في 26/02/2012، المتضمن إنشاء تشكيلة وسير اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية.

ـ بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 327/06 المؤرخ في 25 شعبان 1427 الموافق ل 18 سبتمبر 2006 المحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها:

ـ بناء على التقرير المحرر من طرف مديرية الضرائب لولاية برج بوعرييج بتاريخ 19 نوفمبر 2012 المتضمن إقتراح المتابعة الجزائرية ضد السيد المكلف X، المقيم ببرج بوعرييج، الممارس لنشاط تجارة التجزئة مكتبة ووراقة لإرتكابه جنحة الغش والتهرب الضريبي، الفعل المعاقب عليه بموجب المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية، 193 و303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:

ـ بناء على طلب استصدار الرأي المطابق للجنة الجهوية للمخالفات الجبائية المقدم من طرف مدير الضرائب لولاية برج بوعرييج ومن خلال اجتماعها المنعقد بمقر المديرية الجهوية للضرائب لناحية سطيف الكائن بنهج شراكة العيد بتاريخ:

وبعد اكتمال المحضر القانوني بحضور كل من:

..... المدير الجهوي بالنيابة بصفته رئيسا للجنة؛

..... مدير الضرائب لولاية سطيف بصفته عضوا؛

..... مدير الضرائب لولاية بجاية بصفته عضوا؛

..... مدير الضرائب لولاية المسيلة بصفته عضوا؛

..... مدير الضرائب لولاية برج بوعريريج بصفته عضواً؛

..... المدير الفرعي للرقابة الجبائية والمنازعات لدى المديرية الجهوية للضرائب، بصفته كاتب اللجنة؛

وبعد مصادقة أعضاء اللجنة بالإجماع

تقرر إصدار الرأي المطابق كالتالي

رأي موافق من أجل إيداع شكوى.

رئيس اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

برج بوعريريج 2013/05/29

وزارة المالية

المديرية الولائية للضرائب

برج بوعريريج

المدير الولائي للضرائب

برج بوعريريج

السيد/وكيل

الجمهورية لدى محكمة

برج بوعريريج.

الموضوع: شكوى جزائية من أجل تهمة الغش الضريبي

المرجع: من أجل الغش والتهرب الضريبي طبقا للمواد: 305/303/193 من قانون الضرائب المباشرة.

المواد: 117-118-119 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

المادتين: 101 و36 من قانون الإجراءات الجبائية.

المادتين: 03-72 من قانون الإجراءات الجزائية.

لفائدة: المديرية الولائية للضرائب ممثلة في مديرها الولائي والكائن مقرها بنزل المالية برج بوعريريج

ضد: المكلف X .

السجل التجاري رقم :..... الصادر:.....

العنوان الشخصي:.....

و ضد: كل من يكشف عنه التحقيق أطرافاً مشتكى منها.

يطلب للسيد وكيل الجمهورية

يتشرف المدير الولائي للضرائب الطرف المدني بتقديم هذه الشكوى في جريمة الغش والتهرب

الضريبي وفقا للمواد المذكورة في الموضوع أعلاه ضد المشكومنه.

لنشاط مكتبة ووراقة وذلك طبقا للوقائع المشار إليها أسفله وذلك على النحو التالي:

في الشكل/.....

حيث أن إدارة الضرائب معفية من دفع المصاريف القضائية من بينها الكفالة المحددة بالمادة 75 من قانون الإجراءات الجزائية مما يتعين قبول طلبها، بالإضافة إلى وجود صفة مصلحة في النزاع مما يتعين قبول تأسيس المدير الولائي للضرائب كطرف مدني طبقا للمواد 75/72 من قانون الإجراءات الجزائية في الوقائع التالية المشكلة لجريمة الغش والتهرب الضريبي.

من حيث الموضوع:.....

حيث أن المشتكى منه: المكلف X ، الذي نوع نشاطه مكتبة ووراقة ، الساكن في بولاية برج بوعريريج بدأ ممارسة نشاطه بتاريخ 2006/03/15، حسب السجل التجاري رقم: حيث أن المشتكى منه قام بتأجير محل تجاري من السيد S وهو محل صالح لجميع الأنشطة التجارية - نسخة من عقد الإيجار رقم... بتاريخ:..... حيث أن المشتكى منه خاضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة لكنه غير ملتزم بواجباته الجبائية اتجاه مصلحة الضرائب خاصة في مجال إيداع تصريحاته الجبائية منذ بداية نشاطه. حيث أن المشتكى منه لم يقم بالرد على التبليغات الموجهة إليه وفقا للمادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية.

حيث أنه و بناء على كشوف المعلومات الواردة لمصلحة الضرائب والمتعلقة بعمليات الشراء التي قام بها المعني مع الشركة الوطنية للتبغ والكبريت SNTA. حيث أن المشتكى منه أخضع لتسوية قانونية من قبل مصالح المفتشية اعتمادا على تلك المعلومات وهذا على النحول التالي:

حيث أنه خلال سنة 2006 وردت لمصلحة الضرائب كشوف معلومات لعمليات شراء مع SNTA.

قيمة المشتريات تساوي 153.094.631.00 دج ورقم الأعمال المقترح يساوي 130.850.112.00 × 105 % = 173.392.617.00 دج.

