

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة مولود معمري تيزي وزو

كلية الحقوق والعلوم السياسية

آليات مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر

مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون

فرع: القانون الدولي للأعمال

تحت إشراف الأستاذة

د/ شكلاط رحمة

إعداد الطالبة

علام ليلى

لجنة المناقشة:

د- حسان نادية، أستاذة، جامعة مولود معمري، تيزي وزو..... رئيسة

د- شكلاط رحمة، أستاذة محاضرة (أ)، جامعة مولود معمري، تيزي وزو.. مشرفة ومقررة

د- مباركي علي، أستاذ محاضر (أ)، جامعة مولود معمري، تيزي وزو..... ممتحنا

تاريخ المناقشة: 21- 06- 2016

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

التشكرات

.

.

.

قائمة المختصرات:

أولاً: باللغة العربية

د . ب . ن : دون بلد النشر.

د . س . ن : دون سنة النشر.

ج ر : الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

ص ص : من الصفحةإلى الصفحة.... .

ق . ض . م . ر . م : قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

ثانياً : باللغة الفرنسية

IBS : Impôt sur les bénéfices des sociétés.

IRG : Impôt sur le revenu global.

TVA : Taxe sur la valeur ajoutée.

PUF : Presses universitaires de France.

LGDJ : Librairie général de droit et jurisprudence.

ONU : Organisation des nations unies.

VC : La vérification de comptabilité.

VASFE : La vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble.

مقدمة :

تسعى مختلف الدول إلى تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية بما في ذلك الدولة الجزائرية التي تبذل كل ما بوسعها لتخفيف من حدة الآثار السلبية للتخلف التي إمتدت ومست مختلف الجوانب الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والثقافية، ولن يتحقق ذلك إلا إذا تبنت سياسة رشيدة محددة الأهداف ومرسومة المعالم لتحقيق المصالح العامة عن طريق القيام بنشاطاتها المختلفة التي سيستفيد منها كل أفراد المجتمع إلا أن الأمر يستدعي توفير موارد مالية كافية.

لقد إزدادت حاجة الدولة الجزائرية إلى الأموال العامة بإزدياد واتساع وظائفها، فبينما كانت مهام الدولة تقتصر على توفير الأمن الداخلي والخارجي وإقامة العدل بين الناس تطور دورها بحيث تعدى المهام التقليدية إلى المسؤولية في تحقيق الرخاء العام، مما فرض على الدولة الحديثة مهام أخرى كالقيام بالمشاريع الاقتصادية ذات الطابع الحيوي لحماية الإقتصاد الوطني، وتحسين شروط المعيشة والقضاء على البطالة ومعالجة الأزمات الاقتصادية¹، وبالمقابل توسعت حاجتها للنفقات العمومية.

تعاني الدولة من قلة الإيرادات العمومية التي أصبحت تنقلص يوما بعد يوم مما ينعكس سلبا على القيام بواجباتها الملقاة على عاتقها لتسيير المصالح العامة، هذا دفعها إلى إتباع سياسات مختلفة كالإقتراض الداخلي أو الخارجي، هذا الأخير الذي يكون مشروط من قبل الهيئات المالية العالمية حيث تخضع لمجموعة من الشروط المجحفة للحصول عليه أحيانا تصل إلى المساس بسيادتها وتجعلها في تبعية اقتصادية دائمة، ومن ثم يصعب عليها رده نظرا لمخاطر أسعار الفائدة المرتفعة الذي يؤثر بقوة على خزينة الدولة، هذا ما دفعها إلى الإعتماد على مصادر تمويلية أخرى من بينها الضريبة.

¹ - بوزيدة حميد، جباية المؤسسات (دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة، الرسم على القيمة المضافة، دراسة نظرية وتطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 6.

تعتبر الضريبة المغذي الأساسي والرئيسي لخزينة الدولة الجزائرية ومن أهم وسائل التمويل التي تعتمد عليها الدول سواء كانت متقدمة أو سائرة في طريق النمو لتمويل مشاريعها المختلفة، حيث ساهمت التطورات الاقتصادية والسياسية للدولة الحديثة تطور في وظيفتها فلم يعد يقتصر دورها على تحقيق الهدف المالي الذي كان هو الأساس في فرضها منذ القدم، بل إتسعت أهدافها لتشمل أهدافا اقتصادية وسياسية واجتماعية، وهو ما عظم دور الضريبة لتصبح من الموارد المالية العامة في الدولة الحديثة والأداة التي تمكنها من تحقيق وتطبيق السياسة العامة.

تستعمل الدولة حصيلة الضريبة في تمويل النفقات العمومية والقيام بالمشاريع الاستثمارية لبلوغ الإستقرار والتقدم الاقتصادي، إلى جانب القضاء على الفوارق الإجتماعية عن طريق فرض ضرائب بنسب متفاوتة تتناسب مع مداخيل الأفراد، ونظرا لهذه الأهمية فإن الدولة بما لها من سيادة تفرضها جبرا على جميع الأشخاص الطبيعيين والمعنويين وفقا لقدراتهم التساهمية تطبيقا لقاعدة العدالة.

بما أن الضريبة تقتطع جبرا من طرف الدولة، وتدفع دون مقابل أو نفع خاص يعود على المكلف بها²، الأمر الذي ولد عنه مشكلة ضريبية في غاية الخطورة لها أثر مباشر على الخزينة العمومية، وعلى إقتصاد الدولة المتمثلة في التهرب الضريبي لأن جميع المكلفين بالضريبة يعتبرونها عبئا إضافيا عليهم وبالتالي فهي إلزام غير مرغوب فيه ومن ثم يحاولون التخلص منها كليا أو جزئيا من خلال إستغلالهم لثغرات قانونية، أو إستعمالهم لطرق إحتيالية مما يشكل مخالفة يعاقب عليها القانون .

يعتبر التهرب الضريبي خاصة إذا إقترن بممارسات تدليسية جريمة ضريبية ذات طابع اقتصادي لما يترتب عنه من أثار ضارة للإقتصاد الوطني، وتتصل بالمال العام للدولة الذي يهم المجتمع بأسره ويعني كل فرد على حد سواء نظرا لعدم توريد الموارد المالية

²- زغودود علي، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 176.

إلى الخزينة العمومية، ومن ثم تفويت فرص كثيرة على الدولة في إنجاز مشاريعها المختلفة لتحقيق الأهداف العامة، مما يؤدي إلى حرمان أفراد المجتمع من خدمات المرافق العامة المتنوعة التي يمكن أن تنجزها الدولة لو تحصلت على المبالغ المتهرب منها.

لقد إنتشرت الآثار السلبية للتهرب الضريبي وإمتدت ومست كل الميادين، فإنخفاض الحصيلة الضريبية للدولة من شأنه إعاقة الإستقرار والتقدم الاقتصادي، ومن ثم التأخر في بلوغ التنمية الاقتصادية، والإخلال بمبدأ العدالة بين الملتزمين في تحمل الأعباء العامة، ويسبب إضعاف فاعلية السياسة المالية التي تتبعها الحكومة بهدف رفع معدل النمو وإعادة توزيع المداخيل، ومن ثم زيادة حدة الفوارق الاجتماعية، وبالتالي الصعوبة في تحقيق كل الأهداف سواء كانت مالية، أو اقتصادية، أو سياسية، أو اجتماعية.

تكمّن خطورة التهرب الضريبي في صعوبة التحكم فيه بسبب تطوره السريع فيما يتعلق بأشكاله وصوره حيث توسع ليشمل جميع الضرائب بنسب متفاوتة وهذا يعود لمجموعة من العوامل التي ساهمت في ظهوره كالأسباب الاقتصادية، وعدم فعالية وعدالة النظام الضريبي، وضعف الإدارة الجبائية أحيانا أخرى، ونقص الوعي الضريبي لدى المكلف بالضريبة التي وفرت المناخ المناسب لينتشر بالسرعة ليعرف أبعاد أخرى خصوصا مع التطورات التكنولوجية.

عرفت الساحة الدولية تطورات غير مسبوقه منذ بداية عقد التسعينات تجسدت في بواصر العولمة الاقتصادية عبر فتح الأسواق بإزالة كل القيود أمام التجارة الدولية التي تعتبر كأداة ربط بين مختلف الدول لتقوية علاقاتها الاقتصادية وتحقيق الإكتفاء الذاتي، مما فرض على سائر الدول بما في ذلك الدولة الجزائرية مسايرة هذه التطورات من خلال إتباعها لنظام إقتصاد السوق، وتحرير التجارة الخارجية وتشجيع المبادرة الفردية، كما قامت بتشجيع الإستثمار الأجنبي نظرا لحاجتها الملحة لرؤوس الأموال الأجنبية هذا ساهم بشكل مباشر في إتساع نطاق التهرب الضريبي.

لم يعد يقتصر التهرب الضريبي على الصعيد الداخلي للدولة بل أصبح ذو صبغة دولية خصوصا ببروز الشركات المتعددة الجنسيات التي تستفيد من التباين الإقتصادي بينها وبين أقاليم الدول المضيفة التي تهدف من خلال إستثماراتها إلى الحصول على أكبر قدر ممكن من الأرباح، وتخفيض أعبائها الضريبية من خلال التهرب من إلزامها بدفع الضريبة بإتباعها لآليات متعددة كتحويل أموالها إلى دول تتميز بالضغط جبائي منخفض كالدول الجنات الضريبية، وبهذا تتضرر الدول النامية بحرمان خزينتها من موارد مالية ومن ثم صعوبة تحقيق التنمية والتقدم الإقتصادي لذا يجب التصدي لها.

أصبحت مسألة الحد من ظاهرة التهرب الضريبي من أولويات الدول نظرا للإنعكاسات السلبية التي ترتبت عنها وعرقلت دور الضريبة على جميع المستويات، لذا تسعى مختلف الدول على إختلاف أنظمة الحكم فيها منها الجزائر التي تعيش أزمة في هذه الفترة بسبب إنهيار أسعار البترول، ومن ثم فإن مسألة الحد منها مسألة ضرورية لتغطية العجز الموجود في ميزان مدفوعاتها بإتباع طرق مختلفة تضمن حقوق الخزينة العمومية من الضياع سواء على الصعيد الداخلي أو الدولي، وعلى هذا الأساس تتمحور إشكالية هذه الدراسة في التساؤل عن ماهي السبل الكفيلة لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر؟.

لا يمكن الإجابة عن هذه الإشكالية دون التطرق إلى ماهية التهرب الضريبي الذي يعتبر من بين الآثار الاقتصادية للضريبة مما يستدعي البحث في هذه الأخيرة لبيان أنها ليست وسيلة إستبدال تمارسها الدولة، إنما هناك مبرر قانوني تعتمد عليه لفرضها على جميع الأفراد وفقا لمقدراتهم التكلفة حيث تستند على مجموعة من المبادئ العامة كقاعدة العدالة، وكذا مدى أهميتها في تحقيق التنمية، ومن ثم البحث عن مختلف الأسباب التي ساهمت في تفشي الظاهرة ، والأساليب التي يتبعها المكلف بالضريبة للتهرب منها ، وما مدى خطورتها على الإقتصاد الوطني (الفصل الأول) .

بما أن ظاهرة التهرب الضريبي ظاهرة خطيرة الأمر الذي يقودنا إلى التطرق لآليات مكافحتها، ولقد حصرنا هذه الدراسة على كل من آلية الرقابة الجبائية نظرا لأهميتها في مراقبة التصريحات التي يقدمها المكلفين بالضريبة لإكتشاف مدى مصدقيتها، وإكتشاف الممارسات التدليسية التي ترمي إلى التهرب من دفع الضريبة لإعادة تمويل الخزينة العمومية بالمبالغ المالية المتهرب منها، ومن ثم البحث في آلية الاتفاقيات الجبائية الدولية التي بدونها لا يمكن التصدي لها على الصعيد الدولي عن طريق تبادل المعلومات الضرورية بين أطرافها لتحديد الوعاء الضريبي تحديدا دقيقا، وتكريس المساعدة الإدارية في تحصيل الديون الضريبية وفقا لشروط معينة (الفصل الثاني) .

الفصل الأول

ماهية التهرب الضريبي

الفصل الأول

ماهية التهرب الضريبي

أدى مبدأ تدخل الدول لإقامة توازن اقتصادي واجتماعي ودفع عجلة النمو إلى زيادة الإنفاق العام بشكل كبير في كل دول العالم، بما في ذلك الدولة الجزائرية التي تبذل مجهودات معتبرة لتحقيق أهدافها التنموية ومواكبة العصرنة، فظاهرة تزايد النفقات العمومية من بين الظواهر العامة التي مست مختلف الدول والتي تعود إلى أسباب مختلفة اقتصادية واجتماعية وسياسية و مالية.

لقد إعتمدت الدولة الجزائرية لمواجهة هذه النفقات العمومية على عدة مصادر تمويلية من بينها الضريبة التي تحتل مكانة هامة في الإيرادات العمومية، وتعتبر أداة فعالة في معالجة العديد من المشاكل الاقتصادية والاجتماعية، وتساهم في إقامة مشاريع استثمارية خارجية ومحلية بهدف زيادة معدل الدخل الوطني وتحقيق الإستقرار الاقتصادي، إلا أن الدولة تعترضها مشاكل تعيقها من تحصيل الضريبة نظرا للآليات المتبعة من طرف المكلفين بالضريبة للتهرب من دفعها وهو ما يسمى بالتهرب الضريبي .

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي من المشاكل الضريبية المعقدة التي تقضي على الدور التمويلي والاقتصادي والسياسي والاجتماعي للضريبة، ومرتبطة أصلا بوجود الضريبة مما يستدعي التطرق للإطار المفاهيمي للضريبة (المبحث الأول)، قبل البحث في الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي (المبحث الثاني).

المبحث الأول

الإطار المفاهيمي للضريبة

تعتبر الضريبة متغيرا اقتصاديا تتخذها الدولة كأداة للمساهمة في تحقيق أهداف سياستها المالية في كل سنة حيث لم يعد الإهتمام فقط في كيفية تحصيلها بل في تأثيرها على الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية ومحاربة التهرب الضريبي، ولهذا فإن للضريبة مفهوم تنفرد به عن الأدوات المالية الأخرى (المطلب الأول)، ومبرر قانوني على أساسه تقوم الدولة بفرضها على الأفراد (المطلب الثاني)، وأسس وقواعد التي يجب على المشرع الضريبي مراعاتها والإلتزام بها عند فرضها (المطلب الثالث)، وأهداف الضريبة متنوعة تطورت بتطور دور وأهداف الدولة (المطلب الرابع).

المطلب الأول

مفهوم الضريبة

عرفت الضريبة تطورات عديدة أضفت عليها مفهوم حديث يتماشى مع دور وأهداف الدولة المعاصرة، وتلعب دورا هاما في علم المالية بإعتبارها من أهم الموارد المالية للدولة وتستعملها كأداة لتحقيق أهداف عامة يستفيد منها كل أفراد المجتمع لأنها تعتبر مصدر من مصادر الإيرادات العمومية، لذا تعددت أنواعها وأشكالها عبر مراحل العصور، مما يتطلب تعريفها (الفرع الأول)، وتحديد أهم خصائصها (الفرع الثاني).

الفرع الأول

تعريف الضريبة

لقد حاول الفقهاء تعريف الضريبة ومنهم "فاستون جاز" "GASTON Gez" الذي عرفها بأنها "أداء نقدي تفرضه الدولة على الأفراد دون مقابل وبصفة نهائية قصد تغطية الأعباء العامة"¹.

كما عرفت أيضا على أنها "إقتطاع نقدي تفرضه السلطات العمومية على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين وفقا لقدراتهم التساهمية بطريقة نهائية، ودون مقابل بقصد تغطية نفقات الدولة"².

يمكن إعتبارها أيضا "خدمة مالية أو تأدية نقدية تفرض على الأفراد جبرا من السلطة العامة دون مقابل، وبصفة نهائية من أجل تغطية النفقات العامة وتحقيق الأهداف المحددة من طرف الدولة، ويعتبر تحديد الضريبة ونسبتها وطرق تحصيلها من إختصاص السلطة التشريعية"³.

"هي عبارة عن موارد مالية التي تقتطعها الدولة من الأشخاص جبرا بغرض استخدامها لتحقيق الأهداف العامة و بدون مقابل"⁴.

¹ - أولعربي جمال، دور القاضي الوطني في تقدير العناصر المكونة لجريمة الغش الجبائي الدولي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون (فرع القانون الدولي للأعمال)، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة تيزي وزو، 2013، ص11.

² - L. Mehl et P. Bltrame, Science et technique fiscale, édition presses universitaires de France (P.u.f), Paris, 1984, p 5 .

³ - S. Waston, La théorie de l'impôt, édition dunod, Paris, 1979, p13.

⁴ - حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1987، ص42.

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول بأن الضريبة عبارة عن مبلغ مالي ذات طابع إجباري، يدفع دون مقابل أو نفع خاص يعود على المكلف¹ وبصفة نهائية، حيث يتم تحديده من طرف الدولة بمقتضى قانون المالية الذي يصدر سنويا و يدفع إلى الدولة أو إلى إحدى الهيئات المحلية المخول لها حق التحصيل من أجل تحقيق المصلحة العامة.

ويقصد "بالتحصيل" مجموع العمليات و الأحكام التي تنظم العلاقات بين المكلفين و الإدارة لنقل مبالغ الضريبة إلى الخزينة العمومية² على أساس الواقعة المنشئة لها بعد إختيار الوعاء الضريبي تقوم الإدارة الجبائية بتقدير وحساب مبلغ الضريبة، ومن ثم تصل إلى آخر مرحلة و هي مرحلة تحصيلها.

إذا كانت مجمل التعارف السابقة تختلف نوعا ما في الصياغة إلا أنها تبرز لنا أهم الخصائص التي تتميز بها الضريبة.

الفرع الثاني

خصائص الضريبة

تتسم الضريبة بمجموعة من الخصائص من شأنها أن تميزها عن الإيرادات المالية الأخرى، وتتمثل هذه الخصائص في أن الضريبة مبلغ مالي إجباري، وتدفع دون مقابل وبصفة نهائية (أولا)، وهدفها تحقيق المنفعة العامة (ثانيا).

1 - المقصود "بالمكلف" هو كل شخص طبيعي أو معنوي لم يتحمل ولم تستقر عليه الضريبة بصفة نهائية. شكلاط رحمة، ظاهرة التهرب الضريبي وطرق مكافحتها"، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية، العدد2، جامعة تيزي وزو، 2013، ص 73 .

2- يتم تحصيل الضريبة بإتباع طرق مختلفة "كالتوريد المباشر" حيث يتم الدفع من قبل الممول مباشرة، أو عن طريق قيامه بدفع مبلغ الضريبة إلى الإدارة الجبائية في شكل "أقساط شهريا أو كل ثلاثة أشهر" وفي نهاية السنة تقوم بعملية التسوية على أساس ما دفعه من أقساط فتترد له الزيادة أو تطالبه بدفع ما تبقى، أو عن طريق إتباع "طريقة الحجز من المنبع" حيث يلزم القانون جهة معينة أو شخصا معيناً بتحصيل الضريبة من الممول وتوريدها إلى الخزينة العمومية.

- بوزيدة حميد، المرجع السابق، ص ص 35-37 .

أولا :الضريبة إقتطاع مالي إجباري، وتدفع دون مقابل، وبصفة نهائية

تعتبر الضريبة إقتطاع مالي تدفع نقدا (أ)، وذات طابع إجباري (ب)، ولا يمكن للمكلف بالضريبة أن ينتظر أي مقابل مباشر يعود عليه (ج)، ويقوم بدفها بصفة نهائية (د).

أ: الضريبة إقتطاع مالي

تقتضي القاعدة العامة أن الضريبة تدفع نقدا بإعتبار كافة المعاملات في المجال الاقتصادي والمالي تقوم على أساس نقدي¹، بحيث أن الطابع العيني لا يتلاءم مع التطورات والظروف الاقتصادية والاجتماعية التي حدثت في المجتمع المعاصر².

إذا كانت الضريبة في النظم الاقتصادية القديمة تفرض وتدفع في صور عينية لتلاءم هذا الشكل مع الظروف الاقتصادية والاجتماعية السائدة في تلك الفترة حيث كانت كل المعاملات تتم على أساس التعامل بالصورة العينية، ويظهر ذلك جليا في الصورة الإقطاعية حيث كان القطاع الزراعي يمثل أهم القطاعات التي تتماشى مع تلك الظروف، كما أن النفقات تتم أيضا في صورة عينية.

لقد تطور الأمر في العصور الحديثة بحيث أصبحت النقود وسيلة وأداة التعامل الأساسية لذا تم التخلي عن الطابع العيني للضريبة نظرا لعيوبه³، وتنافيه مع مبدأ العدالة الضريبية وعجزه عن تغطية الإنفاق النقدي السائد حاليا مما أدى إلى إستقرار المفهوم النقدي للضريبة في معظم الدول⁴.

¹ - خلاصي رضا، شذرات النظرية الجبائية، دارهومة، الجزائر، 2014، ص 44 .

² - شكلاط رحمة، المرجع السابق، ص 74 .

³ - عباس محرز محمد، إقتصاديات المالية العامة، النفقات العامة، الإيرادات العامة،الميزانية العامة للدولة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003 ، ص 177 .

⁴ - خلاصي رضا، المرجع نفسه، ص 45 .

يعتبر الطابع النقدي للضريبة هو القاعدة لكن كل قاعدة يرد عليها إستثناء، ومن ثم يمكن للدولة تحصيلها في شكل عيني لكن هذا لا يكون إلا في الظروف الاستثنائية البحتة التي تعيشها البلاد كحالة الحرب مثلاً¹، وهذا الإستثناء عن القاعدة العامة لا يجب التوسع فيه لأن الشكل النقدي للضريبة يلاءم الظروف والأنظمة المالية الحديثة.

ب: الضريبة ذات طابع إجباري

تعدّ الضريبة مظهر من مظاهر السيادة للدولة، ومن ثم فإن إحداثها وكيفية تحصيلها يعد من صلاحيات السلطة العامة²، فجميع المكلفين ملزمون بدفعها في الآجال المحددة وبالسعر المقرر قانوناً وبغض النظر عن رغبتهم في الدفع، وفي حالة التهرب تفرض عليهم العقوبات المقررة قانوناً، ويمكن للدولة استخدام طرق التنفيذ الجبرية لما لدين الضريبة من إمتياز على كافة أموال الممول³، وإستثناء حقها بالحجز على أموال المدين ويعتبر الحجز جزاً تحفظياً، ولا يجوز التصرف في الأموال إلا إذا رفع الحجز بحكم من المحكمة، أو بقرار من المدير العام للضرائب .

لقد تم تأكيد هذا من قبل مجلس الدولة في قراره المتعلق بقضية رقم (005543) التي يمكن عرض وقائعها فيما يلي⁴:

حيث أن المكلف بالضريبة عندما فرضت عليه الضريبة، ولم يسدها قامت إدارة الضرائب عن طريق قابض الضرائب بوضع حجز ما للمدين لدى الغير لفائدة الخزينة العمومية بقيمة 3.909.308.75 دج .

¹- عباس محرزى محمد، المرجع السابق، ص 178.

²- BUISSON Jacques, impôts et souveraineté, archives de philosophie du droit, DALLOZ, Paris, 2002, p 25.

³ - يقصد "بالممول" كل شخص طبيعي أو معنوي إستقر عليه مبلغ الضريبة بصفة نهائية. شكلاط حمة، المرجع السابق، ص 73 .

⁴ - مجلة مجلس الدولة، العدد 3، 2003، ص 121.

حيث أن المكلف بالضريبة رفع طعنا أمام الغرفة الإدارية (القسم الإستعجالي) لدى مجلس البلدية من أجل إلغاء إشعار الحجز فأصدرت قرار بعدم الإختصاص، ومن ثم رفع دعوى أمام قاضي الموضوع مطالبا برفع الحجز بحجة أنه قدم تظلما إلى إدارة الضرائب ولم تجيب عليه، وأنه قبل الإجابة تم حجز ما للمدين لدى الغير ووضع المبلغ في الخزينة العمومية.

حيث أن الثابت أن المكلف بالضريبة لم يثبت أن المبلغ المطلوب دفعه أو إجراءات فرض الضريبة عليه هي موضوع نزاع مطروح أمام القضاء، لذا فإن القضاء برفع الحجز أمام قاضي الموضوع بدون مناقشة صحة فرض الضريبة مخالف للقانون .

حيث أن بالرجوع إلى ملف الإستئناف والدعوى فإنه لا يوجد ما يثبت أن النزاع مطروح على قاضي الموضوع لمناقشة صحة الضريبة، وفي هذه الحالة لا يمكن توقيف تسديد الدين مما يستوجب القضاء بإلغاء القرار المستأنف والتصدي من جديد برفض دعوى المكلف بالضريبة .

نظرا للمكانة التي تحتلها الضريبة للنهوض بالتنمية الاقتصادية فقد كرس كل دساتير الدول حق فرضها وإنشائها للسلطة التشريعية صاحبة الإختصاص الأصيل ذلك تفاديا لتعسف الحكومة في إستعمال السلطة لو ترك لها الأمر¹، ولذا فلا يتصور أن تفرض الضريبة بأمر أو بقرار إداري، بل يجب أن تصدر بقانون.

يعود الفضل لمنح إختصاص فرض الضرائب وإنشائها لسلطة التشريعية لثورات التي قامت بها الشعوب خاصة في (بريطانيا وفرنسا) حيث طالبت الحكام والملوك بضرورة الحصول على موافقة ممثل الشعب بشأن فرض الضرائب لحماية مصلحة المكلفين بها.

¹ - حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، (د ب ن)، 1988، ص 157.

ج: الضريبة تدفع دون مقابل

إذا كانت الضريبة مبلغا نقديا فإن المكلف بها يلتزم بدفعها بشكل مباشر دون أي مقابل، وإنما مساهمة منه في تحمل الأعباء العامة¹.

تستغل الدولة حصيلة الضرائب لتسيير مرافقها العامة المختلفة كالدفاع والأمن والقضاء.. الخ، التي يستفيد منها كل أفراد المجتمع بما في ذلك المكلف بالضريبة لكونه عنصرا من المجتمع وليس بإعتباره مكلفا بأداء الضريبة، بالتالي ينتفع بالمبلغ الذي دفعه إلى الخزينة العمومية بطريقة غير مباشرة².

يتضح مما تقدم أن الضريبة لا تدفع مقابل منفعة خاصة كما هو الشأن في الرسوم³ التي تدفع مقابل تقديم خدمة أو منفعة شخصية ويمكن للشخص العدول عن طلب الخدمة، كما أن تحديد مقدارها لا يتم على أساس حجم إستفادة الشخص بالخدمات العامة بل يتم وفقا للمقدرة التكلفة للفرد⁴ أي قدرته على الدفع، لذلك لا بد من مراعاة الظروف الشخصية للمكلف عند فرض الضريبة.

لعل هذه الخاصية التي تتميز بها الضريبة هي التي ساهمت بشكل من الأشكال في إزدياد نسبة التهرب الضريبي لإنعدام المقابل المباشر أو النفع الخاص بها، فأغلبية المكلفين يفضلون مصلحتهم الخاصة على المصلحة العامة.

¹ - يحيواوي أعمار، مساهمة في دراسة المالية العامة، النظرية العامة وفقا للتطورات الراهنة، دار هومو، الجزائر، 2003، ص 92 .

² - عباس محرز محمد، المرجع السابق، ص 181.

³ - يقصد "بالرسم" المبلغ النقدي الذي يدفعه الفرد جبرا إلى الدولة أو إحدى مؤسساتها العمومية مقابل منفعة خاصة تعود عليه مباشرة تستغله لتحقيق المنفعة العامة.

- أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص 64 .

⁴ - يقصد "بالمقدرة التكلفة للفرد" مقدرة الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المساهمة عن طريق دخولهم وثرواتهم في تحمل عبء الضريبة، ويقصد بالدخل ذلك المبلغ الذي يحصل عليه الفرد بعد خصم نفقات الحصول عليه ونفقات المحافظة على مصدر الدخل، أي دخل الفرد الصافي. خلاصي رضا، المرجع السابق، ص 509.

د: الضريبة تدفع بصفة نهائية

تدفع الضريبة بصفة نهائية أي أن المكلف لا يمكنه إستردادها أو الحصول على تعويض من الدولة حتى ولو ثار نزاع على صحة ومقدار دين الضريبة فيجب عليه أولاً أن يدفعها ثم يقوم برفع الطعن أمام الجهات المختصة إستناداً إلى قاعدة "الدفع أولاً ثم المعارضة"¹.

إن الغرض من قاعدة الدفع أولاً ثم المعارضة هو ضمان إستقرار المعاملات الضريبية ومراعاة مصلحة الخزينة العمومية، وحتى لا يستغل المكلفون حقهم في الطعن ويتأخرون في دفع دين الضريبة.

يتضح أن الضريبة بما أنها تدفع بصفة نهائية تختلف عن القرض العام² الذي تلتزم الدولة برده إلى المكتتبين فيه، إلى جانب نسبة الفوائد المترتبة عن المبلغ³.

ثانياً: هدف الضريبة هو تحقيق المنفعة العامة

لا تفرض الدولة الضريبة مقابل نفع خاص تقدمه للمكلف، إنما لتحقيق منفعة عامة يستفيد منها كل أفراد المجتمع دون إستثناء وإذا كان مبدأ المنفعة العامة قد إستقر حتى دون النص عليه كأساس للضريبة إلا أن الخلاف قد قام بين الاقتصاديين حول تحديد المقصود بالمنفعة العامة.

فقد حدد الاقتصاديين التقليديون مضمون المنفعة العامة في مجال فرض الضريبة على تغطية النفقات العامة التقليدية، أي أنهم قصروا دور الضريبة على الغرض المالي وحده

¹ - شكلاط رحمة، المرجع السابق، ص 75 .

² - يقصد "بالقرض العام" المبلغ المالي الذي تستدينه الدولة أو إحدى هيئاتها العامة من الجمهور أو المصاريف المحلية أو الدولية مع الإلتزام برد قيمته ودفع فوائد عنه طيلة فترة القرض في التاريخ المحدد وفقاً لشروط العقد. عادل أحمد حشيش، مصطفى رشدي شيحة، الإقتصاد العام (المالية العامة)، دار الجامعة الجديدة للنشر، القاهرة، 1998، ص 233 .

³ - زغود علي، المرجع السابق، ص 177 .

دون سواه¹، فحسب رأيهم فالضريبة لها دور حيادي إتجاه الأهداف الأخرى الاقتصادية والسياسية والاجتماعية.

كما نص عليه الإعلان العالمي لحقوق الإنسان والمواطن الذي صدر خلال الثورة الفرنسية عام 1789 ولم يعد هناك حاجة في العصر الحديث على النص عليه بوضوح لكونه من المبادئ الدستورية العامة البديهية التي يجب إتباعها رغم عدم وجود نص دستوري صريح يقر بوجودها.

تم تكريس هذا أيضا في دستور الولايات المتحدة الأمريكية لسنة 1787 لاسيما في مادته الأولى من الجزء الثامن حيث نصت على: " يمكن أن يتم تأسيس الضرائب من طرف الكونغرس بغرض تسديد الديون والقدرة على الدفاع المشترك ورفاهية الولايات المتحدة الأمريكية"، وقد تعرضت هذه المادة لمجموعة من الإنتقادات لأنها تحظر على الضريبة أن يكون لها أغراض اقتصادية، أو سياسية، أو اجتماعية وبالتالي فرض حيادية لأدائها.

لا يمكن حصر دور الضريبة في تمويل الخزينة العمومية ففي الواقع يمكن للضريبة أن تلعب دورا مهما في التأثير في الإنتاج والإستهلاك وفي الإدخار وإعادة توزيع الدخل الفردي²، أي أنها تشكل أداة هامة من أدوات السياسة الاقتصادية والاجتماعية، فالضريبة في العصر الحديث تعتبر متغيرا اقتصاديا واجتماعيا تتخذها الدولة كأداة للمساهمة في تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية المرسومة من طرف الدولة تتماشى مع مستجدات العصر³، فالمنفعة العامة يجب أن تمس كل الميادين.

¹ - رفعت المحجوب، المالية العامة، مكتبة النهضة العربية، القاهرة، (د س ن)، ص 193.

² - عباس محرزى محمد، المرجع السابق، ص ص 181-183.

³ - حامد عبد المجيد دراز، المرجع السابق، ص 163.

بما أن الضريبة تدفع بصفة نهائية دون مقابل أو نفع خاص يعود على المكلف بها قد يسود إعتقاد أنها وسيلة إستبدال وإكراه وضغط تستعملها الدولة لفرض سلطاتها، ولإستبعاد ذلك تم تبريرها بنظريتين مختلفتين منذ القدم.

المطلب الثاني

الإطار القانوني للضريبة

تقوم الدولة بفرض ضرائب على كل شخص طبيعي أو معنوي تتوفر فيه الشروط القانونية لكن الفرد قد يتساءل عن المبرر القانوني الذي تعتمد عليه لإخضاعهم للضرائب؟ للإجابة على عن هذا السؤال هناك نظريتين اللتان عملتا على إيجاد الأسباب القانونية التي تعطي الحق للدولة في فرض الضرائب وإلزام الأفراد بأدائها، وهما نظرية العقد الاجتماعي (الفرع الأول)، ونظرية التضامن الاجتماعي (الفرع الثاني).

الفرع الأول

نظرية العقد الاجتماعي

إعتمدت نظرية العقد الاجتماعي على التفسير التقليدي للضريبة، ولقد هيمنت أفكارها خلال القرنين الثامن (18) والتاسع (19) وحاولت تأسيس حق الدولة في فرض الضريبة على أساس فكرة المنفعة التي تعود على المواطنين والمتمثلة في الإنتفاع بخدمات المرافق المختلفة¹، وعلى أساس ذلك لولا إستفادة المواطنين بهذه الخدمات لما كان هناك حجية قانونية لفرض الضريبة وإلزام الأفراد بأدائها².

¹ - زغودود علي، المرجع السابق، ص ص 180 - 181 .

² - عباس محرزوي محمد، المرجع السابق، ص 184 .

يرجع أنصار هذه النظرية فكرة المنفعة إلى إرتباط المواطن بعقد ضمني أو معنوي ذو طبيعة مالية بإعتباره مشترياً لخدمات الدولة و يسمى بالعقد الاجتماعي " Le contrat social"، وأول من جاء به هو الفيلسوف الفرنسي "جان جاك روسو JEAN JACQUE Rousseau" ¹، ويتمثل هذا العقد في قيام المواطنين بالتنازل عن جزء من حرياتهم لحماية باقي أفراد المجتمع، كما أنهم بمقتضى عقد مالي يلتزمون بأداء الضريبة مقابل إستفادتهم وإنتفاعهم بخدمات المرافق العامة المختلفة ².

لقد قام "ادم سميت ADEM Smith" بتكييف العقد الاجتماعي فأعتبره عقد بيع خدمات، فالدولة تباع خدماتها للأفراد مقابل إلتزامهم بدفع ثمن تلك الخدمات وعلى الرغم من مزايا هذا التكيف إلا أن وجهت له مجموعة من الإنتقادات منها :

- يتعارض مع الحقيقة والواقع فلا يمكن تحديد قيمة المنفعة التي تعود على دافع الضريبة تحديداً دقيقاً فيما يتعلق بخدمات الدولة غير القابلة للإنقسام والتجزئة كالأمن والدفاع... الخ ³.
- مخالفته لإعتبارات العدالة لأنه لو كان الأفراد يدفعون مبلغ الضريبة مقابل خدمات الدولة لألزمت هذه الأخيرة الفئات المحدودة الدخل بدفع ضرائب تفوق مقدرتها التكلفة بإعتبارها أكثر الطبقات التي إستفادت منها.

كما إعتبر بعض الفقهاء هذا العقد الضمني أنه عقد تأمين، فالمكلف ملزم بدفع مبلغ الضريبة للدولة من أجل ضمان وتأمين أمواله ضد ما يحول الإنتفاع به في ظل ظروف هادئة ⁴.

¹- GILBERT Tixier et G. Gest , droit fiscal , édition librairie générale de droit et de jurisprudence (L.G.D.J) , Paris , 1976 , P 244.

² - أولعربي جمال، المرجع السابق، ص 13.

³ - عباس محرز محمد، المرجع السابق، ص 184.

⁴ -GILBERT Tixier et G. Gest , Ibid. , p 253.

أهم ما يسجل على هذا الرأي هو إقتصار دور الدولة من أجل تحقيق الأمن الداخلي والخارجي فقط إلا أن دورها يتعدى هذا الهدف، ومن مميزات عقد التأمين أنه يجب على المؤمن لديه أن يقوم بتعويض الضرر الذي يلحق بالمؤمن وهو ما لا يمكن تصوره في حالة الضريبة، فالدولة غير ملزمة بتعويض المتضرر وإنما واجبها يقتصر على حماية الأفراد ومعاينة المتسببين في تلك الأضرار¹.

في الأخير هناك من يرى أن العقد الاجتماعي هو عقد شركة إنتاج، مفاده أن الدولة عبارة عن شركة إنتاج والشركاء فيها هم أفراد المجتمع وكل واحد منهم يلتزم بأداء عمل معين مع تحمل نفقات خاصة، وإلى جانب هذه النفقات توجد نفقات عامة يتكفل بها مجلس إدارة الشركة لتوفير خدمات المرافق العامة على أن يتعهد كل منتج بدفع جزء من النفقات من أجل الحصول أو إنتاج هذه الخدمات الضرورية في صورة ضرائب.

على الرغم من مزايا هذا التكييف الذي يفسر ضرورة التناسب بين مبلغ الضريبة ومداخيل المواطنين إلا أنه تعرض للانتقادات أهمها :

- لا يقتصر دور الدولة على توفير الخدمات المادية بل يمتد إلى الخدمات المعنوية التي يصعب تقديرها.
 - عدم مطابقة التكييف ومخالفته للواقع لأنه يستوجب إستفادة الفئات ذات المداخل المرتفعة بجزء من الخدمات العامة تفوق ما تتمتع به الفئات محدودة الدخل².
- يعاب على نظرية العقد الاجتماعي أنها لا تتناسب ولا توافق العصر الحديث بكل تطوّراته و تغيّراته، لذلك ظهرت نظرية أخرى تعمل على تبرير فرض الضريبة وفق معيار دقيق وحاسم وهي نظرية التضامن الاجتماعي.

¹ - مسعد محي محمد، العلاقة الضريبية بين الممول و الإدارة الضريبية، دراسة تحليلية، مكتبة الإشعاع، القاهرة، 2002، ص 69.

² - عباس محرز محمد، المرجع السابق، ص 185.

الفرع الثاني

نظرية التضامن الاجتماعي

بعد الانتقادات الموجهة لأصحاب نظرية العقد الاجتماعي ونظرا لمساوئها، برزت نظرية التضامن الاجتماعي التي تقوم على فكرة أساسية مفادها أن المواطنين يسلمون بضرورة وجود الدولة لأسباب سياسية واجتماعية تعمل على تحقيق مصالحهم وإشباع احتياجاتهم¹، ومن ثمّ ينشأ بين أفراد المجتمع على إختلاف مستوياتهم الاجتماعي تضامن اجتماعي بموجبه يلتزم كل واحد منهم إتجاه الدولة بأداء الضريبة المفروضة عليه حسب قدرته التكلفة لتمكين الدولة من القيام بدورها وتأدية وظائفها المتعددة بغض النظر عن ما يعود عليه من منافع².

تطبيقا لأراء أصحاب هذه النظرية تعتبر الدولة ضرورة تاريخية واجتماعية وليست تنظيما تعاقديا، بالتالي أصبح من الضروري وضع معيار وأساس يبرر خضوع الأفراد ومشاركتهم في تحمل الأعباء العامة لكونهم أعضاء في المجتمع يعملون على أساس التضامن الذي تمليه الحياة الاجتماعية، وعلى هذا الأساس فالأفراد ملزمين بالمساهمة في تحمل الأعباء العامة الأمر الذي يترتب عنه ما يلي :

✓ إرتباط فرض الضريبة بفكرة السيادة التي تمارسها الدولة على مواطنيها وعلى الأجانب المقيمين أو غير المقيمين بالجزائر والذين تفرض عليهم الضريبة بصفة إجبارية مع إلتزامهم بالنسب وفي الآجال المحددة قانونا وإلا عرضوا أنفسهم للمساءلة تطبيقا للنصوص القانونية والتنظيمية المعمول بها .

¹ - أولعربي جمال، المرجع السابق، ص 14.

² - GILBERT Tixier et G. Gest , Op cit, p 271.

✓ يكون للدولة سلطة تحديد مختلف الضرائب ونسبها مراعاة في ذلك المقدرة التكلفة للممول دون تدخل ومشاركة المكلفين بها، وذلك لما لها من سلطة الجبر والإكراه في تحصيل الضريبة¹.

✓ تلبية حاجيات الأفراد دون إستثناء وبغض النظر عن إسهامهم في تحمل الأعباء العامة كحالة إعفاء بعض الفئات الاجتماعية كأصحاب الدخول الضعيفة على الرغم من إستفادتهم من خدمات الدولة، وعدم إستفادة البعض منهم حتى وإن تحملوا العبء الضريبي كالمواطنين المقيمين في الخارج².

تتسم نظرية التضامن الاجتماعي بمجموعة من المزايا فهي تطابق الواقع وتتصف بالوضوح، وتقترب كثيرا إلى العدالة لذا إعتمدت من قبل أغلبية الدول .
بما أن الضريبة هي فريضة مالية تفتتج جبرا من الذمة المالية للأفراد دون مقابل إلا أنه يجب أن تراعي السلطة المختصة (البرلمان بغرفتيه) المبادئ القانونية المقررة منذ القدم من قبل العلماء منهم آدم سميث.

المطلب الثالث

القواعد العامة للضريبة

يتطلب الأمر على المشرع أثناء وضع أسس الضريبة مراعاة مجموعة من القواعد ولا يحق له الخروج عن إطارها وإلا إعتبر ذلك تعسفا، وتتمثل في تلك التي وضعها "آدم سميث ADEM Smith" في كتابه ثروة الأمم الصادر سنة 1776 وتنقسم إلى أربعة مبادئ أساسية قاعدة العدالة (الفرع الأول)، قاعدة اليقين (الفرع الثاني)، قاعدة الملائمة في الدفع (الفرع الثالث)، وقاعدة الاقتصاد في النفقة (الفرع الرابع).

¹ - خلاصي رضا، المرجع السابق، ص ص 60 - 61.

² - عباس محرز محمد، المرجع السابق، ص 187.

الفرع الأول

قاعدة العدالة

يقصد بقاعدة العدالة الضريبية "la règle de justice" أن توزع الدولة العبء الضريبي على أفراد المجتمع كل حسب مقدرته¹، ويتمثل هدفها الأساسي في القضاء على الفساد والإستبداد والفوارق الاجتماعية التي كانت سائدة منذ القدم حيث كانت البرجوازية تتمتع بإمتيازات تمكنها من عدم دفع الضرائب.

تتمثل هذه القاعدة في خضوع كل الفئات الاجتماعية على إختلاف مستوياتها المعيشية لدفع الضريبة، وذلك لسببين هما:

- 1- عدم وجود مبرر لإخضاع فئة دون أخرى للضرائب.
- 2- ينتج عن كل إمتياز يمنح لفئة اجتماعية إلى إئقال العبء الضريبي للفئات الأخرى في المجتمع.

كما أكد "آدم سميت ADEM Smith" في كتابه الشهير "ثروة الأمم" على ضرورة مساهمة رعايا الدولة في النفقات الحكومية وفقا لمقدرتهم النسبية بالنظر إلى الدخل الذي يحصلون عليه².

لقد حاول علماء المالية تفسير مصطلح (النسبية) ووصلوا إلى رأيين حيث حاول الرأي الأول إقامة العلاقة بين تحقيق العدالة وبين الضريبة النسبية التي بمقتضاها يتحدد سعر نسبي للضريبة من دخل الفرد ومن ثم تكون النسبة المقتطعة من وعاء الضريبة دائما واحدة مهما كان مقدار المادة الخاضعة للضريبة.

¹ - بوزيدة حميد، المرجع السابق، ص 9 .

² - عباس محرزى محمد، المرجع السابق، ص ص 190 - 191.

تعرض هذا الرأي للنقد على أساس أن الضريبة النسبية تعد أشد ثقلا على الفئات محدودة الدخل من ذوي الدخل المرتفع، ومن ثم فإن الضريبة النسبية عاجزة عن تحقيق العدالة المنشودة ولا تحقق المساواة بين المكلفين بالضريبة.

بسبب الانتقادات الشديدة التي وجهت لرأي الأول حاول فريق آخر من العلماء في العصر الحديث التخلي عن فكرة الضريبة النسبية والأخذ بالضريبة التصاعدية، حيث يتم فرض الضريبة بنسب تتغير بتغير قيمة الوعاء أو المادة الخاضعة للضريبة ولا شك أن هذه الضريبة تحقق قدرا كبيرا من العدالة و المساواة بين المكلفين وهي تخدم أكثر مصالح فئات المحدودة الدخل .

تجدر الإشارة أن فكرة العدالة الضريبية في الفكر المالي الحديث لا تقتصر فقط بالأخذ بالضريبة التصاعدية، فالعدالة أخذت أيضا أبعاد أخرى سواء كانت سياسية، أو إقتصادية أو إجتماعية¹ بهدف ضمان تحقيق كل الأهداف المنتظرة من الإقتطاع الضريبي.

يشترط لضمان تحقيق قاعدة العدالة الضريبية بين المكلفين بالضريبة القيام بالإجراءات مختلفة منها :

- التعامل بصورة متميزة مع المكلفين بالضريبة الذين يمارسون أنشطة مختلفة وغير متساوين في مقدرتهم الاقتصادية، مع ضرورة تحقيق المساواة في المعاملة الضريبية بين الذين هم في نفس المستوى الاقتصادي سواء كانوا وطنيين أو أجنب.
- ضرورة الإلتزام بالإنصاف وعدم التحيز في توزيع الضريبة بين المكلفين بها من قبل الإدارة الجبائية، لأن النظام الضريبي العادل هو ذلك النظام الذي تترتب عليه معاملة تقنع وتجذب ثقة أغلبية أفراد المجتمع بعدالتها.

¹- رفعت المحجوب، المرجع السابق، ص ص 204 - 205.

● المحافظة على معدلات الضرائب وأسعارها مهما كانت الظروف الاقتصادية التي تعيشها الدولة بسبب ظاهرة التهرب الضريبي التي تسبب العجز في ميزان المدفوعات، فلا يجب تحويل الضغط الضريبي فقط على المكلفين الذين يؤدون واجباتهم الضريبية لأن ذلك سيساهم في القضاء على قاعدة العدالة الضريبية، لذا نتائج هذه الظاهرة لابد أن يتحملها المتهرب من الضريبة بالتوقيع عليه عقوبات تكون ردعية .

لضمان جلب ثقة المكلفين بالضريبة من طرف المشرع الجبائي لا يكفي تطبيقه فقط لقاعدة العدالة والمساواة فيما بينهم، إنما يجب فرض الضريبة عليهم بقانون واضح وسهل الفهم عملاً بقاعدة اليقين .

الفرع الثاني

قاعدة اليقين

يقصد بقاعدة اليقين (الوضوح) "La règle de certitude" "أن تكون الضريبة محددة بشكل دقيق وواضحة المعالم من حيث أسس تقدير وعاءها وسعرها وميعاد تسديدها¹، مما يساعد المكلف بها معرفة إلتزاماته الضريبية وحقوقه مسبقاً بصورة واضحة دون إلتباس ولا غموض، ومن ثم يمكنه أن يعلم نوعية وطبيعة الضرائب الملزم بأدائها ومعدّلها وكافة الأحكام المتعلقة بها².

¹ - يقصد "بوعاء الضريبة" كل ما يخضع للضريبة سواء كان دخلاً، أو رأس مال، أو الدخل و رأس مال معاً، أو الأفراد بغض النظر عن دخولهم و ثروتهم.

قاسم إبراهيم الحسيني، المحاسبة الضريبية، مؤسسة الوراق، عمان، 2000، ص 25.

² - عباس محرز محمد، المرجع السابق، ص 194-195.

كما يقصد أيضا بقاعدة اليقين أن تفرض الضريبة بقانون واضح سهل الفهم للمكلف حتى يتم تطبيقه وتنفيذ أحكامه بطريقة سليمة¹، فأى قانون لكي يكون فعال يجب أن يتميز بالوضوح والشفافية من خلال وضعه تحت يد المكلفين به من خلال وسائل النشر المختلفة مما يساهم في تحقيق مجموعة من الأهداف منها² :

- التقليل من الفساد الإداري بحيث لا يمكن للموظف الإداري أن يتلاعب بمقدار الضريبة إذا كان المكلف على إطلاع بالتشريعات الجبائية لأنه على علم بمقدار الضريبة المفروضة على دخله مسبقا.
- زيادة الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة وتطبيق مبدأ العدالة الضريبية تطبيقا عادلا بينهم.
- ضمان ربح ثقة المكلفين بالضريبة ومن ثم زيادة الإيرادات الضريبية من خلال الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.
- تطبيق القوانين الضريبية من قبل موظفي الإدارة الجبائية تطبيقا صحيحا في أرض الواقع بسبب وضوحها وشفافيتها.
- جذب الإستثمارات الخارجية³ والداخلية، ومن ثم الحصول على رؤوس الأموال الأجنبية خصوصا أن المستثمر الأجنبي يهتم أكثر بمدى وضوح وشفافية الأنظمة الضريبية ومدى إستقرارها في أقاليم الدول المضيفة للإستثمار فيها.

¹ - خلاصي رضا، المرجع السابق، ص 88.

² - خلاصي رضا، المرجع نفسه، ص ص 158-159 .

³ - أمر رقم 03-01 مؤرخ في 20 غشت 2001، يتعلق بالتطوير الإستثمار، ج ر عدد 47 الصادرة بتاريخ 22 أوت 2001، معدل ومتمم بالأمر رقم 08-06 مؤرخ في 16 جويلية سنة 2006، ج ر عدد 47 الصادرة بتاريخ 19 جويلية سنة 2006 .

تجدر الإشارة على أنه لا يمكن أن تكون التشريعات الضريبية واضحة المعالم بالنسبة للمكلف بالضريبة دون أن تستند على مجموعة من المبادئ التي تساهم في إرساء شفافيتها منها:

- منح للمواطنين حق المشاركة في صنع القرارات الضريبية والأخذ بعين الاعتبار بأرائهم التي تساهم في إضفاء الشرعية والشفافية عليها، وهذا سيساهم بشكل فعال في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، مع ضرورة توفير لهم آليات لوضع الحكام في موضع المساءلة بصورة منتظمة¹.
- شرح مختلف القوانين الجديدة للمكلف بالضريبة ومداه بكل المعلومات الضريبية بصفة دقيقة من طرف الإدارة الضريبية في الوقت المناسب.
- لا يجب أن تحتل النصوص الضريبية أكثر من معنى أو تفسير وضرورة أن تقوم الإدارة الجبائية التي تقوم بفرض الضريبة وتحصيلها بتوفير النماذج السهلة والبسيطة التي يفهمها عامة الممولين لضمان تقديم تصريحات عن مداخلكم تكون صحيحة على الأقل من الناحية الشكلية.
- لتحقيق العدالة والمساواة بين أفراد المجتمع يشترط أن تكون النصوص القانونية والتنظيمية واضحة المعالم، إلى جانب ملائمة عملية الدفع مع ظروف المكلف بالضريبة وتفاذي الإنفاق المفرط.

¹ - خلاصي رضا، المرجع السابق، ص 159.

الفرع الثالث

قاعدة الملائمة

يقصد بقاعدة الملائمة "La règle de la commodité" ضرورة فرض الضريبة في ميعاد تحقيق الوعاء الخاضع لها، فلا تحصل الضريبة على الدخول إلا بعد تحقيق الدخل من طرف المكلف بها، فحسب "أدام سميت ADEM Smith" تجنى الضريبة في الأوقات وبالطرق الأكثر ملائمة للمكلف¹، فميعاد تحصيلها يجب أن يتناسب مع ميعاد دفعها.

تهدف هذه القاعدة إلى تفادي الكثير من المشاكل كعدم وقوع المكلف في حالة عدم التسديد مما يدفعه إلى عدم إحترام السلطة الجبائية ومن ثم التهرب من إلتزامه بدفع الضريبة، كما تسعى إلى تجنب تعسف الإدارة الضريبية في إستعمال سلطتها فيما يتعلق بإجراءات التصفية والتحصيل ولتحقيق ذلك يجب مراعاة الإعتبارات التالية² :

- ضرورة الإهتمام بالظروف المكلف بالضريبة خاصة الذي يكون في حالة عسر والبحث عن الأسباب الحقيقية التي أدت إلى تراكم ديونه، ومن ثم منح له أجل قانوني لتسوية وضعيته دون الإضرار بنشاطه العادي.
- يجب أن تكون المطالبة بمبلغ الضريبة في الأوقات التي تتناسب مع المكلف بالضريبة فمثلا بالنسبة للضرائب المباشرة من الأفضل إتباع طريقة التقسيط على فترات تتلاءم مع فترات السيولة النقدية التي تتوفر لدى الممول، أما الضرائب غير المباشرة فيعتبر وقت شراء السلعة أفضل الأوقات التي تناسب الممول ولا يشعر بعبئها لأنها تدمج في ثمن السلعة.

¹ - قدي عبد المجيد، النظام الضريبي في النظم الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1991، ص 36.

² - خلاصي رضا، المرجع السابق، ص 356.

تجدر الإشارة أن الدولة الجزائرية تعتمد أكثر في حصيلتها الضريبية على الضرائب غير المباشرة وهي تلك التي يمكن نقل عبئها على شخص آخر كالضرائب على التداول والإنفاق، مقارنة بالضرائب المباشرة كالضرائب على الدخل والثروة بسبب تدني الدخل الوطني، ومن ثم ضعف الدخل الفردي وكذا إنتشار ظاهرة البطالة وأكثر الموظفين هم موظفين يشغلون وظائف حكومية وبسبب نفوذهم لا تفرض عليهم ضرائب تتناسب مع مداخلهم.

قد ينبثق عن قاعدة الملائمة قاعدة أخرى وهي قاعدة الإقتطاع من المنبع، والخاصة بالضريبة على الدخل بإعتبارها أكثر ملائمة وسهولة بالنسبة للمكلف بالضريبة من جهة، وبالنسبة للإدارة الجبائية من جهة أخرى فتجعل المكلف لا يشعر بثقلها وتضع حد لظاهرة التهرب الضريبي، وتضمن حقوق الخزينة العمومية من الضياع.

تضاف إلى القواعد السابقة (قاعدة العدالة، قاعدة الوضوح، قاعدة الملائمة)، قاعدة ذات أهمية بالغة والمتمثلة في قاعدة الإقتصاد .

