

جامعة الحاج لخضر باتنة-
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم الحقوق



جريمة التملص الضريبي وآليات مكافحتها في التشريع الجزائري

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية
تخصص العلوم الجنائية

إشراف الأستاذة الدكتورة:
زرارة صالحى الواسعة

من إعداد الطالب:
نجيب زروقي

لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة الأصلية	الصفة
أ.د / عواشيرية رقية	أستاذ التعليم العالي	جامعة الحاج لخضر باتنة	رئيسا
أ.د/زرارة صالحى الواسعة	أستاذ التعليم العالي	جامعة الحاج لخضر باتنة	مشرفا ومقررا
د/دراجي عبد القادر	أستاذ محاضر -أ-	جامعة الحاج لخضر باتنة	عضوا مناقشا
د/بلمشري عبد الحليم	أستاذ محاضر -أ-	جامعة محمد خيضر بسكرة	عضوا مناقشا

السنة الجامعية: 2013/2012

يعتمد النظام الجبائي في الجزائر على تصريح يقوم به المكلف بالضريبة ، بمعنى أن هذا الأخير هو الذي يقوم بالتصريح بالإيرادات التي يحققها، إلا أن هذا النظام ذاته يحمل في طياته تسهيلات للمكلف بدفع الضريبة للقيام بممارسات وأفعال تؤدي إلى تصريحات غير حقيقية حول الوعاء ، وبالتالي يكون ذلك المكلف من حيث يدري أو لا يدري بصدد ارتكاب جريمة معاقب عليها قانونا ، تعرف بالتملص الضريبي ، نزولا عند صحيح النصوص القانونية التي عاجلت هذه الجريمة ، رغم ان المصطلحين اللذين درجت الممارسة القضائية على استعمالهما هما : الغش والتهرب ، الا انه ، وامام مقتضيات البحث العلمي ، فاننا نلتزم بصحيح المصطلح المستعمل من قبل المشرع الجزائري .

لقد كان لزاما على القائمين على حلقتي الوعاء و التحصيل الضريبيين العمل على نشر ثقافة الثقة المتبادلة بين المكلف بالضريبة و بين الإدارة ، وكذا نشر الثقافة القانونية على صعيد واسع .

ونظرا لتفاقم التملص الضريبي وفداحة نتائجه، ارتأينا معالجة هذا الموضوع من خلال توضيح أسبابه وعوامل استفحاله ، و نحاول تحليل النصوص القانونية التي تعنى بالموضوع ، وإلقاء الضوء على الزخم التشريعي والتعقيدات التي تشهدها الإجراءات الجبائية والضريبية ، مع التركيز في كل ذلك على الآليات التي رصدها المشرع الجزائري لمكافحة هذه الجريمة من خلال التجريم والقمع ، و كل ما يدخل في نطاق سياسات الوقاية و الرقابة و التنسيق الداخلي والدولي، مع تقييم مدى نجاعة تلك الآليات في تحقيق الهدف المنشود .

و لذلك تم اختيار موضوع البحث تحت عنوان:

"جريمة التملص الضريبي و آليات مكافحتها في التشريع الجزائري"

للأسباب التالية:

أولا : الرغبة الملحة في الإحاطة بهذا النوع من الجرائم في التشريع الجزائري .

ثانيا : حداثة الموضوع و الحاجة الماسة إلى تسليط الضوء على الآليات المرصودة في هذا الشأن .

ثالثا : محاولة معرفة الآليات التي رصدتها المشرع الجزائري للوقاية من جريمة التملص الضريبي و مكافحتها، وتقييم مدى نجاعتها .

أهمية الموضوع : تتجلى أهمية موضوع البحث في كون جريمة التملص الضريبي من الجرائم النوعية وذات ثقل وتأخذ حيزا معتبرا من الاهتمام القضائي والإعلامي والسياسي و على مستويات عليا في صناعة القرار ، لاسيما في الفترة الأخيرة ، أين أصبحت تشكل أحد أهم روافد الجريمة المنظمة وجريمة تبييض الأموال و عائداتها الإجرامية وجرائم الفساد ، فإن التمكن من معرفة صورها وأركانها وأسباب تفشيها وآليات الوقاية منها وقمعها ، يؤدي لا محالة إلى المساهمة في الحد منها ومكافحتها.

أهداف الدراسة : تهدف هذه الدراسة إلى :

أولا: محاولة تسليط الضوء على الآليات القانونية ، الهيكلية والإدارية التي رصدتها المشرع الجزائري لمكافحة هذه الجريمة حتى يسهل على الفاعلين في الميدان الاستعانة بها، من أجل تفعيل تلك الآليات وتجسيدها على أرض الواقع حتى لا تبقى نصوصا و هياكل من دون روح .

ثانيا : تمكين الجهات المسؤولة على تقييم الوعاء الضريبي و تحصيله من أخذ المبادرة و تفعيل هذه الآليات الخاصة بالرقابة والتحقيق الجبائي والوقاية والتنسيق، من أجل ترشيد المتابعات الجزائية ، حينئذ تتحقق الأهداف الكبرى للسياسة الجنائية للمشرع في الجزائر.

ثالثا : تقييم مدى نجاعة الآليات المرصودة و مدى كفايتها ، مقابل التزايد المستمر في انتشار هذه الجريمة ، و تضخم فاتورة الخسائر التي يتكبدها الاقتصاد الوطني من جرائمها .

رابعاً : محاولة إثراء الساحة القانونية بدراسة تعنى بوصف وتحليل وتقييم النصوص القانونية والآليات المرصودة في هذا الشأن .

الدراسات السابقة : ما يلاحظ هو وجود دراسات سابقة حول هذا الموضوع، لاسيما في المشرق العربي و أوروبا ، بينما في الجزائر، فإنني لم أجد دراسات في هذا الشأن .

الإشكالية : تعتبر الضريبة من أهم الإيرادات العامة للدولة، وتفرض على المكلف توافقا مع قدرته التكاليفية ، طبقا لدخله وإنفاقه ، وطبقا لمبدأ الضريبة العادلة، و تقوم على أساس التصريح الذي يدلي به المكلف بها ، و هو ما يفسح المجال لهذا الأخير في الإدلاء بتصريح غير صحيح حول أساس الضريبة أو الوعاء ، و بذلك يمكنه التملص من أدائها ، فيرتكب بذلك جريمة التملص الضريبي ، إلا أن المشرع الجزائري ، و في سياق تحقيق السياسة الجنائية السديدة ، وترشيد المتابعة الجزائية ، يسعى باستمرار إلى رصد آليات الوقاية من هذه الجريمة وقمعها، وهذا الموضوع يطرح إشكالية أساسية هي :

ما هي الآليات الوقائية والقمعية التي رصدتها المشرع الجزائري من أجل مكافحة جريمة التملص الضريبي، وما مدى كفايتها مقابل التزايد المستمر في انتشار هذه الجريمة ؟

منهج البحث : لقد اعتمدت في إنجاز هذا البحث على منهجين أساسيين هما :

المنهج الوصفي : في استعراض جزئيات الموضوع و طبيعته.

المنهج التحليلي : في تحليل مضمون النصوص القانونية و الآليات المعتمدة للوقاية من هذه الجريمة وقمعها، وكذا تقييمها وتحليل مدى نجاعتها .

خطة البحث : لقد اعتمدت في إعداد هذا البحث على خطة ثنائية تتكون من فصلين، خصصت الفصل الأول لآليات الوقاية من جريمة التملص الضريبي، وخصصت الفصل الثاني للآليات القمعية لمكافحة جريمة التملص الضريبي ، ثم أهتمت البحث بخاتمة تضمنتها ما توصلت إليه الدراسة من نتائج واقتراحات .

في سياق تمحيص السياسة الجديدة التي انتهجها المشرع الجزائري في معالجته للظاهرة الإجرامية , المرتكزة أساسا على الوقاية من الجريمة في مستوى أول, ثم قمعها في مستوى ثان, نلمس أن نجاح أية سياسة عقابية لا يتأتى إلا بوضع آليات حثيثة للوقاية من الجريمة قبل التطرق إلى آليات القمع و العقاب ، هذا الأسلوب الحديث نجده جليا في مجموعة النصوص التشريعية المستحدثة, سيما قانون الوقاية من الاستعمال غير الشرعي للمخدرات و المؤثرات العقلية و قمع الاتجار بهما, و كذا قانون الوقاية من الفساد و مكافحته و غيرها من النصوص التي تعنى بجوانب الوقاية أولا ثم القمع و الجزاء ثانيا.

ثم إن النظرية الحديثة للسياسة الجنائية تروم إلى رؤيا شاملة لظاهرة الإجرام بالبحث والتقصي عن أسبابها ودوافعها من خلال دراسات إحصائية هادفة لكل منطقة داخل الدولة الوحيدة وإيجاد الحلول والتدابير الناجعة للحد من تفشيها ومحاربتها واحتوائها من جذورها للحفاظ على استقرار المجتمع، وما تطوير النصوص التشريعية بالتغيير والإتمام والإلغاء سواء القانون الجنائي أو الاجراءات الجزائية وغيرها من القوانين الخاصة التي تشتمل على مواد زجرية إلا ضرب من ضروب التدابير التي ينبغي التفكير فيها من خلال ما يتحصل من ملاحظات ومعطيات، وبيانات يتم رصدها في المجتمع والتي من شأنها رسم خطة رشيدة للوقاية من الجريمة أي الحيلولة دون وقوعها، ومعالجة آثارها بعد ارتكابها.

و في هذا الإطار نتطرق إلى آليات الوقاية من جريمة التملص الضريبي من خلال ثلاث مباحث ، خصصنا المبحث الأول لإصلاح المنظومة الضريبية ، فيما خصصنا المبحث الثاني للرقابة الجبائية ، بينما خصصنا المبحث الثالث للتحفيزات الضريبية ، وخصصنا المبحث الرابع للتنسيق و التعاون الوقائي .

المبحث الأول: إصلاح المنظومة الضريبية

لقد شهد الاقتصاد الجزائري نهاية الثمانينات، وخلال التسعينات، تحولا جوهريا في بنيته، نتيجة التحول من النظام الموجه وتدخل الدولة الواسع في النشاط الاقتصادي، إلى شكل معدل يتمثل في اقتصاد السوق أو الاقتصاد الحر.

وقد كان النظام الضريبي الجزائري انعكاس للتغيرات الإيديولوجية التي عاصرها منذ نشأته الحديثة في الستينات ، والنظام الضريبي القائم هو نتيجة تطور مستمر للظروف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية التي يمر بها المجتمع الجزائري.

لقد استهدف الإصلاح الضريبي تحقيق الكفاءة والعدالة والاقتصاد، وشمل إصلاح التشريعات الضريبية والجهاز الضريبي والمجتمع الضريبي من اجل الوقاية من الجرائم الضريبية وتحقيق الفعالية الضريبية خدمة لموارد الخزينة العمومية و مكافحة التملص الضريبي.

المطلب الاول : تشخيص ظاهرة التملص الضريبي وانعكاساتها على المنظومة الضريبية :

عندما يتعلق الامر بالظاهرة الاجرامية¹ فانه يتعين البحث في اسبابها وعوامل نشأتها وتغلغلها في الاوساط الاجتماعية وآثارها ونتائجها ، ورغم ان المجال لا يتسع للتفصيل في ذلك منهجيا ، الا ان متطلبات البحث في آليات الوقاية من هذه الجريمة الظاهرة وقمعها، تتطلب التطرق الى هذه الاسباب والاثار في هذا السياق باقتضاب فيما يلي :

¹ الظاهرة الإجرامية لغة، يقال "ظهر" الشيء ظهورا أي تبين وبرز بعد خفاء، وظهر على الحائط ونحوه أي علاه، وظهر على الأمر: أي أطلع، وفي التنزيل العزيز إنهم إن يظهروا عليكم يرجمواكم ..، و "ظاهر" بين التوبين مظهرة، و "طهارة" أي طابق بينهما. اما اصطلاحا فقد اتجه خبراء البحث الجنائي في تحديد مفهوم الظاهرة الإجرامية بأنها "تكرار وقوع نوع معين من الجرائم في أماكن معينة بأسلوب إجرامي واحد، خلال فترات زمنية متلاحقة"، ويعرفها خبراء علم الجريمة "بأنها تكرر وقوع الفعل الإجرامي مع تماثل الأسلوب في حالات تعددها، سواء في فترة زمنية واحدة، أو على فترات زمنية في منطقة جغرافية واحدة، أو تتعدد المناطق الجغرافية، سواء اتحد الأشخاص الفاعلون لها أم اختلفوا (انظر الموقع الالكتروني: منتدى طلاب كلية الحقوق بالزقازيق على الفايس بوك بحث بعنوان : الظاهرة الاجرامية اعداد الاستاذة بسمة رزق بتاريخ 2009_07_12).

الفرع الاول : اسباب التملص الضريبي :

و مهما يكن اتساع مجال التملص الضيبي فإنه يمكن تلخص أسبابه في النقاط الأربعة التالية:

اولا-الأسباب النفسية:

إن ثقافة الجبائية في المجتمع تعاني من نقص شديد إذ أغلبية الأفراد لا يحسون بالذنب أو بارتكابهم للخطأ عندما يقومون بمغالطة مصلحة الضرائب من خلال عدم إيفائهم بالتزاماتهم الجبائية و محاولتهم إخفاء مداخيلهم أو التخلص من الواجب الذي يجب عليهم القيام به اتجاه الدولة في تحملهم لجزء من النفقات العامة و هذا طبعاً يعود إلى نقص الوعي الضريبي الذي نقصد به.¹

"شعور المواطن بواجبه نحو وطنه و ما يقتضيه من تضحيات مادية تعين الدولة على مواجهة ما يلقي عليها من أعباء."

ثانيا _الأسباب السياسية:

إذا كان المكلف يميل إلى محاولة التهرب من الاقتطاع الجبائي فإنه بسبب السياسة التي تدعى بـ "Le fiscalisme" هذه السياسة التي تستعمل الاقتطاع الجبائي ليس فقط لمواجهة النفقات العامة باعتبارها الهدف الأولي لكن أيضاً: أداة للسياسة الاجتماعية حيث أنه عندما تحس الطبقة الاجتماعية أنها ظلمت من طرف الطبقة الحاكمة ترى في التملص من الضريبة شكلاً من أشكال المقاومة.

¹ محمد مرسى فهمي، سيد لطفي عبد الله، الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين و تطبيقاتها العملية، بدون دار النشر، القاهرة، سنة 1999،

ثالثا_ الأسباب التقنية:

إن السبب التقني الرئيسي للتملص الضريبي يتمثل في تعقد النظام الجبائي لدرجة أن مصلحة الضرائب تجد فيه صعوبات لفهمه و تطبيقه ، وهو ما يعطي فرصة للمكلفين في استغلال النقائص و الثغرات التي تتخلله لتحقيق أغراضهم دون المساس بالقانون أو مخالفته ،وتعقد النظام الجبائي يتعارض مع قابلية المراقبة الفعالة كما هو أن التطور النظام الجبائي وتبنيه لتقنيات أكثر تعقيدا لتقييم المادة الخاضعة للضريبة ساهم في تطور وتفشي ظاهرة التملص .

رابعاً -الأسباب الاقتصادية :

إن الوظيفة الاقتصادية للمكلف غالبا ما تحدد تصرفاته تجاه مصلحة الضرائب وكذا تدخل الظروف الاقتصادية تساهم كثيرا في تفشي ظاهرة التملص.

ويتساءل المكلف بالضريبة ما إذا كان الدخل الذي يجنيه من التملص الضريبي يعوض الأخطار التي سوف يتعرض إليها من جراء ذلك ،فكلما زادت نسبة الضرائب المفروضة كلما زاد المكلف في تهريبه من دفع الضريبة،لأن عدم دفع الضريبة يجعل دخله أكثر ومن جهة أخرى فإنه عندما تكون الحالة المادية للمكلف جيدة يميل إلى دفع الضريبة من أجل تجنب نفسه الخطر الذي يجعله يتحمل ثقل الإخفاء والاختلاس ، أما إذا كانت حالته الاقتصادية مزرية فإنه يميل إلى التملص رغم المخاطر الناجمة عنه لأنه يرى في ذلك السبيل الوحيد لاستمرارية مؤسسته في النشاط وإنقاذها من الإفلاس والتوقف .

الفرع الثاني : آثار التملص الضريبي.

يؤدي التملص إلى عدة آثار سلبية يمكن تصنيفها إلى آثار مالية واقتصادية واجتماعية على المنظومة الضريبية¹ :

اولا _الآثار المالية :

- الإضرار بالخزينة العامة للدولة بحيث يفوت على الدولة جزءا هاما من الموارد المالية.
- عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على الوجه الأمثل (الأكمل)
- عجز الدولة عن أداء واجباتها الأساسية اتجاه مواطنيها.
- لجوء الدولة إلى وسائل تمويلية أخرى كالاقتراض والإصدار النقدي وبالتالي تتسبب في مخاطر تمس الاستقلال المالي للبلد.

ثانيا _الآثار الاقتصادية:

- بالنسبة إلى الاستثمار :فإن نقص إيرادات الدولة بسبب التملص لا يسمح بتكوين ادخار عام وبالتالي الحد من مقدرة الدولة على القيام بالمشاريع الاستثمارية.
- انخفاض معدلات الادخار يجعل الدولة تقلص حجم الإعفاءات الممنوحة في اطار تنمية المشاريع الاستثمارية، ويترتب على ذلك ركود اقتصادي متميز بارتفاع معدلات التضخم والبطالة.
- الإخلال بقواعد المنافسة حيث تصبح المؤسسات المتملصة أفضل من تلك التي تؤدي واجباتها الضريبية.
- كما يضر التملص الضريبي بإنتاجية المؤسسة بحث يعمل ذلك التملص إلى توجيه عناصر الإنتاج إلى الأنشطة التي يسهل فيها التملص الضريبي حتى ولو كانت هذه الأنشطة ذات إنتاجية ضعيف..
- تساهم ظاهرة التملص الضريبي في توجيه الاقتصاد الوطني نحو إرساء اقتصاد غير رسمي أو ما يعرف بالاقتصاد الموازي والذي يحدث مشاكل عديدة تعرقل السير الحسن للاقتصاد الوطني.

¹ ناصر مراد، التهريب و الغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر و التوزيع، الجزائر، الطبعة الأولى، سنة 2004، ص 16

ثالثا_الآثار الاجتماعية:

-إضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع.

-عدم المساواة بين المكلفين في تحميل عبء الضريبة، إذ يتحمل البعض الضريبة بكاملها بينما يتخلص منها الذين تمكنوا من التملص منها.

-عجز الضريبة عن تحقيق التكافل الاجتماعي بين أفراد المجتمع.

-تصبح الضريبة عامل إفساد أخلاقي من خلال البحث عن جميع الوسائل سواء المشروعة أو غير المشروعة قصد التحايل و الإفلات من الواجب الضريبي¹.

المطلب الثاني : ملامح الإصلاح الضريبي في الجزائر

إن الضرورات الموضوعية التي دفعت بالدولة من خلال منظومتها التشريعية والتنفيذية، الى انتهاج أسلوب الإصلاح الضريبي، أصبحت من الأهمية بمكان، حيث أخذت الملامح الأساسية للإصلاح الضريبي تتضح شيئا فشيئا، وفي هذا السياق كان لزاما علينا الطرق إلى هذه الملامح فيما يأتي:

الفرع الأول: المؤيدات الموضوعية للإصلاح الضريبي

كان لزاما على كل باحث في هذا الموضوع ان يتطرق الى أهم زاوية من الزوايا والقواعد التي يقوم عليها الهيكل الضريبي، ألا وهي الضريبة .

والجدير بالتنويه ان مفهوم الضريبة الذي نجده يختلف من مؤلف لآخر، فكل يعرفها حسب وجهة نظره الخاصة، فمنهم من يرى ان هناك عناصر مرتبطة بها يرفضها الآخر، وعليه وجب علينا التعرض لجملة من التعاريف التي نجدها أكثر شمولاً:

¹ ناصر مراد، نفس المرجع، ص18

اولا- تعريف ريكاردو : هي حصة من إنتاج الأرض و الصناعة لبلد ما، توضع تحت تصرف الدولة بصفة نهائية هذه الحصة تدفع من رأسمال أو دخل الدولة¹.

ثانيا- تعريف عبد الحميد القاضي : الضريبة فريضة نقدية يجبر فيها الأفراد سواء كانوا طبيعيين أو معنويين على أدائها للسلطات العامة بصفة نهائية دون مقابل معين ،وفقا لقواعد مقررّة بقصد تحقيق منفعة عامة².

ثالثا- تعريف محمد رياض عطية : الضريبة هي مبلغ من النقود يلزم الأفراد بادائها للسلطات العامة بصفة نهائية دون مقابل معين وفقا لقواعد مقررّة لكي تتمكن من القيام بالخدمات الملقاة على عاتقها³.

رابعا- تعريف عبد المنعم فوزي : الضريبة فريضة إلزامية يلتزم الممول بأدائها لدى الدولة تبعا لمقدرته على الدفع بغض النظر عن المنافع التي تعود عليه من وراء الخدمات التي تؤديها السلطات العامة⁴.

خامسا- تعريف آخر : الضريبة فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة أو إلى إحدى الهيئات العامة المحلية بصورة نهائية مساهمة منه في التكاليف و الاعباء العامة دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة⁵.

سادسا- تعريف فستون جاز : الضريبة هي إلزام نقدي إجباري تتحصل عليه الدولة من طرف الخواص، عن طريق الهيئة العامة ويكون نهائيا بدون مقابل من أجل تغطية الأعباء العمومية.

والنتيجة أن الضريبة هي ذلك المورد المقتطع من المكلفين و الواجب دفعه إلزاما للدولة ممثلة في الخزينة العمومية دون انتظار أي مقابل عن دفعها بغرض توظيفها و إستخدامها في الوصول إلى ما تصبو إليه الدولة من تحقيق الأهداف

المسطرة سواء الإقتصادية أو الإجتماعية أو السياسية⁶.

¹ A.meptoul et autres,environnement et gestion des entreprises publique algériennes,opu,algerie,1986,p134.

² عبد الحميد القاضي،مبادئ المالية العامة،دار الجامعات العربية،مصر،1976،ص42.

³ محمد رياض عطية،موجز المالية العامة،مصر،طبعة 1969،ص145.

⁴ عبد المنعم فوزي،المالية العامة و السياسة المالية،دار النهضة العربية،مصر،ص88.

⁵ سوزي عدلي ناشد،الوجيز في المالية العامة،الدار الجامعية للنشر،مصر،طبعة2000،ص12

⁶ سوزي عدلي ناشد ، نفس المرجع ، ص 13

وتعد الضرائب حجر الزاوية لأي تشريع مالي ، فهي تمثل أهم مصدر للإيرادات العامة للدولة الحديثة، إضافة إلى دورها في تحقيق أهداف اجتماعية واقتصادية عديدة تختلف آثارها باختلاف النظام الاقتصادي السائد.

و تصدر الدولة تشريعات ضريبية تسعى إلى تنمية المدخرات لدى الأفراد وتقليص مستويات الاستهلاك غير المنتج، كما تحاول من خلال النظام الضريبي تحقيق شيء من العدالة الاجتماعية في توزيع الثروة، وذلك بتحويل جزء منها انطلاقاً من اصحاب المداخيل العالية إلى أصحاب المداخيل المتدنية ، كما ترمي أيضاً إلى تصحيح بعض الاختلالات الاقتصادية فتلجأ إلى تقليل الإنفاق الاستهلاكي وتوجيه الإنفاق الحكومي إلى تكوين رأسمال إنمائي بدل الإنفاق على البنود التجارية في الميزانية العامة.

لقد اتجهت التشريعات الحديثة إلى فرض الضرائب على الأموال وخصوصاً على الدخل من مصادره المختلفة، ثم الثروة بصفة استثنائية، وتنوعت أنواع الضرائب على الأوعية الضريبية ومنها:

- الضرائب على الدخل والأرباح: من أمثلتها الضرائب على دخل الشخص والضرائب على أرباح الشركات.

- الضرائب على الإنفاق المتداول من أمثلتها الضرائب الجمركية، ضريبة المبيعات، الضريبة على القيمة المضافة.

- الضرائب على الثروة والإرث ومن أمثلتها ضريبة امتلاك العقار ضريبة الشركات¹

ولقد تحبّطت الجزائر مثلها مثل سائر الدول النامية في دوامة من العجز في الإيرادات الضريبية، وتعود أسبابها إلى الضعف في الهيكل الضريبي نفسه.

وقبل الخوض في هذه النقطة ، لا بد من التعرّيج على السوابق والأفكار التي عرفتتها البشرية في العناية بالهيكل التنظيمي للدولة ، سيما في استنباط مبررات الإصلاح والتنظيم الإداري لمفاصل الدولة عبر كافة مراحل نشأتها وحياتها

¹ بوزيدة حميد ، النظام الضريبي الجزائري و تحديات الإصلاح الاقتصادي، رسالة دكتوراه جامعة الجزائر 2005,2006 ص.61.

، بحيث ارتأينا الاستشهاد بما توصل إليه رائد ومؤسس علم الاجتماع ، العلامة عبد الرحمان ابن خلدون في مقدمته ، أين يرى ، واقتبس من قوله : " واعلم أن الدولة تكون في أولها بدوية ، فتكون لذلك قليلة الحاجات لعدم الترف وعوائده ، ويكون خراجها وإنفاقها قليلا ، فيكون في الجباية حينئذ وفاء بأزيد منها ، بل يفضل منها كثير عن حاجاتها ، ثم لا تلبث أن تأخذ بدين الحضارة في الترف وعوائدها ، وتجري على نهج الدول السابقة قبلها ، فيكثر لذلك خراج أهل الدولة ويكثر خراج السلطان خصوصا كثرة بالغة بنفقتة في خاصته ، وكثرة عطائه ولا تفي بذلك الجباية ، فتحتاح الدولة إلى الزيادة في الجباية لما تحتاج إليه الحامية من العطاء ، والسلطان من النفقة ، فيزيد في مقدار الوظائف والوزائع أولا كما قلناه ثم يزيد الخراج والحاجات والتدريج في عوائد الترف وفي العطاء للحامية ، ويدرك الدولة الهرم ، وتضعف عصابتها عن جباية الأموال من الأعمال والقاصية ، فتقل الجباية وتكثر العوائد ، ويكثر بكثرتها أرزاق الجند وعطاؤهم ، فيستحدث صاحب الدولة أنواعا من الجباية يضرها على المبيعات، ويفرض لها قدرا معلوما على الأثمان في الأسواق ، وعلى أعيان السلع في أموال المدينة ، وهو مع هذا مضطر لذلك بما دعاه إليه ترف الناس من كثرة العطاء مع زيادة الجيوش والحامية، وربما يزيد ذلك في أواخر الدولة زيادة بالغة ، فتكسد الأسواق لفساد الآمال، ويؤذن ذلك باختلال العمران ويعود على الدولة ، ولا يزال ذلك يتزايد إلى أن تضمحل ."¹ انتهى قوله.

وبالتالي فإن النظرة الخلدونية إلى الجباية، تؤسس لفكر سوسيو اقتصادي يعنى بالتفكير ومتابعة الاختلالات التنظيمية والهيكلية داخل مفاصل الدولة الحديثة، ووضع الأصبغ على مكان الخلل، لاستشراف الحلول الناجعة للإصلاح الضريبي الذي لا يمكن تحقيق الإقلاع التنموي إلا به.

وتعتبر سياسات إصلاح الضريبة من أهم محاور السياسات الموجهة لعلاج مشكلة العجز المالي للخزينة العمومية، ومكافحة محدية للتملص الضريبي، ولذلك فعادة ما تعمل التشريعات الضريبية الداخلية على تنظيم عملية مكافحة

¹ ابن خلدون، المقدمة، المجلد الأول ، منشورات محمد على بيضون . دار الكتب العلمية بيروت الطبعة الأولى 1992 ، ص294.

التملص الضريبي عن طريق وضع إجراءات وقائية تهدف إلى منع الممول من استغلال الثغرات التي تشوب بعض نصوص التشريعات الضريبية القائمة للتملص من عبء الضريبة، وكذلك عن طريق سن عقوبات رادعة متدرجة على كل من يخالف أحكام التشريعات المشار إليها.¹

ويرى الباحثون أن أهم أسباب انتهاج الإصلاحات الضريبية في الجزائر ما يلي:¹

أولاً - ضعف الجهد الضريبي واختلال الجهاز المالي:

لقد عانت الجزائر مثلها مثل سائر الدول النامية ضعفا في جهدها الضريبي⁽¹⁾ أو ما يعرف بالحصيلة الضريبية، وهذا الضعف يمكن قياسه من خلال انخفاض الطاقة الضريبية الفعلية⁽²⁾ عن الطاقة الضريبية المحتملة⁽³⁾. ومن ثم يعد تحويل الطاقة الضريبية الفعلية إلى الطاقة الممكنة بمثابة الهدف الاستراتيجي لسياسات الإصلاح الضريبي المقترحة لمعالجة الاختلالات المالية العامة وعلاج عجز الموازنة العامة بصفة خاصة، و هو ما جعل المختصين يسعون بدون هوادة إلى إصلاح قانوني و هيكلي للنظام الضريبي، من خلال معالجة المشاكل المالية التي تواجه الدولة في مجال الإيرادات و النفقات العامة، بواسطة أدوات السياسة المالية بشقيها الضريبي والإنفاقي².

ثانياً- اختلال الهيكل الضريبي:

إن ارتفاع النصيب النسبي للضرائب على الإنتاج والاستهلاك والتجارة الخارجية من إجمالي الإيرادات الضريبة في الدول النامية والعربية، وذلك عكس الدول الصناعية المتقدمة التي تعتمد على الضرائب على الدخل من العمل، أو الربح من

¹ بوزيدة حميد، نفس المرجع، ص 62.

⁽¹⁾ صندوق النقد الدولي، إصلاح أنظمة الضرائب، تقرير التنمية في العالم العربي، 1988.

⁽²⁾ يقصد بالطاقة الضريبية الفعلية الحصيلة التي يتم تحقيقها في ضوء الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية وسياسية، وكذا الهياكل التنظيمية في الدول المعنية.

⁽³⁾ - الطاقة الضريبية المحتملة أو الممكنة هي حصيلة الضرائب التي يمكن تحقيقها في ظل علاج الأسباب والمعوقات التي يتمخض عنها انخفاض معدلات الاقتطاع الضريبي بما يؤدي إلى تحقيق إيرادات ضريبية تفي بمتطلبات تمويل برامج الإنفاق العام.

المرجع: مفهومي الطاقة الضريبية الفعلية والمحملة أو الممكنة : سميرة إبراهيم أيوب، صندوق النقد الدولي وقضية الإصلاح الاقتصادي والمالي، مركز الإسكندرية للكتاب، سنة 2000 ص: 107.

² رمزي زكي، الصراع الفكري و الاجتماعي حول عجز الموازنة العامة في العالم الثالث، سبأ للنشر، القاهرة 1992، ص 40.

الملكية أو فائدة رأس المال والثروة قد وجدت دراسة TANZI¹ لحوالي 86 دولة نامية تتضمن العديد من الدول العربية أن ضرائب الدخل تمثل 30 % من المجموع الكلي للإيرادات و 60 % تمثل الضرائب على الإنفاق والاستهلاك من المجموع .

وقد أشارت الدراسات إلى اعتماد هذه الدول بشكل مكثف على ضرائب التجارة لأنه كلما تنوعت هذه القاعدة وصلنا إلى تنمية اقتصادية أعلى كلما قل اعتماد الدولة على ضرائب التجارة الخارجية، باعتبار أن التنمية الداخلية هدف جميع الأنظمة الاقتصادية.²

ثالثا- ضعف الجهاز الإداري:

شهدت الجزائر على غرار الدول النامية نقصا في المعلومات، والبيانات المالية التي تعكس بالدرجة الأولى ضعف الجهاز الإداري القائم على تنظيم الضرائب وتحصيلها، مما يؤدي إلى تزايد التملص الضريبي علاوة على الفساد الإداري، وهي أمور تمثل قيدا على نجاح عملية الإصلاح في تحقيق أهدافها المسطرة من قبل المتدخلين في السياسة الاقتصادية، و القائمين على التحصيل الضريبي.³

الفرع الثاني: محاور الإصلاح الضريبي حسب معايير صندوق النقد الدولي:

حسب صندوق النقد الدولي فإن الإصلاح الضريبي يمر عن طريق انتهاز خطوات أساسية أهمها:

¹ فيتو تانزي حاصل على شهادة الدكتوراه في الاقتصاد من جامعة هارفارد، حيث كان يعمل مديرا لإدارة الشؤون المالية، أستاذ ورئيس قسم الاقتصاد في الجامعة الأميركية. كما كان عضو هيئة التدريس في جامعة جورج واشنطن ومستشار للبنك الدولي، ومنظمة الأمم المتحدة، ومنظمة الدول الأمريكية، ومعهد ستانفورد للأبحاث. وقد نشرت له العديد من الكتب منها: الضريبة على الدخل الفردي والنمو الاقتصادي (مطبعة جامعة جونز هوبكنز، 1969)؛ التضخم وضريبة الدخل الشخصي (مطبعة جامعة كامبريدج، 1980)؛ الاقتصاد السري في الولايات المتحدة والخارج (لكسينغتون الصحافة، 1982)؛ الضرائب، والتضخم وأسعار الفائدة (صندوق النقد الدولي، 1984)؛ المالية العامة في البلدان النامية (إدوارد إلغر، 1991)، والضرائب في عالم دمج (بروكينجز، 1995). لديه العديد من الكتب تحريرها، وآخرها هو توزيع الدخل وارتفاع معدل النمو الجودة (معهد ماساتشوستس للتكنولوجيا برس، 1998) وسيتم نشر الكتاب المقبل على نمو الإنفاق العام وإصلاح للدولة من قبل مطبعة جامعة كامبريدج. وقد كتب عددا كبيرا من المقالات في المجلات المهنية الرائدة، مثل مراجعة الاقتصادية الأمريكية، ومجلة الاقتصاد السياسي، ومراجعة الاقتصاد والإحصاء، مجلة الاقتصادية، مجلة الاقتصاد العام، وغيرها الكثير. اهتماماته الرئيسية هي التمويل العام والتنمية الاقتصادية، والاقتصاد الكلي. في الفترة 1990-1994، وكان رئيس المعهد الدولي للمالية العامة.

المرجع : أنظر موقع http://salem-pensionlibya.blogspot.com/2012/12/blog-post_9130.html

² بوزيدة حميد ، نفس المرجع ص 63.

³ بوزيدة حميد ، نفس المرجع ص 63.

- العمل على تصحيح التشوهات الهيكلية في نظام الضرائب وعلى زيادة الإيرادات بهدف تخفيض عجز الميزانية، وذلك اعتمادا على تخفيض الضرائب على رقم الأعمال.

- إدخال الضريبة على القيمة المضافة، وإقرار ضريبة على أرباح المشروعات أو الشركات والضريبة التصاعدية على الدخل الشخصي التي يجب أن تكون ذات وعاء واسع¹.

و تبعا لذلك فإن هناك العديد من القضايا المتعلقة بالإصلاح الضريبي التي تتطلب المراجعة في محاولة لوضع تصورات محددة بشأنها، وأهم هذه القضايا ما يلي:

أولا - إعداد هياكل ضريبية تتسم بتوسيع الوعاء الضريبي: وذلك من خلال إحداث أدوات جديدة لتشمل الضرائب أنواعا جديدة كالضرائب البيئية التي يكون الهدف منها حماية البيئة، وزيادة كفاءة النظام الضريبي بما يسمح بالوصول إلى شرائح لم تكن تغطي في السابق ذلك أن ضعف الجهاز الإداري الضريبي، يؤدي إلى فقدان الدولة لجزء كبير من الحصيلة الضريبية، و بالنتيجة لا يمكن تحقيق السياسة الضريبية التي تبنى عليها السياسات الاقتصادية و التنموية في الدولة الحديثة ، وتبعا لذلك، يهدف توسيع الوعاء الضريبي مع تخفيض معدل الضريبة إلى إحداث الزيادة المرجوة في الحصيلة الضريبية، ويتحقق هذا من خلال الضرائب على السلع والخدمات والضرائب على الدخل التي تعتبر آلية جديدة و موسعة، ذات كفاءة عالية و سهلة المنال.²

وفي هذا الصدد فقد عمدت الجزائر إلى توسيع الوعاء الضريبي عن طريق تحويله من الوعاء الضيق للضرائب على التجارة الخارجية، إلى الوعاء الواسع على الاستهلاك والإنفاق المحلي، وهذا ما يضمن توسيع مجال الضرائب على الاستهلاك، وهذا ما حدا بالجزائر لتبني نظام الرسم على القيمة المضافة، والتي يعتبر مجال تطبيقها واسعا، كما أنها

¹ أنظر جورج كوبيتش، إيريك أوفرادال ، السياسة المالية في الإقتصاديات التي تمر بمرحلة التنقل ، مقال منشور في مجلة التمويل و التنمية بصندوق النقد الدولي، واشنطن، العدد 04 ديسمبر 1994 .

² بوزيدة حميد ، نفس المرجع ص 65.

تسهم في تحسين عملية جباية الضرائب الأخرى من خلال خلق سجلات للمعاملات الاقتصادية، والتي يمكن التحقق من سلامة البيانات الواردة فيها، عن طريق قنوات الإنتاج والتوزيع المختلفة.

ثانيا - ترشيد معدل الضريبة: يرى المختصون أن هناك طريقتين لتحديد معدل الضريبة، المعدل النسبي، والمعدل التصاعدي، وهو الذي يضرب في وعاء الضريبة لتحديد مقدار الضريبة المستحقة.

وتحتل عملية ترشيد معدل الضريبة المرحلة الثانية من الإصلاح الضريبي، وذلك بعد توسيع الوعاء في الحدود التي يسمح بها الجهاز الإداري للضرائب.

و تتطلب عملية الترشيد، القيام بحصر المعلومات الدقيقة و الحصر الجيد للمجتمع الضريبي، من أجل التمكن من التمييز بين أصناف الوعاء الضريبي المختلفة، و هو ما ينقص الإدارة الضريبية في الجزائر مثلها مثل الدول النامية، هذا النقص في المعلومات ينعكس سلبا على هيكل معدل الضريبة.

و تبعا لذلك، تؤدي معدلات الضرائب المرتفعة إلى زيادة تعقد النظام الضريبي، و يترتب على ذلك مشاكل التملص الضريبي، لذلك فإن عملية الترشيد في معدلات الضريبة تعني بالدرجة الأولى تقليل الفوارق بين تلك المعدلات في الهيكل الضريبي.

وتتطلب عملية الترشيد، توافر المعلومات الدقيقة والمسح الدقيق للمجتمع الضريبي تحسين فعالية الإدارة الضريبية.¹

ثالثا- إصلاح الإدارة الضريبية: وذلك من خلال انتهاج أساليب فعالة و ذات مرونة و هي:

- العصرية والحوسبة، من خلال تعميم الاستعمال الأمثل للتكنولوجيات الحديثة للإعلام و الإتصال.

- القرب من المواطن و الشفافية من خلال الاستغلال الأمثل للأبواب المفتوحة و المطويات.

- الكفاءة عن طريق زيادة التأهيل والتكوين لأعوان الإدارة الضريبية وتحسين المستوى الثقافي والمهني.¹

¹ بوزيدة حميد ، نفس المرجع ص 66.

رابعا - تبسيط النظام الضريبي: بأن يكون التشريع الضريبي واضحا، دون أي غموض، أو إهمام وذلك من خلال آلية جديدة تتمثل في التحكم في الزخم التشريعي و محاولة جميع النصوص الضريبية و النشر الواسع للثقافة القانونية لدى المكلف بالضريبة.

الفرع الثالث: أسباب الإصلاح الضريبي في الجزائر:

لقد اتسم النظام الضريبي الجزائري إلى غاية 1991 بالظرفية ، تجسد ذلك في إلغاء الضريبة الفلاحية، عقب صدور قانون الثورة الزراعية سنة 1971، وإحياء هذه الضريبة لسنة 1984، و بالمقابل تم الرفع من معدل اقتطاع الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية من 50 % لسنة 1986 إلى 55 % سنة 1987، لتعويض النقص المسجل في الجباية البترولية بانتقالها من 46.786 مليون دينار جزائري سنة 1985، إلى 21.439 مليون دج سنة 1986 نتيجة انخفاض سعر برميل النفط من 26,50 دولار أمريكي سنة 1985 إلى 13,5 دولار سنة 1986.

2

وكان للأزمة البترولية لسنة 1986 انعكاسات اقتصادية واجتماعية خانقة، و ذلك في سياق اقتصاد عالمي يتجه نحو نظام اقتصادي محدد، وهذا ما فرض على الاقتصاد الجزائري التحول إلى نمط الإقتصاد الحر، الشيء الذي يفرض عليه نظاما ضريبيا ملائما لكل التغيرات.

تبين دراسة النظام الضريبي الجزائري لما قبل الإصلاح أن هيكله تميز بالآتي:³

- تعقد النظام الضريبي كنتيجة للجمع بين الضرائب النوعية، ونظام الضرائب العامة ولكثرة الإعفاءات وكثرة النصوص التشريعية، وعدم كفاءة الإدارة الضريبية.

¹ بوزيدة حميد ، نفس المرجع ص 67

² بوزيدة حميد ، نفس المرجع ص 67.

³ بوزيدة حميد ، نفس المرجع ص 67.

- عدم مرونة النظام الضريبي.
- تشوه بنية النظام الضريبي (جباية عادية- جباية بترولية، ... إلخ).
- اختلال هيكل الإيرادات الضريبية، هيمنة الضرائب غير المباشرة فيه، ويضاف إلى ما ذكر مشكلة الضغط الضريبي المرتفع كنتيجة لتعدد الضرائب وارتفاع معدلاتها.
- تفشي ظاهرة التملص الضريبي فقد كان للضغط الضريبي المرتفع الذي يقع على المكلف أن يؤدي به إلى التملص من دفع الضريبة بصفة كلية أو جزئية.
- عجز النظام الضريبي القديم على مواجهة الندرة بزيادة العرض، وذلك بسبب عوامل أهمها:
 - القيود المفروضة على الاستثمار الخاص ذات الطابع الإداري والسياسي والتقني.
 - الحساسية المفرطة اتجاه الاستثمارات الأجنبية.
 - القيود على الواردات نتيجة احتكار الدولة للتجارة الخارجية.
- وهذا ما جعل الضريبة أداة ميتة غير قادرة على تحريك دواليب الاقتصاد، و عاجزة على تحقيق السياسات التنموية لاسيما المالية منها.¹

الفرع الرابع: أهداف الإصلاح الضريبي في الجزائر:

بالنظر إلى ما تقدم فقد كان الإصلاح الضريبي و لا يزال يرمي الى أن تلعب الضريبة دورا جديدا لمواجهة التحديات الاقتصادية الجديدة، بأن تستعمل كأداة لتشجيع الأنشطة الاقتصادية، وتوجيهها توجيهها يتمشى ومتطلبات التنمية الاقتصادية، كما أنه يرمي إلى تحقيق هدف رئيسي يكمن في إنعاش الاقتصاد الوطني سيما تطور المؤسسة من خلال التكيف مع الديناميكية الاقتصادية، إضافة الى إصلاح المحيط الإقتصادي و المالي للمؤسسات، و

¹ - F.M.I, La réforme fiscale en Algérie, contribution à la réflexion, rapport de F.M.I, 1988 P : 6.

تبعاً لذلك فقد تمخضت فكرة الإصلاح الضريبي سنة 1987 بمناسبة تشكيل اللجنة الوطنية للإصلاح الضريبي من كبار موظفي وزارة المالية و ممثلي رجال الأعمال و الباحثين في المجال الإقتصادي.¹

وتبعاً لذلك فإن الإصلاح الضريبي في الجزائر جاء في إطار الاتجاه العالمي نحو الإصلاح الضريبي الذي يعتمد على:²

01/ توسيع الوعاء الضريبي وتخفيض أسعار الضريبة، فالضرائب بالدول النامية أوعيتها ضيقة، وأسعارها مرتفعة، مما ينجر عنه ظاهرة التملص الضريبي وإرهاق فئات معينة بالضرائب يؤدي إلى غياب العدالة الضريبة وهذا فتوسع الوعاء الضريبي يؤدي إلى زيادة الإيرادات الضريبية وتخفيض الضغط الضريبي، ويتيح الفرصة للعمل على تباين المعاملات الضريبية حسب النشاط والأفراد.

02/ إسهام الضريبة على القيمة المضافة ذات الأسعار المنخفضة، في إصلاح الضريبة على رقم الأعمال ذات الأسعار المرتفعة والمتعددة.

03/ تحسين الإدارة الضريبية، بزيادة تأهيل موظفيها، وتجهيزها بالوسائل (هياكل وبنى تحتية، أجهزة الإعلام الآلي، سيارات التنقل،... الخ)، وهذا من أجل تحسين أداء ورفع مردوديتها مما يسمح لها بالإطلاع الكامل والدقيق على مجمل مداخيل الأفراد والنشاطات المختلفة.

04/ تعزيز مصداقية النظام الضريبي باستقراره، هذا ما يسمح للمستثمرين باتخاذ قراراتهم المتعلقة بالتمويل والاستثمار على المدى الطويل وبالتالي يتم استقطاب رؤوس الأموال الوطنية المتواجدة بالخارج ، أو الأجنبية ، في ظل مناخ اقتصادي وسياسي مستقر.³

05/ اعتماد أسلوب التحفيز الضريبية لاسيما الإعفاءات الكلية أو الجزئية للضريبة .

¹ ahmed sadoudi, la reforme fiscale , annuaire de l'I.E.D.F, koléa algerie, ANEP, 1995 page 90

² عبد المجيد قدي، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية، د، م، ج، الجزائر 2003، ص: 155.

³ عبد المجيد قدي ، المدخل الى السياسات الاقتصادية الكلية ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2003 ص 155.

06/ تحسين شفافية النظام الضريبي و تبسيط إجراءاته , بحيث يعتمد ذلك على تكريس و تحسيد الشفافية من خلال تبسيط إجراءات و مكونات النظام الضريبي بشكل يسهل التحكم فيه بالنظر إلى تواضع مستوى تأهيل الإدارة الضريبية.¹

المطلب الثاني: آليات تفعيل أداء المنظومة الضريبية للوقاية من جريمة التملص الضريبي:

من خلال ما سبق بيانه يتضح انه ينبغي توخي وانتهاج آليات محددة وفعالة خدمة لفعالية المنظومة الضريبية بعد الإصلاح، وذلك على عدة أصعدة بحملها فيما يلي :

الفرع الأول: على مستوى التشريع الضريبي :

نتطرق فيما يلي إلى المبررات الأساسية للإصلاح التشريعي ثم إلى تطبيقات هذا الإصلاح:

أولا : مبررات الإصلاح التشريعي :

إن التشريع الضريبي هو حجر الزاوية في المنظومة الضريبية فإذا صلح، صلحت هذه المنظومة الضريبية، و العكس صحيح، و طالما أن التشريع هو الإطار الطبيعي لفرض الضريبة، و تبعا لذلك يتفاوت حجم التملص من الضريبة وفقا لطبيعة النظام الضريبي السائد في الاقتصاد، سواء من حيث عدد الضرائب المفروضة أم معدلاتها أو طبيعة

القاعدة الضريبية التي تتم على أساسها عملية اقتطاع الضريبة المستحقة، وقد أظهرت دراسة Tanzi & Shome

² أن حجم التملص الضريبي يتناسب طرذا مع عدد الضرائب المفروضة والمبالغة في مقدار النسب الضريبية، مما يدفع

المكلفين إلى محاولة التخفيف من عبء الضريبة عن طريق اللجوء إلى عدم دفعها وبالتالي اللجوء إلى التملص

الضريبي.

¹ عبد المجيد قدي، النظام الجبائي و تحديثات الألفية الثالثة ، مقال مقدم في ملتقى الإقتصاد الجزائري الألفية الثالثة، مجلة كلية العلوم الاقتصادية، جامعة البليدة ، مارس 2002 ص 21. 22.

² tanzi vitto & shome, a primer on evasion IFM staf papers vol 40 number 04 , 1993 page 807.808

ثم إن تعقد التشريعات الضريبية وتعددتها وتعقد القواعد التشريعية التي تنظمها سواء عند تقدير وعاء الضريبة أم عند حساب قيمتها، والتي يكون هدفها غالبا تحقيق أكبر قدر من العدالة في توزيع العبء الضريبي قد تثير العديد من المشكلات الفنية التي يصعب على غالبية المكلفين التوصل إلى حلول لها أو فهم أبعادها، وبالتالي لابد من أن تزيد من احتمالات حالات التملص الضريبي.¹

إضافة إلى ذلك فإن التعقيدات والتعدد في الصياغة القانونية للتشريعات الضريبية تلعب دورا هاما في تشجيع التملص أو الحد منه، تبعا لدرجة التعقيد في الصياغة، حيث إن النصوص القانونية الضريبية التي لها أكثر من تفسير تساعد المكلف على أن يتخلص من تأدية الضريبة بالشكل المشروع أي باستغلال القانون الأمثل والمناسب له.²

وعلاوة على ذلك فإن التشريع الضريبي يتميز بخصائص مختلفة عن التشريعات العامة التي تجعل المكلف يتملص من الضرائب ، فالقانون الضريبي ليس عاما وليس دائما ولا يحقق التوازن بين المكلف والإدارة الضريبية ، فهو ليس عاما لأنه يميز بين المكلفين الخاضعين للقانون الواحد تبعا لحالتهم المادية والعائلية، كما أنه غير دائم، ذلك لأن الضريبة على الدخل تخفى بإذن من السلطة التشريعية إلى السلطة التنفيذية لمدة سنة، ويتم التعديل للتشريع الضريبي بما يناسب السياسة المالية والحالة الاقتصادية ولاعتبارات فنية، وهو لا يحقق التوازن بين المكلف والإدارة الضريبية لأن علاقة المكلف بالإدارة الضريبية علاقة الضعيف بالقوي، فإذا ما اعترض المكلف يكون اعتراضه على الدولة، وهي نفسها فارضة الضريبة بسلطانها³ وبالتالي تكون الدولة في مواجهة المواطن أو المكلف بالضريبة مواجهة مباشرة ، لا يخدم بذلك أهداف السياسة الضريبة الرشيدة.

و تبعا لذلك اهتدى المشرع الجزائري الى تطوير التشريع الضريبي عن طريق إعادة النظر في التشريعات والقوانين النافذة، والعمل على تحسين الصياغة القانونية السليمة بعد استبعاد الأحكام المتعسفة وغير الملائمة للظروف

¹ محمد خالد المهاياني ، التهرب الضريبي و أساليب مكافحته، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية بجامعة الدول العربية ، 2010، ص 253

² محمد خالد المهاياني نفس المرجع ص 253.

³ محمد خالد المهاياني، نفس المرجع ص 254.

الاقتصادية السياسية والاجتماعية للعينة المدروسة ثم إن الضرورة تقتضي التنسيق والتعاون بين مختلف القطاعات. و من جهة أخرى فمن الضروري المشاركة بين الفقه القانوني والفقه المحاسبي مع الفقه الاقتصادي لإقامة النصوص التشريعية من أجل سد الثغرات وتصحيح الخطأ واستكمال النقص تحقيقا لترشيد التشريع الضريبي.

ثم إن فرض الضريبة على الدخل على أساس طريقة التقدير الجزائي أو المظاهر الخارجية يعد أسلوبا خاطئا، إذ إن الإرادة المقدر لا يتفق مع الإرادة الفعلية للمكلف، لذلك يجب على المشرع أن يتبع نظاما ماليا سليما، وذلك بتحديد الوعاء الضريبي على أساس الإرادة الفعلية، عن طريق تقديم بيان سنوي يكون موضع مراجعة واختبار للتحقق من مطابقته للحقيقة بحيث تكون الحلقات المتتابعة من المراجعة والفحص وسيلة للتأكد من حقيقة إيراد المكلف حتى يتم تحقيق العدالة الضريبية والفعالية المحكمة لحلقات الوعاء والتحصيل .

ثانيا: تطبيقات الإصلاح التشريعي :

نحاول في هذا السياق عرض أهم تطبيقات الإصلاح التشريعي التي انتهجها المشرع الجزائري ، فقد شمل الإصلاح الضريبي الجانب التشريعي¹ و هذا على إثر التغير الاقتصادي العالمي، بل حتى في التوجه الاقتصادي الوطني وكذا اختيار أسعار البترول في السوق العالمية، دفع بالمشرع إلى التفكير في تغيير جذري للنظام الضريبي في الجزائر، باعتبار أن مجمل النصوص² الصادرة في المجال الضريبي صدرت أيام ازدهار النظام الاشتراكي.

بيد أنه يعتبر الجانب الفني الأكثر تعقيدا، لأنه لا ينبغي الوقوف عند قراءة سطحية النصوص القانونية بل لا بد من التمعن فيها و هذا لأن الغرض من فرض الضريبة من طرف المشرع هو وجود سبب لفرضها ألا و هو إثراء الذمة المالية للشخص و ذلك بتقاسم الإثراء مع الدولة إذا إن التعاملات الاقتصادية في العالم تقوم على أساس التقاسم.

¹ يقصد بالتشريع، النصوص القانونية الصادرة عن السلطة التشريعية، أي البرلمان، لا سيما قوانين المالية، و هنا نخص بالذكر قانون المالية لسنة 1991، تحت رقم 90/36 المؤرخ في 1990/12/31.

² و هي النصوص التي كانت تتضمن قوانين المالية السنوية، التي جاء بها مضمنا إياها قوانين الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الطابع و التسجيل... الخ

غير أن الضرائب سواء قبل الإصلاح الضريبي أو بعده تتمحور حول ثلاثة أصناف كبرى هي: الضرائب المباشرة، الضرائب غير المباشرة و حق التسجيل و الطابع، و لمعرفة العناصر الأساسية المكونة للنظام الضريبي لا بد من الرجوع إلى القدرة التكليفية للشخص (طبيعي أو معنوي)، إذ أنه توجد ثلاث مصادر ممكنة يناسب كل واحد منها صنف معين من الضريبة تمكن على أساسها تقدير القدرات التكليفية للشخص وهي: قيمة الثروة (رأس المال)، على أساس الدخل وعلى أساس الاستهلاك (الإنفاق).