حيث أن رقم الأعمال المعتمد يساوي 137.392.617.00 × 70 % = 96.174.832.00 دج

حيث أن الربح المعتمد يساوي 4.822.480.00 دج والربح الخاضع للضريبة يساوي 4.121.778.00 دج

حيث تم إشعار المشتكى منه بالتبليغ بالتسوية وثيقة نموذج C04 بتاريخ 2007/06/23، إلا أن المكلف لم يقم بالرد على هذا الإشعار فتتم التسوية بجدول فردي رقم 2007/347. حيث أنه وبعد صدور الجدول الفردي 07/347 تبين أن رقم الأعمال المعتمد تم حسابه وفقا لمجموع المشتريات خارج الرسم عوض حسابه بجميع الرسوم، وعليه تم إصدار جدول إضافي يحمل رقم 09/272.

حيث أن مصلحة الضرائب وردت إليها كشوف معلومات لعمليات شراء مع SNTA تمت تسويتها كما يلي: قيمة المشتريات خارج الرسم تساوي 130.850.112.00 دج وقيمة المشتريات

بالرسم = 153.094.631.00 دج، مع تطبيق هامش خام 5% يصبح رقم الأعمال المقترح يساوي
153.094.631.00 × 5% = 160.749.362.00 دج.

حيث أنه تم إشعار المشتكى منه بالتسوية وثيقة نموذج C04 بتاريخ 2009/06/08، إلا أن
المكلف لم يقيم بالرد على الإشعار فتمت تسويته كما يلي:

حيث أن رقم الأعمال المعتمد يساوي 160.749.362.00 × 70% = 112.524.553.00 دج
حيث أن رقم الأعمال الخاضع للضريبة يساوي 96.174.832.00 دج، مع فارق يساوي
16.349.721.00 دج

حيث أنه خلال سنة 2007 واستنادا دائما على كشوف المعلومات الواردة لمصلحة الضرائب
تمت تسوية وضعية المشتكى منه بجدول فردي رقم 2010/193 وهذا كما يلي:
قيمة المشتريات = 212.756.880.00 دج مع تطبيق هامش خام يساوي 5%
رقم الأعمال المعتمد = 212.756.880 × 105% = 223.394.724.00 دج
11.169.736.20 دج = 223.394.724.00 × 5%

حيث أن مصلحة الضرائب قامت بإبلاغ المشتكى منه عن طريق الإشعار بالتسوية نموذج C04 بتاريخ
2010/04/12.

حيث أن المشتكى منه لم يقيم بالرد على الإشعار فتمت التسوية ضمن الجدول الفردي 2010/193
وهذا كما يلي:

حيث أن رقم الأعمال المعتمد = 111.547.360.00 دج ورقم الأعمال الخاضع للضريبة =
150.000.00 دج مع فارق يساوي 111.547.360.00 دج

حيث أن المكلف متابع ضمن النظام الجزائي الموحد بالنسبة لسنوات النشاط 2008/2007 بالعقد

حيث أنه ووفقا لنص المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة فإنه تم تطبيق نسبة 100% كعقوبات
نظرا لكون الحقوق المتملص منها والموصوفة بأعمال الغش أقل من خمسة ملايين دينار جزائري -
5000.000.00 لتصبح مجموع الحقوق والعقوبات للسنوات المذكورة في الجداول الفردية السالفة
الذكر كما يلي:

حيث أن مجموع الحقوق لسنة 2006 يساوي 2.530.772.00 دج

حيث أن مجموع عقوبات الوعاء لنفس السنة يساوي 2.530.772.00 دج

حيث أن مجموع حقوق وعقوبات الوعاء يساوي 5.061.544.00 دج

حيث أن عقوبة التحصيل تقدر ب 1.265.386.00 دج

حيث أن المجموع العام المطالب به لسنة 2006 يساوي 6.326.930.00 دج

حيث أن مجموع الحقوق لسنة 2007 يساوي 6.692.841.00 دج

حيث أن مجموع عقوبات الوعاء لنفس السنة يساوي 6.326.930.00 دج

حيث أن مجموع حقوق وعقوبات الوعاء يساوي 13.385.682.00 دج

حيث أن عقوبة التحصيل تقدر ب 3.346.420.00 دج

حيث أن المجموع العام المطالب به لسنة 2007 يساوي 16.732.102.5 دج

حيث أن مجموع حقوق وعقوبات الوعاء لسنتي 2006/2007 يساوي 18.447.226.00 دج

حيث أن عقوبة التحصيل لسنتي 2006/2007 يساوي 4.611.806.00 دج

-حيث أن المجموع العام لحقوق وعقوبات الوعاء مع عقوبة التحصيل يساوي

23.059.032.50 دج

حيث أن الأرقام التي اعتمدها المصلحة أثناء التسوية جاءت بعد استغلال كامل المعلومات الواردة إليها مع تطبيق نصوص القانون فيما يخص عقوبات التأخير وعدم التصريح ولاسيما المواد 134/192/194/122 من قانون الضرائب المباشرة والمواد 119/118/117 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

حيث أن الأفعال التي ارتكبتها المدعو المكلف X كل في مجموعها سلسلة من ممارسات الغش والتهرب الضريبي المعاقب عليه قانونا وفقا للمواد السالفة الذكر.

