

جامعة سعد دحلب البلدية
كلية الحقوق
قسم القانون الخاص

مذكرة ماجستير

التخصص : قانون الأعمال

الغش و التهرب الضريبي

من طرف الطالبة:
خداوج عبدلي

أمام اللجنة المشكلة من

رئيسا	جامعة سعد دحلب البلدية	أستاذ التعليم العالي	مراد محمودي
مشرفا ومقررا	جامعة سعد دحلب البلدية	أستاذ محاضر أ	العبد حداد
عضوا مناقشا	جامعة سعد دحلب البلدية	أستاذ محاضر أ	خالد رامول
عضوا مناقشا	جامعة سعد دحلب البلدية	أستاذ محاضر أ	محفوظ برحماني

البلدية ، ديسمبر 2012

شكر وتقدير

خير ما أبدء به الشكر أولا وأخيرا، هو شكر الله عز وجل عن نعمه علينا ،
فالحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات وأصلي وأسلم على خير خلق الله نبينا ورسولنا محمدا
صلى الله عليه وسلم وعلى آله وصحبه أجمعين.

تحية إعتزاز و عرفان وشكر إلى إخوتي وأخواتي وزوجي
لما قدموه لي من تحفيز وإرشاد، إلى أستاذي الكريم الدكتور
العيد حداد تحية تقدير وشكر على مساعدته لي والذي لم يبخل علي بما أمده الله من
علم، فله مني الدعاء بجزيل الشكر، وله من الله الأجر والفضل ، كما أتوجه بالشكر والإمتنان إلى
كل الأساتذة الذين ساهموا في تكويني وشجعوني على إتمام هذه المذكرة
ولا يفوتني أن أتقدم بخالص عبارات الشكر إلى كل من ساندني وشجعني في إنجاز هذه
المذكرة ولو بكلمة طيبة.

إهداء

إلى والدي...براً بهما

"" وقُل ربي ارحمهما كما ربياني صغيرا"" سورة الإسراء الآية 24

إلى روح والدي الطاهرة رحمهما الله وأسكنهما جنة

الفردوس ، اللذان غمراني بدفء حنانهما وحسن

رعايتهما وتربيتهما لي على مبادئ الدين والأخلاق،

إلى عائلتي الكريمة، إخوتي وأخواتي ...حبا وإخلاصا

إلى أستاذي الكريم العيد حداد الذي أشرف على

مساعدتي في إنجاز هذا البحث المتواضع تحية تقدير وعرفان

إلى أساتذتي وزملائي الأفاضل بكلية الحقوق ، وكل من قدم لي عوناً ...

تقديرًا لهم واعترافًا بفضلهم ، أهدي هذا العمل المتواضع.

الفهرس

شكر

الفهرس

7	مقدمة.....
12	1. ماهية الضريبة.....
13	1.1 مفهوم الضريبة.....
13	1.1.1 تعريف الضريبة ومبرراتها.....
13	1.1.1.1 تعريف الضريبة لغة.....
14	2.1.1.1 تعريف الضريبة إصطلاحا.....
15	2.1.1 خصائص الضريبة.....
15	1.2.1.1 الضريبة المعاصرة أداء نقدي لا عيني.....
16	2.2.1.1 الطابع الإجباري و النهائي للضريبة.....
17	3.2.1.1 الضريبة فريضة بدون مقابل.....
18	4.2.1.1 الضريبة تهدف إلى تحقيق النفع العام.....
19	5.2.1.1 الضريبة فريضة تحدها الدولة.....
20	6.2.1.1 القدرة على الدفع- المقدرة.....
21	3.1.1 الطبيعة القانونية للضريبة وأهدافها.....
21	1.3.1.1 الطبيعة القانونية للضريبة (الأساس القانوني).....
23	2.3.1.1 أهداف الضريبة.....
25	4.1.1 القواعد التي تحكم الضريبة.....
25	1.4.1.1 قاعدة العدالة(المساواة).....
25	2.4.1.1 قاعدة اليقين.....
26	3.4.1.1 قاعدة الملائمة في الدفع.....
27	4.4.1.1 قاعدة الإقتصاد.....
27	2.1 أنواع الضرائب.....

28.....	1.2.1. الضرائب على الأشخاص و الضرائب على الأموال
28.....	1.1.2.1. الضريبة على الأشخاص
28.....	2.1.2.1. الضريبة على الأموال
29.....	2.2.1. الضرائب الواحدة والضرائب المتعددة
29.....	1.2.2.1. الضرائب الواحدة
30.....	2.2.2.1. الضرائب المتعددة
30.....	3.2.1. الضرائب المباشرة والغير مباشرة
30.....	1.3.2.1. الضرائب المباشرة
32.....	2.3.2.1. الضرائب الغير مباشرة
35.....	2 تحليل جريمة الغش والتهرب الضريبي
36.....	1.2. مفهوم الغش والتهرب الضريبي
36.....	1.1.2. تعريف الغش والتهرب الضريبي
36.....	1.1.1.2. تعريف الغش الضريبي
38.....	2.1.1.2. تعريف التهرب الضريبي
39.....	3.1.1.2. معايير التمييز بين الغش والتهريب الضريبي
41.....	2.1.2. أسباب الغش والتهرب الضريبي
42.....	1.2.1.2. الأسباب المباشرة للغش والتهرب الضريبي
49.....	2.2.1.2. الأسباب الغير المباشرة للغش والتهرب الضريبي
52.....	3.1.2. طرق الغش والتهرب الضريبي
52.....	1.3.1.2. الإخفاء أو التحايل القانوني
53.....	2.3.1.2. الإخفاء أو التحايل المحاسبي
58.....	4.1.2. اثار التهرب والغش الضريبي
59.....	1.4.1.2. الآثار المالية
59.....	2.4.1.2. الآثار الإقتصادية
60.....	3.4.1.2. الآثار الإجتماعية
61.....	2.2. أركان جرمي الغش والتهرب الضريبي
63.....	1.2.2. الركن الشرعي للجريمة
65.....	2.2.2. الركن المادي
65.....	1.2.2.2. استعمال طرق ووسائل احتيالية

68.....	2.2.2.2. التملص من الضريبة.....
70.....	3.2.2.2. العلاقة السببية بين التملص من الضريبة والطرق الإحتيالية.....
70.....	3.2.2. الركن المعنوي.....
70.....	1.3.2.2. القصد الجنائي العام.....
71.....	2.3.2.2. القصد الجنائي الخاص.....
72.....	3.2. آليات مكافحة الغش والتهرب الضريبي.....
72.....	1.3.2. المعاينة والرقابة الجبائية.....
72.....	1.1.3.2. معاينة جريمة الغش والتهرب الجبائي.....
76.....	2.1.3.2. الرقابة الجبائية.....
85.....	2.3.2. المتابعة والجزاء في جريمة الغش والتهرب الضريبي.....
85.....	1.2.3.2. آلية تحريك ومباشرة الدعوى العمومية والجبائية.....
	2.2.3.2. الجهة المختصة بالنظر في جريمة الغش و التهرب الضريبي و موقع إدارة
88.....	الضرائب في الدعوى
90.....	3.3.2. الجزاء المقرر لجريمة الغش و التهرب الضريبي.....
91.....	1.3.3.2. الأشخاص الخاضعين للجزاء.....
94.....	2.3.3.2. العقوبات المقررة في مجال الغش الجبائي و سلطة القاضي في تقديرها.....
105.....	الخاتمة.....
109.....	قائمة المراجع.....

مقدمة

تعتبر قضية التنمية من أهم القضايا التي تطرح نفسها بشكل دائم و مستمر نظرا للصراع القائم ضد التخلف ، حيث تبقى دول العالم الثالث أو الدول السائرة في طريق النمو في بحث شبه أبدي عن مصادر تمويل ، تمكنها من ضمان حد ادنى من النمو ، بحيث تتمكن من إكتساب مكانة ضمن خريطة العالم و خاصة في ظل التحولات الاقتصادية والتطورات الاخيرة على المستوى العالمي و انفتاح الاسواق الذي جعل كل دولة تعمل على ايجاد وسائل تمويلية فعالة تمكنها من تحقيق التوازن بين مختلف القطاعات الإقتصادية و ايجاد كذلك نوع من العدالة الاجتماعية بين فئات المجتمع، حيث أن الوزن الاقتصادي يعد أهم معيار لتطور أي دولة .

الحديث عن التنمية في الدول المتقدمة لا يطرح اشكالا في مجال دراستنا لأنه يعتبر مسارا طبيعيا يجري بصفة آلية و هذا نظرا لان الهياكل الاقتصادية و الاجتماعية هي جد متطورة مقارنة بتلك الموجودة في مجتمعات العالم الثالث ، أين يجب تحفيز النمو بالوسائل و الامكانيات المتاحة من طرف الدولة التي لها دور ذو أهمية في التدخل في الحياة الاقتصادية الاجتماعية و من هنا تظهر العلاقة بين التمويل و التنمية و تتخذ بذلك ميزانية الدولة طابعا وظيفيا فتتحول من مجرد أداة لتحقيق التوازن الحسابي بين الايرادات و النفقات الى وسيلة تحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي و الارتقاء بمستوى معيشة الافراد.

لعل من أسس و مقتضيات الانطلاقة التنموية الشاملة، الجانب التمويلي لها الذي يبرز كحجر الزاوية في كل بناء لا يكتمل الا به ، و يعتبر التمويل من أعقد المسائل اليوم إذ أصبح يشكل قضية قائمة بذاتها تطرح في سياق البحث عن مصادر تمويلية تنسم بالدوام و الاستقرار ومتعددة بتعدد الامكانيات ، في حين يشكل التمويل الخارجي "الاقتراض" أهم مخاطر الاستقلال المالي و الاقتصادي ، بل يتعدى ذلك ليمس بسيادة الدولة و التدخل في شؤونها ، أما الشكل الثاني من أشكال التمويل و الذي يعتمد على الامكانيات الذاتية يكاد يرتبط بالدولة منذ وجودها ، يتمثل في "الضريبة" هذه الاخيرة التي تعد من أقدم و أهم الموارد المالية و الايرادات العامة لتغطية النفقات العامة ، حيث شكلت خلال فترات طويلة العنصر الاساسي في الاعمال و الدراسات العلمية المالية.

و هذا الامر ليس راجعا لكونها احدى ابرز مصادر الايرادات العامة فقط ، و لكن لاهمية الدور الذي تؤديه في سبيل تحقيق أهداف السياسة المالية من جهة و لما تحدثه من اشكالات تقنية واقتصادية متعلقة بفرضها أو بآثارها من جهة أخرى.

يظهر تاريخ الضريبة و ارتباط طرق و أساليب تحصيلها و فرضها بشكل الاقتصاد الذي كان سائدا في المجتمع فمذ العصور الاولى عرف الانسان الضريبة التي كانت تحصل في صورة عينية يدفعها الفرد جبرا الى السلطة العمومية كنوع من المساهمة في تغطية النفقات العامة ، و قد عرفت الامبراطورية الرومانية نظاما ضريبيا محكما كانت فيه الضريبة سنوية و اجبارية ، أما في العصور الوسطى فقد كان تسديد الضريبة يتم في شكل ساعات عمل "أو عينا كأعمال تعبید الطرقات و التموينات بالحبوب و المواد الزراعية و هذا لضمان الحصول على الخدمات التي توفرها السلطة العمومية و المتمثلة في الأساس في ضمان الأمن من الاعتداءات الخارجية، و في بناء المنشآت القاعدية التي تمكن من تسهيل عمليات المواصلات ، و قد سمحت عملية فرض الضريبة العينية بتلبية معظم حاجات الدولة من نفقات ،

و التي تمكنت من خلالها في الحصول على اليد العاملة بمطالبة كل سيد بتقديم عدد من عبيده أو عماله أو جنوده و هذا حسب مرتبته داخل هرم السلطة في الدولة و الحصول من عند كل ملاك الأراضي على الغلال و المحاصيل .

و مع تطور المجتمعات اضطرت السلطات العمومية الى دعوة ممثلي الشعب للحصول على موافقتهم عند فرض الضرائب و هذا بعد ثورات سياسية دموية عرفتها أوروبا ، و من هنا ظهر و تأكد حق البرلمان في التخصص بسن القوانين المتعلقة بفرض الضرائب، ثم غيرها من التشريعات الاخرى و قد أصبح من حق الشعب الموافقة المسبقة على فرض الضرائب و الترخيص لها باعتبار ذلك من المبادئ الاساسية في الدول الديمقراطية.

و يجب أن نشير أن اعتماد الدولة على الضريبة في العصر الحديث يكاد يكون شبه كلياً و هذا باستثناء بعض الدول، ذات الكثافة السكانية البسيطة و التي تتوفر على ثروات تغنيها عن فرض الضرائب على سبيل المثال دول الخليج.

و نظرا لمكانة الضريبة في التنمية الاقتصادية و تأثيرها تعددت التعاريف حولها.

فالضريبة اليوم واحدة من أنجع وسائل تحقيق العدالة الاجتماعية لإرتكازها أساسا للحد من الفوارق الاجتماعية السائدة عن طريق اعادة توزيع الدخل و الثروات بين أفراد المجتمع إضافة الى كونها أداة لمعالجة مختلف الظواهر الاقتصادية العامة من تضخم و ركود و تأثيرها على المؤشرات الاخرى من بين أهمها الادخار ، الاستهلاك و الاستثمار .

من خلال كل هذا يبرز الدور الفعال الذي تلعبه الضريبة مما يجعل التهرب من دفعها يضع حدا لأهم عنصر في مالية الدولة و حائلا دون تحقيق سياستها في شتى المجالات و بذلك عارضا في مسار التنمية.

و اذا كان تعريف الضريبة على أنها مساهمة سنوية ، إلزامية ، نهائية و بدون مقابل في تغطية أعباء الدولة، فان الغش و التهرب الضريبي يعتبر محددًا أو عائقًا لهذه المساهمة و هو عبارة عن محاولة إرادية للتخفيض و الانقاص قدر المستطاع منها .

و من هذا المنطلق فإن ظاهرة الغش و التهرب الضريبي قد تطورت عبر الزمن و إتخذت بهذا بعدا عالميا و بذلك فهي تلازم كل الأنظمة الجبائية، لكن الاختلاف هو من حيث حدتها من بلد لآخر ، فإذا كان الغش و التهرب الضريبي في فرنسا أو بريطانيا مثلا قد بلغ مستويات مسموح بها مقارنة بباقي دول العالم ، فإنه في الجزائر قد اتخذ أشكالا و بلغ مستويات مذهلة و مخيفة في آن واحد و ان كان من الصعب جدا أو حتى من المستحيل تكميم الظاهرة بدقة و اهتمام السلطات العمومية بالظاهرة في السنوات الأخيرة ما هو إلا دليلا على ذلك .

و كثيرا من الافراد الذين لهم تفكير شارل لامب "CHALES LAMB"

"..le fraudeur fiscal me plai ,cest un voleur honnete ,car il ne vole que l etat qui est une abstraction

و هذا معناه أن الغشاش الجبائي هو سارق نزيه ، لأنه لا يسرق الا الدولة التي تعتبر شيئا مجردا .

و قد أصبح المتداول كذلك أن سرقة الدولة لا تعد سرقة و أنه من لا يدفع الضريبة يعد لبقا ماهرا و من يدفعها يعد طيبا خاملا ، و هذا القول له مبرراته لعدة اعتبارات لا سيما فيما يتعلق بترشيد سياسة الانفاق .

الى هذا الحد يعتبر الأمر سهلا فهناك نظام جبائي قائم و غش و تهرب موجود بوجود هذا النظام ، فلا داعي لإثبات وجود الظاهرة ، مادام الأمر مشاعا و معروفا.

لكن الإشكال متعلق بتشخيص الظاهرة و تحليلها، ذلك و أنه ايماننا منا أن في تشخيص العلة يكمن العلاج ، وتعد جرائم الغش و التهرب الضريبي من أبرز الجرائم في المجال الاقتصادي و قانون الأعمال ، وان التنصل من دفع ما يجب على ممارسي التجارة أو أي نشاط اقتصادي آخر خاضع للضريبة من دفع ما يجب عليه مهمة كسرة تقع على عاتق إدارة الضرائب .

و نظرا لصعوبة البحث في الجرائم الضريبية و صورها، و لعل أهم هذه الصور جريمة الغش و التهرب الضريبي لندرة المؤلفات، بالإضافة الى الطابع التقني و الفني لهذا النوع من الجرائم و مما يتسم به التشريع الجبائي من عدم الاستقرار نتيجة لما يعرفه من تقلبات سريعة و متعددة تصعب مواكبتها، و نتيجة لما يتطلبه البحث من تخصص في الموضوع و دراية في ميادين شتى كالجباية بأنواعها و المالية و الاقتصاد .

بالإضافة الى القوانين الجزائية بوجه عام، كل هذا دفعني الى معالجة موضوع الغش و التهرب الضريبي و جوانبه خاصة هذه الظاهرة الجريمة التي أصبحت تهدد كيان الدولة من جراء النزيف في ميزانيتها، و تتمحور إشكالية دراستنا من خلال هذا البحث في الإجابة على سؤالين رئيسيين :

- 1- يتمثل في تحديد ماهية الضريبة و أهم أثر ناتج عنها ألا و هو التخلص من العبئ الضريبي و تبيان مبادئ الضريبة و أنواعها .
- 2- يتعلق بجريمة الغش و التهرب الضريبي كمحدد رئيسي لقيام السياسة الجبائية و كمرض يصيب الجهاز أو النظام الجبائي و تحديد أركانها و مكافحتها من خلال إجراءات المتابعة و الجزاء .

هذا للقضاء و لو نسبيا على الظاهرة ، لأن عملية القضاء الكلي و التام يمكن إدراجها ضمن نطاق المستحيل و هذا لإعتبارات سيكولوجية و اجتماعية بحتة.

و سوف نتطرق في هذا البحث الى الرقابة الجبائية بكل أبعادها و مكانتها ضمن عملية المكافحة التي تكاد تكون أبدية بين ادارة الضرائب و المكلفين بالضريبة ، ثم نتعرض كذلك الى المسؤولية الجزائية و الجبائية لجريمة الغش و التهرب الضريبي و ما مدى سريانها و تطبيقها على الشخص الطبيعي و المعنوي .

و للإجابة على إشكالية هذا البحث اعتمدنا منهج التحليل الكلي باعتبار قضية الضريبة من جملة المعطيات الاقتصادية الكلية التي تحتاج الى الكثير من التحليل و المتابعة و من كل أبعادها . مع اعطاء نوع من الدراسة النظرية و التطبيقية بالاعتماد على الاجتهاد القضائي و الفقه والنصوص القانونية السارية المفعول في هذا الاطار .

وتم تقسيم البحث الى فصلين:

تناولنا في الفصل الاول ماهية الضر

و الفصل الثاني تحليل جريمة الغش و التهرب الضريبي .

و تجدر الملاحظة الى أن اختيار الموضوع كان على أساس معيارين : معيار ذاتي متعلق بالتجربة المكتسبة من خلال عملنا بمجلس القضاء ونظرا للجرائم و المنازعات الضريبية المتسلسلة المطروحة عليه، و معيار موضوعي متعلق بظروف إنجاز البحث، من نقص في التخصص و كذا التأليف في هذا النوع من المواضيع و لعل هذا يعتبر أهم مشكل قد يعترض عملية إنجاز الموضوع محل البحث أي ندرة المراجع و خاصة تلك المتعلقة بظاهرة الغش و التهرب الضريبي .

الفصل 1

ماهية الضريبة

تتطلب أغلب النظم الجبائية الحديثة قدر من التضامن والتعاون بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، من خلال الوفاء بالتزاماتها الإدارية اعتماداً على طريقة تقديم التصريحات و صحة الإقتراض تبقى متعلقة إلى حد بعيد بمبدأ تقبل و قناعة المكلف الفردية للنظام الجبائي حيث أن عدم قناعته و تقبله لتشريعات و نصوص الضريبة تدفعه إلى إنتهاج بعض الأساليب و الطرق للتهرب من دفع ما عليه من أعباء جبائية، سواء بأساليب شرعية، حيث أن المكلف يسعى للتخلص من دفع الضريبة دون المساس بالنصوص التشريعية الجبائية و هنا نكون بصدد «التجنب الضريبي» كما قد يتخذ المكلف أساليب غير شرعية تتضمن مخالفة للأحكام و التشريعات الجبائية و هو ما يعرف «بالغش الضريبي».

وقبل التعرض لمفهوم الغش و التهرب الضريبي كان لزاماً علينا أن نتطرق بشكل من التفصيل في فصل أول إلى مفهوم الضريبة باعتبارها أداة من أدوات السياسة المالية و مصدراً هاماً لإيرادات الدولة التي تحتاجها لسد النفقات العامة، و تبيان المبادئ التي تقوم عليها و مختلف أنواع الضريبة.

ثم نتطرق في فصل ثان إلى مفهوم كل من الغش الضريبي و التهرب الضريبي وبيان أركان جريمة الغش و التهرب الضريبي بشكل من التفصيل.

1.1. مفهوم الضريبة

إن من أهم الموارد المالية لتغطية النفقات العامة في الدولة الضريبية، و التي تطورت من أداة تمويلية محضة إلى أداة متعددة الأدوار، تستخدم للتدخل في الحياة الاقتصادية و الإجتماعية و توجيهها وفقا لمقتضيات و أهداف التنمية الشاملة .

و نظرا لمكانة الضريبة في التنمية الاقتصادية و تأثيرها تعددت التعاريف حولها ، فالضريبة اليوم واحدة من أنجع وسائل تحقيق العدالة الإجتماعية لإرتكازها أساسا للحد من الفوارق الإجتماعية السائدة عن طريق إعادة توزيع الدخل و الثروات بين أفراد المجتمع ، بالإضافة إلى الخصائص التي تتميز بها والمبادئ التي تقوم عليها و الأهداف التي ترمي إليها،كونها إحدى المرتكزات التي تعتمد عليها الدولة في مسار التنمية الاقتصادية، ومن أجل ذلك تم تقسيم المبحث إلى أربعة مطالب، نتناول في المطلب الأول تعريف الضريبة ومبرراتها، في الثاني خصائص الضريبة، أما الثالث الطبيعة القانونية للضريبة وأهدافها والمطلب الرابع في القواعد التي تحكم الضريبة.

1.1.1.1. تعريف الضريبة و مبرراتها

تعد الضرائب من أقدم وأهم مصادر الإيرادات العامة ، و قد مثلت الضريبة خلال مراحل طويلة أساس الدراسات المالية و لا يرجع ذلك لكونها تعد مصدرا رئيسيا من مصادر الإيرادات العامة فقط ، و لكن لأهمية الدور الذي تلعبه لتحقيق أغراض السياسة المالية من جهة و لما تثيره من مشكلات فنية وإقتصادية متعلقة بفرضها أو بآثارها من جهة أخرى ، وبالتالي يمكننا أولا تحديد تعريف للضريبة .

1.1.1.1.1. تعريف الضريبة لغتا

للضريبة من الناحية اللغوية معان كثيرة ، من هذه المعاني أنها "واحدة الضرائب التي تؤخذ من الأرصاد و الجزية"[2] (ص552).

كذلك لها معنى آخر ضريبة =: ضرب - ضارب ، مضاربة و ضرابا و تضارب في المال و به ضرب بالنقود .

ضريبة = رسم ، جمع ضرائب و منها ضريبة على العقار - ضريبة على الدخل ، ضريبة على الأراضي [3] (ص339).

و هناك: ضرب ، حاصل الضرب - حساب - ضريبة. TAXE، IMPOT [4] (ص287).

2.1.1.1. تعريف الضريبة اصطلاحا

- اختلف الفقهاء و المفكرون الإقتصاديون في تعريفهم للضريبة في العصر الحديث و ذلك بسبب تطور الفكر الإقتصادي و الإجتماعي و السياسي و تعددت التعاريف باختلاف و جهات نظرهم إليها من الناحية المالية و القانونية و الإجتماعية و الإقتصادية ، و يمكن تعريف الضريبة على انها "مبلغ من المال تفرضه الدولة و تجببه من المكلفين بصورة جبرية و نهائية و دون مقابل في سبيل تغطية النفقات العمومية و في سبيل تدخل الدولة فقط.
- و قد كان التعريف الكلاسيكي يكتفي بعبارة " في سبيل تغطية النفقات العمومية " و لكن المفهوم التدخل لللدولة و لجوءها إلى فرض بعض الضرائب في سبيل غايات إقتصادية و إجتماعية فقط جعل من الضروري إضافة العبارة الأخيرة على تعريف الضريبة [5] (ص400).
- ❖ هذا و قد عرفها الأستاذ فارس الخوري بأنها " التكاليف الذي تفرضه الدولة على الناس لأجل حاجاتها المبرمة ووفاء ديونها " و هذا المفهوم يقترب من المفهوم الحديث للضريبة، الذي تناوله العديد من الفقهاء و الكتاب ، و ذلك في غياب تعريف تشريعي يحدد مفهوم الضريبة.
 - ❖ و قد عرفها DEVERGER بأن "الضريبة مبلغ من المال تقتطعه الدولة مباشرة لكي تميزها عن بعض الإجراءات النقدية التي تؤدي إلى إقتطاع غير مباشر من أموال الأفراد كتخفيض قيمة النقود.
 - ❖ و يعرفها الأستاذ قاستون جاز بأنها "أداء نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية و بلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة . [6] (ص29)
 - ❖ و هناك من يعرفها على أنها "الضريبة فريضة مالية إلزامية تحددها الدولة و يلتزم الممول بدفعها نقدا أو عينا دون مقابل مباشر لتمكين الدولة من القيام بالخدمات العامة لتحقيق أهداف المجتمع [7]
 - ❖ و تعرف أيضا بأنها "إقتطاع نقدي ذو سلطة نهائي دون مقابل منجز لفائدة الجماعات الإقليمية للدولة و جماعاتها المحلية أو لصالح الهيئات العمومية و الإقليمية [8] (ص423).
 - ❖ و هناك من يعرفها على أنها فريضة جبرية من ثروة شخص أو هيئة بلا مقابل مباشر لصالح السلطات العامة [9] (ص10).
 - ❖ كما يعرفها الأستاذ حامد عبد المجيد دراز بعبارة اخرى على انها " أسلوب قانوني لتوزيع الأعباء العامة سنويا فيما بين الأفراد بحسب طاقتهم، فهي ذلك الجزء السنوي الذي تتولى لما لها من حق السيادة من دخول الأفراد باعتبار نصيب كل منهم في هذه الأعباء".

ومهما يكن من تباين هذه التعاريف لموضوع الضريبة التي يعكسها واقعها العملي، يمكن إستخراج تعريف مناسب وشامل وهو أحدث تعريف للضريبة ، إذ تعرف بأنها، " أداء فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة بصفة نهائية دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة، ولتمكين الدولة من تحقيق أهدافها الإقتصادية والإجتماعية" [10] (ص11).

والقانون الذي يعطي النور للضريبة ، مستمد من مصادر عدة على وجه الخصوص الإتفاقيات الدولية الموقعة مع الدول الأجنبية لتفادي الإزدواج الضريبي، وتسهيل المساعدة الجبائية المتبادلة وقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والفقهاء الإداري كمجموع القرارات واللوائح الإدارية ومجموع الأحكام القضائية والإدارية الصادرة التي لها علاقة بالضرائب وتطبيقاتها.

2.1.1. خصائص الضريبة

و من خلال هذه التعاريف التي تحاول جلاء مفهوم الضريبة يمكن استخلاص العناصر التي تشكلها ، أو ضرورة توافر أركان مكتملة في الضريبة .

1.2.1.1. الضريبة المعاصرة أداء نقدي لا عيني

و يتعلق الأمر بإقتطاع مالي من ثروة المكلف بها و هذا ما يفرقها عن تسخير الأشخاص و السلع ، و يستهدف ثروة أو دخل الأشخاص الطبيعيين و المعنويين ، ففي النظم الإقتصادية القديمة كانت الضريبة تفرض و تحصل في صورة عينية لأن الظروف الإقتصادية التي كانت سائدة تقوم على أساس التعامل بالصورة العينية ، و يظهر ذلك جليا في العصور الإقطاعية ، و في العصر الحديث أصبحت النقود الوسيلة و أداة التعامل الأساسية ، و بمأن النفقات العامة تتم في صورة نقدية فإن الإيرادات العامة كالضرائب بصورة خاصة تحصل في صورة نقدية إذ أن الضرائب النقدية تشكل القاعدة العامة للضريبة بالنظر إلى كونها أكثر ملائمة للإقتصاد النقدي و للنظام المالي و الضريبي المعاصر ، بينما لا يتوفر عنصر الملائمة في الضرائب العينية للأسباب الثلاثة التالية: [5] (ص432).

أ. إن الضريبة العينية لا تتفق مع مبدأ العدالة في توزيع الأعباء المالية لأنها إذ تفرض على كل مكلف بها أن يقدم كمية معينة من المحاصيل أو عددا من ساعات العمل ، فإنما هي تسقط من حسابها ، إختلاف تكاليف الإنتاج من منتج إلى منتج آخر ، كما تسقط من حسابها إختلاف قدرة الأفراد و طاقاتهم على تحمل العمل.

ب. إن الضريبة العينية تستلزم تكاليف مرتفعة تتجاوز تكاليف الضريبة النقدية ، بمعنى أن الدولة تتحمل من النفقات في أداء الضريبة العينية كما في جمع المحاصيل و تخزينها مثلا مالا تتحمل مثله في إستاداد الضريبة النقدية ، فضلا عن ما تتعرض له المحاصيل المذكورة من التلف الذي ينقص أو يسقط قيمتها وهو أمر غير وارد بالنسبة إلى الضريبة النقدية.

ج. إن الضريبة العينية غير ملائمة لنظام النفقات النقدية الذي يكرسه الفن المالي الحديث ، و لما كانت الدولة المعاصرة ذات النظام الإقتصادي النقدي تؤدي النفقات المترتبة عليها أداء نقدي فقد كان من البديهي و المنطقي في آن معا أن تكون وارداتها نقدية لكي تستطيع تلبية النفقات النقدية. [11] (ص52)

لكن بعض علماء المالية يميلون إلى عدم الإعتداد بالأداء النقدي كخصيصة من خصائص الضريبة أو كعنصر من عناصر تعريفها و ذلك لأن ثمة ضرائب كثيرة تجبى عينا في بعض الدول المتقدمة و النامية لأجل تحقيق بعض الأهداف المحددة على سبيل المثال ، فإن الضرائب الزراعية في كل من الصين و كوريا تجبى عينا لضمان الحصول على كميات المحاصيل الزراعية اللازمة للتصدير بطريق مباشر و لتخفيض الخسائر الناتجة عن إنخفاض القوة الشرائية للنقود في حالة التحصيل النقدي .

و رغم أهمية هذا الرأي فنحن نرى أن أداء الضريبة عينا لا يدعو بعض الأنواع الضريبية التي تشكل إستثناء عن القاعدة ، و أما القاعدة الأساسية القائلة بالأداء النقدي للضريبة تبقى هي الأصلح في المجتمعات المعاصرة ذات الإقتصاديات النقدية .

2.2.1.1. الطابع الإجباري و النهائي للضريبة

أ. الضريبة تفرض بصورة جبرية

يعتبر فرض الضريبة وجبايتها عملا من أعمال السلطة العامة ، و معنى ذلك أن فرض الضريبة وجبايتها يستندان إلى الجبر و يترتب على ذلك أن الدولة تنفرد بوضع النظام القانوني للضريبة فهي التي تحدد و دون إتفاق مع المكلف وعاء الضريبة و سعرها و المكلف بأدائها و كيفية تحصيلها و من الواضح أن عنصر الجبر الذي تستند إليه الضريبة لا ينافي أنها تصدر في النظم البرلمانية بموافقة ممثلي الشعب، إذ أنها تظل رغم هذه الموافقة تستند على الجبر فيما يخص المكلف الذي يدفعها ، فالضريبة لا تفرض نتيجة لإتفاق بين الدولة و المكلف بها ،

و يترتب أيضا على استناد الضريبة على الجبر أن الدولة عند إمتناع المكلف عن دفعها أن تلجأ إلى وسائل التنفيذ الجبري للحصول عليها . [12] (ص193)

ب. الضريبة تجبى بصورة نهائية

و ذلك بإخضاع الممول لأداء الضريبة التي تحددها الدولة دون إستشارته أو الإتفاق معه ، فالقوانين المسنة للتشريعات الضريبية و المحددة لأساليب التحصيل و طرق التقدير ، هي التي تطبق عليه ، و يحسب بمقتضاها الإستقطاع الضريبي الذي لا يمكن للممول أن يسترجعه إذ أن الأفراد يدفعون الضريبة إلى الدولة بصورة نهائية بمعنى أن الدولة لا تلتزم برد قيمتها لهم أو بدفع أية فوائد عنها ، و بذلك تختلف الضريبة عن القرض العام الذي تلتزم الدولة برده الى المكتتبين فيه كما تلتزم بدفع فوائد عن مبلغه. [13] (ص113)

3.2.1.1. الضريبة فريضة بلا مقابل

إن دافع الضريبة لا يتحصل على مقابل أي على نفع خاص به ، و لكن لا يعني ذلك أنه لا يستفيد منها و إنما يتحصل على الخدمات العامة بإعتباره فردا من المجتمع و ليس بطريقة فردية ، إذ أن مقدار الخدمة لا يتحدد بمقدار الضريبة المدفوعة ، و فرض الضريبة لا يتحدد بمقدار النفع الخاص و إنما بمقدار المقدرة التكاليفية للمكلف .

و هناك بعض النظريات التي نادى بوجود عقد مالي بين الفرد و الدولة يلزمه بدفع الضريبة نظير قيام الدولة بالخدمات التي ترتب له النفع ، و لكن لم يتم تحديد طبيعة هذا العقد . فهناك من يقول أنه عقد بيع خدمات ، و هناك من يقول أنه عقد تأمين و ذهب آخرون إلى القول بأنه عقد شركة إنتاج .

فالمذهب الأول يرى أن دافع الضريبة يلتزم بدفع مقابل ما يتحصل عليه من خدمة و كلما زادت أهمية الخدمة تزايد معدل دفع الفرد ، و أما بالنسبة للرسم في فكر هذا المذهب فهو أفضل أسلوب لتغطية النفقات العامة و على الدولة ألا تلجأ إلى الضريبة إلا بالنسبة للخدمات غير قابلة للتجزئة ، و لكن من الملاحظ أن هذه النتائج بعيدة عن الواقع المعاش إذ أن الفقراء ينتفعون من الضرائب أكثر من الأغنياء حيث يعود عليهم قدرا أكبر من الخدمات ، كما أنهم إقترضوا في هذه الحالة سهولة قياس المنفعة .

و المذهب الثاني قد إرتكز على الجانب الإجتماعي للضريبة ، إذ يفترض أن الفرد يدفع قسطا من ماله " للضريبة " و هو بمثابة تأمين لكي توفر له الدولة الأمن و حماية النظام الإجتماعي. و النقد الموجه لهذا الإتجاه يتمثل في أن الدولة تلتزم بدفع تعويض للضرر الذي قد يحدث للمول ، و لكن في الواقع أن الدولة تقدم خدمات أو مساعدات و ليس تعويضات .

أما المذهب الثالث الذي يرى بأن الضريبة تعتبر حصة اشتراك في شركة إنتاج تتكون من جميع أفراد المجتمع بغرض تقديم الخدمات ، و تمثل الحكومة دور المؤسسة أو مجلس الإدارة ،حيث يقوم كل مساهم بدفع حصته في النفقات اللازمة لتقديم الخدمات فتفرض الضريبة على راس المال لا على الدخل، و يؤخذ على هذا الإتجاه أن الدولة ليست ممثلاً للمصالح المادية فقط و إنما ممثل لمصالح المجتمع ككل[14] (ص161).

حيث أن هذه النظرية تصدر عن فكرة العقد الإجتماعي التي جاء بها جون جاك روسو و التي تعتبر فكرة خاطئة لم يقع دليل تاريخي أو منطقي على وجود هذا العقد بين الدولة و الأفراد ، فأساس التكيف ليس صحيحاً و لو أن هذا العقد تم بناءاً على رغبة و اختيار الأفراد في أن يتنازلوا عن قسط من أموالهم الى الدولة نظير تقديمها لخدمات، لكان من حق كل فرد أن ينسحب من العقد إذا رغب .