الفرع الرابع

قاعدة الإقتصاد

يقصد بقاعدة الإقتصاد "La règle d'économie" إلتزام إدارة الضرائب عند تحصيل مبالغ الضريبة إتباع أسهل الطرق التي لا تكلفها مبالغ كبيرة و زهيدة¹، وضرورة تجنب الطرق المعقدة المكلفة لنفقات قد تتجاوز حصيلة الضريبة ذاتها مما يؤدي إلى القضاء على الدور المالي للضريبة، ويؤثر سلبا على الخزينة العمومية، فكلما كانت النفقات قليلة والحصيلة كبيرة كلما كانت إنتاجية الضريبة مرتفعة.

¹ - عباس محرزى محمد ، المرجع السابق، ص 196.

تجدر الإشارة أنه لكي تكون تكاليف التحصيل أقل من الحصيلة الضريبية لابد من مراعاة الاعتبارات التالية :

- ضرورة تعيين الموظفين في مصالح الضرائب حسب الحاجة وليس لإعتبارات أخرى، وأن يتم إختيار ذوي الكفاءة ويتمتعون بمستوى علمي عالي لأن أجور عملهم تمثل نفقات إتجاه خزينة الدولة.
- ضرورة توفير أجهزة الإعلام الآلي لإستعمالها في معالجة الملفات بغية ربح الوقت وإتقان العمل.

• يجب تطبيق الضرائب التي لا تتطلب نفقات كبيرة في فرضها وتحصيلها¹.

إن الاقتصاد في نفقات الجباية يكون في مصلحة الدولة والمكلف بالضريبة في آن واحد، فالدولة تحصل على قدر من الحصيلة في الوقت نفسه تقتطع من أموال الأفراد أقل قدر ممكن.

لقد تم تكريس هذه القواعد ذات الأهمية البالغة من قبل مختلف دول العالم في دساتيرها منها الجزائر في دستورها لسنة 1996 لاسيما في مادته 64 حيث نصت "كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة و يجب على كل واحد المشاركة في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية، كما لا يجوز أن تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون"².

¹- BEETSCHENET. A et BOZZACHI .P, L'intégration fiscale, édition Français lèfebre , Paris, 1998, p 243.

² - دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية لسنة 1996 الصادر بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 96-438 مؤرخ في 7 ديسمبر 1996، يتعلق بإصدار نص تعديل الدستور، المصادق عليه في إستفتاء 28 نوفمبر سنة 1996، ج ر عدد 76 الصادرة بتاريخ 8 ديسمبر 1996، معدل بموجب قانون رقم 03-02 مؤرخ في 10 أبريل 2002، ج ر عدد 25 الصادرة بتاريخ 14 أبريل سنة 2002، معدل بموجب قانون رقم 19-08 مؤرخ في 15 نوفمبر 2008، ج ر عدد 63 الصادرة بتاريخ 16 نوفمبر سنة 2008.

تتسم هذه القواعد الأساسية في التشريع الضريبي بالطابع المزدوج فهي تضمن مصلحة الخزينة العمومية من ناحية أولى، ومصلحة المكلف بالضريبة من ناحية أخرى. بما أنه يشترط في الضريبة أن تقوم على مبادئ هامة يجب مراعاتها قبل فرضها لإقامة العدالة والمساواة الاجتماعية وبلوغ أهدافها.

المطلب الرابع

أهداف الضريبة

تسعى الدولة الجزائرية من وراء فرض الضريبة على أشخاص طبيعية أو معنوية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف المختلفة والمتنوعة، والتي تطورت بتطور دور الدولة وتدخلها في مختلف المجالات، فلم يعد غرضها هو تحقيق الهدف المالي فقط من وراء فرضها للضرائب (الفرع الأول)، وإنما دور الضريبة تطور من دور حيادي إلى دور تداخلي ليكون لها أهداف أخرى اقتصادية (الفرع الثاني)، وسياسية (الفرع الثالث)، واجتماعية (الفرع الرابع).

الفرع الأول

الأهداف المالية للضريبة

يتمثل الهدف الأساسي للدولة من وراء فرض الضريبة في إستعمال حصيلتها في تمويل الخزينة العمومية بالموارد المالية لتغطية الأعباء العامة التي تستغلها للوفاء

بالتزاماتها للإنفاق على الخدمات المطلوبة للأفراد المجتمع (كبناء السدود والمستشفيات والجامعات وشق الطرق.... إلخ)¹.

لقد إرتبط تطور وظائف وأهداف الضريبة مع تطور دور الدولة وزيادة أنشطتها وتدخلها في الحياة الاقتصادية والاجتماعية بصورة فعالة، لذا لم يعد هدف الضريبة يقتصر على الهدف المالي فقط إنما هذا الاقتراع الإجباري أصبح بمثابة أداة أساسية في يد الدولة لتحقيق أهداف أخرى يستفيد منها كل أفراد المجتمع².

إذا تحصلت الدولة على الموارد الضريبية المنتظرة هذا سيسمح لها بإنفاقها بهدف تحقيق أهداف اقتصادية لبلوغ التقدم والإستقرار الاقتصادي.

الفرع الثاني

الأهداف الاقتصادية للضريبة

تعتبر الضريبة كأداة لتحقيق الإستقرار الاقتصادي ووسيلة تلجأ إليها الدولة لتخفيف من حدة المشاكل الاقتصادية كمشكلة التضخم والكساد التي تعتبر من سمات النظام الاقتصادي المعاصر، ومثل هذه الدورات لها تأثير سيء على الاقتصاد الوطني ويكون ذلك من خلال إتباع الدولة لسياسات ضريبية³ مختلفة أهمها :

¹- ELIE Ngongang, efficacité des reformes sur le rendement fiscal en Afrique centrale,(le cas spécifique du Cameroun), revue de science économique et de gestion, n^o 7, université de Yaoundé, Cameroun, 2007, p 38 .

²- قدي عبد المجيد، المرجع السابق، ص 46.

³ - يقصد "بالسياسة الضريبية " عملية تحديد الإجراءات الجبائية التي تسمح بتطبيق النظام الجبائي تستخدم فيها الدولة كافة أدوات الضريبة لإحداث آثار معينة وتجنب آثار أخرى تتلاءم مع أهداف المجتمع الاقتصادية والسياسية والاجتماعية.

خلاصي رضا، المرجع السابق، ص 487.

✓ قيام الحكومة في فترات الركود والإنكماش حيث يقل الشراء والاستهلاك بزيادة القوة الشرائية لدى أفراد المجتمع من ذوي الدخل المتدنية وذلك بتخفيض معدل ضريبة الدخل ورفع الإعفاء الضريبي، وتخفيض معدلات الضرائب غير المباشرة خصوصا تلك المتعلقة بالحاجيات الأساسية للمواطن.

✓ يمكن استخدام الضريبة كوسيلة اقتصادية حتى في فترات الإزدهار وذلك بتقليل الإنفاق الحكومي ورفع الضرائب على الدخل لتخفيض القوة الشرائية عند الأفراد وكبح الإنفاق الخاص¹، والغاية من هذه السياسة هي إعادة الإستقرار والتوازن الاقتصادي للدولة.

تعد الضريبة أيضا أداة مهمة تستخدمها الدولة لتحسين وتشجيع المناخ الإستثماري من أجل بلوغ النمو الاقتصادي، ولهذا تقوم بمنح حوافز ضريبية كإعفاءات الضريبة المنصوص عليها مثلا في قانون الإستثمار² والتي يقصد بها إسقاط حق الدولة في فرض الضرائب على بعض المكلفين مقابل إلتزامهم بممارسة نشاط معين بهدف تشجيعه، وقد

¹ - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص 85.

² - لقد منح المشرع مجموعة من المزايا الجبائية بهدف تطوير وتشجيع الإستثمار ذلك ما تم تقريره في المادة 11 من الأمر رقم 01-03، يتعلق بالتنظيم الإستثمار، المتممة بمقتضى المادة 12 مكرر من الأمر رقم 06-08، التي نصت على: " إستفادة الإستثمارات ذات الأهمية بالنسبة للاقتصاد الوطني كليا أو جزئيا من المزايا التالية:

1 - في مرحلة الإنجاز لمدة أقصاها خمس (5) سنوات

أ - إعفاء أو خلوص الحقوق والرسوم والضرائب وغيرها من الإقتطاعات الأخرى ذات الطابع الجبائي المطبقة على الإقتناءات سواء عن طريق الإستيراد أو من السوق المحلية للسلع والخدمات الضرورية لإنجاز الإستثمار.
ب - إعفاء من حقوق التسجيل المتعلقة بنقل الملكيات العقارية المخصصة للإنتاج، وكذا الإشهار القانوني الذي يجب أن يطبق عليها.

ج - إعفاء من حقوق التسجيل فيما يخص العقود التأسيسية والزيادات في رأس المال.

د - إعفاء من الرسم العقاري فيما يخص الملكيات العقارية المخصصة للإنتاج.

2 - في مرحلة الاستغلال، ولمدة أقصاها عشر (10) سنوات إبتداء من تاريخ معاينة المشروع في الاستغلال التي تعدها المصالح الجبائية بطلب من المستثمر :

أ - الإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات.

ب - الإعفاء من الرسم على النشاط المهني".

المادة 3 من الأمر رقم 01 - 03 مؤرخ في 20 غشت 2001، يتعلق بتنظيم الاستثمار، المتممة بمقتضى المادة 12 مكرر من الأمر رقم 06-08 .

تكون جزئية أو كلية لجذب المزيد من المستثمرين لإقامة المشاريع الاقتصادية بغية تحسين الوضع المالي للدولة .

تجدر الإشارة على أنه إذا كانت الإعفاءات الضريبية تعتبر كوسيلة لتشجيع الإستثمار الأجنبي إلا أنها ترتب عنها مجموعة من المشاكل منها ¹ :

✓ صعوبة التأكد ما إذا تم منحها لمستحقيها لأن أغلب المكلفين بالضريبة يقدمون وثائق تكون مزورة لتدعيم الطلبات التي ترمي إلى الإستفادة منها ومن ثم لا تحقق الأهداف المنتظرة منها في أرض الواقع، وتزيد النفقات والتكاليف للدولة .

✓ تؤدي إلى خلق منافسة ضريبية ضارة فيما بين الدول لذا لا بد أن تكون فقط في حدود مبررة.

✓ أثارت مشكلة تحديد تاريخ بدء الإعفاء الضريبي فهل يحتسب من تاريخ حصول المستثمر على الموافقة بإنشاء المشروع، أو من تاريخ بدء الإنتاج.

✓ تعتبر كوسيلة يستخدمها المستثمر للتهرب من الضريبة عن طريق تصفية مشروعه بعد نهاية مدة الإعفاء، وهذه النقطة سنتطرق إليها في المبحث الثاني فيما يخص التهرب الضريبي المشروع.

✓ إهتمام المستثمر بمعايير أكثر أهمية من الإعفاءات الضريبية في أقاليم الدول المضيفة كمعدل الضريبة التي سيخضع لها بعد نهاية مدة الإعفاء خاصة في ظل المشروع طويل الأجل، وكذا مدى شفافية وإستقرار الأنظمة الضريبية.

كما تهدف الدولة أيضا إلى تحقيق أهداف اقتصادية أخرى منها:

- توفير الحماية للصناعة المحلية بفرض ضرائب مرتفعة على السلع والبضائع المستوردة من الخارج وإعفاء السلع الوطنية المصدرة إلى الخارج من الضريبة

¹ - خلاصي رضا، المرجع السابق، ص ص 205 - 206.

بشكل كلي أو جزئي لتشجيع الصناعات المحلية بهدف ترقية الصادرات خارج المحروقات¹.

تجدر الإشارة أن الدولة تعيش في هذه الفترة أزمة اقتصادية بسبب إنهيار أسعار البترول، ومن ثم تعاني من نقص في ميزان مدفوعاتها لذا تحتاج إلى إتباع إستراتيجية تساعد في تغطية العجز بزيادة معدل الإنتاج الذي هو مفتاح القضاء على كل المشاكل الإقتصادية، وضرورة المحافظة على مواردها المالية ولن يتحقق ذلك إلا بمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي خاصة إذا إستمرت هذه الأزمة لسنوات عديدة.

- تعد الضريبة أداة للسياسة الاقتصادية تستعملها الدولة كوسيلة لتوجيه إختياراتها الاقتصادية كتشجيع قطاع معين على حساب قطاع آخر.
- العمل على تحقيق التوازن التشغيلي الكامل بغية رفع من مستوى معيشة الأفراد ومعالجة العجز في ميزان المدفوعات².

إذا كانت الدولة تسعى من وراء فرضها للضريبة إلى تحقيق غايات اقتصادية فتستعملها أيضا كأداة لبلوغ أهداف أخرى كالأهداف السياسية .

الفرع الثالث

الأهداف السياسية للضريبة

لا يقتصر هدف الدولة من وراء فرضها للضريبة بلوغ الأهداف المالية والاقتصادية، إنما تستخدمها أيضا كأداة لتحقيق أهدافها السياسية كونها مرتبطة بشكل وثيق بمخططات التنمية الاقتصادية والاجتماعية العامة، ففرض رسوم جمركية مرتفعة على منتجات

¹ - بن بغلاش خاليدة، الإطار القانوني والتنظيمي لتشجيع قطاع الصادرات خارج المحروقات، مداخلة مقدمة في الملتقى الوطني لترقية الصادرات خارج المحروقات في الجزائر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو، يومي 11 و 12 مارس 2014، ص 13 ، غير منشور.

² - خلاصي رضا، المرجع السابق، ص233.

بعض الدول وتخفيضها على منتجات أخرى يعتبر إستعمالاً للضريبة لتحقيق أهداف سياسية¹.

تعمل الدولة على تمرير سياستها وتوجيهها من خلال إتباع نظام ضريبي محفز ومدعم للسياسة المطبقة لجلب ثقة المكلفين بالضريبة بالسياسة المعمول بها ، ويساهمون ولو بشكل غير مباشر في وظائف الدولة من خلال صنع القرارات السياسية والممارسة الفعلية للسيادة، فشعورهم بحق المواطنة يدفعهم إلى إحترام الدولة ومن ثم القيام بواجباتهم الضريبية لثقتهم بعدالة السياسة الضريبية المعمول بها.

إلى جانب الأهداف المالية والاقتصادية والسياسية للضريبة فالدولة الجزائرية تستعملها أيضاً كأداة لتحقيق أهداف اجتماعية.

الفرع الرابع

الأهداف الاجتماعية للضريبة

تعد الضريبة محور العلاقة بين المجتمع والدولة وتهدف إلى تحقيق العدالة الاجتماعية عن طريق إعادة توزيع الثروات والمداخيل بين أفراد المجتمع فتستخدم لإعانات مختلفة، قصد تقليص التفاوت الاجتماعي بشكل فعال، وتتمثل أساساً الأهداف الاجتماعية للضريبة في :

- التخفيف من حدة التفاوت بين المداخيل والثروات وذلك بزيادة الضرائب على أصحاب المداخيل والثروات المرتفعة لتقوم الدولة بإعادة توزيعها على أصحاب المداخيل المنخفضة لزيادة القدرة الشرائية لهذه الفئات .
- التقسيم العادل للأعباء العامة للدولة وفقاً للقدرة التساهمية للمكلفين بها تطبيقاً لقاعدة العدالة الضريبية.

¹ - بوزيدة حميد ، المرجع السابق، ص 13 .

- تساهم الضريبة أيضا في المحافظة على إمكانية إقتناء بعض السلع ذات الإستهلاك الواسع من الأفراد بفرض ضرائب منخفضة المعدل كالخبز والحليب.
 - يمكن أن تلعب الضريبة أيضا دورا ردعيا و ذلك بفرض ضرائب مرتفعة من طرف الدولة على مواد ضارة على أفراد المجتمع للمحافظة على الصحة العمومية، كالتبغ و المشروبات الكحولية¹.
 - جلب أكبر قدر ممكن من المساكن بهدف التخفيف من أزمة السكن، وذلك بإعفاء مداخيل الكراء من الضريبة أو منحها تخفيض².
 - تهدف الدولة أيضا إلى خلق فرص التشغيل للقضاء على البطالة، وذلك في إطار المساهمة كليا أو جزئيا في رأسمال الاجتماعي للمؤسسات العامة الاقتصادية، كما أن منح تخفيضات أو إعفاءات ضريبية للمنتجين قد يحول دون تسريح العمّال وقد يؤدي إلى خلق قنوات إنتاجية جديدة تستوعب اليد العاملة الإضافية³.
 - إستعمال الضريبة كوسيلة لتشجيع النسل بمنح تخفيضات ضريبية في قوانينها على المكلف بالضريبة بسبب الأعباء العائلية بهدف ضمان زيادة عدد السكان في الدولة⁴.
- يجب أن تتبع الدولة سياسة رشيدة إذا ما أرادت بلوغ كل الأهداف المنتظرة من الضريبة سواء كانت مالية، أو اقتصادية، أو سياسية، أو اجتماعية، ويكون ذلك بتنسيق بين كل هذه الأهداف فلا يجب أن تتعارض فيما بعضها كأن تقوم الدولة بإتباع سياسة تشجيع المنتج الوطني، ومن جهة تفرض ضرائب تكون عالية على الصادرات.
- على الرغم من أهمية الضريبة في تحقيق النمو والإستقرار الاقتصادي، إلا أن الدولة تعاني من مشاكل ضريبية مختلفة كالتهرب الضريبي الذي يعتبر عائقا يهدد الاقتصاد الوطني، مما يصعب تحقيق أهدافها في أرض الواقع.

¹ - ABBAS MAHERZI Mohamed, introduction à la fiscalité, édition international Trade customs and invest services (ITCIS) , Alger,2010 , p 17.

² - بوزيدة حميد، المرجع السابق، ص 13.

³ - يحياوي أعر، المرجع السابق، ص 87.

⁴ - زغود علي، المرجع السابق، ص 179 .

المبحث الثاني

الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي

لم تعد الدولة الجزائرية تحقق الأهداف المنتظرة من الضريبة سواء كانت مالية، أو إقتصادية، أو سياسية، أو إجتماعية، والسبب يعود إلى تفاقم وإنتشار ظاهرة التهرب الضريبي.

تعد ظاهرة التهرب الضريبي من أخطر المشاكل الضريبية لذلك أصبحت محور إهتمام مختلف الدول نظرا لإنعكاساتها السلبية على الاقتصاد الوطني، والتي إمتدت ومست مختلف الجوانب وهي في تطور مستمر، لذلك يتطلب الأمر تحديد مفهومها (المطلب الأول)، ومعرفة الأسباب التي أدت إلى إنتشارها بشكل مذهل (المطلب الثاني)، وماهي الطرق التي يسلكها المكلف للتهرب من دفع الضريبة (المطلب الثالث)، والآثار التي ترتبت عنها (المطلب الرابع).

المطلب الأول

مفهوم التهرب الضريبي

تعتبر الضريبة عبء ثقيل في نظر المكلفين بها كونها تقطع جبرا من ذمتهم المالية دون مقابل مباشر يعود عليهم مما يولد الشعور بثقلها وعدم عدالتها و فائدتها، هذا ما يدفعهم للتخلص منها بإتباعهم طرق قد تكون مشروعة أو غير مشروعة، مما يستوجب إعطاء تعريف دقيق وواضح للتهرب الضريبي (الفرع الأول)، وتحديد أهم صورته (الفرع الثاني).

الفرع الأول

تعريف التهرب الضريبي

لقد حاول علماء المالية العامة إعطاء تعاريف متعددة لمصطلح التهرب الضريبي التي لا يمكن ذكرها كلها ليس لعدم أهميتها وإنما نظرا لإتساعها، لذا نكتفي بذكر البعض منها لكن قبل التطرق إليها يجب أولا إعطاء تعريف لمصطلح "التهرب" الذي يقصد به من الناحية اللغوية الذي جاء في معجم لسان العرب تحت كلمة هرب معناه فر الإنسان، وهرب من الشيء أي إنتقص شيء منه، وتستعمل عدة مصطلحات في الدول العربية للدلالة عنه، ففي لبنان يستعمل مصطلح التملص، والتخلص في كل من مصر والعراق، أما في الأردن والجزائر فيستعمل مصطلح التملص أو التهرب¹.

أما مصطلح "التهرب الضريبي" فيقصد به "قيام الملتزم بدفع الضريبة بالتخلص من عبئها دون ارتكاب أي مخالفة لتشريع الجبائي"².

لقد حصر هذا التعريف التهرب الضريبي في نوع واحد وهو التهرب الضريبي المشروع الذي يتحقق دون مخالفة النصوص القانونية، وإنما من خلال إستغلال ثغرات قانونية إلا أن التهرب الضريبي يمكن أن يتحقق أيضا بمخالفة النصوص القانونية.

عرف أيضا الأستاذان عواضة حسن وقطيش عبد الرؤوف التهرب الضريبي بعدم نقل عبء الضريبة على الغير فيقصد به "تخلص المكلف القانوني من عبء الضريبة دون أن ينقل عبئها إلى الغير"³.

من خلال هذا التعريف يمكن الوقوف على الفرق الموجود بين "نقل عبء الضريبة و التهرب من الضريبة"، فنقل عبء الضريبة يتم بعد أن يكون الممول القانوني قد دفع

¹ - لايد لزرق، ظاهرة التهرب الضريبي وإنعكساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر (دراسة حالة ولاية تيارت)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية في إطار مدرسة الدكتوراه (تخصص المالية العامة)، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة تلمسان، 2011- 2012، ص 47.

² - زغود علي، المرجع السابق، ص 210 .

³ - عواضة حسن، وقطيش عبد الرؤوف، المالية العامة، الضرائب والرسوم (دراسة مقارنة)، دار الخلود، لبنان، 1995، ص 291 .

الضريبة إلى خزينة الدولة ثم يبدأ في السعي في إسترادادها بإلقاء عبئها على شخص آخر عن طريق العلاقة الإقتصادية التي تربطه معه، وفي النهاية تؤدي الضريبة المفروضة للخزينة العمومية بشكل كامل، عكس التهرب الضريبي الذي يحرمها من الإيرادات العمومية.

عرف "التهرب الضريبي" بتلك الطرق أو الوسائل الإحتيالية التي يستعملها المكلف بالضريبة للتخلص من الضريبة بصفة كلية أو جزئية، فيقصد به "الإعتداء على حقوق الخزينة العمومية باستعمال طرق إحتيالية لإخفاء الأرباح الحقيقية للمكلف"¹.

يعاب على هذا التعريف أنه حصر التهرب الضريبي في نوع واحد وهو "التهرب غير المشروع أو ما يسمى بالغش الضريبي"، ويظهر ذلك من خلال عبارة (الطرق الإحتيالية)، فهذا النوع من التهرب ما هو إلا حالة خاصة منه، فيمكن أن يتحقق التهرب الضريبي حتى لو لم يستعمل المكلف الطرق الإحتيالية كالإمتناع عن إتيان الواقعة المنشئة للضريبة كعدم قيامه بمزاولة نشاط تفرض عليه ضرائب، أو بالإستفادة من الثغرات الموجودة في القانون .

كما حاول الأستاذ عدلي ناشد سوزي تعريف التهرب الضريبي بالنظر إلى نطاقه المكاني، كالتهرب الداخلي الذي يقصد به "التهرب الضريبي الداخلي هو في حقيقته تهرب غير قانوني بمعنى أن الممارسات التي تتم في هذا الصدد تخرج عن إطار القانون و حدوده أي أنها كلها ممارسات غير مشروعة، فهو إذا ظاهرة سلبية في إطار العلاقة بين الفرد والسلطة"².

لقد تضمن هذا التعريف مصطلح "داخلي" والهدف من ذلك هو التفرقة بين التهرب الداخلي والتهرب الدولي، فظاهرة التهرب الضريبي إنتشرت أثارها السلبية لتتعدى حدود دولة واحدة، ومن ثم أصبحت من الظواهر العامة التي مست مختلف الدول المتقدمة والنامية لأنها أصلا تتعلق بوجود الضريبة .

¹ - شكلاط رحمة، المرجع السابق، ص 77 .

² - عدلي ناشد سوزي، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثرها على إقتصاديات الدول النامية، دار المطبوعات الجامعية الحقوقية، القاهرة، 1999، ص 18 .

تجدر الإشارة أنه على الرغم من تعدد التعاريف وتنوعها ووجود إختلافات بسيطة فيما بينهما إلا أن كل تعريف مكمل للآخر، وتدفعنا إلى إستخلاص عناصر لتهرب الضريبي منها :

- قد يكون المتهرب من الضريبة شخصا طبيعيا أو معنويا.
 - يتحقق التهرب الضريبي بإتباع وسائل أو طرق قد تكون مشروعة، أو غير مشروعة.
 - يتخلص المكلف من إلتزامه بدفع الضريبة بصفة كلية، أو جزئية.
 - عدم نقل عبء الضريبة إلى شخص آخر.
 - حرمان الخزينة العمومية من حصيللة الضرائب التي تؤول إليها¹.
- يمكن لنا إعطاء تعريف موحد للتهرب الضريبي من خلال ما سبق ذكره، فهو ظاهرة يحاول من خلالها المكلف القانوني بالضريبة بعدم دفعها بصفة كلية أو جزئية دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر، ومن أجل ذلك يتخذ عدة طرق وأساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة، مما يؤدي إلى حرمان الخزينة العمومية من موارد مالية هامة .
- إن المكلف بالضريبة دائما يبحث على مختلف السبل التي قد تكون مشروعة أو غير مشروعة بهدف التهرب من إلتزامه بدفع الضريبة سواء على الصعيد الداخلي أو الدولي للدولة، لذلك فالتهرب الضريبي يتخذ صور مختلفة.

الفرع الثاني

صور التهرب الضريبي

يتخذ التهرب الضريبي صورتين مختلفتين، تهرب من حيث المشروعية (أولا)، وتهرب من حيث نطاق إرتكابه (ثانيا).

أولا : صور التهرب الضريبي من حيث المشروعية

ينقسم التهرب الضريبي بالنظر إلى المشروعية إلى تهرب ضريبي مشروع "تجنب ضريبي" (أ)، و تهرب ضريبي غير مشروع "العش الضريبي" (ب).

¹ - طورش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة، 2011- 2012، ص 15 .

أ: التهرب الضريبي المشروع

يقصد "بالتهرب الضريبي المشروع" قيام المكلف بالضريبة التخلص من إلتزامه بدفع الضريبة كلياً أو جزئياً دون مخالفة أو إنتهاك أحكام التشريع¹، كتجنب الواقعة المنشأة لدين الضريبة² ويمكن ذكر بعض الأفعال التي تعتبر تجنب ضريبي منها :

- الإمتناع عن مزاولة النشاط الخاضع للضريبة.
- رفض إستيراد بعض السلع الأجنبية لتجنب دفع الرسوم الجمركية المفروضة عليها³.
- ترك النشاط الإنتاجي الذي يخضع للضريبة والإتجاه إلى نشاط آخر خاضع للضريبة أقل.

قد يكون هذا النوع من التهرب الضريبي مقصوداً من جانب المشرع من أجل تحقيق غايات إقتصادية وإجتماعية، ومن أمثلة ذلك كأن تفرض الضريبة على الدخل الإجمالي « IRG » على جميع الأرباح الصناعية والتجارية ثم تستثني منها أرباح بعض المؤسسات الصناعية ضمن شروط معينة لتشجيع إنشاءها خصوصاً في المناطق المعزولة⁴.

يقصد "بالضريبة على الدخل الإجمالي" تلك الضريبة التي تفرض على دخل الأشخاص الطبيعيين، ومن أهم خصائصها أنها ضريبة مباشرة يتحملها المكلف بها دون إمكانية نقل عبئها على شخص آخر في كل سنة مرة واحدة، وتمس مجمل الأرباح الصناعية والتجارية والحرفية، والأرباح غير التجارية، والمداخيل العقارية المتأتية من إيجار الأملاك المبنية وغير المبنية ومداخيل رؤوس الأموال المنقولة ومداخيل المشغلات الفلاحية⁵.