حيث أنه وبالإستناد إلى الأفعال التي قام بها المشكو منه فإنها تتوفر على عناصر الجريمة من ركن معنوي يتمثل في النية الإجرامية بإخفائه لتلك المبالغ المالية الضخمة والناجمة عن عمليات شراء قام بها المشتكي منه خفية والركن المادي الذي يتمثل في عدم التصريح برقم أعماله الحقيقي، وهذا يعد تضليلا لمصالح الضرائب وغش يعاقب عليه قانونا مما يتسبب في الإضرار بالخزينة العمومية الأمر يتعين معه متابعة المشكو منه وكل من يكشف عنه التحقيق في المشاركة في الغش والتهرب الضريبي.

حيث تم دراسة مقترح إيداع شكوى من طرف اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية المنعقد بتاريخ 2013/02/28 طبقا لأحكام المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية، هذه الأخيرة أصدرت رأيا بالموافقة على إيداع الشكوى.

لهذه الأسباب

يلتمس المدعي مدنيا من سيادتكم الموقرة كما يلي

في الشكل: قبول تأسيس المدير الولائي للضرائب لولاية برج بوعريج كطرف مدني طبقا للمواد 75/72 من قانون الإجراءات الجزائية.

في الموضوع:

اتخاذ الإجراءات القانونية اللازمة لمتابعة المشكو منه بتهمة الغش والتهرب الضريبي، وذلك بمباشرة الدعوى العمومية وسحب السجل التجاري وجبر الضرر الذي لحق الخزينة العمومية من جراء عملية الغش والتهرب الضريبي.

المرفقات:

- 01/ صورة من رأي مطابق بخصوص المتابعة الجزائرية رقم...
- 02/ صورة من السجل التجاري + التصريح بالوجود بتاريخ 2006/03/15
- 03/ صورة من شهادة الإقامة
- 04/ صورة من عقد الإيجار رقم...
- 05/ صورة من التصريح برقم الأعمال
- 06/ صورة من كشف المعلومات رقم...
- 07/ صورة من التبليغ بالتسوية بتاريخ 2009/08/16
- 08/ صورة من الجداول الفردية رقم
- 09/ صورة من الوضعية الجبائية
- 10/ صورة من نظام الضريبة الجزائرية والوحيدة رقم...
- 11/ صورة من النصوص القانونية

مجلس قضاء: برج بوعرييج الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

البطاقة التقنية للشكوى

قضية رقم:

- 1/ الاسم واللقب والمقر الاجتماعي: المكلف X
- 2/ صفة الشخص المتابع: شخص طبيعي.
- 3/ نوعية النشاط: مكتبة وراقة.
- 4/ العنوان الشخصي: حي برج بوعرييج.
- عنوان النشاط: برج بوعرييج.
- 5/ المصلحة التي أثبتت المخالفة:.....
- 6/ طريقة إثبات المخالفة: اكتشاف العديد من عمليات الشراء بمبالغ ضخمة + كشف معلومات تحوي مبالغ هائلة.
- عدم إيداع التصريحات الشهرية والسنوية.
- عدم الرد على المراسلات الموجهة له.
- 7/ طبيعة المخالفة:

غش جبائي
الامتناع عن الدفع أو تنظيم الإعسار
حقوق الضمان

X

8/ السند القانوني: المواد: 117، 119 من قانون الرسم على رقم الأعمال

المادة: 36 من قانون الإجراءات الجبائية

المادتين: 03، 72 من قانون الإجراءات الجزائية

المواد: 193، 303، 305 من قانون الضرائب المباشرة

9/ تاريخ إيداع الشكوى: 2013/05/29

10/ المحكمة التي تم اللجوء إليها في أول درجة : محكمة برج بوعرييج

11/ الجهة القضائية التي تم إيداع الشكوى أمامها:

وكيل الجمهورية
قاضي التحقيق

X

12/ الضرائب المتهرب منها:

مبلغ الغرامات	مبلغ الحقوق البسيطة	طبيعة الضرائب المتهرب منها الخاصة بكل سنة
2.530.772.00 دج	2.530.772.00 دج	سنة 2006 TVA/TAP/IRG
6.692.841.00 دج	6.692.841.00 دج	سنة 2007 TVA/TAP/IRG
	18.447.226.00 دج	المبلغ الإجمالي

ملخص عن القضية

المشكوم منه المكلف X أخل بجميع إلتزاماته الجبائية في مجال إيداع التصريحات سواء منها الشهرية أو السنوية إذ لم يقيم بالتصريح برقم أعماله بالرغم من قيامه بعمليات شراء بمبالغ هائلة لسنتي 2007/2006 بواسطة كشوف معلومات. في هذا الإطار تم استدعاء المشكوم منه للعديد من المرات لتسوية وضعيته الجبائية إلا أن هذا الأخير لم يستجب لذلك وبالاستناد إلى الأفعال التي قام بها المشكوم منه نجد أنها تتوفر على أركان الجريمة من ركن معنوي يتمثل في النية الإجرامية بإخفائه لتلك المبالغ الضخمة، الركن المادي الذي يتمثل في عدم التصريح برقم أعماله الحقيقي رغم الاستدعاءات الموجهة له و على هذا الأساس تم إيداع الشكوى بعد عرض مقترح إيداع الشكوى على اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية، هذه الأخيرة أصدرت رأياً بالموافقة على إيداع الشكوى.

البطاقة التقنية للشكاوى : بعد إصدار الحكم.

الملحق ب: ولاية برج بوعرييج

الإسم واللقب و..... الإجتماعي:

العنوان: ولاية برج بوعرييج.