ثم أن هذا الرأي يؤدي الى زيادة الأعباء الضريبية على الفقير الذي يستفيد بدرجة أكبر من خدمات الدولة و بالتالي يزيد من حدة التفاوت بين الطبقتين ، و رغم النقد الموجه الى هذه النظرية و خطأ البعد العلمي لها ، و قلة تماسك الهيكل القانوني للنظرية إلا أنه يشير الى فكرة المقابل و ضرورة استخدام حصيلة الضريبة بطريقة نافعة ، كذلك يبين هذا التصور أنه يجب أن تفرض الضريبة على كل من ينتفع بالخدمة أي عمومية الضريبة ، و ضرورة موافقة موكلي الأمة عليها[15]

4.2.1.1. الضريبة تهدف إلى تحقيق النفع العام

لم يستطيع الصراع القائم حول مفهوم النفع العام و النفع الخاص أن يفصل بينهما أو يحدد معالمهما بدقة و ذلك لأن التداخل بين المفهومين متين ، فقد تكون المنفعة الخاصة مشمولة في المنفعة العامة ، و قد تلي المنفعة العامة الحاجات الخاصة ، كما يمكن أن لا تلبّيها إلا أن الطابع العام أو المنفعة العامة هو الذي يجب أن يسود .

و في هذا الصدد يرى التقليديون أن النفع العام هو النفع الذي تقدمه الدولة إلى عامة الشعب دون تمييز على نحو يسمح للأفراد الإستفادة من هذا النفع بنفس الدرجة كالمرافق العامة و الهياكل الأساسية اللازمة للإقتصاد. [16] (ص43)

و الهدف الأساسي من الضريبة يتمثل في المساهمة في تدعيم خزينة الدولة من أجل تغطية النفقات العامة التي لا تعود بنفع خاص على أي فرد محدد من أفراد المجتمع ، و قد استقر هذا الرأي و تدعم عبر العصور و تم تضمينه في معظم قوانين الدول و دساتيرها للحيلولة بين الملوك و الحكام

و بين رغباتهم في العمل على استغلال إيرادات الضرائب في الوفاء لحاجاتهم الخاصة و من ثمة التمادي في رفع معدلات الضرائب على الشعب كلما زادت متطلباتهم الخاصة من الأموال .

و قد رأى الكتاب التقليديون أن أقل الضرائب أحسنها و أن على الدولة أن لا تتوسع في فرض الضرائب على الشعب بل عليها أن تقتصد في نفقاتها بقدر الإمكان وأن تقتصر في ذلك على تمويل الخدمات الأساسية التي تقوم بها الدولة الحارسة، مثل خدمات الأمن الداخلي و الدفاع الخارجي و القضاء.

و قد أرادوا من وراء ذلك أن يجعلوا الضرائب أداة مالية محايدة لا يتعدى أثرها تمويل النفقات الحكومية الأساسية إلى محاولة التحكم في العلاقات الإقتصادية و الإجتماعية و تغييرها بأية صورة من الصور .

و أما الإقتصاديون المحدثون فقد أتت توسع الدولة في تقديم السلع و الخدمات لجمهور المواطنين و من ثمة التوسع في فرض الضرائب و جعلها أداة فعالة للتحكم في تشكيل البنيان الإقتصادي و الإجتماعي للدولة عن طريق التأثير على الإنتاج، الإستهلاك و الإدخار و إعادة توزيع الدخل القومي و غير ذلك من المهام التي تضطلع بها الإقتصاديات الحديثة .

[17]

5.2.1.1. الضريبة فريضة تحدها الدولة

الدولة هي السلطة التنفيذية أي الحكومة بعد موافقة السلطة التشريعية و تشمل أيضا جميع المؤسسات التي تتمتع بسلطة عامة .

و مع التطور الإقتصادي و المالي بات تدخل الدولة أمرا ضروريا لتحقيق أهداف المجتمع الإقتصادية السياسية و الإجتماعية ، و أصبحت الضريبة في ظل الواقع الجديد سلاحا تستعمله الدولة في التأثير على المتغيرات الإقتصادية و توجيه النشاط الإقتصادي و تحقيق أهداف المجتمع [18] (ص12).

و تتدخل في فرض الضريبة عن طريق تحديد وعائها و سعرها و كيفية و مواعيد تحصيلها ، و بالتالي فإن الدولة تحدد الضريبة وفقا لقواعد و أصول توصل إليها علماء المالية تلتزم بها السلطان التشريعية و القضائية عند مناقشة مشروع القانون الخاص بالضريبة و إقراره أو تفسيره و كذلك الفصل في المنازعات التي تنشأ عنه [19] (ص11).

خصوصا و أن الضريبة لم تعد أداة مالية محايدة ، بل أصبحت أداة تدخلية توظفها الدولة في خدمة الأغراض الإجتماعية ، الصحية و التربوية و ذلك استجابة من الدولة لدورها المرصود في

التدخل و العناية و الإنماء و تحقيق النفع العام، و في ظل توجهات الفكر الإقتصادي المعاصر بات دور الدولة بارزا في توجيه النشاط الإقتصادي من خلال ممارستها لسياسة إقتصادية تدخلية من أجل ضمان الحرية الإقتصادية المنظمة التي ترفض الإنكماش و التفوق من جهة ، كما ترفض الفوضى و الإنقلاب من جهة ثانية .

و الدولة تمارس هذه السياسة بكل ما أتيح لها من الوسائل و الأدوات الكفيلة لتحقيق التوازن الإجتماعي و التنمية الإقتصادية . [11] (ص58/59)

6.2.1.1. القدرة على الدفع - المقدرة

المبدأ العام أن الضريبة تفرض وفقا لطاقة المكلف بها و بعد حسم التنزيلات و الإعفاءات القانونية المقررة في التشريع الضريبي المطبق في الدولة ، و هذا المبدأ العام يستجيب لمفاهيم العدالة و الإنصاف و يجنب المكلفين الرضوخ لموجبات لا طاقة لهم بها .

أما في الواقع فالدولة بما لها من سلطات شريعية و تنفيذية و قضائية تعتمد على فرض الضرائب و تحديد أوعيتها وأسعارها وأساليب تحصيلها و مواعيد دخلها و إجراءات الاعتراض عليها و المقاضاة بشأنها من دون أن تلتزم إلتزاما قاطعا لا بمعيار " قدرة المكلف على الدفع و لا بدرجة يساره و إيساره " و لذلك فقد تجنب معظم علماء المالية النص في تعريف الضريبة أو في تبيان خصائصها على أنها تفرض وفقا لقدرة المكلف .

و إنطلاقا من هذا الواقع و هو واقع مغاير للمبدأ العام النظري يلاحظ الدكتور فوزي عطوي أن الدولة إنطلاقا من خاصية تدخل الدولة لفرض الضريبة لا تراعي قدرة المكلف و لا طاقته على الدفع عندما تدعوها الظروف الإجتماعية المؤدية أو المتدخلة مع الظروف الإقتصادية إلى تشجيع بناء مساكن جديدة مثلا، فعندما يقدم النظام الضريبي إعفاءات هامة أو يفرض أسعارا ضريبية منخفضة على المساكن الجديدة وأسعارا ضريبية مرتفعة على المساكن القديمة ، فهو بذلك لا يراعي قدرة المكلف و طاقته على الدفع بل يهدف إلى تشجيع هدم الأبنية القديمة و إنشاء أبنية جديدة مكانها ، إستجابة لضروريات التقدم و لمتطلبات التنظيم المدني[11] (ص60/61).

و لا بد في الأخير الإشارة إلى أن الضرائب غير المباشرة لا تصيب الغني و الفقير على قدم المساواة، فهي تتناقض تمام التناقض مع مبدأ قدرة المكلف على الدفع و هو ما سنوضحه عند تعرضنا لأنواع الضرائب .

و أخيرا تلك هي الخصائص التي ينبغي توافرها مجتمعة في الضريبة بحيث يؤدي غياب أحدها في مورد من موارد الدولة استبعاد لفظ الضريبة عن هذا المورد المالي .

3.1.1. الطبيعة القانونية للضريبة و أهدافها

1.3.1.1. الطبيعة القانونية للضريبة (الأساس القانوني)

حاول فقه المالية العامة تلمس الأساس الذي يعطي الدولة الحق في فرض الضرائب و التزام الأفراد بدفعها ، و يمكن رد هذه المحاولات إلى تيارين كبيرين ينتمي كل منهما الى حقبة تاريخية معينة ، أولها نظرية العقد الإجتماعي و المنفعة و ثانيهما نظرية التضامن الإجتماعي .
أ. نظرية المنفعة و العقد الإجتماعي .

سادت أفكار هذه النظرية خلال القرنين الثامن و التاسع عشر ، فالفقه التقليدي قد حاول تأسيس حق الدولة في فرض الضريبة على أساس فكرة المنفعة التي تعود على الأفراد مقابل دفع الضريبة ، و تتمثل في الإنتفاع بخدمات المرافق العامة المختلفة ، و بناءا على ذلك فإنه لولا إنتفاع الأفراد بهذه الخدمات لما كان هناك سند قانوني لغرض الضريبة و إلتزام الأفراد بها .
و يؤسس أنصار هذه النظرية فكرة المنفعة على إرتباط الفرد بعقد ضمني بينه و بين الدولة
يسمى بالعقد الإجتماعي Le Contrat Social . *

و أول من قال به هو الفيلسوف الفرنسي جان جاك روسو في القرن الثامن عشر و يتمثل هذا العقد في كون الأفراد يتنازلون عن جزء من حريتهم لحماية باقي أفراد المجتمع ، كما أنهم بمقتضى عقد مالي يلتزمون بدفع الضرائب مقابل المنافع التي تعود عليهم من نشاط الدولة [13]
(ص121)

و بناء على ما تقدم ، فإن نظرية المنفعة و العقد الإجتماعي ، و إن كانت تبحث عن مبرر لكي تكون الضريبة متناسبة مع الدخل أو الثروة الخاضعة لها على أساس عقدي ، لا تناسب العصر الحديث بكل تطوراته و تغيراته لذا فقد ظهر تيار آخر يؤسس فرض الضريبة على نظرية التضامن الإجتماعي .

ب. نظرية التضامن الإجتماعي La Solidarité Sociale .

تقوم هذه النظرية على فكرة أساسية مؤداها أن الأفراد يسلمون بضرورة وجود الدولة كضرورة ساسية و إجتماعية ، تحقق مصالحهم و تشبع حاجاتهم ، و من ثم ينشأ بين الأفراد تضامن إجتماعي بموجبه يلتزم كل فرد بأداء الضريبة المفروضة عليه، كل بحسب مقدرته التكليفية (المالية)

، كي تتمكن الدولة من القيام بوظائفها المتعددة و توفير الخدمات العامة لكافة المواطنين بلا إستثناء و بغض النظر عن مدى مساهمتهم في تحمل الأعباء العامة ، و أكثر من ذلك فمن الممكن استفادة بعض الأفراد بالخدمات العامة رغم عدم قيامهم بدفع الضرائب أو بدفع مبالغ زهيدة كأصحاب الدخل المحدودة ، و عدم إنتفاع البعض الآخر بهذه الخدمات رغم قيامهم بدفع ضرائب كالمواطنين المقيمين في الخارج [13] (ص124).

و بالإضافة إلى ما سبق ، فإن نظرية التضامن الإجتماعي تقترن بفكرة السيادة التي تمارسها الدولة على رعاياها ، و من ثم إلزامهم و إجبارهم على أداء الضريبة .
و هذا يفسر إلزام الأجانب المقيمين في الدولة ، إقامة عادية أو مستمرة ، بالمساهمة في الأعباء و التكاليف العامة و أداء الضريبة المفروضة عليهم .
مما سبق ، يتضح أن نظرية التضامن الإجتماعي تمثل الأساس القانوني الذي تستمد منه الدولة سلطتها في فرض الضريبة على المقيمين على أرضها من و طنيين و أجانب .
كما يمكن الإشارة إلى أنه و بالإضافة إلى الوظيفة المالية للضريبة فقد ظهرت حديثا وظيفة إجتماعية و إقتصادية جديدة ، فقد أضحت الضريبة تتخذ وسيلة إلى تحقيق التنمية الإقتصادية و أداة لمعالجة الركود و التضخم و تحقيق الإستقرار الإقتصادي .

2.3.1.1. أهداف الضريبة

إن المفهوم الجديد و المعاصر للضريبة الذي يقوم على إعتبارها أحد المصادر الرئيسية للتمويل ووسيلة فعالة تمكن الدولة من التدخل في الحياة الإقتصادية و الإجتماعية و توجيه النشاط الإقتصادي على نحو معين كل هذا يتم بتطور الدولة و إنتقالها من الدولة الحارسة الى الدولة المتدخلة .

و حيث أن الإتجاه الجديد للضريبة أدى إلى إبراز جوانبها الإقتصادية و الإجتماعية التي زادت أهميتها على أهمية جانبها المالي ، و أصبحت دراسة الضريبة ركنا هاما من أركان الإقتصاد المالي .ولهذه الأخيرة عدة أهداف أهمها:

أولاً: الأهداف المالية

رأى الفكر التقليدي أن هدف الضريبة الأساسي و الوحيد هو التحصيل المالي ، فالضريبة عندهم ماهي إلا التعبير المالي عن علاقة الدولة بالفرد وإحتفظت الضريبة بهذا الهدف و تعتبر في الوقت الحاضر وسيلة لتغطية النفقات العامة أو بتعبير آخر وسيلة لتمويل الإنفاق على الخدمات العامة .

ثانيا: الأهداف الإقتصادية

إن الوظيفة الإقتصادية للضريبة تقوم على رفع و تائر التنمية و تعجيلها و الحد من أخطار الركود الإقتصادي و التضخم عن طريق التأثير على الإدخار و الإستهلاك [20] (ص108)، حيث يمكن إستخدام الضريبة للأغراض التالية :

- 1- محاربة الضغوط التضخمية و المحافظة على النقد الوطني بمد النشاط الإقتصادي بفترات توسيع و فترات إنكماش و ترتبط فعالية القرارات الإقتصادية بوجود درجة من الاستقرار الإقتصادي يعبر عنها غب الغالب بدرجة إستقرار الأسعار أي بدرجة إنخفاض حدة الضغوط التضخمية .
- 2 - تحقيق التشغيل الشامل في البلاد الرأسمالية المتقدمة ، تطبيق الضرائب بطريقة تنقص من إدخار أصحاب الدخل المرتفعة و ترفع من إستهلاك الطبقات الفقيرة بإعفائهم أو تخفيض الضرائب عليهم ، كما تستخدم الدولة حصيلة الضرائب المفروضة على أصحاب الدخل المرتفعة لتمويل النفقات الحكومية مما يعمل على زيادة الإستهلاك الحكومي و بالتالي رفع الطلب الكلي [21] (ص107)

ج. الأهداف الإجتماعية

الهدف الإجتماعي الأساسي هو إستفادة الممول للضريبة من الخدمات العامة إلى تقدمها الدولة و التي تكون متساوية بين الأفراد ، دون الأخذ بعين الإعتبار نسبة الضريبة الدفوعة من طرف كل شخص و ذلك يؤدي بنا إلى التطرق إلى فرض الضريبة التصاعدية على الدخل عن طريق زيادة الضرائب على أصحاب الدخل و الثروات المرتفعة ثم إعادة توزيع حصيلتها على أصحاب الدخل المنخفضة .

حيث يتم في بعض الدول تشجيع و تنشيط التناسل و ذلك بتخفيض معدل الضريبة على الذين ينجبون عددا معيناً من الأطفال .

بحيث تزيد هذه الإعفاءات أو التخفيضات كلما إرتفع عدد الأطفال و هذا بهدف تشجيع التناسل في البلاد قليلة السكان و العكس إذا كان الهدف تثبيط التناسل [20] (ص108).

فعلى الصعيد الجهوي نشاهد بعض الإعفاءات المؤقتة و الدائمة للإستثمار في المناطق المعزولة من أجل جلب رؤس الأموال ، و خلق مناصب الشغل حيث أن المشرع الجزائري أعطى إعفاءات لفئة المجاهدين و أبناء الشهداء في بعض من النشاطات .

أما على الصعيد الدولي نلاحظ تخفيفا لرسوم جمركية ورفعا لرسوم جمركية أخرى كما هو الحال في الحروب التجارية بين البلدان المتقدمة (اليابان و الولايات المتحدة الأمريكية).

و لكن لا ننسى أن هذه الأنواع من التدابير ستؤدي إلى التداخل بين الأهداف (الإقتصادية و الأهداف المالية) و إلى ظهور أعباء ضريبية غير عادلة .

د. الأهداف السياسية

إن فرض الضرائب بطريقة تصاعدية يقلل من الفوارق بين الدخول كذلك يحدد الحد الأقصى للدخول و بذلك يحول المدخرات من أيدي الأفراد إلى الدولة ، كما تستعمل الضريبة أو يتمثل هدفها السياسي في حماية الإقتصاد الوطني من المنافسة الأجنبية و ذلك بفرض ضرائب و رسوم جمركية على السلع المستوردة ، كما أن الدولة تستطيع أن تعبر عن موقفها السياسي إتجاه الدول الأخرى ، إذ تعمل على فرض رسوم جمركية متنوعة و عالية على سلع الدول المخالفة لها سياسيا و تقوم بالعكس مع سلع الدول الموافقة لها سياسيا[22] (ص22).

4.1.1. القواعد التي تحكم الضريبة

هنالك مجموعة من المبادئ و القواعد التي يجب أن يأخذها المشرع في الإعتبار عند فرضه للضرائب حيث يصبح النظام الضريبي نظاما سليما صالحا، و لقد لخص آدم سميث في مؤلفه "ثروة الأمم" أهم القواعد التي ينبغي أن يقوم عليها نظام الضرائب الأمثل و تنحصر هذه القواعد في :

1.4.1.1. قاعدة العدالة (المساواة)

يقصد بالعدالة أن يوزع العبئ المالي العام على أفراد المجتمع ، كل حسب قدرته ، و معناه أن يساهم و يشارك جميع أفراد المجتمع في أداء الضريبة حيث تنص الفقرة الأولى و الثانية من المادة 64 من الدستور 1996 على مايلي:

"كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة" و يجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية و يتطلب هذا ملائمة الضريبة لنوع وعائها و تقديم الإعفاءات المناسبة للحالة الإجتماعية ، و قد تطور معيار العدالة الضريبية مع تطور المجتمع ، فقد كان معيار العدالة الضريبية في رأي علماء المالية يعني تساوي المنفعة التي يحصل عليها الممول من نشاط الحكومة و خدماتها مع مقدار ما يدفعه من ضريبة ، غير أن هناك صعوبات تواجه هذا الرأي لذا فقد قرر آدم سميث مبدأ مساواة في القدرة ، بأن تكون الضرائب محققة للمساواة بين الناس في القدرة على أداء الضريبة و هو يعتبر معيار أقرب إلى العدالة من غيره إذ يعتبر الأساس هو درجة اليسر المالي بالنسبة للفرد بصرف النظر عما يعود عليه من منفعة خاصة من نشاط الحكومة العام .

و من هذا المنطلق يمكن للتشريعات الضريبية تقدير الإعفاءات المناسبة للحالة الإجتماعية و غيرها. [23] (ص68)

2.4.1.1. قاعدة اليقين

يقصد بهذه القاعدة أن تكون الضريبة واضحة المعالم من مختلف الجوانب تعني بذلك أن تحدد بقانون يوضح قيمة الضريبة و أسس احتسابها و الواقعة المنشأة للضريبة و معيار السداد دون ترك فرصة للتعسف في التقدير، أي أنه يجب أن يتوفر الوضوح في كل ذلك بحيث لا يلبس فرض الضريبة أي غموض أو إخفاء أو تعقيد ، فإذا لم يحقق هذا الشرط وقع المكلف ثمة برحمة الجابي الذي يستطيع أن يزيد عبئ الضريبة عليه ، و قد يستغل تهديده بهذه الزيادة لإنتزاع رشوة منه [24] (ص45)، فليقين في الضريبة التي تفرض على المكلف من الأهمية ، بحسب ما دلت عليه تجارب كافة الأمم ما يجعل إنعدام العدالة بها للضريبة أهون شرا من إنعدام اليقين مهما كان ضئيلا ، و في هذا الصدد يرى آدم سميث أن درجة كبيرة من عدم العدالة لا تبلغ من السوء مبلغ درجة محدودة من عدم اليقين [25] (ص64).

و لتوافر عنصر اليقين يجب أن يتوافر في التشريعات الضريبية مايلي:

أ. الوضوح في التشريع، بمعنى أن تكون النصوص واضحة جلية سهلة الأسلوب دون تعقيد و ألا يتحمل اللفظ الواحد أكثر من معنى و ألا تحتل الجملة أكثر من تفسير .

ب. أن تقوم السلطة بفرض الضريبة و تحصيلها بإعداد النماذج السهلة و البسيطة و التي يفهمها عامة المواطنين و أن تساعدهم على تفهم القانون عن طريق منشوراتها و مقالاتها في وسائل الإعلام المختلفة.

ج. أن تكون المذكرات الإيضاحية للقوانين و الأعمال التحضيرية لهذه القوانين مفصلة حيث لا تدع مجالاً للاجتهاد [24] (ص46)

3.4.1.1. قاعدة الملائمة في الدفع

و ذلك أن تجبي الضريبة في الوقت و بالطريقة الملائمة للممول أي يطلب من الممول أن يدفع الضريبة في وقت مناسب، و ذلك من خلال تحديد ميعاد الدفع بما يتلائم و يتناسب مع القدرة المالية للمكلف كأن تكون مباشرة بعد جني المحصول للزراع مثلاً ، أو عند المصدر بالنسبة للضريبة على الدخل و اعتماد نظام التقسيط في الدفع [25] (ص64).

بمعنى أن يتلاءم ميعاد التحصيل مع ميعاد تحقيق الإيراد الفعلي ، حتى يتسنى للمواطن دفة في حالة يسره المالي و هذا يستدعي أن يكون الإخطار بدفع الضريبة في وقت يسر الممول و بالكيفية الملائمة له " بحيث يجب أخذ في الإعتبار مايلي:

أولاً: إتباع مبدأ التقسيط على فترات تتماشى مع فترات السيولة النقدية المتوفرة للممول .

ثانياً: أن ينظر إلى مديني الضرائب و لا سيما الذين هم في حالة عسر مالي بعين الإهتمام و

بحث الأسباب في تراكم الديون الضريبية و عدم سدادها [24] (ص45-46)

4.4.1.1. قاعدة الإقتصاد

و تقضي هذه القاعدة بضرورة تنظيم جباية الضريبة بحيث لا تنتزع من الممول إلا أقل ما يمكن فوق ما يدخل في النهاية خزينة الدولة ، أي أن تكون نفقات جبايتها قليلة ، و هكذا فإن إقامة أجهزة إدارية ضخمة و توظيف عدد كبير من الموظفين الجباة مخالف لقاعدة الإقتصاد إذ لا خير في ضريبة تكلف جزءاً كبيراً من حصيلتها ، فمن المعروف حديثاً أن الضرائب حتى يتم تحصيلها تمر بمراحل كثيرة و تبدأ بالإقرار المقدم من الممول ثم فحص هذا الإقرار ، ثم ربط الضريبة نهائياً بعد ذلك تبدأ عملية التحصيل و ما يتبعها من إجراءات جبرية إذا لزم الأمر و في جميع هذه المراحل و غيرها تحتاج إلى جهاز إداري ضخم ، و التوسع في هذا الجهاز يخشى على الضريبة من فقدان أهميتها فتصبح تكاليف الجباية أكثر من غلتها [26] (ص96).

و الملاحظ أن لهذه القواعد أثرها في مجرى الفكر المالي من بعد آدم سميث ، إذ عمد

الكتاب على أثره إلى تحليل الضرائب في ضوءها و بيان ما يترتب على هذا التحليل من نتائج ، لكن

أكثر المفكرين المحدثين يرون أن تلك القواعد أصبحت غير كافية وحدها لتبيان ما يجب أن تكون عليه الضريبة ، لذلك يتناولها كثيرا منهم بالتنقيح .

و تختلف القواعد المقترحة باختلاف نزعة كل كاتب و الواقع أن فرض الضريبة تتعلق به ثلاثة أنواع من المصالح – مصلحة الدولة أو الخزينة ، مصلحة المكلف بالضريبة و مصلحة المجتمع

حيث تتمثل مصلحة الدولة في أن تكون الضريبة غزيرة الحصيلة أي منتجة و مصلحة الممول تتمثل في قلة نفقات الجباية ، أي أن يتحمل من الأعباء الضريبية بنصيب عادل و الا تتعدى الضريبة على مبلغ الدخل الضروري لمعيشته و أن يجبي منه في الوقت اللازم.

و أخيرا يهتم المجتمع أن لا تقف الضريبة عائقا في وجه التقدم الإقتصادي و الإجتماعي و كثيرا ما تنفق هذه الأنواع المختلفة من المصالح فهي لا تتعارض بالضرورة فيما بينها و على أية حال فإن من واجب المشرع أن يوازن بينهما جميعا في نوع الظروف المحيطة به.

2.1. أنواع الضرائب

تتعدد أنواع الضرائب و تختلف صورها الفنية باختلاف المكان و الزمان و لكل نوع من هذه الأنواع مزاياه و عيوبه ، لذلك لا تقتصر النظم الضريبية الحديثة على نوع من أنواع الضرائب دون سواه و لا سيما الجزائر بل تحاول كل دولة أن تتخير مزيجا متكاملا من أنواع الضرائب و أن تصيغه في أكثر صور التنظيم الفني ملائمة لتحقيق أهداف المجتمع .

وبعد الإصلاحات الجديدة لسنة 1991 في النظام الضريبي الجزائري فقد مست عملية الإصلاح الضريبي العديد من الضرائب بغرض التكيف مع الإصلاحات الجديدة و في هذا المجال أنشئت ضرائب متنوعة .

و على ذلك نتعرض في هذا المبحث إلى أهم أنواع الضرائب وصورها في ثلاثة مطالب إستعراضا موجزا.

و بالتالي نتناول في هذا المبحث دراسة مايلي:

- الضرائب على الأشخاص و الضرائب على الأموال .
- الضرائب الموحدة و الضرائب المتعددة .
- الضرائب المباشرة و الضرائب الغير مباشرة .

1.2.1. الضرائب على الأشخاص و الضرائب على الأموال

1.1.2.1. الضريبة على الأشخاص

إن هذا النوع من الضرائب يفرض على الأفراد إعتباراً لوجودهم في الدولة و تحت حمايتها ، فالضريبة هنا تفرض على الشخص باعتباره " فرده" بغض النظر عما في حوزته من أموال و لذلك سميت بضريبة "الفردة" أو ضريبة الرؤوس و قد تفرض ضرائب الرؤوس على جميع أفراد المجتمع من الرجال و النساء و الأطفال دون تمييز ، و قد عرفت ضرائب الرؤوس في كثير من العصور و في عديد من الدول القديمة (فرنسا ، روسيا، القيصرية الخ...) كمورد رئيسي من موارد الحكومة و لكنها فقدت تلك الأهمية في العصور الحديثة [27] (ص 32-33) و تعرف هذه الضريبة في النظام الإسلامي بالجزية و التي يدفعها أشخاص مقيمين في بلد يعتمد التشريع الإسلامي

2.1.2.1. الضرائب على الأموال

أساس هذه الضريبة هو ما يملكه الشخص في حد ذاته و هذا الأخير قد يملك دخلاً أو رأس المال أو كليهما و بالتالي فإن أساس فرض هذه الضريبة هو الدخل و رأس المال [22] (ص18)، ففي هذا النوع من الضرائب تفرض الضريبة على الأموال أي على الأشياء و الممتلكات التي يحوزها الأشخاص سواء كانت أموالاً عقارية أو منقولة.

و مع إرتقاء المجتمعات و تعقد الحياة الإقتصادية و إزدياد حاجة الدولة للأموال و مع تزايد دورها في النشاط الإقتصادي عجزت الضرائب على الأشخاص بأن تفي حصيلتها الضئيلة لهذه الإحتياجات المتزايدة .

كما أن تطور المجتمعات الحديثة أدى إلى ظهور صعوبات عديدة ، مما زاد من تكاليف الجباية و ضاعف من حالات التهرب الضريبي ،

و بالتالي فقد أوضح هذا التطور فشل مثل هذا النوع من الضرائب في تحقيق العدالة الضريبية و تعذر إستخدامه بمفرده لتحقيق أهداف المجتمع الإقتصادية و الإجتماعية و السياسية و لكل ذلك فقد اتجهت كافة الدولة الحديثة إلى فرض ضرائبها على المال في كل صورته و أوضاعه أي سواء كان عقاراً أو منقولاً ، عاملاً من عوامل الإنتاج أو عائد من عوائده .

2.2.1. الضرائب الواحدة و الضرائب المتعددة

1.2.2.1. الضريبة الواحدة

إن هذا النوع من الضرائب تفرض على عنصر واحد فقط من العناصر المحتمل أن تخضع للضريبة و تسمى بأنظمة الضريبة الوحيدة حيث يقتصر فرض الضريبة إما على الدخل أو الإنفاق أو الناتج .

فنظام الضريبة الواحدة هو تجميع كل الأنشطة مهما كان نوعها تجارية ، صناعية ، فلاحية ، مالية ..إلخ و إخضاعها إلى ضريبة وحيدة كالضريبة على الدخل الإجمالي .
و هذا النوع من الضريبة يتسم بالعديد من المزايا مثل بساطة الإجراءات الإدارية ، سهولة أدائها و إقتضائها ، وصعوبة التهرب منها[28] (ص 230-231).

إلا أن تطبيق هذه الضريبة يوجه العديد من الإنتقادات ، فمن الناحية العلمية يصعب تحقيق العدالة الضريبية أو الإجتماعية في ظل ضريبة وحيدة ، و قد تفرض الضريبة على فئات معينة فقط من أفراد المجتمع فيشعر الأفراد بضخامة عبئها و يتولد لديهم حافز قوي على محاولة التهرب منها .
و أمام هذا العجز في تحقيق العدالة الإجتماعية بالنسبة لنظام الضريبة الوحيدة لجأت غالبية الدول إلى أنظمة ضريبية جديدة أكثر قدرة على مواكبة الدور الجديد للدولة في النشاط الإقتصادي و هي نظام الضريبة المتعددة .

2.2.2.1. الضرائب المتعددة

فهذا النظام يعتمد على تخصيص لكل نشاط ضريبة خاصة، و نتيجة لهذا نجد أنواع مختلفة و متعددة باختلاف و تعدد النشاط ، و مؤدى هذه الضريبة أن تفرض عدة ضرائب على الشخص تتنوع بتنوع موارده و ممتلكاته و نشاطه[22] (ص 19).
و أصبحت أنظمة الضرائب المتعددة هي السمة و الطابع المميز لكافة الدول حيث يتضمن النظام الضريبي ضرائب على الدخل و أخرى على الثروة و ثالثة على الإنفاق ...إلخ .
و مما لا شك فيه أن أنظمة الضرائب المتعددة هي الحالة الأكثر شيوعا من الناحية التطبيقية في غالبية الدول بمختلف مستويات تقدمها الإقتصادي .

3.2.1. الضرائب المباشرة و الضرائب الغير مباشرة

1.3.2.1. الضرائب المباشرة

هي ضرائب تورد إلى الخزانة من قبل المكلف بها قانونا ، بمعنى أن العبئ الضريبي يستقر على المكلف بها، و هذه الضريبة تفرض على المال أساسها أو وعائها مال معين بالذات كالدخل مثلا ، فالضريبة على الدخل الإجمالي هي ضريبة مباشرة كون أن المكلف بها لا يستطيع تحميل عبئها على أي طرف آخر مهما كانت صفته[22] (ص18).

أ. أنواع الضرائب المباشرة :

تتمثل الضرائب المباشرة في الضرائب على الدخل و الضرائب على رؤوس الأموال.

1- **الضرائب على الدخل :** المادة الأولى والثانية من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، يقصد بالدخل بمعناه الواسع كل زيادة في القيمة الإيجابية للممول ، أي كل زيادة في ذمته المالية .

و من ثم فهو عبارة عما يحصل عليه الشخص من مصدر معين قد يكون ملكية وسيلة إنتاج (مصنع) أو يكون عمله و مهنته أو هما معا ، أخذا بذلك العديد من الصور و الأشكال ، أجور ، فوائد ، أرباح...إلخ.

كما يقصد به في معناه الضيق ، كل ما يحصل عليه الفرد من نقود أو خدمات بصورة منتظمة و مستمرة "المادة التاسعة والعاشر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة نشرة 2005" ، و يمكن تقسيم الدخل إلى :

- ❖ دخل إجمالي و يتمثل فيما يحصل عليه الممول من إيرادات ، دون خصم تكاليفها.
 - ❖ دخل صافي الذي يتحدد بعد خصم التكاليف اللازمة للحصول على ذلك الدخل ، وهو أكثر دلالة على المقدرة التكاليفية للممول و أكثر عدالة [25] (ص70).
- و تفرض الضرائب على الدخل في الجزائر و قد نصت عليها الرسوم المماثلة وقانون الضرائب المباشرة على مايلي:

- 1- الأرباح الصناعية و التجارية المادة11.
- 2- الأرباح غير التجارية (المادة 22 ق ض م و الرسوم المماثلة).
- 3- الإيرادات الفلاحية المادة 35 من نفس القانون.
- 4- المداخل العقارية الناتجة عن إيجار الأملاك المبنية و غير المبنية المادة 42 من نفس القانون
- 5- الضريبة التكميلية على الدخل.

2- الضرائب على رأس المال : يقصد بالرأسمال من الناحية القانونية ما يملكه الشخص من أموال و قيم في زمن ما ، بغض النظر عن طبيعتها ، عقارات ، منقولات ، أدوات ، إنتاج ، أسهم ، سندات ...إلخ.
و لتحديد رأس المال من الناحية الضريبية يجب حصر و جرد و تقويم أصول و خصوم المكلف بالضريبة .
وعليه فإن رأسمال المكلف هو عبارة عن الزيادة في قيمة الأصول على قيمة الخصوم[21] (ص68-69).

- و من أهم أشكال وصور الضريبة على رأس المال يمكن ذكر.
- الضريبة على زيادة قيمة رأس المال .
 - الضريبة على عملية وواقعة إمتلاك رأس المال .
 - ضريبة الشركات .

2.3.2.1. الضرائب الغير مباشرة

هي عكس الضرائب المباشرة كون أن العبئ الضريبي فيها ينتقل من المكلفين بها قانونا إلى المستهلك الأخير ، و تسمى في الفقه الحديث بالضريبة على الإنفاق[22] (ص18).
أما الجزائر فتطلق عليها في بعض الحالات تسمية "الرسم" و تأخذ الضرائب غير المباشرة عدة صور :
أ. الضريبة على التداول : و تتعلق بالتصرفات القانونية التي يقوم بها الأفراد و التي من شأنها تداول و إنتقال الملكية : كضرائب الطابع و التسجيل .
ب. الضريبة على الإنفاق و الإستهلاك : و هي من أهم الضرائب غير المباشرة، حيث تفرض على الدخل عند إنفاقها في شراء السلع و الخدمات أو إنتاجها الضريبية على الإنتاج أو القيمة المضافة أو الرسم على رقم الأعمال .
ج. الضرائب أو الرسوم الجمركية (التعرفة الجمركية): حيث تفرض لدى إجتياز السلعة لحدود الدولة سواء إستيراد أو تصدير ، و عادة ما تستعمل لحماية الإنتاج الوطني [25] (ص70-71).

و ما سبق فإن لكل من الضرائب المباشرة و غير المباشرة مزاياه و عيوبه .

■ مزايا و عيوب الضرائب المباشرة :

- المزايا:

- الثبات النسبي للحصيلة و إنتظامها و عدم تأثرها بالتغيرات الإقتصادية تمتاز بالوضوح و البساطة سواء فيما يخص فرضها أو تصفيتها أو تحليلها و هذا لأنها تفرض على أموال معروفة مسبقا ، و لهذا فهي أكثر ملائمة للإعتماد عليها كمصدر أساسي للإيرادات العامة
- هناك علاقة مباشرة بين الدولة و ممولي الضرائب المباشرة ، فهي على بينه من ظروفهم و تحديد مواعيد الدفع الملائمة لهم أو تقسيطها تبعا لحالة الممول .
- هي أقرب إلى العدالة لما تتمتع به مسايرة لظروف الممولين ففيها تنقرر الإعفاءات الإجتماعية المناسبة إعفاء ، غير القادرين عليها .
- لما كانت الضرائب المباشرة تنصب على المركز المالي للممول الذي يتميز بظاهرة الثبات النسبي، ففي دفع سعرها ضمان لزيادة حصيلتها و هذا ما تلجأ إليه الدولة في معظم الأحيان لمقابلة المصروفات العامة الطارئة و في أيام الحروب أو الإستعداد لها .