و هذا لأن هذه العناصر هي المكونة للذمة المالية للشخص سواء طبيعي أو معنوي و من ثم فإن تصنيف الضرائب إلى ثلاث أصناف أو مجموعات كبرى، لكن الصنف الواحد منها يتضمن عدة أنواع من الضرائب نتطرق فقط إلى المجالات التي شملها الإصلاح الجبائي سنة 1992 لا سيما فيما يلي:

1- الضرائب المباشرة: التي استحدثت ما يلي:

أ- الضريبة على الدخل الإجمالي: و هي ضريبة تصاعدية تفرض على مداخيل الأشخاص الطبيعيين و قد حلت محل الضرائب المباشرة المفروضة على مختلف المداخيل المكونة للضرائب المباشرة، و هي تتميز بالشفافية و البساطة و ذلك من خلال النظرة الإجمالية لمجموع مداخيل المكلف، و كذلك وجود ضريبة وحيدة على الدخل رغم تعدد طبيعة مداخيلها.¹

ب- الضريبة على أرباح الشركات: و يطبق على الأرباح التي تحققها شركات الأموال بنسبة 38% حسب قانون المالية لسنة 1993 لتصبح بنسبة 33% بموجب قانون المالية لسنة 1994، و قد تم إنشاء هذه الضريبة لوضع المؤسسات العمومية في نفس موضع المؤسسات الخاصة و إخضاعها لمنطق و قواعد السوق²، و تتميز هذه الضريبة على أرباح الشركات بأنها: عامة، وحيدة، سنوية، نسبية، تصريحية.

¹ ناصر مراد، الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مقال بمجلة الباحث، العدد 02، لسنة 2003، الجزائر، ص 26.

² ناصر مراد، نفس المرجع، ص 26.

2- الضرائب غير المباشرة: أهم ما ميزها بعد الإصلاح الضريبي هو استحداث الرسم على القيمة المضافة (TVA) الذي عوض الرسم على رقم الأعمال (TCA) المتكون أساسا من الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (TUGP) و الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات (TUGPS) و تخضع للرسم على القيمة المضافة المنتوجات و السلع و الخدمات بنسب متغيرة حسب قوانين المالية (7% إلى 17%).

3- أما الضريبة المتعلقة بحقوق التسجيل و الطابع: فإنها لم تعرف تغييرات كبيرة، و تفرض على أساس الثروة و يقصد بالثروة "كل ما يملكه الممول أو الخاضع لها من أموال عقارية أو منقولة بصرف النظر عن اعتباراتها الإنتاجية، و القدرة التكاليفية للثروة هي التي تؤدي إلى فرض الضريبة على رأس المال و التي تسمى حقوق التسجيل و التي من أهمها:

أ- ضريبة التركة: و هي ضريبة تركة انتقال رأسمال عن طريق الوفاة أي نقل الملكية بعد الوفاة.

ب- الضريبة على الحصة في شركة تجارية: و تتضمن ضريبة التنازل عن سهم أو حصص في شركة و كذا الضريبة الخاصة بإنشاء شركة أو دمجها.

ج- الرسوم الثابتة على العقود القضائية و غير القضائية (الأحكام، العقود التوثيقية... إلخ).

الفرع الثاني: على مستوى هياكل الإدارة الضريبية:

إضافة إلى إصلاح التشريع الضريبي اعتمد الإصلاح الضريبي هجعا حديثا إذ يعتبر الإصلاح الضريبي في الجزائر إصلاحا تدريجيا، بحيث لم تستقر الضرائب المنبثقة عن الإصلاح لسنة 1991 ، إذ لم تخلو قوانين المالية السنوية التي تلت سنة 1992 إلى يومنا من تعديلات ضريبية، ضف الى ذلك صدور قانون الإجراءات الجبائية سنة 2002 بالإضافة إلى التعديلات التنظيمية للإدارة الضريبية في شكل إنشاء مراكز الضرائب، والمديرية العامة للمؤسسات الكبرى، وعليه نتطرق فيما يلي الى الإصلاحات على مستوى هياكل الإدارة الضريبية :

أولاً: مبررات إصلاح الهيكل الإداري الضريبي:

من أجل فعالية أكثر للعملية الضريبية وتحسين أمثل للإصلاحات المنتهجة ، كان لابد على القائمين على الإصلاح الوقوف على المبررات الأساسية الدافعة إلى الإصلاح ذلك أن سوء تطبيق النظام الضريبي في الإدارة الضريبية، سواء أكان من ناحية الفحص والربط أم من ناحية التحقق والتحصيل، وكذلك ضعف الوعي وعدم الكفاءة لدى رجال الإدارة التنفيذية أمور تعد من الأسباب الرئيسة التي تشجع المكلفين على التهرب من الضريبة على الدخل هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن طبيعة العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلف قد تشجع على التهرب أو تسهم في الحد منه، إذ إن ضعف الثقة بين الطرفين بسبب تعصب الإدارة الضريبية للخزينة العامة من حيث إنها الهيئة المنوط بها تنفيذ القانون الضريبي تنفيذاً محايداً يتفق وإرادة المشرع نصاً وروحاً، إذ إن المشرع يضع أحكامه متوخياً الصالح العام الذي هو أساس صالح لكل من خزينة الدولة والمكلف على السواء.¹

كما أن تهاون الإدارة الضريبية في تطبيق الجزاءات التي نص عليها القانون بشأن من يرتكبون أعمالاً قد تؤدي إلى التملص من الضريبة على الدخل، فإن هذا يشجعهم على الاستمرار في ارتكاب مثل هذه الأعمال.

إن التطبيق الجيد للنص السيئ يعطي نتائج أفضل من التطبيق السيئ للنص الجيد، وبالتالي لابد من توافر مجموعة من المقومات الضرورية لنجاح الإدارة الضريبية في القيام بوظائفها وهي كما يلي :²

__ توافر العناصر الفنية ذات الكفاءة العالية والخبرة الواسعة في مجال المحاسبة والضرائب والقانون.

__ توافر نظم الأجور التي تضمن لموظفي الإدارة الضريبية الحصول على رواتب ومكافآت تتناسب وطبيعة أبعاد ما يضطلعون به من مسؤوليات.

__ دعم الإدارة الضريبية بالأجهزة الالكترونية الحديثة، وتوافر نظام معلومات كفاء يساعد في الحصول على المعلومات المتعلقة بالمكلفين من الفعاليات كافة وفي المحافظات كافة وبالسعة والدقة اللازمين.

¹ محمد خالد المهاني، نفس المرجع، ص 254.

² محمد خالد المهاني، نفس المرجع، ص 255.

— إجراء الحصر الضريبي للمكلفين كافة بشكل دوري، وتطبيق نظام الرقم الوطني للمكلف " بطاقة التسجيل الضريبي "، وذلك عند التعامل مع الدوائر المالية، واستخدام هذه البطاقة في أنواع الضرائب كافة (الدخل — الجمارك) الخ....

— إعادة النظر في أسلوب الفرض والتحقق والتحصيل من خلال نظام رقابة داخلية محكم مع ربط ذلك ببرنامج زمني.

ويمكن ملاحظة مجموعة من العيوب التي تتصف بها الإدارة الضريبية، والتي تثير في مجموعها عدة مشكلات تحد من إمكان النجاح في خلق البيئة الضريبية الملائمة مما يدفع بالمكلفين إلى التهرب من أداء الضريبة المتوجبة عليهم، ومن أهم عيوب الإدارة الضريبية في الجزائر مثلها مثل بقية الدول النامية :¹

- عدم توافر العناصر الفنية والإدارية القادرة على تحمل مسؤولياتها في تطبيق أحكام قانون الضرائب على الدخل.
- تفشي البيروقراطية و المحسوبية لدى موظفي الإدارة الضريبية، وهذا يشكل خطرا أكبر من خطر انخفاض مستوى التأهيل والتدريب لديهم.
- تدني مستوى الأجور و الرواتب التي يتقاضاها موظفو الإدارة الضريبية مقارنة ببعض القطاعات العمومية الأخرى ذات الأهمية الإستراتيجية، وهذا يؤدي إلى عدم القدرة على تدعيم الإدارة الضريبية بالعناصر المؤهلة خبرة وكفاءة حيث يعزف عنها الموظفون الطامحون، وسيؤدي إلى زيادة احتمالات الانحراف والتقاعس عن أداء العاملين لمسؤولياتهم ووظائفهم على أفضل وجه.

¹ محمد خالد المهايبي، نفس المرجع، ص 255.

- سوء التنظيم السياسي والاجتماعي الذي ينعكس سلبا على الإدارة الضريبية من خلال الممارسات الهادفة لتحقيق الأطماع الشخصية وتفضيلها على المصلحة الوطنية العليا، وذلك بضغوط مختلفة تفرضها جماعات الضغط السياسي.

أما أبرز المشكلات التي تترتب على الإدارة الضريبية السيئة مشكلة المتأخرات الضريبية، وما من شك في أن تأخر الدولة في الحصول على مستحقاتها من الضرائب يؤدي إلى تعذر متابعتها لتنفيذ نفقاتها العامة مما قد يدفعها إلى التوسع في إصدار النقد لسد العجز غير المتوقع في الإيرادات العامة، وهو أمر ينطوي عليه خلق اضطرابات نقدية كانت هذه الدول في غنى عنها.¹

ثانيا: تطبيقات إصلاح الهيكل الإداري الضريبي :

في إطار تحديث الإدارة الضريبية² شرع في الانتقال من نمط إداري أفقي حسب الوظائف (الترقيم الجبائي، التحصيل، المنازعات، الرقابة...)، نحو نمط إداري عمودي حسب أصناف المكلفين بإقامة مراكز الضرائب، ومديرية المؤسسات الكبرى.

يتم تسيير المكلفين الكبار من طرف مديرية المؤسسات الكبرى، بينما تتولى مراكز الضرائب بتسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والمهن الحرة، بدلا من المفتشيات و القباضات، بينما بخصيص المكلفين الصغار المسيرين وفق النظام الجزائي، يلحقون بمراكز الضرائب الجوارية التي تعتمد على التدخلات في عين المكان، وتكثيف الرقابة. بالإضافة إلى هذا تم إنشاء مفتشيات متخصصة في تسيير الجباية العقارية، التبغ والكحول، الجباية المحلية والفلاحية.

ثم إن الإصلاح الضريبي، الذي شمل التنوع الضريبي امتد أيضا إلى تنظيم المصالح الإدارية للضرائب، و هذا سواء بالنسبة لمصالحها الخارجية أو المركزية، و الذي لا يزال يعرف تطورا ملحوظا من حيث الهياكل أو من حيث التأطير،

¹ محمد خالد المهاني، نفس المرجع، ص 256 .

² بوزيدة حميد، نفس المرجع، ص 82.

بل أن كثيرين من يقولون أن إصلاح الإدارة الضريبية بدأ قبل إصلاح الإدارات الأخرى، إذ أنها أصبحت تملك كفاءات عالية بل أكبر المدارس و المعاهد العليا تخرج الكفاءات العلمية في الميدان الضريبي.

و لما كانت الإدارة الضريبية هي المكلفة بتسيير الضريبة فإن التنظيم الهيكلي لها يقودنا إلى وزارة المالية التي تحتوي كباقي الوزارات التابعة للدولة على مديريات، و التي توجد من ضمنها المديرية العامة للضرائب، و هي الأخرى مقسمة إلى إدارة مركزية من جهة، و تضم مصالح خارجية من جهة أخرى (المديريات الجهوية و الولائية).

1- الإدارة المركزية: إضافة إلى المدير العام تضم أيضا المديريات المركزية¹ والمديرية العامة للضرائب تتكون هذه الادارة المركزية من:

أ-المفتشية العامة للمصالح الجبائية ,

ب-المديريات المركزية: و تضم مديرية إدارة الوسائل، مديرية التشريع الجبائي، مديرية الاتصال، مديرية التحقيق و الاتصال الجبائي، مديرية العمليات الجبائية، مديرية المنازعات و هذه الأخيرة تعتبر مديرية مركزية و إستراتيجية.

2- على المستوى الجهوي: تجمع المديريات الولائية للضرائب في تسع (09) مديريات جهوية وهي المديرية الجهوية لكل من: (الشلف، بشار، البليدة، الجزائر، سطيف، عنابة، قسنطينة، ورقلة، وهران).²

و كل مديرية جهوية تضم أربع مديريات فرعية و هي: المديرية الفرعية للتكوين، المديرية الفرعية للتنظيم والوسائل، المديرية الفرعية للعمليات الجبائية، المديرية الفرعية للرقابة.

غير أن المديرية الجهوية ليس لها طابع فني لممارسة مهامها وإنما هي امتداد للإدارة المركزية و هذا قصد الإشراف وعن قرب على المديريات الولائية.³

¹ أنظر: المادة 05 من المرسوم التنفيذي 55/95 المؤرخ في 15/02/1995 المتضمن تنظيم الإدارة المركزية لوزارة المالية.

² أنظر: المادة 02 من القرار الوزاري المؤرخ في 12/06/1998 المحدد للإختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية و المديريات الولائية للضرائب و تنظيمها و صلاحياتها.

³ أنظر: المادة 12 من القرار المذكور أعلاه.

3- المصالح الخارجية: تتكون من المصالح و التي استحدثت و أحدث البعض منها بعد الإصلاحات التي عرفت إدارة

الضرائب لا سيما قانون المالية لسنة 2002 ، إذ تتمثل هذه المصالح فيما يلي:

أ- مديرية كبريات المؤسسات: إذ أصبحت مصلحة خارجية بعد ما كانت مديرية تابعة للمديرية العامة للضرائب، و تعتبر بمثابة شبك للمكلف بالضريبة من الحجم الكبير، و يوجد مقرها بين عكنون الجزائر، ولها مصالح للوعاء و مصالح للحصول للشركات ذات الحجم الكبير¹ التي يفوق رقم أعمالها: 100.000.000 دج لاسيما الشركات البترولية و المؤسسات المالية.

تهدف هذه المديرية إلى مايلي²:

- ضبط تفعيل الجباية البترولية، جباية المحروقات.

- تبسيط الإجراءات القانونية الجبائية من خلال تنظيم كل المصالح وعاء، تحصيل، رقابة جبائية، منازعات، استقبالات في هيئة واحدة وملف واحد.

- التخصص في التسيير والرقابة على الملفات، وفي عين المكان للشركات البترولية وشبه البترولية.

- تخصيص عمليات التحصيل (جباية المحروقات، والجباية العادية).

- تسهيل وتبسيط الإجراءات من بينها "إلغاء جداول الضريبة على أرباح الشركات واستعمال التصريح التلقائي المصحوب بالتسديد مع السماح للمكلفين باسترداد فوائض التسبيق، أو الرسم على القيمة المضافة بشكل أسرع والنشر الآلي لكل العمليات الجبائية، تأسيس، رقابة، تحصيل منازعة، التسيير، الجباية البترولية، مع التعيين الأوتوماتيكي لتاريخ التصريح والتحصيل".

¹ يقصد بكبريات المؤسسات، المؤسسات الكبرى التي يفوق رقم أعمالها السنوي مائة مليون دج و كذا المؤسسات البترولية و المؤسسات الأجنبية و مجتمعات الشركات، أنظر مذكرة المديرية العامة للضرائب رقم 21، جويلية 2005.

² بوزيدة حميد، نفس المرجع، ص 84

وتتشكل من خمس مديريات فرعية هي:

- المديرية الفرعية لجباية المحروقات.

- المديريات الفرعية للتسيير.

- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

- المديرية الفرعية للمنازعات.

- المديرية الفرعية للتحصيل.

ب - مركز الضرائب: و هو من المصالح الخارجية المستحدثة بموجب قانون المالية لسنة 2003 ، و هو الآخر له مصالح للوعاء و مصالح للتحصيل تختص بالمكلفين بالضرائب من الحجم المتوسط (أكثر من 10.000.000 دج و أقل من 100.000.000 دج) إضافة إلى أصحاب المهن الحرة، و يرأسه مدير مركز الضرائب و قد جاء هذا التنظيم الجديد استجابة لنمو المؤسسات الصغيرة و المتوسطة التي تمثل نسبة 36.4 % من مجموع المكلفين بالضريبة، و تساهم في حدود 25% من الإيرادات الضريبية العادية.¹

و تهدف مراكز الضرائب إلى²:

- توحيد وتجميع التعامل الضريبي لنفس المكلف من خلال المسير الواحد، الملف الواحد لمختلف عمليات تحديد الوعاء، التحصيل، النزاع الرقابة الجبائية.

- تخفيض عدد المصالح القاعدية.

¹ بوزيدة حميد، نفس المرجع، ص 83.

² - Ministère des finances, Direction générale des impôts, la lettres de la D.G.I, vos impôts pour 2003.

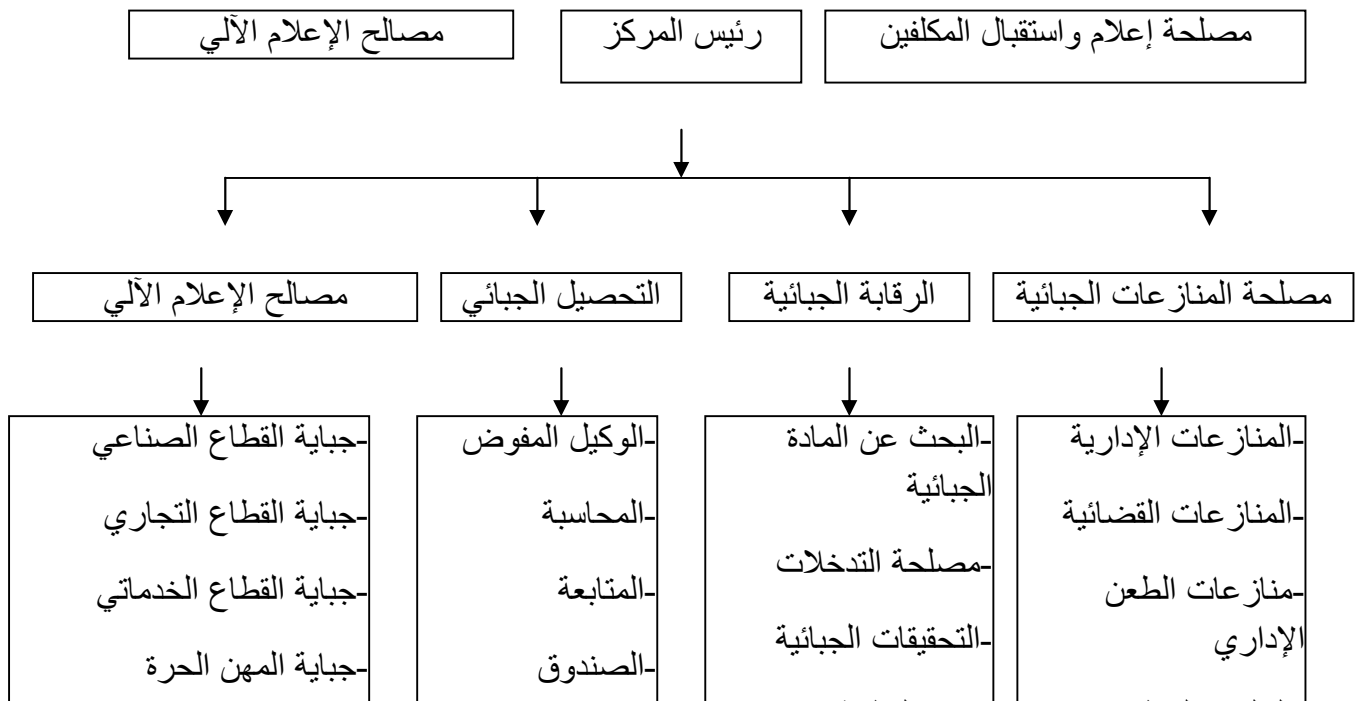
- تنسيق الإجراءات.

- تحديث العمليات والإجراءات الضريبية عن طريق استغلال شبكة الانترنت والأنترانات.

- العمل تحسين استقبال المكلفين بإنشاء مصلحة إعلام واستقبال المكلفين.

وفي هذا الاطار سنبين التنظيم الهيكلي لمراكز الضرائب في الشكل الاتي:

مركز الضرائب



- المصدر:

Ministère des finances, Direction générale des impôts, la lettres de la -

D.G.I.N°10, Avril 2005

ج - المركز الجوّاري للضرائب: و يعرف أيضا بـ (C.P.D) و يختص أيضا بالوعاء و التحصيل بالنسبة للتجار الخاضعين للنظام الجزائي، و عند وجود منازعات في هذا الشأن توجه إلى المركز الجوّاري للضرائب.

د - المديرية الولائية للضرائب: تتكون المديرية الولائية من خمس مديريات فرعية¹، و توجد على مستوى كل ولاية كما أنه منصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية، و هي صاحبة الاختصاص الأصيل و تتبعها المفتشيات و القباضات، أي المديرية تختص بالوعاء و القباضات بالتحصيل، غير أن المفتشية أفرغت من محتواها، و المركز الجوّاري للضرائب يرث مقرّهما و يصبح المكلف بالضريبة يتعامل بالإعلام الآلي، كما أن القانون يعطي صفة التقاضي للمدير الولائي للضرائب.

و من ثمة إذا كانت إدارة الضرائب من الجانب الهيكلي تنقسم إلى عدة مصالح كما سبق التطرق إليه فإنه من الجانب التقني مقسمة إلى مصلحتين:

__ مصلحة الوعاء: و التي أوكلت إليها القيام بعملية الوعاء و التصفية.

__ مصلحة التحصيل: أسندت إلى قابض الضرائب المختلفة، و في هذا الإطار يقوم بتحصيل مختلف الضرائب إلى كونه محاسب البلديات التابعة له و هذا بدفع نفقاتها.

الفرع الثالث: على مستوى المكلف بالضريبة :

إضافة إلى الإصلاح التشريعي والإصلاح الهيكلي للإدارة الضريبية تأتي الحاجة الماسة إلى توسيع الإصلاحات لتمس الشخص المكلف بالضريبة فيتعين العمل على تغيير الذهنيات والسلوكات الفردية لدى المكلفين، من خلال الوعي الخلاق والفعال والمنتج، والعمل على جذبه نحو الإدارة الضريبية ، وذلك كله باستعمال وسائل الإعلام والخطاب المنبري والمسجدي والوازع الديني والأخلاقي والمرافقة الدائمة والحثيثة للمكلف ، وهو ما سنتطرق إليه فيما يلي :

¹ أنظر: المادة 39 من القرار الصادر عن المديرية العامة للضرائب المؤرخ في 1998/07/12.

أولاً- نشر الوعي الضريبي :

تمثل الدولة القوة المنظمة لشؤون المجتمع والتي تملك أعلى سلطه قانونية يخضع لها جميع الأفراد ويقع على عاتقها عبء تقديم الخدمات العامة الى المواطنين , لذلك فهي بحاجة الى نفقات عامة يجب ان تحصل عليها او على جزء منها من أفراد المجتمع الذين يستفيدون من هذه الخدمات ويمكن ان يكون دفع الضريبة هو ابرز شكل من أشكال مساهمة الأفراد في تحمل أعباء المصلحة العامة . لذلك تنطلق فكرة فرض الضرائب في العصر الحديث من وجود مصلحة عامة واحدة وعلى الجميع المشاركة في تحمل أعباءها كل وفق قدرته المالية.¹

يعتبر الوعي الشرط الأساسي لنيل الأهداف السياسية والاجتماعية واكتساب الطموحات الرفيعة واتخاذ السبل الصحيحة , ولهذا لا يستطيع الإنسان ان يحدث اي تغيير في سلوكه وتصرفاته وألا بعد المبادرة الى تنمية وعيه ورفع مستواه الفكري , ويسمو الوعي يتمكن الإنسان من نيل حالة الاستقامة والثبات . والوعي بالتفكير يعني القدرة على تقويم كفاءة التفكير وأدراك الخطوات اللازمة في تحقيق الأهداف الفردية والجماعية ويرتبط الوعي بكل شؤون الحياة ولكل مجال له وعيه وضرورته وتشكيله نمط التفكير وفي مجال الوعي الضريبي نجد انه يشترك في فلسفة الوعي العام ويختلف باختلاف فلسفة الوعي الضريبة وأهميتها ودورها والمسؤوليات الملقاة على عاتق جميع الأطراف وتأثيرها على جوانبي التطور والارتقاء والتنمية في المجتمع.²

ولا يتم تكريس الوعي الضريبي⁽³⁾ إلا بتعريف المكلفين بمعنى الضريبة وطبيعتها ومشروعيتها حق الدولة في تقاضيها، وأوجه إنفاقها من خلال أجهزة الإعلام المختلفة، ولا يكتفى بإذاعة نشرات تذكيرية بالصحف، ليقوم المكلفون بتقديم إقراراتهم في الميعاد، وسداد الضريبة في الوقت المحدد، وذلك لأن الشعور بالمسؤولية تجاه دفع الضريبة أمر لا يقوم فقط

¹ كماش كريم سالم ، واقع السياسة الضريبية في العراق وآفاقها المستقبلية ، رسالة ماجستير ، الجامعة المستنصرية ، بغداد ، 2002 ، ص 181

² الحسون علاء ، تنمية الوعي ، دار الغدير بغداد العراق ، 2003 ، ص 504 .

³ بوزيدة حميد. نفس المرجع ص 68

على الاعتبارات الموضوعية والفنية وحدها، بل يستند إلى اكتمال الوعي الضريبي، وتمتع أفراد المجتمع بروح الانتماء السليم إلى الوطن، فأني نظام ضريبي ليس نظاما جامدا، بل هو نظام اجتماعي اقتصادي سياسي يستمد كيانه ومضمونه من روح المجتمع وعقليته.

وانطلاقا مما سبق فإن الوعي الضريبي، هو أن يقتنع كل مكلف بدفع الضريبة المترتبة عليه، وهذا الأمر يتطلب أن تقوم السلطات بترشيد الإنفاق العام، بما يخدم الصالح العام حتى يشعر دافع الضريبة أن الموارد العامة، إنما تعود عليه في شكل منافع وخدمات مباشرة أو غير مباشرة.¹

ثانيا: معالجة الجوانب النفسية والأخلاقية :

يمكن الوقاية من التملص الضريبي من خلال الأخذ بعين الاعتبار مجموعة العوامل الذاتية المتعلقة بالمكلف ذاته، التي دفعته أصلا لسلوك التملص الضريبي، وهذه المعالجة تتحقق بلجوء المشرع وكذلك الإدارة الضريبية إلى العمل على منع قيام الشخص المتهرب من الضريبة ابتداء بالفعل ذاته.

إن تنمية الوعي الضريبي للمكلفين من خلال الاتصال المباشر معهم وإقامة الندوات وإصدار النشرات الدولية ودليل الضرائب واستخدام وسائل الإعلام كأداة لتوجيه الخطاب الإعلامي الضريبي للمكلفين ، من شأنه خلق الثقة المفقودة بين الدوائر المالية والمكلفين بالضريبة ، إذ يعتقد قسم كبير من المكلفين أنهم لو صدقوا في بياناتهم المقدمة إلى الدوائر المالية فلن يؤدي ذلك إلى فرض الضريبة الصحيحة عليهم، لذلك يعمدون إلى التلاعب في بياناتهم من خلال تخفيض إيراداتهم أو زيادة نفقاتهم حتى إذا ما أجرت الدوائر المالية تعديلات على بياناتهم توصلوا إلى الضريبة الصحيحة.²

¹ سالم محمد عبود و عروبة معين عايش ،العلاقة بين الوعي الضريبي والتهرب الضريبي وتأثيرها على التنمية ،بحث منشور على موقع الهيئة العامة للضرائب ، وزارة المالية العراقية ، انظر الموقع :<http://tax.mof.gov.iq/ArticleShow>

² محمد الجليلاتي ، النظام الضريبي السوري واتجاهات إصلاحه ، مقال منشور بمجلة جمعية العلوم الاقتصادية السورية ، انظر الموقع

<http://www.mafhoum.com/syr/articles/jlaylati>

ثم إن العمل على تخفيف العبء النفسي للضريبة على المكلف، لا يتأتى إلا من خلال الآتي :

تنمية الوعي الأخلاقي والضريبي لدى المكلف، وبيان أهمية الضرائب في تمويل عملية التنمية، وتدعيم ذلك الوعي لدى المكلف بإحساسه بأهمية الضرائب، كمظهر من مظاهر التعبير عن التضامن الاجتماعي بين أفراد المجتمع، مما يشعره بأن دفع الضرائب هو التزام أخلاقي قبل أن يكون التزاما قانونيا.

أن تلعب وسائل الإعلام - وبتوجيه من المشرع أو الإدارة الضريبية - دورا مهما في تنمية الوعي الأخلاقي للمكلف، و تصحيح إدراكه نحو رفض التملص الضريبي، عن طريق توعية المكلفين إلى تقدير خدمات و حاجة الأخيرة إلى الضرائب في تمويل هذه الخدمات العامة.

رفع مستوى فاعلية الإنفاق العام، أي الاهتمام بالمنفعة المعنوية للنفقات العامة، لان تخفيف عبء الضريبة على نفسية المكلف يتطلب إدراكه و إقناعه بالطريقة المتبعة من الدولة في استخدام الحصيلة الضريبية في الإنفاق العام. التوسع في تطبيق طريقة حجز الضرائب عند المنبع : فقد ثبت عمليا انخفاض العبء النفسي للضرائب التي تتم جبايتها بالحجز عند المنبع.

الاهتمام بالعنصر الإعلامي والاشهاري لتحفيز المكلف بالضريبة بالالتزام بها للوقاية من التملص الضريبي، فلا يكفي فرض العقوبات على المكلفين المتهربين من أداء التزام الضريبة، بل يجب أن تكون هناك سياسة إعلامية هادفة ومرافقة.

- استغلال الوازع الديني والخطاب المسجدي والمنبري بالنظر إلى التأثير المتزايد للوازع الديني داخل الأسرة

والمدرسة والفعاليات المهنية والجمعية.¹

¹ بوزيدة حميد. المرجع السابق ص 69

ثالثا : الاستغلال الامثل لرصيد التشريع الإسلامي

لقد قرر التشريع الإسلامي عدة ضمانات تكفل الوقاية من التملص الضريبي، انطلاقا من الخلفية الفقهية لمسألة إقامة ركن ركين من أركان الدين، وهو الزكاة، وأهمها:¹

1- معاونة عمال الجباية وعدم إخفاء وعاء الضرائب عنهم، فقد روي عن جرير بن عبد الله أنه كان يقول لبنيه: "إذا جاءكم المصدق فلا تكتموه من نعمكم شيئا".

وقد أرسى الشريعة الإسلامية العلاقة بين الممولين وعمال الجباية على أسس واضحة من الثقة، فقد روي عن النبي صلى الله عليه وسلم: "العامل على الصدقة بالحق كالغازي في سبيل الله"، كما روي عنه صلى الله عليه وسلم: "المتعدي على الصدقة كمانعها".

2- إذا ادعى صاحب الأرض دفع الخراج، لم يقبل منه قوله إلا ببينة، فالخراج ح ق بمثابة الديون: فهو كالجزية، فقد جرت العادة أن يعطى الممول إيصالا يثبت بموجبه دفعة للضريبة، وقد روي عن جرير بن حازم أنه قرأ كتاب عمر بن عبد العزيز رضي الله عنه إلى عدي ابن أرطاة الذي يطلب منه تحصيل العشور، وان يكتب بما يأخذه منهج بالثبوت.

3- الحجز عند المنبع: وقد اتبع هذه الطريقة الخلفاء الراشدين وغيرهم، فقد روي عن القاسم بن محمد بن أبي بكر رضي الله عنه أنه قال: "إذا أعطي الناس أعطيتهم ورواتبهم يسأل الرجل هل عنك من مال وجبت عليك فيه الزكاة، فإن قال نعم أخذت من عطائه، وإذا قال لا أسلم إليه ولم يؤخذ منه شيئا". وكذلك كان عمر بن الخطاب وعمر بن عبد العزيز رضي الله عنهما، فإذا أعطى الرجل عمالته أي أجرته أخذ منها الزكاة وإذا رد المظالم أخذ منها الزكاة، وكانا يأخذان من الأعطية إذا خرجت لأصحابها.

4- حصر الممولين وأموالهم، لمعرفة أسماء الخاضعين للضريبة ومقدار الضريبة وقد اتبعت هذه الطريقة بالنسبة لضريبة الجزية والخراج.

¹ يوسف القرضاوي، فقه الزكاة، دراسة مقارنة لأحكامها وفلسفتها في ضوء القرآن و السنة، مؤسسة الرسالة بيروت، الطبعة الثانية، 1983، ص

- 5- إعطاء العاشر، أي القائم على التحصيل، الحق في الاستيلاء على السلع المستوردة أو المصدرة بالقيمة التي يصلها الممول، فقد روي عن حمد بن زياد بن جرير أنه قال: "كنت مع جري زياد بن جرير على العشوات، فمر نصراني بفرس قومه بعشرين ألفاً، فقال إن شئت أعطيتنا ألفين وأخذت الفرس، وإن شئت أعطيتنا ثمانية عشرة ألفاً".
- 6- إذا ارتاب العاشر (المكلف بالتحصيل) في إدعاء المسلم أو الحربي (نسبة إلى دار الحرب) فيما يحملونه من أموال، فإن الأدلة الراجحة في ذلك تذهب إلى أنه وجب استخلاف المسلمين وأهل الذمة (أي تأدية اليمين لهم) لأن الآخرين بمنزلة المسلمين، ويرى ما مدى قبول المسلم بيمينه وعدم قبوله من الذمي لأنه لا تقبل بيمينه.
- 7- منع التحايل في إسقاط الضريبة أو إنقاصها، حيث حرم الإسلام التحايل لإسقاط الزكاة وهذا هو مذهب مالك وأحمد بن حنبل، أما الشافعي فاعتبرها مكروهة، والمقصود بالحيل هنا، هي تلك الحيل التي يسميها بعض الفقهاء بالحيل الشرعية، وهي ما يقابلها في المالية الحديثة ما يسمى بالقهر المشروع، ومثالها أن يهب الشخص ماله قبل تمام الحول بقليل لزوجته، لينقطع الحول، ثم تهب له ثانية فيسترده، وقد ذكر أبو يوسف أنه لا يحل لرجل يؤمن بالله واليوم الآخر منع الصدقة ولا إخراجها من ملكه إلى ملك جماعة غيره، ليفوقها بذلك فتبطل الصدقة عنها.
- ولا يلاحظ كذلك أنه لا يسمح بالتحايل في الضرائب الإسلامية الأخرى، ويدل على ذلك ما جاء في المعاهدة التي أبرمها حبيب بن مسلمة وأهل طفلييس من أرض الهرمز، انه لا يجوز الجمع بين مفترق العائلات استصغار للجزئية، لأن كل بيت مطالب بدينار، فلو جمعوا عائلتين أو أكثر في عائلة واحدة لنص المقدار الواجب عليهم .
- 8- فرض عقوبات مالية وجبائية على الممتنع عن دفع الضريبة، ويتضح ذلك جلياً في موقف أبي بكر رضي الله عنه بعد وفاة النبي صلى الله عليه وسلم، عند امتناع المرتدين عن دفع الزكاة، فقال: "والله لو منعوني عقلاً كانوا يؤدونها على رسول الله صلى الله عليه وسلم على منعها".¹

المقاربة الفقهية في مسألة حكم الامتناع عن دفع الزكاة في التشريع الإسلامي:

¹ يوسف القرضاوي، نفس المرجع، ص 1061.

الزكاة كما سبق ذكره هي ركن من أركان الدين، وقد أجمع الفقهاء على أن حبسها لا يخرج من ثلاثة أحكام:

أن يكون حبسها مع اعتقاد وجوبها، حيث يَأْتَمُّ بامتناعه دون أن يخرج ذلك عن الإسلام، وعلى الحاكم أن يأخذها من قهراً ويعززه ولا يأخذ من ماله أزيد منها عند أحمد والشافعي، فإنه يأخذها منه ونصف ماله عقوبة له، ويلحق به من أخفى ماله ومنع الزكاة ثم انكشف أمره للحاكم.

أن يكون حبسها إنكاراً بوجوبها، فيكون حاسبها في هذه الحالة قد كفر وخرج عن الإسلام ويجب على الحاكم أن يأمره بالتوبة والرجوع عن إنكاره، ويمهله ثلاثة أيام، فإن تاب كان بها، وإلا قتله كفراً، ويأخذ حكم تارك الصلاة، فلا يغسل ولا يصلى عليه ولا يدفن في مقابر المسلمين.

أن يكون حبسها لجهله بأحكامها، كأن يكون الشخص حديث العهد بالإسلام، فهذا يعززه بجهله ولا يخرج عن صلة الإسلام إلا توافرت فيه إحدى الحالتين السابقتين .

وهذا فقد وضع التشريع الإسلامي تدابير وقوانين رادعة للتملص والامتناع عن دفع الزكاة في الكتاب والسنة وبقية المصادر الأخرى للتشريع الإسلامي، ولعل حروب الردة التي قادها الخليفة الراشدي أبو بكر الصديق رضي الله عنه خير دليل على حرص الشارع الحكيم على حماية حق الله عز وجل ومصادر تمويل الجوانب الاجتماعية والاقتصاد للدولة الإسلامية تحقيقاً لأهداف التنمية والرفاه.

هل تغني الضريبة عن الزكاة ؟¹

سؤال يتطلب الإجابة، انه يدور في أفكار كثير من المسلمين، و يجري على السنتهم سؤال له أهمية بالغة، و الإجابة على هذا السؤال أصبحت ضرورة لا مفر منها، يتلخص هذا السؤال في أن أصحاب الأموال أصبحوا يدفعون للحكومة من الضرائب النسبية و التصاعدية مقادير ربما كانت فوق مقادير الزكاة التي فرضتها الشريعة

¹ يوسف القرضاوي، نفس المرجع، ص 1107

الإسلامية بأضعاف مضاعفة. و هذه الأموال تذهي الى خزانة الدولة التي تنفقها في مصارفها المبينة في ميزانيتها و لا شك أن بعد أبواب النفقات في الميزانية تعد من مصارف الزكاة و هو ما كان منها لإعانة العاجزين و المتشردين و تشغيل العاطلين و إيواء اللقطاء و المتشردين, و نحو ذلك مما تقوم عليه وزارات الشؤون الاجتماعية و غيرها, كتنسيق التعليم و العلاج للفقراء مجاناً فهل تغني هذه الضؤرائب التي يدفعها السلم عن الزكاة, و تصبح الحكومة هي المسؤولة عن سد حاجات الفقراء و تغطية مصارف الزكاة بوجه عام؟ أم إن هذه الضراب على كثرتها لا تغني عن الزكاة و يجب على المسلم أن يؤدها بإسمها و عنوانها الخاص و مقاديرها الخاصة؟

و للإجابة على هذا السؤال يجب توضيح أن ما يجب أن يتوافر في الزكاة ثلاثة أشياء:

أولها : أن تكون في المقدار المعين من طرف الشارع الحكيم من العشر الى نصف العشر الى ربع العشر.

ثانيها : النية المخصوصة المتمثلة في التقرب الى الله و امتثال أمره لآداء ركن من أركان الدين.

ثالثها : المصرف المخصوص و هو إحدى الأصناف الثمانية التي حددها القرآن الكريم.¹

لقد ذهب علماء المالكية الى ان ما يأخذه الامام الجائر يجرى عن الزكاة اذا اخذه برسم الزكاة.

ويذهب الشيخ الدكتور يوسف القرضاوي إلى أن مقتضى هذا الحكم الشرعي أن ما كانت تأخذه الحكومات

باسم المكس قديماً ، وما تأخذه باسم الضريبة حديثاً ، لا يقوم مقام الزكاة ، ولا يحسب منها ، لأنه يؤخذ بغير اسم

الزكاة، وتحت عنوان آخر غير عنوان هذه الشعيرة التي جعلها الله ثلاثة دعائم الإسلام الخمس، كما يصرف في

جهات ليست كلها المصارف التي حددها القرآن الكريم والسنة النبوية الشريفة.²

وفي ذات السياق الفقهي ، يذهب الشيخ شلتوت شيخ الازهر الشريف ، الى ان الزكاة وفق ما تقدم لا تغني عن

الضريبة ، ولا تغني الاخيرة عن الاولى .³

¹ يوسف القرضاوي، نفس المرجع، ص 1107.

² المرجع نفسه، ص 1108.

³ المرجع نفسه، ص 1108.

الفرع الرابع: على مستوى الدراسات الأكاديمية والفقهية:

يقصد بذلك القياس الإحصائي للتملص الضريبي بحيث تأتي الحاجة الماسة إلى العمل الجاد على المستوى الفقهي والأكاديمي من أجل تطبيق معايير القياس الإحصائي للتملص الضريبي تطبيقاً سليماً وفعالاً ، توخياً للأهداف المسطرة مسبقاً .

إلا أن الدراسات الفقهية الرامية إلى الوقاية من الجريمة من خلال عمليات قياس التملص الضريبي تكتنفها الكثير من العوائق والصعوبات ، وتكمن تلك الصعوبات في عوامل متعددة كالطبيعة الخاصة للتملص الضريبي باعتباره تصرفاً مستتراً يتم في الخفاء من جهة، ومن جهة أخرى فإنه ممكن الحدوث في جميع مراحل تسوية الضريبة ابتداءً من حصر الإدارة الضريبية للمكلفين وأنشطتهم وانتهاءً بتحصيل الضريبة، وأيضاً تعدد أنواع التملص واختلاف الزاوية التي ينظر منها إليه ويراد قياسه منها، إلا أن انتهاج الأساليب العلمية الدقيقة من شأنه تسليط الضوء وتنوير القائمين على الرقابة والتحصيل الضريبي بكافة جوانب واساليب التملص الضريبي ، كما أن إشراك أساتذة الجامعات واتحادات الغرف التجارية والصناعية والنقابات المهنية في مناقشة القوانين الضريبية قبل إقرارها ، وكذا متابعة هيئة الأطر المالية والضريبية المكلفة بالإحصاء والدراسات، وإجراء الدورات العلمية والتدريب المستمر لتطوير معلوماتهم وتحسين أدائهم، يؤدي حتماً إلى أحداث فارق على صعيد هذه الدراسات.¹

إنه يجدر التنويه إلى مدى فداحة ضعف الإحصاءات المالية المتاحة، سواء فيما يتعلق بالأنشطة الاقتصادية والإنتاجية وتوزيع الدخل في القطاعات المختلفة التي تساعد في قياس حجم التملص الضريبي.

¹ محمد الجليلاتي ، نفس المرجع على الموقع الإلكتروني .

ثم إن أسباب التملص ذاتها، سواء الاقتصادية أم السلوكية والنفسية أم الإدارية والفنية أم التشريعية والسياسية، وهي أسباب يصعب بل يستحيل قياس معظمها، علما بأن قياس أسباب أية ظاهرة يعد ضرورة ملحة لقياس حجم الظاهرة ذاتها.¹

ولعل من أهم محاولات الفقه المالي في إيجاد طريقة لقياس التملص الضريبي إحصائيا كانت في إمكانية قياس التملص من خلال الإحصاءات الخاصة بحركة رؤوس الأموال عموما، على أساس التملص من خلال الإحصاءات الخاصة بحركة رؤوس الأموال إلى الخارج، فإذا أمكن تحديد الرقم الكلي لهذا النقل وفقا لهذا الأساس، فإنه يمكن تقسيم هذا الرقم على العوامل المؤثرة من سياسة واقتصادية ونقدية ومالية، ومن ثمة يتم تقدير ما يخص التملص الضريبي بصورة تقريبية، وانتقدت هذه الطريقة لكونها تعتمد على الصدفة بشكل كبير في اكتشاف تحركات رؤوس الأموال إلى الخارج والتي تتم عادة بشكل مستتر لذلك لا تعد طريقة دقيقة في قياس التملص الضريبي.

وقد اتبع جانب من الفقه الفرنسي طريقة أخرى لقياس التملص الضريبي، وتتلخص بمقارنة حصيلة الضرائب والدخل المحسوبة على أساسه تلك الحصيلة من ناحية، مع الدخل المحسوب في الحسابات القومية للقطاعات الاقتصادية المختلفة والضريبة التي كان يجب تحصيلها على أساسه من ناحية أخرى، والفرق بينهما يمثل مؤشرا لتحقيق التملص الضريبي وقياس مداه في صورة نسبة مئوية يتم تتبعها في كل قطاع اقتصادي.²

¹ بوزيدة حميد، نفس المرجع، ص70.

² بوزيدة حميد، نفس المرجع، ص71.

المبحث الثاني: الرقابة الجبائية :

وقفنا فيما سبق على أهمية الإصلاح الضريبي على كافة مستوياته ، في الوقاية من التملص الضريبي من خلال العمل الجاد والفعال للإدارة الضريبية من اجل تحسين العلاقة مع المكلف بالضريبة وتقريبه منها ، لكسب ثقته ، ذلك أن العلاقة التفاعلية والتكاملية بينهما ، هي سر نجاح أي عملية ضريبية ، وتبعا لذلك فإنه يتوجب الأخذ بالأسلوب الرقابي ، ذلك إن الرقابة والتحقيق الجبائيين من أهم ميكانيزمات الوقاية من الجريمة الضريبية وتصبان في سلة الأهداف المسطرة من قبل المشرع الضريبي، وهو ما ستتطرق إليه في هذا المبحث من خلال الجوانب الإجرائية والعملية للآلية الرقابية.

ثم إنه من الضروري الوقوف على حقيقة أن التشريع الجبائي الساري المفعول قد أعطى إطارا قانونيا تطبق وفقه الرقابة الجبائية من خلال امتيازات وصلاحيات تسمح للإدارة بالقيام بمهمة الرقابة في ظروف عادية و حسنة ، وكذلك في مختلف القوانين الجبائية فقد أملت عدة التزامات على المكلفين و بالمقابل أعطت للمكلف عدة ضمانات و هذا لحمايته من كل تعسف محتمل من لدن المصالح الجبائية ، و بالتالي نقسم هذا المبحث إلى: السند القانوني للرقابة الجبائية في مطلب اول ثم أشكال الرقابة الجبائية في مطلب ثان و أخيرا حقوق وواجبات المكلف في المطلب الثالث.

المطلب الأول: السند القانوني للرقابة الجبائية

مادامت الرقابة الجبائية هي الحلقة العملية والتطبيقية للإصلاحات الجبائية الرامية إلى الوقاية من الجريمة قبل وقوعها، لا بد من معرفة السند القانوني لها ، فتحتمل الإدارة الجبائية لسند قانوني للقيام بمهامها على أحسن وجه فإن 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 الإطلاع , حق الزيارة , حق الرقابة , حق استدراك الأخطاء.

الفرع الأول: حق الإطلاع

لا توجد مراقبة دون البحث عن الإستفسارات و الفحوصات و هو الحق المعترف به للإدارة الجبائية لجلب المعلومات المدونة في كل المستندات و الوثائق المحاسبية و غير المصرح بها من طرف مختلف الشركات و المؤسسات و التنظيمات و يطبق هذا الحث اتجاه الأشخاص المحددين قانونا و على وثائقهم الخاصة.¹

يعتبر هذا الحق من بين أهم الحقوق التي تتمتع بها الإدارة الجبائية² و الذي يسمح لها بالإطلاع على أي مصدر من مصادر المعلومات فيما يخص الوعاء أو التحصيل.

و عن طريق هذه الصلاحيات التي يقوم بها موظفي الإدارة الجبائية الذين لا تقل رتبهم عن مراقب مع إلزامهم بالسر المهني عند أداء مهامهم حيث يتسنى للإدارة الجبائية إتمام المعلومات التي بحوزتها أو من أجل التأكد من المعلومات المقدمة من المكلفين أثناء تقديم محاسبتهم.

لهذا فإن حق الإطلاع 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.³ و يجدر الذكر أن عملية الإطلاع يمارسها أعوان الإدارة الضريبية الذين هم برتبة مراقب على الأقل مع التزامهم بالسر المهني عند أداء مهامهم .

و يمارس حق الإطلاع في الإدارات العمومية و المؤسسات الخاصة و البنوك كما تختلف طريقة الإطلاع حسب طبيعة الهيئة المعنية ، و يتضح ذلك كما يلي⁴ :

¹ عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي، دار الهدى، عين مليلة ، طبعة 2012، ص 31.

² انظر المواد من 45 الى 59 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ تفيد المواد من 39 إلى 316 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة انه يمكن للمفتش الإطلاع على دفاتر المكلف و مستنداته قصد الحصول على المعلومات الكافية لأداء مهمة التحقيق .

⁴ ناصر مراد، النهرب و الغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر و التوزيع، الجزائر، 2004، الطبعة الأولى، ص 45.

اولا : حق الإطلاع لدى الإدارات العمومية:

حسب المادة 39 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة فإنه لا يمكن في أي حال من الأحوال لإدارات الدولة و الولايات و البلديات، و كذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة، أن تدفع بالسر المهني أمام أعوان إدارة المالية الذين هم على الأقل من رتبة مراقب و يطلبون منها الإطلاع على وثائق الخدمة التي توجد في حوزتها. ولتسهيل عملية الإطلاع ،يتعين على هيئات الضمان الاجتماعي إن توافي سنويا إدارة الضرائب عن كل طبيب بكشف فردي يوضح رقم تسجيل المؤمن لهم، والشهر الذي دفعت فيه الأتعاب والمبلغ الإجمالي لهذه الأتعاب كما هي واردة في أوراق العلاج كما يجب على السلطة القضائية أن تطلع إدارة الضرائب بكل معلومات يمكن أن تساعد المفتش على كشف حالات التهرب.

ثانيا: حق الاطلاع لدى المؤسسات الخاصة:

حسب المادة 312 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإنه يتعين على جميع الشركات أن يقدموا عند كل طلب من أعوان الضرائب الدفاتر والمستندات الواجب مسكها طبقا للقانون التجاري

ثالثا: حق الاطلاع لدى البنوك:

لقد سمح التشريع الضريبي لأعوان الإدارة الضريبية حق الاطلاع على كشوفات وحسابات المكلفين بالضريبة الموجودة لدى البنك وجميع الهيئات المالية لذلك فان البنك ملزم إجباريا بتقديم جميع الكشوفات التي يطلبها المحقق الجبائي.

الفرع الثاني: 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 يحزن هؤلاء المكلفين البضائع أو يقومون بنشاطات تجارية صناعية أو حرة بدون تصريحات مما يؤدي إلى التهرب من دفع الضرائب و الرسوم.¹

هذا الحق يسمح لأعوان الضرائب، متابعة تحركات البضائع في مختلف مداخل التسويق و مراقبة الصفقات التي تتم بين المنتجين و المسوقين.

هذا الحق يستعمل عادة في مجال الرقابة على المؤسسات إذ 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 المفاجئة إذا كانت الحالة تقتضي ذلك لأنه أحيانا عند إرسال إشعار بالمراقبة تفقد المراقبة فعاليتها فمثلا في حالة وجود محاسبة حقيقية يمكن للمكلف أن يجبرها في حالة استلامه لإشعار التحقيق.²

الفرع الثالث: حق الرقابة

تتمثل اهم اهداف اقرار حق الرقابة في تمكين الادارة الضريبية من التأكد من صحة العمليات الشكلية و المادية المنجزة من طرف أعوان الإدارة الجبائية .

يسمح حق الرقابة وفق ما تقدم لهذه الإدارة من التأكد عن طريق إجراءات و تقنيات التشريع الضريبي لمعرفة إن كان المكلف قد أهمل واجباته، و إمكانية إلحاقه الضرر بخزينة الدولة عند مخالفته للقانون الجبائي.³

¹ Thierry Lambert "Le contrôle fiscal " édition economica paris 1988 page -66

² Thierry Lambert "Le contrôle fiscal " édition economica paris 1988 page -66

³ Lambert thierry , contrôle fiscal ; droit et pratique ; édition PUF 1991 ; page 43

وتعتبر الإدارة ان حق الرقابة من أهم الأساليب التي تمنح للإدارة 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 و معطيات خارجية.

ثم أن الفرق بين حق الإطلاع و حق الرقابة يكمن في أن الأول يهدف إلى طلب المعلومات فقط في حين أن الثاني يهدف إلى طلب المعلومات ثم القيام بالتصحيحات المطلوبة على الأوعية المصرح بها من قبل المكلفين، في سياق تنفيذ وتحقيق الغايات المنشودة من الرقابة والتحقيق الجبائيين.¹

الفرع الرابع: 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.²

و يتمثل حق استدراك الخطأ الذي تمارسه الإدارة الجبائية في إطار إجراءات الرقابة من أجل تصحيح الأخطاء أو الغش الممارس من طرف المكلفين.³

لقد منح المشرع للإدارة الجبائية الحق في العودة إلى مراقبة إخضاعات قد تمت حتى يسمح لها بتصحيح الأخطاء المرتكبة عند تحديد وعاء الضريبة، و قد حدد الأجل القانوني لاستدراك الأخطاء بأربعة (04) سنوات فيما يخص الضرائب المباشرة و الرقم على رأس الأعمال، إلا أن هذه المدة قابلة للتمديد إذا اعترضها على سبيل المثال إشعار بتقدير و تصليح الخطأ من طرف الإدارة.⁴

¹ philipe colin « la vérification fiscale economica » – paris 1979 page17

² عباس عبد الرزاق، نفس المرجع، ص 36.

³ أنظر محتوى المادة 326 من قانون الضرائب المباشرة.

⁴ أنظر محتوى المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية.

المطلب الثاني: أشكال الرقابة

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

الرقابة الفهرسية , الرقابة بعين المكان .

الفرع الأول: الرقابة الفهرسية

تكمُن أهمية هذه الرقابة في قدرتها على سرعة اكتشاف الأخطاء التي تكون متضمنة في التصريحات المقدمة من طرف المكلفين.

و تتم هذه الرقابة في مكاتب المتفشيات و وفق الملفات المسوكة من قبلها فهي تهدف أولا إلى تصحيح لأخطاء المادية ثم إلى مراقبة مجمل التصريحات و مقارنتها مع ملفات المكلفين و تأخذ هذه الرقابة شكلين هما:

الرقابة الشكلية ، الرقابة بناء على الوثائق.

أولا : الرقابة الشكلية:

يتوجب على المحقق التأكد من وجود محاسبة كاملة و منتظمة و كذا وجود محاسبة دقيقة , و التأكد من أن المحاسبة مقنعة و صادقة .¹

وقبل الشروع في فحص المحاسبة من حيث الشكل, يقوم العون المحقق بمراقبة الحالة العامة للسجلات المحاسبية للتأكد من أنها ممسوكة يوميا و مدعمة بالوثائق التبريرية الضرورية من خلال بعض المؤشرات أهمها:

تاريخ توقيع القاضي على الدفاتر الإجمالية ، وتاريخ شراء الدفاتر المسوكة و حالتها.

وتعد الرقابة الشكلية الخطوة الأولى التي تباشرها الإدارة الجبائية في عملية الرقابة، حيث يتم فيها الفحص الشكلي لجميع التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة فهي تشمل العمليات التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية

¹ عباس عبد الرزاق, نفس المرجع, ص 112.