رقم وتاريخ البطاقة التقنية: رقم

الحكم الصادر عن أول درجة:

تاريخ الحكم:

مبلغ الضرائب المحصلة عند هذا التاريخ : لا شيء

مضمون الحكم: حكمت المحكمة حال فصلها في قضايا الجرح علنيا ابتداءيا حضوريا في حق الطرف

المدني حضوريا في حق المتهم : المكلف X.

بإجراء تحقيق تكميلي بتعيين السيد المختص في المحاسبة والمالية الكائن مقره برج

بوعرييج للقيام بالمهام التالية:

_ استدعاء الطرفين والتأكد من هويتهم والإطلاع على وثائقهم.

_ الإنتقال إلى إدارة الضرائب إن استوجب الأمر وتحديد المبلغ المتملص منه من طرف المتهم خلال

سنتي 2006-2007 دون احتساب عقوبات التأخير، بعد التحقق من جميع العمليات التجارية التي قام

بها منذ بداية نشاطه إلى غاية نهاية سنة 2007، وبيان مطابقة المعلومات التي تتضمنها وثائق الطرفين

مع المبالغ المطالب بها كضريبة مستحقة من طرف إدارة الضرائب بناء على الجداول الفردية الصادرة

عنها.

_ وعلى الخبير إعداد تقرير مفصل بذلك و إيداعه أما أمانة ضبط المحكمة في أجل أقصاه شهرين

والمصاريف القضائية تبقى محفوظة.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

برج بوعرييج في: 2014/08/12

وزارة المالية

مديرية الضرائب لولاية

برج بوعرييج

المديرية الفرعية للمنازعات

المدير الولائي للضرائب

مكتب المنازعات القضائية

إلى

السيد رئيس مفتشية الضرائب

رقم:.....م/ و ض/ و ف م/ م ق / 2014/

الموضوع: بخصوص إنجاز الخبرة المأمور بها بواسطة الحكم الصادر بتاريخ 2014/05/29، قضية

رقم:.....

قضية: المكلف X.

المرجع: إرسالية الخبير السيد

تنفيذا للمهمة المأمور بها بواسطة الحكم الصادر عن محكمة برج بوعرييج في القضية المشار إليها في الموضوع أعلاه، يشرفني أن أطلب منكم تمكين الخبير المعين من الإطلاع على الملف الجبائي للمكلف بجميع المعلومات المفيدة لإنجاز الخبرة، مع احترام الاجراءات المنصوص عليها بالمادة 86 من قانون الاجراءات الجبائية.

المدير الولائي للضرائب

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

برج بوعرييج في: 2014/08/12

وزارة المالية

مديرية الضرائب لولاية

برج بوعرييج

المدير الولائي للضرائب

المديرية الفرعية للمنازعات

إلى

مكتب المنازعات القضائية

السيد الخبير المعين.....

رقم:...../ 2014

الموضوع: بخصوص إنجاز الخبرة المأمور بها بواسطة الحكم الصادر بتاريخ 2014/05/29، قضية

رقم:.....

قضية: المكلف X.

المرجع: إرسالكم المؤرخ

تبعا لإرسالكم المشار إليه في المرجع أعلاه وتنفيذا للمهمة المأمور بها في القضية المشار إليها في الموضوع أعلاه يشرفني أن أعلمكم أنه بإمكانكم الاتصال بمفتشية الضرائب العربي بن مهيدي، للإطلاع على الملف الجبائي موضوع الخبرة كما يمكنكم الحصول على جميع الوثائق والمعلومات الضرورية والمفيدة لإنجاز المهمة المأمور بها.

تقبلوا فائق الاحترام والتقدير

المدير الولائي للضرائب

محكمة برج بوعرييج

القسم الجزائي برج بوعرييج يوم: 2014/11/25

قضية رقم:

مذكرة طلبات مدنية

لفائدة: مديرية الضرائب لولاية برج بوعرييج ممثلة في شخص مديرها.

طرف مدني القائم:

ضد: المكلف X.

- السيد وكيل الجمهورية لدى محكمة برج بوعرييج

ليطلب لهيئة المحكمة الموقرة

يتشرف العارض بأن يتقدم بهذه الطلبات للأسباب التالية:

- حيث أن المتهم يمارس نشاطه مكتبة ووراقة ، بدأ ممارسة النشاط سنة 2006.
 - حيث أن المتهم ومنذ بداية النشاط لم يقدم أي تصريح جبائي سواء دوري أو فصلي وبالمقابل وردت معلومات تفيد أنه قام بإنجاز عدة عمليات تجارية بمبالغ معتبرة ولم يتم بتسديد الضرائب ولم يتم بالرد على جميع الاستدعاءات والإنذارات الموجهة له.
 - حيث أن هذا الإمتناع يسبب أضرار معتبرة للخزينة العمومية.
- لهذه الأسباب يلتمس العارض من هيئة المحكمة الموقرة في الشكل: قبول تأسيس العارض كطرف مدني.

في الموضوع: إلزام المتهم بالدفع للعارض مبلغ 5.000.000 دج عن الأضرار اللاحقة بالخزينة العمومية.