- العيوب:

- الضرائب المباشرة ليست لها صفة العمومية بالنسبة لجميع أفراد المجتمع بمعنى أنها تخص أفراد معينين معروفين لدى الجهاز الإداري للدولة وبذلك تشعر فئة دون أخرى بالإرتباط الإجتماعي عن طريق المساهمة بالمال .
- قد يؤدي إحساس الممول بتحملة عبئا ماليا يدفعه مرة واحدة في وقت معين من السنة إلى التهرب من دفع الضريبة .
- تحصيل هذه الضريبة يتطلب جهاز إداري متزن ، مما قد يزيد في أعباء تحصيلها.

■ مزايا و عيوب الضرائب غير المباشرة.

- المزايا:

- لا يشعر الممول بدفعها لأنها تدخل ضمن ثمن السلعة ، فلا يستطيع بين قيمة الضريبة و ثمن شراء السلعة و تتميز بطابع العمومية فلا يعفى منها أحد.
- تتميز هذه الضريبة بسرعة تحصيلها دون تعقيد للقوانين أو نشوب خلاف بين ممولها و مصلحة الضرائب .
- مورد مباشر و مستمر على مدار السنة للخرانة العامة و ليس موسميا.

- العيوب :

- عدم العدالة و عدم مراعاة للظروف المالية لدافعها ، فجميع الممولين يقفون على قدم المساواة في دفعها دون إعتبار لدرجة غناهم أو فقرهم .
- السلع الضرورية هي أكثر السلع ملائمة لزيادة حصيلتها ، و قد تظطر الدولة في حالة الحاجة الملحة لتمويل الخزانة العامة لفرض ضرائب على هذه السلع أو زيادة نسبتها مما يكون له أسوء الأثر على الميل العادي للإستهلاك على الطبقة الفقيرة التي لا تستطيع الإستغناء عن هذه السلع و يكون هذا لصالح الأغنياء على حساب الفقراء .
- يؤدي فرض الضرائب غير المباشرة إلى ضرورة المراقبة المحكمة على المنتجين لمنعهم من التهرب منها و التحايل على أدائها و قد تؤدي هذه الرقابة إلى عرقلة الإنتاج في حد ذاته [24] (ص52).

■ أوجه المقارنة بين الضرائب المباشرة و الضرائب غير المباشرة :

- 1- تمتاز الضرائب غير المباشرة بأنها تمد الخزينة بالإيرادات بسرعة و بإستمرار أما المباشرة فتتأخر حصيلتها عادة .
- 2- تمتاز الضرائب غير المباشرة أنها تصيب جميع فئات المكلفين حتى أصحاب الدخل المنخفضة لأنها تفرض على الإستهلاك ، أما المباشرة فلا تصيب جميع المكلفين فيعفى منها أصحاب الدخل المنخفضة .
- 3- الضرائب المباشرة تلائم الدولة الرأسمالية المتقدمة ، أما الضرائب غير المباشرة تلائم الوضع الإقتصادي في الدول المتخلفة .
- 4- تتسبب الضرائب غير المباشرة في مضايقة حركة الإنتاج لأنها تتطلب رقابة دقيقة على المنتجين أما الضرائب المباشرة لا تعيق حركة الإنتاج .
- 5- جباية الضرائب المباشرة أيسر و أقل تكلفة من الضرائب غير المباشرة .
- 6- تعتبر الضرائب المباشرة أكثر اشعارا للمكلفين في تحمل أعباء الضريبة أما غير المباشرة فتتميز بعدم إشعار الفرد بعبئها لأنها تدفع من قبل المستوردين و المنتجين و تنقل إلى المستهلك .

- 7- تعتبر الضرائب المباشرة أكثر عدلا من الضرائب غير المباشرة لأنها تفرض على المكلفين ذوي المقدرة التمويلية .
- 8- يمكن إستعمال الضرائب المباشرة و غير المباشرة لتحقيق أغراض إجتماعية و إقتصادية ، مثل الحد من إستهلاك بعض السلع المستوردة (ضريبة غير مباشرة) و التقليل من التفاوت في الدخل (ضريبة مباشرة) [18] (ص15/14).

الفصل 2

تحليل جريمة الغش و التهرب الضريبي

المعروف أن الضريبة تمثل عبئا على الفرد ، حيث لا يوجد مقابلا مباشرا لها و إنما يدفعها بإعتباره عضوا في الجماعة و مساهمة منه في التكاليف العامة ، و إبتداءا من هنا تظهر فكرة الهروب من الواجبات الجبائية و تفادي تحمل العبئ الضريبي و لتحقيق هذا الغرض قد يستعمل الفرد تقنيات و طرق مختلفة من تلك البسيطة و العادية إلى تلك المعقدة و المذهلة و هذا ما يصطلح عليه بعبارة "الغش الضريبي" و للظاهرة أو الجريمة كما أصبحت تسمى، لخطورة ما تخلفه على إقتصاد الدولة بعدا وطنيا و دوليا في نفس الوقت ، فهي موجودة بوجود الضرائب إلى حد يمكن القول أن الغش الجبائي يلزم الضريبة كما يلزم الظل الإنسان ، و قد شكلت الجريمة في الجزائر محورا للعديد من الأبحاث و الدراسات ، لكن

ما كان يعاب على هذه الأخيرة أنها إتسمت بالطابع الجزئي لعدم إستفائها كل جوانب الجريمة و كان التركيز دائما على الجانب الإقتصادي البحت ، هذا ما دفعنا إلى وضع إطار كامل و شامل لتشخيص الظاهرة الجريمة و التركيز على الجانب القانوني لها قصد تسهيل عملية الفهم القانوني و الموضوعي لها ، خاصة مع التعديلات الجديدة لقانون الضرائب و إعطاء أهمية للغش و التهرب الضريبي و إعتبره جريمة قائمة بأركانها تصل إلى الجنائية معاقب عليها في قانون العقوبات ، بعدما كانت عبارة عن ظاهرة لها عقوبات و غرامات جبائية هذا ما سوف نتناوله في هذا الفصل بالدراسة و التحليل .

1.2. مفهوم الغش و التهرب الضريبي

تعتبر ظاهرة أو جريمة الغش و التهرب الضريبي من الظواهر المالية الصعبة و المعقدة التي تتشعب بالأنظمة الإقتصادية فهي ورم يشل الإقتصاد . حيث أنها شغلت فكر الإقتصاديين ، وفقهاء الجبائية و الخبراء في هذا الميدان و من خلال تعداد آراء الفقهاء و الخبراء فإنه ليس من السهل إعطاء تعريف شامل و دقيق للغش و التهرب الضريبي ، لكن أغلبهم يتفق مبدئيا على أنه لا وجود للغش الضريبي إلا بإثباته [29]. لذا نحاول إعطاء مفهوم عام للغش و التهرب الضريبي ضمن هذا المنظور من خلال أربعة مطالب نخص بالدراسة في المطلب الأول إلى تعريف الغش و التهرب الضريبي وفي المطلب الثاني تبيان أنواعهما أما المطلب الثالث إلى الأسباب التي تدفع إلى ارتكاب هاتين الجريمتين و طرق الغش و التهرب الضريبي و المطلب الرابع تبيان آثاره .

1.1.2. تعريف الغش و التهرب الضريبي

1.1.1.2. تعريف الغش الضريبي. La Fraude Fiscale.

أ: التعريف القانوني

تنص المادة **303** **فقرة 1** من الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على أنه " كل من تملص أو حاول التملص بإستعمال طرق تدليسية في إقرار أساس الضرائب أو الرسوم التي يخضع لها ،أو تصفيتهما سواء كلياً أو جزئياً يعاقب بغرامة مالية تقدر بين 5000 و 20.000 دج و بالحبس من سنة إلى 05 سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط"[29]

من خلال نص هذه المادة فإن الغش الضريبي يعتبر خرق و إنتهاك مباشر لقوانين التشريع الجبائي سعياً للتخلص من دفع الضريبة الملزمة .

إلا أنه و مع التعديلات الجديدة في قوانين المالية و قانون الضرائب المباشرة فإن هذه المادة 303 عدلت بالقانون رقم 02- 11 المؤرخ في 24 ديسمبر 2002 المعدل بموجب المادة 28 من قانون المالية لسنة 2003.

حيث تنص المادة **303** **فقرة 1** المعدلة بموجب المواد **28** من قانون المالية لسنة **2003** تحت عنوان **الغرامات الجبائية و العقوبات الجنحية على مايلي:**

" يعاقب كل من تملص أو حاول التملص بإستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له ، أو تصفيته ، كلياً أو جزئياً ، بما يأتي :

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

* بالحبس من سنة إلى خمس سنوات و بغرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 100.000 دج و لا يتجاوز 300.000 دج.

* بالحبس من سنتين إلى عشر سنوات و بغرامة مالية من 100.000 دج إلى 300.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 300.000 دج و لا يتجاوز مليون 1.000.000 دج.

* بالسجن المؤقت من خمس إلى عشرة سنوات و بغرامة مالية من 300.000 دج إلى 1.000.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 1.000.000 دج و لا يتجاوز 3.000.000 دج.

* بالسجن المؤقت من عشر سنوات إلى عشرين سنة و بغرامة مالية من 1.000.000 دج إلى 3.000.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 3.000.000 دج. [30]

من خلال نص المادة فإن الغش الضريبي ومع التطورات الإقتصادية الراهنة و التعديلات و الإصلاحات القانونية فإن الدولة و من أجل التخلص من الإنتهاكات المباشرة للقانون و من أجل الحد من الظاهرة فقد عملت على توسيع مفهوم و نطاق الجريمة من كونها جنحة إلا أنها أصبحت **جناية** أو جريمة قائمة بذاتها متوفرة على كل أركانها لذا فإن القانون شدد في العقوبات المفروضة على مرتكبيها نظراً لخطورة هذه الجريمة على إقتصاد الدولة و الخزينة العامة بشكل خاص .

و من نص المادة كذلك نجد أن درجة العقاب تختلف باختلاف درجة المال المنتهك .
 فالغش الضريبي إذن حسب نص القانون هو تصرف غير مشروع يمثل عدم إحترام القانون
 و هو عدم إحترام إرادتي لأنه إنتهاك لروح القانون و إرادة المشرع .
 فالغش بذلك يفترض مخالفة مباشرة و بإرادة المكلف للقواعد الصادرة من الإدارة
 الضريبية عن طريق إستخدام طرق احتيالية و تدليسية غير مشروعة بقصد التخلص من عبئ
 الضريبة و بالتالي فالغش الضريبي عبارة عن تلك السلوكات و الممارسات التي تتم لهدف التحايل و
 تجنب أداء الضريبة و هذا خارج إطار القانون ، أي أنها كلها ممارسات غير مشروعة ، هذا من
 الناحية القانونية .

ب. التعريف الفقهي

أما من الناحية الإقتصادية فقد تعددت آراء و تعاريف فقهاء الجباية حول مفهوم الغش
 الضريبي فبعض الكتاب يوسع من نطاق هذه الظاهرة أو الجريمة و يعطيها عدة تعاريف بالنسبة
 لـ CAMILLE ROSIER في كتابه الضريبة " الغش الضريبي يضم كل حركة مادية ، كل التدابير أو
 المناورات التي يلجأ إليها المكلفون أو الغير للتخلص من الضرائب و المساهمات " [31]
 (ص152).

أما Lucien mehl فإنه يقترح التعريف الموالي " الغش الضريبي هو خرق القانون الجبائي
 بهدف التخلص من الإقتطاع عن طريق تخفيض أساس الضريبة " [32] (ص733)
 و في هذا المحتوى يصف حبيب عيادي HABIB Ayadi الغش على أنه " الخرق المباشر
 عن عمد أو غير عمد للقوانين الجبائية " [33] (ص28).

و بالنسبة ANDRE MARGAIRAZ فهو يرى أنه " هناك غش جبائي عندما تطبق
 تصرفات تسمح بالتخلص من الضريبة أين لم ينص المشرع على ذلك " . [34] (ص18)
 نستنتج من خلال هذه الآراء و التعاريف أن خرق القوانين لا يتحقق إلا بتوفر عنصرين
 مترابطين .

- **العنصر المادي** : و يقصد به تعمد المكلف في إستعمال طرق غير مشروعة و
 وسائل احتيالية بتخفيض أساس الإقتطاع الضريبي بطرق لم ينص عليها المشرع .
 - **العنصر المعنوي** : يستوجب هذا العنصر توفر القصد من أجل قيام الغش و في حالة
 غياب هذا الأخير نكون بصدد الخطأ و ليس الغش و بالتالي فالعنصر المعنوي قوامه نية المكلف في
 التحقيق من العبئ الضريبي أو إسقاطه كلياً [33] (ص29).

من خلال ما تقدم من تعريفات يمكن إستخلاص مفهوم مختصر للغش الضريبي الذي هو " تخلص المكلف من أداء الضريبة المفروضة عليه من خلال المخالفة الصريحة للقوانين و التشريعات الجبائية لتندرج بذلك تحته كل طرق الغش و الإحتيال ".

2.1.1.2. تعريف التهرب الضريبي l' evasion Fiscale

يقصد به تلك البراعة التي يستخدمها المكلف للتخلص من الضريبة المفروضة عليه ، متفاديا في ذلك أي مخالفة لنصوص التشريعات الجبائية فحسب "A Margairaz" إن الإستعمال الإداري للوضع غير المنصوص عليها من طرف القواعد القانونية والإدارية " [35] و عرف أيضا J C MARTINEZ بأنه " فن الوقوع في مجال جاذبية القانون الجبائي "[35] (ص43)

و يرى M DUVERGER أن التهرب الضريبي واسع النطاق مقارنة بالغش الضريبي و عرفه بأنه " يمكننا التهرب من الضريبة بالإعتماد على القانون. [37] و من خلال هذا التعريف الذي جاء به M DUVERGER هناك طريقة يستعملها المكلف للتهرب ألا وهي التهرب الناشئ عن الثغرات القانونية : يستعمل المكلف في هذه الحالة الثغرات ، النقائص و الغموضات الموجودة في التشريعات الجبائية . من خلال ما تقدم من تعريفات فإن التهرب الضريبي لم ينص عليه المشرع الجزائري و لم يخصص له مادة مستقلة و إنما بالرجوع إلى المادة 303 ق الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على أنه كل "من تملص " و هو ما يستشف منه التهرب.

فالتهرب الضريبي هو التملص من دفع الضريبة دون مخالفة النصوص التشريعية الجبائية فالمكلف بالضريبة بإستطاعته أن يتهرب من دفع الضريبة عن طريق التغيرات القانونية وكل ما فيها من نقائص و غموضات وملابسات التي تكتنف التشريعات الجبائية أو تهرب منظم قانونا .

3.1.1.2. معايير التمييز بين الغش و التهرب الضريبي

كي لا نقع في الخلط بين المصطلحين المتداولين الغش الضريبي و التهرب الضريبي سنقوم بالمقارنة بينهما .

*التهرب تكون فيه إرادة المكلف متجهة نحو تخفيف العبئ الضريبي، لكن لتحقيق هدفه هذا يسلك سبل مشروعة، فالمكلف هنا يمارس حقا من حقوقه القانونية والإقتصادية ليحقق مشروعا

مستغلا في ذلك الفراغ الضريبي الذي هو الإستفادة من بعض التغيرات الموجودة في التشريع الضريبي و خاصة عند عدم صياغة بعض نصوصه ، فنلاحظ أن التفسير الضيق الذي يلتزم به شراح و قضاة الضرائب يمكن من التخلص المشروع للضريبة .

*التهرب لا يقع عليه أي عقوبة أو جزاء فهو ينطوي على أحد عناصر الغش الضريبي و هو العنصر المادي و هذا عكس الغش الضريبي أن يسلك فيه المكلف سبلا غير مشروعة تصل إلى حد التدليس و الإحتيال و تظهر فيها ببلاء سوء نية من أجل التخفيف أو إسقاط العبئ الضريبي و هنا يستوجب سلوكه معاقبة قانونية.

إختلف الإقتصاديون في تحديد معيار تمييز التهرب عن الغش الضريبي و يمكن وضع هذا الإختلاف في ثلاث إتجاهات رئيسية .

الإتجاه الأول : و يمثله M.Rosier مفاده أن فكرة التهرب الضريبي فكرة أكمل و أشمل من فكرة الغش الضريبي ، فالتهرب الضريبي الجنس ، أما الغش الضريبي فهو النوع ، فالغش وفقا لهذا الإتجاه يعد حالة خاصة من حالات التهرب من الضريبة ، و هي حالة التهرب من الضريبة عن طريق إنتهاك القانون .

الإتجاه الثاني : و يمثله كل من M.ARIATIER و M.LETOUGE و فحواه أن التهرب الضريبي ما هو إلا شكل للغش الضريبي ، فالغش وفقا لهذا الإتجاه على عكس الإتجاه الأول ، فهو الجنس بينما التهرب الضريبي هو النوع ، فأصحاب هذا الإتجاه يرون أن هناك نوعين من الغش ، غش على الصعيد الداخلي ، و غش على المستوى الدولي و هذا الأخير هو الذي يمثل التهرب الضريبي .

التهرب وفقا لهذا الإتجاه دائما يحتوي على عنصر دولي ، أما الغش فلا يتعدى الحدود الوطنية للدول و يخضع للسيادة الضريبية و الإدارية المتداولة .

الإتجاه الثالث : و يمثله M.GAUDMET و محتوى هذا النص أن التمييز بين التهرب الضريبي

و الغش الضريبي يقوم على أساس فكرة الشرعية ، فالتهرب يكون شرعيا أو قانونيا ، أما الغش فغير شرعي أو غير قانوني و بصورة أوضح فإن المكلف في التهرب الضريبي يتجنب الخضوع للضريبة دون أن يقوم بأي سلوك أو تصرف يمثل إنتهاكا للقانون و يأخذ هذا السلوك صورا مختلفة ، فقد يكون إمتناعا 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.

يعترف القانون و القضاء بهذا الحق للفرد بكونه حقا مشروعاً و قد يتخذ صورة التحايل الشرعي حيث يلجأ إلى إتباع إجراءات شرعية لتخفيف عبئ الضريبة أو إسقاطه كالإستفادة من تغيرات التشريع أو النقص الذي يعتري نصوصه ، و هذا ما يسمى بالتهرب الضريبي الشرعي .
 في حين إذا استخدم المكلف حيلة تدليسية لتجنب الضريبة ، انطوي ذلك على سلوك غير مشروع و هذا ما يسمى بالتهرب الضريبي الغير مشروع و هذا ما يعني الغش الضريبي .
 و يفرق الفقه الفرنسي بين التهرب الضريبي EVASION FISCALE و الغش الضريبي FRAUDE FISCALE و يرون أن الغش الضريبي مرادف للتهرب الضريبي غير المشروع أي التهرب بالمفهوم القانوني ، أما التهرب الضريبي ، فينصرف إلى التهرب الضريبي المشروع أي التهرب بالمفهوم الإقتصادي .

و على ذلك لا يختلف التمييز بين الغش الضريبي و التهرب الضريبي عن التمييز بين التهرب المشروع و التهرب الغير المشروع هذا الأخير المقصود به الغش الضريبي .
 و الغش الضريبي هو تصرف غير مشروع يصدر من الممول و يمثل عدم إحترام القانون و هو عدم إحترام إرادي ، لأنه إنتهاك لروح القانون و إرادة المشرع . [38] (ص460)
 و هكذا يفترض الغش الضريبي مخالفة مباشرة ، و بإرادة المكلف للقواعد الصادرة من الإدارة الضريبية عن طريق إستخدام طرق غير مشروعة ، و يلتزم أن يكون إراديا و عمديا . [39]
 و على العكس فإن التهرب الضريبي تكون فيه إرادة المكلف متجهة نحو تخفيف العبئ الضريبي ، و ذلك بإستعمال طرق مشروعة ، و يقال أن هذا التهرب يشترك مع الغش الضريبي في العنصر المعنوي و يختلفان من حيث العنصر المادي و نحن نرى ما يرى الدكتور حسني الجندي أن الغش الضريبي هو صورة من صور جريمة التهرب الضريبي ، هما إصطلاحان ، لا يختلفان ، و ذلك يقصد به أنه تصرف إرادي يصدر من المكلف بقصد التخفيف من العبئ الضريبي أو التخلص منه بإستعمال طرق غير مشروعة أو طرق إحتيالية ، أو إخفاء الدخل الحقيقي أو وعاء الضريبة الحقيقي .
 و يتكون الغش الضريبي من نفس العناصر التي تقوم عليها جريمة التهرب الضريبي فيلزم توافر عنصرين متلازمين:

الأول : عنصر مادي يتمثل في إرتكاب سلوك إرادي يتجسد في الطرق غير المشروعة و الوسائل الإحتيالية .
والثاني : عنصر معنوي قوامه نية المكلف في التخلص من العبئ الضريبي بإسقاطه كلية أو التخفيف منه .

2.1.2. أسباب الغش و التهرب الضريبي

إن البحث عن أسباب ظاهرة الغش و التهرب الضريبي معناه إحصاء كل الأسباب التي تساعد على التوسع و النمو غير العادي للظاهرة الجريمة ، فإنتشار هذه الأخيرة في مجتمع ما، ماهي إلا إنعكاس محيط توافرت فيه الشروط الملائمة لذلك ، و التي ساعدت في نموها وإتساعها .

والغش الضريبي واحد من الظواهر التي نقشت في أغلب المجتمعات والذي إقترن وجوده بوجود الضريبة نفسها و ذلك لأسباب عديدة، أولها رسوخ بعض الأفكار الخاطئة في نظر المكلف بالضريبة، التلاعبات المحاسبية و عمليات الإستغلال للثغرات القانونية و ذلك راجع إلى غياب الوعي الثقافي ، أضف إلى ذلك ما زامنته بعض الإعفاءات و الممارسات التي كرست الهوه بين الأفراد و كل ماله صلة بالضريبة و يمكن تقسيم هذه الأسباب إلى أسباب مباشرة و أسباب غير مباشرة .

1.2.1.2. الأسباب المباشرة للغش و التهرب الضريبي

يمكن تقسيم هذه الأسباب إلى : أسباب تشريعية – أسباب إدارية

أ. أسباب تشريعية

إن النظام الجبائي الجزائري كان يتميز قبل التعديلات الحالية ، بتعدد التشريعات الجبائية و عدم إستقرارها، و ذلك راجع إلى التعديلات و الثغرات الكثيرة التي تظهر كل سنة من خلال قوانين المالية و النصوص التشريعية الموروثة عن المستعمر ، حيث وجدت الجزائر نفسها بعد الإستقلال في فراغ قانوني خاصة في الجانب المالي و يرجع تعدد النظام الجبائي أساسا إلى العدد الكبير للضرائب و الرسوم و كذلك كثرة المعدلات التي كان من الصعب لأعوان الإدارة الجبائية تطبيقها هذا من جهة ، و من جهة أخرى إلى إنهاك عوائد المكلف (الضغط الجبائي)

إن التشويشات و النقائص التي شابت هذا النظام حالت دون إسهامه في إمتصاص الفائض الإقتصادي من تعبنته و توجيهه نحو تحقيق أغراض التنمية .

نستخلص مما سبق أن تعدد النظام الجبائي و عدم إستقرار تشريعاته و كذاالضغط الجبائي ، يعتبر المنفذ الذي يؤدي بالمكلف إلى التخلص من دفع الضريبة .

■ تعدد النظام الجبائي :

إن عدم إكمال الهياكل التنظيمية لقطاعات النظام الضريبي، و تأخرها يؤدي إلى الجهالة و التعقيد في المعاملات الضريبية ، مما يتيح الفرص الكافية للتهرب ، و كذا تخلف تنظيم الهيكل

الجبائي مرتبط إلى حد كبير بتخلف و عدم إستقرار النظام السياسي والإقتصادي و الإجتماعي، هذا التذبذب يرجع غالبا إلى كثرة التعديلات.

هذه التعددية في النصوص، إضافة إلى صياغتها المعقدة ، خلقت مشاكل في فهمها و تأويلها فحيث تكون المادة أقل وضوحا تترك مجالا أكبر لتدخل الإدارة الجبائية في سد مثل هذه الثغرات الناتجة عن عدم فهم النصوص أو عدم دقتها و هذا ما أدى إلى عدم إقتناع المكلف بالضريبة المفروضة عليه و الجنوح إلى التهرب منها و زيادة فرص الغش

إن هذا التعقيد والغموض و التشوّهات في الصياغة والتطبيق يدفع إلى زيادة عدد المنازعات و ضعف المردودية و يضيف نوعا من التنافر بين المكلف و الإدارة .

كل هذه الخصائص تعتبر عاملا مشتركا بين الدول النامية و سمة الهياكل الضريبية في معظمها إن لم نقل في كلها ، حيث تصعب إدارتها و الإمتثال لأحكامها ، و قد صيغت هذه الخصائص في بعض النقاط على سبيل المثال.

❖ المغالات في تعدد الضرائب يزيد من تكلفة تحصيلها ، و يترك ثغرات يمكن التسلل منها للتهرب.

❖ القوانين غير المرنة التي لا تتماشى و إحتياجات النمو ، خاصة مع تغيرات هيكل النشاط الإقتصادي.

❖ عدم فعالية القوانين يؤدي إلى تشوهات إقتصادية ، حيث تسفر عن حصيلة ضئيلة .
❖ عدم إنصاف هذه القوانين إذ تتعامل مع الأفراد و دوائر الأعمال التي تتشابه ظروفها و حالاتها بشكل مختلف و متفاوت .

❖ عدم عدالة القوانين ، إذ أن الإدارة الضريبية و إجراءات تنفيذ قوانينها تتم بشكل إنتقائي و تقوم على محاباة ذوي القدرة ، و تشجيعهم على عدم الخضوع للنظام ، فمن الممارسات المألوفة للإدارة الضريبية فرض أسعار تمييزية للضريبة ، بتقديم إعفاءات أو تخفيضات خاصة بنشاط معين .

فكثيرة هي الدول التي تسمح بفترة إعفاء لتشجيع الإستثمار ، لكنها غالبا ما تعجز أمام ضعف الإلتزام و الإلتزام عن تحقيق الأهداف المسطرة للسياسات الإنمائية ، فلا يترتب عنها غير قدر من الكفاءة ، يستلزم فرض ضرائب بأسعار أعلى على أنشطة أخرى.

تسليما بهذه العوامل أجرت العديد من البلدان تقييما إنتقاديا لنظمها الضريبية ، و اضطلعت بالقيام بإصلاحات جبائية و في هذا الإطار قام المشرع الجزائري بعدد من التغيرات مست جميع أنواع الضرائب المباشرة منها و الغير المباشرة.

■ **عدم إستقرار تشريعات النظام الجبائي**

" التغييرات الإقتصادية ، السياسية و المالية للبلاد تستدعى تغيير في التشريعات الضريبية و بالتالي تساعد على التهرب " [40] (ص142).

تعتبر هذه التغييرات ثغرة للمكلف لكي يتخلص من الضريبة مستندا في ذلك إلى غموضها ، هذا ما جاء في تعريف Margairaz " إن التغييرات الحالية التي تحدث في مجال التنظيم الجبائي تجعل منه غامضا بسبب تجاوز الحد المعقول في تعدد القوانين" [35] (ص125).

إن عدم إستقرار التشريعات تبرز في قوانين المالية المتعاقبة و القوانين التكميلية لها ، مما يخلق صعوبة للموظف الإداري في تولي مهامه بسبب القوانين و المنشورات الجديدة التي يتلقاها كل سنة ، كما تنعكس هذه الصورة على المكلف و يصعب عليه مسايرة هذه التغييرات نتيجة نقص الإعلام و من هنا يستغل هذه الوضعية و عن سوء نية يحاول تفادي الضريبة . و في هذا الصدد سنحاول تجسيد عدم إستقرار التشريعات في بعض الأمثلة على التعديلات التي جرت في بعض السنوات .

- ❖ قانون المالية لسنة 1993 جاء بـ45 تعديلا
- 27 منها تخص الضرائب و الرسوم المماثلة .
- 18 تغيير بالنسبة للرسم على القيمة المضافة (T.V.A).
- ❖ قانون المالية لسنة 1995 جاء بـ 49 تغيير منها .
- 19 فيما يخص الرسم على القيمة المضافة .
- 30 بالنسبة للضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .
- ❖ قانون المالية لسنة 96 جاء بـ60 تعديلا
- 21 منها يخص الرسم على القيمة المضافة .
- 30 بالنسبة لحقوق التسجيل و الطابع .
- 09 بالنسبة للضرائب غير المباشرة .
- ❖ قانون المالية لسنة 1999 جاءت فيه التغييرات .
- فيما يخص تخفيض الضريبة على الدخل الإجمالي .
- و على سبيل المثال فإن قانون المالية لسنة 1997 أحدث التعديلات التالية :
- 31 تعديل إلغاء فيما يخص الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .
- 9 تعديلات بالنسبة للتسجيل .
- 8 تعديلات بالنسبة للرسوم (T.V.A).

- ثلاث تعديلات بالنسبة للضرائب المباشرة .

بالإضافة إلى أربعة عشر تعديلا خاص بالاحكام الجبائية المختلفة ، و تجدر الملاحظة أن التعديل قد يمس جزءا كبيرا و هاما من الاحكام الجبائية حسب محتوى كل مادة من القانون محل التعديل [41].

و لعل آخر تعديل فيما يخص الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة في المادة 303 فقرة 01 منه فيما يخص الغش الجبائي و هو دفع قيمة الغرامة و فرض عقوبة الحبس و تشديدها [42].

■ ثقل الإقتطاع "الضغط الجبائي "

الأسباب التشريعية و الضغط الجبائي له أثر كبير في أداء المكلف بالضريبة بواجباته الجبائية إلا أنه في الواقع كلما إرتفع سعر الضريبة و قيمتها كلما زاد عبؤها ، فمن البديهي أنه كلما إرتفع سعر الضريبة كلما زاد عبؤها كلما كان ذلك سبب للتهرب الضريبي منها ، بل الإحساس بحق المقاومة من كل هذه الضغوط .

خاصة علمنا أنه ما بين 60 إلى 75% من إجمالي الحصيلة الضريبية في الكثير من الدول النامية تعود إلى الضرائب الغير مباشرة ، هذه الدول تتميز بعدم فعالية الأسعار التصاعدية في ضرائبها الغير مباشرة ، مما يجعل عبؤها تنازليا ، يشتد وطأه على الفقير و يخف كلما إزداد الممول أو المكلف ثراء و هذا ما يتناقض مع متطلبات السياسة الضريبية و جعلها عاجزة عن تعديل أو تغيير هيكل توزيع الدخل .

هنا لا بد من الإشارة إلى مفهوم الضغط الجبائي فيمكن تعريفه بالعلاقة الموجودة بين الإقتطاع الجبائي الذي يخضع الشخص الطبيعي أو الجماعة الإقليمية و الدخل الذي تحوزه هذه الأشخاص أو الجماعات الإقليمية ، إن الإقتطاع الذي تفرضه الإدارة الجبائية على المكلف له آثار كبيرة على أداء واجباته الجبائية و كذلك الآثار الوخيمة على الإقتصاد ككل حيث يقول "RIVILO" في كتابه "VIVE L'IMPOT" يمكن أن يكون الضغط الجبائي هو مجموع الآثار التي تنتجها الضريبة و مقابلها على الإقتصاد [43] (ص38)

و لقد ذكرت بعض الدراسات أن الضغط الجبائي في الجزائر عاليا نسبيا مما يدفع أكثر إلى التهرب خاصة مع تدني الدخل الوطني حتى و إن كانت الزيادة مثل ما تم التصديق عليه في الثلاثية و قانون المالية لسنة 2009 في رفع الحد الأدنى للأجر من 12.000 إلى 15.000 إلا أن ذلك يبقى ، دائما التدني غير منسجم في الدخل الوطني و عدم تناسب الأسعار مع القدرات التكليفية للأفراد . و بالتالي تؤكد الدراسات أن الضغط الجبائي في الجزائر لا يمكن أن يتعدى 15 % .

و هذا حتى يتم الحد من التهرب و الغش الضريبي و أثارة السيئة [44] (ص15-18)، لا يتطلب تحقيق الأهداف السياسية للضريبة و أهمها الدور التمويلي لها بالعناية بتغيير الأهداف و تحديد أفضل الأسباب الضريبية بل لا بد من النظر إلى إمكانيات التطبيق فليس من المجدى الزيادة في الحصيلة الضريبية فرض ضرائب جديدة أو رفع أسعار ضرائب قائمة إذا كانت تفتقر إلى وسائل تنفيذها فإن ذلك يزيد الأمر تعقيدا بتعداد الضرائب التي تعطل من الحوافز و تدفع إلى التهرب .

ب. أسباب إدارية :

الإدارة الجبائية لها مكانة بارزة في المنظومة الجبائية ، حيث أنها تعتبر الوسيط بين السلطة التشريعية الجبائية و المكلف بالضريبة و ذلك بالسهر على المنفذ الأمثل و الصارم للنصوص و التشريعات الجبائية على المكلف و يقول " Paulo SILVA Lopes " في مقاله " أن الإدارة المالية في العالم الثالث و خاصة إفريقيا هي التي تغير و تشوه الجباية "[45] (ص93).

و بالتالي يمكن الوصول إلى نتيجة حتمية هي أن إنعدام الكفاءة و نقص التجربة أدى إلى بروز كجانب هام و رئيسي للمشكلة ، و أمام ضعف الإدارة الجبائية في فسخ المجال لتحفيز إنتشار ظاهرة الغش و التهرب و هذا من خلال النقص الكبير في الإمكانيات البشرية من حيث عددها و كفاءتها بالموازاة مع تقلص الإمكانيات المادية التي تبقى بعيدة عن الأهداف المرغوبة من طرف الإدارة .

❖ محدودية الوسائل البشرية و المادية .

إن ضعف الإمكانيات المادية و البشرية ساهمت بالقسط الوافر في تفشي ظاهرة التهرب الضريبي و إستفحالها و هذا ما تعاني منه الكثير من دول العالم الثالث و من بينها الجزائر

*** محدودية الوسائل البشرية :**

يتجسد ضعف الإمكانيات البشرية في الإدارة الجبائية الجزائرية في مظهرين إثنين ، أحدهما يغطي الجانب الكمي أو العددي و الأخر يغطي الجانب النوعي أو الكيفي .

- من الناحية الكمية:

إن التحولات الإقتصادية التي عرفت الجزائر خاصة بعد دخولها إقتصاد السوق و التي تهدف إلى تحرير الإقتصاد الوطني و التجارة الخارجية كانت سببا لفتح الباب أمام المبادرات الفردية و أصحاب رؤوس الأموال للإستثمار في شتى الميادين ، فكانت النتيجة الحتمية لذلك أن إرتفاع عدد المكلفين و الملفات المعروضة للدراسة بشكل كبير حيث نتج عن ذلك عدم وجود توافق بين الزيادة لعدد المكلفين من ناحية و عدد أعوان و موظفي الإدارة الجبائية من ناحية أخرى حيث وجدت هذه الأخيرة نفسها أمام مهام متزايدة و ضخمة يصعب التحكم فيها و من جهة أخرى فإن الإصلاحات

الجبائية التي دخلت حيز التطبيق بالإضافة إلى إعادة تنظيم الإدارة الجبائية التي دخلت حيز التطبيق بالإضافة إلى إعادة تنظيم الإدارة الجبائية التي نشأ عنها بموجبها الضرائب ، أصبح الإختلال واضحا بين وظائف هذه الإدارات و بين إمكانياتها البشرية .

- من ناحية الكفاءة:

فيما يخص الكفاءة فإن موظفي المصالح الجبائية نستطيع القول أنه تنقصهم الخبرة و التأهيل و عدم تخصصهم في المجالات المتعددة و عدم اللحاق بالوتيرة العالمية و ذلك بإجراء ايام دراسية و إعادة رسكلتهم ، لأن الغش و التحايل في تطور مستمر و ذلك بإستعمال الطرق الحديثة للإتصالات INTERNET ، حرية تنقل الأشخاصإلخ، ورغم أن الدولة الجزائرية تعمل جاهدة من أجل التصدي لهذه الظاهرة الخطيرة و هو ما يتجلى أكثر في النسبة القليلة التي تتكفل بها الجامعات إلا أنه تبقى دائما الثغرات مفتوحة ، و يبقى العامل الأساسي متصلا في الإعتماد على سياسة ضريبية لا تعطي الكفاءة و المهارات مما أدى إلى رداءة في التسيير .