الموجودة في التصريحات المقدمة (أخطاء الحساب - أخطاء 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 (TVA) و التصريحات السنوية المتعلقة بأرباح الشركات (IBS) والضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) مع المعلومات التي هي بحوزة الإدارة الجبائية.¹

ثانيا : الرقابة بناء على الوثائق:

يقصد بها الدفاتر و السجلات و الوثائق او المستندات التي يمارس عليها حق الإطلاع و المراقبة, و التي يجب أن تحفظ لمدة 10 سنوات إنطلاقا من تاريخ آخر عملية مقيمة في الدفاتر و الوثائق.

و تتميز هذه الوثائق ببعض الخصائص الإجبارية , كما هو الحال و خصوصا بالنسبة للفواتير و التي يجب ان تشمل بصفة عامة التاريخ, طبيعة العمليات و مقدارها بالقيمة و الكمية , و تتمثل هذه الوثائق في : الوثائق القاعدية و الوثائق المحملة.²

تعمل الإدارة عن طريق هذا الشكل من الرقابة بمراقبة محملة على الوثائق المقدمة من قبل المكلف مراقبة كل النقاط و الأرقام التي تتضمنها التصريحات مع الملفات الملحقه و مقارنتها بالوثائق و المعلومات التي تمتلكها الإدارة.

و عليه فالإدارة الجبائية تقوم بتحليل و مقارنة هذه المعلومات عن طريق دراسة تربطها من سنة إلى أخرى، و في إطار ممارسة هذا النوع من الرقابة فإنه يمكن للإدارة الجبائية توجيهه (3) ثلاثة أنواع من الطلبات إلى المكلفين و التي يجب التفرقة بينهما و يتعلق الأمر بالطلبات التالية :

طلب المعلومات, طلب الأدلة, طلب التوضيحات و التبريرات ، ويجدر التنويه الى ان الرقابة على الوثائق تجرى على مستوى مكاتب الادارة الجبائية.¹

¹ Rapport sur le contrôle fiscale " institut d'économie douanière et Fiscale " 2003 page 2 et 3

² Bulletin de services fiscaux OP Cit, page 43

الفرع الثاني: الرقابة بعين المكان

في هذا النوع من الرقابة تعمل الإدارة على الخروج عن إطارها الضيق و ذلك بعد قيامها بالرقابة الشكلية و الرقابة على الوثائق، ويكمن الفرق بين الرقابة الفهرسية و الرقابة الشكلية و الرقابة بعين المكان ، في حجم الإمكانيات المستعملة و الهدف المسطر فهذه الرقابة تسمح بالتأكد من صحة التصريح الجبائي و ذلك بمقارنة العناصر المتوفرة و كذلك المظاهر الخارجية لثروة المكلفين بالضريبة ، كما أنها تشمل جميع الضرائب و الرسوم وتكون بزيارة الورشات و أماكن التخزين للمؤسسات و هي الوسيلة الوحيدة التي تسمح بتحديد صحة العمليات المسجلة في المحاسبة و التي تعكس فعليا النشاط الحقيقي، وتكون هذه الرقابة معمقة بعد القيام بالتحقيق الموجز في المرحلة السابقة لها ، وتكون المراقبة المعمقة او في عين المكان على شكلين ، اما عن طريق التحقيق في المحاسبة او الرقابة المحاسبية ، اذا كنا بصدد شخص معنوي ، او بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية اذا كنا بصدد شخص طبيعي.²

أولاً- الرقابة المحاسبية:

تعرف الرقابة المحاسبية بأنها مجمل العمليات التي تهدف إلى التحقق في عين المكان من جميع الدفاتر المحاسبية لمكلف ما و مقارنتها مع جميع عناصر الاستغلال و ذلك من أجل:

¹ AMGHAR SAMIR , LA VERIFICATION FISCAL(DESCRIPTION ET ANALYSE) , MEMOIRE DE FIN D ETUDE

INF KOLEA , PAGE 20

² رضا بوعزيزي ، التهرب الضريبي في الجزائر ، رسالة ماجستير ، دفعة 1999 ، معهد العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر ص 87

- احترام جميع المعايير المحاسبية المتعارف عليها.
 - ترجمة جميع العمليات التي تمس النشاط الفعلي للمؤسسة إلى كتابات محاسبية.
 - التجانس التام بين الكتابات المحاسبية و الأرقام المصرح بها للإدارة الجبائية.
 - التناسق التام بين المعلومات المقدمة للإدارة الجبائية و المعطيات الشبه المحاسبية.
 - و تسمح كذلك بتصحيح الأخطاء المكتشفة في التصريحات الجبائية و حتى تكون هذه الرقابة تامة لا بد أن تتم مراقبة المحاسبة على طول مدة غير متقادمة.
- وفي هذا السياق يجدر التنويه الى ان قانون المالية لسنة 2010 استحدثت المادة 20 مكرر في قانون الاجراءات الجبائية ، التي تنص على نوع اخر من التحقق وهو التحقيق المصوب في المحاسبة.¹

ثانيا : الرقابة المعمقة **محمل** الوضعية الجبائية:

إضافة للتحقيق في المحاسبات الذي تقوم به الإدارة الجبائية هناك نوع آخر من الرقابة شرع العمل به ابتداء من الإصلاحات الأخيرة سنة 1992 و المتمثل في التحقيق المعمق في محمل الوضعية الجبائية الذي يعتبر تكملة للتحقيق في المحاسبات بحيث أن هذا النوع من الرقابة يخص الضريبة على الدخل و الضريبة على الدخل الإجمالي (I R G) للأشخاص الطبيعيين.

ويذهب الاستاذ فيليب كولين الى ان التحقيق في الوضعية الجبائية العامة هو مجموعة عمليات المراقبة التي تستهدف إلى وجود تناسق بين المداخل المصرح بها من جهة و من جهة أخرى الذمة المالية، و مختلف ممتلكات المكلف.²

¹ عباس عبد الرزاق ، نفس المرجع ص 22.

² Philipe coline « La vérification Fiscale» édition economica – paris – édition 1979 – page – 08-

و يهدف هذا النوع من الرقابة إلى التحقق من مدى الانسجام بين المداخليل المصرح بها من جهة و الوضعية المالية للأشخاص الطبيعيين من جهة أخرى¹، إذن فهي تسمح للإدارة الجبائية بالتأكد من المداخليل المصرح بها فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي و التصريح بالتجانس مع :

عناصر نمط المعيشة ،الوضعية المالية ،النفقات الاستهلاكية، نمو ثروة المكلفين.

المطلب الثالث: واجبات و ضمانات المكلف

نظرا للعلاقة المتميزة التي تربط المكلفين بالإدارة الجبائية، و نظرا لخوف المشرع من تسلط الإدارة على المكلفين فقد قام بتحديد مجموعة من الحقوق التي تسمح بحماية المكلفين، لكن وحتى يستطيع المكلف الاستفادة من هذه الحقوق فقد أوجب عليه المشرع جملة من الواجبات وذلك على النحو الامثل.

وفي هذا الصدد ندرس: واجبات المكلفين ثم ضماناتهم.

الفرع الأول : واجبات المكلفين بالضريبة

من أجل ضمان السير الحسن لعملية التحقيق الجبائي و توفير الشروط المثلى لها و لأجل أن يتجنب المكلف بالضريبة كل عقوبة ممكنة الحدوث وضعت الإدارة الجبائية واجبات خاصة بالمكلفين بعض هذه الواجبات تتمثل في :

الواجبات المحاسبية ، الواجبات الجبائية.

أولاً- الواجبات المحاسبية:

إن هذه الإلتزامات المحاسبية منصوص عليها في القانون التجاري ، حيث نص هذا القانون على نوع معين من الدفاتر و المستندات الواجب مسكها و كذا مدة الإحتفاظ بها، حيث يتعين مسك دفتر اليومية ، و دفتر الجرد.¹

¹ انظر محتوى المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية

يجب على المكلفين في النظام الحقيقي احترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و التقيد التام بها حتى تكون هذه المحاسبة دقيقة و لها القوة الائتمانية ، و ذلك وفقا للمخطط المحاسبي الوطني ، و من جهة أخرى فإن المشرع ألزم المكلفين بإمسك 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 إلى رفض المحاسبة.²

مسك دفتر اليومية :

إن مسك هذا الدفتر حدد بموجب احكام القانون التجاري، فكل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر اليومية ،³ مع التوضيح أن المحاسبة يجب أن تكون ممسوكة بصفة جيدة وفقا للقوانين و القواعد السارية المفعول، ثم إن المحاسبة تكون مبنية وفقا للاستعمال اليومي لدفتر اليومية، و ذلك بالتسجيل يوم بيوم عمليات المؤسسة مع إجمال نتائج العمليات شهريا على الأقل بشرط أن يحتفظ في هذه الحالة بكل الوثائق المساعدة على مراقبة العمليات يوميا.

مسك دفتر الجرد:

¹ أنظر: المادة 11 من القانون التجاري.

² أنظر المادة 09 من القانون التجاري .

³ أنظر المادة 09 من القانون التجاري .

الإلزامية مسك دفتر الجرد محدد في احكام القانون التجاري الذي ينص على إجراء الجرد،¹ هذا الأخير يتضمن بصفة مدققة جميع عناصر الأصول و الخصوم السنوية و الجرد يسمح بتوقيف أرصدة الحسابات من أجل إنجاز الميزانية الختامية و كذلك حساب الربح و الخسارة.

بالإضافة الى هذين الدفتيرين, يجب على المكلف مسك دفاتر أخرى مثل دفتر الأجور, فواتير الشراء الأصلية, نسختين من كل فاتورة بيع, و بصفة عامة يتعين عليه مسك جميع الأوراق و البيانات التي تثبت إيرادات و نفقات المؤسسة أو النشاط.²

ثانيا : الواجبات الجبائية:

نظرا لكون النظام الجبائي الجزائري يعتمد على التصريح التلقائي للمكلف بالضريبة, فإن ذلك يستوجب إلتزام هذا المكلف بمجموعة من التصريحات:³

التصريح بالوجود، التصريحات الشهرية المتعلقة برقم الأعمال، التصريح السنوي للعوائد و الأرباح، التصريح بالتنازل و التوقف عن النشاط.

وهذا ما نتطرق اليه فيما يلي :

*التصريح بالوجود: يجب على كل المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات، أو الضريبة على الدخل الإجمالي أن يقدموا في الثلاثين يوم من بداية النشاط إلى مفتش الضرائب التابعين له تصريحا بالوجود مطابق للنموذج

¹ انظر المادة 10 من القانون التجاري .

² كشاوي الياس و أرزقي ميلود، الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة الغش و التهرب الجبائي , رسالة تخرج معهد العلوم الإقتصادية, جامعة الجزائر 2002.2003, ص 66.

³ عباس عبد الرزاق, نفس المرجع, ص 40.

الذي تقدمه الإدارة، فهذا التصريح يمكن الإدارة الجبائية من معرفة هوية الممول الجديد و كذا لأي صنف من أصناف الضريبة سوف يخضع.¹

* التصريحات الشهرية أو الثلاثية المتعلقة برقم الأعمال: 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 إقليمياً على مطبوعات نموذجية تصدرها الإدارة الجبائية مثل G50.

وتبعاً لذلك ، فإنه يجب أن يرفق كل دفع بجدول إشعاري في نسختين مؤرخ و موقع من قبل القائم بالدفع، يتضمن بيان ما يلي: اللقب و الاسم و الغرض و العنوان و المهنة الممارسة و رقم تعريف المادة الرئيسية للضريبة.²

* التصريح السنوي للعوائد و الأرباح: نظراً للطبيعة التصريحية للنظام الجبائي، فقد ألزم المشرع الأشخاص الطبيعيين بالتصريح بمدخلاتهم السنوية والأشخاص المعنوية بالتصريح بنتائجهم المحققة خلال السنة المالية و ذلك من خلال نماذج موضوعية تحت تصرفهم من المصالح الجبائية، هذا التصريح يمكن أعوان الإدارة 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 فإن الإدارة الجبائية لا تعفيه من هذا الالتزام.³

*التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط : أوجب المشرع على المكلفين التصريح عن توقف النشاط أو التنازل عنه خلال فترة زمنية محددة ب (10) عشرة أيام ابتداء من تاريخ التوقف.

¹ أنظر المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

² عباس عبد الرزاق، نفس المرجع، ص 41.

³ أنظر: المادة 57 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

أما في حالة وفاة المكلف بالضريبة او المستغل, يقدم ذوو حقوقه المعلومات اللازمة لتأسيس الضريبة المستحقة في أجل 06 ستة أشهر من تاريخ الوفاة.¹

الفرع الثاني : ضمانات المكلف بالضريبة:

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

أولا : الإشعار بالرقابة :

تحت طائلة بطلان الإجراءات فإن التحقيق في المحاسبة لا يمكن أن يتم بدون أن يكون المكلف المعني بالتحقيق على دراية عن طريق تقديم إشعار التحقيق مع إشعار بالاستلام أو بالإمضاء هذا الإشعار بالتحقيق يحتوي على المعلومات التالية:²

* التاريخ و الوقت الذي يتم فيه أول تدخل.

* الفترة المعنية بالتحقيق فيها.

* الوثائق و المستندات الواجب تحضيرها.

* الضرائب و الرسوم و كافة الحقوق المعنية بالتحقيق.

¹ أنظر المادة 195 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

² عباس عبد الرزاق, نفس المرجع, ص 43.

إضافة إلى أن المكلف الخاضع للرقابة الجبائية تمنح له مدة لتحضير و تجميع محاسبته هذه المدة يجب ألا تتعدى "10" أيام من تاريخ استلام الإشعار. و الأسباب واضحة و مبررة فإن المكلف يستطيع تقديم طلب تمديد من أجل تحضير وثائقه، غير أن القرار يرجع للإدارة آخذة بعين الاعتبار سمعة المكلف بالضريبة.

ثانيا : الاستعانة بمستشار :

حسب نص الفقرة 04 من المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية " فإن 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، و قد يؤدي¹ عدم الإشعار بإمكانية الاستعانة بوكيل الى بطلان إجراءات الرقابة كما انه لا يعد حضور المستشار ضروريا أثناء المراقبة المفاتيحة لمعينة العناصر المادية التي قد تفقد من قيمتها في حالي ما إذا تم تأجيلها.

ثالثا : تحديد مدة الرقابة:

حتى لا يتم إلغاء عملية الرقابة فإن المشرع نص على تحديد مدة زمنية محدودة بدلالة نوعية النشاط الممارس و رقم الأعمال المصرح به.²

فالمدة المحددة حسب المادة 20 فقرة 05 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على أنه حسب طبيعة النشاط لممارس و رقم الأعمال المصرح به كما يلي :

أربعة أشهر فيما يخص مؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

¹ عباس عبد الرزاق، نفس المرجع، ص 45.

² ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المديرية العامة للضرائب ، منشورات 2003 ، ص 19.

أما بالنسبة للمؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز, 2000.000 دج.

أما مدة ستة أشهر إذا كان رقم الأعمال السنوي محصور بين 5000.000 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.

رابعا : عدم إمكانية تحديد الرقابة:

لا يمكن للإدارة أن تقوم بإجراء رقابة جديدة على نفس نوعية الضرائب¹ التي جرت على المراقبة السابقة و خلال نفس الفترة و ذلك عند انتهاء عملية الرقابة إلا في حالة قيام المكلف بغش واضح أو تقديمه معلومات خاطئة أثناء الرقابة الأولى و أنه يجب التوضيح في هذا النطاق أن منع إعادة الرقابة لنفس الفترة على الضرائب المحددة بإشعار المراقبة فقط، و في حالة ما إذا وجد المراقب أثناء عمله غش على أنواع أخرى من الضرائب غير المعنية بالإشعار فإنه يجب عليه توجيه إشعار آخر يتضمن الضرائب الجديدة.²

خامسا : الإبلاغ بنتائج الرقابة :

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

إن هذا الحق غير ممنوح من طرف التشريعات أو القوانين و إنما يدخل ضمن الضمانات المقبولة لحساب الممول المحقق في وضعيته.³

¹ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة , ص 18 و 19.

² أنظر: المادة 60 ف 08 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

³ M.alim ibrahim , le contrôle fiscal , IEDF, sept 1997, page 12

سادسا: حق الرد:

للمكلف الحق في الرد و في فترة زمنية تقدر ب (40) يوما من أجل توجيه ملاحظاته للمراقبين سواء بالقبول أو بالرفض و يمكن له طلب توضيحات و شروحا فيما يخص التصحيحات المقدمة و كذلك يمكن له تقديم إثباتات جديدة كانت غائبة أثناء فترة التحقيق.¹

¹ أنظر المادة 319 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

المبحث الثالث: التحفيز الضريبية :

تولي اغلب التشريعات الحديثة التي انتهجت اقتصاد السوق والتجارة الحرة المتطورة اهتماما بالغاً على نطاق واسع بالتحفيزات أو الإغراءات الضريبية، وذلك بترقية جملة من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي تسعى الدول إلى الوصول إليها بطرق مباشرة وهذا عن طريق ما تقرره الحكومات في إطار برامجها الاستثمارية المقررة، من خلال السياسات المالية والضريبية، وذلك باستخدام مختلف التحفيزات المالية من أجل توجيه حركة نشاط القطاع الخاص باتجاه الأهداف المسطرة، هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن هذه التحفيزات تعمل على جذب المكلف وتسهيل الطريق أمامه للتصريح الجبائي والتصريح بالنشاط وهو ما يصب في الأخير في خانة الوقاية من التملص الضريبي و يعتبر التحفيز الضريبي أحد أهم التحفيزات المالية، وأهمها.

ومن هنا نشأت فكرة جديدة في الحقل التشريعي حول الجباية بانتهاج منهج جديد أين يصبح معنى التخفيف والتحفيز مرادف للادخار والاستثمار والإنتاجية وهو ما سندرسه في هذا المبحث من خلال ما يلي :

المطلب الأول : مفهوم سياسة التحفيز الضريبي

يعتبر التحفيز الجبائي أحد الأساليب المنتهجة من طرف الدولة لتحقيق التنمية الاقتصادية من خلال التسهيلات والمزايا التي تعمل على حث المتعاملين الاقتصاديين والمكلفين بالضريبة على العموم ، تحقيقاً لمناخ مشجع ومحفز ، وذلك من خلال الاستفادة من بعض الإعفاءات مقابل الالتزام بتنظيم الاستثمارات وتوجيهها ، وخلق مناصب الشغل وحماية الجبهة الاجتماعية .

الفرع الأول : تعريف التحفيز الضريبي

بالنظر إلى أهمية الضريبة ، لكونها أداة تدخل اقتصادي واجتماعي ووسيلة تمويل الخزينة العمومية ، ذلك جعل من الدولة تلجأ إليها كأداة تحريض وتحفيز قصد التأثير على المتعاملين الاقتصاديين والمهنيين لبلوغ الأهداف المسطرة في

السياسة التنموية لتحريك عجلة التنمية والاستثمار وخلق الثروة وخدمة سياسة التشغيل والانفتاح على السوق الحر وجلب رؤوس الأموال الأجنبية¹ ،

إن التحفيز يؤدي بنا إلى مصطلح التحريض في المفهوم الاقتصادي ، هذا الأخير الذي يعتبر مصطلحا جديدا نسبيا للدلالة على أساليب وطرق ذات طابع إغرائي لصالح فئة معينة ولفائدة قطاع معين من أجل تحقيق التنمية وضمن الالتزام بالحد الأدنى من الواجبات الضريبية .

وتعرف الحوافز الضريبية بأنها تخفيف في معدل الضرائب ، والقاعدة الضريبية أو الالتزامات الجبائية الممنوحة للمستفيد بشرط تقييده بعدة مقاييس ، وتبعا لذلك ، فإن التحفيزات الضريبية هي عبارة عن إيرادات جبائية تخلت عنها الدولة وهي مساعدات مالية غير مباشرة تمنحها الدولة ضمن سياستها الاقتصادية إلى بعض الأعوان الاقتصاديين الذين يلتزمون بشروط معينة تحددها الدولة مستقبلا² .

كما تعرف بأنها ميزة اقتصادية قابلة للتقدير بقيمة نقدية، تقدمها الدولة لكامل الاستثمارات أو لبعضها، ويتم تحديدها وفقا لمعيار موضوعي أو جغرافي كأن تهدف الدولة إلى توجيه الاستثمارات إلى مجالات يعزف عن الاستثمار فيها، وكذلك السعي إلى تنمية مناطق معينة، وبالتالي تأتي هذه الاجراءات كحوافز للاستثمار لتحقيق هذه الأهداف³.

وتمحور عموما هذه الحوافز في : طبيعة النشاط ، مكان إقامة العون الاقتصادي والإطار القانوني للمستفيد ، ويختلف حجم التحفيزات الضريبية حسب الأهداف المرجو تحقيقها .

¹ نشيدة معزوز ، دور التحفيزات الجبائية في جلب الاستثمار الأجنبي المباشر ، مذكرة ماجستير تخصص نفود مالية وبنوك ، جامعة البليدة 2005 ، ص 50

² نشيدة معزوز ، نفس المرجع ، ص 51 .

³ طالبي محمد ، أثر الحوافز الضريبية و سبل تفعيلها في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر

مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا - العدد السادس ص 316

الفرع الثاني : مميزات التحفيز الضريبي

تتميز التحفيزات الضريبية بكونها¹ :

أولاً-إجراءات اختيارية ، بحيث تترك للأعوان الاقتصاديين حرية اختيار الخضوع أو عدم الخضوع لهذه الشروط والمقاييس المحددة من طرف الدولة مقابل الاستفادة من هذه الإجراءات دون أن يترتب عن ذلك أي إجراء .

ثانياً-إجراءات هادفة ، بحيث أن الدولة تهدف من ورائها تحقيق الأهداف المسطرة وفقاً للسياسة الاقتصادية المتبعة ، وعند وضع هذه التحفيزات لابد من تدعيمها بدراسات عميقة حول الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية المحيطة بها ، ودراسات حول صلاحية إجراءات التحفيز ، ودراسات حول الشروط التي يجب توافرها في المستفيد ، ودراسات تنبؤية للتغيرات المستقبلية .

ثالثاً- إجراءات ذات مقاييس ، لأنها إجراءات خاصة محكمة ومدققة ، موجهة إلى فئة معينة من الأعوان في مناطق معينة ولمدة زمنية معينة ، وهي مقاييس يحددها المشرع ويحدد الفئات من بين المكلفين بالضريبة المستفيدين منها .

رابعاً -إجراءات تتميز بوجود الشائبة : فائدة - مقابل ، ذلك أن الاستفادة منها تشترط التوجه إلى العمليات الاقتصادية المتماشية الأهداف المسطرة في إطار السياسة التنموية للدولة .

خامساً: إجراءات تتميز بسلوك معين ، ذلك أن التحفيز يريد إحداث سلوك أو تصرف لم يتم التفكير في القيام به من طرف الأعوان ، وتحفيزهم على القيام بفعل لم يقوموا به من تلقاء أنفسهم .

المطلب الثاني : أبعاد سياسة التحفيز الضريبي

إن سياسة التحفيز الضريبي ، باعتبارها آلية من الآليات المنتهجة من طرف المشرع ، في إطار الوقاية من التملص الضريبي واستغلال الاستثمارات والتقرب من المكلف بالضريبة وكسب ثقته ، هذه السياسة ذات أهمية بالغة ،

¹ نشيدة معزوز ، نفس المرجع السابق ، ص 52 .

حيث تستهدف مجالات اقتصادية واجتماعية وتنموية ، كما تتخذ أشكالا عديدة ، ويتوقف نجاحها في الوقاية من التملص الضريبي على عدة عوامل ، كل ذلك لا بد من التطرق إليه فيما يلي :

الفرع الأول : أهداف التحفيز الضريبي

تسعى سياسة التحفيز الضريبي من خلال المزايا الضريبية إلى جملة من الأهداف نعرضها في ما يلي :¹

أولا : الأهداف الاقتصادية

يستهدف التحفيز الضريبي اقتصاديا إلى :

1/ تنمية الاستثمار: حيث تشجع الحوافز الضريبية تراكم رؤوس الأموال بتحفيز العبء الضريبي وحجم التكاليف ، خاصة وأن المشاريع الكبيرة في سنواتها الأولى لا تحقق إيرادات كبيرة .

2/ دعم الواردات: وذلك لأنه يتعين على النظام الضريبي تشجيع استيراد السلع والخدمات على الأقل في المراحل الأولى للعملية التنموية ، حيث تنعدم فرص إنتاجها محليا ، ويمكن تحقيق ذلك من خلال إعفاء السلع والخدمات الواردة من الرسوم الجمركية أو تخفيض معدلات الضريبة عليها .

3/ تحسين الإنتاجية وتخفيض تكلفة الاستثمار: وذلك من خلال زيادة مردودية الاستثمار وعوامل الإنتاج ، وتخفيض التكاليف ، وعليه يمكن منافسة الاقتصاديات الأجنبية ، والعمل على تشجيع الصادرات خارج المحروقات.

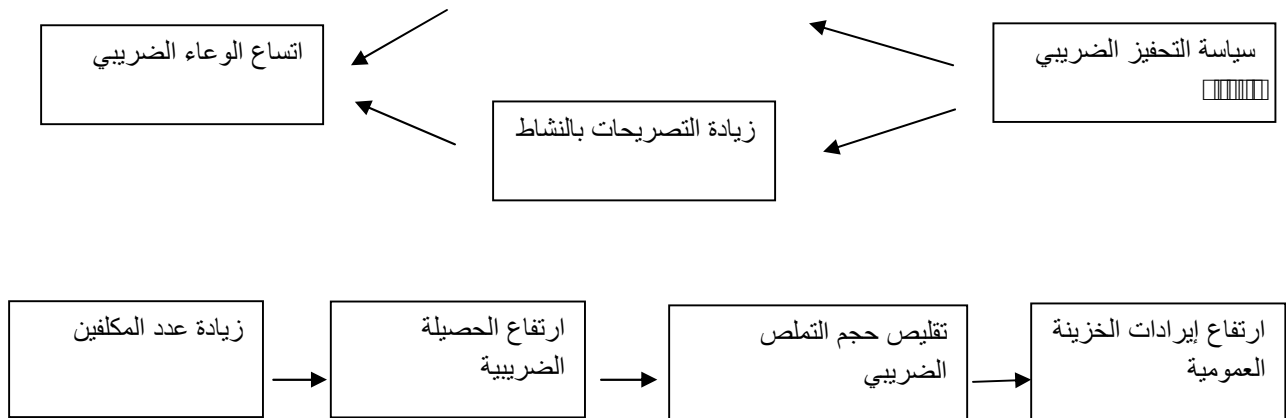
4/ زيادة إيرادات الخزينة مستقبلا: فتتمية الاستثمار تؤدي بالضرورة إلى تنوع النشاط الاقتصادي ، ومنه نمو الفروع الإنتاجية ، وينتج عن ذلك تعدد العمليات الاقتصادية الخاضعة للضريبة ، وبالتالي اتساع الوعاء الضريبي ، وهو ما سينجم عليه زيادة عدد المكلفين بالضريبة وارتفاع الحصيلة الضريبية وبالتالي المساهمة في الوقاية من التملص الضريبي.² وفيما يلي نبين عبر الشكل الآتي آلية عمل سياسة التحفيز الضريبي في زيادة موارد الخزينة العمومية والوقاية من

التملص :

زيادة الفروع الإنتاجية

¹ نشيدة معزوز ، نفس المرجع ، ص 54 .

² نشيدة معزوز ، نفس المرجع ، ص 55 .



ثانيا : الأهداف الاجتماعية

يستهدف التحفيز الضريبي اجتماعيا ما يلي :

- 1/ المساهمة في امتصاص البطالة : عن طريق الزيادة في الاستثمارات وتوفير مناصب شغل جديدة وموارد مالية تسمح بإعادة استثمارها بتكوين وإنشاء مؤسسات صغيرة ومتوسطة أو فرعية التي تتطلب وجود يد عاملة جديدة لتسييرها.
- 2/ تشجيع الاستثمار في المناطق النائية : لتحقيق التوازن الجهوي الناجم عن تركز المستثمرين ودافعي الضرائب الكبار في المدن الكبرى .

وعليه تحاول سياسة التحفيز الضريبي بلوغ الهدف الأسمى المتمثل في دفع العجلة التنموية التي تنتج عنها حتما التنمية الاجتماعية¹.

الفرع الثاني : أشكال التحفيز الضريبي

يعتبر التحفيز الضريبي متغيرا استراتيجيا تتخذه الدولة لتحقيق أهداف التنمية الشاملة ، وبخاصة تحقيق إغراءات للمكلف بالضريبة من أجل حثه على التصريح بالوجود والنشاط وبالتالي اتساع الوعاء الضريبي وارتفاع الحصيلة الضريبية ومن ثم تقلص حجم التملص الضريبي .

¹ نشيدة معزوز ، نفس المرجع ، ص 55

وتتعدد أشكال التحفيز الضريبي ، حيث نجد أن الأنظمة الضريبية تحاول التعامل بأكثر مرونة مع الأنشطة الاقتصادية الحيوية في القطاع الخاص ، بحثها على المزيد من الجهود للنهوض بالسياسة التنموية من جهة وضمان ملاءة الخزينة العمومية والحفاظ على سلامة الضريبة .

وطالما كان الاستثمار العمومي والخاص حجر الزاوية في تحقيق السياسة التنموية ، ولذلك تعمل الدولة على تخصيص تحفيزات هامة خاصة بالاستثمار لجلب الأموال ، وأهم هذه التحفيزات :

أولا : الإعفاء الضريبي

وهو عدم فرض الضريبة على دخل معين إما بشكل مؤقت أو دائم ، وذلك ضمن القانون¹ ، وتلجأ الدولة إلى هذه الإعفاءات لاعتبارات تقدرها ذاتيا وبما يتلاءم مع ظروفها السياسية والاقتصادية وقد خصصت هذه الإعفاءات لصالح فئة معينة من المؤسسات المنتجة بشروط ومقاييس محددة بموجب التشريع ، وقد تتراوح مدة الإعفاء من 03 إلى 10 سنوات حسب أهمية الاستثمار ،

وهناك من يعرف الإعفاء الضريبي بانه عبارة عن إسقاط حق الدولة عن بعض المكلفين في مبلغ الضرائب الواجب السداد مقابل إلزامهم بممارسة نشاط معين في ظروف معينة وذلك

حسب أهمية النشاط، حجمه، موقعه الجغرافي، نطاقه، كما قد يكون هذا الإعفاء جزئي أو

كامل، وتتراوح مدة الإعفاء بين سنتين (2) إلى خمس (5) سنوات وقد تصل إلى 15 سنة في

بعض الدول، وفي بعض الدول الأخرى كالسنيغال يمنح الإعفاء، الضريبي للمستثمر الأجنبي

على أرباحه خلال الفترة الزمنية المحددة إلى أن يصل مجموع أرباحه إلى 100 % من قيمة

¹ نشيدة معزوز ، نفس المرجع ، ص 56.

رأس المال المستثمر عندها ينتهي الإعفاء حتى وإن لم تنته الفترة الزمنية للإعفاء الضريبي¹ ، وقد يكون الإعفاء مؤقتا كليا ، بحيث يتم إسقاط حق الدولة في مال المكلف كاملا لمدة معينة ، وقد يكون مؤقتا جزئيا ، بحيث يتم إسقاط حق الدولة من مال المكلف جزئيا لمدة معينة .

ثانيا : التخفيض الضريبي :

وهو عبارة عن عملية إخضاع المؤسسة للضريبة بمستوى أقل مما يجب² ، وقد تلجأ التشريعات الضريبية إلى هذه التقنية من أجل تخفيف العبء الضريبي ، ومن ثمة التأثير على قرار الاستثمار ، وقد يكون التخفيض الضريبي في شكل تخفيض معدل الضريبة أو تخفيض الوعاء الضريبي ، وقد يخضع المشروع لبعض الشروط للاستفادة من ذلك التخفيض ، وذلك بالاستناد إلى السياسة الاقتصادية والاجتماعية للدولة حسب المتغيرات السياسية والمناخ الاستثماري للبلاد ، شرط أن يتم ذلك عبر آلية التشريع الضريبي ، ولعل من أهم المجالات التي ثبت فيها نجاح استخدام المعدلات الضريبية المخفضة التي يطلق عليها اسم المعدلات التمييزية ، هو مجال إنشاء المناطق الصناعية الحرة بغية اجتذاب الصناعات إلى المنطقة الحرة باستخدام تلك المعدلات التمييزية في ضرائبها الجمركية .

كما تعرف التخفيضات الضريبية: أيضا بأنها تقليص يمس قيمة الضريبة المستحقة مقابل الالتزام ببعض الشروط كإعادة استثمار الأرباح، بمعنى يتم استخدام التخفيضات الضريبية بناء على توجهات السياسة الاقتصادية والاجتماعية المستهدفة.

ويرى الكثير من الاختصاصيين ان التخفيضات الضريبية أكثر جدوى من طريقة الإعفاء الضريبي وذلك للاعتبارات التالية³:

__ ان أهم مشاكل استخدام طريقة الإعفاء الضريبي هو أنها وسيلة يستخدمها المستثمر للتهرب

¹ طالبي محمد ، المرجع السابق ص 316

² نشيدة معزوز ، نفس المرجع ، ص 56 .

³ طالبي محمد ، المرجع السابق ص 318

الضريبي خاصة في حالة المشروع ذو العمر الإنتاجي قصير الأجل.

— إن ما يهم المستثمر هو المعدل الضريبي الذي يخضع له بعد فترة الإعفاء، باعتبار هذا

الأخير مؤقت وهذا خاصة في حالة المشروع ذو العمر الإنتاجي طويل الأجل.

ثالثا : المعدلات التمييزية :

ويقصد بها تصميم جدول للأسعار الضريبية يحتوي على عدد من المعدلات ترتبط بنتائج محددة لعمليات المشروع،

حيث ترتبط هذه المعدلات عكسيا مع حجم المشروع أو مدى مساهمته في تحقيق التنمية الاقتصادية، فتزداد المعدلات

تدرجيا كلما انخفضت نتائج عمليات الاستثمار والعكس صحيح.¹

رابعا : نظام الاهتلاك :

ويعرف الاهتلاك بأنه الإثبات المحاسبي للنقص الذي يحدث بفعل الاستخدام أو عامل الزمن ، ويمكن لهذا النظام أن

يؤثر على مقدار الضريبة الذي يتحمله المكلف بالضريبة وتوقيت دفعها.²

ويعتبر الاهتلاك مسألة ضريبية بالنظر إلى تأثيره المباشر على النتيجة، من خلال حساب القسط السنوي للاهتلاك،

ويتوقف هذا الأخير حسب نظام الاهتلاك المطبق وكلما كان قسط الاهتلاك كبير كلما كانت الضرائب المفروضة

على المؤسسة أقل.³

وقد اعتبر المشرع الضريبي الاهتلاك كتكلفة تتحملها المؤسسة ، ولذلك قرر عدم إدماجها في الدخل الخاضع للضريبة

، مما يسمح بتخفيض أعباء النفقات بشكل أسرع وبالتالي اهتلاك كلي للنفقات .

خامسا : المعاملة الضريبية للأرباح والخسائر :

¹ محمد إبراهيم مادي، العلاقة بين الاستثمار الأجنبي المباشر والضرائب في الجزائر ،رسالة ماجستير غير منشورة،

المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2004 ، ص19

² نشيدة معزوز ، نفس المرجع ، ص -63

³ طالبي محمد ، نفس مرجع ص 318

بحيث يتم إعفاء جزء من الأرباح في فترة معينة من الضريبة تشجيعا للاستثمار ، ويتم أيضا إعفاء كل الخسائر من الضرائب عن طريق نظام الترحيل بحيث يتم ترحيل الخسائر إلى الأمام أو إلى الخلف أو جمعا بينهما¹.

سادسا : التحفيز الخاص بالتشغيل والتصدير :

ويمكن تلخيص التحفيز الخاصة بالتشغيل فيما يلي :

1 - التخفيض على أساس كل منصب شغل حيث يكون منصب الشغل المحقق هو المعيار في هذا التحفيز ، تحقيقا للأهداف المسطرة من اجل دعم سوق الشغل والقضاء على البطالة،

2 - التخفيض على أساس الصناعات ذات الكثافة العمالية ، حيث يكون المعيار متعلقا بالكثافة العمالية ، فمتى كانت تلك الصناعات تستجلب اليد العاملة بكثافة، يتم تحفيزها وتشجيع القطاعات المنتجة فيها .

كما يمكن حصر التحفيز الخاصة بالتصدير فيما يلي :

1- الامتيازات الخاصة بالضريبة على الدخل ، فيتم تحفيز التصدير لا سيما خارج المحروقات دعما لسياسة تنويع

مصادر الدخل واستجلاب العملة الصعبة ، وهنا يتم منح المتعامل الاقتصادي المصدر وفقا لتلك المعايير ، مجموعة من التحفيزات أهمها التخفيض في الضريبة على الدخل .

2- الامتيازات المتعلقة بالحقوق الجمركية ، حيث يتم دعم التصدير من خلال تخفيض بعض الحقوق الجمركية لتوجيه المتعاملين الاقتصاديين نحو نمط معين من النشاطات التجارية والصناعية والإنتاجية بصفة عامة .

وفيما يلي إيجاز لأهم الحوافز الضريبية، وشبه الضريبية والجمركية الممنوحة للمستثمرين²:

النظام العام للحوافز :

يقوم هذا النظام على منح الإمتيازات على أساس السياسة الوطنية للاستثمار و□يئة الإقليم، وتقتصر المزايا الممنوحة للمستثمرين في هذا النظام على المراحل الأولى لإنجاز المشروع وبداية تشغيله.

¹ نشيدة معزوز ، نفس المرجع ، ص 63

² طالبي احمد ، نفس المرجع ص 321

وتستفيد الاستثمارات من:

-تطبيق النسبة المخفضة في مجال الحقوق الجمركية فيما يخص التجهيزات

المستوردة والتي تدخل مباشرة في إنجاز المشروع.

-الإعفاء من الضريبة على القيمة المضافة فيما يخص السلع والخدمات

التي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار.

-الإعفاء من رسم نقل الملكية فيما يخص كل المقتنيات العقارية التي تمت في إطار الاستثمار المعني.

نظام الاستثناءات :

يتم منح الامتيازات في نظام الاستثناءات على أساس مرحلتين وهي مرحلة بدء الإنجاز للاستثمار، ومرحلة الانطلاق

في الاستغلال، وهذا كما هو موضح فيما يلي:

في مرحلة بدء الإنجاز للاستثمار، تستفيد الاستثمارات المعنية من:

-الإعفاء من دفع حقوق نقل الملكية بعوض فيما يخص كل المقتنيات العقارية التي تتم في إطار الاستثمار.

-تطبيق حق ثابت في مجال التسجيل بنسبة 0.2 % فيما يخص العقود التأسيسية والزيادات في رأس المال.

فيما يخص السلع والخدمات التي تدخل - TVA الإعفاء من الضريبة على القيمة المضافة مباشرة في إنجاز

الاستثمار، سواء كانت مستوردة أو مقتناة من السوق المحلية، وذلك عندما تكون هذه السلع والخدمات الموجهة

لإنجاز عمليات تخضع للضريبة على القيمة المضافة.

-تطبيق النسبة المخفضة في مجال الحقوق الجمركية فيما يخص السلع المستوردة والتي تدخل مباشرة في إنجاز المشروع¹.

في مرحلة انطلاق الاستغلال :بعد معاينة انطلاق الاستغلال، تمنح المزايا التالية:

¹ طالبي احمد ، نفس المرجع ص 322

-الإعفاء لمدة عشر (10) سنوات من النشاط الفعلي من الضريبة على أرباح الشركات، ومن الضريبة على الدخل الإجمالي على الأرباح الموزعة، ومن الدفع الجزائي، ومن الرسم على النشاط المهني.

-إعفاء لمدة عشر (10) سنوات ابتداء من تاريخ الاقتناء من الرسم العقاري على الملكيات العقارية التي تدخل في إطار الاستثمار.

-منح مزايا إضافية من شأنها أن تحسن و/أو تسهل الاستثمار، مثل تأجيل العجز وآجال الاستهلاك.

و تجدر الإشارة أنه في جويلية 2006 ، تم إصدار نص جديد لتشجيع الاستثمار يعدل ويتمم الامر 01_03 المؤرخ في 20 أوت 2001 والمتعلق بتطوير الاستثمار .

ويؤسس هذا النص الجديد منظومة جديدة وتوسيعا للامتيازات، ومنها الحوافز الضريبية، غير أننا سنكتفي بالتركيز على الحوافز الضريبية الممنوحة في ضوء الأمر رقم 01 _ 03 المؤرخ في 20 أوت 2001 والمتعلق بتطوير الاستثمار.

الفرع الثالث : شروط فعالية التحفيز الضريبي في الوقاية من التملص الضريبي

إن سياسة التحفيز الضريبي ، حسب ما هو مسطر لها مسبقا ، وحسب الآليات التي توفرها الدولة ، سوف تنجح أو تفشل بالنظر إلى مدى توافر بعض العوامل والشروط ، ولذلك ينبغي على المشرع الضريبي قبل اتخاذ أية خطوة في إعداد برامج ضريبية تحفيزية ، أن يسبقها بدراسة معمقة للمناخ السياسي والاقتصادي والاجتماعي السائد ، بحيث يمكن أن تنتج عن هذه السياسة نتائج عكسية بالنظر إلى الانتقادات الموجهة إليها بسبب الخسائر التي تتحملها خزينة الدولة من خلال تخفيض مواردها ، وبالتالي يجب أن تتوفر بعض الشروط أهمها :

أولا : الشروط الخاصة بالحوافز الضريبية نفسها

ينبغي أن توجه هذه الحوافز إلى النشاطات ذات الأهمية الإستراتيجية ، وأن تتناسب مع أهمية هذه الأنشطة ، ويتوجب كذلك أن يصاحب التخفيض الضريبي على أرباح النشاط المرغوب فيها زيادة في معدلات الضريبة على

أرباح الأنشطة الاقتصادية غير المرغوب فيها ويجب تبعا لذلك أن تحقق النشاطات المرغوب فيها نتائج موجبة وأن تحقق النشاطات غير المرغوب فيها نتائج سالبة بالمعنى المحاسبي .

ثانيا : الشروط الخاصة بإدارة الحوافز الضريبية

لا تتوقف فعالية الحوافز على مجرد تنظيمها أو تشريعها فقط ، بل يرتبط نجاحها بعملية تفسيرها وتطبيقها في الواقع ، وبالتالي يتوجب الاهتمام بالتكوين الهيكلي والتنظيمي للإدارة الضريبية ، والاهتمام بالجانب البشري ، وتدعيم السلطة التقديرية للأعوان الإداريين ، دون إطلاق العنان لهم ، لمحاربة الأسلوب التحكيمي والبيروقراطي في تفسير وتطبيق الإجراءات التحفيزية .

وينبغي كذلك أن يصاحب كل ذلك رقابة مشددة على إدارة كافة الحوافز الضريبية ، بحيث يتعين توفير شفافية تامة في تحقيق الأهداف المرجوة وإلا ستصبح استنزافا جديدا للموارد الضريبية للخزينة العمومية ¹.

الفرع الرابع : تقييم سياسة التحفيز الضريبي في الجزائر:

استطاع المشرع الضريبي من خلال التحكم بالضريبة على الدخل واستخدامها بصورة مدروسة جيدا أن يؤثر في عملية الاستثمار بما ينسجم مع خطة التنمية الاقتصادية في البلد، إضافة الى التحكم في حجم التملص الضريبي ، ويلاحظ حالياً وجود توجه كبير في الدول النامية نحو استخدام الضريبة لتقديم المزايا والمحفزات الضريبية التي من شأنها أن تحفز الاستثمار وتوجهه وذلك في إطار قوانين خاصة لتشجيع الاستثمار وتعود أسباب هذا التوجه إلى العوامل التالية:²

- الجات، والشروط الحالية للانتساب عليها.

- برامج الإصلاح الهيكلي وسياساته في الدول النامية.

¹ نشيدة معزوز ، نفس المرجع ، ص 72

² محمد الجليلاتي ، نفس المرجع نقلا عن موقع <http://www.mafhoum.com/syr/articles/jlaylati/jlaylati.htm>

- الاستثمارات الدولية والشركات متعددة الجنسية.

- التكتلات الاقتصادية العالمية.

وقد أصدرت بعض الدول العربية قوانين تشجيع الاستثمار كالسعودية ومصر والأردن، منها ما اعتمد على الإعفاء

الجزئي، أي نسبة من الإيراد، ومنها ما اعتمد على الإعفاء الكلي لمدة محدودة، وقد راعت هذه القوانين المناطق

النامية في هذه الإعفاءات، وأدخلت عدة تعديلات على هذه القوانين لمعالجة الثغرات التي ظهرت خلال التطبيق.

وفي هذا الصدد لم يتمكن المشرع الجزائري على ضوء معالم النظام الضريبي تحقيق الاستقرار مما أدى إلى عدم وضوح

الرؤية لدى القائمين على حلقات الرقابة والوعاء والتحصيل الضريبي فضلاً عن تعقد النظام الضريبي في حد ذاته .

وفي هذا السياق نلمس الزخم التشريعي الكبير الحاصل من خلال التعديلات ضريبية، فقانون المالية لسنة 2004

تضمن 52 إجراء ضريبياً، وقانون المالية لسنة 2005 تضمن 68 إجراء ضريبياً، قانون المالية لسنة 2006 تضمن

51 إجراء ضريبياً وقانون المالية لسنة 2007 تضمن 72 إجراء ضريبياً، إلا أن هذه التعديلات تضمنت بعض

الاتجاهات الإيجابية للنظام و المتمثلة في ¹ :

- تخفيض نسبة الضريبة على أرباح الشركات إلى 25 % و 12.5 % للأرباح المعاد استثمارها.

- تخفيض نسبة الاقتطاع العليا للضريبة على الدخل الإجمالي إلى 35 % و رفع الحد الأدنى المعفى من الإخضاع إلى

120.000 دج.

- تخفيض معدلات الرسم على القيمة المضافة، وذلك من أربعة معدلات عند التأسيس إلى معدلين فقط هما 7%

و 17 %

- مراجعة التعريف الجمركية باعتماد ثلاثة معدلات أقصاها 30 %

- إلغاء ضريبة الدفع الجزائي.

¹ ناصر مراد ، تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية -المجلد 25 العدد الثاني 2009 ص 193

- تخفيض الرسم على النشاط المهني إلى 2 %

- إلغاء الازدواج الضريبي على المداخيل المتأتية من توزيع الأرباح التي أخضعت للضريبة على أرباح الشركات.

ومن جهة أخرى وفي سياق الانتقادات الموجهة لسياسة المشرع الجزائري ، انتقد المحلل الاقتصادي، فارس مسدور الإعفاءات الضريبية التي تضمنها قانون المالية 2012، مشيراً إلى أن التحفيز يكون لمن يقدم شيئاً للاقتصاد الوطني، وليس للغشاشين والمتهربين من دفع ضرائب أمتهم .

وعلى صعيد آخر يذهب ذات المحلل إلى إن قانون المالية لسنة 2012 ركز كثيراً على شق اجتماعي حاول أن يحدث فيه نوعاً من التوازن، لكن الشق المتعلق بتمويل المشاريع الكبرى لن يمس بشكل مباشر، ولكنه سيكون الأكثر تضرراً في حال وصول الأزمة المالية العالمية إلى الجزائر، لأنه يستهلك مبالغ ضخمة.¹

إن ما يلاحظ أن بدل أن يقترح المشرع تحفيزاً لكل من لديه مخلفات جبائية باقتراح أن من يدفع 50 بالمائة من ضرائبه المتخلفة منذ سنوات سيتم إعفاؤه من نسب مؤوية من المستحقات الضريبية الباقية، ويعطى هؤلاء فترة محدودة للضغط عليهم، أما أن نعفيهم كلية فهذا لا يخدم السياسة الضريبية ومن شأنه أحداث نفور من الالتزام بالواجبات الضريبية فيهما ، نظراً لكون المكلفين بامكانهم التملص من الضرائب في انتظار هذه الاعفاءات الموسمية أو المناسباتية.

غير أن طريقة الإعفاء الضريبي في الجزائر يشوبها العديد من المشاكل والعيوب منها :²

__ مشكلة تحديد تاريخ بدء الإعفاء الضريبي فهل تحتسب من تاريخ الحصول على الموافقة بإنشاء المشروع أم من تاريخ بدء الإنتاج.

¹ مقال منشور بيومية صوت الاحرار نقلا عن الموقع

<http://sawt-alahrar.net/oldsite/modules.php?name=News&file=article&sid=25689>

² فاطمة بن عبد العزيز، الضريبة والاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر:مقابلة بين التحفيز والإعفاء، الملتقى الوطني حول السياسة الجبائية الجزائرية في الألفية الثالثة، جامعة البليدة، بتاريخ 11 و 12 ماي 2003 ، ص- 39

يتحقق عليها ضرائب في الأصل.

1111

المبحث الرابع: التنسيق و التعاون الوقائي

إضافة إلى تبسيط وتذليل سبل التعاون والتنسيق بين مختلف القطاعات، سيما وأن جريمة التملص الضريبي تأخذ أبعاداً

دولية تظهر جلية في آليات الجنّات الضريبية والشركات متعددة الجنسيات، والآليات الأخرى ، وهنا تبرز الحاجة الملحة إلى التحكم في سبل التعاون الدولي الوقائي، التي سوف نتطرق إليها في متن هذا المبحث.

وفي السياق نعرض محاور ومستويات التنسيق والتعاون على المستويين الوطني والدولي:

المطلب الأول: التنسيق والتعاون على المستوى الوطني

تتجلى أهمية اللجوء إلى التعاون بين مختلف القطاعات العمومية والخاصة لتحقيق الأهداف المحددة في الاستراتيجية الوطنية للوقاية من التملص الضريبي ، ويبدأ ذلك بخلق جو ومناخ من الثقة المتبادلة بين مختلف مستويات الإدارة الضريبية .

رفع مستوى كفاءة الإدارة الجبائية وحدها دون غيرها من الإدارات الحكومية لا يكفي لتحقيق الأهداف المحددة في الاستراتيجية الوطنية للوقاية من التملص الضريبي .¹ يتطلب وجود تعاون وثيق بين الإدارة الجبائية وغيرها من الإدارات كالجمارك ومديرية التجارة وهذا من أجل تحقيق مردود أفضل ، فمصالح الجمارك تلعب دورا هاما في مكافحة التملص الضريبي ، ومنعهم من تهريب أموالهم إلى الخارج ، وكذا بالنسبة إلى مديرية المنافسة والأسعار عن طريق أعوانها بتدخلاتهم العديدة على التجار والتي تخدم بطريقة أو بأخرى المصالح الجبائية في الكشف عن ظاهرة التملص ومحاولة القضاء عليها وقد تأكد هذا المبدأ بصفة واضحة في قانون المالية في سنة 1997 وما بعده من قوانين فيما يتعلق بالتنسيق بين الإدارات .

وفي هذا الصدد وضعت سياسة منسجمة تقوم على التنسيق بين الإدارات المعنية (ضرائب ، جمارك ، تجارة) وذلك من أجل تحقيق الأهداف المحددة في الاستراتيجية الوطنية للوقاية من التملص الضريبي .

التملص الضريبي والممارسات المشبوهة ، غير أن نجاح مهام هذه اللجان مرتبط بتحقيق الشروط التالية :

اختيار أعضاء هذه الفرق من بين أحسن الأعوان وأكثرهم تجربة وذلك من طرف الإدارات الثلاثة ويجب أن يتمتع كل عضو منها بالنزاهة ولا تقل رتبته عن مراقب وله على الأقل ثلاث سنوات خبرة في العمل .

دراسة المشاكل التي تعيق هذه الفرق وذلك بتنظيم اجتماعات عمل دورية وبصفة مستمرة .

¹ بويذة يوسف ، جريمة الغش الضريبي ، مذكرة نهاية الترخيص ، المعهد الوطني للقضاء بالدفع العاشرة ، 1999-2000 ص 77

تكتف بين هذه الإدارات يجب مكافأة أعضاء هذه الفرق .

الفرع الأول: التنسيق الإداري في إطار مكافحة التملص الضريبي

إن تكوين لجان التنسيق بين الإدارات (ضرائب ، جمارك ، تجارة) تشكل خطوة هامة في إطار محاربة التملص

الضريبي إذ يتمثل دورها في تكوين فرق مختلطة تعمل في إطار محاربة التملص الضريبي :¹

² .

¹ بويذة يوسف ، نفس المرجع ، ص 78

² انظر المرسوم رقم 98/228 المؤرخ في 1998/07/13 والموثق في 95/55 والمؤرخ في 1995/02/15

:

[illegible]

تم إنشاء لجنة مركزية للتنسيق بين المديريات العامة جمارك وضرائب (جمارك - ضرائب) (مرسوم رقم ١٠٩٨ لسنة ٢٠١٤م)

الاقتصادية وردع الغش ويجب أن تجتمع هذه اللجنة مرة كل شهر لاستدعاء من رئيسها .

[illegible]

تمت بالتناوب لمدة سنة بين الإدارات الثلاث (ضرائب ، جمارك ، تجارة) على الترتيب
المتساوي .

استغلال وصول التوريد وتبادل المعلومات وذلك بوضع قوائم لهؤلاء المستوردين ويتم تبليغها لمصالح الجمارك والتي تعمل على تحويل وصول التوريد التي تخص إدارات الضرائب الولائية ، كما تعمل على القيام بتبليغ فصلي للمديريات

للضرائب وهذا من أجل مراقبة المعلومات المصرح بها واستغلالها ميدانيا .

الفرع الثاني: مهام لجان التنسيق والفرق المختلطة

[illegible]

مراقبة الأشخاص المعنويين والطبيعيين اللذين يقومون بعملية الاستيراد والتصدير
هذه العمليات مع ما تحتويه التشريعات الجمركية والجبائية والتجارية .

إعداد تقارير في كل ثلاثي من الأعمال التي قاموا بها خلال مدة زمنية وتقديمه إلى رئيس لجنة التنسيق الولائية .

QUESTION

A sequence of numbers is defined by the following rule:

If $a_n = x$, then $a_{n+1} = \frac{x}{2}$ if x is even, and $a_{n+1} = x + 1$ if x is odd.

The sequence starts with $a_1 = 100$. What is the value of a_{100} ?

ANSWERS

(A) 1 (B) 2 (C) 3 (D) 4 (E) 5

تنظيم يوم دراسي وطني يضم إطارات الجمارك ، الضرائب والتجارة لتحسين وشرح النقاط المتضمنة في هذا الاتفاق .