DATE DE MISE EN RECOUVREMENT

DATE D'EXIGIBILITE

RECEPTE DES IMPOTS

0

(Cachet d'identification)

M. (no. ... - Numéro social)

Activité ou Profession

Adresse :

Article d'Imposition :

Numéro d'Identification Statistique :

Numéro d'Identification Fiscale :

السيد (القب. الاسم)

النشاط أو المهنة

العنوان

رقم المادة

رقم التعريف الاحصائي

رقم التعريف الفعلي

متمثلة بالضرائب

(Cachet d'identification)

(Les bases imposables et les droits sont arrêtés en dinars)

Form D 27A - Imp. Officiel April 2006

NUMERO Compte et ligne d'imputation Code Impôt	IMPOTS - TAXES - DROITS ou Produits à Recouvrer	ANNEE au titre de laquelle l'imposition est établie	BASE imposable (A)	BASE imposée ou déclarée (B)	MONTANT réhaussement (C)	TAUX	DROITS RESULTANT		T.V.A. déductibles	MONTANT des droits rapelés	PENALITES		TOTAL des droits et pénalités à payer
							De la base imposable	De la base imposée (Déclarée)			Taux	Montant	
201.001 L1	I.R.G.												
M1	Majorations et Amendes (V.F.+R.G.) I.B.S.												
500.026 C	Versement Forfaitaire												
500.026 A	Taxe sur l'Activité Professionnelle	2006	91.114.730		91.114.730	1,9234%				1.753.456,25			92.868.186,25
500.020	Taxe sur la Valeur Ajoutée												
201.004/E	Réintégration TVA/achats Pénalités d'assiette/TVA Taxe sur achats E 2700 - Enregistrement E 2 - C 200 - Timbre C 1 - B - 00 - TF et TA C 1 - F - 00 - Impôt sur le Patrimoine												
TOTAL GENERAL DU ROLE													

ROLE INDIVIDUEL N°:

مديرية الضرائب لولاية

CODE

الملحق رقم (15)

DATE D'EXIGIBILITE

RECETTE DES IMPOTS

(Cachet d'identification)

الهوية (الهوية والبطاقة - KASSETA N°) (A)

النشاط أو المهنة (B)

العنوان (C)

رقم المادة (D)

رقم التعريف الاحصائي (E)

رقم التعريف الجبائي (F)

Activité ou

Adresse :

Article d'imposition :

Numéro d'Identification Statistique

Numéro d'Identification Fiscale :

مفتشية الضرائب

(Cachet d'identification)

(Les bases imposables et les droits sont arrêtés en dinars)

Form D 37A Imp. Officiel Alg. 2010

NUMERO	IMPOTS - TAXES - DROITS ou Produits à Recouvrer	ANNEE au titre de laquelle l'imposition est établie	BASE imposable (A)	BASE imposée ou déclarée (B)	MONTANT rabais (C)	TAUX	DROITS RESULTANT		TVA déductibles	MONTANT des droits rappelés	PENALITES		TOTAL des droits et pénalités à payer
							De la base imposable	De la base imposée (Déclarée)			Taux	Montant	
201 001 L1	I.R.G.	2006	4.222.410	4.120.710	70.000	2	162.450	1372.71		276.201	25%	70.000	350.352
500 026 C	Majorations et Amendes (VF+RG) I.B.S.												
500 026 A	Versement Forfaitaire												
500 026 A	Taxe sur l'Activité Professionnelle	2006	102.520.573	92.111.833	10.312.111	2%	1.850.436	1917.01		276.330	25%	70.000	408.713
500 020	Taxe sur la Valeur Ajoutée												
201 004 /E	Réintégration TVA/achats Pénalités d'assiette/TVA Taxe sur achats E 2700 - Enregistrement E 2 - C 200 - Timbre C 1 - B - 00 - TF et TA E 1 - F - 00 - Impôt sur le Patrimoine												
TOTAL GENERAL DU ROLE													



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التجارة
المركز الوطني للسجل التجاري
CNRC



مستخرج من السجل التجاري
شخص طبيعي
قيد رئيسي

15/03/2006

تاريخ القيد:
رقم التسجيل:

مستخرج من التعمود رقم 08.04 المنذرج في 14 غشت 2004، المعمول بشروط ممارسة الأنشطة التجارية
الجزائريين والعمومات

- يفتي لأحكام المراءد 31، 32، 33، 34، 35، 36، 37، 38، 39، 40 و41 من القانون المذكور أعلاه يعاقب بغرامة مالية تراوح ما بين 5.000 إلى 5.000.000 دج و/أو الحبس تتراوح مدته ما بين 6 أشهر وستة على كل من:
- يمارس نشاط تجاري قار أو غير قار دون التسجيل في السجل التجاري؛
- يبدل بتصرفات غير صحيحة أو يبدل بمعلومات غير كاملة بهدف التسجيل بالسجل التجاري؛
- يمارس نشاط تجاري قار دون حيازة محل تجاري؛
- يمارس نشاط أو مهنة مؤقتة خاضعة للتسجيل في السجل التجاري دون تقديم الرخصة أو الإعتناء المطلوبين؛
- يمارس تجارة خارجه عن موضوع السجل التجاري؛
- لم يظهر البيانات القانونية المنصوص عليها في المراءد 11، 12، 14 و15 من القانون المذكور أعلاه؛
- يقلد أو يزور مستخرج السجل التجاري أو الوثائق المرتبطة به؛
- لم يعط بيانات مستخرج السجل التجاري في الأجال القانونية؛
- يفتح وكالة لممارسة نشاط تجاري باسم صاحب السجل التجاري باستثناء الزوج، الأصول والفروع من الدرجة الأولى.