¹ - مهدي حسن السامرائي يسرى ، خضير عباس العبيدي زهرة ، تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الإقتصادية والإدارية، المجلد 4 ، العدد 9، بغداد، 2012، ص 131 .
² - GAUDE MET (P. M) , Précis des finances publiques, édition Montchrestien, Paris, 1970, p 314.

³ - زغندود علي، المرجع السابق، ص 210 .

⁴ - أوهيب بن سالمه ياقوت، الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي والعلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة الجزائر، 2002- 2003، ص 10.

⁵ - خلاصي رضا، المرجع السابق، ص ص 470-472.

يحصل التهرب المشروع أيضا بالاستفادة من الثغرات القانونية والتي ترجع في الغالب إلى نقص في التشريع، أو عدم إحكام صياغته، فالمكلف بالضريبة لم يخالف ولم ينتهك القانون على الرغم من توفر الركن المادي فلا يشكل جريمة لإنعدام الركن الشرعي " L'élément légal " ذلك ما يتضح فيما يلي :

إغفال المشرع إخضاع الهبات للضريبة، مما يؤدي بالأشخاص إلى تقسيم أموالهم في حياتهم على الورثة من أجل تفادي الضريبة على التركات، أو قيام شركة بتوزيع أرباحها على المساهمين بطرق معينة لتجنب دفع الضريبة على أرباح الشركات (IBS).

تعتبر "الضريبة على أرباح الشركات" ضريبة مباشرة تستقر على المكلف ولا يمكن أن ينقل عبئها على شخص آخر، وتفرض على مجموع الأرباح والمداخيل المحققة من طرف المؤسسات والأشخاص المعنويين ومن أهم خصائصها¹ :

- ضريبة سنوية لأن وعائها يتضمن ربح سنة واحدة.
 - ضريبة وحيدة لأن الأشخاص المعنويين ملزمين ب دفع ضريبة واحدة على أرباحهم.
 - ضريبة عامة لأنها شاملة لمختلف الأرباح دون التمييز لطبيعتها.
 - ضريبة نسبية لكونها تعتمد على معدل واحد يفرض على الربح الضريبي.
 - ضريبة تصريحية نظرا لأن المكلفين بها ملزمين بالتصريح بالربحهم السنوي.
- كما يقوم الشخص بإستغلال الإعفاءات التي أقرها القانون لدخول في نظام الإعفاء لتجنب الضريبة، كذلك المقررة في قوانين المالية وفي هذا الصدد نصت المادة 4 الفقرة 1 من قانون المالية لسنة 2009² المعدلة للمادة 13 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على إعفاء الأنشطة التي يقوم بها الشاب المستثمر المؤهل للاستفادة من إعانة الصندوق الوطني لتدعيم تشغيل الشباب من الضريبة على الدخل الإجمالي وذلك لمدة ستة (6) سنوات مع

¹ - خلاصي رضا، جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، الجزء الأول، دار هومه، الجزائر، (د س ن)، ص 29 .

² - قانون رقم 21-08 مؤرخ في 30 ديسمبر لسنة 2008، يتضمن قانون المالية لسنة 2009، ج ر عدد 74 الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر سنة 2008.

تمديد المدة بسنتين (2) في حالة تعهد المستثمر بتوظيف خمسة (5) عمال على الأقل لمدة غير محددة¹.

هذا ما تم تقريره في قانون المالية لسنة 2010² و 2011³ مع تقليص عدد العمال الواجب توظيفهم من خمسة (5) إلى ثلاثة (3) (المادة 2).

كما تم تمديد مدة الإعفاء من الضريبة على الدخل الإجمالي إلى عشر (10) سنوات هذا تطبيقا للمادة 2 الفقرة 1 من قانون المالية لسنة 2014 إذا تواجدت الأنشطة التي يمارسها الشباب ذو المشاريع المؤهلون للإستفادة من إعانة "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب"، أو "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة"، أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" في منطقة تستفيد من إعانة "الصندوق الخاص لتطوير مناطق الجنوب"⁴.

تم تقرير هذا أيضا في قانون المالية لسنة 2015⁵ في مادته 4 الفقرة 1 منها.

يستغل الشخص هذه الإعفاءات للتهرب من إلتزامه بدفع الضريبة من خلال تغيير من طبيعة نشاطه بمجرد إنتهاء مدة الإعفاء إلى نشاط أخر إستفاد من إعفاءات أخرى، أما المكلف بالضريبة الذي لم يستفيد منها يشعر بتمييز وعدم المساواة في المعاملة الضريبية، ومن ثم يتهرب هو الآخر من أداء الضريبة.

تجدر الإشارة أنه على الرغم من عدم مخالفة المكلف بالضريبة النصوص القانونية إلا أنه يفوت على الدولة الجزائرية أموال طائلة يمكن أن تستغلها لسد نفقاتها، ومهما إتصف بالمشروعية فإنه يدل على ضعف وغياب الضمير الإجتماعي فما على المشرع في هذه

1 - أمر رقم 09 - 01 مؤرخ في 29 جويلية لسنة 2009، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009، ج ر عدد 44 الصادرة بتاريخ 26 جويلية سنة 2009.

2- قانون رقم 09-09 مؤرخ في 30 ديسمبر لسنة 2009، يتضمن قانون المالية لسنة 2010، ج ر عدد 78 الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر سنة 2009

3 - قانون رقم 10-13 مؤرخ في 29 ديسمبر لسنة 2010، يتضمن قانون المالية لسنة 2011، ج ر عدد 80 الصادرة بتاريخ 30 ديسمبر سنة 2010.

4 - قانون رقم 13-08 مؤرخ في 30 ديسمبر لسنة 2013، يتضمن قانون المالية لسنة 2014، ج ر عدد 68 الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر سنة 2013.

5- قانون رقم 14-10 مؤرخ في 30 ديسمبر لسنة 2014، يتضمن قانون المالية لسنة 2015، ج ر عدد 78 الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر سنة 2014.

الحالة إلا أن يقوم بسد الثغرات الموجودة في القانون، وأن لا يمنح إعفاءات ضريبية إلا في حدود مبررة والتي يجب أن تكون مدروسة.

ب- التهرب الضريبي غير المشروع (الغش الضريبي)

يقصد "بالتهرب الضريبي غير مشروع" تلك الممارسات غير المشروعة والمخالفة للقانون والتي يستعملها المكلف بالضريبة عن قصد للتخلص من عبء الضريبة بصفة كلية أو جزئية¹، فالغش الضريبي بهذا المعنى يفترض تحقيق الواقعة المنشأة للضريبة فيعتبر جريمة ضريبية معاقب عليها في القانون لتوفرها على الركن المعنوي (العلم والإرادة)، ولكن لن يتحقق ذلك إلا إذا وجد نص قانوني يجرم الفعل ويقرر له جزاءات خاصة عملاً بأحكام المادة 1 من قانون العقوبات التي نصت على "لا جريمة ولا عقوبة أو تدابير أمن بغير قانون"².

لتفادي الخلط بين العديد من المصطلحات (التهرب الضريبي، الغش الضريبي، التجنب الضريبي) يتطلب الأمر الوقوف عندها، فالتهرب الضريبي هو أوسع من الغش الضريبي فهذا الأخير هو نوع من أنواعه ويتخذ صور مختلفة من بينها التهرب الضريبي غير المشروع (الغش الضريبي)، ويستنتج من هذا أن التهرب الضريبي هو العام أما الغش الضريبي فهو الخاص³ ويعتبر حالة خاصة من حالات التهرب الضريبي.

كما يجب أيضاً إبراز الفرق الموجود بين "التجنب الضريبي والغش الضريبي"، فالتجنب الضريبي لا ينطوي على استعمال طرق إحتيالية وإنما يتحقق بإمتناع المكلف عن إتيان الواقعة المنشأة للضريبة، أو إستغلاله للثغرات الموجودة في القانون دون خرق لأحكامه وهو فعل غير معاقب عليه كونه لا يشكل جريمة على الرغم من توفر سوء نية المكلف بالضريبة، بينما الغش الضريبي يستعمل فيه المكلف عن قصد طرق إحتيالية قصد تخفيف العبء

¹ - LUCIEN Michel , Traité de politique fiscale , Édition presses universitaires de France (P.U.F) , Paris, 1996, p 84.

² - المادة 1 من الأمر رقم 66 - 156 مؤرخ في 8 جوان 1966، يتضمن قانون العقوبات، ج ر عدد 49 الصادرة بتاريخ 11 جوان سنة 1966، المعدل والمتمم .

³ - طورش بناتة، المرجع السابق، ص 16 .

الضريبي أو التخلص منه كليا لذا يعتبر جريمة لتوافره على الركن المادي والمعنوي، ولكن لن يتحقق ذلك إلا إذا توفر على ركن آخر وهو الركن الشرعي. على الرغم من هذا الإختلاف إلا أن لهم نتيجة واحدة على الخزينة العمومية وهي حرمانها من موارد مالية معتبرة.

بالرجوع إلى النصوص القانونية نجد أن المشرع الجزائري لم يعرف مصطلح التهرب بل إكتفى بتحديد الطرق التدليسية التي تتخذ أشكالا مختلفة يصعب تحديدها، هذا ما تم تقريره في العديد من النصوص القانونية منها قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لاسيما مادته 193 التي نصت على :¹ " يقصد بالأعمال التدليسية خاصة :

- أ - إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتوجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف كل شخص مدين به، وخاصة المبيعات بدون فاتورة،
- ب - تقديم فواتير مزورة أو غير صحيحة للإسناد عليها عند طلب الحصول إما على تخفيض، أو خصم أو إعفاء أو إسترجاع للرسم على القيمة المضافة وإما الإستفادة من الإلتزامات الجبائية لصالح بعض الفئات،
- ج - القيام عمدا بنسيان تقييد أو إجراء قيد حسابات، أو القيام بتقييد أو إجراء قيد في الحسابات غير صحيح أو وهمي في دفتر اليومية ودفتر الجرد المنصوص عليهما في المادة 9 و10 من القانون التجاري²، أو في الوثائق التي تحل محلها ولا يطبق هذا الحكم إلا على المخالفات بالنشاطات التي تم إقفال حساباتها،

¹ - المادة 193 من الأمر رقم 76-101 مؤرخ في 9 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ج ر عدد 102 الصادرة بتاريخ 22 ديسمبر 1976، المعدل والمتمم، المعدلة بمقتضى المادة 8 من قانون المالية لسنة 2012.

- قانون رقم 11-16 مؤرخ في 28 ديسمبر 2012 مؤرخ في 28 ديسمبر 2011، يتضمن قانون المالية لسنة 2012، ج ر عدد 72 الصادرة بتاريخ 29 ديسمبر سنة 2011.

² - نصت المادة 9 من القانون التجاري على : " كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر لليومية يقيد فيه يوما بعد يوم عمليات المقاول أو أن يراجع على الأقل نتائج هذه العمليات شهريا بشرط أن يحتفظ في هذه الحالة بكافة الوثائق التي يمكن معها مراجعة تلك العمليات يوميا ".

كما نصت المادة 10 من نفس القانون على: "يجب عليه أيضا أن يجري سنويا جردا لعناصر أصول وخصوم مقاولته وأن يقفل كافة حساباته بقصد إعداد الميزانية وحساب النتائج، وتنسخ بعد ذلك هذه الميزانية وحساب النتائج في دفتر الجرد".

المادة 9 و10 من القانون رقم 75-59 مؤرخ في 26 سبتمبر 1975، يتضمن القانون التجاري، معدل ومتمم بقانون رقم 05-02 مؤرخ في 6 فبراير 2005، ج ر عدد 11 الصادرة بتاريخ 9 فبراير سنة 2005.

- د - قيام المكلف بالضريبة بتدبير عدم إمكانية الدفع أو بوضع عوائق بطرق أخرى أمام تحصيل أي ضريبة أو رسم مدين به،
- ه - كل عمل أو فعل أو سلوك يقصد منه بوضوح تجنب أو تأخير دفع كل جزء من مبلغ الضرائب والرسوم كما هي مبنية في التصريحات المودعة،
- و - ممارسة نشاط غير قانوني، يعتبر كذلك كل نشاط غير مسجل أو لا يتوفر على محاسبة قانونية محررة يتم ممارسته كنشاط رئيسي أو ثانوي".
- كما حدد لنا قانون الطابع بعض الأعمال التدليسية لاسيما في مادته 34 الفقرة 1 التي نصت على : "...يعتبر من الأعمال التدليسية قيام المكلف بتدبير إعساره، أو جعل عوائق بواسطة طرق إحتيالية أخرى من أجل تحصيل كل ضريبة ورسم هو مدين به"¹.
- لقد تم تقرير هذا أيضا في المادة 119 الفقرة 1 من قانون التسجيل حيث نصت على : "...يعتبر على الخصوص كمناورات تدليسية قيام المكلف بالضريبة بتنظيم إعساره، أو القيام بمناورات أخرى لعرقلة تحصيل أي نوع من الضرائب أو الرسوم التي هو مدين بها"².

من خلال نص المادة يتضح الأعمال التي تعتبر مناورات تدليسية منها:

- تنظيم المكلف بالضريبة لإعساره بهدف التهرب من الضريبة التي هي مدين بها.
- قيام المكلف بالضريبة بمناورات ترمي إلى عرقلة الإدارة الجبائية من عملية تحصيل الضرائب أو الرسوم التي هو مدين بها.

تعتبر أيضا طرقا إحتيالية وفقا للمادة 533 من قانون الضرائب غير المباشرة ما يلي³ :

¹ - المادة 34 من الأمر رقم 76-103 مؤرخ في 9 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الطابع، ج ر عدد 39 الصادرة بتاريخ 22 ديسمبر 1976، المعدل والمتمم، المعدلة بمقتضى المادة 21 من قانون المالية لسنة 2012.

² - المادة 119 من الأمر رقم 76-105 مؤرخ في 9 ديسمبر 1976، يتضمن قانون التسجيل، ج ر عدد 81 الصادرة بتاريخ 22 ديسمبر سنة 1976، المعدل والمتمم، المعدلة بالمادة 17 من قانون المالية لسنة 2012.

³ - المادة 533 من الأمر رقم 76-104 مؤرخ في 9 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، ج ر عدد 70 الصادرة بتاريخ 22 ديسمبر سنة 1976، المعدل والمتمم.

- 1- الإخفاء أو محاولة الإخفاء من قبل أي شخص لمبالغ أو منتوجات تطبق عليها الضرائب، أو الرسوم التي هي مفروضة عليه.
 - 2- تقديم الأوراق المزورة أو غير صحيحة كدعم للطلبات التي ترمي إلى الحصول إما على تخفيف الضرائب أو الرسوم أو تخفيضها أو الإعفاء منها أو إرجاعها، وإما على الإستفادة من المنافع الجبائية المقررة لصالح بعض الفئات من المكلفين بالضريبة.
 - 3- إستعمال الطوابع المنفصلة أو الطوابع المميزة المزورة، أو التي قد تم إستعمالها بعد من أجل دفع جميع الضرائب، وكذا البيع أو محاولة بيع الطوابع المذكورة أو المنتوجات التي تحمل تلك الطوابع .
 - 4- الإغفال عن قصد لنقل أو العمل على نقل الكتابات غير الصحيحة أو الصورية في دفتر اليومية أو في دفتر الجرد المنصوص عليها في القانون التجاري¹ أو في الوثائق التي تقوم مقامها ولا يطبق هذا التدبير إلا بالنسبة لعدم صحة السنوات المالية التي إختتمت كتاباتها.
 - 5- القيام بأي وسيلة كانت لجعل الأعوان المؤهلين لإثبات المخالفات للأحكام القانونية، أو التنظيمية التي تضبط الضرائب غير المباشرة غير قادرين على تأدية مهامهم.
 - 6- القيام من قبل المكلف بالضريبة بتنظيم أسعار أو رفع العراقيل بطرق أخرى لتحميل كل الضريبة أو الرسم الذي هو مكلف به.
- كما نص أيضا قانون الإجراءات الجبائية على بعض الأفعال التي تعتبر ممارسات تدليسية².

¹ - المادة 9 و10 من الأمر رقم 59-75 .

² - تعتبر على الخصوص ممارسات تدليسية ما يأتي :

- 1- ممارسة نشاط غير مصرح به ،
 - 2- إنجاز عمليات شراء وبيع البضائع دون فاتورة خاصة بالبضائع ،وذلك مهما يكن مكان حيازتها أو خزنها أو إستيادتها،
 - 4- تسليم فواتير وسندات تسليم أو أي وثيقة لا تتعلق بعمليات حقيقية،
 - 5- نقل تقييدات حسابية خاطئة أو وهمية عمدا في الوثائق المحاسبية التي يكون مسكها إجباريا بمقتضى القانون التجاري ،
 - 6- كل مناورة تهدف إلى تنظيم إعساره من طرف مكلف بالضريبة متابع لدفع ضرائبه،
- المادة 36 من قانون الإجراءات الجبائية .
- قانون رقم 01-21 مؤرخ في 22 ديسمبر سنة 2001، يتضمن قانون المالية لسنة 2002، وقانون الإجراءات الجبائية، ج ر عدد 79 الصادرة بتاريخ 23 ديسمبر سنة 2001 .

نلخص من خلال الأحكام السابقة أنه تشكل طرق تدليسية ما يلي¹ :

- إخفاء أو محاولة إخفاء مبالغ تطبق عليها الضريبة.
 - تسليم فواتير وسندات تسليم أو أي وثيقة لا تتعلق بعمليات حقيقية.
 - نقل تقييدات حسابية خاطئة أو وهمية عمدا في الوثائق المحاسبة التي يكون مسكها إجباريا بمقتضى القانون التجاري.
 - الإغفال أو التقليل عن قصد في التصريح برقم الأعمال أو ممارسة نشاط غير مصرح به.
 - إنجاز عمليات شراء وبيع بضائع دون فاتورة خاصة مهما كان مكان حيازتها أو تخزينها أو إيداعها.
 - إستعمال طوابع منفصلة أو طوابع مزورة أو سبق استعمالها من أجل دفع الضرائب، كذلك بيع أو محاولة بيع الطوابع المذكورة أو المنتجات التي تحمل تلك الطوابع.
 - كل مناورة يهدف المكلف من ورائها إلى تنظيم إعساره لإعاقة الإدارة من تحصيل مستحققاتها الضريبية.
 - كل الأعمال التي تؤدي إلى عرقلة أعوان الإدارة الضريبية بالقيام بمهامهم لإثبات ارتكاب مخالفات التشريع الضريبي.
- بما أن التهرب الضريبي إذا إقترن بالممارسات التدليسية يعتبر "جريمة ضريبية" التي يقصد بها إعتداء على مصلحة ضريبية لذلك قرر له المشرع جزاءات خاصة²، هذا ما تم تقريره في أحكام المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة³ وتتمثل فيما يلي :

¹ - بوسقيعة أحسن ، "المخالفة الضريبية (الغش الضريبي)" ، المجلة القضائية للمحكمة العليا، العدد الأول، الجزائر، 1998، ص 20 .

² - طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، دار وائل للنشر، عمان، 2008، ص 3 .

³ - المادة 303 الفقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المعدلة بمقتضى المادة 13 من قانون المالية لسنة 2012.

- غرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج، عندما لا يفوق مبلغ الحقوق المتملص منه 100.000 دج.
 - الحبس من شهرين (2) إلى ستة (6) أشهر، وغرامة مالية من 100.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منه 100.000 دج ولا يتجاوز 1.000.000 دج.
 - الحبس من ستة (6) أشهر إلى سنتين (2)، وغرامة مالية من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منه 1.000.000 دج ولا يتجاوز 5.000.000 دج.
 - الحبس من سنتين (2) إلى خمس سنوات (5)، وغرامة مالية من 2.000.000 دج إلى 5.000.000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منه 5.000.000 دج ولا يتجاوز 10.000.000 دج.
 - الحبس من خمسة (5) سنوات إلى عشرة (10) سنوات، وغرامة مالية 5.000.000 دج إلى 10.000.000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10.000.000 دج.
 - يتم مضاعفة العقوبات بحكم القانون في حالة العود في أجل خمس (5) سنوات سواء كانت جنائية أو جزائية المنصوص عليها بخصوص المخالفات، وذلك دون الإخلال بالعقوبات الخاصة المنصوص عليها في نصوص أخرى كالمنع من ممارسة المهنة، والعزل من الوظيفة وغلق المؤسسة... الخ.
- تجدر الإشارة أن المشرع الجنائي بمقتضى التعديل الذي أدخله على المادة 303 الفقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بمقتضى قانون المالية لسنة 2012 قد شدد من العقوبات المادية، وبالمقابل قام بتخفيض الجزاءات السالبة للحرية التي يعاقب بها كل من تملص أو حاول التملص من دفع الضريبة، وأعطى السلطة التقديرية للقاضي في تطبيق كلتا العقوبتين أو إحديهما فقط، وبالتالي فهي عقوبات محفزة على الغش الضريبي .

بالرجوع إلى العقوبات المقررة في هذه المادة نلاحظ أن جريمة الغش الضريبي تكون جنحة حتى ولو تعدى المبلغ المتملص منه 10.000.000 دج . أما قبل تعديلها بقانون المالية لسنة 2012 فبالعودة إلى أحكامها نلاحظ أن جريمة الغش الضريبي تكون جنحة عندما يقل المبلغ المتملص منه 1.000.000 دج، وتكون جنائية عندما يتجاوز 1.000.000 دج، هذا ما تم تقريره في المادة 28 من قانون المالية لسنة 2003 المعدلة للفقرة 1 من المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة¹. إن المشرع الجبائي في مختلف قوانين الضرائب لم يكيف جريمة الغش الضريبي إذا كانت مخالفة، أو جنحة، أو جنائية، وإكتفى فقط بنص على العقوبات التي تطبق على المتهرب، لذا فكلما سكت المشرع الجبائي عن هذا يجب العودة إلى قانون العقوبات وبضبط إلى المادة 25² منه بمقارنة العقوبة المقررة في القوانين الجبائية بأحكام هذه المادة حتى نقوم بتكييفها.

¹ - نصت المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على : "يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة، أو حق، أو رسم خاضع له، أو تصفية كلياً أو جزئياً بما يأتي :
- غرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج عندما لا يفوق المبلغ المتملص منه 100.000 دج ،
- بالحبس من سنة (1) إلى خمسة (5) سنوات، وبغرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج، عندما لا يفوق المبلغ المتملص منه 100.000 دج ولا يتجاوز 300.000 دج ،
- بالحبس من سنتين (2) إلى عشرة (10) سنوات، وبغرامة مالية من 100.000 دج إلى 300.000 دج، عندما يفوق المبلغ المتملص منه 300.000 دج ولا يتجاوز 1.000.000 دج ،
بالسجن المؤقت من خمسة (5) سنوات إلى عشرة (10) سنوات، وبغرامة مالية من 300.000 دج إلى 1.000.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 1.000.000 دج ولا يتجاوز 3.000.000 دج ،
- بالسجن المؤقت من عشرة (10) سنوات إلى عشرين (20) سنة، وبغرامة مالية من 1.000.000 دج إلى 3.000.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 3.000.000 دج " .
- المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المعدلة بمقتضى المادة 28 من قانون المالية لسنة 2003.
- قانون رقم 11-02 مؤرخ في 24 ديسمبر سنة 2002، يتضمن قانون المالية لسنة 2003، ج ر عدد 86 الصادرة بتاريخ 25 ديسمبر سنة 2002.

² - نصت المادة 5 من قانون العقوبات الجزائي على: "العقوبات الأصلية في مواد الجنايات:

1- الإعدام،

2- السجن المؤبد،

3- السجن المؤقت لمدة تتراوح بين 5 إلى 20 سنة.

العقوبات الأصلية في مواد الجنح :

1 -الحبس لمدة تتجاوز شهرين (2) إلى خمسة (5) سنوات ماعدا الحالات التي يقرر فيها القانون حدوداً أخرى،

2- الغرامة التي تتجاوز 20.000 دج .

العقوبات المقررة في مواد المخالفات:

1 - الحبس من يوم على الأقل إلى شهرين (2) على الأكثر ،

2 - الغرامة من 2000 دج إلى 20.000 دج " .

- المادة 5 من الأمر رقم 66-156.

يستخلص أن المقصود بالممارسات التدليسية هي الإخلال بواجب الصدق الذي فرضه القانون على المكلف بالضريبة في الإقرارات والأوراق التي يقدمها للإدارة الضريبية¹، وقام المشرع بتحديد غلى سبيل المثال وليس على سبيل الحصر لأنها في تطور مستمر. تجدر الإشارة أن المكلف بالضريبة يمكن أن يقوم بتلك الممارسات التدليسية أثناء تحديد المادة الخاضعة للضريبة كتقديم تصريح يكون ناقص عن مداخله، أو قبل تحصيل الضريبة فيقوم بتنظيم إعساره ليعيق الإدارة الجبائية أثناء عملية تحصيل مستحققاتها الضريبية.

ثانيا : صور التهرب الضريبي من حيث نطاق ارتكابه

ينقسم التهرب الضريبي من حيث نطاق ارتكابه إلى تهرب ضريبي وطني (أ)، وتهرب ضريبي دولي (ب).

أ- التهرب الضريبي الوطني أو الداخلي

تستعمل عدة مصطلحات للدلالة على هذا النوع من التهرب منها (تهرب وطني، داخلي، محلي) ويقصد به التهرب الذي يحدث داخل حدود إقليم دولة واحدة، ويتم غالبا من طرف التجار والشركات التي لا تعتبر دولية النشاط وليس لها وجود في الأسواق الخارجية، بحيث يكون مقرها الجبائي وفروعها في الحدود الإقليمية للدولة دون إمكانية تجاوزها². يستطيع المكلف تفادي الضريبة في الحدود الإقليمية للدولة دون مخالفة قوانينها الضريبية باستغلاله لمختلف الأساليب المتاحة، وذلك بإتباعه لطرق قد تكون مشروعة ومن أهمها الإمتناع (1)، والحلول (2).

1: الإمتناع

يتحقق التهرب الضريبي الداخلي بإمتناع المكلف بالضريبة عن تحقيق الواقعة المنشأة لها ومن أمثلة ذلك إمتناعه عن شراء سلعة ما خاضعة للضريبة مرتفعة .

1 - بوسقيعة أحسن ، المرجع السابق، ص 20 .

2 - أو هيب بن سالمة ياقوت، المرجع السابق، ص ص 11-12.

2: الحلول

يتحقق التهرب الضريبي الوطني عن طريق إتباع المكلف بالضريبة طريقة الحلول كأن يقوم بتغيير من طبيعة نشاطه مثلاً من نشاط تجاري الذي يخضع للضرائب مرتفعة إلى نشاط آخر إستفاد من نظام التخفيض أو الإعفاء الضريبي¹.
يتحقق التهرب الضريبي المحلي بإستفادة المكلف من الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي.

قد يلجأ المكلف للتخلص من العبء الضريبي على الصعيد الداخلي للدولة أيضاً بخرق قانونها الضريبي الساري المفعول بإتباعه لطرق إحتيالية أو تدليسية مختلفة كتقديمه لتصريح كاذب، أو تحرير فواتير وهمية أو مزورة... الخ، مما يؤدي إلى تعرضه إلى مواجهة سلطات تلك الدولة لتوقع عليه جزاءات².