فمن العوامل المساعدة أيضا على عدم إكتمال كفاءة أعوان الإدارة الجبائية ذلك التنظيم الداخلي و المتمثل في الفصل بين المصالح مما أدى إلى جهل الأغلبية الساحقة بين الأعوان بأنواع الضرائب الأخرى و القواعد الخاصة بها .

ضعف الكفاءة و النزاهة لدى أجهزة التحقيق و التحصيل يلعب دورا هاما في تسهيل عملية التهرب ، لذا يستلزم تعزيز الإدارة بالكفاءات اللازمة مع تحميلهم مسؤولية الإهمال و التواطؤ، و يعود أيضا النقص النوعي لأعوان الإدارة الجبائية إلى إنعدام المحفزات الخاصة بالترقيه و كذلك نظام الأجور إذ تعد أجور موظفي الإدارة العمومية بوجه عام و الإدارة الجبائية على وجه الخصوص من بين الأجور الأكثر تدنيا مقارنة بتلك الممنوحة في قطاعات أخرى كالبنوك و التأمين الشيء الذي ينعكس سلبا على مردودية الموظفين و لا يحفزهم على البحث و محاولة توسيع خبراتهم ، و تأتي الرشوة لتتوج الجانب السلبي للموظف ، هذه الظاهرة التي إستفحلت في إدارتنا و التي تعتبر أخطر بكثير من الكفاءة إذ يقول قنديل أن " هذه الظاهرة ليست فقط نتيجة لنقص الرقابة من طرف السلطات المعنية و غياب العقاب الصارم ضد الموظفين المرتشين ، و لكنها أيضا نتيجة للتنظيم السياسي و الإجتماعي " .

***محدودية الوسائل المادية:** إن من بين العراقيل الرئيسية التي تحد من فعالية الإدارة الضريبية تلك المتعلقة بالإمكانيات و الوسائل المادية ، إذ تعد هذه الأخيرة حجر عثرة في طريق نجاح كل إصلاح جبائي ، فبالنسبة للمقررات التي يزاول فيها الموظفون مهامهم ، إن لم تكن كافية من الناحية الكمية فمعظمها بنايات قديمة من مخلفات الإدارة الإستعمارية لا يتوفر بعضها على أدنى

شروط المساعدة على أداء العمل بفعالية و راحة و لا تكفل حتى إحترام المكلفين تجاه هؤلاء الموظفين [46]، كما أن طبيعة مهام بعض مصالح الإدارة الجبائية تتطلب الحركة الدائمة و التنقل المستمر لأعوان هذه المصالح ، كما هو الحال بالنسبة لمصلحة التحقيقات و مصلحة البحث عن المادة الخاضعة للضريبة ، ومن المؤسف رغم الأولويات التي تقتضيها هذه المهام من وسائل لتنقل من سيارات و ما إلى ذلك إلا أن أغلب مصالح الإدارة الجبائية عبر كامل التراب الوطني المكلفة بهذه المهام لا تتوفر على الوسائل اللازمة لتنقلها ، إذ يضطر الأعوان المحققون في كثير من الأحيان إلى إستعمال وسائل تنقلهم الخاصة، و تنعدم في إدارتنا الجبائية أجهزة التسيير الحديثة و أدنى تقنيات معالجة المعطيات و الإحصائيات التي وصل إليها العالم المتقدم .

الإجراءات الإدارية و التنظيمية : غالبا ما تفرض الإجراءات الإدارية الروتينية المعقدة

روح الكراهة تجاه الضريبة مما يدفع بالمكلفين إلى اللجوء إلى الغش و التهرب و هو ما يجب على الإدارة المالية تفاديه بالعمل على تبسيط و تسهيل الإجراءات .

* صعوبة تقدير وعاء الضريبة

لا شك أن الصعوبات التي تتلقاها الإدارة المالية في تقدير بعض أوعية الضرائب هي ما يشجع الممول على التهرب ، و قد تعتمد الإدارة إلى ربط الضريبة جزافيا بأقل من القيمة الحقيقية أو بأكثر من قيمتها الحقيقية مما يؤدي إلى إحداث أثار معنوية تشجع على التهرب [26] (ص255).

* عدم المساواة في تطبيق الإجراءات

يجدر بنا أن نفرق بين العدالة القانونية و العدالة الفعلية ، فقد تكون الضريبة عادلة من الوجهة القانونية كما أرادها المشرع المالي ، ثم تأتي صعوبات التطبيق ، فتقتضي على هذه العدالة و لا شك أن الضريبة لا تعتبر عادلة إلا إذا استوفت ركني العدالة أي عدالة تقرير الضريبة و عدالة تطبيقها ، و الأخير منوطه بكفاية الإدارة المالية و من الثابت أن عدم المساواة في التطبيق تضعف الثقة العامة بعدالة الضريبة و تكون من دواعي التهرب منها .

*تعقد الإجراءات الإدارية الخاصة بتحصيل الضريبة

فالإجراءات الروتينية المعقدة كثيرا ما تبذر روح الكراهية للضريبة ، و هو ما يجب على الإدارة الجبائية أن تقوم به و ذلك بتيسير إجراءات التحصيل .

*عدم التشدد على فرض الجزاءات على المتهرب

إن التهاون في تطبيق الجزاءات المنصوص عليها قانونا بشأن المتهربين يشجعهم على الإستمرار في إرتكاب أعمال إحتيالية للتخلص من أداء الضريبة ، كما يشجع غيرهم على إقتراف مثل هذه الأعمال ، و الملاحظ أن إهمال قطاع حساس كهذا يؤثر سلبا على موارد الدولة و بالتالي يعيق إقتصاد البلاد .

و يعتبر الجانب التنظيمي للإدارة الجبائية و خاصة بشأن مصالحها على مستوى القاعدة ، من الأسباب الرئيسية التي تساهم أو تفسح المجال للمكلف بالتهرب من أداء إلتزاماته الجبائية

2.2.1.2. الأسباب غير المباشرة للغش و التهرب الضريبي

يمكن تقسيم هذه الأسباب إلى : أسباب نفسية و أسباب إقتصادية .

أ. الأسباب النفسية :

من الأسباب المساعدة على تفشي ظاهرة الغش و التهرب الضريبي، بروز الدوافع النفسية و الإجتماعية الموروثة من بعض الإعتقادات الخاطئة عن مفهوم الضريبة، و يرجع البعض ذلك إلى ضعف المستوى الأخلاقي و الوعي الضريبي الذي هو أساس كل تهرب يجنح إليه الفرد.

و جاء في هذا الصدد عبد المنعم فوزي في قوله " للعوامل النفسية في الواقع دور كبير في التهرب من الضريبة فكلما زاد الوعي الضريبي لدى المكلف ضعف الباعث النفسي على الغش ، و بالعكس كلما نقص الوعي الضريبي لدى المكلف كان الباعث النفسي على الغش من الضريبة قويا و ملموسا ، كما أنه من الواضح إذا إنخفض الوعي الضريبي لدى الأفراد سادت الكراهية للضريبة و إختفت العقوبة المعنوية التي يوقعها الشعور العام على المتهربين" ، و للعامل النفسي أهمية بالغة في أداء المكلف لواجباته الجبائية و يتجلى ذلك في مدى إقتناع كل مكلف و فهمه إن من واجباته الإجتماعية مقابل إلتزامه بدفع الضريبة و معرفته لقيمتها التي يتعين عليه سدادها ، إسهاما منه في تمويل برامج الإنفاق العام للدولة .

إن عدم فهم الكثيرين للدور الذي أصبحت تلعبه الدولة الحديثة ، إضافة إلى فقدان الثقة في مؤسساتها فتح مجالا للشك في عدم أهمية هذه المساهمة و بالتالي التأثير السلبي على مدى إقبال المكلفين على دفع الضريبة ، و عليه فإن ضعف المستوى الأخلاقي و الوعي الضريبي لدى المكلف يعتبر من دوافع الغش و التهرب و يمكن حصر العوامل النفسية في سببين :

- سبب **بسيكولوجي** : إن الإعتقاد السائد بأن الضريبة أداة إغتصاب و إفقار الشعوب ، ليأتي التهرب من دفعها في هذه الحالة وجه من أوجه المقاومة [26] (ص17)، و يرجع هذا الإعتقاد السائد بالنسبة للمجتمع الجزائري إلى أسباب تاريخية بدءا من الإستعمار الفرنسي حينما كانت الضريبة الوسيلة الأكثر نجاعة لمصادرة ممتلكاته حتى لا يصبح لديه وسائل الدفاع و المقاومة ، هذا الإحساس بالاضطهاد الذي عمر طويلا ، إنعكس سلبا على سلوكيات الجزائريين تجاه الضريبة ، و ساهم إلى

حد كبير في إنخفاض درجة وعيهم الضريبي على ما كان عليه من قبل ، مورثا بذلك نظرة تتنافى مع مقاصد و أهداف الضريبة .

إعتقاد البعض أن التهرب من دفع الضرائب المفروضة عليهم لا يعد تصرفا لا أخلاقيا

وتبريرهم في ذلك أن تهربهم هذا لا يشكل خسارة لأحد ، إسنادا إلى فكرة ،

"سرقة الدولة لا تعد سرقة ما دامت هذه الأخيرة شخصا معنويا" [47] (ص251).

سيادة الإعتقاد الديني بعدم شرعية الضريبة ما دامت لا تعتمد على مبادئ عقائدية لتبقى هذه الحجة منفذا للتهرب لكثير من المكلفين و مبرر لهم للإخلال بالتزاماتهم الجبائية ، المحيط الإجتماعي الذي يلعب دورا هاما هو الآخر في رسوخ و تأصل الغش و التهرب الضريبي و شيوعه بين أفراد المجتمع الواحد ، لأن العقلية أو الذهنية السائدة هي التي تطبع تصرفاتهم تجاه الضريبة باعتبارها أحد قوائم الإحساس بالمسؤولية و اللامبالاة أمام كل ما يرمي به عند ارتكاب هذه الأعمال و يظهر لنا ذلك جليا في حالات التهرب أنه من غير اللائق أن يضبط المكلف من قبل الإدارة الجبائية لوأن المجتمع يلوم المتهربين بدلا من إستحسانهم وتأييدهم [36] (ص43).

- اللامدنية الجبائية :

تعتبر اللامدنية الجبائية من بين أحد العناصر الرئيسية التي تؤدي إلى التهرب الضريبي و اللامدنية الضريبة أو الجبائية تعني اللامبالاة بالدور الذي تقوم به الدولة من خلال الإقتطاعات لتحقيق المصلحة و النفع العام ، بعكس المدنية الجبائية التي يقصد بها الإخلاص و الوفاء للنفع العام " من ضوابط الإنفاق العام عدالة توزيع المنافع المترتبة على هذا الإنفاق و تحقيق التوازن في توزيع النفقات بين مختلف وجوها و ترشيدها " [48] (ص352)، إن اللامدنية الجبائية تدفع المكلفين إلى تبرير غشهم بأن لهم من القدرة ما يجعلهم يتصرفون بحكمة ورشاد في أموالهم التي من المفروض أن يدفعها للدولة في شكل ضرائب ، و خاصة أن الفوائد التي سيجنونها من إستثمار هذه الأموال ستعود عليهم بالربح الوفير و النفع وحدهم ، في حين أنها إذا ما كانت في يد الدولة ستعود على المجتمع نفعا عاما ، و من المؤكد أيضا أن التهرب الضريبي له صلة وثيقة بنوعية العلاقات التي تربط المواطنين بالدولة فضلا عن نقص المساواة التي يمكن أن يحتويها النظام الجبائي ، و الذي حدد بدرجة كبيرة موقف المكلفين تجاه التزاماتهم الجبائية ، إذ يمكن القول في هذا الإطار " أن من الأسباب الرئيسية للتهرب و الغش إنعدام ثقة المواطن بالنسبة لكل ماله صلة بالإدارة العمومية ، بسبب عجز الدولة على التصدي لمختلف المظاهر الإجتماعية المنحرفة كالرشوة و الغنى اللاشعري [40] (ص162).

إضافة إلى تفهقر ثقته في مؤسساتها نتيجة غيابها في كثير من الأحيان عن الساحة ، تاركة المجال لمختلف أشكال التجاوزات ، لأن وعي الفرد بمهام الدولة و دورها يحددان وعية المدني و الضريبي و يطبعان معاملاته و مساهماته تجاهها ، كما أن الوعي بوجود الدولة و الحس المدني يعتبران من القوى النفسية الأساسية لكل تنظيم و جب أخذهما بعين الإعتبار في رسم السياسات المالية و الضريبية[49] (ص17)

ب- الأسباب الإقتصادية

إلى جانب الأسباب النفسية تبرز الأسباب الإقتصادية التي تلعب دورا هاما في تفاقم ظاهرة التهرب الضريبي و هذا بالنظر سواء للحالة الإقتصادية للمكلف التي تحدد مدى إمكانية دفعه للضريبة إلى جانب الوضعية الإقتصادية العامة التي يمكن أن تخلق الجو الملائم لإستفحال هذه الظاهرة جراء الإختلالات التي قد يعرفها الإقتصاد بسبب نمط تسيري معين أو الأسباب أخرى .

■ **الوضعية الإقتصادية للمكلف** غالبا ما تكون الوضعية الإقتصادية للمكلف سببا في لجوء هذا الأخير إلى استعمال طرق إحتيالية قصد التهرب من دفع الضرائب المفروضة عليه و يظهر ذلك جليا عند أوقات الكساد و الأزمات المالية التي تمر بها المشروعات التجارية و الإقتصادية ، و ما يترتب عنها من ضعف في المداخل تصبح حينها الضريبة قاسية بعض الشيء ، مما يدفع المكلف إلى محاولة تجنب ما عليه من ضرائب للخروج من هذه الوضعية المزرية و الحفاظ على مؤسساته خوفا من إفلاسها مثلا، "و هذا ما يبين أن التهرب الضريبي في الدولة المتقدمة منخفض ، مقارنة بالدولة النامية ، نظرا لإرتفاع عوائد الأفراد"

بعكس ما عليه الحال عندما تكون الوضعية الإقتصادية للمكلف مزدهرة و مداخله مرتفعة فإنه يدفع كامل ما عليه ، من ضرائب و رسوم ، دون محاولة اللجوء إلى الغش أو التهرب بل يذهب إلى أبعد من ذلك محاولا إظهار بأنه ذو سيرة جبائية حسنة.

■ **الوضعية الإقتصادية العامة:** كثيرا ما يكون لطبيعة الظروف الإقتصادية في فترة معينة التأثير البالغ في ظاهرة التهرب الضريبي ، ففي فترات الإزدهار و الرواج الإقتصادي تزداد مداخل الأفراد و مقدرتهم الشرائية مما يقلل من درجة حساسيتهم لإرتفاع الأسعار الشيء الذي يمكن المكلف من تحميل العبئ الضريبي على زبائنه و ذلك بإدماجه في ثمن السلع و الخدمات المقدمة و بالتالي يقل الثقل الضريبي مما يقلل من حالات التهرب لدى المكلف .

أما في فترات الركود الإقتصادي أين تعجز الألة الإنتاجية على تلبية الحاجات الضرورية التي تتطلبها حياة الأفراد و سير أنشطتهم نتيجة نقص أو ندرة السلع و المنتجات تكون الحكومات مجبرة في مثل هذه الحالات على تنظيم السوق من خلال إستيراد ما يلزمها من سلع و خدمات لتغطية النقص الحاصل غير أن التجارب أثبتت في حالات كهذه و رغم ما يتخذ من إجراءات فإنها تؤول في مجملها إلى إنتشار السوق الموازية أو ما يعرف بالسوق السوداء ، أين تفلت الصفقات المحققة فيها من مراقبة الإدارة الجبائية .

3.1.2. طرق الغش و التهرب الضريبي

بعد دراستنا في المطلب الثاني الأسباب التي تجعل المكلف يلجأ إلى التخلص من دفع ما عليه من ضرائب، سنحاول في هذا المطلب التطرق إلى الطرق التي يسلكها من أجل الوصول إلى غايته و بذلك الإفلات من إلتزاماته الجبائية عن طريق العمليات الحسابية التي تعتبر نظام قياس و إتصال بين المكلف و الإدارة الجبائية ، حيث يمكنه مثلا من التخفيف من قيمة الإيرادات أو تضخيم من قيمة النفقات عن طريق تسجيل نفقات وهمية .

كما يمكن أن يأخذ التهرب و الغش الضريبي طريقة أخرى ، و ذلك بخلق وضعية قانونية مخالفة تماما للوضعية القانونية الحقيقية و هذه الطريقة تسمى بالتهرب عن طريق عمليات مادية أو عن طريق عمليات قانونية .

و يبقى الغش و التهرب الجبائي في تعدي على القانون الجبائي باستعمال طرق متعددة و هذا راجع لتعدد النشاطات الممارسة من قبل المكلفين الشيء الذي يؤدي حتما إلى نتائج سيئة. لذا سنحاول معرفة أهم طرق الغش و التحايل الجبائي .

1.3.1.2. الإخفاء أو التحايل القانوني

الإخفاء عن طريق العمليات القانونية يتمثل فيما يسمى بالتصنع و التظاهر la SIMulation أي خلق وضعية قانونية مرئية و هذا النوع من الغش يأخذ شكلين أساسيين و هما : الغش عن طريق التكييف الخاطئ للوضعية القانونية الحقيقية و عن طريق تركيب عمليات وهمية.

أ. التكييف الخاطئ لعملية قانونية

هذا الصنف من الغش معقد جدا و يتمثل في تغيير عملية قانونية حقيقية بمظهر عملية أخرى خاضعة كنظام جبائي أكثر إمتياز و هذا مما يسمح بعدم أداء الضريبة أو أدائها بنسبة أقل من تلك الناتجة عن الوضعية القانونية الأولى و بمعنى آخر فإن لهذا الغش أثر تغيير المعنى الحقيقي لعملية ما و تزييف حالة أو فعل خاضع للضريبة بحالة أو فعل آخر غير خاضع للضرائب أو خاضع لعملية جبائية خاصة أكثر إعتدالا ، و من الأمثلة الواقعية الشائعة ، حالة إخفاء عملية توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة و إستبدالها بشكل آخر و هو دفع أجور بإفراط للشركاء أو العمال و هذا لكي لا تؤدي الضريبة بمناسبة توزيع الأرباح ، كذلك يمكن أن نجد أنفسنا أمام وضعية أخرى و هي غالبا ما تكون الحالة عندنا في الجزائر ، فلنتصور مقاولا يقوم بشراء الات و معدات بغرض مزاوله نشاطه ، فهو يحاول إعطاء العملية طابع المصاريف العامة ، لكي يتمكن من الخصم الكلي لثمن الشراء في السنة الأولى بإعتبارها مصاريف عامة قابلة للخصم ، في حين كان من الأجدر إهتلاك هذه التجهيزات على أساس مدة الإستعمال و التي تدوم عدة سنوات .

ب. تركيب عمليات وهمية :

و تتمثل طريقة من طرق الغش و التهرب الجبائي ، الأكثر إعدادا من قبل الممولين الغشاشين FRANDEURS حيث يتمثل عمل مؤسسة تجارية مثلا في إعداد فواتير وهمية ، لا تطابق أي توريد حقيقي للسلع لحساب مؤسسات أخرى (الزبائن) و بذلك تتمكن هذه الأخيرة من خصم مبلغ الرسم على القيمة المضافة على مبيعاتها ، مبلغ الرسم على القيمة المضافة الوهمي المذكور على الفواتير المزورة التي سلمتها المؤسسة التجارية ، و هكذا عندما يكون مبلغ الرسم على القيمة المضافة الذي يخصم أكبر من الرسم على القيمة المضافة الذي يدفع فيكون من حق هذه المؤسسات الحصول على تعويض يساوي مبلغ الفرق

2.3.1.2. الإخفاء أو التحايل المحاسبي

الغش و التهرب الضريبي يمكن أن يكون كذلك ذو وضعية محاسبية ، مع أن المحاسبة تعتبر قاعدة لإجراء التحقيقات من قبل المصالح الجبائية ، فإذا كان التحقيق في المحاسبة يتمثل في التأكد من مطابقة القيود في الدفاتر المحاسبية على المستندات الثبوتية Pieces justificative كالفواتير ، سندات الطلب ، السجلات المحاسبية ، وصولات التسليم ، ايصالات التوريد أو نسخ الفواتير البيع ، فإن المكلف البارح يبحث عن وضع مطابقة للقيود المحاسبية فيما بينها من ناحية ، و بينها و بين المستندات الثبوتية من ناحية أخرى ، حيث أنه يسعى دوما إلى إدخال بعض التعديلات و التغييرات

على ملفه الجبائي خاصة المحاسبي و التي إختصرها MARTINEZ في قوله تتعدد طرق التهرب الضريبي و التي تمتد من التخفيض التافه لمبالغ

المبيعات او الإستيراد بدون تصريح إلى إهمال تسجيل الإيرادات محاسبيا مرورا بتضخيم الأعباء القابلة للخصم [36] (ص74).

فحسبه يأخذ التحايل المحاسبي شكلين:

أولاً: تخفيض قيمة الإيرادات

ثانياً: تضخيم قيمة النفقات (التكاليف)

أ- **تخفيض قيمة الإيرادات** : تعتبر هذه الطريقة الأكثر إنتشارا و شيوعا لممارسة هذا النوع من المخالفات التي يعمد من خلالها المكلف من أجل تخفيض و تقليص الوعاء الضريبي إلى تفادي الإقرار أو التصريح على جزء كبير من الإيرادات التي تدخل في حساب الربح الخاضع للإقتطاع ، و هي طريقة تقتصر على من يملكون أو يمسكون سجلات محاسبية ، سواء كان هذا إجباريا بموجب رقم أعماله الذي يفرض عليه الدخول في نطاق نظام التصريح الحقيقي أو إختياري بمحض إرادته.

و لقد جاء في نص المادة 29 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة " يجب على المكلفين بالضريبة أن يمسكوا السجلات و كل الأوراق الثبوتية إلى غاية إنقضاء السنة الرابعة التالية للسنة التي تم فيها تقييد الإيرادات و النفقات "

فالإيرادات التي لم تسجل في الدفاتر المحاسبية قد تكون ثمن صفقات لبيع سلع أو مبالغ ناتجة عن تخفيضات على رقم الأعمال من طرف الموردين و من دون شك أن هذه التخفيضات تتم نقدا من يد إلى يد مما لا يترك أي أثر لوجودها و بالمقابل فإن هذه المبالغ يتم تقييدها من طرف الموردين في سجلاتهم الخاصة باعتبارها أعباء تتعلق بعملياتهم التجارية ، الشيء الذي يحرم خزينة الدولة من موارد هامة.

وقد يلجأ المكلف إلى تخفيض الإيرادات الناتجة عن المبيعات و ذلك بتفادي تقييدها محاسبيا (البيع دون فواتير)، هذه الطريقة تمكنه من إخفاء جزء كبير من رقم أعماله ، و يبرز هذا التحايل جليا عندما تخفض قيمة المبيعات دون أن يقابلها تخفيض في قيمة المشتريات خاصة إذا كان هذا التخفيض بدرجة كبيرة يؤدي إلى تباين في الربح الإجمالي و كذلك نسبة هذا الربح بين الحالة الحقيقية و الحالة المعدلة المصرح بها ، الشيء الذي يلفت إنتباه المحقق .

و على خلاف الحالة الأولى و لكي لا يلفت إنتباه المحقق، يلجأ المكلف إلى طريقة أذكى و المتمثلة في التلاعب المحاسبي في قيمة المشتريات و في نفس الوقت تخفيض جزء من الإيرادات للحصول على نسبة هامش الربح ثابتة " عن طريق تكييف سعر التكلفة مع مبلغ المبيعات للحصول على تناسب بينهما و ينتج عن ذلك أن يحصل المكلف في الوضعية التي وازنها على نسبة هامش ربح لتلك الموجودة في الحالة الحقيقية ."[50] (ص1331)

بالإضافة إلى الحيل المذكورة سابقا هناك حيل أخرى يستعملها المكلف من أجل تخفيض قيمة الإيرادات .

-عدم التسجيل المحاسبي لفوائد القيم الناتجة عن التنازل عن الأملاك التي هي جزء من الأصول الثابتة ، سواء كان ذلك بتسجيل بأقل من قيمتها ، كما في حالة تنازل أو بيع المؤسسة لعنصر من أصولها الثابتة لأحد مسيريهها بقيمة أدنى من سعرها الحقيقي .

-كما يعتبر حساب المشتريات مصدرا للتهرب إذ يقول MARGAIRAZ أن " أنواع التهرب الرئيسية الخاصة بالميزانية تتعلق بالدرجة الأولى بحساب المشتريات و حساب الحقوق المختلفة ، فباستعمال بعض الحيل و الاجراءات المحاسبية يستطيع المكلف من خلالها تخفيض الأصول أو زيادة الخصوم و تكون نتيجة لذلك أن يتم تخفيض الربح الخاضع للضريبة " [34] (ص36)

ب- تضخيم قيمة النفقات (التكاليف)

يرى MARTINEZ أن من أبرز مظاهر التهرب أو الغش الضريبي و أكثرها شيوعا تلك المتجسدة في التخفيض من قاعدة الإقتطاع من مبالغ الأرباح و من رقم الأعمال أو في الزيادة و التضخيم من تكاليف و نفقات الخصم " [36] (ص171)

و باعتبار أن الجهاز الجبائي الجزائري يعتمد أساسا على نظام التصريح و الإقرار الإرادي للمكلفين في تحديد الوعاء الضريبي ، و في هذا الإطار رخص القانون حق خصم بعض الأعباء و التكاليف في نطاق نشاطه و هذا وفقا لشروط محدودة هي :

• أن تكون هذه الأعباء لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة و أن تتعلق بالسير العادي لها.

- أن تكون هذه الأعباء موظفة في صالح نشاط المؤسسة ، و أن تتعلق بالسير العادي لها.

- أن تكون هذه الأعباء مرفقة بمبررات و وثائق رسمية ، و أن تتصل بأعباء فعلية .

- أن تعمل على تخفيض الأصول الصافية للمؤسسة .

غير أن المكلف في أغلب الأحيان لا يراعي هذه الشروط ، حيث يسعى دوما إلى التخفيض من ربحه الخاضع للضريبة ، و ذلك عن طريق تضخيم من قيمة التكاليف و الأعباء فعلية التضخيم

هذه تكمن أساسا في ملفات المستخدمين ووظائف وهمية ، تسجيل نفقات عامة غير مبررة و كذا الحساب الخاطئ للاهتلاكات، في هذا الايطار يقول " **GUSTAVE LACHNAL** " هذه الأسباب متعددة و متنوعة للغاية نستطيع على سبيل المثال تضخيم حساب المشتريات أو التكاليف عن طريق فواتير مزورة ، كذلك عن طريق الإستخدام المضاعف للفواتير تسجيل مناصب شغل ليس لها أية وثائق تبررها ، أو تسديد أجور و رواتب تخص عمالا أو مسيرين وهميين مبالغ فيها ، إضافة إلى تسجيل بعض التكاليف و الأعباء. التي لا علاقة لها بالمؤسسة و عندما تتم الإستفادة منها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من طرف مسيري أو مالكي هذه المؤسسة. [51]

- المستخدمين الوهميين:

تتمثل هذه الطريقة في التسجيل المحاسبي لأجور و مرتبات متعلقة بعمال و مستخدمي وهميين لا وجود لهم على أرض الواقع ، غير أنهم يحوزون على وثائق محاسبية و إدارية رسمية تخلو من كل شك و ريبية ، و بتضخيم هذه الأجور و الرواتب التي تسمح في النهاية بتخفيض الربح المحقق من طرف المؤسسة الخاضع للضريبة .

و يقول **MARGAIRAZ** بأن هناك حالة رواتب جوهريّة مسجلة من طرف المؤسسة لمصالح مستخدمي حقيقيين ، هؤلاء المستخدمين من المفروض أن يتموا أعمالا جد مهمة ، لكن في الحقيقة فأنهم لا يقومون بأي نشاط في المؤسسة [34] (ص251).

و في هذا السياق فقد يتم تسجيل هذه الأجور و المرتبات بشكل مفرط لأشخاص يؤدون أعمالا قانونية ، أو لا وجود لأي عمل يقومون به لصالح هذه المؤسسة .

- الأعباء العامة غير المبررة :

عند كل تحقيق يكتشف بأن النفقات المصرح بها لدى الإدارة الجبائية مبالغ فيها أو أنها غير مبررة ، أولا وجود لأية علاقة لها بنشاط المؤسسة ، و التي تؤدي بالضرورة إلى تضخيم التكاليف و الأعباء المراد خصمها من الربح الخاضع للإقتطاع الضريبي و من بين هذه الحالات نذكر على سبيل المثال:

- المبالغة و الإفراط في تسجيل المكافآت : يمنح التشريع الجبائي للمكلف حق الخصم من ربحه الخاضع للضريبة بعض المصاريف و النفقات التي حددتها المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة "من بينها مختلف المبالغ المخصصة للإشهار المالية أو تلك المتعلقة بصيانة المباني المخصصة مباشرة للإستغلال " [52].

و غالبا ما يشغل المكلف هذا الحق الذي أقره له القانون بتضخيم هذه المصاريف إلى درجة مبالغ فيها و مفرطة ، كأن يخصص مكافآت عالية تفوق تلك التي كان من المفروض عليه أن يقدمها لمستخدميه.

- تسجيل الأعباء العامة الخارجة عن نطاق الإستغلال : هناك العديد من المكلفين الذين يسجلون غالبا العبيء في حساب الأعباء العامة ، نفقات أو مصاريف متعلقة بالشؤون المستحقة لمملاكي أو مسيري المؤسسة هذا بهدف تخفيضها على أساس أنها مصاريف متعلقة بالاستغلال .
و مثال ذلك تسجيل نفقات الصيانة للسيارات ، باسم مؤسسة مستغلة في معظم الأوقات و لأغراض شخصية أو مثلا شراء مستلزمات خاصة كالأثاث مسجلا إياها في حسابات مشتريات الشركة، أو تكاليف هاتف الإقامة الشخصية للمسير، أو يتم بمناسبة شراء منقولات تجارية ، تحويل جزء من هذه المنقولات إلى الاستغلال الخاص لصاحب المؤسسة ، في حين تقيد مبالغ شراءها في فواتير على أنها مصاريف تجارية. [50] (ص121)

- تطبيق تقنية الإهتلاكات:

الإهتلاك المالي هو الإثبات الكتابي للنقص التدريجي الذي يصيب الموجودات الثابتة للمؤسسة بفعل الزمن أو الإستغلال [53] (ص22).
و يمكن تعريف الإهتلاك على أنه القسط أو القيمة التي تفقدها الموجودات الثابتة (الأصول) التي تمتلكها المؤسسة ، و المتمثلة في العقارات و المباني و التجهيزات ، المعدات ... إلخ .
و يعتبر الإهتلاك أحد العناصر القابلة للخصم في حساب قاعدة الربح الخاضع للاقتطاع كونه يدخل ضمن قائمة الأعباء المخفضة أو المخصومة من إيرادات المؤسسة .

و لكي تكون هذه الإهتلاكات قابلة للخصم لابد من توفر عدة شروط :

- أن يصنف الأصل المهتلك ضمن عناصر الأصول الثابتة و التي تتقادم مع مرور الوقت

- يجب أن لا يتعدى الإهتلاكات المتراكمة قيمة الأصل المهتلك .

- أن تكون هذه الأصول الثابتة محل الإستغلال .

- يجب أن تكون هذه الأصول مسجلة محاسبيا

من خلال تنوع الأصول المهتلكة و تعددها قام المشرع الجزائري بوضع قانون جبائي رسم من خلاله سلما لمعدلات الإهتلاكات و ذلك حسب نوع الأصول ، و رغم ما قام به القانون الجبائي من إجراءات فيما يخص الوسائل القابلة للإهتلاك فالمكلف يحاول التلاعب إما بتطبيق معدلات غير متطابقة بالأصل المهتلك أو يحاول الرفع منها ، علاوة على ما سبق فإنه يغش في القيمة المتخذة بحساب الإهتلاك ، محاولا حسابه بثمان الشراء مضيفا إليه الرسم على القيمة المضافة (TTC) مع أنه في الواقع يحسب بثمان الشراء بإستثناء الرسم على القيمة المضافة (HT) و

يضيف إلى ذلك أنه لتضخيم أعبائه يستمر في خصم الإهلاك لمعدات و أدوات ثم بيعها أو يضيف قيمة إهلاكات أخرى أصول وهمية و ذلك يعتبر تهرب.

4.1.2. آثار التهرب و الغش الضريبي

تلعب الضريبة في العصر الحالي دورا هاما ، إذ تعد من أهم الوسائل التمويلية للدولة و التي تضمن لها إمكانية تغطية نفقاتها العمومية المتزايدة و السير الحسن لمشاريعها و أدواتها الأساسية لتحقيق أهدافها الإجتماعية و الإقتصادية و ذلك بالنظر إلى النقص الملاحظ في الموارد التمويلية الأخرى (الإقتراض) الذي يشكل عبئا ثقيلا على كاهل الدولة.

و باعتبار الهيكل المالي على الضريبة كمورد ، فإن هذا الأخير يرتبط أساسا على الموارد المحصلة و التي تم جبايتها ، و التي تتوقف في نفس الوقت على مدى قوة و فعالية النظام الجبائي. إلا أن الدور المنوط بهذه الوسيلة المالية يبقى غير كامل و غير فعال في غياب نظام جبائي متكامل يسمح بالتطبيق الجيد و يضمن التحصل الأمثل للموارد الجبائية .

و من ثم فالغش و التهرب الضريبي يمكن إعتباره حائلا دون تحقيق أحد الأهداف القاعدية للضريبة المتمثلة في تغذية الخزينة بإيرادات كافية لتغطية النفقات العامة كما هو متفق عليه عند أغلب الإقتصاديين و المشرعين للضريبة [54] (ص107).

و لما كان التهرب و الغش الضريبي يقف حاجز و عائق يحرم خزينة الدولة من موارد هامة الأمر الذي ينعكس سلبا على مجالات متعددة و ذلك من المالية ، الإقتصادية و الإجتماعية .

فالغش و التهرب الضريبي يقلل من الموارد المالية للدولة ، و يحد من إمكانياتها للتدخل في المجال الإقتصادي ، من حيث الإخلال بمبدأ المنافسة و كذلك إلى توجيه الإقتصاد وجهة غير صحيحة من خلال عدم إقدام الأفراد على مشاريع الإستثمار ذات النفع العام .

أما فب المجال الإجتماعي فإن الغش و التهرب الضريبي يقضي على مبدأ العدالة الإجتماعية و يعمق الهوة بين طبقات المجتمع الواحد .

ومما تقدم فإن للغش و التهرب الضريبي آثار وخيمة على الجانب المالي و الإقتصادي و الإجتماعي.

1.4.1.2. الآثار المالية

تعتبر مشكلة التمويل من أعقد الأمور التي أضحت تشكل قضية قائمة بذاتها تطرح في سياق البحث عن الإنطلاقة التنموية ، و الإنتعاش الإقتصادي ، فلا يمكن الحديث عن الأهداف و الإنجازات دون تمويل .

فالدولة في مسارها التنموي بحاجة إلى مداخيل و موارد لتغطية نفقاتها المتزايدة خاصة أمام تراجع المواد الأولية الأساسية المصدرة إلى الأسواق العالمية (البتروول بالنسبة للجزائر مثلا) و تدهور قيمة الدولار مع انخفاض مردودية الجباية البترولية ، بعد أن كانت تغطي جانبا كبيرا من إيرادات الميزانية في ظل هذه المعطيات بات من الضروري البحث عن وسائل تمويلية تعتمد على الإمكانيات الذاتية و التي تتسم بالثبات و الإستقرار .

هذا ما جعل الدولة تلجأ إلى الجباية العادية كمورد رئيسي لتغذية خزينة الدولة و تنفيذ مشاريعها و هذه الوسيلة تعتبر من أهم و أنجح الوسائل للتمويل الداخلي للتنمية .