[illegible]

الجبائية وعليه وجب على المدير الفرعي الولائي للمراقبة الجبائية أن يقرر السياق الذي يجب أتباعه على مستوى الجبائي فيما يخص تحريات الفرق المختلطة .

والمحاسبة حد نوعا ما من دائرة الغش والتملص الضريبي ، فالتحكم الآن أصبح أكثر فعالية من السنوات السابقة .

بالإضافة إلى التعاون والتنسيق بين هذه المصالح والإدارات على المستوى الولائي فإن المشرع الجزئي

[illegible]

المشروع في تفعيل هذا التنسيق والتعاون بين مجل

البيان : () (الضريبي) وما ينتج عن ذلك من نتائج إيجابية منها على الخصوص

الحقوق المالية الضخمة التي تساعد الدولة على الإنفاق العام .

والملاحظ أنه في الآونة الأخيرة قد اتسع مجال التنسيب

بينها البنوك فيما يخص حركة الأرصدة ، كذلك السلطة القضائية² والتي تلاحظ

التي تسمح بافتراض تملص ضريبي مرتكب أو أي محاولة هرب أو تلاعب من أجل التملص من دفع الضريبة .

0 1 2 3 4 5 6 7 8 9

[illegible]

¹ انظر المادة 226 من قانون الجمارك التي عدلت بقانون المالية 11/02 المؤرخ في 21/10/1423 الموافق لـ ديسمبر 2002، الموافق 2003 الذي

نصت على: ((تخضع حيازة البضائع المحساسة القابلة للغش لأغراض تجارية وتنقلها عبر سائر الإقليم الجمركي والتي تحدد قائمتها بقرار وزاري مشترك بين الوزير المكلف بالمالية □□□□

[illegible]

²، انظر المادة 311 من قانون الضرائب المباشرة

2.

وفي المقابل، فإنّ هذه المبادئ لا تعني أنّ كلّ ما يُصنّف "باعتبار" من "مصلحة" الجماعة هو "مصلحة" كلّ فردٍ من أفراد الجماعة. فكلّ ما يُصنّف "باعتبار" من "مصلحة" الجماعة هو "مصلحة" الجماعة ككلّ، وليس "مصلحة" كلّ فردٍ من أفراد الجماعة. وفي إطار احترام القانون والحريات الفردية والجماعية.

المطلب الثاني :التنسيق والتعاون على المستوى الدولي :

في هذه الأثناء، فإن الغايات المسطرة التي تصب في الأخير في بوتقة مكافحة التملص الضريبي،³

في حالة عدم إثمارها تلجأ إلى إجراءات ردعية صارمة .

بينما يختلف الحال في مواجهة التملص الضريبي الدولي اين يتم اللجوء إلى [] [] [] إلى الاتفاقيات

تخص رعاياها في

الدولة الطرف في الاتفاقية الدولية لحقوق الإنسان الدولية

في منظومتها المالية والقانونية.

310 1

² بويدة يوسف ، نفس المرجع ، ص 81

³ البطريق يونس أحمد، (اقتصاديات المالية العامة)، بيروت، 1985، الدار الجامعية، ص 239 وما بعدها.

ومن اجل تسليط الضوء على اليات الوقاية من التملص الضريبي الدولي ، كان لزاما التطرق الى اليات ارتكاب هذه الجريمة ، ثم نعرض الاليات الوقائية لمكافحتها على الصعيد الدولي :

الفرع الاول : آليات التملص الضريبي الدولي :

لم يكتفِ المشرعون الضريبي الدولي بوضع آليات الوقاية من التملص الضريبي الدولي ، بل عمدوا الى وضع آليات لتعويض الدول المتضررة من التملص الضريبي الدولي .¹ وبذلك ، لا بد من التعريف بالعصب الحيوي لعالم الاعمال على المستوى الدولي ، ويتعلق الامر بالشركات متعددة الجنسيات ، ثم التعرض الى مميزاتها ، ومن ثمة تتضح الفكرة حول الاليات المتبعة من قبلها في التملص الضريبي فيما يلي:

تتميز الشركات متعددة الجنسيات بكونها كيانا قانونيا مستقلا ، لها شخصية قانونية مستقلة عن شخصياتها الطبيعية .² وبذلك ، لا بد من التعريف بالشركات متعددة الجنسيات ، ثم التعرض الى مميزاتها ، ومن ثمة تتضح الفكرة حول الاليات المتبعة من قبلها في التملص الضريبي فيما يلي:

تتميز الشركات متعددة الجنسيات بكونها كيانا قانونيا مستقلا ، لها شخصية قانونية مستقلة عن شخصياتها الطبيعية .² وبذلك ، لا بد من التعريف بالشركات متعددة الجنسيات ، ثم التعرض الى مميزاتها ، ومن ثمة تتضح الفكرة حول الاليات المتبعة من قبلها في التملص الضريبي فيما يلي:

تتميز الشركات متعددة الجنسيات بكونها كيانا قانونيا مستقلا ، لها شخصية قانونية مستقلة عن شخصياتها الطبيعية .² وبذلك ، لا بد من التعريف بالشركات متعددة الجنسيات ، ثم التعرض الى مميزاتها ، ومن ثمة تتضح الفكرة حول الاليات المتبعة من قبلها في التملص الضريبي فيما يلي:

¹ زهرة حيو ، التهرب الضريبي الدولي ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية -المجلد - 27 العدد الأول 2011 - ص 421

² محمد السيد سعيد، الشركات متعددة الجنسيات وآثارها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، الهيئة المصرية العامة للكتاب، 1978 ، ص22

تتمثل في المساهمة الإيجابية في الاقتصاد العالمي 25 % إجمالي الناتج المحلي الإجمالي في الاقتصاد العالمي. ¹

- تتمثل في المساهمة الإيجابية في الاقتصاد العالمي 39519 نحو 1999.

- تتمثل في المساهمة الإيجابية في الاقتصاد العالمي 18 % إجمالي الناتج المحلي الإجمالي في الاقتصاد العالمي.

تتمثل في المساهمة الإيجابية في الاقتصاد العالمي 78000 نحو 2007 في الاقتصاد العالمي. ²

هذه المساهمة الإيجابية في الاقتصاد العالمي كبيرة في الاقتصاد العالمي. ¹

تتمثل في المساهمة الإيجابية في الاقتصاد العالمي 10 % إجمالي الناتج المحلي الإجمالي في الاقتصاد العالمي. ¹

¹ عبد المطلب عبد الحميد، النظام العالمي الجديد: الآليات، الخصائص، الأبعاد، مكتب النهضة المصرية، مصر، 1998، ص 148

² تقرير الاستثمار العالمي الصادر عن مؤتمر الأمم المتحدة للتنمية 2007، ص 16

الهدف من هذه الوثيقة هو توضيح كيفية استخدام البرنامج بشكل صحيح. إلى

الضربى :الضربى

Les Paradis Fiscaux - الملاجئ الضريبية

Les Prix de Transfert

L'établissement Stable ██████████ ████████ █████ -

[illegible]

أولاً_آلية الملاجئ الضريبية :

الأمم المتحدة | الضريبي الدولي | العالم | الأمم المتحدة

رؤوس الأموال التي تدفق من وإلى الدول النامية

Les Paradis Fiscaux إلى أيّ مكان يمكن أن تهرب من الضرائب التي تفرضها بلدك؟

¹ جميل عبد الرحمن صابوني ، التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة القوميات -دراسة مقارنة -، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، 2005 ، ص259

ثم تم إجراء اختبار χ^2 للارتباط بين المتغيرات. أظهرت النتائج وجود ارتباط ذو دلالة إحصائية بين المتغيرات، حيث كانت القيمة المحسوبة للارتباط أكبر من القيمة الحرجة.

[illegible]

¹ زهرة حبو ، نفس المرجع ص 424

² انطلقت الفضيحة بعد التحقيق مع الرئيس السابق لشركة البريد الألمانية" دوتشيه بوست" كلاوس تسومينكل بسبب تهريبه من الضرائب وتوظيفه ملايين اليورو في مؤسسات في إمارة لشتنشتاين، ليكتشف الرأي العام الألماني بعدها أن قضية تسومينكل وارتباطها بإمارة لشتنشتاين ليست حالة فردية، وإنما هناك مئات المواطنين الألمان الأثرياء الذين يتهبون من الضرائب ويوظفون أموالهم في الإمارة مستفيدين من قوانين السرية المصرفية المفروضة هناك . أدى هذا إلى تعكر الأجواء بين ألمانيا ولشتنشتاين بسبب اتهام هذه الأخيرة لألمانيا بالتعدي على سيادة لشتنشتاين بشأنها معلومات مصرفية مسروقة من أحد مصارفها من أجل ملاحقة مواطنيها الذين يتهبون من دفع الضرائب ملحقا إلى أن العملية تهدف إلى الضغط على بلاده لإجباره على رفع سريتها المصرفية .من أجل هذا تُطالب ألمانيا بالمساواة مع أمريكا لتمكن هذه الأخيرة منذ عام 2002 من أن تقرر على لشتنشتاين رفع سريتها المصرفية جزئياً (المرجع : زهرة حبو ، نفس المرجع ص 436)

³ جميل عبد الرحمن، صابوني، نفس المرجع، ص 254

ثانياً _آلية الأسعار القابلة للنقل والقابلة للتحويل :¹

وهذه الآلية الأسعار القابلة للنقل والقابلة للتحويل هي من الآليات التي تهدف إلى خفض وتحويل الضريبة manipulation of the prices : من خلال التلاعب في الأسعار التي يتم استخدامها في الحسابات الضريبية الدولية إلى الأسعار الحقيقية في السوق المحلية. وهذا يسهل تخفيف العبء الضريبي لهذه الآلية² في الدول النامية الضريبة على الدخل.

- من خلال التلاعب في الأسعار القابلة للنقل والقابلة للتحويل، يمكن للشركات متعددة الجنسيات أن تخفض أسعارها في الدول النامية وتزيد أسعارها في الدول المتقدمة. وفي بعض الحالات، يمكن للشركات أن تخفض أسعارها في الدول النامية وتزيد أسعارها في الدول المتقدمة. وفي بعض الحالات، يمكن للشركات أن تخفض أسعارها في الدول النامية وتزيد أسعارها في الدول المتقدمة. وفي بعض الحالات، يمكن للشركات أن تخفض أسعارها في الدول النامية وتزيد أسعارها في الدول المتقدمة.

- من خلال التلاعب في الأسعار القابلة للنقل والقابلة للتحويل، يمكن للشركات متعددة الجنسيات أن تخفض أسعارها في الدول النامية وتزيد أسعارها في الدول المتقدمة. وفي بعض الحالات، يمكن للشركات أن تخفض أسعارها في الدول النامية وتزيد أسعارها في الدول المتقدمة. وفي بعض الحالات، يمكن للشركات أن تخفض أسعارها في الدول النامية وتزيد أسعارها في الدول المتقدمة. وفي بعض الحالات، يمكن للشركات أن تخفض أسعارها في الدول النامية وتزيد أسعارها في الدول المتقدمة.

¹ زهرة حيو ، نفس المرجع ص 427

² ناشد سوزي عدلي، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2008 ص101

³ علي عبد الفتاح أبو شرار، الاقتصاد الدولي -نظريات وسياسات-، دار الميسرة، الطبعة الأولى، 2007 ، ص263

⁴ ناشد سوزي عدلي، نفس المرجع، ص61

- Société intermédiaire التي تم إنشاؤها في بلدان ذات معدلات ضريبية منخفضة، ثم يعاد استثمار الأموال إلى الأم؛
في بلدان ذات معدلات ضريبية منخفضة، ثم يتم استثمار الأموال في بلدان ذات معدلات ضريبية منخفضة.

ثالثا _ آلية المنشأة الثابتة¹

تتمثل آلية المنشأة الثابتة في إنشاء كيان قانوني في بلدان ذات معدلات ضريبية منخفضة، إلى استعمال هذه الكيانات
عبرها الضريبي، كوسيلة لتحويل الأرباح من بلدان ذات معدلات ضريبية عالية إلى بلدان ذات معدلات ضريبية منخفضة،
التملص الضريبي الدولي. لهذا الغرض، يتم إنشاء كيان قانوني في بلدان ذات معدلات ضريبية منخفضة،
تخضع لـ "نظام" ضريبي في بلدان ذات معدلات ضريبية منخفضة، في حين أن الكيان القانوني يظل موجوداً في بلدان ذات معدلات ضريبية عالية.
"نظام"

وفي إطار مختلف النظم الضريبية، فإن الهيئات الدولية تبني
المنشأة الثابتة؟ ، وفي هذا الصدد يمكن
المنشأة الثابتة في بلدان ذات معدلات ضريبية منخفضة:

الاتجاه الأول: نظرية تحقق الدخل: Théorie de la réalisation De Revenue: لهذه النظرية
التي يتم تحقيق الدخل في بلدان ذات معدلات ضريبية منخفضة، إن هذه
المنشأة الثابتة في بلدان ذات معدلات ضريبية منخفضة.

¹ سوزي ناشد عدلي ، نفس المرجع، ص63

² سوزي ناشد عدلي ، نفس المرجع، ص63

الاتجاه الثاني :نظرية التبعية الاقتصادية : Théorie de L'appartenance économique : طبقاً لهذه

المشروعات التي تُعدّ من المشروعات الصغيرة والمتوسطة الحجم والتي تراوحت بين 10 و50 مليون دولار أمريكي، والتي تراوحت بين 10 و50 مليون دولار أمريكي.

[illegible][illegible]

الفرع الثاني : الاليات الوقائية لمكافحة التملص الضريبي الدولي

في سبيل تحقيق ذلك في مواجهة هذه الجريمة الظاهرة التي تنخرق المبادئ الأساسية للمجتمع الدولي، فإن الدول وفي إطار التعاون والتنسيق الثنائي ومتعدد الأطراف، ينبغي أن تتخذ تدابير إضافية لتتعاون في مكافحة الجريمة المنظمة عبر الوطنية. وفي هذا الصدد، ينبغي للدول أن تتعاون في مكافحة الجريمة المنظمة عبر الوطنية، وأن تتخذ تدابير إضافية لتتعاون في مكافحة الجريمة المنظمة عبر الوطنية، وأن تتخذ تدابير إضافية لتتعاون في مكافحة الجريمة المنظمة عبر الوطنية.

¹ زهرة حبو ، نفس المرجع ص 429

² زهرة حبو ، نفس المرجع ص 430

أولاً: : إنَّ من أهمِّ أهدافِ الوقاية من الجريمة الضريبية في إطار التعاون الدولي هو تعزيز الشفافية المالية بين الدول.

تتضمن آليات الوقاية من الجريمة الضريبية في إطار التعاون الدولي الدولي آليات الوقاية من الجريمة الضريبية في إطار التعاون الدولي.

ثانياً: : إنَّ من أهمِّ أهدافِ الوقاية من الجريمة الضريبية في إطار التعاون الدولي هو تعزيز الشفافية المالية بين الدول.

تتضمن آليات الوقاية من الجريمة الضريبية في إطار التعاون الدولي الدولي آليات الوقاية من الجريمة الضريبية في إطار التعاون الدولي. تقديم الضرائب، لها آليات الوقاية من الجريمة الضريبية في إطار التعاون الدولي. المعايير الضريبية.

لهذا فإن الوقاية من التملص الضريبي على المستوى الدولي تتطلب آليات الوقاية من الجريمة الضريبية في إطار التعاون الدولي.

التي تمَّ تبنيها في 2006 في هذا السياق عقد في 2006 في البرلمان الأوروبي آليات الوقاية من الجريمة الضريبية في إطار التعاون الدولي.

الأوروبي آليات الوقاية من الجريمة الضريبية في إطار التعاون الدولي. إستراتيجية آليات الوقاية من الجريمة الضريبية في إطار التعاون الدولي.

الضريبي، آليات الوقاية من الجريمة الضريبية في إطار التعاون الدولي. TVA في مجال التصريحات الخاطئة ، آليات الوقاية من الجريمة الضريبية في إطار التعاون الدولي.

محلها آليات الوقاية من الجريمة الضريبية في إطار التعاون الدولي.

آليات الوقاية من الجريمة الضريبية في إطار التعاون الدولي. "Anti fraude" آليات الوقاية من الجريمة الضريبية في إطار التعاون الدولي.

آليات الوقاية من الجريمة الضريبية في إطار التعاون الدولي. 21 ديسمبر 2008 آليات الوقاية من الجريمة الضريبية في إطار التعاون الدولي.

آليات الوقاية من الجريمة الضريبية في إطار التعاون الدولي. الضريبة في آليات الوقاية من الجريمة الضريبية في إطار التعاون الدولي.

آليات الوقاية من الجريمة الضريبية في إطار التعاون الدولي. آليات الوقاية من الجريمة الضريبية في إطار التعاون الدولي.

¹ زهرة حيو ، نفس المرجع ، ص 432

² – Communication de la commission au conseil au parlement européen et au comité européen sur la nécessité de développer une stratégie économique et social coordonnée en vue d'améliorer la lutte contre la fraude fiscale, commission des communautés européennes, OCDE, 2006, p03

الضريبيات تعتبر من أهم الوسائل التي تستخدمها الدول لمكافحة التهرب الضريبي.

1. واقتُرحت في الآونة الأخيرة عدة آليات للوقاية من التهرب الضريبي.

لم تقتصر الجهود والإجراءات الدولية على وضع اتفاقيات نموذجية تتضمن أحكاماً لتجنب الازدواج الضريبي فحسب، بل كانت تهدف إلى القضاء على مشكلة كبرى تنشأ من اختلاف الأنظمة الضريبية،² مما قد يؤدي إلى تضارب القوانين الضريبية للدول، ولاسيما مع سرعة الاتصالات وإزالة العقبات أمام انتقال الأفراد والأموال والتوسع في العلاقات الاقتصادية الدولية. الاختلافات المتزايدة في النظم الضريبية الوطنية، ومع التعقيدات المتزايدة لما يلجأ إليه المحامون من أساليب لمساعدة الشركات والموكليين للاستفادة من الثغرات القانونية في قوانين الضرائب، وقد أدى هذا إلى تزايد عدد الأشخاص والشركات التي تلجأ إلى التملص الضريبي أو التخفيف من العبء الضريبي (التجنب الضريبي)، فكان لابد من بذل المزيد من الجهود لمكافحة التهرب الضريبي.³

اهتمت الهيئات الدولية ببحث أسس وقواعد التعاون الإداري الضريبي الدولي منذ عام 1925 وقد واصلت عصبة الأمم جهودها في دراسة التعاون الإداري لمكافحة التملص الضريبي في المؤتمر الذي عقد في جنيف عام 1928، وذلك استجابة لرغبة غالبية الدول التي تظهر اهتماماً بالتعاون الدولي في مجال تحديد أوعية الضرائب المستحقة، في الوقت الذي لا تظهر أي تعاون في تحصيل هذه الضرائب بحجة أن هذا التعاون يعد تدخلاً في السيادة الوطنية.⁴

وفي هذا السياق، سنتطرق إلى مظهرين أساسيين لهذه الاتفاقيات فيما يلي :

¹ زهرة حيو ، نفس المرجع ،ص 432

² محمد خالد المهاني ، التهرب الضريبي واساليب مكافحته، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، جامعة الدول العربية ، 2010 ص 368

³ متولي، فاروق مرسي، " الأحكام العامة لاتفاقية منع الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب "، القاهرة، 1996، ص 488.

⁴ البطريق أحمد يونس، نفس المرجع ، ص 241-245

95

1991 و 2004 وهذه الآليات الوقائية هي: ١- آلية الوقاية ضد الجريمة الضريبية

٢- آلية الوقاية ضد الجريمة الضريبية ٣- آلية الوقاية ضد الجريمة الضريبية

٤- آلية الوقاية ضد الجريمة الضريبية ٥- آلية الوقاية ضد الجريمة الضريبية¹.

ثانيا: الاتفاقات الثنائية الخاصة بالتعاون الإداري في تحصيل الضرائب

هذه الاتفاقات الثنائية هي: ١- اتفاقية التعاون الإداري في تحصيل ديونها الضريبية في إقليم الدولة الأخرى،

وذلك بناء على طلب تقدمه الدولة التي تستحق لها هذه الضرائب على شرط أن تكون هائلة ومستحقة الأداء وأن

٢- اتفاقية التعاون الإداري في تحصيل ديونها الضريبية في إقليم الدولة الأخرى،

¹ conférence internationale sur la fiscalité, le renforcement de l'état et le développement des capacités en Afrique, communiqué de Pretoria, pp04-05.

97

من النموذج البيانات والمعلومات التي يمكن تبادلها بين دولتي الاتفاق، ويتم تبادل هذه المعلومات بناءً على طلبات خاصة ويمكن لهذه السلطات أن ترفض بعض الطلبات التي تقدمها الدولة الأخرى.¹

الفرع الثالث: عقبات تنفيذ الاتفاقيات الثنائية

يلاحظ في الجانب العملي القصور الكبير في إبرام الاتفاقيات الثنائية الخاصة بالتعاون الإداري الدولي وفي قوتها التنفيذية لما تثيره هذه الاتفاقيات من مشكلات سياسية ومالية وعقبات تحول دون تنفيذها، مما جعل أغلب الدول تتجنب إبرام اتفاقيات تبادل المعلومات والبيانات الخاصة بأوعية الضرائب التي تشملها هذه الاتفاقيات.

هذه الاتفاقيات الثنائية لا يمكن إبرامها إلا في إطار اتفاقية OECD المنوطة عنها اعلاها، إلا أن هذه الاتفاقية لا تعتبر كافية لتوفير الحماية الضريبية المطلوبة في ظل غيابها، وبذلك فإن الدول التي لا تنضم إلى هذه الاتفاقية لا يمكنها إبرام اتفاقيات تبادل المعلومات والبيانات الخاصة بأوعية الضرائب التي تشملها هذه الاتفاقية. وبذلك فإن الدول التي لا تنضم إلى هذه الاتفاقية لا يمكنها إبرام اتفاقيات تبادل المعلومات والبيانات الخاصة بأوعية الضرائب التي تشملها هذه الاتفاقية. وبذلك فإن الدول التي لا تنضم إلى هذه الاتفاقية لا يمكنها إبرام اتفاقيات تبادل المعلومات والبيانات الخاصة بأوعية الضرائب التي تشملها هذه الاتفاقية.

أولاً: من المهم أن نلاحظ أن الدول التي لا تنضم إلى هذه الاتفاقية لا يمكنها إبرام اتفاقيات تبادل المعلومات والبيانات الخاصة بأوعية الضرائب التي تشملها هذه الاتفاقية. وبذلك فإن الدول التي لا تنضم إلى هذه الاتفاقية لا يمكنها إبرام اتفاقيات تبادل المعلومات والبيانات الخاصة بأوعية الضرائب التي تشملها هذه الاتفاقية.

¹ محمد خالد المهايني، نفس المرجع، ص 371

² زهرة حبو، نفس المرجع، ص 443

(1) البطريق أحمد يونس، نفس المرجع، ص 246.

تلك الدولة، وذلك لاعتقاد هذه الدول أن تشريعها الضريبي موضوع بطريقة تحد بل تمنع فرص التهرب، وبالتالي
تتطلب من الدول أن تتخذ تدابير لمنع التهرب الضريبي. ¹

ثانياً: يؤدي الاختلاف والتباين بين الأهداف المرجوة من السياسات الضريبية في الدول المختلفة إلى الحد من فرص
التعاون الإداري بينهما، حيث يصعب إيجاد تعاون ضريبي سليم بين دول يختلف فيها المستوى الضريبي والاقتصادي
فيها. ²

ثالثاً: لا يمكن للدول أن تتخذ تدابير لمنع التهرب الضريبي دون أن تتخذ تدابير لمنع التهرب الضريبي. ³
من ناحية أخرى، المتعاقدين بتبادل معلومات وبيانات عن بعض أوجه النشاط الاقتصادي في الدولة المتعاقدة الأخرى، مثل
البيانات الخاصة بالأرصدة النقدية والأوراق المالية والحسابات الجارية المودعة بالبنوك، لذلك كان هناك نص في
الاتفاقيات يقضي بامتناع تداول مثل هذه المعلومات لما تشهده من تهرب ضريبي. ⁴

المحصلة إلى الدولة التي فرضتها.¹

تاسعا: قد تثار بعض الصعوبات الخاصة باللاجئين السياسيين عند اعتماد مبدأ التعاون الإداري بين الدول، إذ تجد الدولة حرجا كبيرا بين موقفها الإنساني وبين الالتزامات التي فرضت عليها بموجب اتفاق التعاون الإداري، وذلك عندما تقدم الدولة التي ينتمي إليها اللاجئون طلبا إلى الدولة التي يوجد بها هؤلاء اللاجئون، للحصول على بعض الوثائق الرسمية.²

الفرع الرابع : سبل تفعيل التعاون والتنسيق الدولي :

بالنظر إلى الأهمية البالغة للتنسيق والتعاون الدولي لا سيما التعاون البيئي ، انتهجت الجزائر منهجاً شاملاً ومتعدد الأطراف ،ولكن الملاحظ أن هذه الجهود لم ترق إلى المستوى المطلوب ، حيث يذهب الباحثون في الفقه الضريبي إلى أنه لا بد من ترتيبات دولية.³

1- إبرام المزيد من الاتفاقيات الثنائية لمنع التهرب الضريبي : التهرب الضريبي الدولي يتم مكافحته من خلال الاتفاقيات الدولية، وفي هذا الصدد قامت الجزائر بتوقيع ، 21 اتفاقية ثنائية تهدف إلى تجنب التهرب الضريبي خلال الفترة الممتدة بين (1991 - 2004) في إطار 7 اتفاقيات دولية :

الاتفاقيات الثنائية -الإمارات العربية المتحدة- البحرين- سوريا- عمان- مصر- اليمن ، بالإضافة إلى اتفاقية التهرب الضريبي بين الجزائر والولايات المتحدة الأمريكية العربية.

¹ محمد خالد المهاياني ، نفس المرجع ، ص 374

² محمد خالد المهاياني ، نفس المرجع ، ص 374

³ طالبي محمد ، المرجع السابق ص 329

[illegible]

2- تم إرسال التقرير إلى اللجنة المختصة بمناقشته في اجتماعها الذي عُقد في 12 كانون الأول 2012.

[illegible]

¹محمد ساحل، تجربة إستقطاب الاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر والعربية السعودية- دراسة مقارنة -رسالة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر، 2007 ، ص70

² طالبی محمد ، نفس المرجع ، ص 329

³ ناصر دادي عدون، محمد منتاوي، الجزائر و المنظمة العالمية للتجارة ، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2003 ص 173

المنظمة العالمية للتجارة ، يقتضي التفكير
بجد في
الضريبي
النهاية يتم تحقيق الاهداف السامية للسياسة الضريبية للجمهورية الجزائرية ، من خلال الوقاية من التملص الضريبي ،

خلاصة الفصل الأول:

تطرقنا في هذا الفصل إلى الآليات الكفيلة بالوقاية من جريمة التملص الضريبي في حال الأخذ بها بصفة رشيدة، ذلك أن إصلاح المنظومة الضريبية في الجزائر، أملت لها ضرورات موضوعية، كان لزاما على المشرع الجزائري، تبعا لذلك أن يدرسها ويضع لها آليات الوقاية المناسبة. كما تم استحداث هياكل ضريبية جديدة للتعويض عن الخسائر التي لحقت بالضريبة في ظل تلك الإصلاحات.

ثم إن العمل على إصلاح العامل البشري والاستثمار الناجح فيه، لا يقل أهمية على تحسين الجوانب الهيكلية والإدارية الضريبية، في ظل تلك الإصلاحات. و في سياق البحث عن آليات رشيدة للوقاية من جريمة التملص الضريبي كان لا بد على القائمين على الإدارة الضريبية انتهاج أسلوب متقن في ممارسة الرقابة والتحقيق الجبائي، ذلك أن تكثيفهما، كفيل بالوقاية من هذه الجريمة، وأن المكلف بالضريبة كلما حاول إيجاد طرق للتملص من دفع الضريبة، كلما ازداد حجم الخسائر التي لحقت بالضريبة.

وفي السياق لا بد من الإشارة إلى أن مختلف الجهات الإدارية والهيئات المعنية بمستوى الوطني، و بالتعاون الدولي عبر المنظمات الدولية، فضاءات التعاون البيئي الدولي، من أجل وضع خطة إستراتيجية للوقاية من التملص الضريبي، ذلك أن مكافحة هذه الجريمة لا يتأتى إلا بتضافر الجهود بين مختلف قطاعات المجتمع.

لقد توصلت الدراسات الحديثة للسياسات الوقائية إلى اعتماد أسلوب التفاعلية والاندماج بين مختلف القطاعات المعنية بالضريبة، المراد كسب ثقته، من خلال آليات عملية، أهمها استغلال وسائل الإعلام والتكنولوجيات الحديثة للإعلام والاتصال، و التركيز على العامل الأخلاقي والوعي الضريبي، إضافة إلى الوازع الديني والخطاب المنبري في الإعلام، من خلال اعتماد بعض التخفيضات أو الإعفاءات الضريبية، أخذت تسلك طريقا واضحا في السياسات الضريبية الحديثة، تحقيقا للأهداف المرسومة من طرف الدولة لتحجيد التنمية المستدامة و

الحفاظ على موارد دائمة مستقرة و منتظمة لفائدة الخزينة العمومية, و بذلك يتم تحقيق أسمى أهداف السياسة الجنائية المرتكزة أساسا على الوقاية من الجريمة من باب أولى, قبل قمعها و .

إنه وفي سياق اعتماده لآليات السياسة الجنائية الرشيدة ، وبالموازاة مع الآليات الوقائية ، انتهج المشرع الجزائري سن الآليات القمعية من اجل مكافحة الفعالة لهذه الجريمة ، وهو المسار الطبيعي المنتهج ، من خلال الآليات الموضوعية التي تتمحور حول سياسة التجريم وسياسة العقاب ، وكذا من خلال الآليات الإجرائية التي تتمحور حول معاناة الجريمة وإثباتها ثم آلية تقديم وتحريك الشكوى وممارسة الدعوى العمومية والاختصاص القضائي وتقادم الدعوى العمومية ، ذلك أن النص الموضوعي الذي يحدد تعريف الجريمة وتحديد أركانها وتفصيل عناصرها ، لابد أن يرافقه نص إجرائي ، يبين كيفية تحريك الدعوى العمومية وتفصيل العمل القضائي الجزائي لمعينة ومتابعة الجاني ومحاكمته ثم معاقبته وتنفيذ الحكم القضائي ، وبالتالي تتضح الصورة كاملة في آليات قمع الجريمة ، هو ما سنتطرق إليه في هذا الفصل ، حيث نعالج في المبحث الأول الآليات الموضوعية لمكافحة جريمة التملص الضريبي ، ونعالج في المبحث الثاني الآليات الموضوعية لمكافحتها.

المبحث الأول : الآليات الموضوعية لمكافحة جريمة التملص الضريبي:

لقد اعتمد المشرع الجزائري آليات التجريم والعقاب في سياق خوض غمار التحديات المرفوعة من اجل تحقيق الأهداف السامية للسياسة الجنائية الفعالة والرشيدة ، حيث وقف القائمون على التشريع ، على المبررات والمؤيدات الموضوعية للتجريم والعقاب ، أين توصلوا إلى ضرورة تحيين النصوص ذات الصلة وتحسين فعالية آليات العقاب ، سواء تعلق الأمر بالجزاء بواسطة الغرامة فقط أو بالغرامة والحبس معا ، أو ما تعلق بالجزاءات الجبائية أو المهنية ، وهو ما سنعالجه في هذا المبحث .

المطلب الأول: سياسة التجريم

لقد شهدت الجزائر مثلها مثل الدول النامية تحولات اقتصادية واجتماعية و مالية وتقنية مما ساهم بشكل مخيف في انتشار الجريمة الضريبية ، الامر الذي أدى إلى انعدام الحس الضريبي لدى المكلف في ظل ضعف وانحسار الدور المنوط

بالإدارة الضريبية ، فضلا عن ضعف أداء المنظومة الجبائية الجزائرية كما رأينا في الفصل الأول في معرض الحديث عن الآليات الوقائية.

ويرى العديد من الباحثين¹ في الحقل القانوني إنه بدلا من إعداد دراسة متأنية للنصوص العقابية التي تضمنتها القوانين المختلفة للضرائب والرسوم السارية وفسح المجال لتنفيذها وانتظار ما قد يفرزه ذلك من حقائق وتنقيحها مما شأها من عيوب على ضوء التطبيقات القضائية الحديثة ، فوجئ عالم الأعمال الناشئ والغامض برد سريع وغير مقنع في مقابل انتشار واسع لظاهرة التملص الضريبي بتعديل المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة، وما أفرزه ذلك من ردود فعل لدى المختصين ، ولم يكد يمر بعض الوقت من ذلك التعديل ، حتى وقف القائمون على السياسة العقابية في الجزائر على أن تغليظ العقاب ليس هو الحل الأمثل في ظل ميل التشريعات العالمية نحو تخفيف الطابع العقابي عن عالم الأعمال في محاولة لتحريره ، وفي نفس السياق يرى الباحثون انه قد حان الوقت للحديث في الجزائر عن "قانون العقوبات الضريبي أو الجبائي Le Droit Pénale Fiscal" ، ليس لأنه حقيقة واقعة تضمنتها القوانين المختلفة للضرائب والرسوم ، وإنما لأنه فرع خاص ومتميز ، ويتجلى ذلك من خلال الأفعال المحرمة التي تدل على انحراف إجرامي من نوع خاص ، وخصوصية الإجراءات المتبعة والجزاءات التي أوردها المشرع الجزائري ، مثلما هو الحال بالنسبة لقانون مكافحة الفساد² ، أو القانون المتعلق بمكافحة المخدرات³.

الفرع الأول : أصول نظرية الجريمة الضريبية :

كان لزاما علينا في هذا السياق، التعرّيج على السياسة الجنائية ، التي تعتبر من المفاهيم القانونية الجديدة التي نتجت عن تطور الفكر الجنائي الحديث وقد اختلفت وتعددت التعاريف بشأها من خلال الاجتهادات المبدولة من طرف

¹ بودالي محمد ، أركان جرائم الغش الضريبي في القانون الجزائري ، دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي ، مجاة المحكمة العليا ، عدد خاص ، قسم الوثائق 2009 ، ص 78

² انظر القانون 01_06

³ انظر القانون 04_18

الفصل الثاني : الآليات القمعية لمكافحة جريمة التملص الضريبي.

فقهاء القانون، مما أدى إلى عدم الاتفاق فيما بينهم على تعريف موحد وشامل، ويرجع ذلك إلى تعدد المرجعيات الفكرية والفلسفية والعلمية، وكذا إلى اختلاف البيئات وإلى التطور الذي يحكم كل مجتمع.

ويمكن اعتبار التعريف الذي جاء به الفقيه الفرنسي "مارك أنسل" أهم تعريف للسياسة الجنائية حيث ذهب إلى أنها تلك السياسة التي تهدف إلى تطوير القانون الجنائي الوضعي وتوجيه كل من المشرع الذي يسن القانون والقضاء الذي يقوم بتطبيقه والمؤسسات العقابية وهذا التعريف يعطي نطاقا واسعا للسياسة الجنائية فلا يحصر دورها في الوقاية من الجريمة أو إيجاد علاج لها، كما ذهب إلى ذلك فقهاء مدرسة الدفاع الاجتماعي، بل يجعلها تمتد للتحكم في صياغة قواعد التجريم والعقاب، وفي الممارسة القضائية وأيضا في تنفيذ الأحكام التي تصدر عن القضاء. فالسياسة الجنائية وفق هذا التصور تعنى بالمرحلة التي تسبق ارتكاب الجريمة باعتماد سياسة وقائية وشاملة للحيلولة دون وقوع الجريمة، كما تعنى بالمرحلة اللاحقة على ارتكاب الجريمة بالدعوة إلى تأهيل الجناة والعمل على إدماجهم من جديد في المجتمع.¹

أما عن السياسة الجنائية في الشريعة الإسلامية فقد عرفت بأنها العمل على درء المفسدات الواقعة أو المتوقعة من الفرد والمجتمع وإقامة الحدود والقصاص وغيرها لتحقيق الأمن بكافة الوسائل والطرق الممكنة فكرية كانت أم مادية في ضوء المبادئ العامة للشريعة الإسلامية.²

لذا فإن السياسة الجنائية تعنى بالمرحلة التي تسبق ارتكاب الجريمة وذلك بسن سياسة وقائية شاملة من شأنها أن تحول دون وقوع الجرم، وهذا الأمر يقتضي من الدولة اعتماد خطة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية والثقافية، وتحسين مستوى المعيشة لدى ساكنتها، كما يدخل ضمن التدابير الوقائية في السياسة الجنائية تشديد العقوبة المقررة لبعض الجرائم التي استفحلت وتنامت في وقت معين .

¹ انظر موقع <http://palmoon.net/7/topic-2051-65.html>

² انظر موقع <http://palmoon.net/7/topic-2051-65.html>

الفصل الثاني : الآليات القمعية لمكافحة جريمة التملص الضريبي.

وستعرض في هذا الفرع إلى النظرية العامة للجريمة الضريبية في التشريع المقارن ، ثم نرجع على التشريع الجزائري ، كما سنتعرض إلى مفاهيم التملص والغش والتهرب.

أولا : في التشريع المقارن .

يرى جانب من الفقه¹ أن من خصوصيات قانون العقوبات الضريبي هو أنه يتمتع بالاستقلال القاعدي تجاه قانون العقوبات العام ، أي أنه يخضع لأحكام عامة من نوع خاص ، وهذه الأحكام العامة تخضع لها الجرائم الضريبية ، عدا ما استثنى بنص خاص ، وقد عني كل من القانون الإيطالي بشأن العقاب على المخالفات الضريبية والقانون الألماني (RAO) بوضع أحكام عامة للجريمة الضريبية ، أما القانون المصري فقد افتقد تنظيم أحكام عامة تنظم جميع المسائل الجنائية الضريبية مما يتعين معه على الفقه أن يبدأ باستقراء الأحكام التي تخضع لها مختلف الجرائم تأصيلها وردها إلى قواعد عامة مجردة ، بمعنى أن القواعد المنظمة للجرائم الضريبية بوجه عام .

وقد مر قانون العقوبات بهذه المرحلة ، فقديمًا لم يكن هذا القانون يتضمن غير النصوص التي تحكم مختلف أنواع الجرائم ، ثم قام الفقهاء باستخلاص الأحكام العامة التي تسودها وأدى التطور القانوني إلى قيام المشرع بهذه المهمة مسترشداً بالجهودات الفقهية التي بذلت هذا الصدد . ويجب أن يلاحظ أن وضع أحكام عامة للجريمة الضريبية لا يعني الاستغناء التام عن الأحكام العامة في قانون العقوبات ، بل إنه يتعين الرجوع إليها كلما خلت الأحكام العامة للجريمة الضريبية من تنظيم خاص لمسألة معينة ، كما يلاحظ من ناحية أخرى أن وضع نظرية عامة للجريمة الضريبية يحقق فائدة قانونية في تفسير بعض الغموض الذي يسود الأحكام الخاصة بجريمة معينة .

لكن المشرع قد يستثني بعض الجرائم الضريبية من القواعد التي تبنى عليها الجريمة الضريبية ، فيجب الالتزام بهذه الاستثناءات² ، وفي هذا الإطار سنتعرض إلى التشريعين الفرنسي و الجزائري فيما يلي :

¹ أحمد فتحي سرور ، الجرائم الضريبية ، دار النهضة العربية 1990 ص 33 .

² أحمد فتحي سرور ، نفس المرجع ، ص 34 .

الفصل الثاني : الآليات القمعية لمكافحة جريمة التملص الضريبي.

1: في التشريع الفرنسي :

من خلال نصوص القانون العام للضرائب في التشريع الفرنسي يمكن استخلاص التصور العام للجرائم¹ الضريبية في فرنسا من خلال نصه على جريمة التملص من الضريبة²، بوصفها الجريمة الرئيسية ، ثم الجرائم الملحق بها وهما اثنتان : تتعلق الأولى بجنحة إغفال تسجيل حسابات أو القيام بتسجيل حسابات غير صحيحة أو صورية ، والثانية هي جنحة الوساطة غير المشروعة ، ثم يأتي بعد ذلك ما يعرف بالاعتراض على الضريبة سواء كان فرديا أو جماعيا³ .

ثم تعرض المشرع الفرنسي إلى جرائم الغش الخاصة Les Fraudes Spécifiques تتعلق الأولى بالضرائب المباشرة وتتضمن مالا يقل عن عشر حالات تجرم وهي :

-عدم الدفع أو الدفع غير الكامل أو المتأخر للاقتطاعات عند المصدر الحاصلة باسم الضريبة على الدخل⁴ .

-مسك حسابات غير صحيحة ووضع حسابات ختامية خاطئة⁵ .

-إخفاء مداخيل محصل عليها في الخارج⁶ .

-قبض قسائم لحساب الغير بغرض التهرب من الضريبة⁷ .

-تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة بغرض الحصول على تخفيضات جبائية⁸ .

-النشر غير المشروع لقوائم المكلفين الخاضعين للضريبة على الدخل أو على الشركات⁹ .

¹ بودالي محمد ، نفس المرجع ص 83 .

² أنظر المادة 1/1741 من القانون العام للضرائب الفرنسي .

³ أنظر المادتين 1/1743 و كذا 1746 من نفس القانون .

⁴ أنظر المادة 1771 منه .

⁵ أنظر المادة 1772 منه .

⁶ أنظر المادة 1772 منه .

⁷ أنظر المادة 1772 منه .

⁸ أنظر المادة 1772 منه .

⁹ أنظر المادة 1772 من نفس القانون .

الفصل الثاني : الآليات القمعية لمكافحة جريمة التملص الضريبي.

- القيام عن قصد بتسجيل مصاريف تتحملها مؤسسة ما تحت عنوان غير صحيح ، بغرض إخفاء الأرباح أو المداخل الخاضعة للضريبة باسم المؤسسة نفسها أو باسم الغير¹ .

- إخفاء مداخل أو إيرادات القيم المنقولة² .

- خرق الأحكام المتعلقة بالاقتطاع عند المصدر المطبقة على بعض مداخل وإيرادات القيم المنقولة³ .

- مخالفة الالتزام بإقرار عقود القرض ، التي تقع على الأشخاص الذين يتدخلون تحت أية صفة كانت ، في إبرام العقود⁴ .

و ما يلاحظ عن هذه الجرائم أنها عمدية باستثناء المجموعة الأولى التشريعات الحديثة مثل القانون الفرنسي ، و القانون اللبناني.

2 : في التشريع الجزائري :

لقد خص المشرع الجزائري كل قانون من قوانين الضرائب المختلفة بتنظيم خاص بالجرائم الضريبية لذلك يجد الباحث نفسه أمام نصوص متكررة تعالج نفس الموضوع في كل قانون من هذه القوانين⁵ .

وقبل الخوض في النصوص ذات الاحكام الجزائية ، لا بد من التعرّيج على السياقات التي وردت فيها ، حيث جاءت غداة بناء الدولة الجزائرية الحديثة على النحو الآتي :

فقد ألغيت القوانين الصحراوية⁶ وعوضت ابتداء من 01 جانفي 1963 بقوانين جبائية جزائية واجبة التطبيق على على مستوى القطر الجزائري وقد شملت هذه القوانين التي واصلت العمل بالتشريع الفرنسي إلا في أحكامه المنافية

¹ أنظر المادة 1772 منه.

² أنظر المادة 1773 منه.

³ أنظر المادة 1783 منه.

⁴ أنظر المادة 1783 منه.

⁵ بودالي محمد ، المرجع السابق ص 79

⁶ القانون رقم 57 . 1344 المؤرخ في 30 ديسمبر 1957 الذي كان أساسا لإصدار القوانين الجبائية الصحراوية وبمقتضى هذه القوانين تدفع ضرائب ولايات الواحات والساورة لحساب ميزانية فرنسا.

الفصل الثاني : الآليات القمعية لمكافحة جريمة التملص الضريبي.

للسيادة الوطنية تعديلات تدريجية وأكملت إلى غاية أن تم تعيين التشريع الجبائي الجزائري بموجب الأمر رقم 75 . 87 المؤرخ في 30 ديسمبر 1975 متضمن القوانين الجبائية التالية:

. الأمر رقم 76 . 101 المؤرخ في 09 . 12 . 1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الذي أدخل عليه عدة تعديلات منها قانون رقم 03 . 22 المؤرخ في 28 ديسمبر 2003 المتضمن قانون المالية 2004 والمعدل بموجب قانون المالية 2005 رقم 04 . 21 المؤرخ في 29 ديسمبر 2004.

. الأمر 76 . 102 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الرسم على رقم الأعمال.

. الأمر رقم 76 . 103 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الطابع.

. الأمر 76 . 104 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الضرائب الغير مباشرة.

. الأمر رقم 76 . 105 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون التسجيل.

. القانون رقم 79 . 07 المؤرخ في 21 جويلية 1979 المتضمن قانون الجمارك.

وتصدر كل سنة في قانون المالية أو القوانين التكميلية له، نصوص لاحقة تعدل أو تتمم التشريع أو التنظيم أو أملاك الدولة المعمول به في مجالات الجباية أو شبه الجباية أو الجمارك أو أملاك الدولة ¹.

ومراجعة نصوص وقوانين الضرائب المختلفة نستخلص أن هناك عدة جرائم تتعلق بالضريبة ، مشتركة بين جميع أنواع الضرائب والرسوم وتكرس بوجه عام محاور للتجريم على النحو الآتي :

أ- في قانون الضرائب المباشرة :

بمراجعة المواد من 308 وما يليها من قانون الضرائب المباشرة نستخلص أن هنالك عدة جرائم ضريبية

في مجال الضرائب المباشرة وهي :

جريمة التملص أو محاولة التملص من الضريبة ².

جريمة الاعتراض على الضريبة ويتخذ الاعتراض على الضريبة عدة أشكال منها :

الاعتراض الفردي ¹.

¹ سعيد بن عيسى، الجباية، شبه الجباية، الجمارك، أملاك الدولة، الوعاء و التعريف ، ط 1 2003 ص 4

² أنظر المادة 1/303 من قانون الضرائب المباشرة.

الفصل الثاني : الآليات القمعية لمكافحة جريمة التملص الضريبي.

الاعتراض الجماعي².

والاعتراض الخاص بوكلاء الأعمال والخبراء أو المستشارين الجبائيين أو المحاسبين³.

التعرض بالعنف لأعوان الإدارة المؤهلين أثناء ممارسة وظائفهم⁴.

ب- في قانون الضرائب غير المباشرة :

بمراجعة المواد من 532 وما يليها من قانون الضرائب الغير مباشرة نستخلص أن هناك عدة جرائم ضريبية وهي :

التملص أو محاولة التملص من الضريبة⁵.

الاعتراض على الضريبة .

وهنا أيضا يتخذ الاعتراض عدة أشكال مختلفة عن تلك المنصوص عليها في قانون الضرائب المباشرة وهي :

-الاعتراض الفردي⁶.

-الاعتراض الجماعي⁷.

-تنظيم الاعتراض الجماعي⁸.

-تحريض الجمهور على الاعتراض أو التأخر في دفع الضريبة⁹.

-الاعتراض الخاص بوكلاء الأعمال والخبراء¹⁰.

¹ أنظر المادة 304 فقرة 1 و 2 منه.

² أنظر المادة 304 فقرة 3 منه.

³ أنظر المادتين 1/306 و 2/36 منه.

⁴ أنظر المادة 308 منه.

⁵ أنظر المادة 532 من قانون الضرائب الغير مباشرة.

⁶ أنظر المادة 1/537 و 2 منه.

⁷ أنظر المادة 3/537 منه.

⁸ أنظر المادة 1/536 منه.

⁹ أنظر المادة 2/536 منه.

¹⁰ أنظر المادة 2/544 منه.

الفصل الثاني : الآليات القمعية لمكافحة جريمة التملص الضريبي.

-التعرض بالعنف لأعوان الإدارة المؤهلين أثناء ممارسة وظائفهم.¹

ج في قانون الرسم على رقم الأعمال :

بمراجعة قانون الرسم على رقم الأعمال ، نستخلص أن هناك عدة جرائم تتعلق بالغش الضريبي وهي :²

التملص أو محالة التملص (المادة 117).

الاعتراض على الرسوم والذي يتخذ بدوره نفس أشكال الضرائب غير المباشرة منها :

-الاعتراض الفردي (المادة 3/122).

-الاعتراض الجماعي (المادة 4/122).

-تنظيم الاعتراض الجماعي (المادة 1/121).

-تحريض الجمهور على الاعتراض (المادة 2/121) .

-التعرض بالعنف لأعوان الإدارة المؤهلين أثناء ممارسة وظائفهم (المادة 120) .

-المشاركة في التملص الصادرة من وكلاء الأعمال أو الخبراء (المادة 3/128) .

د في قانون التسجيل :

بمراجعة قانون التسجيل³ ، نستخلص أن هناك جريمة واحدة وهي : التملص أو محاولة التملص (المادة 1/119) أما

باقي الجرائم فتم إلغاؤها بموجب قانون المالية لسنة 2002 "وهي أحكام تم تحويلها إلى قانون الإجراءات الجبائية " .

هـ في قانون الطابع:

بمراجعة هذا القانون⁴ ، نستخلص أن هناك عدة جرائم هي :

-التملص أو محاولة التملص (المادة 1/34).

¹ أنظر المادة 535 من قانون الضرائب الغير مباشرة.

² انظر المواد 117 وما يليها منه

³ انظر المواد من 119 إلى 120 منه.

⁴ انظر المواد من 33 إلى 37 منه

الفصل الثاني : الآليات القمعية لمكافحة جريمة التملص الضريبي.

- التملص عن طريق استخدام الآلات (المادة 1/33).

- التقليد وتزوير البصمات (المادة 2/33).

- الاعتراض على رسوم الطابع ، ويتخذ الاعتراض هنا شكلين هما :

- الاعتراض الفردي (المادة 2/34) .

- الاعتراض الجماعي (المادة 3/37).

والجدير بالتنويه ، أننا في بحثنا بصدد التعرض إلى التملص فقط دون بقية الجرائم الضريبية الأخرى المنوه عليها آنفا.

ثانيا : مفهوم التملص الضريبي:

حدد المشرع الجزائري أصناف الضرائب والأوعية الضريبية الخاصة بكل صنف وألزم الأشخاص الخاضعين للضريبة وهم الأشخاص الطبيعية والأشخاص المعنوية بالتصريح ، ويقوم النظام الضريبي الجزائري على أساس التصريح الذي يدلي به المكلف بالضريبة و مضمونه تقديم تصريح في موعده يتضمن عناصر ثروته و دخله مع افتراض حسن النية و أمانة فيه باعتباره أكثر شخص يعرف مقدار دخله وتحتفظ الإدارة بحق الرقابة على التصريح و تعديله إذا بني على الغش و هو ما يعرف في القانون بجريمة الغش الضريبي.

1 تعريف التملص الضريبي: وهنا سنعرض التعريفين اللغوي والإصطلاحي فيما يلي :

أ_التعريف اللغوي:

جاء في المعجم اللغوي في مادة "ملص" و"تملص" ما يلي :

تملص الشيء : أفلت ، وتملص مني الأمر : إذا أفلت ، ويقال سمكة مليصة : أي تزل عن اليد لملاستها .

الفصل الثاني : الآليات القمعية لمكافحة جريمة التملص الضريبي.

والتملص : التخلص ، يقال : ماكدت أتملص من فلان ، أي أتخلص¹.

ب _ التعريف الإصطلاحي :

نلاحظ أن القضاء لم يقدم لنا أي تعريف للتملص الضريبي ، بينما قدم الفقه تعريفات مختلفة للغش الذي هو آلة

تحريك أفعال التملص، و صورة من صوره, تتجلى فيما يلي :

عرف البعض² الغش بأنه: "التدبير الإرادي لوسائل مشروعة في ذاتها للوصول إلى أغراض تخالف أوامر القانون

ونواهيه" ، ويرون أن الغش يحتوي على عنصرين : عنصر مادي : وهو يتمثل في النتيجة غير المشروعة في نظر القانون

، وعنصر معنوي : فيتمثل في نية تجنب أحكام قانونية.

و عرفه فريق³ آخر بأنه : "عملية تتم وفق اتفاق صادر عن جماعة للتهرب من تطبيق قاعدة قانونية أمرة".

لكن هذين التعريفين لا يشملان كل حالات الغش ، إذ توجد حالات للغش لا يراد فيها التهرب من حكم قاعدة

أمرة ، كما هو في حالة السفه الذي لا يتعجل في التعرف بقصد تعيين مجلس عائلي ، فهو في هذا المثال لا يحاول

تجنب حكم قاعدة قانونية ، لان الحكم باعتباره ناقص الأهلية لا يصدر إلا بعد تعيين المجلس المذكور⁴.

و قد عرف الفقه التملص الضريبي بأنه خرق للقانون ، للتهرب كلياً أو جزئياً من دفع الضريبة و استرجاع ضرائب

بدون وجه حق.⁵

ج _ تعريف المشرع الجزائري للتملص الضريبي:

¹ معجم لسان العرب ، ابن منظور ، دار احياء التراث العربي ، مؤسسة التاريخ العربي ، الطبعة الثالثة ، 1999 ، بيروت ، لبنان ، الجزء 13 ، ص 177

² نادية فوضيل ، الغش نحو القانون ، الطبعة الثانية ، 2006 ، دار هومة ، ص 53 .

³ نادية فوضيل ، نفس المرجع، ص 54 .

⁴ نادية فوضيل ، نفس المرجع، ص 55 .

⁵ بوناظور بوزيان ، دراسة بعنوان الغش الضريبي على ضوء القانون والاجتهاد القضائي في الجزائر، مجلة المحكمة العليا ، عدد خاص الغش الضريبي و التهرب الجمركي طبعة 2009 صفحة 25

الفصل الثاني : الآليات القمعية لمكافحة جريمة التملص الضريبي.

عندما يتعلق الأمر بالتعريف التشريعي للجريمة , نكون امام أسلوبين إثنين, إما أن يتولى المشرع تعريف الجريمة أولا ثم يقرر العقوبة التي توقع على مرتكبها, كما هو الحال في المواد 254 من قانون العقوبات في تعريفه للقتل أو المادة 258 من قانون العقوبات في تعريفه لجريمة قتل الأصول أين عرف الجريمة بعناصرها و أركانها, ثم تولى النص على العقوبة المقررة لها , و إما أن يتولى المشرع النص على العقوبة المقررة لمرتكب جريمة ما دون أن يورد تعريفا هذه الجريمة, كما هو الحال بالنسبة لجريمة التملص الضريبي في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة, أو خيانة الامانة, في المادة 376 من قانون العقوبات, أو المادة 386 من قانون العقوبات عندما نص على جريمة التعدي على الملكية العقارية, بحيث لم يورد تعريفا لهذه الجرائم, بل أورد صورا للركن المادي فيها, كما هو الحال في جريمة التملص الضريبي, على أن تبقى مهمة تحديد تعريف هذه الجرائم للفقهاء أو القضاء حسب مقتضيات الحال.