ب: التهرب الضريبي الدولي

يعتبر التهرب الضريبي الدولي شكل آخر من أشكال التهرب الضريبي الذي يحدث خارج حدود الإقليمية للدولة، حيث يستفيد المكلف من مبدأ إقليمية الضريبة الذي يعني حق الدولة في فرض ضرائب على كل المتعاملين المقيمين وعلى جميع الدخول التي تنشأ داخل نطاق الولاية الإقليمية، لكن مع تطور إقتصاديات دول العالم وإفتاحتها إقتصادياً فقد هذا المبدأ فاعليته لذا فالمكلف يحاول دائماً التخفيف من حدة العبء الضريبي بالبحث عن سبل ومنافذ مختلفة قد تكون مشروعة، أو غير مشروعة ومن أهمها ما يلي:

● إستغلال المكلف تكنولوجيات الإعلام والإتصال للتخلص من الضريبة بمحو كل المعاملات الخاضعة لها دون ترك أي أثر مادي مما يصعب على السلطات المختصة

¹ - أو هيب بن سالمة ياقوت، المرجع السابق، ص ص 14 - 15.

² - أو هيب بن سالمة ياقوت، المرجع نفسه، ص 12.

إكتشافه، فهذه الوسائل الحديثة ساهمت بشكل كبير في تفاقم التهرب الضريبي على الصعيد الدولي¹.

• تعتبر الشركات المتعددة الجنسيات من أهم شبكات التهرب في العالم، حيث تقوم بتخفيض حجم الإقتطاعات الضريبية بإتباعها لآليات مختلفة ومنها آلية الجنات الضريبية (1)، وآلية المنشأة الثابتة (2)، وآلية التلاعب في أسعار التحويل (3).

1: آلية الجنات الضريبية

يقصد " بالجنات الضريبية" تلك الدول أو الأقاليم التي تنعدم فيها المعدلات الضريبية، أو تنخفض إلى معدلات أقل من تلك المعمول بها في بقية الدول ومن أهمها (سويسرا، موناكو، إرلندا، ليبيريا، جزر الكايمان، مالطا، لوكسمبورغ، قبرص، جبل طارق، ساركا...الخ)²، ومن ثم لها نظام ضريبي متميز عن أنظمة الدول الأخرى لذا فهي تشكل دعامة حقيقية مشجعة للتهرب الضريبي نظرا للمميزات التي تنفرد بها أهمها ما يلي :

• تتميز دول الجنات الضريبية (Les Paradis fiscaux) بإستقرار سياسي يضمن لها إستقرار منظومتها القانونية، ويتسم قطاعها المصرفي والقضائي بالتطور والكفاءة.

• غياب الرقابة على الأفراد غير المقيمين مما يسمح لرؤوس الأموال بالتحرك بصفة مطلقة دون ترك أي أثر، وتسود فيها معدلات ضريبية منخفضة أو منعدمة.

• غياب الإتفاقيات الضريبية التي تلزم بتبادل المعلومات لمكافحة التهرب الضريبي.

• السرية المصرفية المطلقة التي تمثل أهم أسباب لجذب العملاء، وسهولة خلق مؤسسات فيها لأنها تمنح إمتيازات عديدة ومتنوعة³.

يتم الإستفادة من آلية الجنات الضريبية بإتباع الطرق التالية :

¹ - شبيلي مختار، مكافحة الإجرام الاقتصادي والمالي الدولي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي الدولي، كلية الحقوق، جامعة البليدة، جوان 2004، ص 41 .

² - خلاصي رضا، شذرات النظرية، المرجع السابق، ص 635.

³ - بوقروة إيمان، كيفية تفادي الإزدواج الضريبي في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية، دراسة حالة الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير (المالية)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سكيكدة، 2009-2010، ص ص 29-30.

✓ إنشاء الشركات الوسيطة أو الساترة فيها حيث تقوم شركة الأم بتحويل أموالها إليها للتخلص من الإلتزام بدفع الضرائب ذات السعر المرتفع في بلد الأصل، والصعب في هذه الطريقة صعوبة تحديد هوية المالكين الحقيقيين لهذه الشركات ومكانهم، لأن المقر في دول الجنات الضريبية دائما وهمي.

✓ تخفيض العبء الضريبي إلى أقصى حد في الدول ذات النظام الضريبي المرتفع عن طريق زيادة التكاليف بطريقة صورية وتخفيضها في دول الجنات الضريبية وهذا قبل توزيع الأرباح، أما بعد توزيعها فإن الشركات الموجودة في أقاليم الجنات الضريبية لا تقوم بتحويل أرباحها إلى شركة الأم حتى لا تفرض عليها ضرائب مرتفعة إنما تعيد استثمارها في تلك الدول¹.

2: آلية المنشأة الثابتة

نصت معظم الإتفاقيات الجبائية الدولية على أن لا تخضع أرباح الشركات الأجنبية للضريبة في بلد المضيف إلا إذا كانت نتيجة عن تنظيم محدد يسمى "بالمنشأة الثابتة"، والتي يقصد بها حسب المادة 5 الفقرة 1 من الإتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية كل منشأة ثابتة للأعمال تمارس بواسطتها أية مؤسسة كامل نشاطها، أو جزء منه على سبيل الدوام²، إلا أن الشركات المتعددة الجنسيات تستغل هذا الحق للتهرب من الضريبة بإتباع الطرق التالية :

✓ تقوم شركة الأم بإنشاء منشأتها الثابتة في دولة لا تفرض ضرائب مرتفعة على أرباح الشركات.

¹ - قتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين (حالة الجزائر من 2003 -2008)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في قانون علوم التسيير (تخصص علوم ومحاسبة)، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، 2008-2009، ص 32 .

² - موقع منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية: WWW.OCDE.ORG.

✓ إضفاء صفة غير حقيقية عليها بتقسيمها إلى وحدات إقتصادية في مناطق مختلفة تقوم كل واحدة منها بنشاط معين فتفقد صفتها كالمنشأة ثابتة ومن ثم تتخلص من إلزامها بدفع الضريبة كليا أو جزئيا.

تجدر الإشارة على أن الدولة الجزائرية أبرمت العديد من الإتفاقيات مع دول مختلفة (كتلك التي أبرمتها مع الجمهورية الإيطالية¹، وحكومة فرنسا²، والجمهورية الإيرانية³، ودولة قطر⁴،... الخ)، بغية مكافحة التهرب الضريبي والإزدواج الضريبي الدولي التي إستمدت مبادئها من الإتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الإقتصادية .

3: آلية التلاعب في أسعار التحويل

تستخدم أسعار التحويل لتحويل الأرباح بين الشركات المتعددة الجنسيات وفروعها في الخارج، أو بين فروع هذه الشركات وبهذا يمكن التلاعب في تحديد الأسعار بما يناسب حاجتها وهذا بزيادة أعبائها وتقليص مبيعاتها لتخفيض الوعاء الضريبي⁵.

لقد إزدادت حدة التهرب الضريبي على الصعيد الدولي خصوصا بتخلي الدولة عن تطبيقها لسياسة إحتكار التجارة الخارجية وبالمقابل شجعت المبادرة الفردية، ومن ثم سهولة

1 - الاتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة الجمهورية الإيطالية، قصد تجنب الإزدواج الضريبي في مادة الضرائب على الدخل والثروة وتفاذي التهرب الضريبي والغش الضريبي، الموقعة بالجزائر في 3 فبراير سنة 1991، المصادق عليها بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 91 -131 مؤرخ في 20 جويلية 1991، ج ر عدد 35 الصادرة بتاريخ 24 جويلية سنة 1991.

2 - الاتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة الجمهورية الفرنسية، قصد تجنب الإزدواج الضريبي وتفاذي التهرب والغش الجبائي، ووضع قواعد المساعدة المتبادلة بميدان الضريبة على الدخل والثروة والتركات، الموقعة بالجزائر في 19 أكتوبر سنة 1999، المصادق عليها بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 02 -121 مؤرخ في 7 أبريل 2002، ج ر عدد 24 الصادرة بتاريخ 16 أبريل سنة 2002 .

3 - الاتفاقية المبرمة بين الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة الجمهورية الإسلامية الإيرانية، من أجل تجنب الإزدواج الضريبي وتبادل المعلومات فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة، الموقعة بالطهران في 12 أوت سنة 2008، المصادق عليها بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 09-178 مؤرخ في 12 مايو 2009 ج ر عدد 32 الصادرة بتاريخ 27 مايو سنة 2009.

4 -الاتفاقية المبرمة بين الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة دولة قطر بشأن تجنب الإزدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل، الموقعة في الدوحة بتاريخ 3 جويلية 2008، المصادق عليها بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 10-237 مؤرخ في 3 نوفمبر 2010، ج ر عدد 70 الصادرة بتاريخ 21 نوفمبر سنة 2010.

5 - حبو زهرة، " التهرب الضريبي الدولي"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27، العدد الأول كلية الاقتصاد، دمشق، 2011، ص 427 .

تنقل رؤوس الأموال والأشخاص والسلع والخدمات مع دول أخرى، كل هذه العوامل دفعت بالمكلف بالضريبة أن يستعمل تقنية تحويل الأرباح إلى الخارج كوسيلة لتخفيض العبء الضريبي ويكون ذلك مثلا بتضخيم سعر التحويل عند الإستيراد .

تعتبر هذه العملية مخالفة جمركية لأن المكلف بالضريبة قد قدم تصريح جمركي مخالف تماما للحقيقة حول ثمن السلعة وجودتها وكميتها، ومخالفة ضريبية لأن المكلف بالضريبة قد حول أموال إضافية إلى الخارج لا تتناسب مع الثمن الحقيقي للسلعة المصرح بها بهدف خلق نشاط آخر لا يدخل في نطاق التسيير العادي لمؤسسته لكي يتهرب من إنترامه بدفع الضريبة، كما تعتبر مخالفة لتنظيم الخاص بالصرف¹ لأنه سيتم تحويل الأموال إلى الخارج بالعملة الصعبة، ومن ثم التقليل من الإحتياط من العملة الصعبة للدولة².

تجدر الإشارة أنه بهدف الحفاظ على إستقرار العملة الوطنية، والمخزون من العملة الصعبة وضمنان تحصيل الضرائب المفروضة على عمليات تحويل الأموال إلى الخارج تم إتخاذ إجراء في غاية الأهمية من قبل المشرع الجزائري حيث أُلزم كل شخص طبيعي، أو معنوي تقديم تصريح مسبق لدى الإدارة الجبائية عن كل عملية تحويل القيم المالية .

لقد تم تقرير هذا في قانون المالية لسنة 2009 في مادته 10 المحدثه للمادة 182 مكرر 2 التي نصت على³: "يجب التصريح مسبقا لدى المصالح الجبائية المختصة إقليميا بتحويلات الأموال مهما كانت طبيعتها التي تتم لفائدة الأشخاص الطبيعيين والمعنويين غير المقيمين في الجزائر.

يتعين تقديم الشهادة توضح المعالجة الجبائية للمبالغ محل التحويل إلى المصرح في أجل أقصاه سبعة (7) أيام إبتداء من تاريخ إيداع التصريح بهدف عرضها لتدعيم ملف التحويل

¹ - أمر رقم 96-22 مؤرخ في 9 جويلية 1996، يتعلق بقمع مخالفات التشريع والتنظيم الخاص بالصرف وحركة رؤوس الأموال من وإلى الخارج، ج ر عدد 43 الصادرة بتاريخ 10 جويلية سنة 1996، معدل ومتمم بالأمر رقم 10-03 مؤرخ في 26 أوت سنة 2010، ج ر عدد 50 الصادرة بتاريخ 1 سبتمبر سنة 2010.

² - أولعربي جمال، المرجع السابق، ص ص 133-134 .

³ - المادة 182 مكرر 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المحدثه بالمادة 10 من قانون المالية لسنة 2009.

ولا يطبق هذا الأجل المحدد بسبعة (7) أيام في حالة عدم إحترام الإلتزامات الجبائية وفي هذه الحالة لا تسلم الشهادة إلا بعد تسوية الوضعية الجبائية. توضح الشهادة على الخصوص الإقتطاعات الجبائية المنجزة، أو عند تعذر ذلك المراجع القانونية والأنظمة التي تمنح الإعفاء أو التخفيض.

ويجب على المؤسسات البنكية إلزام تقديم الشهادة المذكورة في المقطع السابق لتدعيم طلب التحويل .

وتعفى من هذا الإلزام المبالغ المدفوعة كأجور لعمليات الاستيراد الخاضعة لرسم التوطين البنكي .

تحدد نماذج التصريح والشهادة في المقطع السابق وكذا كفاءات تطبيق هذه المادة بقرار من الوزير المكلف بالمالية "

ما يمكن تسجيله أن التهرب الضريبي ظاهرة عامة في المجتمع الدولي تعاني منه كل الدول سواء كانت متقدمة أو نامية، لذا يجب التنسيق والتعاون فيما بعضها البعض عن طريق إبرام إتفاقيات جبائية دولية تسمح بالتبادل المعلومات في هذا المجال .

إذا كانت الدولة الجزائرية تعاني من ظاهرة التهرب الضريبي على الصعيد الداخلي والدولي فذلك يعود إلى جملة من العوامل ساهمت في بروزها.

المطلب الثاني

أسباب التهرب الضريبي

تضافرت مجموعة من الأسباب أدت إلى تفشي التهرب الضريبي مما يصعب على الدولة الجزائرية التحكم فيه إلا بمعرفتها ومعالجتها بمختلف الوسائل والتدابير التي من شأنها الحد منه والتي يمكن إجمالها في أسباب إقتصادية (الفرع الأول)، وقانونية (الفرع الثاني)، وإدارية (الفرع الثالث)، وأخرى متعلقة بالمكلف بالضريبة (الفرع الرابع).

الفرع الأول

الأسباب الاقتصادية

تعتبر الأزمات الاقتصادية التي تشهدها الدول من العوامل المحفزة للتهرب الضريبي خاصة في فترات الكساد حيث تقل النقود ويؤدي بالنتيجة إلى إرتفاع الأسعار وقلة دخل الأفراد مما يؤثر على قدراتهم الشرائية¹ ويصعب على المنتجين نقل عبء الضريبة على المستهلكين لذا يتخلصون من التزامهم بدفعها بإستخدامهم لكافة الطرق المتاحة، بينما في فترات الرخاء الاقتصادي يقل ميل المكلفين للتهرب الضريبي بسبب تحسن الأوضاع المالية للدولة، وبالتالي إرتفاع دخل الأفراد وتنخفض الأسعار بسبب كثرة العرض والطلب مما يسمح للمنتجين نقل عبء الضريبة على المستهلكين عن طريق رفع أسعار منتجاتهم لذا ينخفض ميول الأفراد للإحتيال².

ساهم كذلك الاقتصاد الموازي³ في تفشي ظاهرة التهرب الضريبي حيث أن السوق الموازية تتداول فيها أموال ضخمة مع إفلاتها من الرقابة، ومن ثم عدم دفع الضرائب مما يسبب أضراراً للخزينة العمومية، وهناك أسباب أدت إلى تنامي هذا الاقتصاد خصوصاً في الدول النامية بما ذلك الدولة الجزائرية من بينها⁴ :

- عدم عدالة الأنظمة الضريبية مما يدفع الأفراد للتحايل بهدف التخلص من التزامهم بدفع الضريبة، وإرتفاع نسبة مساهمة الأفراد في الضمان والتأمين الإجتماعي .
- تدني الأجور التي لا تتناسب مع مستوى المعيشة.

¹ - بوعكاز سميرة، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية (تخصص محاسبة)، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2014-2015، ص 35 .

² - ناصر مراد، المرجع السابق، ص 159 .

³ - يقصد "بالاقتصاد الموازي" الاقتصاد الذي يفلت من رقابة الدولة ومداخله لا تدخل إلى الخزينة العمومية، ولا يعترف بالتشريعات الصادرة ويشمل جميع الأنشطة سواء كانت مشروعاً أو غير مشروعاً. لا بد لزرق، المرجع السابق، ص 63.

⁴ - ولهي بوعلام، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي (حالة الجزائر)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2003-2004، ص 1 .

- تعقد الإجراءات الإدارية والتنظيمية وإرتفاع الرسوم في أسواق العمل، وتنامي الفساد الإداري وظاهرة البطالة.
 - ضعف الإمكانيات المادية والبشرية للإدارة الضريبية مما أدى إلى ضعف الرقابة الجبائية.
- تجدر الإشارة أنه على الرغم من المجهودات التي بذلتها الدولة للقضاء على هذا الإقتصاد إلا أنها تبقى غير كافية للقضاء عليه كلياً لأنه يساهم ولو بشكل بسيط في إمتصاص البطالة، وفي تأمين الإكتفاء الذاتي في بعض المواد ويؤدي إلى زيادة دخول الأفراد خاصة في ظل إنخفاض مستويات الدخل.
- لا يمكن إرجاع سبب إنتشار ظاهرة التهرب الضريبي إلى الأسباب الإقتصادية فقط، إنما هناك عوامل أخرى ساهمت في تفشيها في المجتمع كالأسباب التشريعية .

الفرع الثاني

الأسباب التشريعية

قامت الجزائر بعد الإستقلال بإصلاحات عديدة مست مختلف المجالات منها المجال الضريبي عن طريق إصدارها لقوانين تتماشى مع الواقع الجزائري خصوصا الإصلاح الضريبي لسنة 1991، ومن بين الأسباب التي دفعتها إلى ذلك الأزمة البترولية التي تعرضت إليها سنة 1986، وتزايد حجم المديونية الخارجية¹.

لقد كرس الدستور الجزائري لسنة 1989 في هذا الصدد لنظام إقتصاد السوق لمواكبة الإصلاحات والتحويلات التي شهدتها الإقتصاد الدولي وكان ذلك إستجابة لضغط الهيئات المالية الدولية (صندوق النقد الدولي، والبنك الدولي للإنشاء والتعمير) التي وضعت آليات مهمة لإسترجاع أموالها.

¹ - بوزيدة حميد، النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الإقتصادي في الفترة (1992-2004)، أطروحة لنيل درجة دكتوراه دولة في العلوم الإقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005-2006، ص 97 .

لقد تجسد هذا الإصلاح في إحداث نوعيين من الضرائب المباشرة (الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات)، إضافة إلى إستحداث الرسم على القيمة المضافة بهدف تبسيط النظام الضريبي وتغطية العجز الموجود في ميزان المدفوعات وإحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية¹.

يعاب على هذا الإصلاح أنه إرتكز فقط على فكرة توسيع الوعاء الضريبي الأمر الذي جعله يبتعد كل البعد عن إنشاء جباية منتجة تحد من التهرب الضريبي²، فعدم إحكام السلطة التشريعية (البرلمان بغرفتيه) في صياغة التشريع الضريبي من شأنه أن يساهم في تفشي هذه الظاهرة، ويمكن تحديد الأسباب التشريعية فيما يلي :

• تصدر الضريبة وتعديل وتلغى بمقتضى قانون المالية السنوي، ومن ثم هذه التعديلات تؤدي إلى وجود نقائص وثغرات قانونية مما يعد سببا كافيا لإستغلالها من طرف المكلف بالضريبة بهدف التخلص منها كليا أو جزئيا³.

• عدم إستقرار التشريع الضريبي الجزائري وتنوع الضرائب الملقاة على عاتق المكلف، يؤدي إلى سوء فهمه وتطبيقه للنصوص القانونية الجديدة حتى ولو كان مثقفا⁴، ومن ثم صعوبة التكييف معها لاسيما إذا تضمنت ضرائب جديدة وزيادة نسب الضرائب القديمة مما يدفعه للتهرب من تنفيذ إلتزامه بدفع الضريبة .

• ضعف الجزاءات المقررة على المتهرب من الضريبة، فيكون الفرق بين الضريبة التي يستوجب دفعها والغرامة ضئيل جدا فهي عقوبة محفزة للتهرب، وكان من الأجدر أن تكون ردعية لأن التهرب الضريبي مس حقوق الخزينة العمومية.

1 - ناصر مراد، الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة الباحث، عدد 2، البليدة، 2003، ص 24 .

2 - طورش بتاتة، المرجع السابق، ص 64 .

3 - شكلاط رحمة، المرجع السابق، ص 89 .

4 - بن أعراب محمد، المرجع السابق، ص 2.

• يتميز القانون الضريبي الجزائري بالغموض خصوصا فيما يتعلق بفرض الضريبة وميعاد دفعها، فهو يلزم المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي¹ بتقديم تصريح عن مداخلكم في كل شهر أما الدفع يكون سنويا ولكن بسبب نقص الوعي الضريبي لدى المكلف وإعتقاده بأن التصريح والدفع يكونان في كل شهر، هذا ما يجعل المكلف الذي يكون في شهر ما من السنة في عسر يلجأ إلى التهرب الضريبي.

• أدت مشكلة ازدواج التكاليف الضريبي² إلى إزدياد نسبة المتهربين من الضريبة.

يقصد "بازدواج التكاليف الضريبي" فرض نفس الضريبة أو ضرائب متشابهة مرتين بالنسبة لنفس الوعاء الضريبي من طرف الدولة على مكلفين مختلفين نظرا للعلاقة الاقتصادية التي تربطهما، فلا يشترط وحدة المكلف بالضريبة لذا لا يعتبر ازدواج ضريبي من الناحية القانونية إنما يمكن القول بأن هناك ازدواج ضريبي من الناحية الاقتصادية. أبرز مثال على هذا شركة ذات المسؤولية المحدودة، وشركة التضامن فبالنسبة للأولى تدفع الضريبة على أرباح الشركات (IBS) والباقي من الأرباح بعد خصم الضريبة يقسم بين الشركاء وهؤلاء بدورهم يدفعون ضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)، أما بالنسبة لشركة التضامن فالأرباح توزع أولا بين الشركاء ويكونون مطالبين بدفع ضريبة واحدة وهي الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)، ففي هذه الحالة هناك إخلال بارز في قاعدة العدالة الضريبية.

• غياب الجهود المبذولة من قبل الدولة للتعريف بالنظام الضريبي³ عبر وسائل الإتصال المختلفة لنشر الوعي الضريبي.

¹ - يقصد "بالنظام الحقيقي" النظام الضريبي الذي يخضع له المكلفين الذين يصل رقم أعمالهم 30.000.000 دج سنويا، ويترتب عليه مسك محاسبية كاملة طبقا للقوانين المعمول بها واستظهارها عند الطلب من طرف إدارة الضرائب.

بن أعمارهم منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية، دار هوم، الجزائر، 2011، ص ص 32-33 .

² - بوقرورة إيمان، المرجع السابق، ص 20 .

³ - يعتبر "النظام الضريبي" إنعكاسا لسياسة المالية للدولة وله مفهومين أحدهما ضيق وأخر واسع، فيقصد به حسب المفهوم الضيق تلك القواعد القانونية والفنية التي تمكن السلطة المختصة من إقتطاع مبلغ الضريبة، أما حسب المفهوم الواسع فيقصد به تلك العناصر الإيديولوجية والإقتصادية والفنية المترابطة والمتكاملة فيما بينها بهدف الوصول لبناء منظومة معينة .

شكلاط رحمة، المرجع السابق، ص 69 .

• تتبع الجزائر تشريع ضريبي غير مرن حيث تقوم بفرض ضرائب عالية على المكلف بالضريبة¹، مما يؤدي به إلى مقارنة هذا التشريع بتشريعات الدول الأخرى خصوصا التي تتميز بضغط جبائي منخفض كدول الجنات الضريبية وهذا يساعد على إنتشار ظاهرة التهرب الضريبي على الصعيد الدولي.

إن مسؤولية التهرب الضريبي لا تقع فقط على المشرع الجبائي، بل تقع أيضا على الإدارة الجبائية.

الفرع الثالث

الأسباب الإدارية

تعتبر الإدارة الضريبية جهاز تنفيذيا للتشريع الضريبي يضم مجموعة من الموظفين تتقصم الكفاءة والخبرة في الميدان الضريبي نتيجة العجز الكبير الذي تعاني منه على مستوى التكوين بسبب نقص إمكانياتها المادية والبشرية مما أدى إلى تفشي ظاهرة التهرب الضريبي، ويمكن تحديد هذا النقص فيما يلي :

• إعتقاد بعض المصالح الضريبية في القيام بمهامها على الأسلوب اليدوي بسبب نقص الوسائل المادية الحديثة كأجهزة الإعلام الآلي، مما يؤدي إلى تعطيل معالجة الملفات بسبب بطء وطول الإجراءات².

• نقص وسائل النقل المصلحية التي يستعملها أعوان الإدارة الضريبية للقيام بمهامهم والتنقل من أجل القيام بأعمال التحقيق والمراقبة حيث يضطرون إلى إستخدام وسائل نقلهم الخاصة مما يؤدي إلى ضعف الرقابة خصوصا في المناطق البعيدة، إلى جانب نقص الأمن بمصلحة المتابعة بقابضات الضرائب الذي يضمن للموظفين عدم تعرضهم للمخاطر والإعتداءات³.

¹ - أولعربي جمال، المرجع السابق، ص 17.

² - شكلاط رحمة، المرجع السابق، ص 89.

³ - طورش بنتاة، المرجع السابق، ص ص 71 - 72.

• وجود تباين بين عدد الموظفين والمكلفين الخاضعين للضريبة¹ لذلك تضطر الإدارة الجبائية بتوظيف أعوان مؤقتين في إطار عقود محددة المدة مما ينعكس سلبا على الضمير المهني وحسن أداء المهام على أحسن وجه وتعرقل السير الحسن لعمل في الإدارة الضريبية.

• إنعدام وغياب البرامج المنظمة لأخلاقيات المهنة، وعدم التعريف والإمام بالنظام الضريبي ونشر التوعية بثتى الوسائل الإعلامية ساهم في تدني الوعي الضريبي لدى المكلف بالضريبة.

• نقص كفاءة وخبرة الموظفين بسبب نقص المعاهد المتخصصة لتكوينهم، فيوجد مركزين فقط وهما المدرسة الوطنية للضرائب، ومعهد الاقتصاد الجمركي والجبائي².

• غياب الحوافز المادية للموظفين وضعف مستواهم الخلقى أدى إلى إنتشار ظاهرة خطيرة وهي الرشوة التي تدرج ضمن الفساد الإداري التي ترجع أساسا إلى سوء التنظيم السياسي والإجتماعي للدولة وغياب الرقابة ضد الموظفين المرتشئين³.

• ارتكاب موظفي الإدارة الجبائية للأخطاء بسبب إهمال وظيفتهم كفرضهم نفس الضريبة أكثر من مرة على نفس المكلف وعلى نفس النشاط في نفس المدة من سلطتين ماليتين مختلفتين وهو ما يعرف بالازدواج الضريبي⁴، فبمجرد حصول مثل هذه الأخطاء يتهرب المكلف من دفع الضريبة دون الشعور بأي ذنب بسبب إحساسه بظلم والتعسف في حقه مما يدفعه إلى الدفاع على ماله والحفاظ عليه.

إن إنعدام الوسائل المادية والبشرية للإدارة الضريبية ساهم بشكل كبير في تفاقم ظاهرة التهرب الضريبي التي إستغلها المكلف لإخفاء وعائه الضريبي لأنه يعلم بمحدودية إمكانيات الإدارة الضريبية وعدم وجود تنسيق بينها وبين الإدارات الأخرى أثناء قيامها بالرقابة الجبائية.

1 - بوزيدة حميد، جباية المؤسسات، المرجع السابق، ص 43.

2 - طورش بناتة، المرجع السابق، صص 71-72 .

3 - KANDIL (A), Théorie fiscale et développement, L'expérience algérienne, Sned, Alger, 1970, p 133 .

4 - عواضة حسن، قطيش عبد الرؤوف، المرجع السابق، ص 395 .