أمام هذه الأهمية المتوخاة من هذه الأداة المالية ، يأتي الغش و التهرب الضريبي ليحد بشكل واضح و كبير من دورها ليحرم بذلك خزينة الدولة من موارد مالية هامة و هي في أمس الحاجة إليها ، ويفوت عليها تنفيذ سياستها المالية لأهدافها و أغراضها التنموية من خلال إحداث إرتباك في سياسة الإنفاق و تعطيل سيرورة مشاريع الخزينة المقررة للسنة المالية فالعجز الذي تسجله الميزانية ، يعود في أغلب الأحيان إلى نقص معلوم في مردودية الضريبة ، في حين تقدر المبالغ المهربة و حجم الخسائر التي أحدثها الغش و التهرب في الإيرادات الجبائية في السنوات الأخيرة أرقاما مذهلة إذ قدرت بـ 100 مليار دينار إلى 500 مليار دينار [55] ، على الرغم من الإجراءات المتخذة للحد من توسع نطاق الظاهرة إلا أن بروز القطاع الموازي يشبع تفاقمها سنويا لا سيما و أنه يمثل حاليا حوالي 30% من الناتج المحلي أي حوالي 14 مليار دولار خارج رقابة الدولة و الجباية ، فيما لا يتجاوز التحصيل الجبائي العادي 426 مليار دينار .

إن هذه المبالغ الضخمة كفيلة بتغطية جزء لا بأس به من العجز المسجل في الميزانية السنوية و تجنب الدولة الإلتجاء إلى القنوات الخارجية (الإقتراض) أو بعض المصادر الأخرى كالإصدار النقدي الذي يؤدي إلى ظهور موجات التضخم معرقلا بذلك مسار التنمية.

كما يساهم الغش و التهرب الضريبي إلى حد كبير في خفض العملة الوطنية مع ما تعانيه هذه العملة من فقدان الكثير مما تتمتع به الدولة الحديثة في إطار المحيط الدولي الجديد ، أين أصبحت الهياكل المالية مرآة عاكسة للبنيان الإقتصادي و الإجتماعي للبلدان و مقياسا لدرجة نموها و إزدهارها.

2.4.1.2. الآثار الإقتصادية

"كل حقيقة تقوم على تأثيرات متبادلة ، فالتخلف الإقتصادي بإمكانه أن يكون حاجزا دون فعالية تدخل الجباية ، كما أن الهيكل الجبائي يستطيع بدوره توطيد و تأجيل التأخر الإقتصادي للبلاد" [56] (ص05).

و نظرا لإمكانية تأثير الجباية على الأقطاب أو المتغيرات الرئيسية للإقتصاد و يتجلى ذلك بوضوح في التأثير على الإدخار لجلب رؤوس الأموال ، و التحفيز على الإستثمار (جلب المستثمرين) إلى غير ذلك من المتغيرات (الإنتاج ، التضخم ، الإستهلاك) ، فإن التهرب من الضريبة يؤدي إلى ضعف إمكانية الإدخار و الإستثمار و منها التقليل من فرص إتاحة الجو الملائم للتنمية .

فالجزائر في وقت أصبحت فيه الوضعية الإقتصادية و المالية متأزمة للغاية أضحي هاجس الغش و التهرب الضريبي خطيرا ، لما تشهده مداخل الدولة من إنخفاض حاد ، إضافة لما تلاقيه من إحتياجات إجتماعية متزايدة و معدل نمو قليل ، نسبة تضخم مرتفعة مع إنخفاض في القدرة الشرائية ، كل هذه المؤشرات تجعل من الغش و التهرب الضريبي من بين قضايا الساعة ، نظرا للخسائر التي يحدثها الغش و التهرب لخزينة الدولة .

هذا العجز لا يسمح بالدرجة الأولى من تحقيق إدخار عام يمكن للدولة من التدخل في الحياة الإقتصادية ، الشيء الذي يعرقل و يحد من مقدرتها على إنشاء المشاريع الإستثمارية التي تقتضيها أساسيات التنمية ، و هذا عندما تكون قيمة الإدخار المرتقبة غير كافية لتغطية الإستثمار حيث نجد أن إنخفاض معدلات الإدخار يجعل الدولة مضطرة إلى التقليل من نفقاتها أو حتى إحتجائها في بعض الأحيان خاصة تلك المتعلقة بالإعانات و الإعفاءات الممنوحة في إطار ترقية الإستثمار من خلال تحفيز الأعوان الإقتصاديين على إقامة مشاريعهم بتكاليف منخفضة لتكون نتيجة ذلك ركود إقتصادي و ما تميزه هذه الوضعية من مظاهر أهمها معدلات مرتفعة للتضخم و البطالة .

و من جهة أخرى نجد أن الغش و التهرب الضريبي يعيق أهم محفز إقتصادي و هو روح المنافسة حيث تكون المؤسسات المتهربة و التي تتخذ أساليب الغش في درجة إمتياز على تلك التي تؤدي واجباتها الجبائية بأمانة مما يفسح المجال أمام المؤسسات المتهربة من الضريبة لفتح مجالات تمويله واسعة كقيلة بتقوية مكانتها في سوق المنافسة و تمكينها من توجيه أموالها لرفع إنتاجيتها و تحسين نوعيتها و هو عكس ما تواجهه المؤسسات الأخرى من إستنزاف لمواردها المالية و تنشيط و كبح جهودها من أجل تحسين الإنتاجية في جو يسود الغش .

و المثال في الجزائر واضح فيما يتعلق بالأسعار التي تطبقها المؤسسات العمومية الإقتصادية و تلك التي تطبقها المؤسسات الخاصة ، فأصحاب المؤسسات الخاصة يفضلون الإحتفاظ بحصيلة

الغش و التهرب لأنفسهم للعيش أحسن و لتكون في حوزتهم رؤوس أموال جديدة تساعدهم على التوسع في نشاطهم .

وهذه الأساليب تجعل الربح في اللعبة الإقتصادية ليس دائما المسير الجيد و لكن ذلك البارح في الغش، و هذا أحد الأسباب التي تفسر فشل القطاع العام و النجاح النسبي للقطاع الخاص [57].

كما أن التهرب الضريبي يمكن أن يوجه الإقتصاد وجهة غير طبيعية لا تخدم الصالح العام، حيث معظم النشاطات التي يفضل الأعوان الإقتصاديون الإستثمار فيها غالبا ما تكون تلك التي تتيح فرصا و مجالات أكبر للإفلات من الإقتطاعات ، فنسبة كبيرة من هذه الأنشطة لا تعود بالنفع العام على الإقتصاد ، فبدلا أن توجه طاقات الأمة إلى الميادين و الأنشطة التي تخلق الثروة التي هي عماد كل تقدم و حركة تنموية يحدث العكس ، هذا ما يؤدي إلى ضعف الإنتاجية من الناحية الكمية و النوعية مما يجعل الدولة تلجأ إلى الخارج لإقتناء الموارد الضرورية لتلبية و سد رغبات المواطنين الشئ الذي يخلق المنافسة بين المنتجات المحلية و الخارجية في السوق الداخلية (مثل ما هو في السوق الجزائرية و المنتجات الصينية ..)، و بذلك فإن الغش و التهرب الجبائي هو أحد أسباب الركود الإقتصادي [58] (ص57).

3.4.1.2. الآثار الاجتماعية

إن مساهمة الأفراد في تحمل الأعباء العامة للدولة تتحدد بحسب المقدرة التكليفية والامكانيات المتاحة لكل فرد ، و باعتبار أن الضريبة وسيلة من وسائل إعادة توزيع للمداخيل والثروات على مختلف الشرائح الاجتماعية ، و بهدف إرساء نوع من التكاليف الاجتماعية من طرف الدولة ، يمكن التهرب الضريبي حائلا دون تحقيق هذه الغاية و ليقضي بذلك على مبدأ العدالة أمام الضريبة و يحد من سلطة الدولة ، و ذلك من خلال تحويل عبئها على عاتق المكلفين النزهاء بفعل لجوء البعض الى التخلص من دفع ما عليهم من ضرائب .

غير أن فرص التهرب تتغير وفقا لطبيعة المكلفين و الامكانيات المتاحة و المسخرة لهم ذلك أن البعض بإمكانه الإفلات بسهولة من دفع ما عليهم من ضرائب و هو ما ينطبق على فئة التجار و الحرفيين و أصحاب المهن الحرة ، في حين يجد البعض الآخر أنفسهم مضطرين للالتزام بأداء واجباتهم الجبائية نظرا لطبيعة مداخيلهم و الطريقة التي يتم بها إقتطاع الضريبة كما هو الشأن للجراء و في السياق يقول "DUVENGER" أنه ليس كل المكلفين متساوون أمام التهرب" [37] (ص49).

إن أثر الغش و التهرب الضريبي يتجلى بوضوح عند إعداد الميزانية السنوية ، فالعجز الذي تسجله الإدارة الجبائية في تحصيل المداخيل الجبائية ناتج عن التهرب و الغش ، و لتغطية هذا العجز الحاصل ، تعتمد هذه الأخيرة (الإدارة الجبائية) إلى الرفع من مستوى معدلات بعض أنواع الضريبة الشئى الذي يزيد في تعميق الهوة بين مختلف الطبقات الإجتماعية مما يولد جو مشحون تسوده الضغينة و الخداع بين أفراد المجتمع الواحد ، و في ظل هذه الظروف قد يعتمد المكلفون النزهاء الى سلوك نفس الطريق تجنباً للعبئ الضريبي الذي هو على عاتقهم ، فيكون بذلك الأثر السلبي الذي يترتب عن التهرب ، فهو ينمي روح اللامدنية و يحفز المكلفين النزهاء بل و يحرضهم على التهرب.

في هذا الصدد يقول M.LAURE " إن البحث على التهرب يكون أكبر كلما كانت معدلات الضرائب مرتفعة جدا ، تهرب يدعو إلى تهرب" و ما يلاحظ في أغلب البلدان النامية أن طبيعة مواردها متفاوتة النسب بين مختلف أصناف الضريبة و اعتمادها بالدرجة الأولى على الضرائب غير المباشرة ، هذا النوع من الضرائب الذي يفرض على السلع الاستهلاكية و الخدمات ، حيث عادة نجدها بمعدلات مرتفعة ، لتمس بذلك السواد الأعظم من أفراد المجتمع الذين يساهمون بقسط وافر في دعم خزينة الدولة ، الشئى الذي ينمي لديهم إحساس بالقهر و الاستغلال من طرف النظام الجبائي و يتزايد هذا الشعور لدى هذه الفئات بسكوت الدولة على مختلف التجاوزات التي تقتربها أيادي أصحاب النفوذ و النياشين بتهربهم و غشهم الدائم و هو ما يجعل الجو مضطرب في العلاقات بين أفراد المجتمع و ظهور الفوارق الإجتماعية و قد يتطور الامر إلى أبعد من ذلك و تشتد خطورته و ضراوته بمخالفة التشريعات الاخرى و في شتى المجالات ليصغر من دور الدولة و يحد من سلطاتها في غياب العقاب الرادع لمثل هذه المخالفات و الجرائم و في هذا الصدد يقول J.RIVOLI " إن مجرد التمكن من مخادعة السلطات العامة مع الإفلات من العقاب و عصيان أوامرها ، يحث ذلك المواطن على التعدي على كل التقنيات و التشريعات الأخرى .

و أخيرا فالغش و التهرب الضريبي قد يكونا سببا في إحداث نوع من فقدان الثقة أثناء المعاملات المالية و التجارية ، من ابرام الصفقات و العقود ، و ما إلى ذلك من الممارسات القانونية التي تقتضيها مصالح الأفراد .

2.2. أركان جريمة الغش و التهرب الضريبي

لقد تضمن التشريع الجبائي بمختلف قوانينه الجرح الضريبية و قد اتفقت أغلب النصوص على تعريف الجريمة الضريبية بأنها تقوم من خلال استعمال طرق احتيالية أو تدليسية للتملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من الوعاء الضريبي أو من تصفيته أو دفع الضرائب أو الرسوم المفروضة ، و كما هو الحال بالنسبة لجرائم القانون العام تشتت جرمية الغش و التهرب الضريبي توافر أركان لقيامها و يتوقف تحديد أركان الجريمة الضريبية وعلى الخصوص جرمية الغش و التهرب الضريبي على تعريف هذه الجريمة، حيث عرفنا هذه الجريمة بأنها "كل اعتداء على مصلحة ضريبية تقع بالمخالفة لأحكام التشريع الضريبي و ذلك باستعمال المكلف بأداء الضريبة لطرق غير مشروعة بقصد التخلص من سداد الضريبة و التي يقررها المشرع جزاءا جنائيا .

و لما كان مبدأ الشرعية هو المبدأ الحاكم في المجال الجنائي حيث لا جريمة و لا عقوبة بغير نص فهو الذي يضمن عدم المشروعية على السلوك الإنساني المخالف لما حمله النص القانوني ، و لذلك كان الركن الشرعي هو الركن الأول لهذه الجريمة .

و لا جريمة بدون ركن مادي فهو السينام الذي تستند عليه و لذلك يلزم توافر الركن المادي في الجريمة الضريبية .

و أخيرا لا بد من صلة تربط بين الجريمة و مرتكبها ، كان من اللازم أن تتجسد هذه الصلة في الركن المعنوي للجريمة .

وبناء على ذلك ، يلزم لقيام الجريمة الضريبية و بالأخص جرمية الغش و التهرب الضريبي توافر أركانها ، وبذلك قسمنا دراسة هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب المطالب الأول الركن الشرعي، المطالب الثاني الركن المادي و المطالب الثالث الركن المعنوي لجرمية الغش و التهرب الضريبي.

1.2.2. الركن الشرعي لجرمية الغش و التهرب الضريبي

الركن الأول المكون للجريمة الضريبية و جرمية الغش و التهرب الضريبي هو الركن الشرعي .

و ينصرف الركن الشرعي للجريمة الى الصفة غير المشروعة للفعل ، فالجريمة هي قبل كل شيء سلوك إنساني يقوم به الشخص في العالم الخارجي ، و يخالف الأوامر و النواهي المنصوص عليها في قانون العقوبات و التشريعات العقابية المكتملة له ، و يترتب عليه الإضرار بالحقوق و المصالح محل الحماية الجنائية أو تهديدها بالخطر [39].

و النص القانوني الوارد في قانون العقوبات هو النموذج التشريعي [39]، الذي يضمن على الواقعة صفة التجريم و يحدد العقوبة الخاصة بهذه الجريمة أي هو الذي يضمن صفة عدم

المشروعية على الواقعة ، فالفعل أو الإمتناع يتصف بعدم المشروعية تبعا للنص عليه في قانون العقوبات و لا تتكون جريمة إلا إذا نص القانون على تجريم هذا الفعل أو ذلك الإمتناع و العقاب عليه .

فإذا انعدم هذا النص إنعدم تجريم الواقعة ، و انتفت صفة غير المشروعية .

و لكي يتحقق الركن الشرعي للجريمة ينبغي أن تتوفر علة التجريم و هي الإضرار أو التهديد بالخطر لمصلحة أو حق يراه المشرع جدير بالحماية الجنائية ، و من ثم كان محل التجريم هو الفعل الذي يولد إعتداء على هذه المصلحة أو ذلك الحق [59] (ص16)..

و في هذا المقام يجب عدم الخلط بين توافر ركن عدم المشروعية و بين توافر الصفة العقابية للجريمة ، فهذه الأخيرة لا تتوافر إلا حينما تتحقق الجريمة بكامل أركانها و شروطها ، و بالتالي تستوجب العقاب في حين أن الأخرى يمكن أن تتوافر و مع ذلك لا تتوافر للجريمة أركانها الأخرى كالركن المادي أو الركن المعنوي ، و في هذه الحالة لا تتوافر الصفة العقابية لها.

و استنادا الى القاعدة أنه لا جريمة و لا عقوبة إلا بنص ، و يخص القانون العقابي الضريبي لهذه القاعدة ، فلا يجوز إنشاء جريمة ضريبية أو تقرير عقوبة لها ما لم يرد بذلك نص في القانون أو اللوائح أو القرارات التنفيذية .

و لقد تضمن قانون المالية لسنة 2003 رقم 11-02 المؤرخ في 2002/12/24 جنائية التهرب أو التملص الضريبي أو محاولة التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار و عاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كلياً أو جزئياً [60].

و بالتالي فأساس مبدأ الشرعية و تجريم ظاهرة الغش و التهرب الضريبي منصوص عليه في قانون المالية لسنة 2003 ، السالف الذكر، و حيث يتضمن التشريع الضريبي الجزائري عدة أصناف :

1-الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة منصوص عليها في القانون رقم 36/90 المؤرخ في 1990/12/31 و المتضمن قانون المالية لسنة 1991 و القانون رقم 23/91 المؤرخ في 91/12/18 و المتضمن قانون المالية لسنة 1992 و القانون رقم 31/96 و المتضمن قانون المالية لسنة 1997 و تتمثل أساسا في الضريبة على الدخل الإجمالي IRG ، و الضريبة على أرباح الشركات IBS و الرسوم على النشاط المهني TAP.

2- الضرائب غير المباشرة منصوص عليها في الأمر 104-76 المؤرخ في 1976/12/09

3- الرسم على رقم الأعمال منصوص عليه في القانون رقم 25-91 المؤرخ في

1991/12/18 و المتضمن قانون المالية لسنة 1992 و تتمثل أساسا على القيمة المضافة TVA .

- 4- الرسم على الطابع منصوص عليه في الأمر رقم 76-103 المؤرخ في 09/12/76 .
- 5- التسجيل منصوص عليه في الأمر رقم 76-103 المؤرخ في 19/12/76 و آخرها قانون المالية لسنة 2003 المذكور آنفا .
- و تجتمع جميع هذه النصوص الضريبية على تجريم الغش و التهرب الضريبي و تتفق على تعريفه كمايلي: "التملص أو محاولة التملص عن طريق الغش من إقامة الضريبة كلها أو جزء منها أو أدائها كلها أو جزء منها".
- و من خلال هذا التعريف يمكن استخلاص الركن المادي للجريمة .

2.2.2. الركن المادي

الجريمة الضريبية شأنها شأن كل جريمة يلزم لقيامها وجود ركن مادي لها و عليه يتحقق الركن المادي للجريمة ، بكل نشاط يأتيه المكلف ينطوي على مخالفة الإلتزام الضريبي الذي فرضه المشرع في نصوص القانون و ذلك باللجوء الى وسائل غير شرعية تنطوي على عدم الصدق أو التدليس و عليه ستعرض للجريمة الضريبية كجناية بصفة عامة [61] (ص102).

يتكون الركن المادي من ثلاثة عناصر هي : [61] (ص102)

- استعمال طرق احتيالية.- التملص من الضريبة أو الرسوم أو أي حق ضريبي .
- العلاقة السببية بين استعمال الطرق الاحتيالية و التملص من أداء الضريبة .

1.2.2.2. استعمال طرق و وسائل احتيالية

لم يعرف المشرع الطرق الاحتيالية ، و العلة أن كل تعريف لا يستطيع الالمام بكل الطرق و الاساليب الاحتيالية و التدليسية و عليه فبالرجوع الى التشريع الجبائي نجد أن نص المادة 530 من قانون الضرائب الغير مباشرة تناولت 12 حالة و المادة 532 ست حالات و المادة 118 من قانون الرسوم على رقم الأعمال ستة حالات و المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة أربع حالات ، و المادة 76 من قانون الاجراءات الجبائية خمس حالات ، و المادة 34 من قانون الطابع والمادة 119 من قانون التسجيل حالة واحدة ، اعتبرها كطريقة احتيالية و هو كل من خفض أو حاول تخفيض كل أو بعض من وعاء الضريبة أو تصفيتها أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها باستعماله مناورات الغش و تتفق كل هذه النصوص على اعتبار العمال الاتي بيانها طرق احتيالية مع التذكير أنها جاءت على سبيل المثال و ليس على سبيل الحصر .

وبصفة عامة تتفق كل القوانين الجبائية على اعتبار الاعمال و الافعال التالية طرقا احتيالية:

١. الغش و التهرب الضريبي عند فرض الضريبة : و يظهر هذا عند الامتناع الارادي عن التصريح في الأجل القانونية أو الاخفاء الارادي لجزء من الاموال التي يكون محل لفرض الضريبة و يتخذ صورة .

- الاخفاء الارادي عند التصريح بالضريبة في الاجال القانونية

هي الطريقة الاحتيالية الاكثر استعمالا و الاكثر صعوبة في الاثبات غير أنه يكفي لاثبات الركن المادي لجريمة الغش و التهرب الضريبي أن لا يقوم الممول بالتصريح الجبائي الذي هو اجراء الزامي ، يقع على عاتق هذا الاخير و مجرد الامتناع يشكل في حد ذاته جريمة حتى و ان لم تستعمل في ذلك طرقا احتيالية ، و تجدر الاشارة أن الشخص المعنوي المتمثل في شخص مدير المؤسسة ملزم بالتصريح الجبائي الا اذا وجد وفقا للاجراءات القانونية الى شخص آخر ينوبه .

- الاخفاء الكلي أو الجزئي للمبالغ المالية محل الضريبة

يحتوي الوعاء الضريبي على رأس المال التأسيسي زائد الارباح السنوية التي تكون موضوع الضريبة غير أنه ليس للقاضي الجزائي أن يقرر نوع الضريبة أو النسبة المئوية التي يجب أن يخضع لها المكلف بالضريبة و الا يكون قد تجاوز سلطته.

و تتعدد صور الاخفاء فقد يكون على الدخل الاجمالي الصافي أو يكون على الارباح أو يكون على المداخل التي تكون محل التوقيع للرسوم كالرسم على رقم الاعمال و مثال ذلك التخفيض العمدي للمداخل من أجل الحصول على تخفيضات خرافية في الانتاج ، و للاشارة فان مدلول كلمة الاخفاء يتضمن أساسا عدم التصريح العمدي أو عدم إعطاء كل المعلومات و النتائج المتحصل عليها لإدارة الضرائب خلال السنة من العمليات التجارية و يعبر عنها DISSIMULATION و ذلك سواء أن تعلقت بالنفقات أو بالمداخل المتحصل عليها [61] (ص103).

و لا يهم إن كان فعل الاخفاء لصالح الغير و لا يمكن له أن يتدرع بان هناك اتفاقية مع دولة أخرى تعفي ازدواجية الضريبة على اعتبار أنه ملزم بالتصريح على رقم أعماله لإدارة الضرائب، معنى آخر أنه يستفيد من الاعفاء بموجب اتفاقية دولية [62] (ص199)

و قد يلجأ المكلف بالضريبة على إنشاء شركة يكون مقرها في دولة أخرى ، الهدف منها هو الحصول على امتيازات التخفيض من نسبة الضرائب و سمي هذا النوع بـ "SOCIETE ECRAN" و يلجأ إليها قصد التهرب من دفع الضرائب و الحقوق و بالتالي فهو أمام التهرب الضريبي.

و قد يكون الاخفاء في صورة التخفيض العمدي لرسم رقم الاعمال ، و هذا بهدف التهرب من دفع الضرائب و الرسوم المستحقة للخزينة العمومية أو يلجأ الممول الى استعمال اليد العاملة دون القيام بالاجراءات القانونية أمام المصالح المعنية ، أي ممارسة نشاط غير مصرح به أو عدم مسك

الدفاتر المتعلقة بفواتير البيع أو الشراء و في هذا السياق فان المفتشية الجهوية للتحقيقات الاقتصادية و مكافحة الغش سجلت عجز لدى الخزينة العمومية لسنة 1997 مقدر ب 2000 مليار سنتيم. و قد يستعمل المكلف بدفع الضريبة بتسليم فواتير أو سندات مزورة أو أية وثيقة لا تتعلق بعمليات حقيقية .

-نقل تقييدات حسابية خاطئة أو وهمية عمدا في وثائق المحاسبة التي يكون مسكها اجباريا بمقتضى القانون التجاري .

-كل مناورة تهدف الى تنظيم الاعسار من طرف المكلف بالضريبة متابع لدفع ضرائبه[63]
-القيام بأية وسيلة كانت تجعل الاعوان المؤهلين لإثبات المخالفات للاحكام القانونية والتنظيمية التي تضبط الضرائب غير المباشرة غير قادرين على تأديه مهامهم [64].

ب. **الغش الجبائي عند التحصيل الضريبي**: يمكن حصره في صورتين:

■ **تنظيم الاعسار**: و يظهر ذلك عند قيام ادارة الضرائب بتحصيل الضرائب و الرسوم التي تكون مستحقة في ذمة المكلف بالضريبة فيقوم هذا الاخير بمناورات كما سبق الاشارة اليه تهدف الى اخراج الاموال من المتابعات الرامية الى تحصيل الضرائب كأن يعلن افلاسه بطرق احتيالية و هذا بتحويل الاصول الناتجة عن بيع المنقولات و اخفاء المبالغ المالية الناتجة عن تلك العملية و تحويلها أو منحها الى احد اقاربه أو معارفه أو أصهاره و كثيرا ما يلجؤون الى تحويل هذه المبالغ الى الزوجة أو الزوج استنادا الى مبدأ استقلال الذمة المالية للزوجين .

■ **ارتكاب مخالفات في المحاسبة** :

و مثال ذلك الاغفال عن التسجيل أو تسجيل حسابات غير صحيحة أو صورية في لاسجل اليومي أو في سجل الجرد المنصوص عليها في المادتين 09 و 10 من القانون التجاري أو في الوثائق المحددة حسب المخطط الوطني للمحاسبة .

و الملاحظ في هذه الطرق أنها تنص على فكرة إعطاء بيانات غير صحيحة تنطوي على اخفاء مبالغ مالية تسري عليها الضريبة.

و ما يمكن استخلاصه ، هو أن الطرق الإحتيالية مفادها الاخلال بواجب الصدق الذي فرضه القانون على المكلف بالضريبة في اقراراته أو تصريحاته و ما يقدمه لادارة الضرائب من أوراق و مستندات " .

و قد تم التطرق الى الطرق الإحتيالية للغش و التهرب الضريبي عند تبيان صور الغش والتهرب الضريبي كما سبق الاشارة اليه .

2.2.2.2. التملص من الضريبة

تتطلب الجريمة الضريبية و بالخصوص جريمة الغش و التهرب الضريبي لقيامها أن تؤدي استعمال الطرق الاحتمالية السالف ذكرها الى احدى النتائج التالية :

-إما التملص من الكل أو من بعض وعاء الضريبة و ذلك بالتهرب من تحديد أساس الضريبة أو ربطها و يتحقق ذلك حينما يقوم الممول بإخفاء كل المادة الخاضعة للضريبة أو بعضها أو حينما يقدم إقرار غير صحيح .

-و إما التملص كلياً أو جزئياً أو تصفية الضريبة و يقصد بهذه الأخيرة إعداد الجداول و الانذارات و إرسالها للجهة المختصة لتحصل الضريبة .

-و إما التملص من أداء الضريبة كلها أو بعضها و يراد به إعفاء الملتزم بالضريبة من الالتزام بأدائها و التخفيف من عبئ الالتزام[61] (ص105).

و لقد لجأت التقنيات الجبائية من أجل التعبير عن الطريقة المستعملة في الغش و التهرب الجبائي إذ نصت المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على عبارة " التملص من أساس الضرائب أو الرسوم أو تصفيتها أو دفعها و المادة 532 من قانون الضرائب الغير مباشرة نصت على " كل من يستخدم طرقاً احتمالية للتملص أو محاولة التملص ..."

و في المادة 119 من قانون التسجيل نجد عبارة "تخفيض، الكل أو البعض من وعاء الضريبة ..."

و هناك مواد اخرى نصت في مجملها على أن الامتناع الكلي أو الجزئي عن دفع الضريبة هو غش ضريبي.

و لا تشترط القوانين الجبائية لقيام الجريمة أن تؤدي الطرق الاحتمالية فعلاً الى نتيجة معينة و هي التملص من دفع الضريبة بل أن المحاولة تكفي لقيامها.

المحاولة في جريمة الغش و التهرب الضريبي ، فالمحاولة كما عرفتها المادة 30 من قانون العقوبات هي البدء في تنفيذ أفعال لا لبس فيها تؤدي مباشرة إلى ارتكاب الجريمة إلا إذا أوقف أو خاب أثرها لأسباب لا دخل لإرادة الفاعل فيها و من ثمة تكفي لوقوع جريمة مباشرة إحدى طرق الإحتيال السالف ذكرها سواء تحققت النتيجة أو لم تتحقق لأسباب لا دخل لإرادة الفاعل فيها .

و لقد نصت مجمل النصوص الضريبية على العقاب على المحاولة في جريمة الغش و التهرب الضريبي و هذا بنفس العقوبة المقررة للجريمة التامة حيث نصت المادة 532 من قانون

الضرائب غير المباشرة على أنه "يعاقب كل من يستخدم طرق احتيالية للتملص أو محاولة التملص
'...'

و المادة 117 من قانون الرسوم على رقم الاعمال و المادة 34 من قانون الطابع جاء فيها
"كل من ينقص أو حاول الانقاص كلياً أو جزئياً من وعاء الضريبة" وكذلك نص المادة 119 من
قانون التسجيل "كل من خفض أو حاول تخفيض ... " و نفس الشيء في المادة 353 من قانون
الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

و قد استنتجت المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة و المادة 119 من قانون التسجيل
من تطبيق نفس الاحكام السابقة على محاولة اخفاء المبالغ و المنتجات الخاضعة للضرائب و الرسوم
ما لم تتجاوز قيمة الاخفاء عشر المبلغ (10/1) الخاضع للضريبة أو مبلغ 10.000 دج في مجال
الضرائب غير المباشرة أو مبلغ 1000 دج فيما يخص حقوق التسجيل .

و ما تجب فيه التفرقة هو مباشرة أعمال الاحتيال التي تشكل بدءاً في التنفيذ و ذلك بتقديم
الوثائق المزورة المثبتة لنتائج نشاط المكلف مثلاً و بين إعداد هذه الوثائق لمجرد المحاسبة دون
استظهارها و التحجج بها لدى ادارة الضرائب فهذا لا يكون إلا أعمال تحضيرية و هي غير معاقب
عليها .

3.2.2.2. العلاقة السببية بين التملص من الضريبة و الطرق الاحتيالية

كما أشرنا أعلاه فان محاولة الغش الضريبي لا يشترط لقيامها نتيجة معينة و لهذا لا داعي
للنظر في وجود علاقة سببية من عدمه إذا كانت عناك متابعة .

لكن في حالة المتابعة على أساس جريمة الغش و التهرب الضريبي بوصفها جريمة تامة فانه
يتعين لقيامها أن يتم التملص من الضريبة بناء على الطرق الاحتيالية التي استعملها الجاني لكن في
حال ما اذا قامت ادارة الضرائب بربط الضريبة ربطاً خاطئاً دون إطلاع على الوثائق المزورة التي
أخفى فيها الجاني بعض المبالغ التي تسرى عليها الضريبة فان علاقة السببية تتوفر هنا ، وتتقدم إذا
تخلص الممول من الضريبة نتيجة لخطأ ارتكبته إدارة الضرائب في ربط الضريبة أو في تقرير
الاعفاء منها .

فاذا انتفت الرابطة السببية بين طرق الاحتيال و التملص من الضريبة وفتت مسؤولية المكلف
عند حد الشروع في جريمة الغش و التهرب الضريبي متى باشرها عن قصد .

ويثار التساؤل حال تداخل الاسباب التي ساهمت في التملص من الضريبة رغم اختلاف الفقه
في ذلك إلا أنه يتضح أن القضاء الجزائري درج على الاخذ بالسبب المباشر و الفوري لحدوث

النتيجة ، كما يشدد القضاء على ضرورة قيام علاقة السببية و وجوب بيانها في قرار الادانة حتى يمكن مراقبة صحة تطبيق القانون و ذلك تحت طائلة النقص [65] (ص92).

3.2.2. الركن المعنوي

تتميز الجناية الضريبية و بالاختصاص جريمة الغش و التهرب الضريبي عن باقي الجرائم بأنها عمدية تتطلب توافر القصد الجنائي فلا جريمة إذا لم يثبت توافر الركن المعنوي و تطلب المشرع في هذه الجناية فضلا عن القصد العام توافر القصد الخاص .

1.3.2.2. القصد الجنائي العام :

إن القصد الجنائي العام يشكل الركن المعنوي في جميع الجرائم العمدية على حد سواء و هو توجيه الجاني لارادته نحو ارتكاب الجريمة عالما بعناصرها القانونية و علمه بأنه بذلك يخالف الاوامر و النواهي التي جاء ذكرها في القانون ففي جريمة الغش و التهرب الضريبي فان المكلف بالضريبة عالم بان سلوكه الذي أتاه سواء كان ايجابيا أو سلبيا فانه غير شرعي و على الرغم من ذلك اتجهت ارادته من دون أي قيد أو اجبار على اتيان و مباشرة أفعال احتيالية أو تدليسية أو غش تؤدي الى التخلص أو محاولة التملص من كل او جزء من الوعاء الضريبي أو الرسوم المفروضة ، فإذا أخفى المكلف بعض المبالغ المالية التي تسري عليها الضريبة نتيجة لغلط مادي أو لجهله بقواعد المحاسبة لا يعد القصد متوفرا لديه فالقصد الجنائي يقتضي أن تتجه ارادة الجاني الى الاحتيال و ايقاع ادارة الضرائب في الغلط [61] (ص106) ، وهذا ما جاء به قرار مجلس الدولة الفرنسي حيث ذهب الى وجوب مراقبة القاضي و تاكده مما إذا كان المكلف بالضريبة قد اتجه فعلا الى ابعاد ادارة الضرائب عن المراقبة من أجل تحصيل ما لها لديه [66] (ص919).

و عليه فانه يتعين أن تكون ارادة الجاني متجهة الى ايقاع إدارة الضرائب في الغلط و هذا عن طريق استعمال مختلف طرق الاحتيال من اخفاء أو تدليس أو احتيال .

2.3.2.2. القصد الجنائي الخاص :

يتطلب القصد العام توجيه الجاني لارادته نحو ارتكاب الجريمة عالما بركانها في القانون، فلا يعتد فيه للباعث على الجريمة ، و هذا عكس القصد الجنائي الخاص الذي يتمثل في الغاية أو الباعث الذي أدى بالمكلف باداء الضريبة لقيامه بالجريمة فضلا عن ارادته الواعية لمخالفته القانون

الجزائي ، فجل النصوص الجبائية المجرمة لافعال الغش و التهرب الضريبي ، تتفق في وجوب اتجاه قصد الجاني أي المكلف بالضريبة و نيته من مباشرة أعمال الاحتيال التخلص من الضريبة كلها أو بعضها و بالتالي حرمان ادارة الضرائب من الحصول على حقها من الضريبة .
و من هنا نستشف نية المكلف بأداء الضريبة و رغبته في الاثراء غير المشروع باستعمال و مباشرة طرق احتيالية ، تؤدي إلى التخلص من الضريبة بصورة مباشرة أو غير مباشرة
فقد جاء في الاجتهاد القضائي لمجلس الدولة الفرنسي:

-la notion de Manoeuvres franduleuses implique Comme celle de Mauvaise foi une action consciente et personnelle du contribuable pour eluder l'impôt Mais elle s' en distingue par l'exigence en outre d' un montage destiné à égarer l'administration [66] (ص919)

3.2. آليات مكافحة الغش و التهرب الضريبي

تنطوي آليات مكافحة الغش و التهرب الضريبي على معابنتها ، إجراءات متابعتها و الجزاءات المقررة ، و تنفرد جريمة الغش و التهرب الضريبي عن باقي جرائم القانون العام ببعض الاجراءات الخاصة و المتميزة أثناء المتابعة ، و بمأن الجريمة الضريبية بتعين إخضاعها للأحكام العامة في قانون العقوبات فإن القانون الضريبي بإعتباره ينشئ علاقة ضريبية بين الدولة و الأشخاص بمقتضاها يفرض عليهم المساهمة في الإيرادات العامة للدولة و القيام بالواجبات التي تضمن تحقيق هذا الغرض ، و المصلحة الضريبية للدولة قد تضرر بها الجريمة ضررا يؤثر في إيراداتها العامة مما يتعين أن يكون الجزاء المترتب على هذه الجريمة منطويا على جزاءات متعددة و متباينة الطبيعة .

و تتفق مجمل النصوص الضريبية من حيث إجراءات المتابعة و الجزاءات المقررة و آليات مكافحة لجريمة الغش الضريبي و سيتم عرض ذلك فيما سيأتي تباعا في هذا المبحث بالدراسة و التقسيم إلى ثلاث مطالب .

1.3.2. المعابنة و الرقابة الجبائية

إن المكلف بالضريبة يسعى لتخفيض تكاليف الجبائية و ذلك بتخفيض الوعاء الضريبي مما يؤثر مباشرة على مصالح الخزينة ، و من أجل الحفاظ على هذه المصالح و القيام بمحاربة الغش

والتهرب الضريبي الذي يقوم به المكلف نتيجة للنظام التصريحي المعمول به فإن الوسيلة الأولى للحد من هذه الظاهرة الجريمة تتمثل في المعاينة، لذا منح القانون للإدارة الجبائية حقوقا وصلاحيات من شأنها أن تسمح لهذه الأخيرة التحقق من صحة التصريحات و صدقها و قانونيتها .