والمشرع الجزائري لم يعرف صراحة التملص و لكن بالرجوع إلى المواد 303 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال والمادة 533 من قانون الضرائب غير المباشرة نجد أنها تتفق كلها على استعمال طرق احتيالية للتملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو تصفية أو دفع الضرائب و الرسوم المفروضة .

ويلاحظ ان هذا التعريف الذي استعمله المشرع ينطبق على كافة صور جرائم التملص الضريبي المنصوص عليها في كل النصوص الضريبية , وهي قانون الضرائب المباشرة والرسوم , قانون الضرائب غير المباشرة , قانون الرسم على الاعمال , قانون الطابع , قانون التسجيل.

ويعتبر الغش شكلا من أشكال التملص الضريبي¹ و الذي يتضمن المخالفة الصريحة للقوانين و التشريعات الجبائية , وقد تعددت آراء و تعاريف فقهاء الجباية وقد تم تعريفه بأنه يتمثل في التخلص من الضريبة و إعطاء عرض خاطئ

¹ بوناظور بوزيان , نفس المرجع ص 15

الفصل الثاني : الآليات القمعية لمكافحة جريمة التملص الضريبي.

للاواقع أو تفسير مضلل و من أجل ذلك يستعمل المكلف طرق الغش و الاحتيال مرتكبا جرائم مالية يعاقب عليها القانون ، فيما حاول البعض إعطاء تعريف دقيق يجمع فيه كل الطرق التي يلجأ إليها المكلف للتخلص من الضريبة فذكروا أن الغش الضريبي يحتوي على كل الحركات المادية و كل التدابير و المناورات و الترتيبات التي يلجأ إليها المكلف أو غيره من أجل التخلص من دفع الضريبة .¹

ويتضح من خلال ما تقدم من تعاريف بأن مفهوم التملص الضريبي يترجم امتناع الممول الذي توافرت فيه شروط الخضوع للضريبة عن الوفاء بها و هو بالتالي خرق مباشر لقانون الضريبة بطريقة إرادية و بالتالي يصبح التخلص من الضريبة غشا حيث أنه يشمل إما على مخالفة نص من نصوص القانون و قد يتم ذلك بمناسبة تحديد وعاء الضريبة حينما يقوم الممول بإخفاء بعض المواد الخاضعة للضريبة أو حينما يقدم إقرارا غير صحيح كما يمكن أن يتم بمناسبة تحصيل الضريبة حينما يقوم الممول أو المكلف بالضريبة بإخفاء أمواله ليفوت على الإدارة استفاء حقها منه.²

ثالثا : الفرق بين التهرب والغش:

يقصد بالتهرب³ تخلص المكلف القانوني من دفع الضريبة ، مستغلا ما يوجد في النصوص التشريعية من ثغرات أو عدم الضبط في الصياغة ، وهذا التهرب يأتي في حدود ما رسمه المشرع من خلال سلسلة الإعفاءات و التخفيضات دون الإخلال بالقواعد الجبائية ، فالمكلف يستفيد من الثغرات القانونية التي لا تعد مخالفة ما دام هذا الأخير يتحرك في إطار قانوني حيث يستخدم حقا من حقوقه الدستورية باعتبار أن حريته في القيام بأي تصرف من عدمه مضمونة دستوريا ، كالشركات التي تقيم مركزها و مقراتها الاجتماعية في دول توجد معدلات الضريبة فيها جد منخفضة و كتوزيع الشخص قيد حياته ثروته على الورثة عن طريق الهبة تجنباً للخضوع للضريبة الخاصة بالتركات فبالرغم من أنه قد يكون سيء النية إلا أنه لا يمكن فرض أية عقوبة عليه ، ولا يكون أمام المشرع إلا محاولة سد الثغرات القانونية ،

¹ بوناظور بوزيان، نفس المرجع ص14

² بوناظور بوزيان ، نفس المرجع ص16

³ بوناظور بوزيان ، نفس المرجع ص14

و من صوره كذلك الامتناع من استهلاك أو إنتاج سلعة ما مفروضة عليها ضريبة مرتفعة أو الامتناع عن استيرادها من الخارج لفرض عليها ضرائب جمركية و ترك النشاط الإنتاجي الخاضع لضرائب مرتفعة إلى نشاط آخر خاضع لضرائب أقل و قيام شركة ما بتوزيع جزء من أرباحها على المساهمين بطرق معينة للاستفادة فيما بعد بعدم دفع ضرائب ولا يكون التهرب دائما بسوء النية و لكن يمكن أن يكون بحسن نية ، وإنما تكون نتيجته تجنب دفع الضرائب.¹

أما الغش فيقصد به تلك السلوكيات و الممارسات التي تتم بهدف التحايل و تجنب أداء الضريبة و هذا خارج الإطار القانوني ، أي أنها كلها ممارسات غير مشروعة ، فالغش بهذا المعنى يفترض تحقق الواقعة المنشأة للضريبة بالفعل إلا أن المكلف بالضريبة يتهرب من دفعها كليا أو جزئيا للاستفادة من الإعفاءات الضريبية و ذلك عن طريق المخالفة الصريحة للقانون.

فالغش يعد تصرفا غير مشروع و يمثل عدم احترام إرادي لأنه انتهاك لروح القانون و إرادة المشرع و ذلك باستخدام طرق احتيالية وتدليسية من طرف المكلف بالضريبة كالامتناع عن تقديم التصريح الضريبي أو تعمد الكذب في مضمون هذا التصريح أو تقديم بيانات غير صحيحة عن قيمة الوعاء الضريبي أو حقيقة المركز المالي للمكلف بالضريبة. أو التمسك بمحتوى سجلات محاسبة غير دقيقة أو غير قانونية أمام مصالح الضريبة أو إخفاء وعاء الضريبة إخفاء مادي كما هو الحال شأن السلع المهربة من الخارج و المناطق الحرة.²

وقد اختلف الاقتصاديون³ في تحديد المعيار الذي يتم على ضوءه تمييز التهرب عن الغش الضريبي ، ويمكن رد هذا الاختلاف إلى ثلاثة اتجاهات رئيسية :

¹ بوناظور بوزيان ، نفس المرجع ص15

² بوناظور بوزيان ، نفس المرجع ص16

³ ناشد ، سوزي عدلي ، نفس المرجع ، ص 13

- الاتجاه الأول : مؤداه أن فكرة التهرب فكرة أعم وأشمل من فكرة الغش ، فالتهرب هو الجنس ، أما الغش فهو النوع ، فالغش وفقا لهذا الاتجاه يعد حالة خاصة من حالات التهرب ، وهي حالة التهرب من الضريبة عن طريق انتهاك القانون .

- الاتجاه الثاني : وفحواه أن التهرب الضريبي ما هو إلا الشكل الدولي للغش الضريبي ، فالغش ، وفقا لهذا الاتجاه ، وعلى عكس الاتجاه الأول ، هو الجنس بينما التهرب الضريبي الدولي هو النوع . فأصحاب هذا الاتجاه يرون أن هناك نوعين من الغش ، غش على الصعيد الداخلي ، وغش على المستوى الدولي ، وهذا الأخير هو الذي يمثل التهرب الضريبي ، وبذلك فوفقا لهذا الاتجاه لا يوجد تهرب ضريبي داخلي ، ولا يوجد غش ضريبي دولي ، فالتهرب وفقا لهذا الاتجاه دائما ما يحتوي على عنصر دولي ، أما الغش فلا يتعدى الحدود الوطنية للدول ويخضع للسيادة الضريبية والإدارية للدولة .

- الاتجاه الثالث : ومضمونه أن التمييز بين التهرب والغش يقوم على أساس فكرة الشرعية ، فالتهرب يكون شرعيا أو قانونيا ، أما الغش فغير شرعي ولا قانوني ، وبصورة أوضح ، فإن المكلف في التهرب يتجنب الخضوع للضريبة دون أن يقوم بأي سلوك أو تصرف يمثل انتهاكا للقانون ، ويأخذ هذا السلوك صورا مختلفة : فقد يكون امتناعا ، بمعنى أن المكلف لا يقوم بأي عمل أو تصرف يجعله خاضعا للضريبة ، فتصرفه ينطوي على سلوك سلبى يجنبه الخضوع لأية ضريبة ، أو قد يتخذ صورة حرية الإدارة ، بحيث يكون للفرد الحق في اختيار التصرف الذي يمثل خضوعا أقل للضريبة¹ .

ويعترف القانون والقضاء بهذا الحق للفرد لكونه حقا مشروعاً ، وقد يتخذ صورة التحايل الشرعي حيث يلجأ إلى إتباع إجراءات شرعية لتخفيف عبء الضريبة أو إسقاطه ، كاستفادة من ثغرات التشريع أو النقص الذي يعتري

¹ ناشد ، سوزي عدلي ، نفس المرجع ، ص 13

نصوصه ، وهذا ما يسمى بالتهرب الضريبي المشروع ، في حين إذا استخدم المكلف حيلة تدليسية لتجنب الضريبة

انطوى ذلك على سلوك غير مشروع ، وهذا ما يسمى بالتهرب غير المشروع وهذا ما يعني الغش المشروع.¹

¹ ناشد ، سوزي عدلي ، نفس المرجع ، ص 14

الفصل الثاني : الآليات القمعية لمكافحة جريمة التملص الضريبي.

الفرع الثاني : آلية توفير المؤيدات الجزائية لتجريم التملص الضريبي :

لا بد على المشرع ، وهو بصدد إخضاع أية أفعال للتجريم أن يعمل على توفير المبررات والمؤيدات الجزائية للتجريم ، وذلك بتبيان وتوضيح الطابع الجزائي للأفعال المراد تجريمها ، وهو ما نلمسه دوما في عرض الأسباب المقدمة عادة من الجهة التي تقترح النصوص القانونية على السلطة التشريعية ، وهي في العادة الحكومة ، وفي هذا السياق فقد سلك المشرع الجزائري في تجريمه للتملص الضريبي نفس النهج الذي سلكه سابقا في الجرائم ضد السلامة العمومية وخاصة الاختلاس ، قبل أن يتحول عنه إلى منهج آخر بموجب القانون رقم 01/06 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته ، والذي قيل أنه جاء استجابة للاتجاه العام الداعي إلى نزع الطابع التجريمي عن عالم الأعمال ، لذلك فإنه من المناسب أن يشمل هذا الاتجاه قانون الضرائب ، باعتباره من صلب مواضيع قانون العقوبات للأعمال Le Droit Pénal des affaires ، ذلك باعتبار أن المبررات التي دفعت بالمشرع الى تخصيص قوانين مستقلة مثلما هو الامر بالنسبة لمكافحة الفساد ، أو المخدرات ، أو الصرف ، أو تبييض الاموال وتمويل الارهاب ، والتي تتمحور دوما حول حماية صنف معين من الحقوق ، إما المرتبطة بالمال العام ، أو الصحة العمومية ، أو الامن العام ، أو غيرها ، هي ذاتها المبررات التي نراها حسب رأينا المتواضع ، التي يمكن أن تحذو به الى ضم هذا النوع من الجرائم الضريبية التي تمس بالمال العام إلى جرائم الفساد ، من أجل تسهيل وتوحيد الاطر القانونية والاليات المسخرة للوقاية من هذه الجرائم ومكافحتها ، إلا أننا في هذا الموضوع سوف لن نتوسع في ذلك ، بل إن الضرورة المنهجية تقتضي الإشارة الى هذه الملاحظة ، لإمطة اللثام على المؤيدات الجزائية .

ويؤيد هذا الاتجاه أن المشرع نص على جواز وقف أو انقضاء الدعوى العمومية بمجرد سحب الشكوى من قبل إدارة الضرائب بموجب المادة 305 فقرة أخيرة من قانون الضرائب المباشرة ، وما ماثلها في القوانين الأخرى ، فضلا عن سيادة مبدأ ترجيح احترام الحريات العامة على حساب الحفاظ على مصالح الخزينة العمومية : Le principe de

الفصل الثاني : الآليات القمعية لمكافحة جريمة التملص الضريبي.

respect des libertés publiques l'emporte sur la préservation des intérêts du trésor public.

وتعتبر جريمة التملص الضريبي جريمة وقتية لأنها تقع وتنتهي بمجرد تخلص الجاني من أداء الضريبة كلها أو بعضها بالمعنى الذي حددناه آنفاً ، أي سواء بربط الضريبة ربطاً خاطئاً أو بأداء المكلف الضريبة وفقاً للأساس الخاطئ المبين بإقراره على أن الجاني يسأل في الوقت ذاته عن جريمة الامتناع عن أداء الضريبة كلها أو بعضها وهي جريمة مستمرة.

الفرع الثالث : أركان جريمة التملص الضريبي

يفرق الفقهاء بين نوعين من الأركان أو العناصر، أحدهما جوهري أو أساسي والآخر ثانوي، فأما العناصر الجوهرية فهي التي يرتبط وجود الجريمة بوجودها ، بحيث يترتب على تخلفها انتفاء الجريمة أصلاً ، وأما الأركان أو العناصر الثانوية فهي التي لا يؤثر وجودها ولا انتفاؤها على وجود جريمة بعينها ولا على وجود جريمة في عمومها، وإنما يقتصر أثرها على تحديد نوع العقاب أو درجته.¹

¹ عوض محمد ، قانون العقوبات القسم العام ، دار المطبوعات الجامعية ، الاسكندرية ، 1998 ، ص 49

الفصل الثاني : الآليات القمعية لمكافحة جريمة التملص الضريبي.

وسنعالج في هذا الفرع أركان جريمة التملص الضريبي من خلال ما يأتي:

أولا : الركن الشرعي

استنادا إلى نص المادة الأولى من الدستور التي تنص على أنه لا جريمة ولا عقوبة إلا بقانون ، وعليه فإن إنشاء أو فرض أو تحصيل الضريبة وإن سن نصوص التجريم والعقاب لا يكون إلا بقانون ، هذا ما يعرف بمبدأ الشرعية الجنائية. وتبعاً لذلك فإن الضريبة الواجبة الدفع، هي تلك التي تكون محددة بنص تشريعي، وذلك تطبيقاً لاحكام الدستور الجزائري¹، إذ لا يجوز تدخل أية هيئة أو مؤسسة دستورية في لدولة تحت أي ظرف لفرض أية ضريبة ، إلا بترخيص تشريعي من البرلمان ، إذ ينص الدستور على : "لا تنشأ ولا تفترض ولا تحصل أية ضريبة إلا بموجب قانون". وهذا ما اتبعته الدولة بسن قوانين ، تحدد فيها حقوق والتزامات المعني بالضريبة ، وإدارة الضرائب والإجراءات الواجبة الإلتباع من كل طرف للدفاع عن حقوقه .

ثم انه بعدما أشرنا سابقا إلى النصوص المتراكمة والزخم التشريعي الهائل، الذي يصب في بوتقة تجريم التملص الضريبي، كان لزاما علينا أن نشير إلى أن المشرع الجزائري قد أخضع نصوص التجريم العقابي إلى تعديلات متتالية، أهمها: التعديل الأخير الوارد في قانون المالية لسنة 2012²، الذي أجرى خلاله المشرع تعديلا جوهريا في وصف جريمة التملص الضريبي، حيث كرس سياسة التجنيح، من خلال نزع الصفة التكييف الجنائي للأفعال المحرمة وأصبغ عليها الوصف الجنحي، بعدما ألغى عقوبة السجن نهائيا.

حيث وبالرجوع إلى عرض أسباب التعديل المنوه عنه في قانون المالية لسنة 2012، نجد أن المشرع قد جنح إلى السياسة العقابية المتساهلة من جهة، وإلى سياسة أخرى أكثر براغماتية وتفاعلية مع المحيط الاقتصادي والاجتماعي للمكلف بالضريبة من جهة أخرى، من خلال تخفيف العقوبات، سيما إلغاء عقوبة السجن والإبقاء على عقوبة الحبس، مع الاحتفاظ بالعقوبات المالية المرتفعة.

¹ انظر المادة 64 من دستور الجمهورية الجزائرية لعام 1996 الجريدة الرسمية رقم 76 المؤرخة في 08 ديسمبر 1996

² الجريدة الرسمية رقم 72 الصادرة بتاريخ 29 ديسمبر 2011 .

وستتطرق بإيجاز إلى مفهوم سياسة التجنيح ، حيث أن هذا الأخير Correctionnalisation اسم مشتق من الفعل جنح Correctionnaliser من Correctionnel أي جنحي ويقصد به تقليص الجناية إلى جريمة جنحية ويسمى في بعض البلدان تجنيحا Décriminalisation وهو على قسمين : التجنيح القضائي Correctionnalisation Judiciaire : وهو تقنية إجرائية يهمل بموجبها النائب العام أو قاضي الحكم إراديا عنصرا مكونا للجناية أو ظرفا مشددا لها ، مثلا سرقة بالتعداد أو بالكسر ، وتلاحق الجريمة كسرقة عادية ، والتجنيح القانوني Correctionnalisation légale : وهو تقنية موضوعية بحتة ، تتم على المستوى التشريعي ، ونتيجة لذلك يقوم المشرع باستبدال عقوبة جنائية بعقوبة جنحية¹

ولمعالجة الركن الشرعي نظرا لما يثيره هذا الركن من إشكالات، فإننا آثرنا أن نتناوله ونحن بصدد عرض النصوص المتعاقبة على جريمة التملص في القوانين المختلفة للضرائب ، ذلك أن أهم ما يلاحظ على هذه النصوص أنها جاءت بصيغ مختلفة ويظهر ذلك من خلال استعراض هذه النصوص نصت المادة 1/303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة "يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له ، أو تصفيته كليا ، أو جزئيا ، بما يأتي ".

ونصت المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة على أنه "يعاقب كل من يستخدم طرقا احتيالية للتملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو التصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها ". وتنص المادة 117 من قانون الرسوم على رقم الأعمال على أنه "يعاقب طبقا للمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، كل من تملص أو حاول التملص بصفة كلية أو جزئية باستعمال طرق تدليسية ، من أساس الضرائب أو الحقوق والرسوم التي تخضع أو تصفيته أو دفعها ".

¹ جيرار كورنو . معجم المصطلحات القانونية ، ترجمة منصور القاضي ، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى 1418-

وتنص المادة 1/119 من قانون التسجيل على أنه "كل من خفض أو حاول التخفيض الكل أو البعض من وعاء

الضريبة أو تصفيتها أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها باستعمال مشاورات تطبق عليه ..."

وتنص المادة 1/34 من قانون الطابع على أنه " كل من نقص أو حاول الإنقاص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة

وتصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم المترتبة عليه باستعماله وسائل الغش تطبق عليه ..."

ثم إن أهم ما يلاحظ على النصوص السابقة أن المشرع نص فيها على جريمة مشتركة أسماها: التملص أو محاولة

التملص، بصيغ متقاربة باللغة الفرنسية وصيغ مختلفة باللغة الوطنية، كما أن هذا الاختلاف انصب على تكييف هذه

الجريمة قبل صدور قانون المالية لسنة 2003، من حيث تشديد العقاب بموجب المادة 1/303 التي تم تعديلها

بموجب قانون المالية لسنة 2003 والتي اتخذ فيها المشرع مبلغ الوعاء الضريبي موضوع التملص معيارا للتدرج هذه

الجريمة من مجرد مخالفة إلى جنحة ثم إلى جناية، وهذا ذات التكييف الذي يحيل إلى المادة 117 من قانون الرسوم

على رقم الأعمال بينما بقيت ذات الجريمة مجرد جنحة بموجب المواد 532 من قانون الضرائب غير المباشرة و119

1/ من قانون التسجيل، و34 من قانون الطابع، وبناء على ذلك لا يمكن اعتبار هذه الجريمة جريمة مشتركة نظرا

لأوجه الاختلاف السابقة، أما التكييف القانوني لهذه الجريمة بعد صدور قانون المالية لسنة 2012 فقد توحد في

وصف واحد، وهو الجنحة، بعدما ألغى المشرع الوصف الجنائي للوقائع.

ويلاحظ عدم توحيد الصياغة وعدم الدقة بالرغم من تعلق ذلك بنص جزائي، بحيث يفترض أن يكون على جانب

كبير من الدقة والتحديد، من ذلك ذكره للرسوم في معرض حديثه عن الضرائب، وذكره للضرائب في معرض حديثه

عن الرسوم، فإذا كان التملص أو محاولة التملص من الضريبة ينطبق على الضرائب المباشرة والضرائب غير مباشرة،

فإن محل التملص في قانون الرسوم على رقم الأعمال، قانون الطابع وقانون التسجيل ينصب على الرسوم، يضاف

إلى ذلك استعماله مرة لعبارة "تملص أو محاولة التملص" مرة ولعبارة "خفض أو محاولة تخفيض" مرة أخرى ولعبارة

"نقص أو محاولة الإنقاص" مرة ثالثة، في مقابل عبارة S'est soustrait ou a tenté de se

"soustraire" والأصح هو تملص أو محاولة التملص، فضلا عن استعماله لعبارة "في إقرار وعاء أي ضريبة..." مرة ، وعبرة "من وعاء الضريبة" مروة أخرى ، وعبرة "من أساس الضرائب .." مرة ثالثة ، والصحيح هو وعاء الضريبة أو مطرحها .

يضاف إلى ذلك إصرار المشرع على استعمال عبارة "أو تصفيتها" ، و "تصفية" في مقابل مصطلح Liquidation ، وذلك في محاولة لبيان أن محل التملص هو إما إقرار وعاء الضريبة أو الوفاء بها أو تصفيتها ، والصحيح أن التملص قد ينصب على إما على إقرار وعاء الضريبة من قبل المكلف وإما على الوفاء بها ، أما المصطلح تصفية الضريبة فيتمثل في عمل تقوم به إدارة الضرائب على مرحلتين : الأولى تتمثل في تقدير وعاء الضريبة عن طريق تقنيات مختلفة ابتداء من أسلوب النوافذ والأبواب أو أسلوب المظاهر ومرورا بأسلوب الجزائي La méthode forfaitaire وانتهاء بأسلوب الإقرار La méthode déclarative ، أما المرحلة الثانية : فتتمثل في حساب مبلغ دين الضريبة انطلاقا من الوعاء ، وبناء على ذلك يبقى هذا المصطلح نوعا من التزيد في مجال جريمة التملص .¹

- و في هذا الشأن قضت المحكمة العليا فيما يخص مسألة سريان النص الجزائي ، بأن تعيين الاتهام من لدن قضاة غرفة الاتهام الذين طبقوا على سنوات 1998 ، 1999 ، و 2000 أحكام القانون القديم في مادته 303 ضرائب مباشرة ، وطبقوا على سنة 2003 أحكام المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة المعدلة بموجب المادة 28 من قانون المالية لسنة 2003 ، وأحالوا المتهم على أساس الجنحة والجناية مرتبطين وقد أصابوا القضاء.²

- كما قضت فيما يتعلق بتطبيق مبدأ عدم رجعية النص الجزائي من حيث الزمان ، فقد قضت المحكمة العليا بخصوص الطعن المرفوع ضد قرار غرفة الاتهام مجلس قضاء الجزائر بتاريخ 2010/01/20 ، القاضي بإحالة المتهم أمام محكمة الجنايات لارتكابه خلال سنة 1998 جناية التملص الضريبي ، ولاحظت المحكمة العليا في البداية أن

¹ بودالي محمد، نفس المرجع ص 95

² قرار المحكمة العليا ، للغرفة الجنائية ، القسم الأول في الملف رقم 599126 ، بتاريخ 2009/10/22 ، المنشور بالمجلة المحكمة العليا ، العدد 01 ن لسنة 2010 ن ص 268 .

الفصل الثاني : الآليات القمعية لمكافحة جريمة التملص الضريبي.

غرفة الاتهام قد أحالت المتهم بجناية التملص الضريبي طبقا للمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة ، بالرغم من أن هذه المادة وقبل تعديلها بموجب المادة 28 من قانون المالية لسنة 2003 ، كانت تكيف جريمة التملص الضريبي بجنحة مهما كان المبلغ المتملص منه وعدد السنوات المترتب عنها ، وبالتالي فإن غرفة الاتهام قد طبقت المادة 303 المشار إليها أعلاه بأثر رجعي مخالفة لإحكام المادة 02 من قانون العقوبات .¹

- وقضى نفس القرار في معرض إجابته على وجه من أوجه الطعن ، من أن رفض طلب الطاعن بتعيين خبير لتحديد مبلغ الضريبة على أساس أن المنازعة في الدين الضريبي لا يكون أمام القضاء الجزائي ، وعليه فإن غرفة الاتهام ذهبت في تحليلها للوقائع إلى أن مبلغ الضريبة المتملص منه ، والذي هو عنصر أساسي لإعطاء التكيف الصحيح لجريمة التملص الضريبي إن كانت جنحة أو جناية ما هو إلا دين ضريبي يعود الاختصاص في تحديده للقاضي الإداري ، مما يعد تناقضا في التسبيب ، إذا من جهة تعتبر أن مبلغ الضريبة موضوع المتابعة الحالية ما هو إلا دين ضريبي ، أي أن الوقائع ذات طابع مدني بحث ، ومن جهة أخرى تقضي باثام الطاعن بجناية التملص الضريبي ، فقضت بنقض القرار المطعون فيه .

- وأضافت المحكمة العليا في ذات القرار ، أن القرار المطعون فيه الذي لم يبين فيه ما هي الطريقة أو الطرق التدليسية التي استعملها المتهم للتملص من الضريبة ، وإنما اكتفى بالقول بأن الوقائع المنسوبة للمتهم تشكل بعناصرها المتوفرة جناية التملص الضريبي وهذا من دون توضيح يعرض للنقض.

- أما ما تعلق بجريمة التملص من الرسم على القيمة المضافة ، فقد قضت المحكمة العليا² ، أنه تعد جريمة التملص من الرسم على القيمة المضافة ، جنحة قبل سنة 2003 ، مهما كان المبلغ المراد استرجاعه وعدد السنوات ذات الصلة .

¹ الغرفة الجنائية ، القسم الأول ، بتاريخ 2010/07/22 ، في الملف رقم 690357 ، قرار منشور بمجلة المحكمة العليا ، العدد 02 ، لسنة 2011 ، ص 366 .

² قرار الغرفة الجنائية ، القسم الأول ، الملف رقم 695221 ، بتاريخ 2009/10/21 ، مجلة المحكمة العليا ، العدد الثاني ، ص 316 .

- وقضى نفس القرار بأنه لا يجوز المتابعة على أساس المادة 303 من قانون الضرائب المباشر المتعلق بالتملص الضريبي ، إذا كانت الوقائع محل الشكوى تتعلق بالضريبة على القيمة المضافة ، وعليه كان يتعين المتابعة على أساس المادة 117 من قانون الرسم على رقم الأعمال ، وعلى هذا الأساس فإن غرفة الاتهام أخطأت في تطبيق القانون .
- وقضى نفس القرار بأنه لا يجوز متابعة المتهم على أساس المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة ، والتي حددت أعمال الغش التي تفرض على أساسها إدارة الضرائب غرامة جنائية على مرتكبيها ، من دون متابعتهم جزائيا ، أو بالمادة 303 من نفس القانون والتي تتعلق بالتملص أو محاولة التملص باستعمال طرق تدليسية في قرار وعاء أي ضريبة أو أي حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كلياً أو جزئياً ، إذا كانت الوقائع تتعلق بطلب المتهم باسترجاع مبالغ الرسم على القيمة المضافة ، وذلك عن طريق تقديم وثائق خاطئة أو غير صحيحة إثباتاً لطلبه ، وعليه ينبغي متابعة المتهم الطاعن بنص المادة 117 من قانون الرسم على رقم الأعمال ، وكذا المادة 118 من نفس القانون التي تحدد الأعمال التدليسية فيما يخص هذه الجريمة .

ثانياً : الركن المادي :

لو بحثنا عناصر الجريمة من خلال التعاريف المختلفة للجريمة يتبين¹ أن أهم عناصرها هو صدور فعل بصورته الإيجابية أو امتناع عن فعل ومن أمثلة الفعل الذي يفترض سلوك إيجابي إطلاق العيارات النارية من مسدس محشو بطلقات الرصاص على شخص وحصول النتيجة الجرمية المتمثلة بوفاة المجني عليه، ومن صور الامتناع امتناع الأم عن إرضاع وليدها حتى الموت، فالفعل الإيجابي يكون بحركة أو بعدة حركات عضلية تصدر من جانب الجاني ليتوصل إلى ارتكاب جرمته، وهذه الحركات قابلة بطبيعتها للتغاير والتنوع بحسب الجريمة التي يبتغي الجاني ارتكابها وعلى حسب تقديره

¹ معن أحمد محمد الحياوي ، الركن المادي للجريمة ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت لبنان ، الطبعة الاولى 2019 ، ص28

لذلك¹، ومثال الفعل بجرمة واحدة هو دفع شخص أمام قطار أما بالنسبة للفعل بعدة حركات السب والشتم والضرب.

أما بشأن الامتناع عن عمل هو التخلي عن أداء واجب قانونا، وهذا التعريف ينطوي على عنصرين أحدهما طبيعي واقعي يمثل جوهر السلوك ويتصل بالجاني والعنصر الثاني شرعي يتصل بالقانون ويمثل محله². وهناك رأي يقول أن الامتناع يكون بالقعود عن أداء عمل إيجابي يحرص القانون على أدائه، كون الامتناع سلوكا فإنه لا يتجرد من الإرادة فهو مطلق الخضوع للإدارة، وحتى يعتبر الامتناع سببا في الجريمة أن يكون ثمة التزام واجب قانوني على الممتنع³.

ويتطلب الامتناع عن الفعل القدرة على تنفيذه لأنه لا التزام بمستحيل، وتفترض الجريمة أن يكون الفعل أو الامتناع عن فعلا منصوصا عليه في قانون العقوبات أو القوانين الأخرى المكملة له إعمالا لمبدأ (لا جريمة ولا عقوبة إلا بالقانون)، فمثلا قيام شخص بالدفاع عن نفسه أو ماله أو أهله أو غيره وما ينتج عنه من جريمة قتل يعد هذا القتل دفاعا مشروعاً وهو فعل مشروع لأن الدفاع المشروع هو سبب تبرير قد جرده من الصفة غير المشروعة⁴.

¹ محمد زكي أبو عامر ، قانون العقوبات القسم العام ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، الاسكندرية ، ص 116

² عوض محمد ، نفس المرجع ، ص 59

³ جلال ثروت ، النظرية العامة لقانون العقوبات ، مؤسسة الثقافة الجامعية ، الاسكندرية ، ص 163

⁴ معن أحمد محمد الحباري ، نفس المرجع ، ص 29

الفصل الثاني : الآليات القمعية لمكافحة جريمة التملص الضريبي.

وتبعا لذلك يتكون الركن المادي لجريمة التملص الضريبي من ثلاثة عناصر و هي:

- 1- استعمال طرق احتيالية .
 - 2- التملص من الضريبة و الرسم .
 - 3- العلاقة السببية بين استعمال الطرق الاحتيالية و التملص من أداء الضريبة¹
- وهو ما سنعالجه فيما يلي :

1 الطرق الاحتيالية:

ذهب البعض إلى أن المشرع يشترط لتوافر جريمة الاحتيال الضريبي استعمال طرق احتيالية بالمعنى المقصود في جريمة النصب ، فقليل في صدد تحديد المراد بإخفاء المبالغ التي تسري عليها الضريبة : إنه لا يكفي مجرد الإخفاء وإنما يتعين فوق ذلك القيام بعمل خارجي إيجابي يتم به استيفاء معنى الطرق الاحتيالية ، ويدل ذلك أن الغاية من الطرق الاحتيالية هي الإخفاء ، لكن الإخفاء مجرد طريق للاحتيال².

والطرق الاحتيالية غير معروفة بموجب النصوص القانونية التي تناولتها ، بل أن المشرع أورد حالات اعتبرها من هذا القبيل لكونها الأكثر انتشارا ، لكنه لم يحصرها ، بل ذكرها على سبيل المثال و بهذا يكون قد ترك للإدارة الجبائية و للقضاء سلطة تكييف أي فعل كعمل غش، و قد تختلف الوسائل المستعملة في جريمة التملص الضريبي إلا أن الهدف يبقى واحد و هو التملص كليا أو جزئيا من دفع مبلغ الضريبة .

ما يلاحظ هنا أن المشرع قد ترك المجال للإدارة الجبائية وللقضاء على السواء ، مما قد يمس بمبدأ التفسير الضيق للنص الجزائي ، وعدم قابلية القياس في تحديد عناصر الركن المادي ، وهو بالنتيجة مساس بمبدأ الشرعية القانونية .

¹ أحسن بوسقيعة - الوجيز في القانون الجزائي الخاص - الجزء الأول طبعة منقحة و متممة صفحة 425

² أحمد فتحي سرور ، نفس المرجع ، ص 310

و قد أورد قانون الضرائب غير المباشرة (06) ستة أعمال اعتبرتها طرقا احتيالية¹ و هو نفس العدد الذي أوردته المادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال فيما أوردت المادة 407 في فقرتها الثانية من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة عملين اعتبرتهما من هذا القبيل ، و هو نفس العدد الذي أوردته المادة 34 الفقرة الثالثة من قانون الطابع و كذا المادة 119 من قانون التسجيل و بوجه عام يمكن إدراج هذه الطرق التدليسية المنصوص عليها في مختلف القوانين الضريبية و الأخرى الغير مشار إليها مما يمكن اعتبارها من هذا القبيل ضمن أصناف ثلاثة إذ أنها تنطوي على تحايل مادي أو محاسبي أو قانوني ، و نبين ذلك فيما يلي :

أ) التحايل المادي :

تم هذه الصورة من التحايل عن طريق إخفاء المكلف بالضريبة للسلع و المنتوجات و المواد الخاضعة للضريبة ، وجعلها بعيدا عن مراقبة إدارة الضرائب ، وقد أشار المشرع إلى هذه الصور ضمن أغلب القوانين ذات العلاقة بالضرائب² ، واعتبر أن الإخفاء قد يكون كلياً أو جزئياً و نتناوله فيما يلي :

- الإخفاء الجزئي :

ينطوي الإخفاء الجزئي على اتجاه نية المكلف إلى التخفيض من عبء الضريبة دون التخلص منها كلياً ، و يتحقق ذلك بحرصه على إعلان قيمة أقل من القيمة الحقيقية للمادة الخاضعة للضريبة هرباً من دفعها جزئياً كما لو كان يمارس نشاطات ثانوية غير مصرح بوجودها أصلاً إلى جانب النشاط الرئيسي المصرح به و بنتائجه أو الإنتاج بمقاييس مخالفة أو تفوق المقاييس المحددة مسبقاً.

-الإخفاء الكلي :

¹ انظر المادة 533 منه

² انظر المواد 01/193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، و المادة 01/533 من قانون الضرائب غير مباشرة و المادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال ، التي تفيد أن الإخفاء من قبل أي شخص لمنتجات تطبق عليها الضرائب أو الرسوم يعد من قبيل طرق الاحتيال.

يحدث هذا النوع من الإخفاء عندما يسعى المكلف إلى التملص كلياً من دفع الضريبة مستغلاً في ذلك نقص الرقابة من طرف الإدارة الجبائية حيث يقوم بإنشاء وحدات وإقامة مصانع صغيرة في مناطق آهلة بالسكان و كذا محلات لإيداع البضائع و هناك يتم الإنتاج و البيع دون فوترة من غير ترك أي أثر لذلك و هو ما يعبر عنه قانوناً بعدم التصريح بالنشاط .

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

كما يعد من قبيل الاحتيال قيام المكلف – عن طريق أي وسيلة كانت بعرقلة الأعوان المؤهلين لإثبات المخالفات للأحكام القانونية أو التنظيمية و جعلهم غير قادرين على تأدية مهامهم , و على الرغم من نص المادة 5/533 من قانون الضرائب غير المباشرة على هذه الصورة بمناسبة تعدادها لبعض طرق الاحتيال و حصرها في مجال الضرائب غير المباشرة ، إلا أن الجدير بالذكر أن قانون الرسم على رقم الأعمال أفرد في هذه الصورة حكماً خاصاً واستثنائياً¹ ، بحيث أن الواضح أن كلا النصين تناول هذه الحالة لكن بأحكام متباينة وغير منسجمة حيث تعتبر صراحة من طرق الاحتيال في مفهوم قانون الضرائب غير المباشرة بينما لا تعد كذلك في قانون الرسم على رقم الأعمال ولا تسري عليها أحكام الغش إلا إذا أمكن تقدير أهمية التدليس .

ب) التحايل المحاسبي :

ينطوي التحايل المحاسبي على إخلال المكلف بالضريبة بالالتزامات الجبائية و المحاسبية المترتبة في ذمته بمقتضى العلاقة الضريبية , إذ يجبر القانون الجبائي المكلف بالضريبة على التصريح بوجود نشاط ممارس وعليه أن يقدم لإدارة الضرائب

¹ أشارت المادة 122 منه على أنه يعاقب بغرامة جبائية من 1000 دج إلى 10000 دج كل من يجعل الأعوان المؤهلين لمعاينة المخالفات المتعلقة بالتشريع الجبائي في وضع يستحيل عليهم فيه أداء وظائفهم دون الإخلال بالعقوبات الأخرى المنصوص عليها متى أمكن تقدير أهمية التدليس .

وفقا للقانون التصريحات التي توضح نتائج نشاطه خلال كل سنة مالية مدعما ذلك بوثائق ثبوتية كالفواتير و السجلات المحاسبية (دفتر اليومية , دفتر الجرد إلخ) التي يلتزم بمسكها ضمن محاسبة كاملة شاملة¹. والتحايل المحاسبي هو الأكثر استعمالا حيث يمكن للمكلف بالضريبة أن يزيف في محتوى التصريحات فيسعى إلى إدخال تغيرات في المحاسبة باعتبارها الأساس الذي تنطلق منه إدارة الضرائب في تحديد الوعاء الضريبي و القيام بالمراقبة و يبحث عن مطابقة القيود المحاسبة فيما بينها من جهة و بينها وبين المستندات الثبوتية من جهة أخرى , إذ يعمل على تبرير الأعباء و إثبات المداخل المقيدة محاسبيا خلافا للواقع.

- تضخيم التكاليف :

إن مبالغ الأعباء أو التكاليف تخصم من المداخل الإجمالية من أجل تحديد قيمة الأرباح الخاضعة للضريبة شرط أن تكون هذه الأعباء متعلقة بممارسة نشاط المؤسسة ومدعمة بوثائق تبريرية , و أن تكون في إطار الحدود التي وضعها القانون حتى لا يبالغ فيها , غير أن بعض المكلفين يستغلون هذا الحق لإدخال بعض التكاليف التي ليست لها علاقة بنشاطهم أو المبالغة في تقدير تلك التي تدخل في نشاطهم قصد التخفيض من قيمة الأرباح الخاضعة للضرائب و التي تتناسب طرديا مع قيمة الضريبة , حيث كلما زادت مبالغ الأرباح الصافية ارتفعت بالنتيجة قيمة الضريبة المحصلة لصالح الخزينة العامة , فضلا عن سعيهم إلى الاستفادة من التخفيضات و الامتيازات الجبائية استناد إلى وثائق غير صحيحة , وقد ينتهج المخالف عدة وسائل لتضخيم التكاليف وهي² :

المستخدمين الوهميين , الأعباء المصاريف غير المبررة , تقنيات الاهتلاك .

و فضلا عن ذلك أضاف المشرع صورة أخرى تتعلق بتقديم الأوراق الغير صحيحة التي تدعم الطلبات الرامية إلى الإعفاء من الضرائب و الرسوم , و من بين ما يمكن إدراجه ضمن الوثائق غير الصحيحة أو الخاطئة التي يستند عليها في تضخيم التكاليف الصورية , و بالتالي تخفيض قيمة الضريبة أو الإعفاء منها , هي تلك الوثائق المثبتة لرواتب

¹ عباس عبد الرزاق , المرجع نفسه , ص 100

² عباس عبد الرزاق , نفس المرجع , ص 101

مستخدمين وهميين أو أن هذه الرواتب حقيقية لكن مبالغ فيها , كما يمكن أن تتضمن هذه الوثائق أعباء مصاريف غير مبررة لقيام المؤسسة ببعض الترميمات هي المباني الصناعية ، فيقوم مسيروا المؤسسة بإجراء ترميمات على مبانيهم الخاصة مسجلين إياها ضمن الترميمات الخاصة بالمؤسسة أو اقتناء قطع للتصليح أو الصيانة و إدراج تكاليفها ضمن أعباء المؤسسة، في حين يتم إعادة بيع هذه القطع دون استعمالها و إغفال ذلك في المحاسبة أو قيامهم برحلات سياحية وإدراج مصاريفها ضمن أعباء المؤسسة المتعلقة بالدعاية, وكذا تضخيم التكاليف وكذا تضخيم مبالغ الإشهار وتسجيل كل ذلك في محاسبة المؤسسة على أساس إهما أعباء ومصاريف مرتبطة بالاستغلال وذلك قصد التخفيض قدر المستطاع من الربح الخاضع للضريبة¹.

كما تجدر الإشارة إلى أن اعتماد المكلف ضمن محاسبته على تقنية الاهتلاك كأسلوب في تضخيم التكاليف ويعرف الاهتلاك بأنه الإثبات الكتابي للنقص التدريجي الذي يصيب الموجودات الثابتة بفعل الزمن أو الاستغلال و يحسب على أساس ثمن شراء الموجودات أو الاستثمارات من مباني و معدات و ذلك بخضم الرسم على القيمة المضافة (TVA) المرتبطة بعملية الشراء إذا كان قابلا للاسترجاع إلا أن هذه التقنية تستعمل غالبا خارج القواعد القانونية من طرف بعض المكلفين من أجل تضخيم الأعباء القابلة للخضم و هذا إما عن طريق تطبيق معدلات مرتفعة غير تلك المحددة قانونا قصد تضخيم مخصصات الاهتلاك التي تخضم من قاعدة التأسيس².

- تخفيض الإيرادات :

يعتبر عدم التصريح بالمداخيل أو التقليل منها الصورة المثلى لهذه الحالة ، و قد اعتبر المشرع الجزائري³ أن الإغفال عن التصريح بمداخيل المنقولات أو رقم الأعمال أو التصريح الناقص يكون بعدة أساليب كأن يلجأ المكلف إلى بيع

¹ انظر المادتين 02/193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة و المادة 02/533 من قانون الضرائب غير المباشرة

² انظر إلى ما تمت معالجته في المبحث الثالث من الفصل الأول أين شرحنا نظام الاهتلاك ، ضمن التحفيزات الضريبية.

³ انظر المادة 04/118 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

منتجات المؤسسة دون فورة¹ ، و ذلك من أجل أن يتفادى المكلف تقييد بعض المبيعات محاسبيا على الإطلاق أو تقييدها بثمن أقل من ثمنها الحقيقي مبررا ذلك بالإفراط في التخفيضات التجارية لزيائنه أو تسجيل العودة الوهمية للبضائع .

كما يلجأ المكلف إلى عدم إجراء التسجيل المحاسبي لبعض الإيرادات الاستثنائية الناتجة عن التنازل عن عناصر الأصول² و تلك الناتجة عن بيع النفايات المستخرجة من المواد الصناعية التحويلية و نشاطات البناء ، كأن يبيع حصصا من الرءوم أو النفايات الحديدية بعد إعادة هئية المصنع وتجديده، دون تسجيل ذلك ولا النصريح بمداخيل هذا النشاط الاضافي ، بالإضافة إلى ذلك³ تعتبر من أعمال التدليس تقدم وثائق خاطئة أو غير صحيحة إثباتا لطلبات ترمي إلى الحصول إما على تخفيض أو استرجاع الرسم على القيمة المضافة و إما الاستفادة من المزايا الجبائية المنصوص عليها لفائدة بعض الفئات من المدينين بالضريبة كالاستفادة غير المشروعة من التخفيضات المطبقة على الأرباح المعاد استثمارها و التي تصل إلى 30 بالمئة أو التخفيضات المطبقة على الربح المحقق خلال السنتين الأوليتين للنشاط الممارس من طرف الأشخاص الذين لهم صفة عضو سابق في جيش التحرير الوطني إذ تخفض 25 بالمئة⁴ ، بالإضافة إلى الإفلات من الضريبة الذي يحققه المكلف بهذه الأساليب فإن تخفيض إيراداته على هذا النحو يمكنه من الاستفادة من النظام الجزائي الذي يتحدد أساسا حسب رقم الأعمال.

والملاحظ أن هذه الصورة من الاحتيال لا تقتصر على أصحاب المؤسسات و التجار إنما تنصرف إلى بعض أصحاب المهن الحرة ، إذ يحجم بعضهم عن التصريح بمداخيلهم الحقيقية و يكتفون بالتصريح بجزء منها فقط .

¹ انظر الفقرة الأولى من المادة 118 السالفة الذكر

² عباس عبد الرزاق ، نفس المرجع ، ص 105

³ انظر المادة 118 في فقرتها الثانية

⁴ أنظر المادة 21 من قانون الضرائب المباشرة .

و أيا كان الأمر فإن سعي المكلف إلى تضخيم التكاليف أو تخفيض الإيرادات يهدف إلى تخفيض قيمة الأرباح الصافية الخاضعة للضريبة أي التخفيض من الوعاء الضريبي وبالنتيجة التملص من الضريبة .

(ج) التحايل القانوني :

يعتبر هذا الأسلوب من التحايل الأكثر تنظيماً , و يتم من خلاله خلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية, ويأخذ التحايل القانوني مظهران:

إما التلاعب في تكييف الحالات القانونية أو الاستناد على العمليات الوهمية التي يعتمد المكلف بالضريبة على إنشائها خلافاً للحقيقة :

التلاعب في تكييف الحالات القانونية :

يقوم المكلف في هذه الحالة بتزييف وضعية قانونية خاضعة للضريبة إلى وضعية أخرى تكون معفاة منها أو خاضعة لضريبة أقل , كأن يصرح المكلف بأن التصرف الصادر عنه هو هبة¹ غير أنه في الحقيقة عقد بيع وذلك من أجل التخلص من دفع حقوق التسجيل مستترا بصورية العقد رغم صحته من الناحية القانونية .

كما يعد مرتكباً لجريمة التملص الضريبي من يقوم بتنظيم أسعاره خلافاً للواقع للحيلولة دون تحصيل الضرائب و الرسوم المدين بها كأن يسجل جميع ممتلكاته باسم أولاده أو زوجته , و قد أشارت أغلب النصوص الضريبية إلى اعتبار تنظيم الأسعار من طرق الاحتيال².

و فضلاً عن ذلك فقد أضاف بعض الفقه¹ صوراً أخرى اعتبرها من قبيل طرق الاحتيال التي تظهر الواقع على غير حقيقته كاصطناع مستند يفيد أن البضائع سلمت للمكلف على سبيل الوديعة فقط في حين أنها سلمت له بمقتضى عقد البيع.

¹ عباس عبد الرزاق ، نفس المرجع ، ص 108

² انظر المواد: 2/407 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 05/118 من قانون الرسم على رقم الأعمال , 119 من قانون التسجيل والمادة 34 من قانون الطابع.

العمليات الوهمية :

يجدر الذكر هنا ، أن التحقيقات الجبائية تقوم على اساس المطابقة للكتابات والوثائق المحاسبية المقدمة ، اين يستعمل المخالف هذه الثغرة في التملص في مجال الضريبة على القيمة المضافة ² ، تتمثل هذه الصورة خاصة في استعمال وثائق و فواتير مزيفة أو صورية, كأن يمارس المكلف نشاطا تجاريا أو صناعيا مستعملا سجلا تجاريا لشخص متوفي أو عديم الأهلية القانونية أو غير موجود أصلا , أو يقدم وثائق تجارية تحتوي على عمليات وهمية تبرم مع مؤسسات حقيقية والتي تسترجع مبالغ الرسوم على القيمة المضافة على الأرباح الخاضعة للضريبة الموجودة على الفواتير الوهمية وهو ما يسمح للمكلف بالحصول على تعويضات رسوم لم يسبق له دفعها للخرينة العامة, كما تخفف من حجم الربح الخاضع للضريبة نظرا لما تحمله الفواتير من مبالغ باهضة .

كما يعتبر من أعمال التملص ، القيام عمدا بعدم تقييد أو إجراء قيد غير صحيح أو وهمي في الحسابات التي يتضمنها دفتر اليومية أو الجرد أو الوثائق التي تحل محلها ³.

و الملاحظ أن كل الطرق المذكورة أعلاه و المعتبرة أعمالا تدليسية تدور حول فكرة إعطاء بيانات غير صحيحة تنطوي على إخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة, كما تجدر الإشارة إلى أن إخفاء هذه المبالغ لا يشترط أن يكون نتيجة وقائع ايجابية وإنما قد يتحقق نتيجة وقائع سلبية كإسقاط عناصر الإيرادات أو إغفال قيد المبيعات و منه نستخلص أن المقصود بالطرق الاحتيالية هو الإخلال بواجب الصدق الذي فرضه القانون على المكلف بالضريبة في الإقرارات و الأوراق التي يقدمها إلى الإدارة الضريبية .

2 التملص من الضريبة والرسم:

يمثل التملص من الضريبة ، نتيجة لما يحدثه النشاط الإجرامي من تغيير في العالم الخارجي ، و ذلك من خلال الاعتداء على الحق الذي تحميه القاعدة القانونية ، و هو حق الدولة في الحصول على الضريبة و قد استعملت

¹ الشارويجي ، جرائم الضرائب و الرسوم ، الجزء 11 ، دار النهضة العربية صفحة 241

² عباس عبد الرزاق ، نفس المرجع ، ص 107 _ 108

³ وهو ما نصت عليه المادة 04/533 من قانون الضرائب غير المباشرة والمادة 03/118 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

التقنيات الجبائية للتعبير عن النتيجة في جريمة التملص الضريبي صيغا مختلفة¹ , و مهما اختلفت هذه الصيغ إلا أنها تتفق في كون الامتناع الكلي أو الجزئي عن دفع الضريبة يمكن أن يحصل في صورتين إما تملص من تصفية الضريبة بما فيها الوعاء الضريبي , أو من دفعها، وهي كالآتي :

أ) التملص الكلي أو الجزئي من تصفية الضريبة :

و يقصد بتصفية الضريبة إعداد الجداول و الإنذارات وإرسالها إلى الجهة المختصة بتحصيل الضريبة.²

أما التملص الكلي أو الجزئي من وعاء الضريبة فهو التهرب من تحديد أساس الضريبة وربطها , و يتحقق ذلك مثلاً حينما يقوم الملتزم بالضريبة بإخفاء كل المادة الخاضعة للضريبة أو بعضها أو حينما يقدم إقراراً غير صحيح .ب) التملص من أداء الضريبة كلها أو بعضها:

هو إعفاء المكلف بالضريبة نفسه من الالتزام بأدائها أو التخفيف من عبء هذا الالتزام.³

¹ ارجع إلى نص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة تجد عبارة (التملص من أساس الضرائب أو الرسوم أو تصفيتها أو دفعها) و نفس العبارة جاءت في المادتين 533 من قانون الضرائب غير مباشرة و كذا نص المادة 117 من قانون الرسم على رقم الأعمال , بينما أورد نص المادة 119 من قانون التسجيل عبارة (التخفيض في وعاء الضريبة) .

² عباس عبد الرزاق ، نفس المرجع ، ص 106

³ عباس عبد الرزاق ، نفس المرجع ، ص 107

الفصل الثاني : الآليات القمعية لمكافحة جريمة التملص الضريبي.

و تجدر الإشارة إلى أن القانون لا يشترط لقيام جريمة التملص الضريبي أن تؤدي الطرق الاحتيالية فعلا إلى نتيجة معينة, وهي التملص من الضريبة , بل أن المحاولة تكفي لقيامها ¹.

و المحاولة ², هي البدء في تنفيذ أفعال لا تبس فيها تؤدي مباشرة إلى ارتكاب الجريمة حتى إذا أوقف أو خاب أثرها لأسباب لا دخل لإدارة الفاعل فيها , و من ثم يكفي لوقوع الجريمة مباشرة إحدى طرق الاحتيال السالف ذكرها سواء تحققت النتيجة أو لم تتحقق لأسباب لا دخل لإدارة الفاعل فيها .

3 العلاقة السببية بين التملص من الضريبة و الطرق الاحتيالية:

لابد أن تكون هناك علاقة سببية بين التملص من الضريبة وإحدى طرق الاحتيال التي يستعملها المكلف بالضريبة , حتى يتم إعفاؤه كليا أو جزئيا من عبء الضريبة المفروضة عليه , ومن ثم تنعدم الجريمة إذا تخلص المكلف من الضريبة نتيجة خطأ ارتكبه إدارة الضرائب في ربط الضريبة أو في تقرير إعفائه و بالمقابل تقوم جريمة التملص الضريبي إذا ربطت إدارة الضرائب في ربطا خاطئا دون اطلاع الوثائق المزورة التي أخفى فيها الجاني بعض المبالغ التي تسري فيها الضريبة.

ثم إن أهم ما يلاحظ على النصوص المتعلقة بهذه الجريمة ³, باستثناء المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة , أنها تضمنت الإشارة إلى عدد من الطرق الاحتيالية التي يتم بها التملص , وهو الأمر الذي جعل الركن المادي يتخذ فيها طابعا مزدوجا على غرار ما درج عليه التشريع الفرنسي ⁴, ويبدو ذلك من خلال الاهتمام من جهة تبيان نتيجة الفعل الإجرامي وهي التملص أو محاولة التملص من إقرار الضريبة , فضلا عن عدم الوفاء بها سواء كان جزئيا أو كليا , ومن جهة أخرى استعمال الطرق الاحتيالية , والتي تلافت المادة 1/303 في صيغتها الجديدة تعدادها , بينما

¹ راجع المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة التي تنص على تجريم المحاولة , في هذه الجنحة , وترتب عليها نفس العقوبة المقررة للجريمة التامة.

² انظر الاداة 30 من قانون العقوبات.

³ انظر نصوص المواد 532 و 533 من قانون الضرائب غير المباشرة والمواد 117 و 118 من قانون الرسوم على رقم الأعمال والمادة 1/119 من قانون التسجيل , والمادة 1/37 من قانون الطابع .