إلى جانب الأسباب السابقة (الإقتصادية، والتشريعية، والإدارية) المساهمة في تفاقم ظاهرة التهرب الضريبي توجد أسباب أخرى متعلقة بالمكلف بالضريبة.

الفرع الرابع

الأسباب المتعلقة بالمكلف بالضريبة

تضافرت مجموعة من الأسباب المتعلقة بالمكلف بالضريبة التي زادت من حدة وخطورة ظاهرة التهرب الضريبي منها:

- إعتقاد المكلف بالضريبة أن الضريبة أداة لإفقار الشعوب ويعود هذا الإعتقاد لأسباب تاريخية حيث كان الإستعمار الفرنسي يستعملها كأداة إستبداد وإكراه وظلم على المواطنين الجزائريين ولهذا ساد هذا التفكير إلى يومنا هذا، ومن ثم المكلف يبحث عن الوسيلة التي تمكنه من محاربتها ومنها التهرب الضريبي الذي يعود نوع من الدفاع الشرعي في نظره¹.
- تدفع الضريبة دون مقابل مما يولد الشعور بعدم عدالتها عند المكلف بها، وضعفه في مواجهة السلطات العامة وعليه يلتزم بأدائها في الميعاد وبالنسبة المفروضة قانونا وإلا سيعرض نفسه للعقوبات المقررة قانونا².
- الإعتقاد الديني بعدم شرعية الضريبة لأنها مفروضة من طرف الدولة وأن الضريبة الشرعية الوحيدة هي الزكاة التي شرعها الله تعالى ورسوله صلى الله عليه وسلم (ص)، إلا أن هذه الأخيرة هي موجهة لفئة الفقراء على عكس الضريبة فهي موجهة لتحقيق المصلحة العامة حيث يستفيد منها كل أفراد المجتمع³.
- مبالغة الدولة في الإنفاق العام مما يولد لدى المكلفين عدم جدوى دفع الضريبة نتيجة الإسراف والتبذير، ومن ثم يسعى للبحث عن طرق إحتيالية للتهرب من دفعها كليا أو جزئيا⁴، على الرغم من أهميتها في تحقيق التنمية وهناك من أرجعها إلى ثلاثة عوامل وهي :

1 - بوزيدة حميد، جباية المؤسسات ..، المرجع السابق، ص 43.

2 - شكلاط رحمة، المرجع السابق، ص 86 .

3 - طورش بتاتة، المرجع السابق، ص 61 .

4 - ميلاد يونس منصور ، مبادئ المالية العامة، المؤسسة الفنية للطباعة والنشر، القاهرة، 2004، ص 184 .

1- رغبة الأفراد في الحصول على الربح السريع والإبتعاد عن النفع البعيد الذي تحققه الدولة باستغلال الموارد الضريبية المتحصل عليه لتوفير المصلحة العامة من خلال إنجازها لمشاريع إستثمارية.

2- تفضيل المكاف مصلحته الخاصة عن المنفعة العامة.

3- عدم تحقيق الضريبة للعدالة وسوء تنظيمها¹.

● ضعف الوعي الضريبي لدى المكاف بالضريبة فلا يشعر بواجبه نحو وطنه لذلك لا يساهم في تحمل الأعباء العامة وسبب ذلك يعود إلى إنعدام التوعية والثقافة الضريبية لدى الأفراد²، ولتحسين ذلك يستدعي الأمر تفعيل الآلية من خلال وسائل الإعلام المختلفة التي تلعب دورا فعالا في تنمية الوعي الضريبي، وخلق ثقة بينه وبين الإدارة الجبائية.

● إعتقاد المكاف أنه سارق شريف لأنه يقوم بسرقة الدولة وهي شخص معنوي ويختلف عن السارق الذي يلحق أضرار بالشخص العادي، وأن التهرب الضريبي لا يشكل جريمة أخلاقية كالجرائم المنصوص عليها في قانون العقوبات كالإختلاس والسرقة... الخ³.

أجريت عملية إستطلاع الرأي العام في هذا الصدد في فرنسا حول تكييف المتهرب من الضريبة فتباينت الآراء فيما بينهم فكل واحد له نظرتة الخاصة إليه⁴.
تجدر الإشارة أن تحسين الوعي الضريبي يجب أن يكون من أولويات الدولة بهدف إقناع المواطن بمدى أهمية الضريبة في تحقيق التنمية ليكتسب نظرة إيجابية لها ونظرة سلبية للتهرب الضريبي.

ساهمت كل هذه الأسباب في تفشي التهرب الضريبي بحيث تدفع المكاف بالضريبة للبحث عن الأساليب التي تمكنه من التملص منها كليا أو جزئيا بغض النظر عن دورها في تحقيق الأهداف التنموية للدولة.

1 - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي ...، المرجع السابق، ص 309.

2 - شكلاط رحمة، المرجع السابق، ص 86 .

3 - أو هيب بن سالمة ياقوت، المرجع السابق، ص 22.

4 - إتصح أن 4 % من الأفراد يعتبرون المتهرب من الضريبة سارق، و 1% على أنه خائن لوطنه، و 18 % منهم يعتبرونه شخص لا يحترم القانون، بينما 53% منهم أنه رجل عمل يستغل الفرص السائحة له للمحافظة على ممتلكاته، كما لا يجد 88 % أي مبرر لممارسات المتهرب لذلك لا جدوى من تسليط العقاب عليه.
ميلاد يونس منصور، المرجع السابق، ص 185.

المطلب الثالث

أشكال التهرب الضريبي

يتفنن المكلف بالضريبة بإيجاد طرق مختلفة تمكنه من التخلص من الضريبة كلياً أو جزئياً ولا يمكن في الواقع حصرها حصراً دقيقاً لأن هذه المسألة مرتبطة بمدى براعة المكلف، حيث يتخذ التهرب الضريبي أشكالاً مختلفة كالتحايل المحاسبي (الفرع الأول)، والتحايل المادي (الفرع الثاني)، و التحايل القانوني (الفرع الثالث).

الفرع الأول

التحايل المحاسبي

يعتبر النظام الضريبي الجزائري نظام تصريحي هذا ما تم تقريره في النصوص القانونية لاسيما قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في مادته 18 التي نصت على¹: " يتعين على المكلفين بالضريبة المشار إليهم في المادة 17 أعلاه (الخاضعين لنظام الربح الحقيقي)، أن يكتتبوا على الأكثر يوم 30 أفريل من كل سنة تصريحا خاضعا عن مبلغ ربحهم الصافي للسنة أو لسنة المالية السابقة ضمن الشروط المحددة في المادة 152 . عندما ينتهي أجل إيداع التصريح يوم عطلة قانونية يؤجل تاريخ الإستحقاق إلى اليوم الأول المفتوح الموالي".

تجدر الإشارة أن المشرع بعدما كان يلزم المكلف بالضريبة بتقديم تصريحا عن مداخله قبل 1 أفريل من كل سنة، أصبح يلزمه بتقديمه قبل 30 أفريل من كل سنة هذا ما تجسد في أحكام المادة 18 بعد تعديلها بالمادة 2 من قانون المالية لسنة 2010.

كما نصت المادة 1 من قانون الإجراءات الجبائية على "يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة، أن يكتتبوا ويرسلوا إلى مفتش الضرائب

¹ - المادة 18 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المعدلة بمقتضى المادة 2 من قانون المالية لسنة 2010.

التابع له مكان ممارسة النشاط تصريحا خاصا، تحدد الإدارة الجبائية نموذجه وذلك قبل أول فبراير من كل سنة"¹.

ما يمكن تسجيله أن المشرع الجبائي قبل سنة 2007 قد ألزم المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الجزافي تقديم تصريحا عن مداخلم السنوية قبل أول فبراير من كل سنة، ولكن بعد تعديله للمادة 1 من قانون الإجراءات الجبائية بمقتضى المادة 37 من قانون المالية لسنة 2007 إستحدث المشرع نظام الضريبة الجزافية الوحيدة، وألزم فئة المكلفين بالضريبة الخاضعين له بإكتتاب مثل هذا التصريح .

يقصد "بالضريبة الجزافية الوحيدة" تلك الضريبة التي جمعت بين عدة ضرائب (الضريبة على الدخل الإجمالي، والرسم على النشاط المهني، والرسم على القيمة المضافة) والتي تفرض على المكلف بالضريبة الخاضع لنظام التقدير الجزافي² الذي يلتزم بدفعها مرة واحدة إلى مفتش الضرائب التابع له مكان ممارسة نشاطه³.

يكمن هدف المشرع من وراء إنشاء هذه الضريبة إلى تخفيف العبء على المكلف بالضريبة الذي كان قبل تعديل 2007 يدفع الضريبة على الدخل الإجمالي إلى مفتشية الضرائب التابعة لمكان سكنه، أما الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة إلى مفتشية الضرائب التابعة لمكان نشاطه، كما تساعد الإدارة الجبائية على المتابعة الجيدة للتصريحات الجبائية .

¹ - المادة 1 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدلة بمقتضى المادة 37 من قانون المالية لسنة 2007 .
- قانون رقم 24-06 مؤرخ في 26 ديسمبر 2006، يتضمن قانون المالية لسنة 2007، ج ر عدد 85 الصادرة بتاريخ 27 ديسمبر سنة 2006.

² - تقوم الإدارة بتقدير وعاء الضريبة إما تقديرا مباشرا بالإعتماد على التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، أو من طرف الغير الذي يحدد مقدار دخل المكلف الأصلي الخاضع للضريبة، وإما تقديرا غير مباشرا "كتقدير الجزافي" وذلك بالإعتماد على بعض القرائن والأدلة التي لها علاقة وثيقة بالمادة الخاضعة للضريبة، والتي يمكن أن تكون قانونية وهذا ما يسمى بالجزاف القانوني، أما إذا إتفق المكلف بالضريبة مع الإدارة الجبائية على رقم معين يمثل مقدار دخله فيطلق عليه بالجزاف الإتفاقي أو الإداري .

بوزيدة حميد، جباية المؤسسات...، المرجع السابق، ص ص 32-33.

³ - طورش بتاتة، المرجع السابق، ص 100 .

إن المكلف بالضريبة إذا ملزم بتقديم تصريح¹ عن مداخله للإدارة الجبائية يحدد فيه نتائج نشاطه خلال السنة المالية يدعمه بوثائق تثبت صحته ومن بينها سجلات المحاسبة، إلا أن المكلف يمكن أن يتلاعب في محاسبته لإخفاء أرباحه الحقيقية للتهرب من دفع الضريبة سالكا في ذلك طريقتين إما عن طريق تخفيض الإيرادات (أولا)، أو عن طريق تضخيم التكاليف (ثانيا).

أولا: التحايل المحاسبي عن طريق تخفيض الإيرادات

يعتبر التحايل المحاسبي عن طريق تخفيض الإيرادات الأسلوب الشائع المتبع من قبل المكلف بالضريبة بهدف تقليص الوعاء الضريبي حيث يتفادى التصريح عن إيراداته الحقيقية²، ولكي لا يكتشف من الإدارة الجبائية ويعرض نفسه للعقوبات المقررة قانونا يقوم بتخفيضها بالإستعانة بأهل الاختصاص (المحاسب) ليكون هناك تطابق تام بين التصريح وسجلاته المحاسبية ويتخذ عدة صور ومن بينها :

- بيع سلع دون تقييدها في الفواتير أو وصولات أو شيكات تثبت عملية البيع فيتحصل البائع على ثمن السلعة ولا تظهر العملية في محاسبة المبيعات ويكون هذا عادة باتفاق ودي بيرمه المكلف بالضريبة مع الزبون حيث تسجل العملية عند هذا الأخير على أساس أنها نفقات.
- تسجيل قيمة المبيعات بأقل من ثمنها الحقيقي في سجلات المحاسبة ويكون ذلك غالبا باتفاق البائع والمشتري.

1 - يقصد "بالتصريحات الجبائية" الوثائق القانونية التي تربط المكلف بالضريبة ومصالح الإدارة الجبائية لتسهيل عملية الإتصال بينهما، والتي تحتوي على معلومات تعبر عن ذمته المالية وأرقام الأعمال التي حققها، والتي تحدد أسس الأوعية الضريبية، وهي نماذج تقدم من طرف الإدارة الجبائية.

قحموش سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية (دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة، الجزائر للفترة 2009-2010)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 31 جانفي 2013، ص 13 .

2 - بوزيدة حميد، جباية المؤسسات....، المرجع السابق، ص 48.

ثانياً: التحايل المحاسبي عن طريق زيادة الأعباء (تضخيم النفقات)

منح المشرع الجبائي للمكلف بالضريبة حق خصم الأعباء¹ التي يتحملها حقيقة من الأرباح الإجمالية التي تحصل عليها في حدود نشاطه لكن بشروط لا بد من إحترامها وهي :

- ضرورة أن تكون الأعباء لها علاقة مباشرة بالنشاط الذي يقوم به المكلف.
- يجب أن تكون هذه الأعباء مبررة بوثائق ثبوتية (فواتير، وصولات...إلخ).
- يجب أن لا يخرج المكلف عن الحدود التي أقرها القانون.

لكن أغلب المكلفين بالضريبة لا يحترمون هذه الشروط ويستغلون ذلك للخروج عن الحدود الموضوعية من طرف المشرع بهدف تخفيض الوعاء الضريبي فيبالغون في تقديرهم لتكاليف تكون بعيدة عن الحقيقة وليس لها علاقة بنشاطهم بإتباع طرق مختلفة كإستخدام مستخدمون وهميون (أ)، وإدخال نفقات ومصاريف غير مبررة (ب).

أ: إستخدام مستخدمون وهميون

يلجأ المكلف في حالة إستخدام مستخدمون وهميون إلى تسجيل أجور ورواتب في الكشوفات المحاسبية لمستخدمين لا وجود لهم في الواقع وكل هذه النفقات تسمح بزيادة الأعباء وبالمقابل يتم تقليصها من مبلغ الضريبة، وهناك أيضا حالة قيام مؤسسة بتسجيل رواتب لصالح أشخاص حقيقيين من المفروض أنهم يقومون بأداء أعمال لها ولكنهم في الواقع لا يقومون بأي نشاط لصالحها، كما يحدث في بعض الحالات بتسجيل أجور أو

¹ - بالرجوع المادة 85 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بينت لنا الدخل الخاضع للضريبة، والتكاليف القابلة للخصم حيث نصت على: "يقرر أساس الضريبة على الدخل الإجمالي حسب المبلغ الإجمالي للدخل الصافي السنوي الذي يتوفر عليه كل مكلف بالضريبة، يحدد هذا الدخل الصافي بالنظر إلى رؤوس الأموال التي يملكها المكلف بالضريبة، والمهن التي يمارسها والمرتببات والأجور والمعاشات والريوع العمرية التي يتقضاها، وكذا أرباح كل العمليات المربحة التي يقوم بها بعد خصم التكاليف المذكورة أدناه:

- فوائد القروض والديون المقترضة لأغراض مهنية، وتلك المقترضة لشراء مساكن أو بناها، والتي هي على عاتق المكلف بالضريبة،

- إشتراكات منح الشبخوخة، والضمان الإجتماعي التي يدفعها المكلف بالضريبة بصفة شخصية،

- نفقات الإطعام،

- عقد التأمين الذي يبرمه المالك المؤجر".

المادة 85 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المعدلة بمقتضى المادة 12 من قانون المالية لسنة 2003.

مرتببات كبيرة للأشخاص موجودين فعلا داخل المؤسسة لكنهم يؤدون فقط أعمال ثانوية لا غير¹.

ب: النفقات و المصاريف غير المبررة

قد يقوم المكلف بالضريبة في بعض الأحيان بتسجيل أعباء في كشوف المحاسبية للمؤسسة لا تكون لها أية علاقة بنشاطها، أو مسيرها وذلك بهدف تخفيض الأعباء المتعلقة بالإستغلال ومن أمثلة ذلك :

- القيام بترميم مقر الشركة وفي نفس الوقت يقوم صاحب الشركة بإجراء ترميم لمنزله ويسجل تكاليف ذلك ضمن ترميمات الشركة.
 - تضخيم المبالغ المستعملة للإشهار والدعاية المؤسسة².
- يستنتج من خلال ما تقدم أن التحايل المحاسبي سواء تعلق الأمر بتخفيض الإيرادات، أو تضخيم النفقات فههدف المكلف بالضريبة يتمثل في تخفيض العبء الضريبي.
- إلى جانب التحايل المحاسبي يسلك المكلف بالضريبي طريقا آخر للتهرب من إلتزامه بدفع الضريبة عن طريق التحايل المادي.

الفرع الثاني

التحايل المادي

يتخذ التهرب الضريبي شكلا آخر والمتمثل في التحايل المادي عن طريق تغيير واقعة مادية بطريقة غير قانونية من طرف المكلف بالضريبة كعدم التصريح القانوني بجزء من الموارد والمنتجات والبضائع أو الأرباح التي تدخل في الوعاء الضريبي سواء كان هذا التحايل عبارة عن إخفاء جزئي (أ و لا)، أو إخفاء كلي (ثانيا).

1 - بوزيدة حميد، جباية المؤسسات، المرجع السابق، ص ص 46 - 47.

2 - طورش بناتة، المرجع السابق، ص 80 .

أولاً: الإخفاء الجزئي

يقصد "بالإخفاء الجزئي" إخفاء المكلف جزء من بضائعه أو سلعه التي تكون من المفروض خاضعة للضريبة لإعادة بيعها في السوق الموازية لتكون بعيدة عن أية مراقبة، كإخفاء المستورد للسلع الخاضعة للرسوم الجمركية، أو التصريح بأقل من قيمتها الحقيقية، أو ممارسة نشاط خفي إلى جانب النشاط الرئيسي، أو أن يرفض المكلف بالضريبة تقديم الإقرارات التي يتم على أساسها ربط الضريبة¹.

يتحقق الإخفاء الجزئي كذلك في حالة إخفاء المكلف جزء من ذمته المالية إذا ما صدر أمر بالحجز على أمواله من السلطة المختصة وقبل تنفيذه وقبل موعد تحصيل الضريبة يقوم بتنظيم إعساره كبيعه لعقار بثمن بخس.

ثانياً: الإخفاء الكلي

يتحقق التحايل المادي أيضاً بإخفاء كل السلعة أو النشاط الخاضع للضريبة من أجل التخلص من إلتزام دفع الضريبة كأن يتمتع المكلف بالتصريح عن نشاطه للإدارة الضريبية بإنشاء مصانع في مناطق معزولة أو نائية يصعب الوصول إليها من طرف أعوان الإدارة الجبائية لممارسة الرقابة، هكذا تتداول كثيراً من السلع في سرية تامة مما يؤدي إلى حرمان الخزينة العمومية من موارد مالية هامة.

يتجسد الإخفاء الكلي للسلعة أو النشاط خصوصاً في قطاع الاستيراد والتصدير حيث هناك فئة من المكلفين الذين يصعب تحديد موطن تكليفهم الحقيقي²، ويقوم هؤلاء بتغيير مقر نشاطهم في كل مرة مما يصعب تحديد مقرهم الجبائي.

يقصد "بالمقر الجبائي" موطن التكاليف الجبائي للمكلف بالضريبة الذي يتم تحديده إستناداً إلى معيار الإقامة، أو معيار مصدر تحقيق الدخل، أو مكان وجود المنشأة الثابتة أو مصدر تحقيق الربح بالنسبة للشركات³.

¹ - زغدود علي، المرجع السابق، ص 211 .

² - طورش بتاتة، المرجع السابق، ص ص 83- 84 .

³ - خلاصي رضا، شذرات النظرية، المرجع السابق، ص 469.

يترتب عن التحايل المادي سواء تعلق الأمر بالإخفاء الجزئي أو الكلي للسلعة أو النشاط الخاضع للضريبة إنشاء إقتصاد غير رسمي وهو الإقتصاد الموازي .
إن التهرب الضريبي لا يتخذ فقط شكل التحايل المحاسبي والمادي، إنما يتخذ أيضا شكلا آخر المتمثل في التحايل القانوني.

الفرع الثالث

التحايل القانوني

يقصد (بالتحايل القانوني) "العملية التي من خلالها يتم خلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية"¹، ويتخذ التحايل القانوني شكلين أساسيين كالإخفاء عن طريق التلاعب في تكييف الحالات القانونية (أولا)، والإخفاء عن طريق عمليات وهمية (ثانيا).

أولا: الإخفاء عن طريق التلاعب في تكييف الحالات القانونية

يتحقق التحايل القانوني بتغيير وتحريف حالة حقيقية وذلك بتزييف المكلف لوضعية قانونية معينة تكون خاضعة للضريبة إلى وضعية أخرى تكون محل إخفاء أو تخفيض كقيام المكلف بالضريبة بالأعمال التالية:

- التغيير من طبيعة عقد معين كعقد بيع مثلا وتحويله إلى عقد هبة لتفادي دفع ضريبة العقد الأول (حقوق التسجيل)، أو أن تتخلص شركات المساهمة من أداء الضريبة على الأرباح من خلال قيامها بتوزيع أرباحها في شكل رواتب وأجور لينخفض بذلك معدل الضريبة.
- تلخص المكلف من الضريبة على الأرباح التجارية بإعطاء نشاطه صفة غير تجارية.
- تجنب الضريبة التصاعدية بتحويل الأرباح إلى رواتب وأجور².

¹ - بوزيدة حميد، جباية المؤسسات، المرجع السابق، ص 45.

² - عواضة حسن، قطيش عبد الرؤوف، المرجع السابق، ص 392 .

قد يأخذ التهرب الضريبي أبعاد دولية كأن يقوم المكلف بالضريبة إلى نقل أمواله إلى الخارج للإفلات من الضريبة إما قبل ربطها عليه، أو بعدها وقبل تحصيلها من طرف الإدارة الجبائية¹.

يرتكب هذا التحايل غالبا من طرف الشركات المتعددة الجنسيات التي تملك فروع في أقاليم دول ذات ضغط جبائي منخفض التي تسمى بالجنات الضريبية، وكثيرا ما تكون السلطات الضريبية عاجزة عن مواجهة هذا المسعى.

ثانيا: الإخفاء عن طريق عمليات وهمية

يستعمل أسلوب الإخفاء عن طريق عمليات وهمية خصوصا في مجال الرسم على القيمة المضافة (TVA)، حيث يقوم المكلف ضنا منه أن التحقيقات الجبائية تقوم فقط على مطابقة الوثائق المحاسبة للوثائق أو الكتابات المقدمة فيستغل هذه التقنية عن طريق إنشاء فواتير وهمية لعمليات البيع و الشراء التي يستطيع من خلالها الإستفادة من حق خصم الرسوم على المشتريات ويقوم بإسترجاع الفرق بين رسم البيع والشراء الوهمي².

يعتبر التحايل القانوني الأسلوب الأكثر إنتشارا وتنظيما من أجل التهرب من الإلتزام بدفع الضريبة حيث يجتهد المكلفين الأغنياء منهم بصورة خاصة بالتهرب من إلتزاماتهم الضريبية وذلك بخلقهم وضعيات قانونية تكون مخالفة للحقيقة خصوصا أن هذه الفئة تفضل أكثر العمل بالأسماء المستعارة، ويستغلون فئة الفقراء مقابل مبلغ بسيط للعمل بأسمائهم الخاصة، فالإدارة الجبائية في فترة تحصيل الضريبة تجد نفسها أمام مكلف بسيط في حالة إعسار " Insolvable " غير قادر على تسديد الضريبة ويصعب الوصول إلى التاجر الحقيقي.

لقد توصل المكلف بالضريبة في العصر الحديث إلى إيجاد أبرز الطرق التي تمكنه من التخلص من إلتزامه بدفع الضريبة خاصة بظهور التجارة والمعاملات الإلكترونية التي تشكل

1 - زغودود علي، المرجع السابق، ص 211 .

2 - طورش بتاتة، المرجع السابق، ص 84 .

تحديا حقيقيا للسلطات الضريبية عن طريق الانتقال من معاملات الورق إلى معاملات إفتراضية (transactions virtuelles) حيث يصعب تشخيص أثارها وتحديد المكلف الحقيقي والإدارة الجبائية التي ستقوم بعملية التحصيل¹.

يتفنن ويجتهد المكلف بالضريبة يوم بعد يوم في إيجاد مختلف الطرق التي تمكنه من التخلص منها لكن مهما تعددت وإختلفت الأشكال فالنتيجة واحدة وهي حرمان الخزينة العمومية من موارد مالية هامة، مما يصعب على الدولة تحقيق أهدافها المالية والإقتصادية والسياسية والإجتماعية.

المطلب الرابع

أثار التهرب الضريبي

يعتبر التهرب الضريبي آفة خطيرة نظرا للأضرار والإنعكاسات السلبية التي تترتب عنه ومست الإقتصاد الوطني التي تظهر من خلال عجز الدولة عن تنفيذ المشاريع العامة وإحداث خلل في الإستقرار الإقتصادي وفي ميزانية الدولة، مما يؤدي بها إلى إتخاذ سياسات أخرى كفرض ضرائب جديدة، أو الرفع من قيمة الضرائب القديمة للقضاء على المشاكل الإقتصادية التي تعيشها الدولة، ويساهم بالقضاء على مبدأ العدالة الضريبية وهذا من شأنه أن يؤدي إلى تفاقم هذه الظاهرة.

يمكن تصنيف أثار التهرب الضريبي إلى أثار مالية (الفرع الأول)، وإقتصادية (الفرع الثاني)، وسياسية (الفرع الثالث)، وإجتماعية (الفرع الثالث).

¹- DERBAL Façal, le contrôle fiscal des opérations internationales, revue tunisienne de fiscalité de centre d'étude fiscal de droit, ISSN 1737- 2984, Sfax sidi Mansour, Tunisie, 2008 ,p 179 .

الفرع الأول

الأثار المالية

يقضي التهرب الضريبي على أهداف الضريبة بما في ذلك أهدافها المالية حيث يرتب مجموعة من الإنعكاسات السلبية على الخزينة العمومية من خلال ما يلي :

- يلحق بالدولة خسائر كبيرة نظرا لعدم توريد المبالغ إلى الخزينة العمومية، ومن ثم عجزها عن إنجاز المشاريع المقررة للسنة المالية الموالية مما يصعب عليها التحكم في سياسة الإنفاق وأداء واجباتها الأساسية إتجاه مواطنيها.

- تخفيض الدخل الوطني مما يؤدي بالنتيجة إلى تخفيض الدخل الفردي.

- يساهم في تخفيض العملة الوطنية وذلك بسبب عملية إكتناز الأموال غير المصرح بها.

إذا فقدت الضريبة وظيفتها المالية بسبب التهرب الضريبي فلا يمكن أن تلعب وظيفتها الإقتصادية.

الفرع الثاني

الأثار الاقتصادية

ينتج عن التهرب الضريبي مجموعة من الآثار السلبية على الاقتصاد الوطني ويمكن إجمالها في ارتفاع معدلات الضرائب وأسعارها (أولا)، إلى جانب إعاقة كل من المنافسة الإقتصادية (ثانيا)، والتقدم الإقتصادي (ثالثا)، وخلق توجيه وهمي للنشاط الاقتصادي(رابعا)، ويخلق أزمة رؤوس أموال (خامسا).

أولا : ارتفاع معدلات الضرائب وأسعارها

يسبب التهرب الضريبي عجز في ميزان مدفوعات الدولة ولإعادة توازنه تضطر إلى فرض ضرائب جديدة أو رفع من معدل الضرائب القديمة لتغطية النقص مما يؤدي إلى تحويل الضغط الضريبي ووقوعه فقط على المكلفين الذين يؤديون واجباتهم الضريبية،

وبالتالي هناك إخلال بارز في العدالة الضريبية والاجتماعية¹، وهذه الزيادة في الضرائب من شأنها أن تؤدي إلى شعورهم بالظلم مما يدفعهم أن يسلكوا نفس المسلك للتخلص من العبء الضريبي لأن كثرة الضرائب تقتل الضرائب².