فمعاينة جريمة الغش و التهرب الجبائي تختلف عن باقي جرائم القانون العام و هذا نظرا لطبيعتها و طرق إرتكابها ، لهذا فقد خصها القانون بطريقة خاصة و هذا من جهة الأشخاص المؤهلين بالمعاينة و الصلاحيات المخولة لهم و طريقة التحقيق الجبائي و التي تعتمد على تقنيات و آليات محددة و هذا ما يتم التطرق إليه فيما يأتي :

1.1.3.2. معاينة جريمة الغش و التهرب الجبائي

نتطرق في هذا المطلب إلى الأشخاص المؤهلين لمعاينة الجريمة و الصلاحيات المخولة لهم قانونا لأداء مهامهم .

أ. الأشخاص المؤهلين لإثبات الغش و التهرب الجبائي : [67] (ص431)

ما يلفت الإنتباه بالنسبة لهذه المسألة هو عدم إنسجام النصوص الضريبية ، فقائمة الأشخاص المؤهلين تختلف من نص إلى آخر و في هذا الصدد يمكن تصنيف النصوص إلى ثلاثة:

- قانون الضرائب غير المباشرة و قانون الطابع : حصر هذين القانونين صلاحية إثبات جريمة الغش و التهرب الضريبي في أعوان الضرائب المفوضين و المحلفين دون سواهم و هذا ما نصت عليه المادتين 504 من قانون الضرائب غير المباشرة و المادة 21 من قانون الطابع .

- قانون الرسم على رقم الأعمال : وسع هذا النص من قائمة الأشخاص المؤهلين لإثبات المخالفات لهذا القانون بحيث تشمل ضباط الشرطة القضائية و أعوان إدارة الضرائب المختلفة و أعوان الضرائب المباشرة و التسجيل و أعوان الجمارك و أعوان قمع الغش و الجرائم الإقتصادية و هذا حسب المادة 112 منه .

- قوانين الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و التسجيل ، لم تعين هذه النصوص الأشخاص المؤهلين لإثبات المخالفات لهذه القوانين .

و يثور التساؤل بالنسبة لهذه القوانين حول ما إذا كان من حق ضباط الشرطة القضائية إثبات الغش و التهرب الجبائي على غرار ما هو معمول به في قانون الرسم على رقم الأعمال، أم أن الإثبات يبقى محصورا في أعوان الضرائب ، كما هو ساري في قانون الضرائب غير المباشرة و الطابع و من ثم لا يجوز لضباط الشرطة القضائية إثبات هذا النوع من المخالفات ؟.

يكون الجواب بجواز الإثبات إذا إنطلقنا من قاعدة أن الشرطة القضائية صاحبة الاختصاص العام في إثبات الجرائم بحيث تكون من صلاحياتها البحث و جمع الاستدلالات في كل الجرائم ما لم تستبعد بنص صريح.

و يكون الجواب بعدم الجواز إذا نظرنا إلى خصوصيات هذا النوع من الجرائم التي تهم بالدرجة الأولى وعاء الضريبة التي تختص بها ادارة الضرائب دون سواها ، فيكون ذلك من طبيعة الأمور التي تختص دون سواها بإثبات الجرائم المتعلقة بها طالما أنها الجهة المؤهلة لإكتشافها ، و مع ذلك فالرأي الراجح في نظرنا هو أنه طالما لا يوجد نص صريح يستثني ضباط الشرطة القضائية من إثبات هذه الجرائم ، فمن حقهم إثباتها على أن يحيلوا محاضر الإثبات إلى إدارة الضرائب المختصة بتحريك الدعوى العمومية .

ب. صلاحيات الأشخاص المؤهلين لإثبات الجريمة .

لقد خول المشرع للأشخاص المؤهلين لإثبات الغش و التهرب الجبائي السابق ذكرهم بصفة عامة صلاحيات عدة و هذا حتى يتمكنوا من القيام بالبحث و الكشف عن الجريمة و مرتكبيها و جمع الإستدلالات التي يجب التحقيق فيها .

و من أهم الصلاحيات المنوطة بهم تحرير محاضر لإثبات المخالفات حسب ما نصت عليه المواد 505- 506- 507- 508 من قانون الضرائب غير المباشرة و المادة 112 من قانون الرسم على رقم الأعمال .

من أجل ممارسة حقهم في المعاينة خاصة في حال وجود قرائن على ممارسات تدليسية فإن الإدارة الجبائية ترخص لأعوانها الذين لهم رتبة "مفتش" على الأقل و المؤهلين قانونا للقيام بهذه الاجراءات لكشف التصرفات التدليسية .

حددت المادة 37 من قانون الاجراءات الجبائية في فقرتها الاخيرة توقيت هذه العملية حصريا بقولها " لا يمكن أن تتم عمليات المعاينة قبل الساعة السادسة صباحا و لا بعد الثامنة مساء

نظرا لحساسية هذا الاجراء في ظل المصادفات التي يمكن أن تحدث التي استدعت وجود ضابط الشرطة القضائية ، فان الاعوان عليهم تقييد كل الملاحظات الممكنة مع السرعة في الجرد و

الصرامة في التطبيق و عليه فان المادة 37 من قانون الاجراءات الجبائية نصت على هذه الاجراءات كمايلي:

- يبلغ الامر الذي يرخص باجراء المعاينة في عين المكان و حين إجرائها الى الشخص المعين أو ممثله أو إلى شاغل الاماكن الذي يتسلم نسخة مقابل إشعار باستلام أو إمضاء على المحضر و يعتبر أن التبليغ قد تم بتاريخ الاستلام المبين على الاشعار .
في حالة غياب الشخص المعني أو ممثله أو أي شاغل للاماكن يبلغ الأمر بعد إجراء المعاينة برسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام .

- في حالة غياب أي شخص عن الأماكن ، يطلب ضباط الشرطة القضائية لهذا الغرض شاهدين إثنيين خارج تعداد المستخدمين التابعين لسلطته أو سلطة الادارة الجبائية و في حالة استحالة لطلب الشاهدين يقوم ضابط الشرطة القضائية بالاستعانة بمحضر قضائي .

على إثر إنتهاء المعاينة يتم تحرير محضر يسرد فيه مجريات العمليات و تدون فيه المعاينات المسجلة و يتضمن هذا المحضر على وجه الخصوص .

- تعريف الاشخاص الذين أجرو المعاينة .
- تعريف الاشخاص الذين حضروا عملية إجراء المعاينة و صفاتهم و المعني أو ممثله أو كل شخص آخر ، الشهود المختارون (...).

- تاريخ و ساعة التدخل

- جرد المستندات – الأشياء و الوثائق الحجوزة . . [68] (ص61-62)

تسلم نسخة من محضر الجرد إلى المعني أو شاغل الأماكن أو ممثله و ترسل النسخ الأصلية للمحضر إلى القاضي الذي خص بالمعاينة .

و حسب المادة 508 من قانون الضرائب الغير مباشرة يقرأ المحضر على مرتكب الجريمة متى كان حاضرا أثناء تحريره و تعطى له نسخة و يشار إلى ذلك المحضر و إذا كان غائبا و له مكان معروف فيبلغ له خلال 48 ساعة من الاختتام ، أما في الحالة العكسية فإن المحضر يعلق خلال نفس المدة على باب دار البلدية التابع لها مكان الحجز ،

أو تحرير المحضر، و لعل ختم المادة 38 من قانون الاجراءات الجبائية المحددة لنتيجة المعاينة الاجرائية بوجود التزام ضابط الشرطة القضائية و أعوان الادارة الجبائية كتمان السر المهني يبين بوضوح حساسية هذه العملية و خطورتها من جهة و عمق عمل الادارة الجبائية في التأسيس للوعاء الضريبي و تدقيقه من جهة أخرى .

فباستثناء قانون الضرائب غير المباشرة الذي نص على اجراءات شكلية يتعين احترامها عند تحرير المحاضر فحسب المادة 505 لم تخضع باقي النصوص في تحرير محاضر اثبات الغش و التهرب الضريبي لأي شكلية معينة بل نفهم من قانون الرسم على رقم الأعمال أن لكل جهة مؤهلة لإثبات المخالفة تحرير محضرها وفقا للأوضاع و الاجراءات التي تحكم تحرير محضرها .
و الجدير بالذكر أن القانون لم يخص محاضر أعوان إدارة الضرائب بأية قوة ثبوتية خلافا لما هو جاري به العمل بالنسبة لمحاضر إثبات الجرائم الجمركية و المخالفات المتعلقة بالمنافسة و الممارسات التجارية .

و لقد خول المشرع أعوان الضرائب المؤهلين لإثبات الجرائم الضريبية سلطة مباشرة بعض إجراءات الاستدلال التي من شأنها إحكام الرقابة و الكشف عن الجرائم ، نص المادة 538 من قانون الضرائب غير المباشرة و المواد 309- 312- 315 من قانون الضريبة كسلطة الاطلاع على السجلات و المستندات و الاوراق و التحقق من إحترام أحكام قانون الضرائب المباشرة كما منحهم المشروع السلطة مباشرة بعض إجراءات التحقيق كتفتيش المنازل الذي لا يتم إلا بناء على أمر من موظف سام و بعد ترخيص من السلطة القضائية و في حضور ضابط شرطة قضائية حسب المواد 499 الى 501 من قانون الضرائب غير المباشرة .

و فضلا عن ذلك منح قانون الضرائب غير المباشرة أعوان الضرائب سلطة إتخاذ تدابير تحفظية فأجاز لهم حجز الأشياء محل الغش و الوسائل المستعملة في الغش و التهرب (المواد من 511 إلى 517) و في هذه الحالة يتعين على الأعوان الذين باثروا الحجز التصريح بالحجز الى المتهم و الاشارة إلى ذلك في المحضر، كما يجب عليهم أن يذكروا في المحضر نوع ووزن أو قياس الاشياء المحجوزة و تقديراتها التقريبية و حضور المتهم أثناء إعداد بيانهم الوصفي أو الاستدعاء الموجه إليه للحضور و اسم و صفة و قبول الحارس. [67] (ص432-433)

و عندما لا يكون للمحجوز عليه إقامة معروف في التراب الوطني فإن التصريح الخاص بالمحضر يتم عن طريق ظرف موصى عليه مع طلب إشعار بالاستلام و يرسل إلى آخر محل إقامة معروف لمرتكب الجريمة و يجب أن تحمل الرسالة بيان مكان و تاريخ تحرير المحضر .
في حالة ما إذا كان سبب الحجز مستندا على التزوير أو إتلاف الدفاتر و النسخ و غيرها من الوثائق فإن المحضر يبين فيه التزوير أو الاتلاف أو التحويل الحاصل و تبقى الوثائق المذكورة و المؤشر عليها مرفقة بالمحضر .

باستثناء ما نصت عليه المادة 507 من قانون الضرائب غير المباشرة فإن الأشياء المحجوزة تودع في مكتب الضرائب القريب جدا ، و يمكن وضعها إن اقتضى الحال في حظيرة المحجوزات

لتباعد بعد ذلك من قبل قابض الضرائب إذا لم يقدم الطرف الذي وقع عليه الحجز اعتراضا على ذلك خلال المهلة القانونية ما لم يؤذن بالبيع من طرف القضاء قبل حلول الأجل المقررة قانونا و ذلك في حالة ما إذا كانت الأشياء المحجوزة محل تلف .

2.1.3.2. الرقابة الجبائية

من الضروري الوقوف على أن التشريع الجبائي الساري المفعول حاليا قد أعطى إطارا قانونيا تطبق وفقه الرقابة الجبائية من خلال امتيازات وصلاحيات تسمح للإدارة بالقيام بمهمة الرقابة في ظروف عادية و حسنة .

و تعد الرقابة الجبائية أحد أهم الإجراءات التي تسعى من وراءها الإدارة الجبائية الى المحافظة على حقوق الخزينة من خلال محاربة التهرب و الغش الضريبي أو التخفيف على الاقل من حدتهم .

فالرقابة تعتبر وسيلة للإدارة الجبائية للتأكد من صحة و سلامة المعلومات المدلى بها في تصريحات المكلفين ، و تسمح أيضا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات و المتمثل في وقوف جميع الممولين على قدم المساواة أمام الضريبة.

و كذلك في مختلف القوانين الجبائية فقد أملت عدة إلتزامات على المكلفين و بالمقابل أعطت للمكلف عدة ضمانات و هذا لحمايته من كل تعسف محتمل من لدن المصالح الجبائية و بالتالي نقسم هذا الفرع الى السند القانوني للرقابة الجبائية ثم أشكال الرقابة الجبائية و أخيرا حقوق و واجبات المكلف .

■ السند القانوني للرقابة الجبائية:

تحتاج الادارة الجبائية لسند قانوني للقيام بمهامها على أحسن وجه فان المشرع منحها جملة من الحقوق التي تستطيع من خلالها ممارسة مهامها دون محاباة أو ميول و التي تضفي بواسطتها الشرعية على استعمال حقوقها التالية :

-حق الاطلاع ، حق الزيارة ، حق الرقابة ، حق استدراك الاخطاء .

أ/حق الاطلاع :يعتبر هذا الحق من بين أهم الحقوق التي تتمتع بها الادارة الجبائية و الذي

يسمح لها بالاطلاع على اي مصدر من مصادر المعلومات فيما يخص الوعاء أو التحصيل

و عن طريق هذه الصلاحيات التي يقوم بها موظفي الادارة الجبائية الذين لا تقل رتبهم عن

مراقب مع الزامهم بالسر المهني بموجب المواد 309-316 من قانون الضرائب المباشرة و المادة

129 من قانون الرسم على القيمة المضافة(T.V.A).عند أداء مهامهم حيث يتسنى للإدارة الجبائية

إتمام المعلومات التي بحوزتها أو من أجل التأكد من المعلومات المقدمة من المكلفين أثناء تقديم محاسبتهم .

ولهذا فإن حق الاطلاع هو وسيلة مساعدة للرقابة الضريبية التي من الممكن أن تسبق إجراء الرقابة لإتمام المعلومات التي تحوزها المصلحة مسبقا أو بشكل موازي لها للتحقق من المعلومات المجمعة عند مراقبة الملف و المحاسبة [69].

و لأعوان الادارة الجبائية الحق في ممارسة حق الاطلاع سواء على الادارات العمومية أو المؤسسات الخاصة.

ب/حق الزيارة: لكي يتم المحققون مهمتهم على أكمل وجه في إطار مباشرة البحوث الميدانية المتمثلة في المعاينة المادية فإن أعوان الضرائب يستمدون من القانون الجبائي حق زيارة المكلفين الذين يسمح لهم بموجب هذا الحق التحرك بحرية في المقرات المهنية حيث يمكنهم مصادرة ما بداخل مقرات المكلفين عندما يخزن هؤلاء المكلفين البضائع أو يقومون بنشاطات تجارية و صناعية أو حرة بدون تصريحات.

مما يؤدي الى التهرب من دفع الضرائب و الرسوم ، هذا الحق يسمح لأعوان الضرائب متابعة تحركات البضائع في مختلف مداخل التسويق و مراقبة الصفقات التي تتم بين المنتجين و المسوقين وهذا الحق يستعمل عادة في مجال الرقابة على المؤسسات إذا يعتبر الوسيلة الأكثر نجاعة لمعرفة رقم الأعمال الحقيقي ، و هذا عن طريق مراقبة مستودعات المواد الأولية و المنتجات المصنعة... الخ ، و أخيرا يمكن للمحقق استعمال طريقة المراقبة لمفاجئة ذا كانت الحالة تقتضي ذلك لأنه أحيانا عند ارسال إشعار بالمراقبة تفقد المراقبة فعاليتها فمثلا في حالة وجود محاسبة حقيقية يمكن لمكلف أن يحجبها في حالة استلامه لإشعار التحقيق. [70] (ص66)

ج/حق الرقابة : حسب المادة 20 فقرة 03 من قانون الاجراءات الجبائية " تمارس

الادارة حق الرقابة مهما كان السند المستعمل بحفظ المعلومات " .

و حق الرقابة من أهم الاساليب التي تمنح للادارة الجبائية إمكانية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة ، فالرقابة تتمثل في مجموع العمليات التي من شأنها التحقق من صحة و نزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف من خلال مقارنتها بعناصر الاستغلال[71] (ص17).

و في الاخير يمكن القول بأن الفرقين حق الاطلاع و حق الرقابة يمكن في أن الاول يهدف الى طلب المعلومات فقط في حين أن الثاني يهدف الى طلب المعلومات ثم القيام بالتصحيحات المطلوبة على الأوعية المصرح بها قبل المكلفين .

د/حق استدراك الأخطاء:

هذا الحق هو الوسيلة الممنوحة للإدارة الجبائية لإجراء تقويمات لنفس المدة و نفس الضرائب عندما يقدم لها المكلف عناصر غير كاملة أو خاطئة .

و يتمثل حق استدراك الخطأ الذي تمارسه الإدارة الجبائية في إطار اجراءات الرقابة من أجل تصحيح الاخطاء أو الغش الممارس من طرف المكلفين و هذا حسب المادة 326 من قانون الضرائب المباشرة [72].

و يمكن القول بأن المشرع منح للإدارة الجبائية الحق في العودة الى مراقبة اخضاعات قد تمت حتى يسمح لها بتصحيح الاخطاء المرتكبة عند تحديد وعاء الضريبة ، و قد حدد الاجل القانوني لاستدراك الاخطاء بأربعة سنوات فيما يخص الضرائب المباشرة و الرسم على رقم الاعمال حسب ما جاء في المادة 39 من قانون الاجراءات الجبائية إلا أن هذه المدة قابلة للتتمديد اذا اعترضها على سبيل المثال إشعار بتقدير و تصليح الخطأ من طرف الادارة .

■ أشكال الرقابة

إن التصريحات المقدمة من قبل المكلفين و نظرا لطبيعتها جعلت الإدارة الجبائية تلجأ الى توزيع تدخلها في مجال مراقبة هذه التصريحات ، فالرقابة الجبائية تأخذ عدة أشكال منها :

الرقابة الفهرسية ، الرقابة بعين المكان .

أ-الرقابة الفهرسية :

تكمن أهمية الرقابة في قدرتها على سرعة إكتشاف الاخطاء التي تكون متضمنة في التصريحات المقدمة من طرف المكلفين .

و تتم هذه الرقابة في مكاتب المفتشيات ووفق الملفات الممسوكة من قبلها فهي تهدف أولا الى تصحيح الاخطاء المادية ثم الى مراقبة مجمل التصريحات و مقارنتها مع ملفات المكلفين و تأخذ هذه الرقابة شكلين هما :

- **الرقابة الشكلية** : تعد الرقابة الشكلية الخطوة الاولى التي تباشرها الإدارة الجبائية في عملية الرقابة حيث يتم فيها الفحص الشكلي لجميع التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة ، فهي تشمل العمليات التي تهدف الى تصحيح الاخطاء المادية الموجودة في التصريحات المقدمة (خطأ في الحساب أو المعدلات).

و تقوم كذلك بمقارنة المعطيات المقدمة في التصريحات الشهرية أو الثلاثية فيما يتعلق مثلا بالرسم على النشاط المهني (TAP) و الرسم على القيمة المضافة (T.V.A) و التصريحات السنوية

المتعلقة بأرباح الشركات (IBS) و الضريبة على الدخل الاجمالي (IRG) مع المعلومات التي هي بحوزة الادارة الجبائية. [73] (ص2 و 3)

-الرقابة بناء على الوثائق: تعمل الادارة عن طريق هذا الشكل من الرقابة بمراقبة اجمالية على الوثائق المقدمة من قبل المكلف و مراقبة كل النقاط و الارقام التي تتضمنها التصريحات مع الملفات الملحقة و مقارنتها بالوثائق و المعلومات التي تمتلكها الادارة .
و عليه فالادارة الجبائية تقوم بتحليل و مقارنة هاه المعلومات عن طريق دراسة تربطها من سنة الى أخرى ، و في إطار ممارسة هذا النوع من الرقابة فانه يمكن للادارة الجبائية توجيه ثلاثة أنواع من الطلبات الى المكلفين و التي يجب التفرقة بينهما و يتعلق الامر بالطلبات التالية :- طلب المعلومات ، طلب الادلة ، طلب التوضيحات و التبريرات .

ب-الرقابة بعين المكان :

تعمل الادارة في هذا النوع من الرقابة الى الخروج عن إطارها الضيق و ذلك بعد قيامها بالرقابة الشكلية و الرقابة على الوثائق غير أن الفرق بين الرقابة الفهرسية و الرقابة الشكلية و الرقابة بعين المكان يكمن في حجم الامكانيات المستعملة و الهدف المسطر فهذه الرقابة تسمح بالتأكد من صحة التصريح الجبائي و ذلك بمقارنة العناصر المتوفرة و كذلك المظاهر الخارجية لثروة الممولين ، كما أنها تشمل جميع الضرائب و الرسوم و تكون بزيارة الورشات و أماكن التخزين للمؤسسات و هي الوسيلة الوحيدة التي تسمح بتحديد صحة العمليات المسجلة في المحاسبة و التي تعكس فعليا النشاط الحقيقي ، كما أن هذه الرقابة تمس النشاط ، التحقيق المحاسبي والاشخاص الطبيعيين ، التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية .

ج-الرقابة المحاسبية :

تعرف المراقبة المحاسبية بأنها مجمل العمليات التي تهدف الى التحقيق في عين المكان من جميع الدفاتر المحاسبة لمكاف ما و مقارنتها مع جميع عناصر الاستغلال و ذلك من أجل

- احترام جميع المعايير المحاسبية المتعارف عليها.
- ترجمة جميع العمليات التي تمس النشاط الفعلي لمؤسسة الى كتابات محاسبية .
- التجانس التام بين الكتابات المحاسبة و الارقام المصرح بها للادارة الجبائية .
- التناسق التام بين المعلومات المقدمة للادارة الجبائية و المعطيات الشبه المحاسبية .

و تسمح كذلك بتصحيح الاخطاء المكتشفة في التصريحات الجبائية و حتى تكون هذه الرقابة تامة لا بد أن تتم مراقبة المحاسبة على طول مدة غير متقدمة .

د- الرقابة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية .

إضافة للتحقيق في المحاسبات الذي تقوم به الادارة الجبائية هناك نوع آخر من الرقابة شرع العمل به ابتداء من الاصلاحات الاخيرة سنة 1992 و المتمثل في التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الذي يعتبر تكملة للتحقيق في المحاسبات بحيث أن هذا النوع من الرقابة يخص الضريبة على الدخل و الضريبة على الدخل الاجمالي (IRG) للاشخاص الطبيعيين .

إن التحقيق في الوضعية الجبائية العامة هو مجموعة عمليات المراقبة التي تستهدف الى وجود تناسق بين المداخل المصرح بها من جهة و من جهة أخرى الذمة المالية و مختلف ممتلكات المكلف [71] (ص08).

ووفقا للمادة 21 من قانون الاجراءات الجبائية يهدف هذا النوع من الرقابة الى التحقيق من مدى الانسجام بين المداخل المصرح بها من جهة و الوضعية المالية للاشخاص الطبيعيين من جهة أخرى .

إذن فهي تسمح للادارة الجبائية بالتأكد من المداخل المصرح بها فيما يخص الضريبة على الدخل الاجمالي و التصريح بالتجانس مع عناصر نمط المعيشة ، الوضعية المالية ، النفقات الاستهلاكية ، نمو ثروة المكلفين .

■ واجبات و ضمانات المكلف

نظرا للعلاقة المتميزة التي تربط المكلفين بالادارة الجبائية ، و نظرا لخوف المشرع من تسلط الادارة على المكلفين فقد قام بتحديد مجموعة من الحقوق التي تسمح بحماية المكلفين لكن حتى يستطيع المكلف الاستفادة من هذه الحقوق فقد أوجب عليه المشرع جملة من الواجبات التي يجب عليه القيام بها على أحسن وجه و هنا تدرس واجبات المكلفين ثم ضماناتهم .

أ- واجبات المكلفين :

من أجل ضمان السير الحسن لعملية التحقيق الجبائي و توفير الشروط المثلى لها و لأجل أن يتجنب المكلف بالضريبة كل عقوبة ممكنة الحدوث وضعت الادارة الجبائية واجبات خاصة بالمكلفين تتمثل في الواجبات المحاسبية والواجبات الجبائية .

* الواجبات المحاسبية :

يجب على المكلفين في النظام الحقيقي احترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و التقيد التام بها ذلك حتى تكون هذه المحاسبة دقيقة و لها القوة الانتمائية ، و ذلك للمخطط المحاسبي الوطني و من جهة أخرى فان المشرع ألزم المكلفين بامساك مجموعة من الدفاتر "دفتر الجرد" دفتر اليومية"

وفقا لمجموعة من الشروط الضمنية و الشكلية المحتفظين بها لمدة (10) عشرة سنوات و أي إخلال بهذه الشروط يؤدي الى رفض المحاسبة .

-مسك دفتر اليومية :إن مسك هذا الدفتر حدد بموجب المادة 09 من القانون التجاري ، فكل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر اليومية و هذا حسب المادتين 09 و 10 من القانون التجاري الجزائري .
مع التوضيح أن المحاسبة يجب أن تكون ممسوكة بصفة جيدة وفقا للقوانين و القواعد السارية المفعول .

إن المحاسبة تكون مبنية وفقا للاستعمال اليومي لدفتر اليومية ، و ذلك بالتسجيل يوم بيوم عمليات المؤسسة مع إجمال نتائج العمليات شهريا على الاقل بشرط أن يحتفظ في هذه الحالة بكل الوثائق المساعدة على مراقبة العمليات يوميا .

-مسك دفتر الجرد:الإلزامية مسك دفتر الجرد محدد في المادة 10 من القانون التجاري الذي ينص على اجراء الجرد هذا الاخير يتضمن بصفة مدققة جميع عناصر الاصول و الخصوم السنوية و الجرد يسمح بتوقيت أرصدة الحسابات من أجل إنجاز الميزانية الختامية و كذلك حساب الربح و الخسارة .

*الواجبات الجبائية :

بالإضافة الى الواجبات المحاسبية ألزم المشرع المكلفين بإداء واجبات جبائية أخرى تتمثل عموما في التصريح بالوجود، التصريحات الشهرية المتعلقة برقم الاعمال ، التصريح السنوي بالمداخيل ، التصريح بالتنازل و التوقف.

-التصريح بالوجود:

حسب المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة فانه يجب على كل المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات ، أو الضريبة على الدخل الاجمالي أن يقدموا في الثلاثين يوم من بداية النشاط الى مفتش الضرائب التابعين له تصريحا بالوجود مطابق للنموذج الذي تقدمه الادارة فهذا التصريح يمكن الادارة الجبائية من معرفة هوية الممول الجديد و كذا لأي صنف من أصناف الضريبة سوف يخضع .

- التصريحات الشهرية أو الثلاثية المتعلقة برقم الاعمال :

إن المكلفين الممارسين لنشاط ما و الخاضعين لأنواع من الضرائب و الرسوم ملزمين على التصريح برقم أعمالهم خلال كل شهر أو ثلاثي لدى المصالح المختصة إقليميا على مطبوعات

نموذجية تصدرها الادارة الجبائية مثل(G50)، و خير دليل على ذلك متمثل في شخصي المتواضع حيث أقوم كأستاذة موثقة مكلفة بتأدية الضريبة و الرسوم حيث أكون ملزمة بالتصريح برقم أعمالتي خلال كل ثلاثي من السنة لدى مفتشية الضرائب التابع لها مقر مكتبي [74].

-التصريح السنوي بالمداهيل :

نظرا للطبيعة التصريحية للنظام الجبائي ، فقد ألزم المشرع الاشخاص الطبيعيين بالتصريح بمداهيل السنوية و الاشخاص المعنوية بالتصريح بنتائجهم المحققة خلال السنة المالية وذلك من خلال نماذج موضوعة تحت تصرفهم من المصالح الجبائية هذا التصريح يمكن أعوان الادارة من معرفة الوضعية الجبائية لكل مكلف بالضريبة و ذلك من خلال كل سنة نشاط منقضية و حتى في حالة عدم ممارسة نشاطه كوجود فترة فراغ بالنسبة له فان الادارة الجبائية لا تعفيه من هذا الالتزام[75].

-التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط .

أوجب المشرع على المكلفين التصريح عن توقف النشاط أو التنازل عنه خلال فترة زمنية محددة ب 10 أيام إبتداء من تاريخ التوقف.

ب- ضمانات المكلف بالضريبة

لتفادي الأضرار التي يمكن أن يقع ضحيتها المكلف خلال التحقيق ، فان المشرع قد منح له ضمانات أثناء القيام بحق المراقبة و تتمثل هذه الضمانات في :

-الاشعار بالرقابة :

تحت بطلان الاجراءات فان التحقيق في المحاسبة لا يمكن أن يتم بدون أن يكون المكلف المعني بالتحقيق على دراية عن طريق تقديم إشعار التحقيق مع اشعار بالاستلام أو بالامضاء هذا الاشعار بالتحقيق على المعلومات التالية :

*تاريخ و الوقت الذي يتم فيه أول تدخل .

*الفترة المعنية بالتحقيق فيها .

*الوثائق و المستندات الواجب تحضيرها.

*الضرائب و الرسوم وكافة الحقوق المعنية بالتحقيق.

إضافة الى أن المكلف الخاضع للرقابة الجبائية تمنح له مدة لتحضير و تجميع محاسبته ، هذه المدة يجب ألا تتعدى 10 أيام من تاريخ استلام الاشعار و الاسباب واضحة و مبررة فان المكلف يستطيع تقديم طلب تمديد من أجل تحضير وثائقه ، غير أن القرار يرجع للادارة آخذة بعين الاعتبار سمعة المكلف بالضريبة .

-الاستعانة بمستشار :

حسب نص الفقرة 04 من المادة 20 من قانون الاجراءات الجبائية فان المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة و أن كل اقتراح في الزيادات المقدمة بمناسبة إجراء التحقيق الضريبي باطلة إذا لم تحدد أن المكلف له حق الاستعانة بمستشار من اختياره لمناقشة الزيادات المقررة و الرد عليها.

ج- تحديد مدة الرقابة

حتى لا يتم الغاء عملية الرقابة فان المشرع قد قام بتحديد مدة زمنية محدودة بدلالة نوعية النشاط الممارس و رقم الاعمال المصرح به .

فالمدة المحددة حسب المادة 20 فقرة 05 من قانون الاجراءات الجبائية التي تنص على أنه حسب طبيعة النشاط الممارس و رقم الاعمال المصرح به كما يلي :

-أربعة أشهر فيما يخص مؤسسات تادية الخدمات اذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.00 دج شهريا ، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها .

-أما بالنسبة للمؤسسات الأخرى اذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2.000.00 دج

-أما مدة ستة أشهر اذا كان رقم الاعمال السنوي محصور بين 5.000.000 دج و 10.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها .

-أما بالنسبة للتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية لا يمكن أن تفوق مدة التحقيق سنة واحدة و قد لا تحترم المدة المحددة للتحقيق من طرف الإدارة في حالة استعمال المكلف أثناء التحقيق مناورات تدليسية أو تقديم معلومات غير كاملة أو غير صحيحة على طلبات التوضيح .

د- عدم امكانية تجديد الرقابة

لا يمكن لإدارة الضرائب أن تقوم بإجراء رقابة جديدة على نفس نوعية الضرائب التي جرت على المراقبة السابقة و خلال نفس الفترة و ذلك عند انتهاء عملية الرقابة إلا في حالة قيام المكلف بغش واضح أو تهرب عن طريق تقديمه لمعلومات خاطئة أثناء الرقابة الاولى و أنه يجب التوضيح في هذا النطاق أن منع اعادة الرقابة لنفس الفترة على الضرائب المحددة بإشعار المراقبة فقط ، و في حالة ما اذا وجد المراقب أثناء عملية غش أو تهرب على أنواع أخرى من الضرائب غير المعنية بالإشعار فانه يجب عليه توجيه إشعار آخر يتضمن الضرائب الجديدة.

ه- الابلاغ بنتائج الرقابة :

الإدارة يجب عليها اشعار المكلف بنتائج الرقابة المتوصل اليها و إن لم تكن هناك نتائج و ذلك بواسطة رسالة مسجلة مع وصل الاستلام.

و- حق الرد:

للمكلف الحق في الرد و في فترة زمنية تقدر بـ40 أربعين يوما من أجل توجيه ملاحظاته للمراقبين سواء بالقبول أو بالرفض و يمكن له طلب توضيحات و شروحا فيما يخص التصحيحات المقدمة ، كذلك يمكن له تقديم اثباتات جديدة كانت غائبة أثناء فترة التحقيق .

2.3.2. المتابعة و الجزاء في جريمة الغش و التهرب الضريبي

إنه يترتب على معاينة و إثبات الجرائم الضريبية إحالة مرتكبيها على القضاء للمحاكمة طبقا لاحكام المواد 305 من قانون الضرائب المباشرة و المادة 534 من قانون الضرائب غير المباشرة و المادة 119 من قانون الرسم على رقم الاعمال و المادة 34 من قانون الطابع و المادة 115 من قانون التسجيل و المواد 74، 75، 77، 78 من قانون الاجراءات الجبائية ، و بذلك تكون المتابعات القضائية هي المآل الاخير لأية جريمة ضريبية.

و عليه فان الدعاوي الضريبية أمام الجهات الجزائية يتم تحريكها بناء على شكوى من شخص المختص على مستوى الادارة الجبائية و هو المدير الولائي للضرائب.

الا أنه بعد تقديم شكوى و تحريك الدعوى العمومية و الجبائية من طرف النيابة فان المتابعات تخضع للاجراءات العامة الخاصة لكافة الدعاوي الجزائية على حد سواء في حين توجد بعض الخصوصيات الناتجة عن الطابع المميز لجريمة الغش و التهرب الضريبي و الجرائم الضريبية بصفة عامة سواء تعلق الامر بتقديم الشكوى أو المرافعات [61] (ص189).

و عليه سنتعرض في هذا المطلب الى اجراءات تحريك و مباشرة الدعوى الضريبية بنوعها العمومية و الجبائية و كذلك الجزاء المقرر لجريمة الغش و التهرب الضريبي .

1.2.3.2. آلية تحريك و مباشرة الدعوى العمومية و الجبائية

إن الاصل في مباشرة الدعوى العمومية منوط بجهة الإتهام أي النيابة العامة كونها الممثل للحق العام ما لم يقيد القانون في بعض الحالات بوجود الحصول على إذن أو تقديم طلب أو شكوى كما هو الحال في جريمة الغش و التهرب الضريبي و سنحاول شرح ذلك فيما يلي:

أ. تقديم شكوى من طرف إدارة الضرائب

على غرار الجرائم الجمركية تتولد عن الجريمة الضريبية دعويان. [67] (ص26)

دعوة عمومية تهدف إلى تطبيق العقوبات الجزائية و هي الحبس و الغرامات الجزائية.
دعوة جبائية تهدف الى تطبيق الجزاءات الجبائية أي الغرامة الجبائية و المصادرة للمحجوزات .

إلا أن الشبه بين الدعويين الجمركية و الضريبية يتوقف عند هذا الحد على إعتبار أن الدعويين العمومية و الجبائية في الدعوى الجمركية مستقلتان أي يمكن للنيابة تحريك الدعوى العمومية و مباشرتها طبقا لقانون الاجراءات الجزائية في ذات الوقت الذي تستقل فيه إدارة الجمارك لتحريك الدعوى الجبائية طبقا لقانون الجمارك [67] (ص26)، فان الامر يختلف فيما يتعلق بالجرائم الضريبية فان القوانين الجبائية أوكلت كامل الصلاحية لإدارة الضرائب فقط في تحريك الدعويين معا.

تتفق كل النصوص الضريبية على تعليق تحريك الدعوى العمومية على تقديم شكوى من إدارة الضرائب و هكذا نصت المادة 305 من قانون من قانون الضرائب المباشرة و المادة 534 من قانون الضرائب غير المباشرة و المادة 119 من قانون الرسم على رقم الأعمال و المادة 34 من قانون الطابع و المادة 119 من قانون التسجيل على أن تباشر الملاحقات بناء على شكوى إدارة الضرائب و قد أشارت المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة إلى أن القيام بذلك لا يستوجب مسبقا إنذار المعني حتى يقدم أو يكمل تصريحه أو يسوي وضعيته إزاء التنظيم الجبائي.