⁴ انظر المادة 1741 من القانون العام للضرائب في فرنسا .

لأزالت المادة 1741 من القانون العام للضرائب في فرنسا تنص على تجريم عدد معين من هذه الطرق على سبيل المثال لا الحصر ، والتي يسمح استعمالها من الحصول على النتيجة غير المشروعة السابقة .

وقادت هذه الازدواجية بعض الفقهاء إلى مماثلة النص السابق بالنصب الذي يقوم على تسليم شيء عن طريق استعمال وسائل احتيالية¹.

وقد أثار إثبات الركن المادي مسألة شائعة وهي مدى جواز التمسك أمام القاضي الجزائري بالمنازعة في فرض الضريبة أو في قيمتها ، بحيث كان للغرفة الجنائية لمحكمة النقض الفرنسية² في اجتهاد مستقل فضل إرساء قاعدة مفادها أن الجهة الجزائية تتمتع بسلطة كاملة في هذا الشأن ، وأنه إذا كان يجوز أن يحدد الوعاء الضريبي مسبقا من قبل القاضي الإداري ، فإن ذلك يترتب عليه نتيجتان هما :

الأولى : أن القاضي الجزائري غير مختص بمسائل الوعاء الضريبي .

والثانية : أن قاضي الضريبة لا يمكن أن يقيد بأي شكل من الأشكال الجهة الجزائية .

وبالتالي كان يجب عليه بوصفه تاجرا أن يقوم ببعض الإقرارات الضريبية وهو ما قرره القاضي الجزائري ، غير أن القاضي الإداري انتهى إلى اعتباره مجرد أجير Salarisée وبالتالي لم يكن ملزما بالقيام بتلك الإقرارات ، و تضيف محكمة النقض أنه يبدو أن القاضي الجزائري هو من أصاب في قضائه³.

وإذا كان ذلك هو حاصل المبدأ العام المسمى باستقلالية الخصومة الجزائية ، فإنه لا يجري التسليم به على إطلاقه ، بمعنى أنه لا يجب على القاضي الجزائري أن يستبعد العمل الذي قامت به إدارة الضرائب أو قاضي الضريبة ، بل يجوز له أن يستمد عناصر اقتناعه من المعاينات الواقعية التي قام بها أعوان مراقبة الضريبة ما دام أنه توصل إلى صحتها عن طريق سلطته التقديرية بشكل كامل ، خال من القصور أو التناقض . كما أنه عملا بالمبدأ السابق ، فإنه من

¹ بودالي محمد ، نفس المرجع ، ص 96

² انظر قرار الغرفة الجنائية بتاريخ 07_11_1983 نقلا عن : بودالي محمد ، نفس المرجع والصفحة.

³ انظر قرار الغرفة الجنائية بتاريخ 04_06_1974 نقلا عن : بودالي محمد ، نفس المرجع ص97.

الفصل الثاني : الآليات القمعية لمكافحة جريمة التملص الضريبي.

صلاحيات القاضي الجزائي تمديد رقابته إلى حد معرفة مدى خضوع المتهم للضريبة موضوع الاتهام بحكم طبيعة النشاط الذي يمارسه .¹

وإذا كان قاضي الموضوع لا يهتم بتحديد وعاء الضريبة أكثر من اهتمامه بتحديد مدى التملص والطرق الاحتيالية المستعملة ، فان منازعة المكلف أمام قاضي التحقيق في مبلغ الضريبة المتملص عنه ، يدعو إلى الاستعانة بالخبرة الفنية خصوصاً وأن حجم المبلغ موضوع التملص هو مناط تكييف الجريمة من جنحة إلى جناية قبل التعديل الأخير² ، بينما أصبح من غير المجدي التوقف عند مقدار المبلغ المتملص منه لتحديد الوصف الجزائي للوقائع لان الجريمة أصبحت جنحة في كافة الأحوال بعد التعديل الأخير .

تطبيقات عناصر الركن المادي :

يحرص التشريع على كشف وفضح الطرق الاحتيالية التي قد يلجأ إليها المكلف بالتملص من الضريبة ، لذلك لم يأل جهداً في تعداد بعض صور الطرق الاحتيالية ولو على سبيل المثال في القوانين المختلفة للضرائب والرسوم مع تكرارها في كل مرة يتعرض فيه لجريمة التملص ، وهو ما سنعرضه فيما يلي :

موقف المشرع الفرنسي:

بعد أن نص المشرع الفرنسي على جريمة التملص الضريبي³ ، حرص بعد ذلك على ذكر بعض الطرق الاحتيالية التي يسمح استعمالها للتملص من الضريبة فاتحاً المجال لإمكانية استعمال طرق أخرى وهي :

__ الامتناع عن الإقرار في الآجال المحددة قانوناً L'omission de déclaration dans le délais
. prescrits

¹ بودالي محمد ، نفس المرجع ، ص 98

² انظر المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة ، الصادر بموجب المادة 13 من قانون المالية لسنة 2012

³ في المادة 1741 وما يليها من القانون العام للضرائب الفرنسي .

الفصل الثاني : الآليات القمعية لمكافحة جريمة التملص الضريبي.

— إخفاء جزء من المبالغ الخاضعة للضريبة La dissimulation d'une partie des sommes sujettes a l'impôt .

— تنظيم الإعسار L'organisation l'insolvabilité .

موقف المشرع الجزائري:

لم يكتف المشرع الجزائري بتعداد واحد للطرق الاحتيالية ، بل حرص على أن يذكر في كل قانون من قوانين الضرائب والرسوم طرقا احتيالية معينة ¹ ، تتشابه أحيانا وتختلف في أحيان أخرى ، وهو ما سنراه تباعا :

في قانون الضرائب المباشرة :

يجب الإشارة إلى أنه وبعد تعديل المادة 1/303 تم حذف ما كانت تعتبره من الأعمال التدليسية (طرق احتيالية) ، وليتم نقله إلى المادة 36 من قانون الإجراءات الجبائية بمناسبة تنظيم ما يعرف بحق الزيارة أو إجراءات المعاينة من أجل ممارسة الإدارة الجبائية لأعمال الرقابة فيما يتعلق بالضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال .

وأورد المشرع الجزائري خمس حالات اعتبرتها من قبيل الممارسات التدليسية Pratiques frauduleuses ، وكما يظهر من عبارة "على وجه الخصوص" أنها وردت على سبيل المثال لا الحصر ، مما يفتح المجال لتصور ممارسات احتيالية أخرى قد يلجأ إليها المكلف وهذه الممارسات هي ²:

ممارسة نشاط غير مصرح به ، وقد وردت في القانون الفرنسي بشكل مغاير ، وإن كانت تؤدي نفس المعنى بقوله الامتناع عن التصريح في الآجال المحددة .

وتتميز هذه الحالة بأنها الأكثر انتشارا ويقوم هذا النوع من الغش بمجرد الامتناع ، ولا يشترط لقيامها أية طريقة احتيالية أخرى ، كما أن جنحة التملص تقوم هنا مهما كان المبلغ المتملص منه . ومن أمثلة ذلك : المتهم الذي ظل

¹ أنظر القوانين المتضمنة للتشريع الجبائي المذكورة في الفرع الاول من المطلب الاول من المبحث الاول من هذا الفصل.، في معرض حديثنا عن التشريع الجزائري .

² انظر المادة 36 من قانون الاجراءات الجبائية.

يزعم بدون جدوى بأنه بعث بعشرات التصريحات إلى مديرية الضرائب التي لم تتلقاها¹، أو مدير الشركة الذي امتنع طيلة اثنان وعشرون شهرا عن التصريح برقم الأعمال ، أو الكاتب الذي لم يقيم بأي تصريح يذكر طيلة عدة سنوات بدعوى أنه لم يكن مقيما بفرنسا ، وفي هذا الصدد لا تترد الجهات الجزائرية الفرنسية في استبعاد أي ارتباط لها بصفة المقيم المعترف بها من قبل دولة أخرى وتبقى على اختصاصها لتقدير صفة المقيم بالتراب الفرنسي على ضوء عناصر الدعوى².

القيام بعمليات شراء وبيع للبضائع بدون فاتورة .

تسليم فواتير و وصولات تسليم لا تتعلق بعمليات حقيقية .

نقل تقييدات حسابية خاطئة أو وهمية عمدا في الوثائق المحاسبية ، التي يكون مسكها إجباريا بمقتضى القانون التجاري³.

تنظيم المكلف بالضريبة لإعساره وتفترض هذه الحالة استعمال طرق احتيالية يكون الغرض منها إبعاد المكلف لأمواله من المتابعات المتعلقة بتحصيل الضريبة ، وتماثل هذه الحالة ما هو معروف في جنحة النصب من ذلك قيام المكلف بالضريبة بالاعتراض على إجراءات الحجز التنفيذي عن طريق تقديم تصريحات كاذبة بتعرض أمواله للحريق، أو كمن يقوم بإبرام هبة تقسيمية Donation partage قبل إجراء مراقبة جبائية⁴.

في قانون الضرائب غير المباشرة :

نص المشرع⁵ على ستة صور من الطرق الاحتياطية منها :

¹ انظر بودالي محمد ، نفس المرجع ، ص 100

² نقض جنائي بمحكمة النقض الفرنسية بتاريخ 01_03_2000 نقلا عن : بودالي محمد ، نفس المرجع ، ص 100

³ انظر المواد 09 وما يليها من القانون التجاري الجزائري .

⁴ بودالي محمد ، نفس المرجع ، ص 101

⁵ انظر المادة 533 منه

- واقعة إخفاء أو محاولة إخفاء مبالغ أو منتجات تطبق عليها الضرائب أو الرسوم ، ونص عليها المشرع

الفرنسي¹ تحت تسمية La dissimulation de sommes sujettes à l'impôt وقصرها

على إخفاء المبالغ دون المنتجات ، ويمكن توسيعها لتشمل ليس فقط المبالغ المشكلة لوعاء الضريبة وإنما

أيضا المبالغ التي تشكل بذاتها وعاء الضريبة ولكن تستخدم كعناصر يتم على أساسها حساب الضريبة ،

ويمكن أن يظهر الإخفاء من واقعة عدم قيام المسير بتسجيل في إقراراته الضريبية العمليات كاملة : كأدائه

لخدمات بدون فاتورة ومدفوعة الثمن نقدا .

و يذهب القضاء الفرنسي إلى أن إثبات واقعة الإخفاء العمدي للمبالغ الخاضعة للضريبة كافي لقيام

جنحة التملص ، دون الحاجة إلى إثبات الطرق الاحتيالية².

-تقديم وثائق مزورة بغرض التأثير على مبالغ الضريبة أو الرسوم أو تخفيضها أو الإعفاء منها أو استردادها ، وبوجه

عام الاستفادة من المزايا الجبائية بدون وجه حق .

- استعمال الطوابع المنفصلة أو الطوابع المميزة المزورة أو المستعملة أصلا ، وبيع الطوابع السابقة الذكر أو محاولة

بيعها .

- الحيلولة دون قيام الأعوان المؤهلين بمهامهم . وهذه الحالة تدخل كما سنرى في جريمة الاعتراض ، وهي تعتبر من

قبيل الاعتراض الفردي على الضريبة ، ومكانها ليس هنا

- تنظيم الإعسار وعرقلة تحصيل الرسوم .

¹ انظر المادة 1741 من قانون العقوبات الضريبي الفرنسي

² انظر قرار الغرفة الجنائية بتاريخ 02_07_1989 نقلا عن : بودالي محمد ، نفس المرجع ص 102.

الفصل الثاني : الآليات القمعية لمكافحة جريمة التملص الضريبي.

في قانون الرسم على رقم الأعمال :

رغم إحالة هذا القانون ¹ إلى المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة ، ورغم أن المادة 36 من قانون الاجراءات الجبائية نصت على هذه الطرق الاحتيالية ، إلا أن المشرع فضل أن ينص على هذه الطرق الاحتيالية مرة أخرى ، وهي ² :

- واقعة إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ والمنتجات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة ولا سيما عمليات البيع بدون فاتورة .

- تقديم وثائق مزورة بغرض الحصول إما على تخفيض للرسم أو إعفاء منه أو استرداداه وإما بغرض الاستفادة من المزايا الجبائية بدون وجه حق .

- تعمد عدم نقل وتقييد حسابات أو نقل وتقييد حسابات وهمية أو غير صحيحة في الدفاتر التجارية .

في قانون التسجيل :

في موقف متميز لم يذهب قانون التسجيل إلى تعداد الطرق الاحتيالية كما هو الحال سابقا ، وإنما اختار المشرع أن ينص على جريمة التملص الضريبي³ ، وذهب إلى أنه ومن أجل تطبيق المقتعين السابقين تعتبر على الخصوص كمناورات تدليسية كون المكلف بالضريبة ينظم إعساره أو يعمل بمناورات أخرى على عرقلة تحصيل أي نوع من الضرائب أو الرسوم التي هو مدين بها⁴ .

¹ انظر نص المادة 117 من قانون الرسم على رقم الأعمال .

² نص عليها بموجب المادة 118 منه

³ انظر المادة 1/1/119 منه

⁴ انظر الفقرة الثانية من نفس المادة .

في قانون الطابع :

اتبع المشرع نفس المنهج الذي سلكه في قانون التسجيل ونص¹ على جريمة التملص من الرسوم ، ونص على أنه "وفيما يخص تطبيق المقطعين السابقين ، يعتبر من الأعمال التدليسية ، قيام المكلف بالضريبة بتدبير إعساره أو جعل عوائق بواسطة طرق احتيالية أخرى من أجل تحصيل كل ضريبة ورسم هو مدين به"².

وفي سياق عرض ما تمخض عنه الاجتهاد القضائي في مسألة تحديد عناصر الركن المادي ، وفيما يتعلق بمسألة تحديد المبالغ المتملص منها ، فبالرجوع إلى الاجتهاد القضائي الجزائري ، فقد قضت المحكمة العليا ، بأنه يتوجب تصنيف المبالغ المتملص منها بحسب كل سنة مالية على حدة ، وذلك عن طريق خبرات قضائية فاصلة³.

ومن جهة أخرى فقد قضت المحكمة العليا أنه لا يشمل مبلغ الوعاء الضريبي محل جناية التملص الضريبي إلا الدخل الصافي الخالي من الغرامات كل سنة مالية⁴.

-وقضت في نفس القرار أن قرار غرفة الاتهام المطعون فيه الذي لم يشر إلى تحديد الطرق التدليسية التي استعملها المتهم للتملص من الضريبة ، والذي حدد مبلغ التملص الضريبي الذي توصلت إليه الخبرة القضائية خلال السنتين 2004 ، و 2005 المتخذة للحقوق الأصلية وعقوبات الوعاء وغرامات التحصيل ، وبالتالي فقد خالف قرار غرفة الاتهام القاضي بالإحالة على محكمة الجنايات المطعون فيه ، خالف أحكام المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة التي تنص على " كل من تملص أو حاول التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء الضريبة أو حق أو رسم خاضع له"، وأضافت المحكمة العليا في ذات القرار : "وعليه فالمقصود من الوعاء الضريبي هو الدخل الصافي الخاص بكل سنة مالية ، والذي على أساسه تفرض الضريبة على المكلف بها".

¹ انظر المادة 1/1/31 منه

² انظر الفقرة الثانية من نفس المادة .

³ قرار المحكمة العليا ، للغرفة الجنائية ، القسم الأول في الملف رقم 599126 ، بتاريخ 2009/10/22 ، المنشور بالمجلة المحكمة العليا ، العدد 01 ن لسنة 2010 ن ص 268 .

⁴ قرار الغرفة الجنائية ، القسم الأول ، الملف رقم 543636 ، بتاريخ 2008/07/23 ، مجلة المحكمة العليا ، العدد الثاني 2008 ، ص 369 .

الفصل الثاني : الآليات القمعية لمكافحة جريمة التملص الضريبي.

كما قضت المحكمة العليا أيضا في نفس القرار أن عدم التطرق إلى الطرق التدليسية المحددة على سبيل الحصر بالمادة 36 من قانون الإجراءات الجبائية والتي تشكل عناصر الركن المادي لجريمة التملص الضريبي ، والذي يكون قد استعملها المتهم بقصد التملص من تحمل أعباء الضريبة ، مما يعد قصورا في التسيب بل وانعداماً له ، وهو ما يعرض القرار المطعون فيه للنقض والإبطال¹ ، و هذا القرار تكريس للأسباب الثمانية للنقض المنصوص عليها في المادة 500 من قانون الإجراءات الجزائية.

وبالنسبة للاجتهاد القضائي لمجلس الدولة فإنه قضى في قراره المؤرخ في 2005/07/12 رقم 027482 بأن البراءة من جرم التملص الضريبي لا تعفي المكلف بالضريبة من تسديد ما في ذمته من ديون ضريبية و غرامات التأخير . وأكد مجلس الدولة في قراره المؤرخ في 2006 رقم 33858 أن مجرد التناقض بين التصريحات الشهرية 50 g والتصريحات السنوية للمكلف بالضريبة لا يعتبر مناورة تدليسية طالما أن المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة في هذه الحالة تسلط على المكلف بالضريبة جزاءات على النقص في التصريح . قرار رقم 2006/33858 (فإن المناورات التدليسية تعني كل تصرف يرمي إلى التقليل من سلطة مراقبة الإدارة أو تقييدها).

ثالثا : الركن المعنوي:

تتميز هذه الجريمة بأنها عمدية² ، فركنها المعنوي هو القصد الجنائي ، فما لم يثبت توافر هذا القصد فلا جريمة ، وقد تطلب القانون في هذه الجريمة فضلا عن القصد العام قصدا جنائيا خاصا هو قصد التخلص من الضريبة كلها أو بعضها .

أ- القصد العام :

¹ القرار المنوه عليه سابقا ، نفس المرجع ، ص 371 .

² أحمد فتحي سرور ، نفس المرجع ، ص 316 و 317 .

الفصل الثاني : الآليات القمعية لمكافحة جريمة التملص الضريبي.

يفترض القصد العام علم الجاني بارتكابه فعلا من أفعال الاحتيال من شأنه أن يؤدي إلى التخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها ، فإذا أخفى المكلف بعض المبالغ التي تسري عليها الضريبة نتيجة لخطأ مادي أو لجهله بقواعد المحاسبة لا يعد القصد متوافرا لديه ، ويتعين أن تتجه إرادة الجاني إلى الاحتيال وإيقاع الإدارة الضريبية في الغلط .

ب- القصد الخاص :

تتطلب هذه الجريمة توافر القصد الخاص ، وهو أن يتجه الجاني إلى التخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها ، أي حرمان الإدارة الضريبية من الحصول على حقها في هذه الضريبة ، ومتى توافر هذا القصد في حق الجاني لا يجوز له أن يدفع التهمة بدعوى أن التزوير الذي شاب البيانات التي قدمها قد ارتكبه أو اعتمده المحاسب .

إن الركن المعنوي¹ هو الأكثر أهمية في جريمة الغش الضريبي الذي ، يصعب إثباته لذلك نص المشرع على أنه تتوفر جريمة الغش عندما يقوم المكلف بالضريبة بأعمال بصفة إرادية أو عمديه ، و بالتالي لا بد من توفر القصد الجنائي الخاص فضلا عن القصد العام لقيام جريمة الغش الضريبي فالقصد العام للجريمة يتمثل في علم المكلف بالضريبة بأنه يقوم بفعل من شأنه أن يؤدي إلى التخلص كليا أو جزئيا من الضريبة ، أما القصد الخاص هو علم الفاعل بأن أفعاله تؤدي إلى حرمان الخزينة العمومية من حقوقها المشروعة ، وتبعا لذلك فالمكلف بالضريبة لا يعاقب إلا في حالة ارتكابه لجريمة التملص الضريبي بوعي و عن قصد و بهدف التحايل منه على أداء الضرائب .

وتعرف الإدارة الضريبية المناورة التدليسية² على أنها تمكن في استخدام طرق تؤدي إما إلى القضاء على المادة الخاضعة للضريبة أو تخفيضها و إما إلى الحصول من الدولة على تسديدات غير مبررة حينما لا يمكن اعتبار هذه الطرق أخطاء

¹ فنيش كمال ، الغش والتهرب الضريبي والعقوبات المقررة ، مجلة المحكمة العليا ، عدد خاص ، نفس المرجع ، ص 50_51

² فنيش كمال ، نفس المرجع ، ص 52

تغتفر أو إغفال غير إرادي و لكنها على العكس نتيجة أفعال واعية وإرادية ترمي إلى التظاهر بصدق تصريحات تكون في الواقع غير صحيحة و تتضمن نية واضحة في التهرب من مجمل الضريبة أو بعضها ¹.

فقد يستخلص الركن المعنوي أساسا من الركن المادي كأن لا يستجيب المكلف بالضريبة للإنذارات الموجهة له من قبل إدارة الضرائب فهذا السلوك يشكل عنصر سوء نية الجاني عند رفضه الإدلاء بالتصريح الجبائي لإدارة الضرائب على الدخل (I.R.G) و كذا أرباح الشركات (I.B.S) فسلوك الممول الذي يتخذ صورة الامتناع العمدي عن الانصياع لإنذارات إدارة الضرائب و الذي يشكل في حد ذاته الركن المعنوي للجريمة ، و قد تظهر إرادة الجاني عند تخفيض عمليات البيع خلال السنة المالية ، أو الحصول على قروض بنكية بدون داع عند إنشاء شركة وهمية أو عند الإخفاء كل هذه الأعمال أو المناورات الاحتيالية تؤكد لنا إرادة الجاني في الهروب أو التملص من دفع الضرائب .

و يقع عبء إثبات الركن المعنوي على عاتق إدارة الضرائب و النيابة العامة ويتعين على القاضي في حالة الحكم على الجاني بالإدانة أن يبرز الركن المعنوي لجريمة الغش الضريبي و إلا كان حكمه مشوبا بالقصور في التسبيب .

إن جريمة التملص ¹ من الضريبة وفقا لصياغة المادة 1/303 وما يماثلها في قوانين الضرائب هي جريمة عمدية فيلزم لقيامها توافر القصد الجنائي العام ابتداء ، أي انصراف الجاني إلى تحقيق وقائع الجريمة مع العلم بأركانها كما يتطلبها القانون . وهو يتطلب أيضا توافر قصد خاص أي نية محددة هي إرادة التملص من الضريبة .

ومن البديهي أن ذلك لا ينطبق على التكييف الذي أعطته المادة 1/303 للحالة بوصفها مخالفة ، وبالتالي لا مجال للبحث عن الركن المعنوي ، ويكفي إثبات الركن المادي .

وفي غير الحالة السابقة ظهرت أهمية هذا الركن من حيث أنه كان موضوع انقسام بين الفقهاء : بين من يعتبر جريمة الغش جريمة مادية ومن يعتبرها جريمة عمدية . وهو انقسام كانت فيه الغلبة للاتجاه الأخير . وهو ما تؤكد عبارة

¹ مجلة المحكمة العليا - المرجع السابق 50 - 51

"...باستعمال طرق تدليسية..." الواردة في متن المادة 1/303 وغيرها من المواد المماثلة في القوانين المختلفة للضرائب

وقضت محكمة النقض الفرنسية² بأنه لا مجال للبحث فيها إذا كان المتهم قد حقق ربحاً أم لا كما أنه لا عبء للبواعث .

وفي مقابل تساهل القضاء الفرنسي في إثبات الركن المعنوي وما أدى إليه ذلك من مساس بالحريات ، لم يكتف هذا المشرع بالقاعدة العامة في الإثبات التي تحمل الأطراف المتابعة وهي النيابة العامة وإدارة الضرائب ، بل أكد على ذلك بموجب المادة L 227 من قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي، حرصاً منه على توفير ضمانات إجرائية كافية للمكلفين في المجال الضريبي والجمركي معا وبوجه خاص مسيري الشركات ، فبالنسبة للمكلفين بالضريبة من غير مسيري الشركات ، فحكم فإن القصد الجنائي يستخلص من مسك محاسبة خفية ومن تكرار عملية الإخفاء ، ومن المبالغ الطائلة المغفلة ومن انعدام المحاسبة وفي الحيلولة دون قيام المراقب من القيام بعمليات المراقبة التي كان ينوي القيام بها ، وفي تعداد المخالفات أو الأعمال المستخدمة ، وفي غياب الرد على إعدارات إدارة الضرائب ، كذلك الصفة المهنية للمتهم فالتاجر يكون أكثر علماً من شخص عادي ، وأن المحاسب أو المستشار الجبائي يكونان أكثر علماً من التاجر ، وأن ما يمكن اعتباره جهلاً لدى شخص *une ignorance tolérable* اسمها التقادم ، ويجب الإشارة إلى ما ذهب إليه الغرفة الجنائية لمحكمة النقض الفرنسية في تأييدها لقرار ذهب إلى إدانة مسير شركة ذات مسؤولية محددة SARL على أساس ثبوت الركن المعنوي لجريمة التملص اكتفاء بواقعة المخالفات المحاسبية الثابتة³ .

أما ما يتعلق بالاجتهاد القضائي فيما يتعلق بعدم دستورية قرائن مخالفة لأصل البراءة ، فقد قضت محكمة النقض المصرية بأن نص المادة 09/47 من قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم 11 لسنة 1991 ،

¹ بودالي محمد ، نفس المرجع ، ص 106

² قرار الغرفة الجنائية بتاريخ: 19_ 05_ 1983

³ بودالي محمد ، نفس المرجع ، ص 108

افتراض في حق من يحوز السلع الخاضعة للضريبة بقصد الاتجار ، العلم بأنها مهربة من هذه الضريبة ، إذا لم يقدم من وجدت في حيازته هذه السلع المستندات الدالة على سداد هذه الضريبة . وأن هذا النص وقد أقام قرينة مبناهما افتراض العلم بالتهرب ونقل إلى المتهم عبء إثبات براءته ، يكون قد خالف المادة 67 من الدستور المصري التي نصت على أن المتهم بريء حتى تثبت دانته في محاكمة قانونية يكفل لها ضمانات الدفاع عن نفسه ، وانتهت محكمة النقض إلى أن المادة 67 من الدستور آنفه الذكر قابلة بذاتها للإعمال دونما حاجة إلى أي تدخل تشريعي مما يؤدي إلى اعتبار نص المادة 47 من قانون الضريبة العامة على المبيعات منسوخا ضمنا بقوة الدستور نفسه ¹ .

¹ قرار المحكمة الدستورية العليا في 19 يوليو 1997 في القضية رقم 58 لسنة 1997 قضائية (دستورية) ، ارجع الى كتاب القانون الجنائي الدستوري ، أحمد فتحي سرور ، الطبعة الثانية 2002 ، دار الشروق ، القاهرة ، ص 403 .

الفصل الثاني : الآليات القمعية لمكافحة جريمة التملص الضريبي.

المطلب الثاني : سياسة العقاب :

إن الحلقة الطبيعية التي تدور حولها السياسة الجنائية ، لا تخرج عن التجريم والعقاب , ذلك أن هذا الأخير ما هو إلا تنويع طبيعي لسياسة مكافحة القمعية للجريمة , و تبعا لذلك فإنه كلما كان العقاب فعالا , كان محققا للأهداف المسطرة من قبل المشرع , و قياس ذلك يكون عبر محاربة أسباب الجريمة , وكبح آثارها.

وبالرجوع إلى التشريعات القديمة نجد أنها متأثرة بمبدأ النفعية و لا تبغي غير سد حاجة الضرورات العملية لتعويض ما يترتب على التملص الضريبي من نقص في إيرادات الخزينة إذ أن الوظيفة الأساسية للجزاء تتمثل في تعويض الخسائر التي لحقت الخزينة و تبعا لذلك فإن هذا الجزاء كان ينصب على الذمة المالية للممول إلا أن الدولة اضطرت فيما بعد إلى إدخال العقوبة المقيدة للحرية في أحوال الغش الضريبي نظرا إلى خطورة النتائج المترتبة عليه ¹ .

و لفهم مضمون الجزاء و مقداره يقتضي الأمر تحديد الأشخاص الخاضعين له في الفرع الأول ثم نتطرق إلى العقوبات الجزائية في الفرع الثاني ثم إلى الجزاءات الجبائية في الفرع الثالث فالجزاءات المهنية في الفرع الرابع .

الفرع الأول : الأشخاص الخاضعين للجزاء

من البديهي أن يكون الفاعل أول من يخضع للجزاء و يكون عموما شخصا طبيعيا و قد يساعده في ارتكاب الجريمة شريكا فيكون هو الآخر محل مساءلة جزائية ، وعليه سوف نتطرق الى هؤلاء فيما يلي :

¹ حسن عكوشن ، جرائم الأموال العامة والجرائم الاقتصادية -المرجع السابق ، صفحة 440 .

الفصل الثاني : الآليات القمعية لمكافحة جريمة التملص الضريبي.

أولاً: الفاعل الأصلي

بالرجوع إلى قانون العقوبات¹ فإنه عرف الفاعل الأصلي بأنه كل من ساهم مساهمة مباشرة في تنفيذ الجريمة أو حرض على ارتكابها بالهبة أو الوعد أو التهديد أو إساءة استعمال السلطة أو الولاية أو التحايل أو التدليس الإجرامي ، و لهذا فالفاعل الأصلي إما أن يكون فاعلا ماديا أو فاعلا معنويا .

ولا يعتبر فاعلا أصليا في الجريمة الضريبية إلا من كان طرفا سلبيا في هذه العلاقة الضريبية فمثلا جريمة عدم تقديم الإقرار فاعلها الأصلي من كان ملزما بتقديم الإقرار ، و يتعدد الفاعلون الأصليون في الجريمة الضريبية عند تعدد الأطراف السلبيون كحالة التضامن في الوفاء بالالتزام بأداء دين الضريبة ، فهنا الفاعل الأصلي هو فاعل مادي² ، كما قد يكون الفاعل معنويا في جريمة التملص الضريبي و يتمثل هذا في حالة ما إذا حمل صاحب الشركة خادمه على الإدلاء بإقرارات كاذبة عن طريق مباشرة أعمال تدليسية و هذا من شأنه أن يساهم في تملصه من الضريبة .

ثانياً: الشخص المعنوي

كما لاحظنا سابقا ، فإن الجرائم الضريبية والمالية تتمتع بذاتية خاصة و خصائص متميزة ، ومن بين مظاهر هذه الذاتية إمكانية مساءلة الأشخاص المعنوية كالشركات والجمعيات والمؤسسات والهيئات جزائيا عن تلك الجرائم و من بين أهم وأخطر ألوان المساءلة والعقوبات المقررة فانونا، توقيع غرامات مالية على مثل هذه الأشخاص.

ولقد أقر المشرع الجزائري في القوانين الضريبية بمبدأ مساءلة الشخص المعنوي³ عندما ترتكب المخالفة من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص يصدر الحكم بعقوبات الحبس ضد المتصرفين أو الممثلين الشرعيين أو

¹ انظر نص المادة 41 من قانون العقوبات

² صمودي سليم ، المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي دراسة مقارنة بين التشريع الجزائري و الفرنسي ، دار الهدى ، صفحة 53-54

³ انظر المادة 303 فقرة 09 من قانون الضرائب المباشرة

الفصل الثاني : الآليات القمعية لمكافحة جريمة التملص الضريبي.

القانونيين للمجموعة وأضاف المشرع في نفس السياق ¹: "ويصدر الحكم بالغرامات الجزائية.... ضد الشخص المعنوي دون الإخلال بتطبيق الغرامات الجبائية عليه"، وهو نفس الحكم الذي تكرر في بقية النصوص الضريبية الأخرى ².
والجدير بالذكر ، فإن مسؤولية الشخص المعنوي ليست مطلقة بل حرص المشرع على حصرها في الشخص المعنوي من القانون الخاص ، مستبعدا بذلك الدولة و المجموعات المحلية و كذا الهيئات العمومية ذات الطابع الإداري ³ ، أما الهيئات العمومية الأخرى الخاضعة للقانون الخاص كالمؤسسات الاقتصادية فإنها تكون محل مسألة جزائية في حالة ارتكاب جنحة التملص الضريبي ، و تطبق على الشخص المعنوي الغرامات الجزائية ، فضلا عن الغرامات الجبائية التي قد تفرض عليه ، وهذا بغض النظر عن عقوبات الحبس و الغرامات الجزائية التي تطبق على المتصرفين أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين للشخص المعنوي ² وهو نفس المنهج الذي سلكه المشرع في قانون العقوبات ⁴ ، الذي أقر المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي واضعا حدا لعدم انسجام النصوص الضريبية مع أحكام القانون العام بخصوص مسألة المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي.

ثالثا: الشريك

أجمعت كل النصوص الضريبية على تحميل الشريك المسؤولية الجزائية كاملة ، وتطبق عليه العقوبات المقررة للفاعل الأصلي دون الإخلال بالعقوبات التأديبية المقررة للموظفين والأعوان العموميين ، وأحالت تعريف الشريك في جريمة التملص الضريبي ⁵ إلى تعريف شركاء مرتكبي الجرائم المحددة بموجب قانون العقوبات ⁶ على أنه يعتبر شريكا في الجريمة

¹ انظر المادة 303 فقرة 09 من قانون الضرائب المباشرة في شطرها الثاني.

² انظر نص المادة 554 من قانون الضرائب غير المباشرة والمادة 138 فقرة 04 من قانون الرسم على رقم الأعمال و المادة 36 فقرة 04 من قانون الطابع و في المادة 121 فقرة 04 من قانون التسجيل .

³ انظر نص المادة 51 مكرر من قانون العقوبات الجزائري.

⁴ انظر المادة 51 مكرر من قانون العقوبات إثر تعديله بموجب القانون رقم 15/04 المؤرخ في 10 نوفمبر 2004

⁵ انظر نصوص كل من المواد 303 فقرة 02 من قانون الضرائب المباشرة و المادة 542 من قانون الضرائب الغير المباشرة و المادة 126 من قانون الرسوم على رقم الأعمال و المادة 120 من قانون التسجيل و المادة 35 فقرة 01 من قانون الطابع ،

⁶ انظر المادة 42 و ما يليها من قانون العقوبات

الفصل الثاني : الآليات القمعية لمكافحة جريمة التملص الضريبي.

من لم يشترك اشتراكا مباشرا ولكنه ساعد بكل الطرق وعاون الفاعل أو الفاعلين على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة لها مع علمه بذلك.

ويستخلص من هذا أن الاشتراك يقتضي عملا ومساهمة في ارتكاب الجريمة ، وقد حصر المشرع الجزائري هذا العمل في المساعدة أو المعاونة على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة لها.

وتبعا لذلك ، تتعدد صور الاشتراك في جريمة التملص الضريبي بتعدد أساليب المساعدة أو المعاونة ، إذ يعتبر شريكا مثلا من يمنح 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 إنشاء محاسبة غير صحيحة و مخالفة للوضع الحقيقية لمحاسبة مؤسسته .

وفضلا عن ذلك جاءت بعض النصوص الضريبية¹ بفعالين يعتبر مرتكبهما في حكم الشريك و هما:

- التدخل بصفة غير قانونية للاحتجار في القيم المنقولة أو تحصيل قسائم في الخارج.

- قبض قسائم يملكها الغير بأسماء هؤلاء المالكين.

والجدير بالذكر ، فإنه الرغم من توسع التشريع الضريبي في تجريم الأفعال المعتبرة تملصا بل حتى الأفعال ذات الصلة بالتملص ، إلا أنه أستثنى بعض الأشخاص بسبب وظائفهم وخصهم بأحكام خاصة رغم أنهم شركاء في جريمة التملص الضريبي² ، حيث أجمعت النصوص الضريبية على أنه يعاقب بغرامة جبائية فقط وكيل الأعمال أو الخبير و كل شخص أو شركة تمتنهن مسك السجلات الحسابية ، على مشاركتهم في إعداد واستعمال وثائق يبش عدم صحتها ، و ما يفهم من هذه النصوص أن الشركاء ممن ذكروا في المواد السابقة لا يخضع لعقوبة الفاعل الأصلي بما فيها العقوبات الجزائية ، إلى حين توفر لديهم إلى جانب القصد العام قصدا خاصا ينطوي على أن إعداد الحسابات والوثائق غير الصحيحة يكون من أجل إقرار أسس للضرائب و الرسوم المستحقة على زبائنهم المكلفين و تمكينهم من

¹ انظر الضرائب المباشرة في مادته 302فقرة 02 و قانون الطابع في مادته 35فقرة 01 وقانون التسجيل المادة 120

² انظر المواد 306 من قانون الضرائب المباشرة 544 من قانون الضرائب الغير المباشرة 128 من قانون الرسوم على رقم الأعمال

التملص من الضريبة ، و هذا ما أخذ به المشرع الجزائري كما فعل المشرع الفرنسي الذي أقر نفس الأحكام بنص المادتين 1738 و 1836 من القانون العام للضرائب .

رابعاً : المسؤول جزائياً عن فعل الغير

يثور التساؤل هنا عن إشكالية مسؤولية المسير القانوني¹ والمسير الفعلي : Les dirigeants de droit et les dirigeants de fait ، حيث يثير الواقع العملي إشكالية المسؤولية الجزائية للمسير القانوني الذي لا يملك في الواقع أية صلاحية تذكر ، في مقابل ممارسة هذه الصلاحيات من قبل شخص يسمى المسير الفعلي إضافة إلى ظاهرة رائجة في عالم الأعمال في الجزائر منها الاستعمال المتزايد للأسماء المستعارة ، واستئجار السجلات التجارية والوكالات والتي أدت إلى تفاقم الغش الضريبي وكرد على ذلك تم ترسيخ عدة مبادئ تراعي الاعتبارات السابقة منها : أنه في إطار الشركات فان المسير القانوني لا يعتبر مسؤولاً جزائياً عن الغش الضريبي استناداً إلى صفته تلك وان هذا المسير كأصل عام ما كان ليدان إلا إذا كان قد شارك بصفة مادية ومعنوية في التملص الضريبي .

واستناداً إلى المبادئ السابقة ذهبت محكمة النقض الفرنسية إلى نقض القرار² الذي ذهب فيه قضاة الموضوع إلى إدانة مسير شركة والذي بسبب كبره في السن ، وبعده عن مقر الشركة ونشاطاتها ، لم يكن في استطاعته ممارسة مهامه . وان سوء نيته ما كان ليثبت من واقعة صفته كمسير قانوني وحدها ، كما نقضت قراراً ذهب إلى إدانة مسيرة Une gérante statutaire كانت عقدت وكالة لوالدها المسير الفعلي للشركة ، من أجل التوقيع بدلاً عنها على جميع الوثائق المتعلقة بالشركة ، أما المسير الفعلي فيجوز إدانته عن جريمة الغش الضريبي ، ولكن بشرط إثبات الركنتين المادي والمعنوي في حقه . وبناء على ذلك تم إدانة المدير التجاري لشركة عن جريمة التملص الضريبي تأسيساً على أن مكانته البارزة في الشركة ، وسلطات تمثيلها مع الغير ، والمكافآت الهامة التي يتلقاها ، ما كانت لتجعله غير

¹ بودالي محمد، نفس المرجع ، ص 109

² قرار الغرفة الجنائية ، بتاريخ : 05_06_1979

الفصل الثاني : الآليات القمعية لمكافحة جريمة التملص الضريبي.

عالم بانعدام مسك بعض الدفاتر المحاسبية ، وامتناعه عن تقديم الإقرارات في وقت كان فيه علم تام بالالتزامات الجبائية للشركة.¹

ثم إن الأصل في المسؤولية الجزائية هي الشخصية ويقتضي الأمر أن تطبق هذه القاعدة في مجال الجرائم الضريبية ، ويفهم من هذا أن المسئول جزائيا في جريمة التملص الضريبي هو المساهم في ارتكابها سواء كان فاعلا أصليا أو شريكا ، إلا أنه قد يحدث و أن يعهد المكلف بالضريبة الوفاء بالتزاماته الضريبية إلى غيره فيقع الإشكال حول إسناد المسؤولية الجزائية.

إن بعض النصوص الضريبية بينت أنه هناك مجالا لإقرار المسؤولية الجزائية على غير من صدر منه السلوك المحرم فعلا بشرط أن يكون هذا الأخير على علم به وقد نص المشرع الجزائري² فيما يتعلق بنقل الملكية عن طريق الوفاة ، أن التصريح أو 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 قانون التسجيل ، متى ثبت علمهم بالغش ولم يتمموا التصريح في أجل ستة أشهر.

إن الملاحظ هنا في هذه المادة يتبين انه على الرغم من إنفراد الوكيل أو أحد الورثة المتضامنين بتقديم التصريح المشوب بالغش من اجل التملص من الضريبة التي تسري على نقل الملكية ، إلا أن الجرم ينسب إليهم كافة و هو بذلك خير مثال للمسؤولية الجزائية عن فعل الغير ، وقد تخلى المشرع عن قاعدة شخصية المسؤولية والعقوبة³ ، حيث نص المشرع على أن يكون الأشخاص الآتي بياهم مسئولين عن المخالفات المشار إليها في المواد 523 و 527 من نفس القانون و مكلفين بالرسوم والغرامات المالية والمصاريف:

- مالكو البضائع فيما يخص المخالفات المرتكبة من قبل أعوانهم أو مندوبيهم.

¹ بودالي محمد ، نفس المرجع ، ص 111.

² انظر المادة 134 من قانون التسجيل

³ انظر المادة 529 من قانون الضرائب غير المباشرة

الفصل الثاني : الآليات القمعية لمكافحة جريمة التملص الضريبي.

- الأب أو الأم أو الوصي فيما يخص أفعال أولادهم القصر غير الراشدين والساكين عندهم.
 - المالكون أو المستأجرون الرئيسيون فيما يخص كل غش مرتكب في دورهم و في بساتينهم المسورة وجنائهم و الأماكن الأخرى التي يشغلونها شخصا .
 - الناقلون فيما يخص البضائع المنقولة بصفة غير قانونية.
- إن الملاحظ من خلال استقراء هذه النصوص ، أن من بين المخالفات المشار إليها 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 134 من قانون التسجيل فإن المادة 529 المشار إليها أعلاه نصت على تحميل الأشخاص 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 ، وهي تتضمن عقوبات جزائية سالبة للحرية و أخرى مالية و مهما كان الأمر فهي تعبر عن المسؤولية الجزائية عن فعل الغير .

الفرع الثاني : العقوبات الجزائية

تطبق على مرتكب جريمة التملص الضريبي سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا عقوبات جزائية وجزاءات جبائية .

ثم إن العقوبات الجزائية ترتبط ارتباطا وثيقا بمرتكبها فهي تختلف في الشخص الطبيعي عنها في الشخص المعنوي ولهذا نتطرق إلى العقوبات الجزائية المقررة للشخص الطبيعي ثم الجزاءات المقررة للشخص المعنوي.

أولا- العقوبات الجزائية المقررة للشخص الطبيعي

تتمثل هذه العقوبات في عقوبات أصلية و عقوبات تكميلية و هذا كله في إطار الوصف الجنحي للجريمة، وسنعالج ذلك فيما يلي :

الفصل الثاني : الآليات القمعية لمكافحة جريمة التملص الضريبي.

1-العقوبات الأصلية :

توصف جريمة التملص الضريبي بالجنحة¹ و تتمثل عقوبتها في الغرامة فقط في حالة معينة ، او الحبس والغرامة معا في حالات أخرى ، وتتفق مجمل النصوص الضريبية على أن تكون الجريمة جنحة ، لا سيما بعد التعديل الأخير للمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة ، غير أنها تختلف من حيث تشديد العقوبة ، كما أنها تختلف بالنسبة لمقدار الغرامة الجزائية ، وقد اعتمد المشرع الجزائري سياسة التجنيح القانوني أو التشريعي ، الذي سبق وأن بينا فحواه فيما سبق ، من أجل إعطاء نفس جديد للجهات القضائية لتندمكينها من معالجة أحسن وأنجع لهذه الجريمة ، لا سيما بعدما تبينت سلبية المعالجة الجنائية للجريمة ، بسبب ما ينتج عن ذلك من بطء في الاجراءات والجنائية مقارنة بما يقابلها من اجراءات التحقيق والمحاكمة في الجنحة ، ضف الى ذلك ، فإن القضاة الذين يشكلون في محكمة الجنايات ليسوا محترفين جميعهم بل فيهم من هم من المحلفين ، وطالما أن المداولة بعد المرافعة تكون بالتصويت ، وطالما أن من القضاة المحلفين من لا يملأ ذلك تكويننا متخصصا في الجوانب الضريبية والتقنية البحتة ، عكس القضاة المحترفين ، فإن ذلك ما من شأنه أن يؤثر سلبا على نوعية الاحكام الجنائية ، وهو ما يمكن تفاديه عندما تم تجنيح الجريمة ، فضلا على أن المتهم نفسه سوف يتم تدعيم حقوقه في الدفاع ، بتمكينه من التقاضي على درجتين طالما يمكنه استئناف الحكم الفاصل في الجنحة ، بينما لا يتسنى له ذلك في الجنائية ، بل لا يبقى له سوى الطعن بالنقض ، وعلى أي حال فإن تجنيح هذه الجريمة جاء في سياق انتهاج المشرع لهذا الاسلوب مؤخرا ، وهو ما نلمسه في تجنيح كل جرائم الفساد مثلا ، بعدما كان بعضها يشكل جنائيات.

وفي جريمة التملص الضريبي ، سنبين العقوبات الاصلية فيما يلي :

¹ انظر التعديل الجديد للمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة ، بموجب المادة 13 من قانون المالية لسنة 2012 .

الفصل الثاني : الآليات القمعية لمكافحة جريمة التملص الضريبي.

* ففي قانون الضرائب المباشرة نصت المادة 303 : المعدلة بموجب القانون رقم 11/02 المؤرخ في 24/12/2002

المتضمن قانون المالية لسنة 2003¹ على عقوبة الغرامة فقط أو الحبس والغرامة معا ، هذه العقوبات التي تدرج

حسب قيمة الحقوق المتملص منها على النحو التالي:

- تكون العقوبة غرامة مالية فحسب من 50.000 دج إلى 100.000 دج عندما لا تتجاوز قيمة الحقوق

التملص منها مبلغ 100.000 دج.²

- تكون العقوبة الحبس من شهرين 02 الى ستة 06 أشهر وغرامة مالية من 100.000 دج إلى 500.000 دج

أو بإحدى هتين العقوبتين عندما تفوق قيمة الحقوق المتملص منها مبلغ 100.000 دج ولا تتجاوز مبلغ

1.000.000 دج.³

- تكون العقوبة الحبس من ستة 06 أشهر إلى سنتين 02 و غرامة مالية من 500.000 دج إلى 2.000.000

دج أو بإحدى هتين العقوبتين عندما تفوق قيمة الحقوق المتملص منها مبلغ 1.000.000 دج و لا تتجاوز مبلغ

5.000.000 دج.⁴

- تكون العقوبة الحبس من سنتين 02 إلى خمس 05 سنوات و غرامة مالية من 2.000.000 دج إلى

5.000.000 دج أو بإحدى هتين العقوبتين عندما تفوق قيمة الحقوق المتملص منها مبلغ 5.000.000 دج و

لا تتجاوز مبلغ 10.000.000 دج.⁵

¹ انظر هذا التعديل في الجريدة الرسمية رقم 72 الصادرة بتاريخ 29 ديسمبر 2011 .

² انظر المادة 303 من نفس القانون

³ انظر المادة 303 من نفس القانون

⁴ انظر المادة 303 من نفس القانون .

⁵ انظر المادة 303 من نفس القانون

الفصل الثاني : الآليات القمعية لمكافحة جريمة التملص الضريبي.

- تكون العقوبة الحبس من خمس 05 سنوات إلى عشر 10 سنوات و غرامة مالية من 5.000.000 دج إلى 10.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما تفوق قيمة الحقوق المتملص منها مبلغ 10.000.000 دج¹

* وفي باقي النصوص :

- قانون الضرائب غير المباشرة² نص على الحبس من سنة (1) خمس (5) سنوات وغرامة من 50.000 إلى 200.000 دج أو إحدى هاتين العقوبتين.

غير أنه في صورة الإخفاء يشترط لتطبيق العقوبة المذكورة أن يتجاوز هذا الإخفاء عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 10.000 دج.

* قانون التسجيل³ نص على الحبس من سنة (1) إلى خمس (5) سنوات وغرامة من 5000 إلى 20.000 دج أو إحدى هاتين العقوبتين.

غير أنه في صورة الإخفاء يشترط لتطبيق العقوبة المذكورة أن يتجاوز هذا الإخفاء عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 1000 دج.

وأجمعت النصوص الضريبية على أن تضاعف العقوبات في حالة العود وحددت مدة العود بخمس (5) سنوات كما هو جار في قانون العقوبات بالنسبة للجنح، وأجازت بالمقابل إفادة المتهم بالظروف المخففة⁴ متى توافرت شروط تطبيقها على ألا ينصرف أثر الظروف المخففة إلى العقوبات الجبائية التي لا يجوز تخفيضها.

¹ انظر المادة 303 من نفس القانون

² انظر المادة 532 المعدلة بموجب القانون رقم 11/02 المؤرخ في 2002/12/24 المتضمن قانون المالية لسنة 2003 .

³ انظر المادة 01/119 منه

⁴ انظر المادة 53 من قانون العقوبات

2-العقوبات التكميلية

تتفرع العقوبات التكميلية تبعا لطبيعة العقوبة المحكوم بها و طبقا للقواعد العامة إلى عقوبات تكميلية إجبارية وأخرى اختيارية¹.

ملاحظة :

قبل التعديلات الاخيرة كانت تنص المادة 117 من قانون الرسوم على رقم الأعمال والمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة على أن جريمة التملص الضريبي توصف بأنها جنائية متى كانت قيمة المبالغ المتملص منها تفوق 1000.000 دج وكانت تلك النصوص تقرر لها عقوبات جنائية ، وبالتبعية لهذا تطبيق عقوبات تكميلية إجبارية ، و هو ما يستخلص صراحة من نص المادتين 09 مكرر و 09 مكرر 01 من قانون العقوبات حيث تلزمان المحكمة أن تأمر مجرمان المدان من حق أو أكثر من الحقوق الوطنية والمدنية والعائلية المشار إليها بالمادة 09 مكرر 01 وذلك لمدة أقصاها عشر(10)سنوات تسري من يوم انقضاء العقوبة الأصلية أو الإفراج، كما كان يجب على المحكمة أن تأمر بالحجر القانوني ويتضمن حرمان المحكوم عليه من ممارسة حقوقه المالية أثناء تنفيذ العقوبة الأصلية.

ويشترط لتطبيق هاته العقوبات أن تكون العقوبة المقررة لها من أجل جنائية التملص الضريبي جنائية ، و من ثمة إذا استفاد المحكوم عليه من الظروف المخففة وتم الحكم عليه تبعا لذلك بعقوبة جنحية فإنه يتعذر تطبيق العقوبات التكميلية الإجبارية عليه بصرف النظر عما إذا كانت جريمة التملص التي أدين من أجلها جنائية.

أما الان وقد اصبحت الجريمة جنحة ، ونزولا عند مقتضيات قاعدة فورية سريان النص الجزائي الموضوعي²، فإنه لا يجوز إلا توقيع العقوبات التكميلية الجوازية دون الإجبارية ، وسنعرض العقوبات التكميلية الجوازية أو الاختيارية في

جريمة التملص الضريبي كما سيأتي بيانه:

¹ انظر المواد من 09 إلى 18 من قانون العقوبات.

² انظر نص المادة 02 من قانون العقوبات .

الفصل الثاني : الآليات القمعية لمكافحة جريمة التملص الضريبي.

بحيث يجوز للقاضي القضاء على المحكوم عليه المدان في بجنحة التملص الضريبي بإحدى العقوبات المبينة بالمادة 09 من قانون العقوبات كتحديد الإقامة أو سحب جواز السفر لمدة لا تتجاوز خمس (05) سنوات أو المنع من الإقامة في حدود نفس المدة متى تعلق الأمر بجنحة التملص الضريبي أو الإقصاء من الصفقات العمومية أو الحظر من إصدار الشيكات أو استعمال بطاقات الدفع لنفس المدة المبينة فيما يتعلق بالمنع من الإقامة مع جواز الأمر بالنفاد المعجل.

وعلى الرغم من أن النصوص الجبائية لم تنص على المصادرة إلا كعقوبة جبائية فإن ذلك يمنع من الحكم بها كعقوبة تكميلية اختيارية في جنحة التملص الضريبي ، وفقا للقواعد العامة ، لعدم النص عليها¹ ، ورغم تراجع المشرع عن إدراج المصادرة ضمن تدابير الأمن صراحة إلا أنها تصبح² تدبير أمن وجوبي متى تعلق الأمر بالأشياء التي تشكل صناعيتها أو استعمالها أو حملها أو حيازتها أو بيعها جريمة أو تلك المعتبرة خطيرة أو مضرّة في نظر القانون و مثالها استعمال المحررات التجارية المزورة³ ويطبق ذلك بغض النظر عن الحكم الصادر في الدعوى العمومية .

فضلا عن جواز منع المدان من أجل جريمة التملص الضريبي من مزاولة نشاط أو مهنة تطبيقا للقواعد العامة وفقا للمادة 16 مكرر من قانون العقوبات فإن قانون الضرائب غير المباشرة⁴ نص بخصوص وكلاء الأعمال والخبراء والمحاسبين بصفقتهم شركاء في الجريمة على أنه في حالة العود أو تعدد الجرائم المثبتة بحكم واحد أو عدة أحكام فإن ذلك يؤدي إلى المنع من مزاولة مهنة وكيل الأعمال أو مستشار جبائي أو خبير أو محاسب ولو بصفة مسير أو مستخدم، ونفس الحكم جاء في نص المادتين 306/ 02 من قانون الضرائب المباشرة و128 من قانون الرسوم على رقم الأعمال .

¹ طبقا للمادة 15 مكرر 01 من قانون العقوبات .

² بنص المادة 16 من قانون العقوبات

³ المعاقب عليها بالمادتين 219 و221 من قانون العقوبات

⁴ انظر نص المادة 544 منه

الفصل الثاني : الآليات القمعية لمكافحة جريمة التملص الضريبي.

كما نص المشرع في المادة 29 من القانون رقم 22/03 المتضمن قانون المالية لسنة 2004 على منع الأشخاص الذين تمت إدانتهم لارتكابهم جريمة التملص الضريبي من ممارسة نشاط تجاري وحددت فترة المنع بمدة لا تتجاوز خمس 05 سنوات وأجازت الأمر بالنفاد المعجل .