أعضاء التاجر
Banette

تاريخ ختم وأعضاء هاممو الفروع المحلي
03.05 ك.أ للمركز الوطني للسجل التجاري

11804996 قندي



عقد إجارة محل

المؤجر السيد:

المستأجر السيد:

بتاريخ: 3/06

الحمد لله وحده أمامنا نحن الأستاذ بن ذيب جمال
الذي من المولى الكائن مقبره 28 شارع محمد زروفي بمدينة
برج بوعريج والموقع أدناه.
حاضر /

01 - السيد: ب. العامل،

برج بوعريج،

رقم السيرة رقم
هو 2003/34/05/277 الصادرة عن دائرة الخمدية فـ
جزائري الجنسية.

و بحضوره هذا صرح للموثق الموقع أدناه و هو في
كامل وعيه للصحي والعقلي بأنه أجر لمدة:
مدة الإيجار /

حادث مدة الإيجار سنتين (24 شهرا) غير قابلة للتحديد ابتداء من السادس من
شهر مارس سنة ألفين و ستة (2006/03/06) الى غاية الخامس من شهر مارس
سنة ألفين وثمانية (2008/03/05) الى

02 - السيد: ب. الساكن حي

بوعريج، المولد بالمكارطة بتاريخ

بطاقة التعريف الوطنية رقم

2003/11/02، و هو

جزائري الجنسية.

التعريف /

محل صالح ومعد لجميع النشاطات التجارية والصناعية والحرفية الكائن بواد صليب
شمال غرب برج بوعريج رقم 11 مكرر 01 مساحته أربعون متر مربع
(2م 40,00)

أصل الماكرونة /

انجر المحل المؤجر للسيد / عقد بيع محرر

على يدنا نحن الموثق الموقع أدناه بتاريخ 03/06/06

المسجل والمشهد نسخة منه بالمحافظة العقارية بـ برج بوعريج في 2003/11/05

تصريح بالوجود

المديرية العامة للضرائب

يكتبه المكلف بالضريبة الخاضع إلى :

مديرية الضرائب

- (1) } - الضريبة على أرباح الشركات
- الضريبة على الدخل الإجمالي

لولاية: الجزيرة

سلسلة G. رقم 8 (2005) المطبعة الرسمية الجزائر

الإسم واللقب أو التسمية

اسم الشهرة التجاري :

عنوان المقر الإجتماعي

رقم السجل التجاري

رقم بطاقة الحرفي أو رقم الاعتماد :

رقم التعريف الاحصائي الهاتف :

عنوان المؤسسة في الجزائر (الشركات الأجنبية) (2) :

صفة المصروح : مالك - مستأجر - مسير حر - مسير أجير (1) :

تاريخ بدء النشاط : 2006/03/15

الشكل القانوني للشركة

(اشطب العلامات غير الملائمة)

- | | |
|---|---------------------------------------|
| - شركة تعاونية | - مؤسسة فردية |
| - مؤسسة عمومية (شركة) | - شركة فعلية |
| - مؤسسة عمومية | - شركة التضامن |
| - شركة ذات الإقتصاد المختلط | - شركة مدنية مهنية |
| - وحدة اقتصادية محلية (ولائية أو بلدية) | - جمعية بالمشاركة |
| - أخرى : | - شركة ذات مسؤولية محدودة |
| | - شركة المساهمة |
| | - شركة أجنبية : أذكر الشكل القانوني : |

طبيعة النشاط الرئيسي : تجارة

نشاطات ثانوية أخرى : /

عناوين المؤسسات الثانوية الأخرى : /

مكان مسك المحاسبة : /

إسم وعنوان المحاسب : /

(1) اشطب العلامات غير الملائمة

(2) بالنسبة للشركات الأجنبية تقدم نسخة طبق الأصل لعقد أو عقود الأشغال أو الدراسات.

يشهد بصحته من طرف المصروح الممضي أسفله الذي يعترف بإطلاعه على التزاماته الجبائية.

ب: محمد بن عبد الوهاب في 2006/03/15
الإمضاء

هذا التصريح يتبني إيداعه في ظرف الـ 15 يوما الموالية لبدء النشاط لدى مفتشية الضرائب المباشرة المؤهلة.

DIRECTION GENERALE
DES IMPOTS

DIRECTION DES IMPOTS
DE WILAYA DE Alger

INSPECTION

DE

RUE

N°

NOTIFICATION DE REDRESSEMENTS

Franchise postale
Ord. N° 68 / 103
Du 06 Mai 1968

N.I.S: []

N.I.F: []

Référence:

Le 16.07.2008

J'ai l'honneur de vous faire connaître ci-après les redressements que l'administration envisage d'apporter aux éléments servant de base pour le calcul des catégories d'impôts marqués d'une croix ci-dessous :

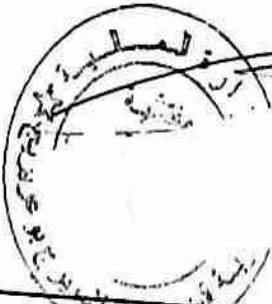
- Impôts sur le revenu global
- Bénéfices indust. comm. et artisanaux.
- Bénéfices des professions non commerciales.
- Revenus de la location des propriétés bâties et non bâties.
- Revenus des capitaux mobiliers.
- Traitements salaires pensions et rentes viagères.
- Plus-values de cession à titre onéreux des immeubles bâties ou non bâties et des droits y afférents.
- Revenus agricoles.
- Impôts sur les bénéfices des sociétés
- Retenue à la source sur les revenus des capitaux mobiliers
- Retenue à la source opérée sur les revenus des entreprises étrangères n'ayant pas d'installation professionnelle en Algérie

Exercice 2006
Année
Année
Année
Période du au
Année
Année
Exercice
Année
Période du au
Période du au
Exercice 2006
Année
Année
Année

Taxe sur l'activité professionnelle
Taxe sur la valeur ajoutée
Autres Impôts et Taxes (à préciser)

Vous disposez de trente (30) jours pour me faire parvenir votre acceptation ou vos observations. A cet effet, avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix.
Veuillez agréer l'expression de ma considération distinguée.