إن الهدف من تقديم شكوى في الجرائم الضريبية هو الحفاظ على التفاهم بين كل من الممول و الادارة الضريبية حتى يترك لهذه الادارة سلطة تقدير الظروف و تحديد ما يجب إتخاذه بمناسبة كل جريمة مع مراعاة ملابسات كل جريمة على حدا .

إن ما يجب لفت الانتباه إليه هو أن شكوى إدارة الضرائب لا تحرك الدعوى العمومية إنما تخطر النيابة بالوقائع التي تمت معاينتها و هي الوحيدة المختصة بتقديرها.

حتى تكون الشكوى صحيحة يشترط توفر شرطان أساسيان هما :

- أن تقدم الشكوى ممن أناط به القانون مهمة تقديمهما ، غير أنه يجوز تقديمها ممن سمح القانون بإنابته في تقديمها و يكفي ذلك مجرد الانابة العامة و لا تشترط الانابة بمناسبة كل جريمة و إذا صدرت الشكوى من شخص غير مختص بإصدارها يكون الاجراء باطلا .

- أن تكون الشكوى مكتوبة و الحكمة من ذلك تقتضي أن تكون الشكوى موقعة من صاحب السلطة في إصدارها [67] (ص27)، و الذي يكون غالبا المدير الولائي للضرائب أو الجهوي أو الوطني.

و يقصد بالشكوى في الاصطلاح القانوني هو البلاغ الذي تتقدم به الادارة الجبائية الى السلطات القضائية .

ب. مصير الدعوى المحالة على القضاء في حالة تخلف الشكوى أو سحبها

- بالنسبة لحالة تخلف الشكوى فانه لا يجوز تحريك الدعوى العمومية و الجبائية في المادة الضريبية من طرف النيابة العامة قبل تقديم الشكوى من الادارة الجبائية و بالتالي يمنع على النيابة اتخاذ أي اجراء فيها أو تحريك و مباشرة الدعوى أو فتح تحقيق قضائي و اذا باشرت النيابة أي اجراء يكون باطلا بطلانا مطلقا .

- و إذا أقامت الدعوى و أحالت الملف على جهات المحاكمة يجب على المحكمة أن تقضي بعدم قبول الدعوى [76] (ص23)، و تقضي ببطلان جميع الاجراءات التي اتخذت قبل تقديم الشكوى اذا كانت بعض الاجراءات قد اتخذت قبل تقديم الشكوى ، و لا يصح هذا البطلان تقديم شكوى لاحقه على اساس أن عدم تقديم الشكوى من الادارة الجبائية يعتبر مانعا من تحريك الدعوى و مباشرتها وفقا للقوانين الجبائية و عليه فان كانت القضية أمام قاضي التحقيق فعليه أن يصدر من تلقاء نفسه أمرا بانتقاء وجه الدعوى لبطلان اجراءات المتابعة .

و اذا كانت الدعوى أمام جهات الحكم يتعين على القضاء أيضا الحكم ببطلان إجراءات المتابعة من تلقاء أنفسهم ، و عليه فانه يمكن ايداء هذا الدفع المتعلق بتخلف الشكوى في أي مرحلة تكون عليها الدعوى و على مستوى كل درجات التقاضي ذلك لكون اجراءات مباشرة الدعوى العمومية في حالة تخلف الشكوى هي اجراءات باطلة بطلان مطلق لكونه من النظام العام [67] (ص434).

ج - في حالة سحب الشكوى و هل يحق لإدارة الضرائب سحب الشكوى .

إن الأصل يحق لصاحب الشكوى أن يتنازل على شكواه وفقا لأحكام المادة 06 فقرة 03 من قانون الاجراءات الجزائية و يترتب عليه انقضاء الدعوى العمومية في حالة سحب الشكوى إذا كانت شرطا لازما للمتابعة كما هو الحال في الجرائم الضريبية ،

غير أن القوانين الجبائية و كذلك قانون الاجراءات الجبائية ظلت و الى غاية 1998 ملتزمة الصمت حيال هذه المسألة فلم تنص على جواز التنازل على الشكوى ولاعلى النتائج المترتبة عليها.

و منذ صدور القانون رقم 97 - 02 المؤرخ في 1997/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 1998 أجازت المادة 119 فقرة 02 من قانون الرسم على رقم الاعمال المعدلة، للمدير الولائي للضريبة سحب الشكوى في حالة تسديد كامل الحقوق البسيطة و الجزاءات محل المتابعة و ذلك بعد موافقة المدير العام للضرائب .

و أضافت الفقرة الأخيرة من المادة 119 السالفة الذكر أن سحب الشكوى يؤدي إلى إنقضاء الدعوى العمومية طبقاً لنص المادة 06 من قانون الإجراءات الجزائية .

و هو نفس الحكم الوارد ذكره بنص المادة 305 من فقرتها ما قبل الأخيرة من قانون الضرائب المباشرة وهذا اثر تعديلها بموجب القانون رقم 02/97 المؤرخ في 1997/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 1998.

و بوجه عام إذا كان جائزاً من الناحية النظرية لإدارة الضرائب سحب الشكوى التي يترتب عليها طبقاً لنص المادة 06 من قانون الإجراءات الجزائية المذكورة إنقضاء الدعوى العمومية فضلاً عن انقضاء الدعوى الجبائية فإنه من الصعب تجسيد ذلك في الميدان ، و هذا راجع لكون المشرع لم ينص في القوانين الضريبية على المصالحة فلو كانت جائزة لأصبح سحب الشكوى أمراً سائغاً، و الحال كما هو فليس ثمة ما يبرر سحب الشكوى اللهم إلا إذا انتهت إدارة الضرائب إلى أنها تابعت المتهم خطأ في مثل هذه الحالة فبإمكان الجهة القضائية المختصة التي تكون الدعوى أمامها أن تعالج الأمر بإصدار القرار المناسب .

2.2.3.2. الجهة المختصة بالنظر في جريمة الغش و التهرب الضريبي و موقع ادارة الضرائب في الدعوى .

▪ الجهة المختصة بالنظر في الدعوى :

بالرجوع إلى قواعد الاختصاص المحلي و التي هي من النظام العام طبقاً للقواعد العامة المحددة بالنسبة للجنح فبالرجوع إلى المادة 01/329 من قانون الإجراءات الجزائية فإن الاختصاص المحلي يتحدد بمحل الجريمة أو محل إقامة احد المتهمين أو شركائهم أو محل القبض عليهم ، فعلى غرار هذا أخضع المشرع الاختصاص المحلي في جريمة الغش و التهرب الجبائي لاختيار ادارة الضرائب حيث بالرجوع إلى نصوص المواد 305 فقرة 2

من قانون الضرائب المباشرة و المادة 534 من قانون الضرائب الغير مباشرة و المادة 119 فقرة 02 من قانون التسجيل و المادة 34 فقرة 02 من قانون الطابع نجدها نصت على انه تلاحق أمام الجهة القضائية المختصة بناءً على شكوى ادارة الضرائب فيما يخص الضرائب التابعة لاختصاصها و الجهة القضائية المختصة حسب الحالة و حسب اختيار الادارة هي الجهة القضائية التي يوجد في نطاقها مكان فرض الضريبة أو مكان الحجز أو مقر المؤسسة.

▪ موقع ادارة الضرائب في الدعوى :

الهدف من معرفة و تحديد موقع ادارة الضرائب في الدعوى هو معرفة ما اذا كانت طرفا مدنيا أم طرفا منظما للنيابة العامة ام هي لا هذا و لا ذلك ، على خلاف ادارة الجمارك التي تعد طرفا مدنيا في الدعوى أمام المحاكم التي تثبت في المسائل الجزائية و التي كانت تنص عليه المادة 259 من قانون الجمارك قبل تعديلها بموجب قانون 1998/08/22، فان التشريع الضريبي لم يصف صفة الطرف المدني على ادارة الضرائب و ان كانت المادة 307 من قانون الضرائب المباشرة قد اشارت الى امكانية تاسيسها طرفا مدنيا في حالة فتح تحقيق قضائي بناءا على شكوى ادارة الضرائب.

ويثور التساؤل حول الهدف من تاسيس ادارة الضرائب نفسها طرفا مدنيا ما دام أن النصوص الضريبية تجمع على الزام المحاكم في حالة ادانة بالحكم على المتهم بدفع الرسوم التي من المحتمل أن تكون قد تم تدليسها أو تعريضها للخطر و هذا ما جاءت به كل من المواد 528 من قانون الضرائب الغير مباشرة و المادة 136 من قانون الرسم على رقم الاعمال و المادة 121 من قانون التسجيل و المادة 36 من قانون الطابع و التي ذكرت بانه يجب على كل حكم او قرار قضى على مخالف ان يتضمن كذلك الحكم بدفع الرسوم المغشوشة أو غير المسددة عند الاقتضاء [67] (ص438).

و ما يجب الاشارة اليه أن قانون الضرائب المباشرة لم يشر الى هذا الالزام و منح بالمقابل الحق لادارة الضرائب في التاسيس طرفا مدنيا و هو ما يبرز عدم الانسجام بين النصوص الجبائية في هذه المسألة .

بخصوص ما سبق يرى البعض أن تاسيس ادارة الضرائب طرفا مدنيا ذو طبيعة خاصة لانها لا تطالب بالتعويضات إنما تطالب بالزيادات و الغرامات الجبائية هذا من جهة ، و من جهة أخرى باعتبار ادارة الضرائب طرفا منظما و مساعد حقيقي للنيابة العامة لا يمكن الحكم عليها بالمصاريف في حالة ما اذا خسرت دعواها [77] (ص181)

■ تقادم الدعوى المدنية الجبائية :

طبقا لما جاءت به المواد 118 ، 127 ، 138 من قانون الاجراءات الجبائية فان تقادم الدعوى الجبائية الرامية الى تأسيس الضرائب و الرسوم و تحصيلها يكون بمضي أربع سنوات يسري حسابها ابتداء من تاريخ استحقاقها ، لكن هذا الاجل يمدد الى ست سنوات في الضرائب المباشرة و الرسوم على رقم الاعمال إذا ما أثبتت الادارة الجبائية أن المكلف بالضريبة لجأ الى طرق تدليسية قصد إخفاء استحقاق الحقوق الواجب دفعها و هذا ما جاء بالمادتين 106 و 110 من قانون الاجراءات الجبائية .

و فيما يخص جريمة الغش و التهرب الضريبي التي تقوم الا باستعمال طرق التدليس فأجال التقادم المشار إليها في المادة 135 من قانون التسجيل و المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة و المتمثلة في أربع سنوات مرتبطة حتما بالدعوى الجنائية و ما يدعو لقول هذا هو أنها جاءت لبيان كيفية مباشرة الملاحقات من أجل تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها بالمادتين 303 من قانون الضرائب المباشرة و المادة 119 من قانون التسجيل .

و عليه فان تقادم الدعوى المدنية في جريمة الغش و التهرب الضريبي تكون بمضي أربع سنوات اعتبارا من يوم ارتكاب الجرم .

إن الاشكال المثار هو عدم انسجام ربط بداية سريان آجال التقادم للدعوى المدنية بيوم ارتكاب الفعل طبقا لنص المادتين 303 من قانون الضرائب المباشرة و المادة 119 من قانون التسجيل مع طبيعة جريمة الغش و التهرب الضريبي عندما تكون هذه الاخيرة مستمرة كما في حالة عدم الاقرار أو التصريح برقم الاعمال و الارباح التجارية و الصناعية و استمراره في هذا ، فهنا تظل الجريمة قائمة ما دامت حالة الاستمرار قائمة و هذا بارادة المكلف و يبدأ حساب آجال التقادم من تاريخ نهاية حالة الاستمرار و بوجود نص عام يحدد آجال التقادم في جريمة الغش و التهرب الضريبي .

بصفة عامة فان السؤال المشار يتعلق بمدى ارتباط مدة تقادم الدعوى العمومية المذكورة على جنائية الغش و التهرب الضريبي فهل تتقادم متابعتها بمضي أربع سنوات .
و هو رأي مستبعد بالرجوع الى إتجاه المشرع وفقا للتعديلات الجديدة و التي مفادها استبعاد تقادم هذا النوع من الجرائم التي تمس بالاقتصاد الوطني ، أم أن مدة التقادم هنا هي نفسها مدة التقادم طبقا للقاعدة العامة و هي مرور 10 عشرة سنوات في مواد الجنايات حيث أن المشرع لم يعدل الاحكام الواجب إعادة النظر فيها تبعا لتعديل وصف الجريمة حسب القانون رقم 11/02 المؤرخ في 2002/12/24 المتضمن قانون المالية لسنة 2003 حيث أصبحت جريمة الغش و التهرب الضريبي تصنف الى جنائيات و جنح تبعا لتدرج الحقوق المتملص منها حسب ما هو وارد بالمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة المعدلة بموجب القانون 11/02 المذكور آنفا و بذلك نرجع دائما إلى القاعدة العامة في تقادم الدعوى العمومية.

3.3.2. الجزاء المقرر لجريمة الغش و التهرب الضريبي

بالرجوع الى التشريعات القديمة نجدها متأثرة بمبدأ النفعية و لا تبغي غير سد حاجة الضرورات العملية لتعويض ما يترتب على الغش و التهرب الضريبي من نقص في إيرادات الخزينة

إذ أن الوظيفة الأساسية للجزاء تتمثل في تعويض الخسائر التي لحقت الخزينة و تبعاً لذلك فإن هذا الجزاء كان ينصب على الذمة المالية للمول إلا أن الدولة اضطرت فيما بعد و بعد ادخال العقوبة السالبة للحرية في مواد الغش و التهرب الضريبي نظراً الى خطورة النتائج المترتبة عليه [78] (ص444 و 440).

و لفهم مضمون الجزاء و مقداره يقتضي الأمر تحديد الأشخاص الخاضعين له .

1.3.3.2. الأشخاص الخاضعين للجزاء

من البديهي أن يكون الفاعل أول من يخضع للمسؤولية الجزائية في المادة الضريبية و يكون عموماً شخصاً طبيعياً و قد ساعده في ارتكاب الجريمة شريكاً فيكون هه الآخر محل مساءلة جزائية و بالتالي تقوم تجاهه المسؤولية الجزائية.

■ الفاعل الاصلي : الشخص الطبيعي

بالرجوع الى نص المادة 41 من قانون العقوبات فإنها تعرف الفاعل الاصلي بأنه كل من ساهم مساهمة مباشرة في تنفيذ الجريمة أو حرض على ارتكابها بالهبة أو بالوعد أو التهديد أو اساءة استعمال السلطة أو الولاية أو التحايل أو التدليس الاجرامي ، و لهذا فالفاعل الاصلي إما أن يكون فاعلاً مادياً أو فاعلاً معنوياً.

لا يعتبر أصلياً في الجريمة الضريبية الا من كان طرفاً سلبياً في هذه العلاقة الضريبية و يتعدد الفاعلون الاصليون في الجريمة الضريبية عند تعدد الاطراف السلبيون كحالة التضامن في الوفاء بالالتزام باداء دين الضريبة فهنا الفاعل الاصلي هو فاعل مادي [78] (ص444) .

كما قد يكون الفاعل معنوي في جريمة الغش و التهرب الضريبي و يتمثل هذا في حالة ما إذا حمل صاحب الشركة العامل على الادلاء باقرارات كاذبة عن طريق مباشرة أعمال تدليسية و هذا من شأنه أن يساهم في تملصه من أداء الضريبة .

■ الشخص المعنوي :

إن الجرائم الضريبية و المالية تتمتع بذاتية خاصة و خصائص متميزة من بين مظاهر هذه الذاتية إمكانية مساءلة الأشخاص المعنوية كالشركات و الجمعيات و المؤسسات و الهيئات جزائياً عن تلك الجرائم و من بين أهم و أخطر أنواع المساءلة هو توقيع غرامات مالية على مثل هذه الأشخاص.

و أقر المشرع في القوانين الضريبية بمبدأ مساءلة الشخص المعنوي و هكذا نصت المادة 303 فقرة 09 من قانون الضرائب المباشرة على مايلي: "عندما ترتكب المخالفة من قبل شركة أو

شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص يصدر الحكم بعقوبات الحبس ضد المتصرفين أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين للمجموعة".

و أضافت المادة في شطرها الثاني و يصدر الحكم بالغرامات الجزائية ضد الشخص المعنوي دون الاخلال بتطبيق الغرامات الجبائية عليه " و هو نفس الحكم الذي تكرر في نص المادة 554 من قانون الضرائب غير المباشرة و المادة 138 فقرة 04 من قانون الرسم على رقم الاعمال و المادة 36 فقرة 04 من قانون الطابع و في المادة 121 فقرة 04 من قانون التسجيل و نلاحظ مسؤولية الشخص المعنوي ليست مطلقة بل حرص المشرع على حصرها في الشخص المعنوي من القانون الخاص مستبعدا بذلك الدولة والجماعات المحلية و كذلك الهيئات العمومية ذات الطابع الاداري، أما الهيئات العمومية الاخرى الخاضعة للقانون الخاص كالمؤسسات الاقتصادية فانها تكون محل مسائل جزائية في حالة ارتكاب جريمة الغش و التهرب الضريبي و تطبق على الشخص المعنوي الغرامات الجزائية فضلا عن الغرامات الجبائية التي قد تفرض عليه و هذا بغض النظر عن عقوبات الحبس و الغرامات الجزائية التي تطبق على المتصرفين أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين للشخص المعنوي [79] (ص53-54).

و هو نفس المنهج الذي سار عليه المشرع في المادة 51 مكرر من قانون العقوبات إثر تعديلته بموجب القانون رقم 15/04 المؤرخ في 10 نوفمبر 2004 الذي أقر المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي واضعا حدا لعدم انسجام النصوص الضريبية مع أحكام القانون العام بخصوص مسألة المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي .

■ الشريك:

أجمعت كل النصوص الضريبية على تحميل الشريك المسؤولية الجزائية كاملة و تطبق عليه العقوبات المقررة للفاعل الاصلي دون الاخلال بالعقوبات التأديبية المقررة للفاعل الاصلي دون الاخلال بالعقوبات التأديبية المقررة للموظفين و الاعوان العموميين و قد ورد هذا في نص كل المواد 303 فقرة من قانون الضرائب المباشرة و المادة 542 من قانون الضرائب الغير مباشرة و المادة 126 من قانون الرسم على رقم الاعمال و المادة 120 من قانون التسجيل و المادة 35 فقرة 01 من قانون الطابع ، و أحالت تعريف الشريك في جريمة الغش و التهرب الضريبي الى تعريف شركاء مرتكبي الجرائم المحددة بموجب المادة 42 و ما يليها من قانون العقوبات حيث نصت على أنه "يعتبر شريكا في الجريمة من لم يشرك اشتراكا مباشرا و لكنه ساعد بكل الطرق و عاون الفاعل أو الفاعلين على ارتكاب الافعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة لها مع علمه بذلك [67] (ص439).

و يستخلص من هذا التعريف أن الاشتراك يقتضي عمل ومساهمة في ارتكاب الجريمة وقد حصر المشرع الجزائري هذا العمل في المساعدة أو المعاونة على ارتكاب الافعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة لها.

و تطبيقا لهذا تتعدد صور الاشتراك في جريمة الغش و التهرب الضريبي بتعدد أساليب المساعدة إذ يعتبر شريكا مثلا من منح مستودعه أو مخزنه للمكلف بالضريبة من أجل إخفاء منتجات مؤسسته قصد التملص من الضريبة مع علمه بذلك ، كما يعد شريكا المحاسب الذي يقدم للمكلف استثمارات قصد مساعدته في انشاء محاسبة غير صحيحة و مخالفة للوضع الحقيقية لمحاسبة مؤسسته.

وفضلا عن ذلك جاءت بعض النصوص كقانون الضرائب المباشرة في مادته 302 فقرة 02 وقانون الطابع في مادته 35 فقرة 01 وقانون التسجيل المادة 120 بفعلين يعتبر مرتكبهما في حكم الشريك و هما :1-التدخل بصفة غير قانونية للاتجار في القيم المنقولة أو تحصيل قسائم في الخارج 2-قبض قسائم يملكها الغير باسماء هؤلاء المالكين.

على الرغم من توسع القانون الضريبي في تجريم الاعمال المعتبرة غشا بل حتى الافعال ذات الصلة بالغش و التهرب الا أنه استثنى بعض الاشخاص بسبب وظائفهم و خصهم بأحكام خاصة رغم أنهم شركاء في جريمة الغش و التهرب الضريبي و هذا ما أشارت إليه المواد 306 من قانون الضرائب المباشرة و 544 من قانون الضرائب الغير مباشرة 128 من قانون الرسوم على رقم الاعمال حيث أجمعت على أنه يعاقب بغرامة جبائية فقط وكيل الاعمال أو الخبير و كل شخص أو شركة تمتن مسك السجلات الحسابية على مشاركتهم في إعداد و استعمال وثائق يثبت عدم صحتها ، و ما يفهم من هذه النصوص أن الشريك ممن ذكروا في المواد السابقة لا يخضع لعقوبة الفاعل الاصيلي بما فيها العقوبات الجزائية الى حين يتوفر لديهم الى جانب القصد العام قصدا خاصا ينطوي على أن اعداد الحسابات و الوثائق غير الصحيحة يكون من أجل اقرار أسس للضرائب و الرسوم المستحقة على زبائنهم المكلفين و تمكينهم من التملص من الضريبة و هذا ما أخذ به المشرع الجزائري كما فعل المشرع الفرنسي الذي أقر نفس الاحكام بنص المادتين 1738 و 1836 من القانون العام للضرائب.

***المسؤول جزائيا عن فعل الغير :**

إن الاصل في المسؤولية الجزائية هي الشخصية و يقتضي الامر أن تطبق هذه القاعدة في مجال الجرائم الضريبية و يفهم من هذا المسؤول جزائيا في جريمة الغش و التهرب الضريبي هو المساهم في ارتكابها سواء كان فاعلا أصليا أو شريكا ، إلا أنه قد يحدث و أن يعهد المكلف

بالضريبة الوفاء بالتزاماته الضريبية الى غيره فيقع الاشكال حول اسناد المسؤولية الجزائية على غير من صدر منه السلوك المجرم فعلا بشرط أن يكون هذا الاخير على علم به و قد نصت المادة 134 من قانون التسجيل فيما يتعلق بنقل الملكية عن طريق الوفاة -أن التصريح و التأكيد المغشوش الصادر من أحد الورثة المتضامنين أو الوكيل عنهم لا يعفي هذا الوكيل أو باقي الورثة المتضامنين من العقوبات الجنحية المنصوص عليها في المادة 119 من نفس القانون متى ثبت علمهم بالغش أو التهرب .

و لم يتموا التصريح في أجل ستة أشهر، فهنا المادة تبين و أنه على الرغم من إنفراد الوكيل أو أحد الورثة المتضامنين بتقديم التصريح المشوب بالغش من أجل التملص من الضريبة التي تسري على نقل الملكية الا أن الجرم ينسب اليهم كافة و بذلك خير مثال للمسؤولية الجزائية عن فعل الغير و قد تخطى المشرع عن قاعدة شخصية المسؤولية و العقوبة في المادة 529 من قانون الضرائب الغير مباشرة .

حيث نصت على أن يكون الاشخاص الاتي بيانهم مسؤولين عن المخالفات المشار اليها في المواد 523 و 527 من نفس القانون و مكلفين بالرسوم و الغرامات المالية و المصاريف : - مالكو البضائع فيما يخص المخالفات المرتكبة من قبل أعوانهم أو مندوبيهم .
- الاب أو الام أو الوصي فيما يخص أفعال أولادهم القصر غير الراشدين و الساكنين عندهم
- المالكون أو المستأجرون الرئيسيون فيما يخص كل غش مرتكب في دورهم و في الاماكن التي يستعملونها شخصيا .

- الناقلون فيما يخص البضائع المنقولة بصفة غير قانونية .
من بين المخالفات المشار اليها بنص المادة السابقة ما جاء بنص المادة 02/524 في حالة استعمال طرق احتيالية و ذلك مهما كان مبلغ الحقوق موضوع الغش .

على خلاف نص المادة 135 من قانون التسجيل فان المادة 529 المشار اليها أعلاه نصت على تحميل الاشخاص المذكورين غرامات مالية دون توقيع العقوبات السالبة للحرية في حين نصت المادة 134 السالفة الذكر على توقيع العقوبات الواردة في المادة 119 من قانون التسجيل على المسؤول عن فعل الغير و هي تتضمن عقوبات جزائية سالبة للحرية و أخرى مالية و مهما كان الامر فهي تعبر عن المسؤولية الجزائية عن فعل الغير .

2.3.3.2. العقوبات المقررة في مجال الغش الجبائي و سلطة القاضي في تقديرها

تطبق على جريمة الغش و التهرب الضريبي سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا عقوبات جزائية و أخرى جنائية .

■ العقوبات الجزائية و سلطة القاضي في تقديرها.

إن العقوبات الجزائية ترتبط ارتباطا وثيقا بمرتكبها فهي تختلف في الشخص الطبيعي عنها في الشخص المعنوي و لهذا نتطرق الى العقوبات الجزائية المقررة للشخص الطبيعي ثم العقوبات المقررة للشخص المعنوي.

أ-العقوبات الجزائية المقررة للشخص الطبيعي: تتمثل هذه العقوبات في العقوبات التي تطبق على شخص مرتكب الجريمة الضريبية و هي تختلف عن الغرامات الجنائية التي تنصب على الذمة المالية لتحصيل الحقوق و الرسوم المتملص من دفعها و المقررة بموجب القوانين الجنائية .

و تتمثل هذه العقوبات في عقوبات أصلية و عقوبات تبعية و هذا بالنظر الى تكييف الجريمة.

- العقوبات الاصلية : الاصل أن توصف جريمة الغش و التهرب الضريبي على انها جنحة

و تتمثل عقوبتها في الحبس و الغرامة و تنفق أغلب النصوص العقابية في القوانين

الجنائية على عقوبة الحبس في الجرح من سنة الى خمس سنوات و بغرامة مالية قدرها

5.000 الى 20.000 دج [61] (ص277)، غير أنها تختلف من حيث تشديد العقوبة ، كما أنها

تختلف بالنسبة لمقدار الغرامة الجزائية.

ففي قانون الضرائب المباشرة نصت المادة 303 المعدلة بموجب القانون 11/02 المؤرخ في

2002/12/24 المتضمن قانون المالية لسنة 2003 على عقوبة الحبس التي تدرج حسب قيمة

الحقوق المتملص منها على النحو التالي:

-تكون العقوبة غرامة جزائية فحسب عندما لا تتجاوز قيمة الحقوق المتملص منها مبلغ

100.000 دج.

-تكون العقوبة الحبس من سنة الى خمس سنوات و غرامة جزائية من 50.000 دج الى

100.000 دج عندما تفوق قيمة الحقوق المتملص منها مبلغ 100.000 دج و لا تتجاوز مبلغ

300.000 دج.

-تكون العقوبة الحبس من سنة الى سنتين و غرامة جزائية من 100.000 دج الى

300.000 دج عندما تفوق قيمة الحقوق المتملص منها مبلغ 300.000 دج و لا تتجاوز مبلغ

1.000.000 دج

وتتحول الجريمة من جنحة الى جناية عندما تفوق قيمة الحقوق المتملص منها مبلغ 1.000.000 دج و في حالة تختلف العقوبة حسب قيمة الحقوق المتملص منها على النحو الاتي:
 -عندما تفوق قيمة الحقوق المتملص منها مبلغ 1.000.000 دج و لا تتجاوز مبلغ 3.000.000 دج تكون العقوبة السجن من خمس سنوات 5 الى عشر 10 سنوات و غرامة جزائية من 300.000 دج الى 1.000.000 دج عندما تفوق قيمة الحقوق المتملص منها مبلغ 3.000.000 دج تكون العقوبة السجن من عشر 10 الى عشرين 20 سنة و غرامة جزائية من 1.000.000 دج الى 3.000.000 دج.

* و في باقي النصوص :

-قانون الضرائب غير المباشرة فالمادة 532 المعدلة بموجب القانون رقم 11/02 المؤرخ في 2002/12/24 المتضمن قانون المالية لسنة 2003 تنص على الحبس من سنة 1 الى خمس 5 سنوات و غرامة من 50.000 الى 200.000 دج أو احدى هاتين العقوبتين غير أنه في صورة الاخفاء يشترط لتطبيق العقوبة المذكورة أن يتجاوز هذا الاخفاء عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 10.000 دج.

-قانون التسجيل المادة 119 / 01 منه تنص على الحبس من سنة 1 الى خمس 5 سنوات و غرامة من 5000 الى 20.000 دج أو احدى هاتين العقوبتين .
 أما في صورة الاخفاء يشترط لتطبيق العقوبة المذكورة أن يتجاوز هذا الاخفاء عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 1.000 دج.

و أجمعت النصوص الضريبية على أن تضاعف العقوبات في حالة العود و حددت مدة العود بخمس 5 سنوات كما هو جار في قانون العقوبات بالنسبة للجنح و أجازت بالمقابل إفادة المتهم بالظروف المخففة وفقا لأحكام المادة 53 من قانون العقوبات متى توافرت شروط تطبيقها على أن لا ينصرف أثر الظروف المخففة الى العقوبات الجبائية التي لا يجوز تخفيضها.

-العقوبات التكميلية :

تتفرغ العقوبات التكميلية تبعا لطبيعة العقوبة المحكوم بها في جريمة الغش و التهرب الضريبي وطبقا للقواعد العامة الى عقوبات تكميلية إجبارية و اخرى إختيارية كما سيأتي بيانه.

1-العقوبات التكميلية الاجبارية :

تنص المادة 117 من قانون الرسوم على رقم الاعمال و المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة على أنه جريمة الغش و التهرب الضريبي توصف بانها جناية و بالتبعية لهذا تطبيق عقوبات تكميلية إجبارية وهو ما يستخلص صراحة من نص المادتين 09 مكرر و 09 مكرر 01 من

قانون العقوبات حيث تلزمان المحكمة أن تأمر بحرمان المدان من حق أو أكثر من الحقوق الوطنية و المدنية المشار إليها بالمادة 09 مكرر 01 و ذلك لمدة أقصاها عشر (10) سنوات تسري من يوم انقضاء العقوبة الاصلية أو الاخراج كما يجب على المحكمة أن تأمر بالحجر القانوني و يتضمن حرمان المحكوم عليه من ممارسة حقوقه المالية أثناء تنفيذ العقوبة الاصلية و يشترط لتطبيق هاته العقوبات أن تكون العقوبة المقضي بها من أجل جناية الغش و التهرب الضريبي جنائية و من ثمة إذا استناد المحكوم عليه من الظروف المخففة و تم الحكم عليه تبعا لذلك بعقوبة جنحية فانه يتعذر تطبيق العقوبات التكميلية الاجبارية عليه، بصرف النظر عما اذا كانت جريمة الغش و التهرب التي أدين من أجلها جنائية .

2- العقوبات التكميلية الإختيارية:

يجوز للقاضي مع مراعاة الاحكام الخاصة بالعقوبات التكميلية الاجبارية -الحكم على الجاني في جريمة الغش الجبائي باحدى العقوبات المبينة بالمادة 09 من قانون العقوبات كتحديد الإقامة أو سحب جواز السفر لمدة لا تتجاوز خمس 5 سنوات أو المنع من الإقامة في حدود نفس المدة متى تعلق الامر بجنحة الغش الجبائي أو لمدة لا تتجاوز عشر 10 سنوات متى كانت جنائية أو الاقصاء من الصفقات العمومية أو الحظر من إصدار الشيكات أو استعمال بطاقات الدفع لنفس المدة المبينة فيما يتعلق بالمنع من الإقامة مع جواز الامر بالنفذ المعجل .

و بالرجوع الى المادة 53 مكرر 03 من قانون العقوبات يمكن للمحكمة أن تحظر على المدان من أجل جناية الغش و التهرب الجبائي متى أفادته بالظروف المخففة و حكم عليه بعقوبة الحبس ممارسة حق أو أكثر من الحقوق المذكورة بالمادة 09 مكرر 01 من قانون العقوبات لمدة لا تزيد عن خمس 05 سنوات تسري من يوم إنقضاء العقوبة السالبة للحرية أو الافراج عنه ، و لا ينصرف الحكم السالف الى جنحة الغش الجبائي لعدم النص عليه في النصوص الجبائية .

و على الرغم من أن النصوص الجبائية لن تنص على المصادرة إلا كعقوبة جبائية فان ذلك لا يمنع من الحكم بها كعقوبة تكميلية اختيارية في جناية الغش و التهرب الجبائي دون الجنحة لعدم النص عليها طبقا للمادة 15 مكرر 01 من قانون العقوبات و رغم تراجع المشرع عن ادراج المصادرة ضمن تدابير الامن صراحة الا أنها تصبح بنص المادة 16 من قانون العقوبات تدبيراً من وجوبي متى تعلق الامر بالاشياء التي تشكل صناعتها أو استعمالها أو حملها أو حيازتها أو بيعها جريمة أو تلك المعتبرة خطيرة أو مضرّة في نظر القانون و مثالها استعمال المحررات التجارية المزورة المعاقب عليها بالمادتين 219 و 221 من قانون العقوبات و يطبق ذلك بغض النظر عن الحكم الصادر في الدعوى العمومية و فضلا عن جواز منع المدان من أجل جريمة الغش الجبائي من

مزاولة نشاط أو مهنة تطبيقا للقواعد العامة وفقا للمادة 16 مكرر من قانون العقوبات فان قانون الضرائب غير المباشرة نص في المادة 544 بخصوص وكلاء الاعمال و الخبراء و المحاسبين بصفتهم شركاء في جريمة الغش و التهرب الجبائي على أنه في حالة العود أو تعدد الجرائم المثبتة بحكم واحد أو عدة أحكام فان ذلك يؤدي الى المنع من مزاولة مهنة وكيل الاعمال أو مستشار جبائي أو خبير أو محاسب و لو بصفة مسير أو مستخدم ز نفس الحكم في نص المادتين 02/306 من قانون الضرائب المباشرة 128 من قانون الرسوم على رقم الاعمال كما نصت المادة 29 من قانون رقم 22/03 المتضمن قانون المالية لسنة 2004 على منع الاشخاص الذين تمت ادانتهم لارتكابهم جريمة الغش و التهرب الضريبي من ممارسة نشاط تجاري و حددت فترة المنع بمدة لا تتجاوز عشر 10 سنوات و أجازت الامر بالنفذ المعجل و قد أشارت مختلف النصوص الجبائية الى غلق المؤسسة بمناسبة نصها على المنع من مزاولة النشاط و يعد ذلك من قبيل العقوبات التكميلية الاختيارية في نظر المادتين 09 و 16 مكرر 01 من قانون العقوبات و يترتب على توقيعها منع المدان من ممارسة النشاط الذي ارتكبت جريمة الغش و التهرب الضريبي بمناسبة لمدة لا تزيد عن خمس 05 سنوات متى وصفت جنحة و لا تزيد عن عشر سنوات متى وصفت جناية مع جواز الامر بالنفذ المعجل لذلك .

و لا بد من التفرقة بين غلق المؤسسة كعقوبة تكميلية في هذه الحالة و غلق المؤسسة لمدة لا تزيد عن ستة 06 أشهر كعقوبة ادارية يوقعها المدير الولائي للضرائب تطبيقا لما جاء بالمادة 34 من قانون المالية لسنة 1997.

و اذا كانت المادة 18 من قانون العقوبات قد أجازت للمحكمة نشر الحكم لمدة لا تزيد عن شهر شرط أن يكون ضمن الحالات المحددة قانونا فان نصوص المواد 06/303 من قانون الضرائب المباشرة و المادة 550 من قانون الضرائب الغير مباشرة و المادة 06/120 من قانون التسجيل و المادة 134 من قانون الرسوم على رقم الاعمال و المادة 06/35 من قانون الطابع ، أجمعت على أنه يجوز للمحكمة فيما يتعلق بالمخالفات المتبوعة بعقوبات جزائية أن تأمر بنشر الحكم كاملا أو ملخصا عنه في الجرائد التي تعينها أو بتعليقه في الاماكن التي تحددها و ذلك على نفقة المحكوم عليه إلا أن هذا النشر أو التعليق يصبح عقوبة تكميلية إجبارية و يطبق وجوبا في حالة العود و هو ما أشارت إليه كل النصوص الجبائية .