وقد أشارت مختلف النصوص الجبائية إلى غلق المؤسسة بمناسبة نصها على المنع من مزاولة النشاط ، ويعد ذلك من قبيل العقوبات التكميلية الاختيارية في نظر قانون العقوبات ¹ ، ويترتب على توقيعها منع المدان من ممارسة النشاط الذي ارتكبت جريمة التملص الضريبي بمناسبة مدة لا تزيد عن خمس (05) سنوات متى وصفت جنحة ، مع جواز الأمر بالنفاد المعجل لذلك.

ولا بد من التفرقة بين غلق المؤسسة كعقوبة تكميلية في هذه الحالة وغلق المؤسسة لمدة لا تزيد عن ستة (06) أشهر كعقوبة إدارية يوقعها المدير الولائي للضرائب ².

وإذا كان ³ قانون العقوبات قد أجاز للمحكمة نشر الحكم لمدة لا تزيد عن شهر شرط أن يكون ضمن الحالات المحددة قانونا ، فإن نصوص التشريع الضريبي ⁴ 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 الأماكن التي تحددها و ذلك على نفقة المحكوم عليه ، إلا أن هذا النشر أو التعليق يصبح عقوبة تكميلية إجبارية و يطبق و جوبا في حالة العود و هو ما أشارت إليه كل النصوص الجبائية.

ثانيا : العقوبات المقررة للشخص المعنوي : قرر له المشرع صنفين من العقوبات وهي :

¹ انظر المادتين 09 و 16 مكرر 01 من قانون العقوبات

² وهي العقوبة المقررة تطبيقا لما جاء بالمادة 34 من قانون المالية لسنة 1997

³ انظر المادة 18 من قانون العقوبات

⁴ انظر المواد 06/303 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 550 من قانون الضرائب الغير المباشرة والمادة 06/120 من قانون التسجيل والمادة

134 من قانون الرسوم على رقم الأعمال و المادة 06/35 من قانون الطابع.

الفصل الثاني : الآليات القمعية لمكافحة جريمة التملص الضريبي.

1-العقوبات الأصلية :

لقد كانت النصوص الضريبية سباقة في توقيع المسؤولية الجزائية على الشخص المعنوي ، فقد أشارت إلى أنه عندما ترتكب جريمة التملص الضريبي من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص فإن عقوبات الحبس المستوجبة و كذلك العقوبات اللاحقة توقع على أعضاء مجالس الإدارة أو الممثلين الشرعيين للشركة ، غير أن الغرامات المالية الجزائية المحكوم بها فتقرر في آن واحد على أعضاء مجالس الإدارة أو الممثلين الشرعيين و على الشخص المعنوي ، مع الاخذ بعين الاعتبار واستثناء الاشخاص المعنوية العامة التابعة للدولة ، الخاضعة للقانون العام¹.

ويفهم من هذا أن الشخص المعنوي يخضع لعقوبات جزائية تنحصر في الغرامة المالية و هو ما يتوافق مع طبيعته ، غير أن الإشكال الذي يثار يتعلق بمقدار هذه الغرامة، فالنصوص الضريبية لم تأت بأحكام خاصة بشأن مقدار الغرامة الجزائية المطبقة على الشخص المعنوي مما يفهم منه أن يخضع الشخص المعنوي لنفس الغرامة المقررة للشخص الطبيعي ضمن نفس الحد الأقصى ،لكن بالرجوع إلى قانون العقوبات² فإن عقوبة الغرامة المطبقة على الشخص المعنوي في مواد الجنايات و الجنح تساوي من مرة(01)إلى خمس(05) مرات الحد الأقصى للغرامة المقررة للشخص الطبيعي في القانون الذي يعاقب على الجريمة .

2-العقوبات التكميلية

بالإضافة إلى العقوبات الأصلية فإنه يمكن تطبيق واحدة أو أكثر من العقوبات التكميلية الواردة في المادة 18مكرر من قانون العقوبات كحل الشخص المعنوي أو غلق المؤسسة أو أحد فروعها أو وضعها تحت الحراسة القضائية أو الإقصاء من الصفقات العمومية أو المنع من مزاولة نشاط أو عدة أنشطة مهنية أو اجتماعية بصفة مباشرة أو غير

¹ انظر المادة 51 مكرر من قانون العقوبات

² انظر نص المادة 18مكرر منه

مباشرة هائيا أو لمدة لا تزيد عن خمس(05) سنوات بالإضافة إلى جواز مصادرة الأشياء المستعملة في ارتكاب الجريمة أو الناتجة عنها.

ثالثا : سلطة القاضي الجزائي في تقدير العقوبة الجزائية

لقد حول القانون صراحة للقاضي سلطة تقديرية في تحديد الجزاء والعقوبات المفروضة على مرتكبي الجرائم وتحدد هذه السلطة أولا فيما إذا كان الجاني شخصا طبيعيا أو معنويا و عليه فإنه :

1- بالنسبة للشخص الطبيعي

فالأصل أن للقاضي سلطة مطلقة في اختيار نوع العقوبة ومقدارها بين الحد الأدنى و الحد الأقصى المقرر لها فضلا عن هذا سلطته في منح وإفادة الجاني بظروف التخفيف من عدمها إلا أن بعض الظروف المحيطة بالجاني تحول أحيانا دون ذلك بمقتضى القانون كما لو كان الجاني مسبوقا قضائيا أو عائدا ولهذا يجد القاضي نفسه في جريمة الغش الضريبي أمام حالات ثلاث ، فقد يكون الجاني غير مسبوق قضائيا وغير عائد وقد يكون مسبوقا قضائيا وإما أن يكون عائدا.

ففي حالة ما إذا كان الجاني غير مسبوق قضائيا وغير عائد ، فللقاضي أن يفيد بظروف التخفيف¹ ، وعليه إمكانية النزول بعقوبة الحبس متى وصفت جريمة التملص بجنحة إلى شهرين حبس و 20.000 دج غرامة أو الحكم بإحدهما فقط على ألا تقل عن الحد الأدنى المقرر قانونا ، حسب الحالات المنوه عنها آنفا .

وفي حالة ما إذا كان الجاني مسبوقا قضائيا فيجوز للقاضي أن يفيد بظروف التخفيف على ألا ينزل عن الحد الأدنى المقرر قانونا حسب الحالة ، و بالرجوع إلى قانون العقوبات² فإنه يعد مسبوقا قضائيا كل شخص طبيعي محكوم عليه بحكم هائي بعقوبة سالبة للحرية مشمولة أو غير مشمولة بوقف التنفيذ من اجل جناية أو جنحة من القانون العام.

¹ طبقا لنص المادة 53 من قانون العقوبات المعدلة والمتممة بموجب المادة 14 من القانون رقم 23/06

² انظر نص المادة 53 مكرر 05 من قانون العقوبات

و في الحالة التي يكون فيها الجاني عائدا فإنه و حسب¹ قانون العقوبات يعتبر في حالة عود كل شخص أو شركة يكون قد عوقب بإحدى العقوبات المنصوص عليها في القوانين الجبائية وارتكب في أجل خمس (05) سنوات بعد حكم الإدانة. مخالفة تطبق عليها نفس العقوبة، وقد أجمعت كل النصوص الجبائية على استبعاد تطبيق الظروف المخففة المنصوص عليها في المادة 53 من قانون العقوبات في حالة العود.²

ولم يكتف المشرع باستبعاد تطبيق نص المادة 53 السالفة الذكر بل نص بمقتضى النصوص الجبائية على مضاعفة العقوبات الجزائية المنصوص عليها بالنسبة للمخالفة الأولى بقوة القانون في حالة العود وتكون بذلك قد خالفت مفهوم العود في قانون العقوبات من حيث طبيعة الجريمة الأولى العائد منها حين حصرها في الجرائم الضريبية و من حيث الفارق الزمني بين الجريمتين لا يتجاوز خمس (05) سنوات بصفة عامة و دون تفرقة فيما إذا كانت إحدى الجريمتين أو كلاهما تستوجب تطبيق عقوبة جنائية كما هو الحال في قانون العقوبات، كما تنفرد أحكام العود في جريمة التملص الضريبي من حيث مقدار العقوبة إذ أجمعت كل النصوص الجبائية على مضاعفة العقوبات المنصوص عليها بالنسبة للمخالفة الأولى .

وإضافة لما سبق فإنه 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 ولا يمكن للمحكوم عليه أن يستفيد خلالها من تدابير التوقيف المؤقت لتطبيق العقوبة والوضع في الو رشات الخارجية أو البيئة المفتوحة وإجازات الخروج والحرية النصفية والإفراج المشروط.³

¹ المادة 53 منه

² و هو ما أشارت إليه المواد 04/303 من قانون الضرائب المباشرة و المادة 04/35 من قانون الطابع

³ راجع نص المادة 60 مكرر الفقرة الأخيرة من قانون العقوبات

الفصل الثاني : الآليات القمعية لمكافحة جريمة التملص الضريبي.

2- بالنسبة للشخص المعنوي

بالرجوع إلى ¹ قانون العقوبات فإنه نجده ينص على جواز إفادة الشخص المعنوي بالظروف المخففة ولو كان مسئولا جزائيا وحده ، وبموجبه يجوز للقاضي النزول بعقوبة الغرامة الجزائية المطبقة على الشخص المعنوي حال إدانته بجريمة التملص الضريبي إلى الحد الأدنى للغرامة الجزائية المقررة قانونا للشخص الطبيعي ² ، أي على 50.000 دج أو 100.000 دج أو 500.000 دج أو 2000.000 دج أو 5000.000 دج، وذلك حسب قيمة الحقوق المتملص منها .

غير أنه لا يجوز للقاضي النزول بهذه العقوبة عن الحد الأقصى المقرر قانونا للشخص الطبيعي متى كان الشخص المدان مسبقا قضائيا ³ و عليه لا يجوز للقاضي تخفيض الغرامة الجزائية متى كان الشخص المعنوي مسبقا عن 50.000 دج ، 100.000 دج أو 500.000 دج أو 2000.000 دج أو 5000.000 دج تبعا لقيمة الحقوق المتملص منها . ⁴

أما في حالة العود فإن النصوص الجبائية لم تفرد أحكاما خاصة بالشخص المعنوي أو متميزة عن تلك المقررة للشخص الطبيعي و عليه تطبق نفس الأحكام السابق بيانها ، إذ يتعذر تطبيق نص المادة 53 من قانون العقوبات ، وتضاعف الغرامات الجزائية المقررة قانونا.

الفرع الثالث: الجزاءات الجبائية

بالإضافة للعقوبات الجزائية ، تعاقب كل النصوص الضريبية على التملص الضريبي بجزاءات جبائية ، و تختلف العقوبات من نص إلى آخر مضمونا ومقدارا.

¹ نص المادة 53 مكرر 07 من قانون العقوبات.

² انظر نص المادة 303 المعدلة من قانون الضرائب المباشرة.

³ و يعد مسبقا 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

⁴ انظر في ذلك نص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة .

الفصل الثاني : الآليات القمعية لمكافحة جريمة التملص الضريبي.

وقبل الخوض في مقدار تلك العقوبات لا بد من التعرّيج أولاً على الطبيعة القانونية للجزاءات الجبائية :

أولاً : الطبيعة القانونية للجزاءات الجبائية

ويثور التساؤل حول الطبيعة القانونية للجزاءات الجبائية كونها تعويضات مدنية أم عقوبات أم مزيج بينهما ، وهذا يجزنا إلى التساؤل أيضاً حول ما إذا كان الحكم بالغرامات الجبائية يتم بناءً على طلب إدارة الضرائب كما هو الحال بالنسبة للمخالفات الجمركية أم أن القاضي يحكم بها من تلقاء نفسه

إن الرأي الراجح فقهاً وقضاءً¹.

أن الغرامات والمصادرة الجبائية ذات طبيعة مختلطة تجمع بين صفتي العقوبة و التعويض و لا يقضى بها إلا بناءً على طلب الإدارة المختصة ، على هذا الرأي استقر قضاء المحكمة العليا بشأن المخالفات الجمركية وهو نفس المسلك الذي سلكته المحكمة العليا بشأن المخالفات الضريبية في قرار² نقضت فيه قراراً صادراً عن مجلس قضاء تلمسان وصف فيه دعوى إدارة الضرائب دعوى مدنية واعتبر الغرامات الجبائية تعويضات مدنية تؤدي إلى إدارة الضرائب وانتهت المحكمة العليا في قرارها إلى الطبيعة المختلطة للغرامات الجبائية التي تغلب عليها العقوبة وإن خالطها التعويض ومن ثمة لا يجوز الحكم إلا بناءً على طلب إدارة الضرائب.³

والجدير بالذكر ، فإن إدارة الضرائب مؤهلة أيضاً لفرض الجزاءات الجبائية على مرتكبي المخالفات الضريبية ، و من ثمة يكون لها الخيار في حالة التملص الضريبي بين أن تسلط الجزاءات الجبائية على المخالف بنفسها و بين أن تترك ذلك للقضاء.

وبالرجوع إلى النصوص الضريبية كل من المواد 05/303 من قانون الضرائب المباشرة و المادة 594 من قانون الضرائب الغير المباشرة و المادة 05/120 من قانون التسجيل و المادة 133 من قانون الرسم على رقم الأعمال

¹ أحسن بوسقيعة ، نفس المرجع ، ص 443

² القرار الصادر بتاريخ 1996/10/07 عن غرفة الجناح و المخالفات القسم الثالث في قضية ب.1.ع/ ضرائب (ملف رقم 136291)

³ أحسن بوسقيعة ، نفس المرجع ، صفحة 443-444

والمادة 35-05 من قانون الطابع تجمع على أن العقوبات المالية تضم بصرف النظر عن نوعها أي أن الغرامات الجزائية المقضى بها جزاءا لجنحة التملص الضريبي تجمع مع الغرامات الجبائية .

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

ويترتب على الطبيعة المختلطة للجزاءات الجبائية آثار قانونية عدة نذكر منها أنه لا يجوز الحكم بها إلا من محكمة جزائية و بناء على نص يقرها و يحددها ، كما لا يجوز الحكم بوقف تنفيذها لما يخل بما فيها من عنصر التعويض بالإضافة إلى وجوب توقيعها في حالة تعدد الجرائم صوريا كان أم حقيقيا و لو مع جريمة أخرى عقوبتها أشد.

بالإضافة إلى كل هذا فإنه 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 ، وقد استقر قضاء محكمة النقض الفرنسية على استبعاد تطبيق القانون الأصح للمتهم بشأن الغرامات الجبائية لما ينطوي عليه من إهدار لحق الدولة في التعويض.

ثانيا :مقدار الجزاءات الجبائية

- قانون الضرائب المباشرة في حالة الحقوق المتملص منها تحدد الغرامة الجبائية بثلاث أضعاف تلك الحقوق دون أن تقل عن 5000دج.

- قانون الضرائب غير المباشرة يميز بين نوعين من الغرامات الجبائية:

غرامة ثابتة تتراوح قيمتها بين 5000 دج و 25000 دج حسب ما جاء بالمادة 523 وأخرى نسبية تساوي ضعف الحقوق التملص منها على ألا تقل عن 50.000 دج المادة 524-2-أ-تطبق كلاهما على المتهم في حالة ارتكابه جنحة التملص الضريبي.

-قانون الرسم على رقم الأعمال غرامة من 1000 دج على 5000 دج -المادة 114-02- وفضلا عن ذلك انفرد أيضا قانون الضرائب غير المباشرة بالنص على عقوبة المصادرة التي تنصب على الأشياء و وسائل الغش حسب المادة 525.

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

ثالثا: سلطة القاضي الجزائي في تقدير الجزاء الجبائي

على غرار قانون الجمارك فقد استبعدت جميع النصوص الضريبية تطبيق قواعد واحكام الظروف المخففة¹ بأي حال من الأحوال على الجزاءات المقررة قانونا في المادة الجبائية ، ومن أجل هذا فلا يمكن للقاضي استبعادها أو تخفيض قيمتها و لا مجال لإعمال سلطته التقديرية في مجال الغرامات الجبائية أمام صراحة ووضوح النص ، كما أضافت مختلف النصوص الضريبية أن الغرامات الجبائية تجمع مع الغرامات الجزائية وتضاعف بقوة القانون في حالة العود ولم تترك مجالا لسلطة القاضي في تقديرها و أوضحت أن العقوبات المالية المنصوص عليها ينتج عنها تطبيق الأحكام المتعلقة بالإكراه البدني على مجموع المبالغ المستحقة لرسم الغرامات والديون الجبائية، ثم إن غل يد القاضي الجزائي عن إعمال سلطته التقديرية في توقيع الجزاء الجبائي ، أخذ يثير تساؤلات حول مدى ضرورة وجدوى ذلك ، خاصة إذا

¹ انظر المادة 53 من قانون العقوبات

علمنا ان القاضي من مهامه تطبيق القانون وإعمال مبادئ العدل والانصاف ، واحترام الحقوق والحريات ، ومن صميم ذلك تطبيق قواعد تفريد الجزاء ، ومراعاة الظروف الشخصي للمحكوم عليه جزائيا .

الفصل الثاني : الآليات القمعية لمكافحة جريمة التملص الضريبي.

المبحث الثاني : الآليات الاجرائية لقمع جريمة التملص الضريبي

بعد التطرق إلى الآليات الموضوعية التي اعتمدها المشرع الجزائري في مكافحة الجريمة ، كان لزاما التطرق إلى الآليات الإجرائية ، التي يمكن بموجبها تفعيل لأداء الجهات القضائية الجزائية ، في قمع الجريمة ، وتبعا لذلك ، كلما كانت المتابعة الجزائية للأفعال المجرمة ناجعة راشدة ، فعالة ، كلما كانت النتيجة المتوخاة من السياسة العقابية ضمن الأثر المسطرة مسبقا ، سيما وأن هذه الجريمة ، من بين الجرائم النوعية ، والمستحدثة ، ذات الأبعاد الماسة للكيان الاقتصادي والاجتماعي داخل الدولة .

وفي هذا السياق ، لا بد أن ننوه ببعض خصوصيات تلك الآليات الإجرائية المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجزائية والقوانين الخاصة ذات الصلة ، من حيث القيود المفروضة على سلطات النيابة العامة في تحريك الدعوى العمومية ، ومن حيث الجهة القضائية المختصة ، ومن حيث سلطات إدارة الضرائب في الشكوى وسحبها ، ومن حيث آليات المعاينة والإثبات ، ذلك ان الاتجاه الحديث للتشريع الضريبي ، لا سيما ما تعلق منه بالجرائم الضريبية ، أخذ يتجه نحو سن نصوص متكاملة وذات استقلالية من حيث التجريم والمتابعة والقمع ،

المطلب الأول : معاينة الجريمة وإثباتها

تتميز هذه الجريمة عن غيرها من الجرائم بعدة خصائص ، تتمحور حول طبيعتها الخاصة من حيث المعاينة والاثبات وتحريك الشكوى وممارسة الدعويين العمومية والجبائية .

وتبعا لذلك افرد لها المشرع الجزائري عدة احكام خاصة ، نتطرق إلى ذلك فيما يلي من خلال التفصيل في الأشخاص المؤهلين لمعاينة جريمة التملص الضريبي ، وأحكام المعاينة لإثبات جريمة التملص الضريبي :

الفصل الثاني : الآليات القمعية لمكافحة جريمة التملص الضريبي.

الفرع الأول : الأشخاص المؤهلون لمعينة جريمة التملص الضريبي

تتميز الجريمة الضريبية بالطابع التقني¹، مما دفع بالمشروع تنظيمها بأحكام تجرّمية وإجرائية خاصة بها، تخرج عن القواعد العامة المعترف بها في التجريم، وجمع جرائم القانون العام سواء فيما تعلق منها بإجراءات المتابعة، أين منح صلاحيات للأشخاص المؤهلين لإثبات هذه الجرائم، لا نجد مثل لها في قانون الإجراءات الجزائية.

فمهمة الأشخاص المؤهلين لإثبات هذه الجريمة، تكون في الوصول إلى دلائل من خلال المهام المحددة لهم قانونا في هذا المجال.

أولا : القواعد العامة في معينة الجريمة وإثباتها

إن عملية التحقيق في الجرائم، في إطار قانون الإجراءات الجزائية، مخصص للضبطية القضائية، أي كل من الشرطة والدرك الوطني، الذي يعود لهما الاختصاص في التحريات الأولية للجرائم المحددة في القانون العام².

ثانيا: خصوصيات معينة وإثبات جريمة التملص الضريبي

اختلفت القوانين الضريبية في تحديد الأشخاص المؤهلين لإثبات جرائم التملص الضريبي، والوصول إلى دلائل تفيد بوقوع الفعل، نذكرها على النحو التالي :

1-الأشخاص المؤهلون في قانوني الضرائب غير المباشرة والطابع :

يقوم بمهمة إثبات التملص الضريبي أعوان الضرائب المفوضين، والملحقين دون سواهم، على أن مخالقات أحكام هذا القانون المتعلقة بالمراقبات والتحصيلات في المراحل المعهود بها إلى دائرة الضرائب تثبت في محاضر تقدم بناء على طلب من المدير العام للضرائب، وتؤكد أمام القاضي خلال الثلاثة أيام من تاريخها وذلك تحت طائلة البطلان³، ويمكن أن تكون هذه المحاضر محررة من قبل عون واحد، وفي هذه الحالة تكون حجة أمام القضاء إلى أن يثبت العكس، وعندما تكون محررة من قبل عونين تكون حجة إلى أن يطعن في تزويرها.

¹ معاشو عمار، المرجع السابق، ص 133 وما يليها.

² أنظر المواد من 01 إلى 65 من قانون الإجراءات الجزائية

³ وهذا ما نصت عليه المادة 505 من قانون الضرائب غير المباشرة

2-الأشخاص المؤهلون في قانون الرسم على رقم الأعمال :

وسع هذا القانون في قائمة الأشخاص المؤهلين لإثبات هذه الجريمة¹ ، إلى ضباط الشرطة القضائية ، أو أعوان إدارة الضرائب المختلفة والضرائب المباشرة ، والتسجيل ، ومصالح الجمارك ، أو قمع الغش ، والمخالفات الاقتصادية ويظهر جليا في هذا المجال ، أن الأشخاص المؤهلين لإثبات التملص يتعدى أعوان المصالح الضريبية ، والغاية من ذلك مساهمة كل هيئات الدولة العاملة في مكافحة التملص ، بتظافر الجهود قصد تفادي ضياع أموال الخزينة العامة ، لكون مجمل العمليات الاقتصادية بالضرورة أنها تمر على هيئة من هذه الهيئات ، مثلا الاستيراد أو حالة عدم احترام قواعد المنافسة ... الخ .

وعند القيام بهذه العمليات من الأشخاص الخارجين عن إدارة الضرائب ، يجب عليهم أن يقدموا إلى إدارة الضرائب ما تم ضبطه من مخالفات في محضر التي تتولى فيما بعد هذه الأخيرة القيام بالإجراءات التي تراها مناسبة .

3-الأشخاص المؤهلون في قانوني الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتسجيل :

لم تتعرض هذه القوانين الضريبية (الضرائب المباشرة ، والرسوم المماثلة والتسجيل) إلى الأشخاص المؤهلين لإثبات جريمة التملص الجبائي² .

ويعد هذا الفراغ القانوني ، إشكالا في تحديد من لهم الحق في القيام بمهمة إثبات جريمة التملص ، وفي هذا المجال نورد موقف جانب من الفقه حيث³ يرى جواز الإثبات إذا انطلقنا من قاعدة أن الشرطة القضائية صاحبة الاختصاص العام في إثبات الجرائم ، ويكون من صلاحيتها البحث وجمع الاستدلالات في كل الجرائم ما لم تبعد بنص صريح ، ولا يجوز⁴ إذا تم الخذ بعين الاعتبار إلى خصوصية هذا النوع من الجرائم ، التي تهم بالدرجة الأولى وعاء الضريبة ، التي تختص بها إدارة الضرائب دون سواها ، فيكون بذلك من طبيعة الأمور أن تختص دون غيرها بإثبات الجرائم المتعلقة بها

¹ معاشو عمار ، المرجع السابق ، ص 133 وما يليها .

² معاشو عمار ، نفس المرجع ، ص 133 وما يليها .

³ معاشو عمار ، نفس المرجع ، ص 133 وما يليها .

⁴ وهو موقف الأستاذ أحسن بوسقيعة في كتابه ، المرجع المنوه عنه انفا ، ص 432

طالما أنّها الجهة المؤهلة لاكتشافها ، ومع ذلك فالرأي الراجح في نظر هؤلاء هو انه يوجد نص صريح يستثني ضباط الشرطة القضائية من إثبات هذه الجرائم ، على أن يحيلوا محاضر الإثبات إلى إدارة الضرائب المختصة دون سواها بتحريك الدعوى العمومية ، لأنّها هي الجهة التي يحق لها دون سواها تقديم الشكوى لتحريكها .

غير أن التحصيل الضريبي¹ وإدخال موارد مالية للدولة لا يجب أن ينحصر في أعوان إدارة الضرائب فقط ، بل يجب توسيع مجال الأشخاص المؤهلين في مختلف مستويات نشاطهم للكشف عن هذه الخروقات .

ويبدو أن قانون الرسم على رقم الأعمال الذي وسع من الأشخاص المؤهلين للقيام بعملية إثبات الغش الضريبي هو الأصوب.

الفرع الثاني: أحكام المعاينة لإثبات جريمة التملص الضريبي

يتولى الأشخاص المؤهلون لإثبات جريمة التملص الضريبي ، قيامهم بالمعاينات عندما تكون لديهم قرائن تدل على ممارسات تدليسية ، وذلك بحصولهم على ترخيص للقيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول ، وحجز المستندات ، والوثائق ، والدعائم ، أو العناصر المادية ، التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة ، تكون المعاينة² بدون إعلان مسبق ، حتى يتمكن الأعوان الحجز على سبيل البيان ، على كل المستندات والوثائق المحاسبية ، الدفاتر المهنية ، الأسطوانات والأقراص المعلوماتية وكل الدعائم العملية التي تكون أو تثبت غشا³.

وتكون لمحاضر أعوان الضرائب حجية مطلقة، فهي ملزمة للقاضي إلى أن يطعن فيها بالتزوير، وهذا ما كرسته المحكمة العليا في العديد من القرارات ، أهمها القرار الصادر بتاريخ 17/06/1996 من الغرفة الجنائية للمحكمة العليا لذي قضى انه : (بموجب المادة 505 الفقرة الثانية من الأمر التشريعي رقم 104/76 المؤرخ في

¹ معاشو عمار، المرجع السابق ، ص 133 وما يليها .

² وهي المعاينة المنصوص عليها في أحكام المواد من 74 إلى 78 من قانون المالية 2002

³ معاشو عمار، المرجع السابق ، ص 133 وما يليها .

الفصل الثاني : الآليات القمعية لمكافحة جريمة التملص الضريبي.

1976/12/09 والمتضمن قانون الضرائب غير المباشرة تكون المحاضر المحررة من قبل عونين حجة إلى أن يطعن فيها

بالتزوير ، لذلك يتعين نقض القرار الذي يقضي بخلاف ذلك).¹

أولاً: شروط المعاينة: يشترط لصحة اجراءات المعاينة ، أن تتم وفق الشروط الآتية:

- ضرورة وجود قرائن جدية تتعلق بالغش .

- الحصول على الترخيص المسبق من طرف الإدارة .

وتطبق إجراءات المعاينة على وجه الخصوص على المعتدين بالسوق الموازية ، وذلك من أجل اقتناء الملفات ذات

الأهمية المؤكدة ، لتبقى الحالات الأقل أهمية من صلاحيات الوسائل المعتادة للتحريات (مصالح التدخلات ، الفرق

المختلطة ، فرق التحقيق..) وذلك لتحقيق الأهداف المسطرة لهذه الأداة الجديدة للتدخل ، وذلك حتى يخصص

للمصلحة بإجراء حق المعاينة ، يجب على المدير الولائي أن يفصل في الطلب المرسل إلى مديرية البحث والمراجعات

(D.R.V) عن طريق الفاكس ، كل العناصر التي تحصل عليها ، والتي تستلزم القيام بهذه العملية .

ولا يمارس حق المعاينة إلا من طرف أعوان ذوي رتبة مفتش على الأقل ، والمؤهلين من طرف المدير الولائي للضرائب

، وأن لا يقل عدد الأعوان بالنسبة لكل تدخل عن عونين دون أن يتعدى عددهم الأربعة أعوان ، ويتم الاختيار بين

الأعوان الأكثر تأهيلاً ، والمتمتعون بالكفاءات والمميزات المطلوبة لتحقيق هذه المهمات .²

ثانياً : إجراءات المعاينة: إن اجراءات المعاينة المنصوص عليها قانوناً ، يجب أن تتم وفق ما يلي³:

1- للقيام بالمعاينة يجب الحصول على ترخيص من طرف رئيس المحكمة المختصة إقليمياً ، أو الواقعة في دائرة

اختصاصه الأماكن ، والأماكن التي من المقرر معاينتها ، أو من طرف قاضي يفوضه رئيس المحكمة المختصة .

¹ قرار صادر بتاريخ 17/06/1996 من الغرفة الجنائية في الدعوى المقامة من إدارة الضرائب ضد م. ب . نشرة وزارة العدل لسنة 1996. صفحة 234 نقلاً عن : جيلالي بغدادي _ الاجتهاد القضائي في المواد الجزائية . الجزء الأول .

² معاشو عمار ، المرجع السابق ، ص 133 وما يليها .

³ انظر المواد: 538 من قانون الضرائب غير المباشرة ، والمواد : 309 و 312 و 313 و 315 من قانون الضرائب المباشرة .

الفصل الثاني : الآليات القمعية لمكافحة جريمة التملص الضريبي.

2- لهذا الغرض ، يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط الشرطة القضائية ، ويعطي جميع التعليمات إلى الأعوان المشاركين في هذه العملية .

3- ويتخذ الترخيص شكل أمر بناء على طلب المدير الولائي للضرائب .

4- يجب على العون الذي كشف فعل التدليس (الفرق المختلطة ، المحققون ، أعوان البحث...) أن يقدم الإثبات المادي للمدير الولائي للضرائب بواسطة تقرير مفصل .

ثالثا : طرق التدخل للمعينة : يتم التدخل في الأماكن والأوقات المسموح بها قانونا ، حسب الاحكام القانونية الاتية¹ :

1-مكان التدخل : يمكن ممارسة حق المعينة بالبحث عن إثبات القيام بالتصرفات التدليسية سواء في المحلات المهنية التي يمكن أن تستعمل لتخزين السلع ، أو في وسائل النقل ، أو المحلات ذات الاستعمال السكني ، التي تحتوي على مستندات ^{تتم} المصلحة.

كما يمكن أن تخص المعينة الأماكن المملوكة من طرف الغير ، المشكوك في ^{أهم} يملكون أو يخفون مستندات ^{تتم} المصلحة ، مثل مسيرو الشركات ، الشركاء ، المحاسبون أو أي شخص طبيعي أو معنوي² .

تمارس المعينة بشكل يؤدي إلى الحفاظ على ما يمس الحياة الشخصية للأشخاص المراقبون ، ولا يمكن تجاوز في أي حال من الأحوال الإطار المخصص لحق المعينة³ .

2- مواقيت التدخل : يكون وقت القيام بعملية المعينة مابين الساعة 06 صباحا ، إلى غاية 08 مساء ، ولا يمكن القيام بأي تدخل خارج هذه الأوقات .

وتكون المعينة بحضور الشخص المعني بالأمر أو مثله ، أو أي شاغل للامكان التي ستعين .

¹ انظر المواد من : 511 الى 517 من قانون الضرائب غير المباشرة

² معاشو عمار ، المرجع السابق ، ص 133 وما يليها .

³ معاشو عمار ، المرجع السابق ، ص 133 وما يليها .

الفصل الثاني : الآليات القمعية لمكافحة جريمة التملص الضريبي.

وفي حالة غياب أي شخص في عين المكان ، يطلب ضابط الشرطة القضائية لهذا الغرض ، شاهدين خارج تعداد المستخدمين التابعين لسلطته ، أو سلطة الإدارة الجبائية .

وفي حالة استحالة طلب الشاهدين ، يقوم ضابط الشرطة القضائية بالاستعانة بمحضر قضائي .

معaine وحجز أي عنصر يسمح بإثبات التصرفات التدليسية ، تتم تحت سلطة القاضي الذي منح الترخيص ، حيث يقوم ضابط الشرطة القضائية بإعلامه عن شروط إجراء المعaine،

يجب تعداد المستندات ، والأغراض ، والوثائق ، وكل المحجوزات في لائحة موقعة من طرف ممثل الإدارة ، والخاضع للضريبة ، أو ممثليه إلى غاية إرجاعها ، وكذا إخضاعها للتحليل من اجل تحديد طبيعتها ، وتدوين النقائص المستخرجة ، وتقريبها من القرائن الأولية لأجل إثبات وجود تصرفات تدليسية ومدى تمايها .¹

رابعا : إعداد تقرير مفصل عن المعaine : يقوم الأعوان الذين اجروا هذه العملية ، بإعداد تقرير مفصل على إثره يقرر المدير الولائي ، إخضاع المعني بالأمر إلى تحقيق محاسبي ، أو تحقيق معمق للوضعية الجبائية ، أو مراقبة على الوثائق ، وذلك بعد موافقة مديرية البحث والمراجعات .

وتجدر الإشارة أن هذه الدراسة يجب أن تقع بعد إرجاع إلى المعني بالأمر المستندات ، (مع وجوب إبقاء على نسخ في الملف) والأغراض المحجوزة ، مع الحرص على إقامة محضر استرجاع (نموذج ملحق) موقع من طرف الشخص المعني أو ممثله .

خامسا : إعلام القاضي المرخص بالمعaine :² يجب إعلام القاضي المرخص للمعaine بكل ما حدث ، وما ورد خلال عمليات المعaine ، وتتبع ممارسة حق المعaine بإقامة المستندات التالية :

¹ انظر المواد من : 511 الى 517 من قانون الضرائب غير المباشرة

² معاشو عمار ، المرجع السابق ، ص 133 وما يليها .

1- الأمر الذي يصدره القاضي المؤهل ، ويجب أن يبلغ للمعنى بالأمر في عين المكان ، أو لممثليه أو لأي شخص يشغل الأماكن ، وفي حالة عدم وجود هذه الأشخاص يبلغ الأمر إلى المعني عن طريق رسالة مستعجلة مع الإشعار بالاستلام .

وتطبيقا لاحكام قانون الاجراءات الجبائية¹ ، فإنه يعتبر التبليغ قد تم ابتداء من تاريخ الاستلام المدرج في الإشعار .

2- يتم تحرير محضر يسرد فيه الشروط ، ومجريات هذه العملية إثر انتهاء المعاينة ، ويجب أن يتضمن ما يلي :

-تعريف الأشخاص الذين اجرؤا عملية المعاينة .

-تعريف الأشخاص الذين حضروا عملية إجراء المعاينة وصفتهم .

-تاريخ وساعة التدخل .

-جرد المستندات والاعتراض والوثائق المحجوزة.

3- في حالة اعتراض أو صعوبات عند عملية الجرد أثناء المعاينة ، يتعين القيام بتشميع وختم المستندات ، والوثائق المحجوزة² .

وبعد عملية المعاينة وتحرير المحضر ترسل النسخة الأصلية للقاضي الذي رخص المعاينة والذي تمت العملية تحت رعايته ورقابته ، ويتعين تسليم نسخة من المحضر للمعني بالأمر ، أو في حالة غيابه إلى ممثله ، أو أي شاغل للأماكن .

ويلتزم الأعوان المؤهلون للقيام بالمعاينة بكتمان السر المهني ، وإلا تعرضوا للعقوبات المقررة قانونا في هذا الشأن³ .

وقد لوحظ تعقيد هذه الإجراءات للمعاينة لإثبات التملص الضريبي¹ ، ومع ذلك فإن محاضر أعوان إدارة الضرائب لا

تتمتع بالصفة الثبوتية خلافا لمحاضر أعوان الجمارك ، وكذا أعوان مجلس المناقشة ، مما يعني أن مديرية الضرائب يجب

عليها تقديم الدليل والإثبات عكس المحاضر الجمركية المعفية من تقديم هذا الإثبات بل يقع على المخالف .

¹ انظرالمادة 3/36 من قانون الإجراءات الجبائية

² انظر المادة 37 من قانون الإجراءات الجبائية

³ وهذا ما أكدته المادة 37 الفقرة الأخيرة من قانون الإجراءات الجبائية

الفصل الثاني : الآليات القمعية لمكافحة جريمة التملص الضريبي.

وعندما يعرض النزاع على الهيئات القضائية الجزائية نجد أن النزعات الجمركية تحضى بتمييز خاص ، أين تجعل القاضي لا يستطيع أن يخالف طلبات التعويض التي تقدمها مما دفع ببعض القضاة التساؤل عن جدوى تقديم مثل هذه الملفات للعدالة ، مادامت الهيئات الجمركية ومحاضرها نافذة وذات حجية مطلقة، حتى ولو استفاد المتابع من البراءة ، أما المحاضر المقدمة من إدارة الضرائب يمكن أن تلغى ولا يتابع الطرف الثاني بالتعويض عند حصوله على حكم يقضي بالبراءة ، لذلك يستوجب إعادة النظر في القيمة القانونية لمحاضر إدارة الضرائب ، التي اقر لها المشرع الحجية المطلقة الى غاية الطعن فيها بالتزوير كما هو مبين سلفا.

إن هذا التمييز في الحقيقة لا مبرر له ، علما بأن كلا من إدارة الجمارك ، وإدارة الضرائب تعملان على تحصيل المبالغ المالية لصالح خزانة الدولة ، مع ذلك ميز المشرع بينهما .

المطلب الثاني : الشكوى وممارسة الدعوى العمومية

إن من أهم خصوصيات جريمة التملص الضريبي ، كونها تغل يد النيابة العامة وتقيدها في سلطتها التقديرية المخولة لها قانونا وبموجب العمل القضائي ، ذلك أن سلطة ملائمة المتابعة من عدمها تتوقف على تدخل وإرادة المحني عليه إدارة الضرائب ، ومتى كان الحال كذلك فإن النيابة مقيدة بإرادة إدارة الضرائب ، وهو ما سوف نعالجه في هذا المطلب .

الفرع الأول : القواعد العامة في تحريك الدعوى العمومية

تختص النيابة العامة أصلا بتحريك الدعوى العمومية في المخالفات للجرائم العامة وحتى الجمركية منها طبقا لأحكام الإجراءات الجزائية ، مع حق إدارة الجمارك بحق تحريك الدعوى الجبائية التي تمارسها طبقا لقانون الجمارك .

والأصل أن السلطة التقديرية تخول للنيابة تحريك الدعوى العمومية وممارستها في كافة الجرائم² ، فالنيابة بصفتها ممثلة للمجتمع ، تمارس حقها في تحريك ومباشرة الدعوى العمومية متى رأت ذلك ملائما .

¹ معاشو عمار، المرجع السابق ، ص 133 وما يليها .

² انظر احكام المادتين المادتين الأولى و 29 من قانون الإجراءات الجزائية

الفصل الثاني : الآليات القمعية لمكافحة جريمة التملص الضريبي.

وفي السياق ، فإن سلطة الملائمة المطاطة والواسعة ، تنقسم إلى قسمين :ملائمة المتابعة من عدمها ، وملائمة إجراءات المتابعة ، وتبعاً لذلك فإن لها الحق في اختيار الأسلوب الملائم إما بالاستدعاء المباشر أو بفتح تحقيق قضائي أمام قاضي التحقيق أو وفقاً لإجراءات التلبس أو وفقاً لإجراء التكليف المباشر للحضور .

الفرع الثاني : تقديم الشكوى في جريمة التملص الضريبي

إن حرية النيابة العامة في الواقع ليست على الدوام مطلقة، بل هي أحياناً مقيدة في جرائم محددة يتولّى القانون بيانها، فلا يكون لها ممارسة حريتها في أمر تحريك الدعوى العمومية واتخاذ أي إجراء فيها دون رفع العقبة الإجرائية التي تُغلّ يدها عن التصرف، وذلك بتقديم شكوى من المحني عليه في الجريمة ، وعليه سنعالج مسألة تقديم الشكوى من طرف إدارة الضرائب ، ولكن قبل ذلك ، لا بد من التطرق إلى مفهوم الشكوى وأحكامها فيما يلي:

أولاً : ماهية الشكوى:

لم يورد المشرع الجزائري تعريفاً محدداً للشكوى ، بل إنه يوجد تداخل بين معنى هذا المصطلح وغيره من المصطلحات، حيث ذكر مصطلح الشكوى في نص المادة 72 من قانون الإجراءات الجزائية المتعلقة بالإدعاء المدني أمام قاضي التحقيق ، كما استعمل مصطلح الشكوى في محل الطلب في مواضع عدة منها نص المادة 164 من قانون العقوبات المتعلقة بجرائم متعهدي التوريد للجيش الشعبي الوطني وغيرها من الحالات الأخرى، كما لم يورد كل من المشرعين الفرنسي و المصري بتعريف للشكوى وهو الأمر الذي يحيلنا إلى التعاريف الفقهية التي قيلت في هذا الصدد.

و بناءً على ما تقدّم عرّف الشكوى بأنها إجراء يُعبّر به المحني عليه في جرائم معينة عن إرادته في رفع العقبة الإجرائية التي تحول دون ممارسة السلطات المختصة لحريتها في المطالبة بتطبيق أحكام قانون العقوبات¹ ، كما عرّفها البعض

1 محمد زكي أبو عامر - الإجراءات الجنائية ، 1994 - دار الكتاب الحديث - ص 378.

بأنها البلاغ الذي يُقدّمه المحني عليه إلى السلطة المختصة طالباً بموجبه تحريك الدعوى العمومية ضد متهم معيّن بجريمة يُقيّد القانون حرية النيابة في تحريك الدعوى فيها على توافر هذا الإجراء¹.

ومهما تعددت التعاريف الفقهية فإنها تتفق جميعها على أن الشكوى هي إجراء يصدر من شخص محدد - المحني عليه - بصدد جرائم معينة إلى جهة محددة، ويرتب أثر قانوني في نطاق الإجراءات الجزائية ، ولذلك فإن مفهوم الشكوى كقيد إجرائي يعني زوال القيد الذي كان يُحد من حرية النيابة في تحريك الدعوى العمومية ، وبتقديم الشكوى تسترد النيابة العامة كامل حريتها في التصرف في الدعوى ، فلها أن تمضي في إجراءات المتابعة كما لها أن تصدر قرار بالحفظ متى قامت أسباب تبرره .

وهذا المفهوم يختلف الشكوى عن البلاغ في أن هذا الأخير هو مجرد مصدر معلومات عن الجريمة يصدر من أي شخص سواء كان معلوم أو مجهول ، فالبلاغ لا يتضمن إلا أداء الواجب الملقى على عاتق الأفراد بإخطار السلطات المختصة عن الجرائم الواقعة دون أن تتوفر لدى المبلغ إرادة القصاص من الجاني .

كما يختلف الشكوى عن الإدعاء المدني أمام قاضي التحقيق الذي يؤدي إلى تحريك الدعوى العمومية، إذ تكون الشكوى مجرد وسيلة للإدعاء المدني، ويمكن أن تستأنف الدعوى العمومية سيرها بدونها عن طريق النيابة العامة ، أما الشكوى التي نحن بصدددها فهي قيد على سلطة النيابة العامة بشأن جرائم معينة .

ثانيا : تقديم الشكوى من طرف إدارة الضرائب: على غرار الجرائم الجمركية تتولد عن الجريمة الضريبية دعويين:

دعوى عمومية تهدف إلى تطبيق العقوبات الجزائية أي الحبس و الغرامة الجزائية، ودعوى جبائية تهدف إلى تطبيق الجزاءات الجبائية أي الغرامة الجبائية و/أو المصادرة .

غير أن وجه الشبه بين الجريمة الجمركية و الجريمة الضريبية ينتهي عند هذا الحد، فإذا كانت النيابة العامة تستقل بالدعوى العمومية في الجرائم الجمركية و تحركها و تباشرها طبقاً لأحكام قانون الإجراءات الجزائية , في الوقت الذي

2 محمد محمود سعيد - حق المحني عليه في تحريك الدعوى العمومية- دار الفكر العربي - ص 337

تستقل فيه ، إدارة الجمارك بالدعوى الجبائية التي تمارسها بالدرجة الأولى طبقا لقانون الجمارك , فالأمر يختلف بالنسبة للجريمة الضريبية التي تتميز بوحدة الدعويين العمومية و الجبائية من حيث التحريك , إذ أوكلت النصوص الضريبية كلها صلاحية تحريكهما لإدارة الضرائب دون سواها .

و تتفق كل النصوص الضريبية على تعليق تحريك الدعوى العمومية على تقديم شكوى من إدارة الضرائب , و هكذا نصت تلك النصوص¹ 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 .

ثم إن الهدف من تقديم شكوى في الجرائم الضريبية هو الحفاظ على التفاهم بين كل من المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية حتى يترك لهذه الإدارة سلطة تقدير الظروف و تحديد ما يجب اتخاذه بمناسبة كل جريمة مع مراعاة ملاسبات 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.

و يشترط لصحة الشكوى, أن تقدم ممن أناط به القانون مهمة تقديمها , غير أنه يجوز تقديمها ممن سمح القانون بإنابته في تقديمها, و يكفي لذلك مجرد الإنابة العامة و لا تشترط الإنابة بمناسبة كل جريمة, و إذا صدرت الشكوى من شخص غير مختص بإصدارها يكون الإجراء باطلا .

كما يجب أن تكون الشكوى مكتوبة, و الحكمة من ذلك تقتضي أن تكون الشكوى موقعة من صاحب السلطة في إصدارها².

¹ أنظر المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة و المادة 534 من قانون الضرائب الغير مباشرة و المادة 119 من قانون الرسم على رقم الأعمال و المادة 34 من قانون الطابع و المادة 119 من قانون التسجيل

² انظر المادة 311 من قانون الضرائب المباشرة

الفصل الثاني : الآليات القمعية لمكافحة جريمة التملص الضريبي.

الفرع الثالث : مصير الدعوى في حالة تخلف أو سحب الشكوى

بالنسبة لحالة تخلف الشكوى فهنا لابد من التمييز بين المرحلة التي تكون عليها الدعوى فإذا رفعت الدعوى إلى القضاء قبل صدور الشكوى من إدارة الضرائب المخول لها قانونا ذلك يكون الإجراء باطلا بطلانا مطلقا لأنه متعلق بالنظام العام لاتصاله بشرط أصيل لازم لتحريك الدوى العمومية و لصحة اتصال جهة التحقيق أو الحكم بالواقعة فإذا كانت الدعوى على مستوى التحقيق فإنه يتعين على قاضي التحقيق أن يصدر أمرا برفض التحقيق لبطلان إجراءات المتابعة ، أما إذا كانت الدعوى على مستوى جهات الحكم يتعين على هذه الأخيرة القضاء بعدم قبول الدعوى العمومية شكلا ، لبطلان إجراءات المتابعة و عليه فإنه يمكن إبداء هذا الدفع المتعلق بتخلف الشكوى في أية مرحلة تكون عليها الدعوى و على مستوى كل درجات التقاضي , ذلك لكون إجراءات مباشرة الدعوى العمومية في حالة تخلف الشكوى هي إجراءات باطلة بطلانا مطلقا لكونه من النظام العام .¹

وهنا لا بد من طرح التساؤل الآتي : ما مصير الدعوى في حالة سحب الشكوى و هل يحق لإدارة الضرائب سحب الشكوى ؟

و للإجابة عن ذلك , لا بد من التنويه ان الأصل هو أنه لصاحب الحق أن يتنازل عنه , حيث نص المشرع في قانون الإجراءات الجزائية² على انقضاء الدعوى العمومية في حالة سحب الشكوى إذا كانت هذه شرطا لازما للمتابعة كما هو الحال في الجرائم الضريبية غير أن القوانين الضريبية ظلت و إلى غاية 1998 ملتزمة الصمت حيال هذه المسألة فلم تنص على جواز التنازل عن الشكوى و لا على النتائج المترتبة عنه .

¹ أحسن بوسقيعة - المرجع السابق - صفحة 435

² أنظر المادة 06 من قانون الإجراءات الجزائية في فقرتها الثالثة

و منذ صدور القانون رقم 97-02 المؤرخ في 1997/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 1998 أجاز للمدير الولائي للضرائب سحب الشكوى في حالة تسديد كامل الحقوق البسيطة و الجزاءات محل المتابعة و ذلك بعد موافقة المدير العام للضرائب .¹

و أضافت الفقرة الأخيرة من المادة 119 من قانون الرسم على رقم الأعمال المعدلة أن سحب الشكوى يؤدي إلى انقضاء الدعوى العمومية طبقا لنص المادة 06 من قانون الإجراءات الجزائية .

¹ أنظر المادة 119 فقرة 02 من قانون الرسم على رقم الأعمال المعدلة

الفصل الثاني : الآليات القمعية لمكافحة جريمة التملص الضريبي.

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

و باعتبار أن تقديم الشكوى هو تصرف قانوني، يترتب آثاراً إجرائية تتمثل في إطلاق يد النيابة العامة في تحريك الدعوى العمومية ، فإنه يجب أن يكون صاحب الحق في تقديمها متوفر على الأهلية القانونية، وأمام غياب نص قانوني يُحدّد سن الأهلية الإجرائية الواجب توافرها في المحني عليه، فإنه يتعين تطبيق القواعد العامة في القانون المدني و قانون الإجراءات المدنية و الإدارية¹، و الجدير بالذكر أن أهلية التقاضي هي من النظام العام وفقاً لما نصت عليه أحكام قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، و على القاضي إثارة ذلك في أية مرحلة كانت عليها الدعوى.

وبناءً على ما تقدّم ، فإن المحني عليه يجب أن يكون حائزاً لأهلية التقاضي التي لا تثبت إلا للشخص البالغ الرشيد، أما معدوم الأهلية أو ناقصها فتكون شكواه مقبولة متى قُدمت من قبل نائبه القانوني كوليّه، وصيّّه أو القيمّ عليه ، وبناءً على هذا المبدأ العام لا يجوز قبول تقديم الشكوى من طرف حدث بمفرده لكونه غير حائز على أهلية التقاضي .

إن في الأصل سحب الشكوى لا يؤدي إلى انقضاء الدعوى العمومية ، إلا أن في نزاعات التملص الضريبي يكون عكس ذلك فالمشرع² يسمح للمدير الولائي للضرائب بإمكانية سحب الشكوى ، في حالة الدفع الكلي للحقوق العادية والغرامات موضوع الملاحظات ، شريطة موافقة المدير العام للضرائب ، وبالتالي نطبق أحكام المادة 06 من قانون الإجراءات الجزائية ، إذ تنص على أنه "تنقضي الدعوى العمومية الرامية إلى تطبيق العقوبة وفاة المتهم ، وبالتقدم وبالعفو الشامل وبإلغاء قانون العقوبات وبصدور حكم حائز بقوة الشيء المقضي ...".

¹ أنظر نص المادة 02/40 من القانون المدني و المادة 459 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

² أنظر قانون المالية رقم 02/97 المؤرخ في 1997/12/31 ، والمتضمن قانون المالية لسنة 1998 في مادته 20 المعدلة للمادة 305 من قانون

الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وذلك بإضافة فقرتين رقم 05 ورقم 06

الفصل الثاني : الآليات القمعية لمكافحة جريمة التملص الضريبي.

و يفهم من هذا ، أن مديرية الضرائب يمكنها أن تتصلح مع المتهم بمجرد دفعه لكل الحقوق والغرامات التي كان محل متابعة من أجلها ، ولا يمكن للنيابة التمسك بالدعوى الجزائية كما هو معمول به في بعض القضايا التي تخضع للقانون العام ، مثل إصدار شيك بدون رصيد ، حتى لو دفع المتهم قيمة الشيك .

وفي هذا الشأن قضت المحكمة العليا في قرارها بغرفة الجناح والمخالفات ، القسم الثالث ، بتاريخ 2005/10/26 ، ملف رقم 297983 بأنه يكفي لإدارة الضرائب أن ترفع طلبها بالمتابعة الجزائية القضائية في وقائع معينة ، وفي حق متهم واحد مسمى أو غير مسمى ، ولقاضي التحقيق اتهام كل شخص ساهم في ارتكاب تلك الوقائع ، كفاعل أصلي أو كشريك ، فهو قانونا مكلف بالتحقيق في وقائع لا ضد أشخاص معينين بالذات ، عملا لنص المادة 67 من قانون الإجراءات الجزائية¹ .

وقضت أيضا بأنه لا يؤدي عدم حضور المدعي المدني - إدارة الضرائب - إلى رفض الأذعاء المدني ، بل يتعين على قاضي التحقيق إجراء التحقيق طبقا للقانون ، والتصرف في القضية بإحالتها إلى جهة الحكم المختصة ، أو الأمر بانتفاء وجه الدعوى ، وإبلاغ المدعى المدني في موطنه المختار المدون في العريضة² .

وقضت أيضا بأن إدارة الضرائب غير ملزمة ، في حالة التملص الضريبي بإنذار المتهم ، ويحق لها تغريمه وتحريك الدعوى العمومية تلقائيا ، بمجرد تقديم الشكوى³ .

وقضت المحكمة العليا في ذات القرار ، فصلا في الطعن المرفوع ضد قرار الغرفة الجزائية بمجلس قضاء البلدة القاضي من جديد ببراءة المتهم لبطلان إجراءات المتابعة بسبب عدم تقديم المستندات اللازمة من إدارة الضرائب أين اشترط

¹ قرار المحكمة العليا ، غرفة الجناح والمخالفات ، القسم الثالث ، بتاريخ 2005/10/26 ، ملف رقم 297983 ، قرار منشور ، نشرة القضاة ، العدد 65 ، سنة 2010 ، ص 363 .

² قرار المحكمة العليا ، الغرفة الجنائية ، القسم الأول ، بتاريخ 2009/10/22 ، ملف رقم 528135 ، قرار منشور بمجلة المحكمة العليا ، العدد 01 ، سنة 2011 ، ص 322 .

³ فرقة الجناح والمخالفات ، القسم الثالث ، ملف رقم 430229 ، بتاريخ 2008/12/31 ، مجلة المحكمة العليا ، العدد الثاني ، سنة 2008 ، ص 397 .

الفصل الثاني : الآليات القمعية لمكافحة جريمة التملص الضريبي.

لقيام جريمة التملص الضريبي ، أن تقدم هذه الأخيرة محاضر المعاينة والوثائق التي تثبت قيامها بإنذار المتهم ، بينما القانون لا يشترط ذلك ، واستنادا إليه يتعين نقض وإبطال القرار المذكور .