ثانيا : إعاقة المنافسة الاقتصادية

قد تمتد آثار التهرب الضريبي إلى كبح روح المنافسة من خلال تحقيق المتهربين من دفع الضرائب للأرباح، وتكون وضعيتهم المالية أفضل من المكلفين الذين يقومون بدفع الضرائب بصفة منتظمة ومن ثم يبيعون منتوجاتهم بأسعار منخفضة مقارنة مع الأسعار المعمول بها في السوق ويقومون بإحتكاره مما يؤدي إلى خلق منافسة غير مشروعة³، بالتالي إزاحة المكلف النزيه الذي يسعى إلى تحسين وضعيته الاقتصادية والمالية بإتباع وسائل مشروعة وذلك عن طريق الزيادة في الإنتاج أو تحسين مستوى الإنتاج.

ثالثا : إعاقة التقدم الاقتصادي

بما أن التهرب الضريبي يعد من أصعب المشاكل الضريبية التي تعاني منها الدولة الجزائرية، والذي ساهم في تأخير أو إعاقة تقدمها الاقتصادي بسبب الموارد المالية التي تضيع منها، ومن ثم لا يمكن لها تكوين إيداع عام وبالتالي الحد من مقدرتها على القيام بالمشاريع الاقتصادية، ويترتب عن ذلك ركود اقتصادي متميز بإرتفاع معدلات التضخم والبطالة⁴.

رابعا : التوجيه الوهمي للنشاط الاقتصادي

يساهم التهرب الضريبي في لجوء الأعوان الاقتصاديون إلى أنشطة اقتصادية في القطاعات التي يسهل فيها التهرب حتى ولو كانت غير مربحة، ويهملون الأنشطة الاقتصادية

1 - بوزيدة حميد، جباية المؤسسات ، المرجع السابق، ص 50.

2 - خلاصي رضا، شذرات النظرية ... ، المرجع السابق، ص 439.

3 - طورش بتاتة، المرجع السابق ، ص 89 .

4 - بوزيدة حميد، جباية المؤسسات ، المرجع نفسه، ص 51.

المنتجة، ويترتب عنه مشاكل عديدة تعرقل السير الحسن للإقتصاد الوطني ومنها التوجه نحو إقتصاد غير رسمي أو ما يعرف بالإقتصاد الموازي الذي يفلت من رقابة الدولة.

خامسا : ظهور أزمة رؤوس الأموال

يخفي المكلف بالضريبة أرباحه الحقيقية ولا يصرح بها للإدارة الجبائية الشيء الذي يؤدي إلى إنقاص من إيرادات الدولة في مجال الإنفاق العمومي ووقوعها في أزمات مالية، وبالتالي تتجه إلى تبني سياسة الإصدار النقدي والقرض من الخارج والوقوع في المديونية وفي تبعية إقتصادية¹.

لم تقتصر الآثار السلبية لظاهرة التهرب الضريبي على الجانب المالي والاقتصادي للدولة بل إمتدت ومست أيضا الجانب السياسي.

الفرع الثالث

الآثار السياسية

يسبب التهرب الضريبي تدهور الأوضاع المالية والإقتصادية للدولة مما ينعكس سلبا على إستقرارها السياسي، فلكي تلعب الضريبة وظيفتها السياسية يستدعي وضع إستراتيجية رئيسية لكافة شؤون المجتمع على الصعيد الداخلي والدولي يتم من خلالها وضع سياسات رشيدة من أجل إقامة نظام ضريبي فعال يحقق مصلحة الخزينة العمومية من ناحية أولى، ومصلحة المكلف بالضريبة من ناحية ثانية، ومصلحة المجتمع من ناحية ثالثة.

لا يمكن للدولة التحكم في الموارد المالية لأن التهرب الضريبي يعطي إحصاء إقتصادي غير صحيح مما يدفعها إلى تبني قرارات وتحاليل وبرامج تخطيطية وفقا لإحصائيات تكون بعيدة كل البعد عن الحقيقة، وهذا يؤدي بضرورة إلى إضعاف ثقة الأفراد بالسياسة المتبعة داخل الدولة².

¹ - طورش بتاتة، المرجع السابق، ص 87 .

² - طورش بتاتة، المرجع نفسه، ص ص 92-93 .

إلى جانب الآثار المالية والاقتصادية والسياسية للتهرب الضريبي ترتبت عنه آثار أخرى مست مباشرة أفراد المجتمع والمتمثلة في الآثار الاجتماعية .

الفرع الرابع

الآثار الاجتماعية

بما أن الموارد الضريبية حق المجتمع بالتالي لا يمكن التنازل عنها ويجب توريدها للخزينة العمومية، والإمتناع عن دفعها إما كلياً أو جزئياً يؤدي إلى آثار إجتماعية يمكن ذكرها في النقاط التالية :

• يؤثر بطريقة مباشرة على إعادة توزيع المداخل بين أفراد المجتمع وهذا يؤدي إلى تعميق الفوارق الاجتماعية.

• يقضي على قاعدة العدالة الضريبية بين المكلفين بالضريبة حيث البعض منهم يلتزمون بدفعها، بينما يتخلص منها الذين تمكنوا من التهرب منها، فدائماً بغياب العدالة الضريبية تغيب العدالة الاجتماعية.

• يسبب في تدهور الحس الضريبي وغياب الوعي الفردي لدى المكلفين وزعزعة الثقة في سياسة الدولة، كل هذه العوامل تدفعهم إلى تفضيل مصلحتهم الخاصة على المصلحة العامة ويمتنعون عن دفع الضرائب والمشاركة في الأعباء العامة مما يؤدي إلى الحد من سلطات الدولة، وذلك بتعويد المواطن في العيش في مخالفة دائمة فتصبح بذلك الضريبة عامل إفساد أخلاقي¹.

• يفوت فرص كثيرة على الدولة في توزيع وإستثمار أموالها في المجالات الحيوية التي تحقق الأهداف العامة بما فيها القضاء على البطالة مما يؤدي إلى تعميق الفوارق الاجتماعية بين أفراد المجتمع².

¹ - خلاصي رضا، شذرات النظرية، المرجع السابق، ص 427.

² - يحيوي أعر، المرجع السابق، ص 87 .

- نتج عنه ظاهرة أخطر في المجتمع الجزائري وهي ظاهرة الرشوة التي تعتبر حافز ساعد أصحاب رؤوس الأموال إلى اللجوء إليها عوضا من دفع الضريبة لإقتناعهم أن مبلغ الرشوة يكون أقل بكثير من مبلغ الضريبة.
- يعتبر سبب في إضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع وغياب روح المواطنة الذي ينتج عنه عدم الإمتثال للقوانين الضريبية مما أدى للنمو السريع لثروة لدى طبقة الأغنياء دون أن يتعرضوا للعقوبات المقررة قانونا¹.
- إن مشكلة التهرب الضريبي قد ساهمت في القضاء على الدور المالي للضريبة ومن ثم صعوبة تحقيق الأهداف الأخرى المنتظرة منها سواء كانت إقتصادية، أو سياسية، أو إجتماعية في أرض الواقع لذا لا بد البحث عن السبل الكفيلة لمكافحتها.

¹ - خلاصي رضا، شذرات النظرية...، المرجع السابق، ص 426.

ملخص الفصل الأول :

يتضح مما تقدم أن الضريبة أداة مالية هامة تساعد الدولة في مواجهة النفقات العمومية، وتقوم بفرضها بما لها من سلطة وسيادة على كل الأشخاص الذين تتوفر فيهم الشروط القانونية مراعاة في ذلك مجموعة من الأسس لضمان تحقيق الأهداف العامة المرجوة منها في أرض الواقع، لكن على الرغم من هذه الأهمية إلا أنها أثارت الكثير من المشاكل الفنية والاقتصادية، وترتبت عنها مشكلة في غاية الخطورة المتمثلة في ظاهرة التهرب الضريبي. تعود هذه الظاهرة إلى مجموعة من العوامل ساهمت في إنتشارها في المجتمع، والتي تتخذ صورا وأشكالا مختلفة، ومن ثم صعوبة إكتشافها من الإدارة الجبائية بسبب محدودية إمكانياتها مما أدى إلى حرمان الخزينة العمومية من موارد مالية معتبرة خصوصا أنها أخذت بعدا دوليا، لذا أصبحت مسألة الحد منها ولو نسبيا مسألة ضرورية وحتمية على الدولة الجزائرية.

الفصل الثاني

آليات مكافحة التهرب الضريبي

الفصل الثاني

آليات مكافحة التهرب الضريبي

يعتبر التهرب الضريبي من أخطر الظواهر التي يهدد الإقتصاد، ويعد حاجزا يفوت على الدولة الجزائرية فرص سانحة لإستغلال مواردها في إنجاز مشاريع إقتصادية حيوية يستفيد منها كل أفراد المجتمع، ويؤخرها في بلوغ التنمية والتقدم الإقتصادي نظرا لعدم توريد المبالغ إلى الخزينة العمومية، لذلك تسعى كل الدول ومنها الجزائر إلى إتخاذ تدابير وإتباع آليات من شأنها أن تقلل من أضراره وتحد من إنتشاره، ومن أهم الآليات التي قررها المشرع الرقابة الجبائية .

تكتسي الرقابة الجبائية أهمية بالغة في مكافحة التهرب الضريبي وتساعد على الحد من إنتشاره، وغايتها تتمثل في مراقبة مدى صحة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، وكشف المتهربين لإعادة تمويل الخزينة العمومية بالقيمة من الإيرادات الواجب تحصيلها من جباية الضرائب، وتطبيق قواعد الضريبة تطبيقا عادلا بين الأفراد (المبحث الأول).

تعمل الدولة الجزائرية على بذل مجهودات لتوسيع مراقبة الإدارة الجبائية خارج حدودها الإقليمية بسبب إنتشار الظاهرة وإتساع نطاقها ليتعدى حدود الدولة خاصة مع تطور إقتصاديات دول العالم وإفتتاحها إقتصاديا وتطور التكنولوجيا، وبروز الشركات المتعددة الجنسيات التي تتبع سبل مختلفة للتهرب كآلية الجنات الضريبية التي تشكل دعامة حقيقية مشجعة على العث الضريبي، لذا أصبح التعاون الدولي عن طريق إبرام إتفاقيات جبائية دولية ضرورة حتمية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي (المبحث الثاني).

المبحث الأول

الرقابة الجبائية

يتميز النظام الضريبي الجزائري بأنه نظام تصريحي حيث يقوم المكلف بالضريبة بالتصريح برقم أعماله بنفسه، إلا أن هذه التقارير والتصاريح تكون في أغلب الأحيان غير واقعية لذا منح المشرع الجزائري بالمقابل للإدارة الجبائية حق مراقبتها من أجل التخفيف من الآثار والمخاطر الناتجة عن التهرب الضريبي، وتعمل على الحد من إنتشارها، مما يتطلب تحديد مفهومها (المطلب الأول)، ومراحلها (المطلب الثاني)، وكيف قام المشرع بتنظيمها (المطلب الثالث)، وما مدى فعاليتها في مكافحة التهرب الضريبي (المطلب الرابع).

المطلب الأول

مفهوم الرقابة الجبائية

تعتبر الضريبة أداة هامة تمكن الدولة من تحقيق الأهداف المالية، الاقتصادية والسياسية والاجتماعية ومن أجل المحافظة عليها من التهرب الضريبي منح المشرع الجزائري للإدارة الجبائية آلية مهمة إستمدت قوتها من التشريع الضريبي والمتمثلة في الرقابة الجبائية، التي تستدعي البحث في مفهومها من خلال التطرق إلى تعريفها (الفرع الأول)، وتحديد الأهداف المنتظرة منها (الفرع الثاني).

الفرع الأول

تعريف الرقابة الجبائية

لقد وردت عدة تعاريف للرقابة الجبائية التي لا يمكن التعرض لها كلها وذلك ليس لعدم أهميتها وإنما لكثرتها لذا يمكن ذكر البعض منها، لكن قبل التطرق إليها لابد من تعريف الرقابة بصفة عامة، والتي يقصد بها حسب المفكر الإقتصادي " هنري فايول " HENRY Fayol "مجموعة من العمليات التي ترمي إلى التحقق ما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة والتعليمات الصارمة، والقواعد المقررة، وموضوعها يتعلق بتبيان نواحي الضعف والخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها"¹.

أما "الرقابة الجبائية" يقصد بها "مجموعة من العمليات غايتها تتمثل في مراقبة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، ومقارنتها بالمحاسبة"².

كما عرفت من قبل الأستاذ "فليب كلي" PHILIPPE Colin "على أنها "الفحص أو التحقيق المحاسبي المطبق من طرف الإدارة الجبائية، وهي عبارة عن مراقبة مدى إحترام القوانين الجبائية"³.

يقصد بها أيضا "تشخيص لمحتوى الكتابات المحاسبية بما يتلائم مع القانون الجبائي، والتحقق من هذا المحتوى أو المضمون مع الإثباتات والتصريحات المقدمة"⁴.

كما عرفت من قبل الأستاذ "خلاصي رضا" بأنها "الفحص الشامل للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض مراقبة مدى إحترامها للقوانين الجبائية من جهة، وبغرض تعزيز الأمن

¹ - خلاصي رضا، شذرات النظرية....، المرجع السابق، ص 212.

² - بن أعمار منصور، المرجع السابق، ص 13 .

³ - PHILIPPE Colin , la vérification fiscale, édition economica, Paris , 1985 , p 38.

⁴ -HAMINI Ahmed, L'audit comptable et financier, édition Berti ,Algérie , 2001, p 172 .

الجبائي من منظور السياسة المتبعة في التسيير من جهة أخرى، بهدف التحكم في الإمكانيات التي يوفرها التشريع الجبائي دون المساس بمصالح الخزينة العمومية¹.

على الرغم من تعدد وتنوع تعاريف الرقابة الجبائية إلى أنها تضمنت عنصران مهمين هما:

1- تعتبر وسيلة لمراقبة مدى صحة التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين.

2- وسيلة لمكافحة التهرب الضريبي عن طريق إكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التهرب من دفع الضريبة².

من خلال هذه العناصر يمكن إعطاء تعريف للرقابة الجبائية التي تتمثل في مجموعة العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة لغرض إكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التهرب من دفع الضريبة.

الفرع الثاني

أهداف الرقابة الجبائية

تسعى عملية الرقابة الجبائية إلى تحقيق الأهداف المرجوة منها، والتي تعد مهمة للوصول إلى دقة النتائج وواقعيتها ومنها الهدف القانوني (أولاً)، والهدف الإداري (ثانياً)، والهدف المالي (ثالثاً)، والهدف الإجتماعي (رابعاً).

¹ - خلاصي رضا، شذرات النظرية....، المرجع السابق، ص 213.

² - لايد لزرق، المرجع السابق، ص 144.

أولاً: الهدف القانوني

تعتبر الرقابة الجبائية أنجع وسيلة التي تملكها الإدارة للتحقق من مدى إحترام ومطابقة تصريحات المكلفين بالضريبة للتشريع الضريبي بهدف دفعهم على التصريح الصحيح وتجنب الطرق التدليسية منعا لإرتكاب المخالفات بالتالي التعرض للجزاءات المقررة قانوناً¹.

كما تهدف إلى إكتشاف المتهربين وإحالتهم أمام الجهات القضائية لتوقيع عليهم العقوبات الجزائية، هذا ما ثبت في العديد من القضايا منها قضية تحت رقم(038) وتتمحور فيما يلي² :

حيث تم رفع طعنين بالنقض في 29 أوت 2005، و 4 سبتمبر 2005 من طرف المدعين في الطعن وهما مديرية الضرائب والنائب العام لدى مجلس قضاء البليدة في القرار الصادر في 28 أوت 2005 عن الغرفة الجزائية بمجلس قضاء البليدة القاضي في الدعوى الجزائية حضوريا وجاهيا بإلغاء الحكم المستأنف والقضاء من جديد ببراءة المتهم لبطلان إجراءات المتابعة .

حيث أن الثابت من ملف الدعوى أن المدعى عليه في الطعن قد تهرب من دفع ما عليه تمثل مستحقات جبائية لفائدة العارضة خلال سنوات (1995،1996،1997) وذلك يشكل بمفهوم التشريع الجبائي غشا جبائياً³، لأن الأمر يتعلق بتهرب جبائي لم يصرح به، وفي هذه الحالة يجوز لإدارة الضرائب تغريم المخالفين تلقائياً، وتحريك الدعوى العمومية ضدهم بمجرد تقديم الشكوى⁴ (المادة 192 الفقرة 1 من ق.ض.م.ر.م.).

¹- BEETSCHENET. A et BOZZACHI .P, Op cit, p 59.

² - سايس جمال، المنازعات الضريبية في الاجتهاد القضائي الجزائري (قرارات المحكمة العليا، قرارات مجلس الدولة،مسرد القباني للكلمات الدالة)، منشورات كليك، الجزائر، 2014، ص ص 154-156 .

³ - المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

⁴ - المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المعدلة بمقتضى المادة 2 من قانون المالية لسنة 2013.

- قانون رقم 12- 12 مؤرخ في 26 ديسمبر لسنة 2012، يتضمن قانون المالية لسنة 2013، ج ر عدد 72 الصادرة بتاريخ 30 ديسمبر سنة 2012.

حيث الثابت حينئذ أن قضاة الإستئناف قد أسأؤوا تطبيق القانون، ولما كان كذلك يتعين قبول الطعن بالنقض وإبطال القرار المطعون فيه، وتحميل المدعى عليه المصاريف القضائية لذا تم إدانته وحكم عليه ب عشرة (10) سنوات حبسا نافذا، وغرامة مالية قدرها 3.000.000.00 دج من أجل جرم الغش الجبائي .

ثانيا: الهدف الإداري

يكن هدف الرقابة الجبائية في تزويد الإدارة الجبائية بالمعلومات المتعلقة بالمكلفين بالضريبة، وإكتشاف الإنحرافات والأخطاء المرتكبة وإتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشاكل التي تنجم عنها، إلى جانب كونها سند للإدارة لإعداد الإحصائيات .

ثالثا: الهدف الإقتصادي والمالي

يهدف المشرع من خلال الرقابة الجبائية إلى إعادة تمويل خزينة الدولة بمبالغ الإيرادات الواجبة التحصيل وتوجيهها للمشاريع الإستثمارية، وتطبيقها على جميع المتعاملين لضمان المنافسة النزيهة والشريفة بينهم عن طريق إبطال كل الأساليب التي تشوه قواعد المنافسة المشروعة¹، كعدم تحرير الفواتير، والإستعمال الضئيل للشيك كوسيلة للدفع خاصة في اطار التغيرات الهيكلية التي عرفها الاقتصاد الوطني كتحرير التجارة الخارجية... الخ .

رابعا: الهدف الإجتماعي

تسعى الرقابة الجبائية للتخفيف من حدة الفوارق الإجتماعية من خلال تطبيق سياسة قواعد الضريبة تطبيقا عادلا بين الأفراد وتوزيع العبء الضريبي، وتجنب تحويله إلى بعض المكلفين الذين يحترمون إلتزامتهم الضريبية².

¹ -BEETSCHENET. A et BOZZACHI .P, Op cit, p 59.

² - ALEXANDER Gardette et ANNE Mlynarski, l'évolution des outils juridiques du contrôle fiscal, revue française de comptabilité, n^o 477, Paris , 2014, p 36 .

تتخذ الرقابة الجبائية عدة أشكال لضمان تحقيق أهدافها في أرض الواقع .

المطلب الثاني

أشكال الرقابة الجبائية

يمكن تصنيف الرقابة الجبائية من ناحية الجهة الإدارية التي تمارسها إلى صورتين مختلفتين، وتعتبر كمراحل تدرجية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة بهدف الوصول إلى النتائج المنتظرة منها، والمتمثلتين في الرقابة العامة، والتي تتم على مستوى مفتشيات الضرائب (أولاً)، والرقابة المعمقة والتي تنجز من طرف المديرية العامة للرقابة الجبائية (ثانياً).

الفرع الأول

الرقابة العامة

تمارس الرقابة العامة على مستوى الإدارة، حيث يقوم المفتش بمراقبة تصريحات المكلفين بالضريبة دون التنقل إلى مكان مزاوله نشاطهم، ويتخذ هذا النوع صورتين، رقابة شكلية (أولاً)، ورقابة على الوثائق (ثانياً).

أولاً: الرقابة الشكلية

تعتبر الرقابة الشكلية (Contrôle formel) الخطوة الأولية التي تباشرها الإدارة الجبائية لمراقبة التصريحات المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة، ولا يهدف هذا النوع من الرقابة إلى التأكد من مدى صحة المعطيات والمعلومات التي تحملها إنما لطريقة وكيفية تقديمها¹، ويمكن تحديد أهداف هذه الرقابة في النقاط التالية :

¹ - J P Casmir, Les signes extérieurs de revenu, Librairie de l'université, Paris ,1979 ,p 154.

- التأكد من المعلومات المتعلقة بالمكلف بالضريبة كالهوية والعنوان، إلى جانب تصحيح الأخطاء المادية المحتملة والمسجلة في التصريحات.
- مقارنة التصريحات المقدمة مع المعلومات التي تملكها الإدارة الجبائية، ومحاولة حصر المهمة منها والتي تم إكتشافها خلال فحص التصريح¹.

ثانيا: الرقابة على الوثائق

تعد الرقابة على أساس الوثائق (Contrôle sur pièces) رقابة شاملة لكونها تتعلق بفحص مضمون التصريحات مع الوثائق المرفقة بها ومقارنتها بتلك الموجودة لدى الإدارة، هذا ما تم تجسيده في قانون الإجراءات الجبائية لاسيما مادته 18 التي نصت على² : "تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والأعمال المستعملة لتحديد كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوة، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليس لها صفة التاجر والتي تدفع أجور أو أتعاب أو مرتبات مهما كانت طبيعتها.

يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة بناء على طلبها الدفاتير والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها..."

تتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المؤسسات والمنشآت المعنية خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها".

¹- Hervé Kruger, Les principes généraux de la fiscalité , Ellipses édition Marketing , Paris , 2000,p 52.

² - المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية.

يستهدف من وراء هذا النوع من الرقابة إلى :

• إكتشاف المخالفات والأخطاء في الحسابات والمعدلات، وتحليل المعلومات وربطها بالحالة المالية للمكلف بالضريبة عن طريق إجراء المقارنة، بالإضافة إلى التأكد من مدى إحترام النصوص القانونية كما تسعى إلى برمجة الأشخاص المكلفين بالضريبة الذين سيخضعون لعملية المراقبة المعمقة مستقبلا .

• يحق للمكلف بالرقابة أن يطلب من المكلف بالضريبة معلومات إضافية أو إستفسار عن مسائل يشوبها الغموض إما شفاهة أو كتابة، وفي حالة عدم الإستجابة له يقوم بإرسال طلب آخر كتابيا يطلب فيه توضيحات أخرى يبين فيه كل النقاط التي تستدعي تبريرات أو توضيحات مع منحه مدة ثلاثون (30) يوما لتقديم إجابته¹.

إن المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية نصت على أحكام واضحة بعد تعديلها حماية ل ضمانات المكلف بالضريبة، حيث منحت الحق لمفتش الضرائب بتصحيح التصريحات لكن بشرط أن يحترم ضمانات المكلف بالضريبة كإرسال التصحيح المقرر إليه والأسباب التي دعت إلى ذلك وإستدعائه لإرسال موافقته، وتقديم ملاحظاته في أجل ثلاثون (30) يوما، وفي حالة عدم إحترام ذلك ستكون إجراءات الإخضاع الضريبي باطلة.

¹ - لقد نصت المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية على :

"يراقب المفتش التصريحات، ويطلب التوضيحات والتبريرات كتابيا، كما يمكن للمفتش أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات موضوع الرقابة.
كما يستمع للمعنيين إذا تبين أن إستدعائهم ضروري، أو لما يطلب هؤلاء تقديم توضيحات شفوية.
لما يرفض المكلف بالضريبة الإجابة على طلب شفوي، أو لما يكون الجواب الذي تم تقديمه لهذا الطلب عبارة عن رفض للإجابة على كل أو جزء من النقاط المطلوب توضيحها يتعين عليه أن يعيد طلبه كتابيا.
يجب أن تبين الطلبات الكتابية بشكل صريح النقاط التي يراها المفتش ضرورية للحصول على التوضيحات أو التبريرات وتوجيهها للمكلف بالضريبة لتقديم إجابته في مدة لا يمكن أن تقل عن ثلاثين (30) يوما....."
المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدلة بمقتضى المادة 36 من قانون المالية لسنة 2009 .

كما نصت نفس المادة على إجراء جديد المتمثل في ضرورة إرسال الإشعار بإعادة التقويم في رسالة موصى عليها مع إشعار بإستلام بهدف التأكد أن المكلف بالضريبة على علم بالتقويم الجديد لضريبة، أما قبل تعديلها لم يتم النص على بطلان إجراءات الإخضاع الضريبي في حالة عدم إحترام مفتش الضرائب إجراءات التصحيح الحضورى، كما لم ينص على ضرورة إرسال الإشعار بإعادة التقويم للمكلف بالضريبة.

ما يمكن تسجيله في هذا المجال هو كثرة التصريحات والوثائق الواجب فحصها مقارنة بعدد الموظفين، إضافة إلى غياب المتابعة الدقيقة من السلطات الوصية.

لا يقتصر دور الإدارة الجبائية على القيام بالرقابة العامة لإكتشاف المتهربين من دفع الضريبة، إنما يستوجب عليها في بعض الحالات القيام بالرقابة معمقة للوصول إلى نتائج دقيقة وحقيقية حول مدى صحة التصريحات المقدمة .

الفرع الثاني

الرقابة المعمقة

تعتبر الرقابة المعمقة إستمرار للرقابة على الوثائق وتشمل جميع الضرائب وتكون بزيارة الورشات وأماكن التخزين، وهذه الرقابة تمس النشاط "الرقابة المحاسبية"(أولاً)، والأشخاص الطبيعية أي "الرقابة المعمقة في الوضعية الجبائية الشاملة" (ثانياً).

أولاً: الرقابة المحاسبية

تعرف "الرقابة المحاسبية" (V C) La vérification de la comptabilités بأنها مجمل العمليات التي تهدف إلى التحقق من وجود جميع دفاتر المكلف بالضريبة مهما كانت

طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية¹، والتأكد من مدى مطابقتها مع التصريحات لمعرفة مدى مصداقيتها، وهذا ما تم تقريره في قانون الإجراءات الجبائية خاصة مادته 20 الفقرة 1 التي نصت على² :

"يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها.

يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية الى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة...".

تتم هذه الرقابة أصلا في عين المكان إلا إذا قدم المكلف بالضريبة طلب كتابي إلى مصلحة الضرائب، أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة وفي حالة قبولها لا بد من تقديم كل الوثائق التي ستشملها الرقابة مقابل وثيقة تثبت عدد الوثائق المسلمة.

تمر الرقابة المحاسبية بثلاثة مراحل وتتمثل في المرحلة التحضيرية (أ)، ومرحلة الشروع في الرقابة (ب)، ومرحلة الإعلان عن نتائج الرقابة (ج) .

أ: المرحلة التحضيرية

تعتبر المرحلة التحضيرية للرقابة المحاسبية مرحلة مهمة يتم فيها إعداد برنامج الرقابة المحاسبية (1)، ثم يقوم المكلف بالعملية بمجموعة من الأعمال التمهيديّة التي ستساعده في مباشرة عملية الرقابة (2).