Le chef d'inspection



Le contribuable peut rectifier les déclarations, mais il doit, au préalable, adresser au contribuable le point de redressement de manière explicite, les motifs et les articles du code des impôts à faire parvenir son acceptation ou ses observations dans un délai de trente (30) jours à compter de la date de l'imposition sous réserve du droit de réclamation. L'administration envisage en lui indiquant, pour les correspondants il doit...

F32

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية والشعبية
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Série G. n° 12/2007

رقم التعريف الجبائي
Numéro d'identification Fiscale

رقم المادة
N° d'article

LL

رقم سجل تجاري
N° du registre de commerce

رقم بطاقة الحرفي
N° de la carte d'artisan

التصريح برقم الأعمال
DECLARATION
DU CHIFFRE D'AFFAIRES

(REGIME DE L'IMPÔT FORFAITAIRE UNIQUE)

الفترة من : 01-01-2008 إلى : 31-12-2008
Période du au

بعدد قبل 1 فيفري من سنة التكاليف بالضريبة
A renvoyer avant le 1^{er} Février de l'année
d'imposition

المديرية العامة للضرائب
DIRECTION GENERALE DES
IMPÔTS

مديرية الضرائب لولاية BBA
DIRECTION DES IMPÔTS DE
WILAYA.....

INSPECTION:

COMMUNE.....بلدية

ختم التاريخ للمصلحة

Timbre à date du service

اللقب : Prénoms : / NOM :

إسم الشركة : Raison sociale :

طبيعة النشاط : LIBRAIRIE - PAPETERIE Nature de l'activité :

عنوان المحل أو المؤسسة : Adresse de l'établissement ou de l'entreprise :

- إلى 01 جانفي : A - au 1^{er} Janvier 200

- إلى 01 جانفي : - au 1^{er} Janvier 200

عنوان إقامة المصريح : Adresse du domicile de l'exploitant :

أذكر العنوان القديم أيضا، في حالة تغيير العنوان خلال السنة. En cas de changement d'adresse en cours d'année, mentionner également l'ancienne adresse.

رقم الحساب الجاري البنكي أو البريدي : N° CCB ou du CCP :

رقم الهاتف : N° d'appel téléphonique :

إسم وعنوان المحاسب (في حالة وجوده) : Nom et adresse du Comptable (le cas échéant) :

يرجى ملئ الفراغات المبينة أسفله، إذا كنتم تمارسون نشاطا آخر (في حالة تعدد النشاطات، أرفقوا جدولاً مفصلاً بالشكل المطلوب) :
Si vous avez une autre activité, veuillez renseigner les champs ci-après indiqués (En cas de multiplicité d'activités joindre un état dûment renseigné) :

إسم الشركة : Raison sociale :

طبيعة النشاط : Nature de l'activité :

عنوان المحل أو المؤسسة : Adresse de l'établissement ou de l'entreprise :

والأمانة : برج بوعريش

الأمانة : برج بوعريش

بناحية : برج بوعريش

مديرية التنظيم والشؤون القانونية

مصلحة السنان والشرطة العامة

التاريخ :
18 جانفي 2006

بطاقة الإقامة

الاسم :

الاسم :

المولود (ة) بتاريخ :

العنوان : ..

الخدمة الشرائية :

الإبانات المقدمة

رخصة كراء - وصل الكهرباء والغاز - وصل المياه - نسخة من عقد الملكية

الإستقامة في الجزائر - قرار تخصيص مسكن وظيفي وتصريح شرفي - عقد الإيجار

إشهادات أخرى :

امضاء الطالب

المستند والتعبئة المفوض

1 - تمحلا من طرف المكون المؤهل

2 - التتبع الملائمات الغير ضرورية

DIRECTION GENERALE

الملحق رقم (22)

NOTIFICATION DE REDRESSEMENTS

INSPECTION

DE
RUE

Accusé de réception.
N°

M. ^{er}
N°

N°

N° D'ARTICLE

N. I. S.:

N. I. F.:

Le 12 / 04 / 2010

Référence :

J'ai l'honneur de vous faire connaître ci-après les redressements que l'administration envisage d'apporter aux éléments servant de base pour le calcul des catégories d'impôts marqués d'une croix ci-dessous :

- Impôts sur le revenu global
- Bénéfices indust. comm. et artisanaux.
- Bénéfices des professions non commerciales.
- Revenus de la location des propriétés bâties et non bâties.
- Revenus des capitaux mobiliers.
- Traitements salaires pensions et rentes viagères.
- Plus-values de cession à titre onéreux des immeubles bâties ou non bâties et des droits y afférents.
- Revenus agricoles.
- Impôts sur les bénéfices des sociétés
- Retenue à la source sur les revenus des capitaux mobiliers
- Retenue à la source opérée sur les revenus des entreprises étrangères n'ayant pas d'installation professionnelle en Algérie
- Taxe sur l'activité professionnelle
- Taxe sur la valeur ajoutée
- Autres impôts et Taxes (à préciser)
I.F.U. 2007

Exercice

Année

Année

Année

Période du au

Année

Année

Année

Exercice

Année

Période du au

Période du au

Exercice

Année

Année 2007

Année

Vous disposez de trente (30) jours pour me faire parvenir votre acceptation ou vos observations. A cet effet, vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix.