ويختلف الأمر بالنسبة للمخالفات الضريبية التي تتميز بوحدة الدعويين العمومية ، والجبائية من حيث التحريك ، إذ كل النصوص الضريبية أكدت على صلاحية تحريكها ، لإدارة الضرائب وليس لسواها. إن هذه الميزة خاصة بالقوانين الضريبية ، إذ تسمح لإدارة الضرائب اختيار أنجع الأساليب للحصول الضريبي بطريقة أسرع كهدف أساسي ، ولذلك يمكنها اللجوء إلى الإجراءات القسرية مثل الإنذار ، أو أمر الأداء ، أو الإجراءات القسرية مثل حجز ممتلكات المكلف ، الحجز على الحساب ، غلق المحلات ، كما يمكنها أن تعرض النزاع على الجهات القضائية الجزائية .

وتبعاً لذلك ، فإن النيابة وسلطاتها تبقى حبيسة ، وتخضع لما تراه مديرية الضرائب نافعا لها . وبخصوص الاجتهاد القضائي في مسألة المصالحة وسحب الشكوى قضت محكمة النقض المصرية بأن¹ : قضاء الحكم المطعون فيه ، بانقضاء الدعوى الجنائية بالصلح في جرائم تهرب المتهم من أداء الضريبة ، وعدم تقديم إقرارات الأرباح عن نشاطه التجاري ، من دون موافقة وزير المالية أو من ينوب عنه على التصالح ، خطأ.

وأضافت محكمة النقض المصرية في نفس القرار تحت رقم 22172 ، جلسة 2002/03/3 ، الغرفة الجنائية بأنه متى تصالح المتهم مع المفتش الفني المكلف بمكافحة التهريب الضريبي ، وإن هذا التصالح لم يتضمن موافقة وزير المالية أو من ينوب عنه على الصلح ، ومن ثمة لا يكون المطعون ضده قد تصالح مع مصلحة الضرائب تصالحا قانونيا ، فإن الحكم المطعون فيه يكون قد اخطأ في تطبيق القانون بما يعيبه وينقضه .

¹ عبد الفتاح مراد ، موسوعة شرح اتفاقيات منع التهريب والازدواج الضريبي ، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية - مصر ، طبعة 2010 ، ص 65-64 .

الفصل الثاني : الآليات القمعية لمكافحة جريمة التملص الضريبي.

الفرع الرابع : مركز إدارة الضرائب في الدعوى المرفوعة أمام المحاكم الجزائية

باعتبار الشكوى التي تقدمها مصالح الضرائب جامعة للدعويين المدنية والجزائية ، فالسؤال المطروح يتمحور حول مركزها في الدعوى العمومية.

ما يلاحظ هنا هو عدم وجود ما يشير في النصوص الضريبية الى صفة الطرف المدني لإدارة الضرائب ، إلا أن قانون الضرائب المباشرة أشار على إمكانية تأسيسها كطرف مدني ، في حالة فتح تحقيق بناء على شكوى إدارة الضرائب، و ذلك نزولا عند مقتضيات التشريع الضريبي¹.

ويستنتج مما سبق أن إدارة الضرائب عندما تتأسس كطرف مدني ، ليس بهدف الحصول على تعويض مقابل ما لحق الخزينة العمومية من ضرر ، لان القوانين تلزم المحاكم في حالة الإدانة بالحكم على المتهم بدفع الرسوم لإدارة الضرائب التي من المحتمل أن تكون قد تم تدليسها أو تعريضها للخطر.

والحقيقة ان الهدف من معرفة و تحديد موقع إدارة الضرائب في الدعوى هو معرفة ما إذا كانت طرفا مدنيا أم طرفا منظما للنيابة العامة.

على خلاف إدارة الجمارك التي تعد طرفا مدنيا في الدعوى أمام المحاكم التي تبت في المسائل الجزائية و التي كانت تنص عليه المادة 259 من قانون الجمارك قبل تعديلها و تتميمها² فإن التشريع الضريبي لم يضيف صفة الطرف المدني إلى إدارة الضرائب و إن كانت المادة 307 من قانون الضرائب المباشرة قد أشارت إلى إمكانية تأسيسها طرفا مدنيا في حالة فتح تحقيق قضائي بناء على شكوى إدارة الضرائب.

و يثور التساؤل حول الهدف من تأسيس إدارة الضرائب نفسها طرفا مدنيا مادام أن النصوص الضريبية تجمع على إلزام المحاكم في حالة الإدانة بالحكم على المتهم بدفع الرسوم التي من المحتمل أن تكون قد تم تدليسها أو تعريضها

¹ أنظر المادة 307 من قانون الضرائب المباشرة

² أنظر تعديل هذه المادة بموجب القانون 10/98 المؤرخ في 1998/08/22

للخطر، و هذا ما جاءت به كل النصوص الضريبية¹ التي ذكرت بأنه يجب على كل حكم أو قرار قضى على مخالف أن يتضمن كذلك الحكم بدفع الرسوم المغشوشة أو غير المسددة عند الاقتضاء.

بخصوص ما سبق فإن تأسيس إدارة الضرائب طرفا مدنيا ذو طبيعة خاصة لأهمها لا تطالب بالتعويضات إنما تطالب بالزيادات و الغرامات الجبائية، هذا من جهة و من جهة أخرى باعتبار إدارة الضرائب طرف منظما و مساعدا حقيقيا للنيابة العامة لا يمكن الحكم عليها بالمصاريف في حالة ما إذا خسرت دعواها، و هو تفسير منطقي من أجل إحقاق مبادئ العدالة و حسن سير المرافق العامة.

المطلب الثالث : الجهة القضائية المختصة بالنظر في جريمة التملص الضريبي

إن الأصل أن مكان وقوع الجريمة هو مكان الاختصاص¹، إلا أنه في التملص الضريبي يمنح المشرع لإدارة الضرائب الاختيار حسب كل حالة ، أمام المحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الغرامة ، أو مكان الحجز ، أو مقر المؤسسة²، وهذا يعد امتيازاً لإدارة الضرائب لأن الغير ليس له مثل هذا الحق بل يخضع إلى تطبيق الأحكام العامة الموجودة في قانون الإجراءات الجزائية .

و بالرجوع إلى قواعد الاختصاص المحلي و التي هي من النظام العام طبقاً للقواعد العامة المحددة بالنسبة للجنح³ فإن الاختصاص المحلي يتحدد بمحل الجريمة أو محل إقامة أحد المتهمين أو شركائهم أو محل القبض عليهم فعلى غرار هذا أخضع المشرع الاختصاص المحلي في جريمة التملص الضريبي، لاختيار إدارة 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 نجد نصت على أنه " تلاحق أمام الجهة القضائية المختصة بناء على شكوى إدارة الضرائب فيما يخص الضرائب التابعة لاختصاصها ، و الجهة القضائية المختصة

¹ أنظر المواد 528 من قانون الضرائب الغير مباشرة و المادة 136 من قانون الرسم على رقم الأعمال و المادة 121 من قانون التسجيل و المادة 36 من قانون الطابع و

حسب الحالة و حسب اختيار الإدارة هي الجهة القضائية التي يوجد في نطاقها مكان فرض الضريبة أو مكان الحجز أو مقر المؤسسة " .

لكن المادة 305 فقرة 02/ من قانون الضرائب لم تشر إلى مكان الحجز, وفي هذا الإطار يتعين أن تساهم النيابة العامة في تحريك هذا النوع من القضايا ، خاصة عندما يتولى أمر التحقيق والمعاينة للضبطية القضائية لأن هدف النيابة العامة هو حماية المجتمع, ذلك ان كل ما يهم المجتمع يدخل ضمن اختصاص النيابة ، وبالتالي التحصيل المالي للخزينة هو أيضا من اختصاصات النيابة العامة .

¹ أنظر المادتين 16 و 37 من قانون الإجراءات الجزائية.

² أنظر المواد 2/305 من قانون الضرائب المباشرة ، والمادة 534 من قانون الضرائب غير المباشرة ، والمادة 219 من قانون التسجيل والمادة 34 من قانون الطابع

³ أنظر المادة 01/ 329 من قانون الإجراءات الجزائية

الفصل الثاني : الآليات القمعية لمكافحة جريمة التملص الضريبي.

المطلب الرابع: تقادم الدعويين العمومية و الجبائية في الجريمة الضريبية

تتقادم الدعوى الجبائية بمرور أربع 04 سنوات،¹ تسري حسابها ابتداء من تاريخ استحقاقها ، لكن هذا الأجل يمدد إلى ست 06 سنوات في الضرائب المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال إذا ما أثبتت الإدارة الجبائية أن المكلف بالضريبة لجأ إلى طرق تدليسية قصد إخفاء استحقاق الحقوق الواجب دفعها.²

و فيما يخص جريمة التملص الضريبي التي لا تقوم إلا 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 العمومية ، ذلك 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 فإن تقادم الدعوى العمومية في جريمة التملص الضريبي تكون بمضي أربع سنوات اعتبارا من يوم ارتكابها .

غير أن الإشكال المثار هو عدم انسجام ربط بداية سريان آجال التقادم للدعوى العمومية بيوم ارتكاب المخالفة³، مع طبيعة جريمة التملص الضريبي ، عندما تكون هذه الأخيرة مستمرة كما في حالة عدم الإقرار عن الأرباح التجارية الصناعية واستمراره في هذا فهنا تظل الجريمة قائمة ما دامت حالة الاستمرار قائمة و هذا بإرادة المكلف ويبدأ حساب آجال التقادم من تاريخ نهاية حالة الاستمرار.

وبالنسبة للاجتهاد القضائي في التقادم فقد قضت المحكمة العليا بأن جنحة التزوير جريمة خفية لا تنطبق عليها القواعد المتعلقة بالجرائم الفورية وإنما يبدأ سريان مدة التقادم فيها من يوم اكتشافها⁽¹⁾، وعليه فإن توقيت اكتشاف

¹ أنظر المواد 118، 127 ، 138 من قانون الإجراءات الجبائية فإن تقادم الدعوى الجبائية الرامية إلى تأسيس الضرائب و الرسوم و تحصيلها يكون بمضي أربع سنوات

² و هذا ما جاء بالمادتين 106 و 110 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ انظر المادتين 303 من قانون الضرائب المباشرة و 119 من قانون التسجيل

⁽¹⁾ قرار في 1981/07/09 ، القسم الثاني للفرقة الجنائية الثانية في الطعن رقم 25134 ، الاجتهاد القضائي في المواد الجزائية الجزء الأول ، الطبعة الأولى ، ديوان المطبوعات الجزائرية 2002 ، جيلالي بغدادي ص 193 .

الفصل الثاني : الآليات القمعية لمكافحة جريمة التملص الضريبي.

التزوير، أو الوسائل التدليسية هو مناط الحكم القانوني وهو منطلق وبداية حساب امد التقادم من أجل تحريك الدعوى العمومية.

-وقضت المحكمة العليا كذلك بأنه متى تكررت الجنحة وتم المساس بالحقوق المعتدي عليه فان سريان مدة التقادم يبدأ من اليوم الموالي لآخر فعل من أفعال التنفيذ⁽²⁾.

كما قضت المحكمة العليا بأن المادتين 100 ، و 110 من قانون الإجراءات الجبائية تشير إلى تمديد أجل التقادم في جنحة التملص الضريبي بعامين في حالة ثبوت استعمال المكلف بالضريبة طرقا تدليسية ورفعت ضده دعوى قضائية ، وأن التقادم في حالة استعمال الطرق التدليسية لا يسري إلا اعتبارا من يوم معاينة استحقاق الحقوق أو المخالفات ، والثابت في ملف القضية أن إدارة الضرائب لم تتفطن للمخالفات إلا بمناسبة مراقبتها سنة 2004 عند تفحص كشوفات المعلومات (د10) تلك المخالفات التي كانت بسبب المتابعة بجنحة التملص الضريبي خلال سنوات 1998 ، 1999 ، و 2000 .

-وقضت في ذات القرار ، بأن أحكام المادة 01/305 من قانون الضرائب المباشرة تجيز المتابعة بناء على شكوى إدارة الضرائب من دون الحاجة للقيام مسبقا بأن يقدم المخالف أو يكمل تصريحه ، أو يسوي وضعيته إزاء التنظيم الجبائي .

⁽²⁾قرار في 1974/07/09 ، من الغرفة الجنائية الأولى في الطعن رقم 9198 ، المرجع السابق .

الفصل الثاني : الآليات القمعية لمكافحة جريمة التملص الضريبي.

المطلب الخامس : تنفيذ الأحكام الجزائية المتعلقة بجريمة التملص الضريبي

بعد دراسة الملف أمام القضاء الجزائي ، يصدر الحكم الفاصل في القضية ، إما أن يكون قطعيا أو تمهيديا أو تحضيريا من حيث كونه فاصل في موضوع الدعوى أو إجرائيا وكذلك تكون هذه الأحكام حضورية وجاهية أو حضورية غير وجاهية أو غيابية .

فالحكم القطعي هو الحكم الذي يفصل في الدعوى العمومية بالإدانة وتسليط العقوبة أو الإعفاء منها ، وفي الدعوى المدنية بالبت في مقدار التعويض ، فإذا كان هذا الحكم حضوريا قابلا للاستئناف أمام الغرفة الجزائية بالمجلس القضائي¹ وذلك في مهلة 10 أيام من تاريخ النطق بالحكم وطيلة هذه المدة وكذا خلال سريان إجراءات النظر في الاستئناف إلى حين صدور قرار المجلس في الموضوع لا يتخذ أي إجراء من إجراءات تنفيذ الحكم المستأنف.

أما إذا كان الحكم غيابيا فإنه يكون قابلا للمعارضة من قبل الطرف الذي صدر في غيابه ، بعد تبليغه بالحكم سواء كان متهما أو طرفا مدنيا ، وذلك خلال عشرة أيام من تاريخ التبليغ في موطنه أو بتعليقه في لوحة الإعلانات بمقر البلدية التي يوجد موطنه في إقليمها ، أو بلوحة إعلانات المحكمة طبقا².

وفي حالة تسجيل المعارضة لا تتخذ إجراءات تنفيذ الحكم أما في حالة تسجيل الطعن بالنقض ضد الحكم أمام المحكمة العليا طبقا للمادة 498 من قانون الإجراءات الجزائية خلال ثمانية أيام من تاريخ صدور الحكم أو القرار ، أو من يوم إجراء التبليغ إذا صدر غيابيا ، وطيلة هذه المدة وخلال سريان إجراءات الفصل في الطعن ، لا يمكن تنفيذ أي حكم جزائي ما عاد الشق المدني الذي ينفذ دون انتظار الفصل فيه.

أما بالنسبة لتنفيذ الحكم الجزائي الفاصل في التملص الضريبي في شقه الجزائي ، يتم وفقا لإجراءات تنفيذ الأحكام الجزائية وفقا للقواعد العامة ، وهذا إذا كان الحكم نهائيا ، أما الشق المدني لهذا الحكم فينفذ بإجراءات خاصة من قبل إدارة الضرائب كون الإدارة تتمتع بامتيازات في التنفيذ ، ولها موقع خاص في القضية فهي طرف مدني وتتمتع

¹ أنظر المادة 416 من قانون الإجراءات الجزائية.

² أنظر المادة 412 من قانون الإجراءات الجزائية

بصلاحيات واسعة ، إذ تقدم طلبات وتحدد مبلغ الغرامة الجبائية وقيمة الضريبة المفروضة على المتهم , فإذا رفض المحكوم عليه الخضوع للتنفيذ يتابع جزائيا بعد الإمتثال للأحكام القضائية و التقليل من شأن الأحكام القضائية، إضافة إلى ذلك فإن لإدارة الضرائب صلاحية تحصيل الضرائب دون اللجوء إلى القضاء وهذا يسمح بالتقليل من القضايا الجبائية المطروحة أمام القضاء.

خلاصة الفصل الثاني:

تتميز آليات قمع جريمة التملص الضريبي ، إن من حيث النصوص الموضوعية ، أو من حيث النصوص الإجرائية ، بخصوصيات تميزها عن باقي النصوص التي تعنى بجرائم القانون العام ، غير مألوفة في القواعد العامة ، المحددة في قانوني العقوبات والإجراءات الجزائية ، أين تتخذ إدارة الضرائب مركزا متميزا يجعلها تضغط على المعني بالضريبة ويتقبل كل ما تفرضه عليه .

إلا أن في عصر العولمة والانفتاح الاقتصادي ، أصبحت كل الهيئات الدولية تنادي بضرورة المساواة بين المتعاملين الاقتصاديين من جهة وبين الدولة من جهة أخرى ، لذلك يستوجب العناية بالجانب التشريعي ، من خلال تحين النصوص وجعلها تتماشى والمستجدات الاقتصادية المحلية والدولية ، ومحددة المعالم ، وإزالة الامتيازات غير المبررة لصالح إدارة الضرائب ، مع العمل على تفعيل الآليات المرصودة في هذا الشأن ، من اجل الرقي بأهداف السياسة الجنائية الرامية إلى الوقاية من الإجرام ومكافحته .

لقد حاولت من خلال هذه الدراسة تسليط الضوء على جريمة التملص الضريبي ، هذه الجريمة الظاهرة التي استفحلت بشكل كبير وأدت إلى نزيف مستمر للمستحقات المالية لخزينة الدولة، الأمر الذي حذا بالمشرع الجزائري إلى سن واعتماد آليات الوقاية والقمع ، التي سوف لن تثمر إذا لم يتم تفعيل تلك الآليات.

ولقد حاولت من خلال هذه الدراسة، إبراز بعض آليات الوقاية من هذه الجريمة ، من خلال عرض وتحليل سبل الرقابة و التحقيق الجبائيين، رغم أن التملص وأسلوب الغش أصبحت ثقافة لدى المكلفين بالضريبة الذين يسعون إلى تطوير آلياتهما كلما تطورت الأحداث والقوانين، وفي المقابل نجد أن الإدارة الجبائية تسعى بأعوانها وإمكاناتها التي تعاني نقائص كثيرة لتدارك الأمر وإيجاد حلول لهذه الظاهرة.

ولاحظنا أن تجريم التملص على النحو السابق طرحه غير كاف لوحده لوضع حد لهذه الجريمة مما أدى إلى اعتماد طرق وقائية على مستويات: النظام الجبائي ، التشريع الضريبي ، الإدارة الضريبية، المكلف بالضريبة، وسائل الإعلام، تفعيل التحفيزات الضريبية والاستغلال الأمثل للدراسات الفقهية والأكاديمية لقياس التملص والحد من تفشيه .

إن الآليات القمعية، وإن كانت تبدو كافية على مستوى النصوص، إلا أنها ليست مفعلة بالشكل المرجو، نظرا لتفشي الفساد الإداري، ونقص الوازع الأخلاقي والانضباطي لدى المكلف بالضريبة أو العون الإداري على السواء . و إن العمل على توعية المكلف بالضريبة، لحثه على القيام بواجبه الأخلاقي الحضاري تجاه دولته ومجتمعه، يستتبعه حتما الاستغلال الأمثل لوسائل الإعلام، واستثمار الوازع الأخلاقي والديني لدى المواطن، عبر الخطاب المنبري والمسجدي، ذاك بأن دفع الزكاة التي هي ركن ركين من أركان الدين، لا يغني عن دفع الضريبة ، وهو ما نوه به جمهور العلماء.

و تبعا لذلك فإن إعادة التفكير في مدى نجاعة الآليات الردعية يجزنا إلى اقتراح اعتماد المشرع أسلوبا شبيها بآليات قمع جرائم المخدرات أو الفساد أو تبييض الأموال وتمويل الإرهاب، حيث أفرد المشرع لكل من هذه الجرائم نصوص تجريم وعقاب خاصة ومستقلة، تتوافق وخصوصياتها، و يستحسن استحداث هيئة وطنية تكون تحت وصاية الوزير

الأول، تعنى بالوقاية من هذه الجريمة وقمعها، أين يتم الرقي بمستوى الوصاية إلى الوزارة الأولى عوض وزارة المالية، بعدما اتضح عدم فاعلية ونجاعة رقابتها ووصايتها على الهيئات والأجهزة الشبيهة.

قد نسمع الآن رأيا حداثيا ينادي بإلحاق هذه الجريمة بعائلة جرائم الفساد، ذلك بأن جل المبررات قائمة، إن من حيث طبيعة الحق المعتدى عليه، وهو المال العام، وإن من حيث صفات الأشخاص الفاعلين محل المتابعة الجزائية، أو من حيث خصوصيات ومميزات وآثار هذه الجريمة، التي لا تختلف في جوهرها عن مثيلاتها في جرائم الفساد، ويبقى للمشرع مكنة وضع الآليات المناسبة من حيث إدراج هذه الجريمة في جرائم الفساد.

بيد أن حجر الزاوية في كل إصلاح هو التشريع، ذلك أنه إذا صلح هذا الأخير، صلحت المنظومة الضريبية والجزائية ككل، وإن فشل الإصلاح التشريعي فشلت المنظومة ككل، وتبعا لذلك ينبغي التحكم في الزخم التشريعي الذي تشهده الساحة القانونية، وهو ما من شأنه أن ينعكس إيجابا على أداء كل الفاعلين في هذه المنظومة، حيث ينبغي توحيد النصوص وتجميعها وهيكلتها في أطر خاصة ذات نسق جيد تفاديا للتضخم التشريعي .

إن مقتضيات البحث الموضوعي لهذه الجريمة وآليات مكافحتها، تقودنا حتما إلى التعرّيج على أداء المنظومة القضائية في الجزائر ، حيث تتضح لنا الصورة ، بما يتبين أن الآلة القضائية قاصرة عاجزة أمام تنامي هذه الجريمة الظاهرة، ذلك أن الجريمة تصبح ظاهرة متى تكررت عبر الزمان والمكان وفق معايير قياسية محددة، ومتى لمس القائمون على المنظومة القضائية تفشي هذه الظاهرة ، كان لزاما عليهم دق ناقوس الخطر، إذ وما الفائدة من اعتماد وإنشاء هياكل ومصالح على مستوى وزارة العدل تعنى بالدراسات والتلخيص والبحوث والإحصاء، من دون مردودية.

لابد من تعميم ما سبق من على كافة الهيآت والأجهزة ذات الصلة، كمصالح الأمن والدك الوطني وكل القائمين بمهام ضبط القضائي، أو الأجهزة والمصالح الإدارية المتدخلة في عمل المنظومة الضريبية.

إن إصلاح العدالة يقتضي إعادة النظر في برامج تكوين المواد البشرية، حيث ينبغي التركيز على التكوين التخصصي للقضاة في هذا المجال، والعناية بالتكوين المماثل لموظفي أمانة الضبط، وتكثيف التعاون القضائي الأجنبي، للاستفادة

من الخبرات في مكافحة هذه الجريمة، وينبغي أن ينعكس تحسين التكوين ويمتد الى أسرة الدفاع، وأسرة التنفيذ، وكافة من لهم علاقة بالمنظومة القضائية.

يوصى باستحداث جهات قضائية متخصصة في القضايا الجزائية المالية والاقتصادية، كما هو الحال بالنسبة للدول المتقدمة، بحيث ينبغي تزويدها بالموارد البشرية الكافية ذات الكفاءة، وبالوسائل التقنية المتطورة، لاسيما الاستغلال الأمثل للوسائط والتكنولوجيات الحديثة للإعلام والاتصال.

وهكذا تم بحمد الله وبوعونه إنجاز هذا العمل المتواضع، الذي أسأل الله عز وجل أن يكون في ميزان الحسنات ، وأن يكون لإضافة إيجابية ومساهمة منا في إثراء الحقل القانوني والمعرفي، وهو ما من شأنه أن يفتح مجالا أكبر للبحث في هذا الموضوع الذي يشغل بال رجالات القانون والسياسة والإعلام، وأسأل الله تعالى أن يتقبله منا ؛ ويجعله في خدمة البلاد والعباد ؛ والله ولي التوفيق وإليه خالص الأعمال والحمد لله رب العالمين وصلى الله على سيدنا محمد وآله وصحبه أجمعين.

بسكرة في ليلة غرة شعبان 1434هـ الموافق ل 09 جوان 2013م

أصبحت السياسة الجنائية الرشيدة تخرج حديثا إلى الوقاية من الجريمة في الدرجة الأولى ، ثم المرور إلى قمعها ، نزولا عند مقتضيات نتائج النظريات الحديثة للتعذيب والعقاب ، والمبادئ السياسية الجنائية الحديثة ، ونحن بصدد البحث في جريمة التملص الضريبي ، مثلها مثل باقي الجرائم ذات النوعية ، نجد أنه ومتى اصطدم المشرع بعوائق تحول دون كفاية ونجاعة الآليات الوقائية ، انتقل لزاما إلى الآليات القمعية من أجل المكافحة الفعالة للجريمة ، وهو المسار الطبيعي الذي يجب انتهاجه ، ولا يتأتى ذلك إلا من خلال سن الآليات الموضوعية التي تتمحور حول سياسة التعذيب وسياسة العقاب ، إضافة إلى الآليات الإجرائية التي تتمحور حول محاور معانبة الجريمة وإثباتها ثم آلية الشكوى التي تتميز بها هذه الجريمة ، ثم ممارسة الدعوى العمومية والاختصاص القضائي وموقع إدارة الضرائب في الدعوى ، وطبيعة الطلبات التي تقدمها هذه الأخيرة أمام المحاكم الجزائية ، وتنفيذ الأحكام الصادرة وتقدم الدعوى العمومية ، ذلك أن النص الموضوعي الذي يحدد أركان الجريمة وتعريفها وتفصيل عناصرها ، لابد أن يرافقه نص إجرائي ، يبين كيفية تحريك الدعوى العمومية وتفصيل العمل القضائي الجزائي لمتابعة الجاني ومحاكمته ثم معاقبته وتحصيل حقوق الخزينة العمومية تبعا لذلك ، وبالتالي تتضح الصورة كاملة في آليات قمع الجريمة .

إن الآليات المسخرة من قبل المشرع الجزائري ، وإن كانت تبدو كافية على مستوى النصوص ، فإنه إن لم يتم تفعيلها بجدارة ورشد ، سوف لن تؤدي أكلها ، ولن تحقق الغاية المنشودة ، ذلك أن عصر العولمة والتكنولوجيات الحديثة للإعلام والاتصال يلزم جميع المتدخلين في العملية الضريبية بتحسين أداء الإدارة الضريبية والاستثمار الأمثل للمورد البشري على جميع المستويات الإدارية ، للوقاية من هذه الجريمة النوعية ، ذلك ما ينبغي أن ينعكس ويمتد إلى المتدخلين في الحقل القضائي من رجال الضبط القضائي وأسرة الدفاع ورجال القضاء الجزائي ورجال التنفيذ، أين تتجلى الحاجة الملحة إلى التخصص والتكوين المستمر ، على أن يواكب كل ذلك سعي المشرع الدائم إلى تحسين وتحسين النصوص القانونية ذات الصلة، والتحكم في الزخم التشريعي .

قائمة المصادر و المراجع

أولا : المصادر

- القرآن الكريم برواية ورش عن نافع.

- دستور الجمهورية الجزائرية لعام 1996 الجريدة الرسمية رقم 76 المؤرخة في 08 ديسمبر 1996

- القانون رقم 57. 1344 المؤرخ في 30 ديسمبر 1957 الذي كان أساسا لإصدار القوانين
الجبائية الصحراوية

- القانون رقم 36/90 المؤرخ في 31/12/1990 المتضمن قانون المالية لسنة 1991 المعدل والمتمم
المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

- القانون رقم 25/91 المؤرخ في 18/12/1991 المتضمن قانون المالية لسنة 1992 المعدل والمتمم
المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

- القانون رقم 25/91 المؤرخ في 18/12/1991 المتضمن قانون المالية لسنة 1992 المعدل والمتمم
المتضمن قانون الرسم على رقم الأعمال .

- القانون رقم 21/01 المؤرخ في 22/12/2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 والمتضمن
قانون الإجراءات الجبائية.

- القانون رقم 02/96 المؤرخ في 31/12/1996 المتضمن قانون المالية لسنة 1997

- قانون المالية رقم 11/02 المؤرخ في 210 / شوال 1423 الموافق لديسمبر 2002 المتضمن لقانون
المالية لسنة 2003

- القانون رقم 11/02 المؤرخ في 24/12/2002 المتضمن قانون المالية لسنة 2003

- القانون رقم 22/03 المؤرخ في 28/12/2003 المتضمن قانون المالية لسنة 2004

- القانون رقم 11 / 16 المؤرخ في 28 ديسمبر 2011 المتضمن قانون المالية لسنة 2012 .

- الأمر رقم 155/66 المؤرخ في 08/06/1966 المتضمن قانون الإجراءات الجزائية المعدل والمتمم.

- الأمر رقم 156/66 المؤرخ في 08/06/1966 المتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم

- الأمر رقم 103/76 المؤرخ في 09/12/1976 المتضمن قانون الطابع المعدل والمتمم
- الأمر رقم 104/76 المؤرخ في 09/12/1976 المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة المعدل والمتمم .
- الأمر رقم 105/76 المؤرخ في 09/12/1976 المتضمن قانون التسجيل المعدل والمتمم
- المرسوم التنفيذي 55/95 المؤرخ في 15/02/1995 المتضمن تنظيم الإدارة المركزية لوزارة المالية.
- المرسوم التنفيذي رقم 98/228 المؤرخ في 13/07/1998 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 95/55 والمؤرخ في 15/02/1995 المتضمن تنظيم الإدارة المركزية لوزارة المالية
- المرسوم التنفيذي رقم 97/290 المؤرخ في 07/07/1997 (المحدد للقواعد المتعلقة بسير الفرق المختلطة.
- المذكرة الوزارية رقم 1023 المؤرخة في 23/06/1998 المتضمنة تنظيم وتسيير الفرق المشتركة.
- القرار الوزاري المؤرخ في 12/06/1998 المحدد للإختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية و المديريات الولائية للضرائب و تنظيمها و صلاحياتها.
- مذكرة المديرية العامة للضرائب القرار الصادر عن المديرية العامة للضرائب المؤرخ في 12/07/1998
- رقم 21, جويلية 2005

ثانيا : المراجع

- ابن منظور . معجم لسان العرب دار حياء التراب العربي . مؤسسة التاريخ العربي . الطبعة الثالثة 1999 . بيروت . لبنان . الجزء 13.
- أيمن حسن ديوب، نموذج مقترح للتنمية الإدارية في الشركات متعددة الجنسيات، رسالة دكتوراه فلسفة في إدارة الأعمال، كلية التجارة ، جامعة عين شمس، 2006
- البطريق، يونس أحمد، 1985 (اقتصاديات المالية العامة)، بيروت، الدار الجامعية
- الحسون علاء ، تنمية الوعي ، دار الغدير بغداد العراق ، 2003
- الشارو بجي . جرائم الضرائب والرسوم ، الجزء 11 دار النهضة العربية.
- مقدمة ابن خلدون . المجلد الأول . منشورات محمد علي بيضون . دار الكتب العلمية بيروت الطبعة الأولى 1992.
- أحسن بوسقيعة . الوجيز في القانون الجنائي الخاص . ج 02 . دار هومة الجزائر 2004.
- أحسن بوسقيعة - الوجيز في القانون الجزائي العام - الطبعة الرابعة - 2007، دارهومة
- أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص - الجزء الأول - الطبعة السادسة 2008 - دارهومة - الجزائر
- احمد فتحي سرور . القانون الجنائي الدستوري . دار الشروق القاهرة . الطبعة الثانية .
- أحمد فتحي سرور - الجرائم الضريبية - دار النهضة العربية 1990.
- بودالي محمد . أركان جريمة الغش الضريبي في القانون الجزائري (دراسة مقارنة مع القانون التونسي) مجلة المحكمة العليا . عدد خاص . الغش الضريبي والتهريب الجمركي . قسم الوثائق . 2009.

- بوزيدة حميد ، النظام الضريبي الجزائري و تحديثات الإصلاح الإقتصادي, رسالة دكتوراه جامعة الجزائر

2005,2006

- بويده يوسف ، جريمة الغش الضريبي ، مذكرة نهاية التبرص ، المعهد الوطني للقضاء بالدفعه العاشرة ،

2000-1999

- بوقيرين فاذا ، مذكرة التخرج من المدرسة العليا للقضاء لسنة 2005 بعنوان: المنازعات الجبائية.

- بوناظور بوزيان ، دراسة بعنوان الغش الضريبي على ضوء القانون والاجتهاد القضائي في الجزائر، مجلة

المحكمة العليا ، عدد خاص الغش الضريبي و التهرب الجمركي طبعة 2009

- جلال ثروت ، النظرية العامة لقانون العقوبات ، مؤسسة الثقافة الجامعية ، الاسكندرية

- جميل عبد الرحمن صابوني ، التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة القوميات -دراسة مقارنة -،

أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، 2005

- جرجس طعمة . مكانة الركن المعنوي في الجرائم الاقتصادية . دراسة مقارنة المؤسسة الحديثة للكاتب .

طرابلس . لبنان . طبعة 2005.

- جهاد محمد البريزات . الجريمة المنظمة دراسة تحليلية . الطبعة الثانية . 2010 دار الثقافة للنشر والتوزيع

. عماد الأردن.

- جيلالي بغدادي الاجتهاد القضائي في المواد الجزائية الجزء الأول ، الطبعة الأولى ، ديوان المطبوعات

الجزائية 2002

- جيار كورنو ، معجم المصطلحات القانونية ترجمة منصور القاضي ، المؤسسة الجامعية للدراسات

والنشر والتوزيع الطبعة الأولى 1998.

- جورج كويتش، إيريك أوفردال ، السياسة المالية في الإقتصاديات التي تمر بمرحلة التنقل ، مقال منشور في مجلة التمويل و التنمية بصندوق النقد الدولي، واشنطن، العدد 04 ديسمبر 1994 .
- حسن عكوشن ، جرائم الأموال العامة والجرائم الاقتصادية -المرجع السابق
- رضا بوعزيزي ، التهرب الضريبي في الجزائر ، رسالة ماجستير ، دفعة 1999 ، معهد العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر
- رمزي زكي ، الصراع الفكري و الإجتماعي حول عجز الموازنة العامة في العالم الثالث، سبأ للنشر، القاهرة 1992
- سالم محمد عبود و عروبة معين عايش ،العلاقة بين الوعي الضريبي والتهرب الضريبي وتأثيرها على التنمية ،بحث منشور على موقع الهيئة العامة للضرائب ، وزارة المالية العراقية
- سعيد بن عيسى، الجباية، شبه الجباية، الجمارك، أملاك الدولة، الوعاء و التعريف ، ط1 2003
- سليمان بارش- شرح قانون الإجراءات الجزائية الجزائري - الجزء الأول- 2007- دار الهدى - الجزائر،
- سميرة إبراهيم أيوب، صندوق النقد الدولي وقضية الإصلاح الاقتصادي والمالي، مركز الإسكندرية للكتاب، سنة 2000
- سوزي عدلي ناشد . ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثارها على الاقتصاديات الدول النائية . منشورات الحلبي الحقوقية . بيروت لبنان . الطبعة الأولى 2008.
- صمودي سليم -المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي دراسة مقارنة بين التشريع الجزائري و الفرنسي - دار الهدى

- عباس عبد الرزاق . التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي . دار الهدى . عين مليلة 2012.
- عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي . التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود . دار الجامعة الحديدة للنشر . الإسكندرية طبعة 2006.
- عبد المجيد قدي , المدخل الى السياسات الاقتصادية الكلية , ديوان المطبوعات الجامعية, الجزائر 2003
- عبد المجيد قدي, النظام الجبائي و تحديات الألفية الثالثة , مقال مقدم في ملتقى الاقتصاد الجزائري الألفية الثالثة, مجلة كلية العلوم الاقتصادية, جامعة البليدة , مارس 2002
- عبد الفتاح مراد . موسوعة شرح اتفاقيات التهرب والازدواج الضريبي . المكتب الجامعي الحديث . القاهرة . 2003.
- عبد الفتاح مراد ، موسوعة شرح اتفاقيات منع التهرب والازدواج الضريبي ، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية - مصر ، طبعة 2010
- عبد القادر عودة . التشريع الجنائي الإسلامي مقارنا بالقانون الوضعي مؤسسة الرسالة . بيروت . طبعة 1984 ج 01.
- عبد الحميد القاضي، مبادئ المالية العامة، دار الجامعات العربية، مصر، 1976، ص 42
- محمد رياض عطية، موجز المالية العامة، مصر، طبعة 1969
- عبد المطلب عبد الحميد، النظام العالمي الجديد : الآليات، الخصائص، الأبعاد، مكتب النهضة المصرية، مصر، 1998
- عبد المنعم فوزي، المالية العامة و السياسة المالية، دار النهضة العربية، مصر
- عوادي مصطفى . الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري . الطبعة الأولى . 2005 مطبعة مزوار .

- عوض محمد ، قانون العقوبات القسم العام ، دار المطبوعات الجامعية ، الاسكندرية ، 1998
- فارس السبتي ، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري الجزائري- دار هومة - الجزائر 2008
- فاطمة بن عبد العزيز، الضريبة والاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر: مقابلة بين التحفيز والإعاقه، الملتقى الوطني حول السياسة الجبائية الجزائرية في الألفية الثالثة، جامعة البليدة، بتاريخ 11 و 12 ماي 2003
- قوانين جبائية 2010 . مؤسسة الطبع ألجي برينت . منشورات الساحل . عين البنيان . الجزائر .
- كشاوي الياس و أرزقي ميلود، الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة الغش و التهرب الجبائي ، رسالة تخرج معهد العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر 2003.2002
- كماش كريم سالم ، واقع السياسة الضريبية في العراق وآفاقها المستقبلية ، رسالة ماجستير ، الجامعة المستنصرية ، بغداد ، 2002
- ماتياس ريمان . رينهارد زمرمان . كتاب أكسفورد للقانون المقارن . المجلد الثاني الشبكة العربية للأبحاث والنشر . الطبعة الأولى 2010 بيروت . لبنان.
- محمد إبراهيم مادي، العلاقة بين الاستثمار الأجنبي المباشر والضرائب في الجزائر ، رسالة ماجستير غير منشورة
- محسن أحمد محمد الحيازي . الركن المادي للجريمة . منشورات الحلبي المعويضة بيروت . الطبعة الأولى 2010.
- محمد خالد المهاني . التهرب الضريبي وأساليب مكافحته . منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية . جامعة الدول العربية . القاهرة . 2010.
- محمد زكي أبو عامر - الإجراءات الجنائية ، 1994 - دار الكتاب الحديث
- محمد السيد سعيد، الشركات متعددة الجنسيات وآثارها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، الهيئة المصرية العامة للكتاب، 1978
- محمد ساحل، تجربة إستقطاب الاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر والعربية السعودية- دراسة مقارنة -رسالة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007
- محمد محمود سعيد - حق المحني عليه في تحريك الدعوى العمومية- دار الفكر العربي

- محمد مرسي فهمي، سيد لطفي عبد الله، الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين و تطبيقها العملية، بدون دار النشر، القاهرة، سنة 1999
- مروان محمد، نبيل صقر- الدفع الجوهري في الإجراءات الجزائية- دار الهلال للخدمات الإعلامية -
- متولي، فاروق مرسي، " الأحكام العامة لاتفاقية منع الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب"، القاهرة، 1996
- معاشو عمار، خصوصية إجراءات الدعوى الجزائية في مجال الغش الضريبي، مجلة المحكمة العليا، عدد خاص، الغش الضريبي والتهريب الجمركي، قسم الوثائق، 2009
- معجم لسان العرب، ابن منظور، دار احياء التراث العربي، مؤسسة التاريخ العربي، الطبعة الثالثة، 1999، بيروت، لبنان، الجزء 13
- مناح ليندة _ المنازعات الضريبية _ مذكرة نهاية التربص بالمدرسة العليا للمصرفية بالجزائر _ 2009 .
- نادية فوضيل. الغش نحو القانون. الطبعة الثانية دار هومة.
- ناصر مراد، التهرب و الغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر و التوزيع، الجزائر، الطبعة الأولى، سنة 2004
- ناصر مراد، الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مقال بمجلة الباحث، العدد 02، لسنة 2003، الجزائر
- ناصر مراد، تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية - المجلد 25 العدد الثاني 2009
- ناصر دادي عدون، محمد منتاوي، الجزائر و المنظمة العالمية للتجارة، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2003
- نبيل شديد الفاضل رعد، الدفع الشكلية في قانون أصول المحاكمات الجزائية دراسة مقارنة. ج 01 الطبعة الأولى. المؤسسة الحديثة الكتاب. بيروت 2005.
- نسرین عبد الحمید. الجرائم الاقتصادية التقليدية والمستحدثة. المكتب الجامعي الحديث القاهرة 2009.
- نشيدة معزوز، دور التحفيزات الجبائية في جلب الاستثمار الأجنبي المباشر، مذكرة ماجستير تخصص نقود مالية وبنوك، جامعة البليدة 2005

- يوسف القرضاوي, فقه الزكاة, دراسة مقارنة لأحكامها و فلسفتها في ضوء القرآن و السنة, مؤسسة الرسالة بيروت , الطبعة الثانية , 1983
- مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا - العدد السادس 2011 القاهرة.
المراجع باللغة الفرنسية:
- A.meptoul et autres, environnement et gestion des entreprises publique algériennes, opu, algerie, 1986, p134
- F.M.I, La réforme fiscale en Algérie, contribution à la réflexion, rapport de F.M.I, 1988
- ahmed sadoudi, la reforme fiscale , annuaire de l'I.E.D.F, koléa algerie, ANEP, 1995
- tanzy vitto & shome, a primer on evasion IFM staf papers vol 40 number 04 , 1993
- Ministère des finances, Direction générale des impôts, la lettres de la D.G.I, vos impôts pour 2003
- Thierry Lambert "Le contrôle fiscale " édition economica paris 1988
- Lambert thierry , contrôle fiscal ; droit et pratique ; édition PUF 1991
- philipe colin « la vérification fiscale economica »- paris 1979
- Rapport sur le contrôle fiscale " institut d'économie douanière et Fiscale " 2003

- Bulletin de services fiscaux
- AMGHAR SAMIR , LA VERIFICATION FISCAL(DESCRIPTION ET ANALYSE) , MEMOIRE DE FIN D ETUDE INF KOLEA
- Philipe coline « La vérification Fiscale» édition economica – paris – édition 1979
- M.alim ibrahim , le contrôle fiscal , IEDF, sept 1997
- Communication de la commission au conseil au parlement européen et au comité européen sur la nécessité de développer une stratégie économique et social coordonnée en vue d'améliorer la lutte contre la fraude fiscal, commission des communautés européennes, OCDE,2006
- conférence internationale sur la fiscalité, le renforcement de l'état et le développement des capacités en Afrique, communiqué de Pretoria

المجلات القضائية :

المحكمة العليا ، العدد الثاني 2008

مجلة المحكمة العليا - عدد خاص - الغش الضريبي و التهريب الجمركي 2009

مجلة المحكمة العليا ، أعداد مختلفة .

مجلة المحكمة العليا ، العدد 01 لسنة 2010

مجلة المحكمة العليا ، العدد الثاني 2010

مجلة المحكمة العليا ، العدد 02 ، لسنة 2011

مجلة المحكمة العليا ، العدد 01 ، سنة 2011

المواقع الإلكترونية:

– http://salem-pensionlibya.blogspot.com/2012/12/blog-post_9130.html

– <http://tax.mof.gov.iq/ArticleShow>

– <http://www.mafhoum.com/syr/articles/jlaylati>

– <http://www.mafhoum.com/syr/articles/jlaylati/jlaylati.htm>

– WWW.IMF.ORG

– <http://fr.wikipedia.org/wiki/OCDE>

– <http://palmoon.net/7/topic-2051-65.html>

– الموقع الالكتروني : منتدى طلاب كلية الحقوق بالقازيق على الفايس بوك بحث بعنوان : الظاهرة

الاجرامية اعداد الاستاذة بسمة رزق بتاريخ 2009_07_12

الجريدة الرسمية

- الجريدة الرسمية رقم 72 الصادرة بتاريخ 29 ديسمبر 2011

مقدمة	أ..... د
الفصل الأول : آليات الوقاية من جريمة التملص الضريبي	5.....
المبحث الأول: إصلاح المنظومة الضريبية	5.....
المطلب الأول: تشخيص ظاهرة التملص الضريبي وانعكاساتها على المنظومة الضريبية	6.....
الفرع الأول: اسباب التملص الضريبي	6.....
أولا: الأسباب النفسية	6.....
ثانيا: الأسباب السياسية	7.....
ثالثا: الأسباب التقنية:	7.....
رابعا: الأسباب الاقتصادية	8
الفرع الثاني: آثار التملص الضريبي	8.....
أولا: الآثار المالية	8.....
ثانيا: الآثار الاقتصادية	9.....
ثالثا: الآثار الاجتماعية	9.....
المطلب الثاني: ملامح الإصلاح الضريبي في الجزائر	10
الفرع الأول: المؤيدات الموضوعية للإصلاح الضريبي	10
أولا: تعريف ريكاردو	10.....
ثانيا: تعريف عبد الحميد القاضي	10.....
ثالثا: تعريف محمد رياض عطية	11
رابعا: تعريف عبد المنعم فوزي	11.....
حامسا: تعريف آخر	11.....
سادسا: تعريف فستون جاز	11.....

15.....	الفرع الثاني: محاور الإصلاح الضريبي حسب معايير صندوق النقد الدولي.....
16.....	أولاً: إعداد هياكل ضريبية تتسم بتوسيع الوعاء الضريبي.....
17.....	ثانياً: ترشيد معدل الضريبة.....
17.....	ثالثاً: إصلاح الإدارة الضريبية.....
18.....	رابعاً: تبسيط النظام الضريبي.....
18.....	الفرع الثالث: أسباب الإصلاح الضريبي في الجزائر.....
19.....	الفرع الرابع : أهداف الإصلاح الضريبي في الجزائر.....
21.....	المطلب الثاني: آليات تفعيل أداء المنظومة الضريبية للوقاية من جريمة التملص الضريبي.....
21.....	الفرع الأول: على مستوى التشريع الضريبي.....
21.....	أولاً: مبررات الإصلاح التشريعي.....
23.....	ثانياً: تطبيقات الإصلاح التشريعي.....
25.....	الفرع الثاني: على مستوى هياكل الإدارة الضريبية.....
26	أولاً: مبررات إصلاح الهيكل الإداري الضريبي.....
28.....	ثانياً: تطبيقات إصلاح الهيكل الإداري الضريبي.....
33.....	الفرع الثالث: على مستوى المكلف بالضريبة.....
34.....	أولاً- نشر الوعي الضريبي.....
35.....	ثانياً: معالجة الجوانب النفسية والأخلاقية.....
36.....	ثالثاً : الاستغلال الامثل لرصيد التشريع الإسلامي.....
41.....	الفرع الرابع: على مستوى الدراسات الأكاديمية والفقهية.....
42.....	المبحث الثاني: الرقابة الجبائية.....

43.....	المطلب الأول: السند القانوني للرقابة الجبائية
44.....	الفرع الأول: حق الإطلاع
45.....	أولا : حق الإطلاع لدى الإدارات العمومية.....
45.....	ثانيا: حق الاطلاع لدى المؤسسات الخاصة.....
45.....	ثالثا: حق الاطلاع لدى البنوك.....
45.....	الفرع الثاني: حق الزيارة
46.....	الفرع الثالث: حق الرقابة
47.....	الفرع الرابع: حق استدراك الأخطاء
48.....	المطلب الثاني: أشكال الرقابة.....
48.....	الفرع الأول: الرقابة الفهرسية
48.....	أولا: الرقابة الشكلية
49.....	ثانيا: الرقابة على الوثائق
50.....	الفرع الثاني: الرقابة بعين المكان
50.....	أولا: الرقابة المحاسبية
51.....	ثانيا: الرقابة المعمقة ^{محمل} الوضعية الجبائية
52.....	المطلب الثالث: واجبات و ضمانات المكلف
52.....	الفرع الأول: واجبات المكلفين بالضريبة
52.....	أولا: الواجبات المحاسبية

54.....	ثانيا: الواجبات الجبائية
55.....	الفرع الثاني: ضمانات المكلف بالضريبة
55.....	أولا: الإشعار بالرقابة
56.....	ثانيا: الاستعانة بمستشار
56.....	ثالثا: تحديد مدة الرقابة
57	رابعا: عدم إمكانية تحديد الرقابة
58.....	خامسا: الإبلاغ بنتائج الرقابة
58.....	سادسا: حق الرد
59	المبحث الثالث: التحفيزات الضريبية
59.....	المطلب الأول: مفهوم سياسة التحفيز الضريبي
59.....	الفرع الأول : تعريف التحفيز الضريبي
61.....	الفرع الثاني : مميزات التحفيز الضريبي
61.....	أولا-إجراءات اختيارية.....
61.....	ثانيا-إجراءات هادفة.....
61.....	ثالثا- إجراءات ذات مقاييس.....
61.....	رابعا -إجراءات تتميز بوجود الثنائية.....
61.....	خامسا -إجراءات تتميز بسلوك معين.....
62.....	المطلب الثاني: أبعاد سياسة التحفيز الضريبي
62.....	الفرع الأول : أهداف التحفيز الضريبي
62.....	أولا : الأهداف الإقتصادية
63.....	ثانيا : الأهداف الإجتماعية :

64	الفرع الثاني : أشكال التحفيز الضريبي
64	أولا : الإعفاء الضريبي
65	ثانيا : التخفيض الضريبي
66	ثالثا : المعدلات التمييزية :
66	ثالثا: نظام الاهتلاك
67	رابعا : المعاملة الضريبية للارباح والخسائر
67	خامسا : التحفيز الخاص بالتشغيل والتصدير
70	الفرع الثالث : شروط فعالية التحفيز الضريبي في الوقاية من التملص الضريبي
70	أولا : الشروط الخاصة بالحوافز الضريبية نفسها
70	ثانيا : الشروط الخاصة بإدارة الحوافز الضريبية
71	الفرع الرابع: تقييم سياسة التحفيز الضريبي في الجزائر
74	المبحث الرابع: التنسيق و التعاون الوقائي
74	المطلب الأول: التنسيق و التعاون على المستوى الوطني
75	الفرع الأول : التنسيق الإداري في إطار مكافحة التملص الضريبي
76	الفرع الثاني: مهام لجان التنسيق والفرق المختلطة
79	المطلب الثاني: التنسيق و التعاون على المستوى الدولي
80	الفرع الاول : آليات التملص الضريبي الدولي
83	أولا / آلية الملاجئ الضريبية :
87	ثانيا /آلية الأسعار القابلة للنقل والقابلة للتحويل
88	ثالثا/ آلية المنشأة الثابتة.
89	الفرع الثاني : الاليات الوقائية لمكافحة التملص الضريبي الدولي

أولاً: الاتفاقات الثنائية الخاصة بالتعاون الإداري في تحديد الوعاء الضريبي	93
ثانياً: الاتفاقات الثنائية الخاصة بالتعاون الإداري في تحصيل الضرائب	94
الفرع الثالث: عقبات تنفيذ الاتفاقيات الثنائية	96
الفرع الرابع : سبل تفعيل التعاون والتنسيق الدولي	99
خلاصة الفصل الأول	101
الفصل الثاني: الآليات القمعية لمكافحة جريمة التملص الضريبي	103
المبحث الأول: الآليات الموضوعية لمكافحة جريمة التملص الضريبي	103
المطلب الأول: سياسة التجريم	103
الفرع الأول: أصول نظرية الجريمة الضريبية	104
أولاً: في التشريع المقارن	106
ثانياً: مفهوم التملص الضريبي	112
ثالثاً : الفرق بين التهرب والغش	116
الفرع الثاني: آلية توفير المؤيدات الجزائية لتجريم التملص الضريبي	118
الفرع الثالث: أركان جريمة التملص الضريبي	119
أولاً: الركن الشرعي	120
ثانياً: الركن المادي	125
ثالثاً: الركن المعنوي	144
المطلب الثاني: سياسة العقاب	148
الفرع الأول: الأشخاص الخاضعين للجزاء	148

أولاً: الفاعل الأصلي.....	148
ثانياً: الشخص المعنوي.....	149
ثالثاً: الشريك.....	150
رابعاً: المسؤول جزائياً عن فعل الغير.....	152
الفرع الثاني: العقوبات الجزائية.....	154
أولاً: العقوبات الجزائية المقررة للشخص الطبيعي.....	154
ثانياً : العقوبات المقررة للشخص المعنوي.....	160
ثالثاً : سلطات القاضي الجزائري في تقدير العقوبات الجزائية	161
الفرع الثالث: الجزاءات الجبائية.....	164
أولاً : الطبيعة القانونية للجزاءات الجبائية	164
ثانياً : مقدار الجزاءات الجبائية.....	166
ثالثاً: سلطة القاضي الجزائري في تقدير الجزاء.....	167
المبحث الثاني: الآليات الإجرائية لقمع جريمة التملص الضريبي.....	167
المطلب الأول: معاناة الجريمة وإثباتها.....	168
الفرع الأول: الأشخاص المؤهلون لمعاناة جريمة التملص الضريبي.....	168
أولاً: القواعد العامة في معاناة الجريمة و إثباتها.....	168

169.....	ثانيا: خصوصيات معاينة و إثبات جريمة التملص الضريبي.
171.....	الفرع الثاني: أحكام المعاينة لإثبات جريمة التملص الضريبي.
171.....	أولا: شروط المعاينة.
172.....	ثانيا: إجراءات المعاينة.
173.....	ثالثا : طرق التدخل للمعاينة
174.....	. رابعا : إعداد تقرير مفصل عن المعاينة.
174.....	خامسا : إعلام القاضي المرخص بالمعاينة.
176.....	المطلب الثاني: الشكوى و ممارسة الدعوى العمومية.
176.....	الفرع الأول: القواعد العامة في تحريك الدعوى العمومية.
176.....	الفرع الثاني: تقديم الشكوى في جريمة التملص الضريبي
177.....	أولا : ماهية الشكوى.....
178.....	ثانيا : تقديم الشكوى من طرف إدارة الضرائب.....
179.....	الفرع الثالث : مصير الدعوى في حالة تخلف أو سحب الشكوى.....
184.....	الفرع الرابع : مركز إدارة الضرائب في الدعوى المرفوعة أمام المحاكم الجزائية.....
185.....	المطلب الثالث : الجهة القضائية المختصة بالنظر في جريمة التملص الضريبي.....
186	المطلب الرابع: تقادم الدعويين العمومية و الجبائية في الجريمة الضريبية.....
188.....	المطلب الخامس : تنفيذ الأحكام الجزائية المتعلقة بجريمة التملص الضريبي
190.....	خاتمة الفصل الثاني.....
194.....	خاتمة.....
208.....	قائمة المراجع
204.....	ملخص البحث.....