ب/العقوبات الجزائية المقررة للشخص المعنوي:

إن النصوص الضريبية كانت سباقة في توقيع المسؤولية الجزائية على الشخص المعنوي فقد أشارت الى أنه عندما ترتكب جريمة الغش و التهرب الضريبي من قبل شركة أو شخص معنوي

آخر تابع للقانون الخاص فان عقوبات الحبس المستوجبة و كذلك العقوبات اللاحقة توقع على أعضاء مجالس الادارة أو الممثلين الشرعيين للشركة غير أن الغرامات المالية الجزائية المحكوم بها فتقرر في آن واحد على أعضاء مجالس الادارة أو الممثلين الشرعيين و على الشخص المعنوي ، و يفهم من هذا أن الشخص المعنوي يخضع لعقوبات جزائية تنحصر في الغرامة المالية و هو ما يتوافق مع طبيعة غير أن الاشكال الذي يثار يتعلق بمقدار هذه الغرامة فالنصوص الضريبية لم تات بأحكام خاصة بشأن مقدار الغرامة الجزائية المطبقة على الشخص المعنوي مما يفهم منه أنه يخضع الشخص المعنوي لنفس الغرامة المقررة للشخص الطبيعي ضمن نفس الحد الاقصى، لكن بالرجوع الى نص المادة 18 مكرر من قانون العقوبات فان عقوبة الغرامة المطبقة على الشخص المعنوي في المواد الجنائيات و الجرح تساوي من مرة 01 الى خمس 05 مرات الحد الاقصى للغرامة المقررة للشخص الطبيعي في القانون الذي يعاقب على الجريمة فاي النصين نطبق هل القوانين الجنائية الخاصة أم المادة 18 مكرر من قانون العقوبات و الذي يعتبر نسا عاما و لاحقا و يحمل الوصف الاشد.

لكن لو قمنا بالتمعن جيدا فانه حسب المنطق فان الرأي الراجح هو تطبيق المادة 18 مكرر من قانون العقوبات و هذا لسببين أولهما كون المادة 18 مكرر هو النص اللاحق و هو الاحداث الذي يحمل الوصف الاشد فيطبق لما تقتضيه المادة 32 من قانون العقوبات بالاضافة الى كونه قانون عام و هو الاصل ، أما السبب الثاني فيتمثل في اتجاه الفكر القانوني الحالي الى اعتماد سياسة التجريم عن طريق التشديد و هذا من أجل قمع جريمة الغش و التهرب الضريبي ففي الوقت الذي لم يذكر فيه قانون العقوبات اخضاع الشخص المعنوي للعقاب كان القانون الضريبي هو السباق الى فرض جزاءات على الشخص المعنوي و لهذا فانه بالمفهوم الصحيح لما دام قانون العقوبات جاء بالنص على عقاب الشخص المعنوي بالاعتماد على سياسة التجريم فانه بالموزاة مع قانون الجنائي يكون من الاجدر اعتماد سياسة التشديد في العقاب و من هنا يفهم أنه يمكن للقاضي أن يحكم على الشخص المعنوي المدان بجريمة الغش و التهرب الضريبي بغرامة جزائية في حدود خمس 5 مرات الحد الاقصى المقرر للشخص الطبيعي .

بالاضافة الى هذا فانه يمكن تطبيق واحدة أو أكثر من العقوبات التكميلية الواردة في المادة 18 مكرر من قانون العقوبات كحل الشخص المعنوي أو غلق المؤسسة أو احد فروعها أو وضعها تحت الرقابة القضائية أو الاقصاء من الصفقات العمومية أو المنع من مزاولة نشاط أو عدة أنشطة

مهنية أو اجتماعية بصفة مباشرة أو غير مباشرة نهائيا أو لمدة لا تزيد عن خمس 05 سنوات بالاضافة الى جواز مصادرة الاشياء المستعملة في ارتكاب الجريمة او الناتجة عنها.

ثانيا: سلطة القاضي في تقدير العقوبات الجزائية: لقد خول القانون صراحة للقاضي سلطة تقديرية في تحديد الجزاء و العقوبات المفروضة على مرتكي الجرائم و تحديد هذه السلطة اولا فيما اذا كان الجاني شخصا طبيعيا او معنويا

1- سلطة القاضي في تقدير العقوبات الجزائية المقررة للشخص الطبيعي : فالاصل أن للقاضي سلطة مطلقة في اختيار نوع العقوبة و مقدارها من الحد الادنى و الحد الأقصى ، فضلا عن هذا سلطته في منح وإفادة الجاني بظروف التخفيف من عدمها ، الا أن بعض الظروف المحيطة بالجاني تحول احيانا دون ذلك بمقتضى القانون كما لو كان الجاني مسبقا قضائيا او عائدا او لهذا يجد القاضي نفسه في جريمة الغش الضريبي أمام حالات ثلاث ، فقد يكون الجاني غير مسبق قضائيا و غير عائد و قد يكون مسبقا قضائيا و اما يكون عائدا.

-ففي حالة ما اذا كان الجاني غير مسبق قضائيا و غير عائد فللقاضي أن يفيد بظروف التخفيف طبقا لتنص المادة 53 من قانون العقوبات المعدلة و المتممة بموجب المادة 14 من القانون رقم 23/06 و عليه النزول بعقوبة الغش و التهرب الضريبي الى ثلاث 03 سنوات حبس متى كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 3.000.000 دج و الى سنة واحدة متى كان المبلغ يقل أو يساوي ذلك ، بالاضافة الى إمكانية النزول بعقوبة الحبس متى وصفت جريمة الغش و التهرب بجنحة الى شهرين حبس و 20.000 دج غرامة أو الحكم باحدهما فقط على ألا تقل عن الحد الادني المقرر قانونا أي عن سنة حبس و 50.000 دج متى كانت قيمة الحقوق المتملص منها تنحصر بين 100.000 دج و 300.000 دج أو الا تقل عن سنتين حبس أو 100.000 دج عندما تفوق قيمة الحقوق المتملص منها 300.000 دج ولا تفوق 1.000.000 دج .

-و في حالة ما اذا كان الجاني مسبقا قضائيا فيجوز للقاضي أن يفيد بظروف التخفيف على ألا ينزل عن الحد الادني المقرر قانونا أي 50.000 دج متى كانت قيمة الحقوق المتملص منها لا تزيد عن 100.000 دج و لا ينزل عن سنة حبس و 50.000 دج متلازمتين متى كانت قيمة الحقوق المتملص منها تزيد عن 100.000 دج و لا تزيد عن 300.000 دج و بالرجوع الى نص المادة 53 مكرر 05 من قانون العقوبات فانه يعد مسبقا قضائيا كل شخص طبيعي محكوم عليه بحكم نهائي بعقوبة سالبة للحرية مشمولة أو غير مشمولة بوقف التنفيذ من أجل جناية أو جنحة من القانون العام ، و في الحالة التي يكون فيها الجاني عائدا فانه و حسب المادة 53 من قانون العقوبات يعتبر في

حالة عود كل شخص أو شركة يكون قد عوقب باحدى العقوبات المنصوص عليها في القوانين الجنائية و ارتكب في أجل خمس 05 سنوات بعد حكم الادانة ، مخالفة تطبق عليها نفس العقوبة .
و قد أجمعت كل النصوص الجنائية على استبعاد تطبيق الظروف المخففة المنصوص عليها في المادة 53 من قانون العقوبات في حالة العود و هو ما أشارت اليه المواد 04/303 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 04/35 من قانون الطابع، و لم يكتف المشرع باستبعاد تطبيق نص المادة 53 السالفة الذكر بل نص بمقتضى النصوص الجنائية على مضاعفة العقوبات الجزائية المنصوص عليها بالنسبة للمخالفة الاولى بقوة القانون في حالة العود و تكون بذلك قد خالفت مفهوم العود في قانون العقوبات من حيث طبيعة الجريمة الاولى العائد منها حين حصرها في الجرائم الضريبية و من حيث الفارق الزمني بين الجريمتين لا يجاوز خمس 05 سنوات بصفة عامة و دون تفرقة فيما اذا كانت احدى الجريمتين أو كلاهما تستوجب تطبيق عقوبة جنائية كما هو الحال في قانون العقوبات ، كما تنفرد أحكام العود في جريمة الغش الضريبي من حيث مقدار العقوبة اذ أجمعت كل النصوص الجنائية على مضاعفة العقوبات المنصوص عليها بالنسبة لمخالفة الاولى غير أن القول هذا فيه بعض الغموض و عدم الانسجام في حالة ما إذا كانت المخالفة الاولى تشكل جنحة بسيطة بينما المخالفة الثانية تشكل جناية و يتضح من ذلك أن المشرع لم يساير في تعديله لنص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة تعديل الاحكام ذات الصلة بها.

و إضافة لما قلناه فانه يجوز للقاضي متى كانت العقوبة السالبة للحرية التي نطق بها تساوي أو تزيد عن خمس 05 سنوات أن يحدد فترة أمنية لا تزيد عن ثلثي (2/3) العقوبة المحكوم بها و لا يمكن للمحكوم عليه أن يستفيد خلالها من تدابير التوقيف المؤقت لتطبيق العقوبة و الوضع في الورشات الخارجية أو البيئة المفتوحة و إجازات الخروج و الحرية النصفية و الافراج المشروط و ذلك وفقا لما تقتضيه أحكام المادة 60 مكرر من قانون العقوبات .

2- سلطة القاضي في تقدير العقوبات المقررة للشخص المعنوي :

بالرجوع الى نص المادة 53 مكرر 07 من قانون العقوبات فانه تنص على جواز افادة الشخص المعنوي بالظروف المخففة و لو كان مسؤولا جزائيا وحده و بموجبها يجوز للقاضي النزول بعقوبة الغرامة الجزائية المطبقة على الشخص المعنوي حال ادانته بجريمة الغش و التهرب الجنائي الى الحد الادني للغرامة الجزائية المقررة قانونا للشخص الطبيعي أي على 50.000 دج أو 100.000 دج أو 300.000 دج أو مليون 1.000.000 دج و ذلك حسب قيمة الحقوق المتملص منها ، غير أنه لا يجوز للقاضي النزول بهذه العقوبة عن الحد الاقصى المقرر قانونا للشخص الطبيعي متى كان الشخص المدان مسبقا قضائيا و يعد كذلك في مفهوم المادة 53 مكرر 08 من قانون العقوبات

كل شخص معنوي محكوم عليه نهائيا بغرامة نافذة أو موقوفة النفاذ من أجل جريمة من القانون العام دون المساس بالقواعد المقررة لحالة العود و عليه لا يجوز للقاضي تخفيض الغرامة الجزائية متى كان الشخص المعنوي مسبقا عن 100.000 دج أو 300.000 دج أو مليون 1.000.000 دج أو ثلاثة ملايين 3.000.000 دج تبعا لقيمة الحقوق المتملص منها.

أما في حالة العود كان من الأجدر أن تفرد النصوص الجبائية أحكاما خاصة بالشخص المعنوي أو متميزة عن تلك المقررة للشخص الطبيعي و عليه تطبق نفس الاحكام السابق بيانها إذا يتعذر تطبيق نص المادة 53 من قانون العقوبات و تضاعف الغرامات الجزائية المقررة قانونا.

■ العقوبات الجبائية و سلطة القاضي في تقديرها.

1- العقوبات الجبائية : بالاضافة للعقوبات الجزائية تعاقب كل النصوص الضريبية على الغش و التهرب الضريبي بجزاءات جبائية و تختلف العقوبات من نص الى اخر مضمونا و مقدارا - قانون الضرائب المباشرة في حالة الحقوق المتملص منها تحدد الغرامة الجبائية بثلاث أضعاف تلك الحقوق دون أن تقل عن 5000 دج.

- قانون الضرائب الغير مباشرة يميز بين نوعين من الغرامات الجبائية :
غرامة ثابتة تتراوح قيمتها بين 5000 دج و 25000 دج حسب ما جاء بالمادة 523 و اخرى نسبية تساوي ضعف الحقوق المتملص منها على الا تقل عن 50.000 دج المادة 2/524 تطبق كلاهما على المتهم في حالة ارتكابه جنحة الغش و التهرب الضريبي .

- قانون الرسم على رقم الاعمال غرامة من 1000 دج على 5000 دج المادة 02/114 وفضلا عن ذلك إنفرد أيضا قانون الضرائب الغير مباشرة بالنص على عقوبة المصادرة التي تنصب على الاشياء و وسائل الغش حسب المادة 525.

و اذا كان بمقدور القضاة التخفيض من الغرامات الجزائية فان القانون يمنع عليهم التخفيض من الغرامات الجبائية حسب المادة 04/303 من قانون الضرائب المباشرة و المادة 548 من قانون الضرائب الغير مباشرة و المادة 04/120 من قانون التسجيل .

- الطبيعة القانونية للجزاءات الجبائية .

يصدثور التساؤل حول طبيعة القانونية للجزاءات الجبائية هل هي تعويضات مدنية أم عقوبات أم مزيج بينهما .

و هذا ما يدعوننا الى التساؤل أيضا حول ما اذا كان الحكم بالغرامات الجبائية يتم بناء على طلب ادارة الضرائب كما هو الحال بالنسبة للمخالفات الجمركية أم أن القاضي يحكم بها من تلقاء نفسه .

الرأي الراجح فقها وقضاء أن الغرامات و المصادرة الجبائية ذات طبيعة مختلطة تجمع بين صفتي العقوبة و التعويض، و لا يقضي بها إلا بناء على طلب الادارة المختصة .
 بهذا الرأي استقر قضاء المحكمة العليا بشأن المخالفات الجمركية و هو نفس المسلك الذي سلكته المحكمة العليا بشأن المخالفات الضريبية في قرار صادر بتاريخ 1996/10/07 عن غرفة الجنح و المخالفات القسم الثالث في قضية ب ع ضرائب (ملف رقم 136291) [67] (ص443-444) .

نقضت فيه قرارا صادرا عن مجلس قضائي وصف فيه دعوى ادارة الضرائب دعوى مدنية و اعتبر الغرامات الجبائية تعويضات مدنية تؤدي الى ادارة الضرائب و انتهت المحكمة العليا في قرارها الى الطبيعة المختلطة للغرامات الجبائية التي تغلب عليها العقوبة و إن خالطها التعويض و من ثمة لا يجوز الحكم إلا بناء على طلب ادارة الضرائب [67] (ص443-444).

إن ادارة الضرائب مؤهلة أيضا لفرض الجزاءات الجبائية على مرتكبي المخالفات الضريبية و من ثمة يكون لها الخيار في حالة الغش و التهرب الضريبي بين أن تسلط الجزاءات الجبائية على المخالف بنفسها و بين أن تترك ذلك للقضاء .

بالرجوع الى النصوص الضريبية كل من المواد 05/303 من قانون الضرائب المباشرة و المادة 594 من قانون الضرائب الغير مباشرة و المادة 05/120 من قانون التسجيل و المادة 133 من قانون الرسم على رقم الاعمال و المادة 05/35 من قانون الطابع تجمع على أن العقوبات المالية تضم بصرف النظر عن نوعها أي أن الغرامات الجزائية المقضي بها جزاءا لجنحة الغش و التهرب الجبائي تجمع مع الغرامات الجبائية من جهة أولى .

و من جهة ثانية فقد نصت كل النصوص الضريبية على مبدأ التضامن بين الاشخاص فيما بينهم و بين هؤلاء و الشركات في دفع العقوبات المالية المحكوم بها ضدهم في حالة ادانتهم بنفس المخالفة حسب المادة 303 فقرة 07 من قانون الضرائب المباشرة و المادة 551 من قانون الضرائب الغير مباشرة و المادة 121 فقرة 01 من قانون التسجيل .

يترتب على الطبيعة المختلطة للجزاءات الجبائية آثار قانونية عدة تذكر منها أنه لا يجوز الحكم بها الا من محكمة جزائية و بناء على نص يقررها و يحددها ، كما لا يجوز الحكم بوقف تنفيذها لما يخل بما فيها من عنصر التعويض بالاضافة الى وجوب توقيعها في حالة تعدد الجرائم سوريا كان أم حقيقيا و لو مع جريمة أخرى عقوبتها أشد.

بالاضافة إلى كل هذا فانه يطبق على الشخص المعنوي نفس الغرامات الجبائية المقررة جزاءا للشخص الطبيعي الذي يرتكب الجريمة و لا يسري عليه نص المادة 18 مكرر من قانون

العقوبات نظرا للطبيعة المختلطة للغرامات الجبائية و خروجها من دائرة العقوبات البحتة و قد استقر قضاء محكمة النقض الفرنسية على استبعاد تطبيق القانون الاصلح للمتهم بشأن الغرامات الجبائية لما ينطوي عليه من إهدار لحق الدولة في التعويض .

- سلطة القاضي في تقدير الجزاء :

على غرار قانون الجمارك فقد استبعدت جميع النصوص الضريبية تطبيق المادة 53 من قانون العقوبات باي حال من الاحوال على الجزاءات المقررة قانونا في المادة الجبائية و من أجل هذا فلا يمكن للقاضي استبعادها أو تخفيض قيمتها و لا مجال لإعمال سلطته التقديرية في مجال الغرامات الجبائية أمام صراحة و وضوح النص .

كما أضافت مختلف النصوص الضريبية أن الغرامات الجبائية تجمع مع الغرامات الجزائية و تضاعف بقوة القانون في حالة العود و لم تترك مجالاً لسلطة القاضي في تقديرها و أوضحت أن العقوبات المالية المنصوص عليها ينتج عنها تطبيق الاحكام المتعلقة بالاكراه البدني على مجموع المبالغ المستحقة لرسم الغرامات و الديون الجبائية .

الخاتمة

تعد الضريبة من بين أهم العناصر في مالية الدولة، و مصدرا رئيسيا لتمويل نفقاتها العمومية في ظل الدولة الحديثة بل صورة عاكسة لسياستها الاقتصادية .
فالضريبة اليوم وسيلة لتحقيق التنمية الشاملة و المستدامة ، و يبرز الدور الفعال للضريبة باعتبار أنها من أنجع وسائل تحقيق عدالة اجتماعية لاتكازها أساسا على الحد من الفوارق الاجتماعية السائدة ، عن طريق إعادة توزيع الدخل و الثروات بين أفراد المجتمع ، إضافة الى كونها أداة معالجة لمختلف الظواهر الاقتصادية العامة من تضخم وركود و تأثيرها على المؤشرات الأخرى التي من بين أهمها الادخار الاستثمار و الانتاج مما يجعل التهرب من دفعها يضع حدا لاهم عنصر في مالية الدولة و حائلا دون تحقيق سياستها في شتى الميادين و بذلك عارضا في مسار التنمية .

إن الهدف من هذه الدراسة و البحث هو محاولة التعريف بالغش و التهرب الضريبي هذه الظاهرة التي استفحلت بشكل كبير و أدت إلى نزيف مستمر للمستحقات المالية للدولة الامر الذي جعل أموالا طائلة تتداول بحرية بدون رقابة .

غير أن الوصول الى نتائج مشجعة في مجال مكافحة الغش و التهرب الضريبي ليس بالامر السهل و هذا نظرا للاوجه و الاشكال التي يتخذها و التقنيات المنتهجة و الحيل المستعملة من طرف المكلفين بهدف التخلص من دفع الضريبة .

و لمجابهة هذه الظاهرة الجريمة كان من الضروري علينا أولا تحليل ظاهرة أو جريمة الغش و التهرب الضريبي بجميع جوانبها من أسباب إجتماعية و نفسية و أسباب اقتصادية محيطية بحالة المكلف و الحالة العامة للدولة بالإضافة الى الاسباب التشريعية والاسباب الادارية ، كذلك يقتضي الامر بالدرجة الاولى توافر عزيمة جادة من كل الاطراف و على كل المستويات و التي من شأنها الاسهام في قسط وافر في محاربة هذه الجريمة و لقد أخذت جريمة الغش و التهرب الضريبي في الازمنة الاخيرة منحرجا خطيرا كانت له آثاره الوخيمة على المالية العامة و بالدرجة الاولى على الموارد الذاتية حيث أضحى هاجسا يهدد استقرار الدولة و يقلص من دورها في التدخل في الحياة الاقتصادية نظرا للوضعية المزرية التي تعرفها البلاد اقتصاديا و ماليا ، علاوة على الازمة الاقتصادية الحادة ، تواجه الدولة احتياجات اجتماعية متزايدة ، السكن الصحة ، تدهور القدرة الشرائية ، المرافق الضرورية و هذا ما نراه في الواقع من مسلسل الاضرابات في مجال الصحة ، التعليم ،الخ.

رغم كل هاته التحديات، و جب على الدولة التصدي لهذه الظاهرة الجريمة المعقدة و مكافحتها دون هوادة أو على الاقل التخفيف من حدتها ، ذلك أن القضاء النهائي على جريمة الغش و التهرب الضريبي يعد ضربا من الخيال و في هذا الصدد يقول Margairaz "سيكون مستحيلا بلا

شك القضاء النهائي على التهرب الضريبي لكننا نأمل في أن يكون خاصية استثنائية بدلا من أن يعم انتشاره كما هو عليه في الوقت الراهن ."

و لقد حاولنا من خلال هذا العمل ابراز بعض طرق التحقيق الجبائي و لعل أول وسيلة ردعية يمكن من خلالها وضع حد و لو نسبيا ، و بطريقة مباشرة لهذه المعضلة تلك المتمثلة في الرقابة الجبائية التي هي من اختصاص الادارة الجبائية ، هذه الوسيلة التي تعتبر ضرورية نظرا لطبيعة النظام الجبائي الذي يقوم في أساسه بشأن تحديد مبالغ الاقطاعات الواجب دفعها من طرف المكلفين على التصريحات التي يكتبها هؤلاء .

فالادارة اليوم ملزمة أكثر من أي وقت مضى بتجسيد نتائجها و تحسين مردوديتها من خلال دعم امكانيات التدخل و أساليب العمل الكفيلة لبلوغ هذه الغاية .

فتجريم أفعال الغش و التهرب الضريبي على النحو السابق طرحه بما يمس مباشرة الذمة المالية للمكلف بالدرجة الاولى و يجعلها في حالة سيئة و اعتبار جريمة الغش و التهرب الضريبي جريمة قائمة باركانها و ذاتها معاقب عليها في قانون العقوبات و القوانين الجبائية ، الا أن ذلك كان ولا يزال غير كاف لوضع حد لجريمة الغش و التهرب الضريبي التي باتت تهدد الاقتصاد الوطني مما أدى الى اعتماد طرق وقائية وهذا على ثلاث مستويات النظام الجبائي ، الادارة الضريبية و المكلف بالضريبة ، و ما نقترحه في هذا الاطار لتطوير و تحديث و التخفيف من ظاهرة الغش و التهرب الضريبي في الجزائر و التي هي في استفحال مستمر مايلي:

فعلى المستوى النظام الضريبي فلا بد أن يكون نظام متكامل يحتوي على صياغة قانونية صحيحة و بسيطة بعيدة عن كل أنواع التعقيد هذا بحثا عن نظام ضريبي مستقر و عادل مع مراعاة مبدأ شخصية الضريبة و اعتدال معدلها و تجنب الازدواج الضريبي و تحقيق المساواة بين المكلفين أمام القانون الجبائي .

أما بالنسبة لادارة الضرائب و أمام تزايد عدد المتعاملين الاقتصاديين فرضية أن تكون هناك فرق رقابة تختص كل واحدة في انتاج معين أو منتج معين .

في إطار اقتصاد السوق الكل يطالب باشهار أسعار البيع ، بينما أسعار الشراء بقيت مجهولة و عليه فرضية أن ترفق في الاشهار مع سعر البيع ليظهر جليا الهامش المطبق ، متابعة الصفقات في الجرائد و المجلات و الدوريات من طرف مصالح البحث عن المادة الخاضعة للضريبة .

التحضير البيكولوجي للمحقق ، لانه يواجه مواقف جد صعبة ، خاصة أثناء تبليغ المكلف بالنتائج المتوصل إليها و حمايته من خطر التهديد و الاغراء .

في إطار تبادل المعلومات يجب إرسال سنوي من طرف مصلحة الجمارك إلى مصلحة الجمارك الى مصلحة الضرائب لمجموع عمليات الاستيراد مع حالة مفصلة لاسماء المستوردين و مبالغ الاستيراد ، نشر قائمة المتهمين في الهيئات الاقتصادية و البنوك و مصالح الضمان الاجتماعي حتى لا يكون التعاون معهم ، نبذ كل عوامل البيروقراطية و اضعاف روح التعامل و التضامن ، معاقبة و بشدة الاعوان المتواطئون مع المتهمين .

فيما يخص المكلف بالضريبة فلا بد من نشر الوعي الضريبي من خلال توعية و تحسين المكلفين بأهمية الضريبة و ما لها من أثار على تحسين الاوضاع .

اقناع المكلفين بجدوى مساهمتهم و كذا ارجاع الثقة في هياكل و مصالح السلطة العمومية من خلال وسائل الاعلام ، باعطاء و توفير المعلومات الخاصة لدور الضريبة و شرح مستجدات التشريعات الجديدة و الاجراءات الادارية من مواعيد الدفع و تقديم التصريح ، و في هذا الشأن اعطاء أو بعث استدعاءات للمكلفين بتادية الضريبة واعلامهم بانتهاء المهلة القانونية لتأدية الضريبة.

ان ما يمكن قوله في ختام هذا البحث هو أن تولي الدولة لظاهرة و جريمة الغش والتهرب الضريبي القدر اللازم من الاهتمام لاجل تحسين مردودية الموارد المالية التي هي في أمس الحاجة اليها و ذلك بتطوير سبل و كفاءات التصدي لها فلا يكفي اعتبار هذه الجريمة من جنحة الى جنابة و فرض اجراءات ردعية دون أن يغير في الامر من شئ فقد تكون العقوبة الموقعة على المكلف سالبة للحرية دون استرجاع الجزء المالي المهرب، فالتصدي لهذه الجريمة دون اهمال أهم طرف فيها و هو المكلف من خلال كما أشرنا الى توعية و تكوينه و تحسين علاقته بالادارة و جعل الضريبة تاخذ المكانة اللائقة بها و الدور الحقيقي لها و لما لا الوصول الى الحالة المثلى التي اختصرها القاضي الامريكي هولمز بقوله " أحب دفع ضرائبي لانها ثمن الحياة المدنية المتحضرة " و في الاخير نشير الى أن هذه الدراسة تبقى مجرد محاولة أولية للحل و فتح باب النقاش و الحوار و تحتاج الى الكثير من المتابعة و التعمق و التصحيح لاحقا و كلنا أمل في الاسهام في احياء محاولة التفكير الذي يهدف الى خلق ارادة الفعل نحو تجاوز الوضع الراهن.

قائمة المراجع

1. Charles lamb cite par scailleur le devoir fiscal burges 1950
2. ابن المنظور لسان العرب بالمحيط الجزء الثاني ص.522
3. قاموس عربي انجليزي للطلاب دار المشرق بيروت الطبعة 10 ص339.
4. جيمو قاموس مزدوج عربي- فرنسي، جيدار موسى- دار الراتب الجامعية بيروت لبنان ص287.
5. حسن عواضة المالية العامة – الموازنة النفقات و الواردات العمومية دار الطليعة/الطبعة الأولى 1968 ص400، ص432.
6. عبد المجيد دراز – يونس البطريق النظم الضريبية ص29.
7. عبد الناصر ابراهيم نور – الضرائب و محاسبتها/دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة الطبعة الأولى. 2002.

8. Raymond muzelle «finances publique » edition dalloz .8
8eme edition 1993.
9. حسين عمر موسوعة المصطلحات الإقتصادية/دار الشرق/جدة ص10.
10. سوزي عدلي ناشد، النفقات العامة و الإيرادات العامة – الميزانية العامة/دار الجامعة الجديدة للنشر طبعة 2000 ص11، ص121، ص124.
11. فوزي عطوي النظم الضريبية و موازنة الدولة طبعة 2003 بيروت لبنان ص52، ص59/58، ص60/61.
12. رفعت المحجوب المالية العامة النفقات العامة والإيرادات العامة دار النهضة العربية 985 ص193.
13. سوزي عدلي ناشد، النفقات العامة و الإيرادات العامة – الميزانية العامة/دار الجامعة الجديدة للنشر طبعة 2000 ص119.
14. محمد السعيد فرهود ، مبادئ المالية العامة مديرية الكتب و المطبوعات الجامعية سورية 1978 ص161.
- 16- LAUFIEB BURGER/PRECIS DECONOMIE ET DE
LEGISLATION REONE/CAPITAL ET IMPOT 1947
18. فؤاد توفيق ياسين المحاسبة الضريبية – دار البازوري العلمية للنشر و التوزيع عمان طبعة 2005 ص12، ص14/15.
19. عبد الناصر ابراهيم نور – الأستاذ عليان شريف الضرائب ومحاسبتها دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة طبعة (1) 2002 ص11.
- * تتخلص فكرة هذا العقد في أن الأفراد يعيشون في مجتمع و ليس في عزلة و أن كل منهم يستفيد من مزايا تلك الحياة الجماعية، و من ثم فإن هناك عقد ضمني بينهم يتنازل بمقتضاه كل فرد عن جزء من مرتبه و أمواله، مقابل أن يؤمن للأخرين من الحرية و الأموال في ظل حماية القانون.
20. الأستاذ صالح الرويلي اقتصاديات المالية العامة ص108.
21. محمد سعيد فرهود- مبادئ المالية العامة – منشورات جامعة حلب سوريا 1976 ص170، ص68-69.
22. خلاصي رضا- النظام الجبائي الجزائري الحديث – جباية الأشخاص الطبيعيين و المعنويين الجزء الأول ص22، ص18، ص19.
23. غازب عناية – المالية و التشريع الضريبي دار بيانات النشر عمان الطبعة الأولى سنة 1998 ص68.

24. حسين مصطفى حسين المالية العامة/ديوان المطبوعات الجامعية جامعة عنابة 1996 ص45، ص46، ص52.
25. محمد الصغير بعلي و الدكتورة يسرى ابو العلى المالية العامة دار العلوم للنشر و التوزيع طبعة 2003 ص64، ص70، ص71.
26. عبد المنعم فوزي المالية العامة/السياسة العامة-دار النهضة العربية للطباعة و النشر 1972 ص96، ص255، ص17.
27. حامد عبد المجيد دراز و الدكتور سعيد عبد العزيز عثمان و الدكتور محمد عمر حامد ابو دوح- مبادئ المالية العامة-القسم الثاني-طبعة 2003 ص32، ص33.
28. سعيد عبد العزيز عثمان-مقدم في الإقتصاد العام-الدار الجامعية للطباعة والنشر-الجزء الأول-بيروت- ص230.
29. المادة 303 من قانون الضرائب و الرسوم المماثلة. 1996.
30. المادة 1/303 من قانون الضرائب الطبعة الثانية 2003 وزارة المالية- المديرية العامة للضرائب.
31. CAMILLE ROSIER "L'IMPOT" EDITION MONTAIGNE PARIS 1936.
- LUCIEN MEHL «SCIENCE ET TECHNIQUE-FISCALES»
32. Lucien MEHL ' Science et technique Fiscales' collection thémis P.U F 1959 Tome2 p733.
- 33- HABIB AYADI DROIT FISCAL CARTHAGE TUNIS 1989 p28
34. ANDRE MARGAIRAZ ARANDE FISCALE ET CES SUCCEDANES IMPRIMERIE VAUDOISE SUISE 1987.
- 35- MARGAIRAZ LA FRAUDE FISCALE ET CES SUCCACLANCES COLLECTION DE LA NOUVELLE ECOLE DE LAUSANNE 2EME EDITION 1977
36. J.C.MARTINEZ la fraude fiscale P.U.F paris 1984 p43.
- 37- DUVERGER FINNANCE PUBLIQUE P.U F PARIS 1965
38. حسن عواضة المالية العامة دراسة مقارنة سنة 1978 دار النهضة العربية.
39. حسني الجندي القانون الجنائي الضريبي الجزء الأول الطبعة 1 دار النهضة العربية 2006/2005.
40. عبد الحميد محمد القاضي "مبادئ المالية العامة" دار الجامعة المصرية 1975 ص142.

41. قانون المالية لسنة 1997. ص.162
42. المادة 1/303 من قانون الضرائب الطبعة الثانية 2003 وزارة المالية.
43. RIVOLI VIVE L'IMPOT, edition du sevil, paris, 1970 p38
44. KANDIL THEORIE FISCALE ET DEVELOPEMENT EXPERIENCE ALGERIENNE 1999 p15.18
45. F.M.I BULTIN. PAULO SILVA LOPES DEPARTEMENT AFRIQUE p93
46. زيارة و شهادة ميدانية.
47. GILBERE TIXIER GUYGEST DROIT FISCAL p251
48. MUTATION LA FRAUDE FISCALE p352
49. SCH MULPERS G PSYCHOLOGIE DES FINANCES ET DE L'IMPOT p17
50. JAQUE BRIRON «LA FUITE DEVANT L'IMPOT ET LE CONTROL FISCALE » p1331
51. GUSTAVE LAVHNAL LES FRAUDES FISCALES VUES PAR UN EXPERT FISCALE.
52. المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.
53. NAIT YUCEF SALAH LA FORME ET LE CONTROLE FISCALE p22
54. COSSON LES GRANDES ESCORS EN AFFAIRES p107
55. وزارة المالية المديرية للضرائب احصائيات سنة 1998.
56. NGAOSY VAHN LE ROLE DE L'IMPOT DANS LES P.V.D.I.G.D.J PARIS 1975 p05
57. نجاح مرتبط بالتسيير الجيد و التهرب و الغش في الضرائب أيضا.
58. M.DESMIYTERRE «LES DISTORSION ECONOMIQUES D'ORIGINE FISCALE3 » EDITION ETABLISEMENT EMILE BRUYLANT BRUXELLES 1958 p57.
59. محمود نجيب حسن-أسباب الإباحة في التشريعات العربية 1962 ص.16

60. قانون المالية لسنة 2003 رقم 11-02 المؤرخ في 24/12/2002، المادة 303 /معدلة بموجب المواد 28 من قانون المالية لسنة 2003.
61. فارس السبتي المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري الجزائري دار هومة للطباعة و النشر طبعة 2008 ص102، ص103، ص105، ص106، ص189، ص277.
62. محمد عباس محرز اقتصاديات الجباية والضرائب طبعة 203 دار هومة ص.199.
63. المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية.
64. المادة 532 من قانون الضرائب الغير مباشرة.
65. قرار صادر في 19-10-1971 ملف رقم 6641-جيلالي بغدادي- الاجتهاد القضائي في المواد الجزئية-الجزء الثاني-الديوان الوطني للأشغال التربوية 2001 ص.92.
- 66.les grandes arrêts de la juris prudence fiscale c.david b.plagnet – et/p
67. أحسن بوسقيعة – الوجيز في القانون الجزائري الخاص والجرائم ضد الأشخاص والجرائم ضد الأموال الطبعة السادسة – طبعة منقحة ومتممة في ضوء النصوص الجديدة دار هومة ص431، ص432-433، ص26، ص27، ص434، ص438، ص439، ص443-444.
68. الأستاذ العيد صالحى الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية – طبعة 2005 – دار هومة ص61-62.
69. المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية.
- 70.THIERRY LA bert le contrôle fiscal edition economica paris 1988 p66.
- 71.philipe colin la verification fiscal economica paris 1979 p17
72. نص المادة 326 من قانون الضرائب المباشرة.
- 73.RAPPORT SUR LE CONTROLE FISCAL INSTITUT D'ECONOMIE DOVANIÈRE ET FISCAL 2003 p2 et 3.
74. في هذا المقام كانت الأستاذة خير مثال بأداء الضريبة و المرور على كل هاته الخطوات ابتداء بالتصريح بالوجود، التصريحات الشهرية المتعلقة برقم الأعمال، التصريح بالمداخيل.
75. معلومات مستمدة من العمل المهني و الجانب التطبيقي لمهنة التوثيق.
76. الأستاذ مولاي ملياني بغدادى الإجراءات الجزائية في التشريع الجزائري المؤسسة الوطنية للكتاب الجزائر 1992 ص.23.

.77AMMAR BOUDOUKHAN LE CONTENTIENE REPRESSIF
EN Matiere fiscale citer-j-buron lbgdj 1993 editions de la fiscalite par
droit penal fiscale p181.

78. حسن عكوش جرائم الاموال العامة و الجرائم الإقتصادية الماسة بالإقتصاد القومي . دار الفكر
الحديث للطباعة و النشر، القاهرة 1973 أخذاً عن الدكتور أحمد فتحي سرور ص440 و 444.
79. صمودي سليم المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي دراسة مقارنة بين التشريع الجزائري و
الفرنسي دار الهدى ص53-54.