Veuillez agréer l'expression de ma considération distinguée

Le chef d'inspection رئيس المصلحة

L'inspecteur peut rectifier les déclarations, mais il doit, au préalable, adresser au contribuable la rectification qu'il envisage en lui indiquant pour chaque point de redressement de manière explicite, les motifs et les articles du code des impôts correspondants. Il invite, en même temps, l'intéressé à faire parvenir son acceptation ou ses observations dans un délai de trente (30) jours. A défaut de réponse, dans ce délai, l'inspecteur fixe la base de l'imposition sous réserve du droit de réclamation de l'intéressé après établissement du rôle de régularisation (Article 59 de la loi de finances pour 2002)

قباضة الضرائب
محرم القضاة

الملحق رقم (23)

الوضعية الجبائية

الاسم : مكتبة

الإسم واللقب :

إبن : مكي

العنوان الشخصي :

رقم المادة	المسنة	طبيعة الضريبة	مبلغ	مبلغ	مبلغ
RI/347/07	2006	TAP	2404370.00	0.00	2404370.00
RC/562/08	2006	IRG	1708168.00	0.00	1708168.00
RG 9503392	08/06	IRG	8221.00	0.00	8221.00
RI 272/09	2006	IRG	350351.00	0.00	350351.00
RI 272/09	2006	TAP	408743.00	0.00	408743.00
المجموع بدون عقوبة					4879648.00
عقوبة التأخير 25 %					
المجموع العام					

تاريخ الترخيص : 2011-2011

التوقيع

MINISTRE DES FINANCES
ORIGINE

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
ADMINISTRATION DES IMPOTS

BULLETIN DE RECOURPEMENTS

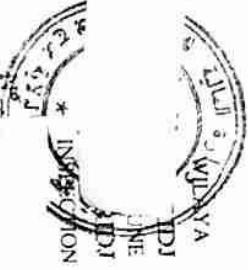
CONF. 59734270050432

ESTINATION

WILAYA

COMMUNE

INSPECTION



N° d'enregistrement de l'inspection ou direction de Wilaya
EMETTRICE

Nom Fournisseur: **SNTA UNITE COMMERCIAL DE LEST**
Activité: **PRODUITS TABAGIQUES**
Adresse: **ROUTE D'ALGER B B A**
N° d'identification Statistique: **ROUTE D'ALGER B B A**

N° d'enregistrement de l'inspection ou direction de Wilaya
D'EXPLOITATION

Renseignements recueillis

A

Rordi Rou Arrahidi 16/06/2007

Suite donnée ou observations

Regis le: 13/06/2007

N° RC / N° Article:

ART 34012105913 RC: 06A233502000

Achats effectués en:

ACHAT 2006 MONTANT HT: 130.850.112,59

Montant: **130.850.112,59**

sommes perçues: **22.244.519,42**

Motif:

MINISTERE DES FINANCES
 REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

ORIGINE

WILAYA

B.B. ARRERIDJ

COMMUNE

B.B. ARRERIDJ

INSPECTION



ADMINISTRATION DES IMPOTS

BULLETIN DE RECOTISEMENTS

PROTÉGÉ

Matricule Fiscal

EL EUCH

Renseignements recueillis

INSPECTION

DESTINATION

WILAYA

COMMUNE

Nom Fournisseur

SNTABBA

RTE D'ALGER DBA

N° d'engagement de l'Etat

N° 342BFR/BB A/09
 d'engagement de l'Etat

Adresse

Matricule Fiscal

Matricule Fiscal

N° RC/Article

B.B. ARRERIDJ

05/01/2009

Achats effectués en

RC : 06A2335020

ART : 34012105913

Motif :

ACHAT : 2007

Sommes perçues :

MONTANT HT : 95.409.212,46

Autres renseignements :

MONTANT TVA : 16.219.566,12

Signature

RE DES FINANCES

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

ORIGINE

ADMINISTRATION DES IMPOTS

DESTINATION

BULLETIN DE RECOTTEMENTS

WILAYA



B.B. ARREPIDJ

Matricule Fiscal

COMMUNE

B.B. ARREPIDJ

Adresse

EL EUCH

INSPECTION

INSPECTION

Renseignements recueillis

N°

[Signature]

Non Fournisseur

Activité

SNTABBA
RTE D'ALGER DBA

N° Il s'agit d'un engagement de
l'exercice ou d'un exercice de Wilaya

Inspection ou direction de Wilaya

Adresse

Matricule Fiscal

Renseignements recueillis

B.B. ARREPIDJ

03/01/2009

Suite donnée ou observations

Delorsse
BBB

N° RC / N° Article :

RC : 06A2335020

ART : 34012105913

ACHATS effectués en :

ACHAT : 2007

Manumit :

MONTANT HT : 86.434.256,06

Autres renseignements :

MONTANT TVA : 14.693.823,53