¹ - CASIMIR -JEAN Pier, Pour faire face à un contrôle fiscal, édition presses universitaires de france (P.U.F) , Paris, 1998, p 258.

² - المادة 20 الفقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية .

1- إعداد برنامج الرقابة المحاسبية

تقوم المديرية الولائية للرقابة الجبائية بناء على إقتراحات مفتشيات الضرائب التابعة لها بإعداد برنامج التحقيق السنوي وترسل نسخة منه إلى كل المديرية الجهوية، ومديرية الأبحاث والتحقيقات على مستوى المديرية العامة للضرائب للفصل فيه سواء بزيادة عدد الملفات المقترحة لتحقيق أو إنقاصها ثم تصادق عليه، ويتم إرساله إلى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لمباشرة العملية¹، ويتم تحديد المكلفين الذين سيخضعون لهذه الرقابة بالإعتماد على مجموعة من المعايير منها² :

- أهمية وحجم الأرباح المصرح بها خلال السنتين الأخيرتين، وكذا حالة التصريح بالعجز المتكرر والإستمرار في مزاولة نفس النشاط، بالإضافة إلى طبيعة النشاط الممارس وأهمية المنتج في السوق، أو القيام بتغيير دائم ومتكرر للمركز الرئيسي للشركة.
- تغيرات جد مهمة في رقم الأعمال والنتائج المصرح بها لمدة أربعة (4) سنوات، أو ملاحظة المخالفات ذات الطابع الإقتصادي، أو محاولة اللجوء للغش الضريبي .

2- القيام بالأعمال التمهيدية

يتعين على المكلف بالتحقيق قبل الشروع في العملية القيام بمجموعة من الأعمال التمهيدية التي تسمح له بالوقوف على المركز المالي للمكلف المعني بالرقابة منها:

1 - قتال عبد العزيز، المرجع السابق، ص 69.

2 - عتير سليمان ، دور الرقابة في تحسين جودة المعلومات الجبائية (دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2011-2012 ، ص 128 .

- سحب ملف المعني بالرقابة والذي يتضمن جميع الوثائق والمعلومات المتعلقة بنشاطه، وكذا كل التصريحات الخاصة بجميع الضرائب والرسوم التي سبق أن دفعها للإدارة الجبائية ليتأكد من مدى صحتها من خلال الفحص الدقيق والمفصل¹.
- فحص ودراسة الوثائق التقنية لأنشطة المكلف الخاضع للرقابة خاصة ما يتعلق بقواعد وطرق الإنتاج والمعدات والآلات المستعملة والتكنولوجية المعتمدة، وضرورة الإستعانة ببعض الوثائق المساعدة على تنفيذ إجراءات الرقابة لضمان سير مهمته منها :
- ✓ وثيقة مقارنة ميزانيات المؤسسة والتي تشمل على أعمدة تسجل فيها أرصدة الأصول والخصوم للسنوات الأربعة محل الرقابة بالإضافة إلى السنة الخامسة وهي ما قبل سنة التقادم، بهدف التأكد من الميزانية الإفتاحية للسنة الأولى لتسهيل عملية الرقابة والمقارنة بين السنوات الأربعة².
- ✓ الكشف المحاسبي لسنوات الرقابة ويقصد به الوثيقة التي تشمل ملخص لجدول حسابات النتائج للسنوات الأربعة محل الرقابة³.
- بعد إنتهاء العون المحقق من تكوين الملف الجبائي للمكلف المعني بالرقابة للإلمام به أكثر يمكن له القيام ببحوث خارجية للحصول على معلومات من مصادر مختلفة التي ستساعده في عملية التحقيق، ثم يتعين عليه القيام بإجراءات قانونية منها⁴ :

1 - قتال عبد العزيز، المرجع السابق، ص 69.

2 - نصت المادة 106 من قانون الاجراءات الجبائية على " ...يحدد الأجل المتاح للإدارة بأربع (4) سنوات للقيام بتحصيل جداول الضريبة التي يقتضيها إستدراك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، أو تطبيق العقوبات الجبائية المترتبة على تأسيس الضرائب المعنية " .

المادة 106 الفقرة 1 من قانون الاجراءات الجبائية .

3 - بن أعماره منصور، المرجع السابق، ص 47.

4 - المادة 20 الفقرة 4 من قانون الاجراءات الجبائية .

- إرسال إشعار بالتحقيق¹ مرفق بميثاق حقوق والتزامات المكلف المعني بالرقابة وفيه تحدد فترة التحقيق، وحقه في الاستعانة بمستشار، مع منحه أجل عشر (10) أيام للتحضير نفسه ويتم إرساله في رسالة محفوظة أو يسلم بصفة شخصية.
 - لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل والذين تم توظيفهم وفقا لشروط معينة².
- تجدر الإشارة إلى أن أعوان الإدارة الجبائية يمكن لهم إجراء مراقبة مفاجئة ويسلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية عملية الرقابة، وعند إنتهاء مدة التحضير الممنوحة للمكلف المحددة في الإشعار يمكن للمحقق أن يبدأ في العملية الرقابية.

ب:مرحلة الشروع في الرقابة المحاسبية

ينتقل العون المحقق أثناء شروعه في الرقابة إلى مكان مزاولة المكلف لنشاطه في التاريخ المحدد في الإشعار بالتحقيق لخلق جو من الحوار معه يسمح بمعرفة مدى صدقه لتحديد وضعية المؤسسة وطريقة تسيرها وعراقيلها وأهدافها، وهذا سيساعده من التأكد من

1 - يكون "الإشعار بالتحقيق" في أربعة نسخ، واحدة تسلم للمكلف بالضريبة، والثلاثة الأخرى يؤشر بختم عليها ويضع فيها تاريخ الاستلام ويرجعها إلى المحققون لكي يتم الاحتفاظ بها في ملف المراقبة.

بن أعمار منصور، المرجع السابق، ص 46.

2 - "يوظف او يرقى بصفة مفتش الضرائب:

1- عن طريق المسابقة على أساس الإختبارات المترشحون الحائزون على شهادة الدراسات الجامعية التطبيقية أو شهادة معادلة لها في أحد التخصصات المنصوص عليها في المادة 6 أعلاه (علوم إقتصادية، علوم قانونية وإدارية، علوم تجارية، علوم مالية ومحاسبة)، ويلزم المترشحون الذين تم توظيفهم أثناء فترة التريص بمتابعة تكوين تحضيرية لشغل المنصب الذي تحدد مدته ومحتواه وكيفيات تنظيمه بقرار من الوزير المكلف بالمالية .

2- عن طريق الإمتحان المهني في حدود 30 % من المناصب المطلوب شغلها، مراقبوا الضرائب الذين يثبتون خمس (5) سنوات من الخدمة الفعلية بهذه الصفة.

3 - على سبيل الإختبار وبعد التسجيل في قائمة التأهيل، في حدود 10% من المناصب المطلوب شغلها، مراقبوا الضرائب الذين يثبتون عشر (10) سنوات من الخدمة الفعلية بهذه الصفة".

المادة 27 من المرسوم التنفيذي رقم 10-299 مؤرخ في 29 نوفمبر 2010، يتضمن القانون الأساسي الخاص بالموظفين المنتميين للأسلاك الخاصة بالإدارة الجبائية، ج ر عدد 74 الصادرة بتاريخ 5 ديسمبر سنة 2010.

صحة العمليات المحاسبية المسجلة والتي تعكس فعليا النشاط الحقيقي، ثم ينتقل إلى فحص المحاسبة من الناحية الشكلية (1)، ومن الناحية الموضوعية (2).

1: فحص المحاسبة من الناحية الشكلية

يتعين على العون المحقق قبل قيامه بفحص المحاسبة التحقق من الوجود الفعلي للوثائق المحاسبية اللازمة وأن البيانات المسجلة فيها صحيحة وتامة ومنتظمة ومؤكدة لها قوة إثبات، والغرض من ذلك هو :

- التأكد من مدى مطابقة الكتابات المحاسبية والأرقام المصرح بها للإدارة الجبائية، وذلك بفحص كل الدفاتر والوثائق التبريرية التي يجب أن تكون مطابقة للأرصدة المدونة في الوثائق المحاسبية كالحساب البنكي، الحسابات البريدية، بمقارنة الكشوف المقدمة من طرف البنوك والمؤسسات المالية مع ما هو مسجل لدى المكلف من قيود محاسبية.
- ترجمة جميع العمليات التي تمس النشاط الفعلي للمؤسسة إلى حسابات محاسبية.

2: فحص المحاسبة من الناحية الموضوعية

بعد الإنتهاء من فحص المحاسبة من حيث الشكل تأتي مرحلة فحصها من حيث المضمون ذلك على أساس فحص حسابات النتائج، والميزانية خصوصا حسابات الإستغلال التي يكثر فيها التحايل والتي تشمل كل من حسابات المبيعات، والمشتريات، والمخزونات لذلك من الضروري أن يراجعها المحقق ويتم ذلك بإتباعه الطرق التالية:

- ✓ فحص سجلات البيع وحساباته البنكية والبريدية لإكتشاف كل عمليات البيع غير المسجلة من قبل المكلف بالضريبة لكي يقوم بتقليص الوعاء الضريبي، ومن حقة أيضا أن يتحصل على معلومات محاسبية من قبل زبائنه لمقارنتها بمجموع عمليات البيع المصرح بها.

✓ يعمل العون المكلف بالرقابة على إكتشاف كل الزيادات التي أدخلت على المشتريات من قبل المكلف بالضريبة لتخفيض هامش الربح الإجمالي، ومن ثم تخفيض الربح الصافي ومن أمثلة ذلك (تسجيل فاتورة واحدة في تاريخين، أو تسجيل مشتريات وهمية دون تقديم الفواتير... الخ)، ويكون ذلك بالتدقيق في فواتير الشراء ومقارنتها مع وصولات الاستلام من جهة، ومن جهة أخرى مع الكشف البنكي وخاصة مع المعلومات الواردة من طرف موردي المكلف¹.

كما يقوم المكلف بالضريبة بتخفيض المشتريات بهدف رفع الهامش الإجمالي المصاحب للإرتفاع الوهمي لأرقام الأعمال كجلب المشتريات من التجار، أو تعمد نسيان تسجيل بعض الفواتير، فالعون المحقق يكون مطالب بكشفها عن طريق المراقبة الدقيقة للمخزونات بفحص الفواتير ووصولات الاستلام والقيام بعملية الجرد المادي لبعض المواد المسوقة².

✓ يراقب أيضا المخزونات فغالبا ما يسعى المكلف بالضريبة إلى إعطاء صورة مخالفة عن كمية وقيمة المخزون، ويقوم البضائع تقييما مخالفا للحقيقة فتتخفف بذلك النسبة الحقيقية للإيرادات السنوية، أو يخفي جزء منه لبيعه في السوق الموازية دون فواتير مما يستلزم المعاينة الدقيقة لكل السلع والبضائع لتقييمها تقييما دقيقا ومراجعة مجمل ميزانية المؤسسة من أصول وخصوم.

ج: مرحلة الإعلان عن نتائج الرقابة المحاسبية

يقوم العون المحقق بعد إتمام العملية بالإعلان عن كل النتائج التي توصل إليها من خلال إقرار مدى صحة التصريحات، مع إدراج التعديلات القانونية وله إما قبول المحاسبة، أو رفضها وإجراء تقويم وتسوية ضريبية في حالة تسجيل تجاوزات وأخطاء عن طريق التصحيح الحضورى (1)، أو التصحيح التلقائي (2).

¹ - لايد لزرق، المرجع السابق، ص 163.

² - ولهي بوعلام، المرجع السابق، ص ص 45-46.

1: التصحيح الحضورى

يقوم العون المحقق في التصحيح الحضورى بمناقشة كل خطأ محاسبي أو جبائي مع المكلف بالضريبة بحضور مستشاره، ويتم وفقا للإجراءات القانونية¹ منها :

- إشعار المكلف بالضريبة بنتائج الرقابة حتى في حالة إنعدام أي تقويم، ويجب أن يكون مفصلا بقدر كاف ومعللا بطريقة تسمح له بتقديم ملاحظاته، أو الإفصاح عن قبوله لها، وأن له الحق في الاستعانة بمستشار الذي يختاره بنفسه لمساعدته².
- الإشارة صراحة في الإشعار بإعادة التقويم أن للمكلف بالضريبة أجل قانوني يمنح له للإجابة خلال أربعون (40) يوما لتقديم ملاحظاته، ويعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمنى.

تجدر الإشارة أن في حالة إغفال أو عدم إحترام الإجراءات القانونية السابقة من قبل العون المكلف بالرقابة يكون إجراء إعادة تقويم أساس فرض الضريبة باطلا.

- يتعين على العون المكلف بالرقابة عند نهاية أجل الرد الممنوح للمكلف بالضريبة إستدعائه لحضور إجتماع إختتام أشغال التحقيق لتقديم ملاحظاته، وبعدها يتم الإعلان عن نتائج الرقابة التي لا تخرج عن حالتين هما :

1- إما رفض ملاحظات المكلف بالضريبة ويتم إبلاغه عن طريق رسالة مفصلة ومعللة وتجدر الإشارة أن هذا الإجراء تم إستحدثه بمقتضى قانون المالية لسنة 2013 (المادة 10).

¹ - المادة 20 من قانون الاجراءات الجبائية .

² - المادة 20 الفقرة 6 من قانون الاجراءات الجبائية، المتممة بمقتضى المادة 10 من قانون المالية لسنة 2013 .

2- إما قبول صريح لملاحظات المكلف بالضريبة، بالتالي يكون أساس فرض الضريبة نهائياً ولا يمكن الاعتراض عليها من الإدارة بإستثناء حالات إستعمال المكلف بالضريبة طرق تدليسية، أو تقديم معلومات غير صحيحة أثناء التحقيق، كما لا يمكن له أن يعترض عليها عن طريق الطعن¹.

2: التصحيح التلقائي

يمكن للإدارة الجبائية أن تلجأ إلى تحديد التقييم التلقائي للضريبة في الحالات التالية²:

- رفض المكلف بالضريبة لعمليات المراقبة بأي طريقة كانت بحيث يتعذر على أعوان الإدارة الجبائية القيام بمهامهم، وكذا في حالة رفض المحاسبة من قبل العون المكلف بالمراقبة بسبب إنعدام الوثائق الثبوتية التي تسمح بإثبات رقم الأعمال المصرح به.

- عدم قيام المكلف بالضريبة بتقديم كشوفات عن رقم أعماله رغم إذاره من قبل الإدارة الجبائية عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالإستلام لتسوية وضعيته، أو في حالة عدم التصريح عن نشاطه الذي يحقق من ورائه مداخيل تتجاوز نسبة الإعفاء من الضريبة.

- إمتناع المكلف بالضريبة الرد عن طلبات التوضيح والتبرير، وأيضاً في حالة الإمتناع عن تقديم الوثائق المحاسبية مع تقييد ذلك في محضر يؤشر عليه من طرف المكلف مع ذكر رفضه المحتمل، وهذا بعد إشعاره بتقديم المحاسبة في أجل ثمانية (8) أيام.

- في حالة اذا تجاوزت النفقات الشخصية والمداخيل العينية إجمالي الإعفاء من الضريبة ولم يصرح بها المكلف بالضريبة، أو في حالة ما اذا كانت الدخل المصرح به بعد طرح الأعباء يقل عن إجمالي نفس النفقات أو المداخيل غير المصرح بها والتي تم إخفاؤها .

¹ - المادة 20 الفقرة 7 من قانون الاجراءات الجبائية .

² - المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدلة والمتممة بمقتضى المادة 30 من قانون المالية لسنة 2014.

- إذا تخلفت مؤسسة أجنبية خاضعة لضريبة على الدخل أو لضريبة على أرباح الشركات ولا تتوفر على منشأة مهنية في الجزائر الرد عن طلب مصلحة الضرائب التي تدعوها فيه لتعيين ممثل عنها في الجزائر.

إن المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية قبل تعديلها كانت تتضمن 9 فقرات لكن بعد تعديلها بمقتضى المادة 30 من قانون المالية لسنة 2014 قام المشرع بإدماج مضمون الفقرة 9 في مضمون الفقرة 8 والتي نصت على "...في حالة خلاف مع المفتش أو المحقق، لا يمكن للمكلف بالضريبة الذي فرضت عليه الضريبة تلقائيا أن يحصل عن طريق المنازعة على إعفاء من الإشتراك الذي حدد له أو تخفيضه دون أن يثبت أن الضريبة المفروضة عليه مبالغ فيها".

بالرجوع إلى أحكام هذه المادة بعد تعديلها نلاحظ أن المشرع قام بإعادة صياغة الفقرة 5 و 4 و 7 مع الإبقاء على نفس المعنى، كما عدل الفقرة 6 التي نصت قبل تعديلها أن في حالة رفض المحاسبة يتم تقييم الضريبة بصفة تلقائية وهذه الحالة قد تم النص عليها من قبل في الفقرة 2 ومن ثم أدرك هذا السهو فأصبحت تنص على أنه يتم التقييم التلقائي للضريبة عندما لا تقدم المحاسبة من طرف المكلف بالضريبة في أجل ثمانية (8) أيام.

ثانيا: الرقابة المعمقة في الوضعية الجبائية الشاملة

يقصد "بالرقابة المعمقة في الوضعية الجبائية الشاملة" La vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble (VASFE) مجموع العمليات التي ترمي إلى الكشف عن الفرق الموجود بين الدخل الحقيقي للمكلف مهما كان مصدره والدخل المصرح به¹، وتعتبر هذه

¹ -DANIEL Richer ,Les procédures fiscales, Que sais je ? , édition Presses universitaires de France (P. U .F) , Paris, 1990, p 31.

الرقابة تكملة للرقابة المحاسبية وتخص فقط الشخص الطبيعي دون المعنوي¹، كما تسعى إلى التحقق من مدى صحة المداخل التي يستند عليها كأساس لفرض الضريبة على الدخل الإجمالي .

تمر الرقابة المعمقة في الوضعية الجبائية الشاملة بثلاثة مراحل متتالية، وكل مرحلة تخضع لإجراءات معينة، فتبدأ بالمرحلة التحضيرية (أ)، وتليها مرحلة الشروع فيها (ب)، وصولاً إلى مرحلة الإعلان عن نتائجها (ج).

أ: المرحلة التحضيرية

تبدأ الرقابة المعمقة في الوضعية الجبائية الشاملة للمكلف بالضريبة بقيام الجهات المختصة بإعداد برنامج حول المكلفين الذين سيخضعون لهذه الرقابة (1)، مع قيام العون المحقق بأعمال تمهيدية تساعده في ممارسة العملية الرقابية (2) .

1: إعداد برنامج الرقابة المعمقة في الوضعية الجبائية الشاملة

يشرع العون المحقق بعد فحص التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة من قبل مفتشيات الضرائب من الناحية الشكلية ومن ناحية المضمون بإعداد برنامج حول الأشخاص الذين سيخضعون لرقابة المعمقة إستناداً إلى معايير مهمة منها² :

- المكلفين الذين بين التحقيق في ملفاتهم الخاصة حول الضريبة على الدخل الإجمالي وجود تناقضات بين الدخل المصرح به للإدارة الجبائية والموارد المالية الهامة الموجودة لديهم.

¹ - ولهي بوعلام، المرجع السابق، ص 66 .

²- BACHIR Yelles chaouche, la verification approfondie de la situation fiscale d'ensemble du contribuable en Algérie, revue tunisienne de fiscalité de centre d'étude fiscal de droit, ISSN 1737- 2984 , Sfax sidi Mansour, Tunisie, 2008, p p 193 - 194 .

- المكلفين الذين خضعوا للرقابة المحاسبية ولم ينتج عنها تسويات مقبولة تعكس الحقيقة، أو الذين ليس لهم ملف جبائي لكن وضعية ملكيتهم ونمط معيشتهم تبرر وجود أنشطة أو مداخيل لم يصرحون بها للإدارة الجبائية.
- الأشخاص الذين يمتلكون مداخيل مجهولة المصدر وغير محددة (كتبييض الأموال¹) والغرض من إدراجهم في برنامج الرقابة لا يكمن فقط في مكافحة التهرب الضريبي، إنما أيضا لمكافحة ظاهرة الفساد، وفي هذا الصدد صرح مصدر موثوق من وزارة المالية بأن الخزينة العمومية قد خسرت أكثر من 200 مليون أورو سنة 2014 بسبب التجاوزات الخطيرة التي يقوم بها الأثرياء في مجال التهرب الضريبي تتعلق أساسا بتبييض أموال غير شرعية، وقد قامت شركات أجنبية متخصصة في الإستيراد والتصدير في عمليات إغراق لسوق الوطنية بسلع مهربة غير شرعية².

على الرغم من قيام الدولة الجزائرية بالتصديق على كل من إتفاقية الأمم المتحدة سنة 2004³، وإتفاقية الإتحاد الإفريقي لمنع الفساد سنة 2006⁴ وإصدارها للعديد من النصوص القانونية المتتالية لاسيما القانون رقم 05-01 المتعلق بالوقاية

¹ - يقصد بظاهرة " تبيض الأموال " أنها مجموعة من التصرفات والإجراءات التي يقوم بها ذوي الدخل غير المشروعة قصد إخفاء مصدر هذه الأموال والنتيجة عن المخدرات والفساد لتصبح أموال مشروعة يصح التداول بها في السوق دون أن يكون هناك أي شبهات عليها.
بلمقدم مصطفى، الجنات الضريبية ودورها في تبيض الأموال، مداخلة في الملتقى الوطني حول مكافحة الفساد وتبييض الأموال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو، يومي 10 و 11 مارس 2009، غير منشور، ص 191 .

² - www.Elkhbar.com/press/article/15089/ consulté le 6 mai 2015.

³ - إتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، المعتمدة من قبل الجمعية العامة للأمم المتحدة بنيويورك يوم 31 أكتوبر سنة 2003، المصادق عليها بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 04-128 مؤرخ في 19 أبريل 2004، ج ر عدد 26 الصادرة بتاريخ 25 أبريل سنة 2005.

⁴ - إتفاقية الإتحاد الإفريقي لمنع الفساد ومكافحته، المعتمدة بمابوتو في 11 جويلية سنة 2003، المصادق عليها بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 06-137 مؤرخ في 10 أبريل سنة 2006، ج ر عدد 24 الصادرة بتاريخ 16 أبريل سنة 2006.

من تبييض الأموال وتمويل الإرهاب ومكافحتها¹، والقانون رقم 06-01 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته²، إلا أنها مازالت تعاني من ظاهرة الفساد إلى يومنا هذا.

2: القيام بالأعمال التمهيديّة

يشترط على العون المحقق البحث في مرحلة أولية عن معلومات متعلقة بالوضع المالي الحقيقية للمكلف بالضريبة منها:

- الإطلاع على الملف الجبائي للمكلف المعني بالرقابة وفحص الوثائق التي تثبت عدد العقارات التي يملكها منها المبنية وغير المبنية، ونسبة الأسهم التي يملكها في الشركات بالتنسيق مع مصلحة التسجيل.
- التنسيق مع الهيئات والمصالح المالية لمعرفة عدد الحسابات المملوكة للمكلف بالضريبة سواء تلك المسجلة بإسمة أو بأسماء أفراد عائلته، لأنه غالباً ما يفتح حسابات بنكية بواسطة الغير مما يصعب التعرف عليه للتهرب من إلتزامه بدفع الضريبة، وكذا يعمل بالتنسيق مع إدارة الجمارك لتفقيده بالمعلومات حول عدد السفن والزوارق التي يملكها³.

¹ - قانون رقم 05-01 مؤرخ في 6 فيبرابر 2005، يتعلق بالوقاية من تبييض الأموال وتمويل الإرهاب ومكافحتها، ج ر عدد 11 الصادرة بتاريخ 9 فيفري سنة 2005، معدل ومتمم بقانون رقم 15-06 مؤرخ في 15 فيبرابر سنة 2015، ج ر عدد 08 الصادرة بتاريخ 15 فيبرابر سنة 2015 .

² - قانون رقم 06-01 مؤرخ في 20 فبراير سنة 2006، يتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، ج ر عدد 14 الصادرة بتاريخ 8 مارس سنة 2006، متمم بالأمر رقم 10-05 مؤرخ في 26 أوت 2010، ج ر عدد 50 الصادرة بتاريخ 1 سبتمبر سنة 2010 ، معدل ومتمم بقانون رقم 11-15 مؤرخ في 2 أوت 2011، ج ر عدد 44 الصادرة بتاريخ 10 أوت سنة 2010 .

³ - قانون رقم 79-07 مؤرخ في 21 جويلية 1979، يتضمن قانون الجمارك، ج ر عدد 30 الصادرة بتاريخ 26 جويلية سنة 1976، معدل بمقتضى قانون رقم 98-10 مؤرخ في 22 أوت 1998، ج ر عدد 61 الصادرة في سنة 1998، المعدل والمتمم.

تسمح كل المعلومات المتحصل عليها من تقييم وتحديد مدى صحة التصريحات المكتتبه، ويقوم العون المحقق بإعداد حوصلة عنها على شكل موازنة إجمالية مؤقتة لكل نتائج الأبحاث لإجراء مقارنة بين الأموال التي إستخدمها المكلف بالضريبة والتي لم يستعملها.

يشترط لإتمام العملية الرقابية ضرورة إحترام إجراءات قانونية منها ¹ :

- ضرورة إرسال إشعار بالتحقيق مرفق بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة، ويتضمن معلومات دقيقة منها موضوع التحقيق ومدته، مع الإشارة إلى أن للمكلف بالضريبة حق الاستعانة بمستشار أثناء عملية الرقابة، ومنحه مدة خمسة عشر (15) يوما ابتداء من تاريخ تسليم الإشعار لتسوية وضعيته وتهيئة نفسه.
- لا يمكن القيام بالتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مراقب على الأقل².

¹ - المادة 21 الفقرة 2 و3 من قانون الإجراءات الجبائية .

² - نصت المادة 42 من المرسوم التنفيذي رقم 10-299 مؤرخ في 29 نوفمبر 2010، يتضمن القانون الأساسي الخاص بالموظفين المنتمين للأسلاك الخاصة بالإدارة الجبائية على : "يوظف او يرقى بصفة مراقب الضرائب:

1- على أساس الشهادة المترشحون الذين اتموا بالنجاح تكوينا مدته سنتين (2) لدى مؤسسة متخصصة، يتم الإلتحاق بالتكوين عن طريق مسابقة على أساس الإختبارات من بين المترشحون الحائزين على شهادة البكالوريا للتعليم الثانوي يحدد محتوى التكوين وكيفيات بقرار مشترك من وزير المالية والسلطة المكلفة بالوظيفة العمومية.

2- عن طريق الإمتحان المهني في حدود 30 % من المناصب المطلوب شغلها من بين أعوان المعاينة الذين يثبتون خمس (5) سنوات من الخدمة الفعلية بهذه الصفة .

3 - على سبيل الإختبار، وبعد التسجيل في قائمة التأهيل في حدود 10% من المناصب المطلوب شغلها، أعوان المعاينة الذين يثبتون عشر (10) سنوات أقدمية بهذه الصفة، يلزم المترشحون المقبولون تطبيقا للحالتين 2 و3 أعلاه قبل ترقيتهم بمتابعة بالنجاح تكوينا تحدد محتواه وكيفيات تنظيمه بقرار مشترك بين وزير المالية والسلطة المكلفة بالوظيفة العمومية".

المادة 42 من المرسوم التنفيذي رقم 10-299.

ب: مرحلة الشروع في الرقابة المعمقة في الوضعية الجبائية الشاملة

تهدف الرقابة المعمقة في مرحلة الشروع فيها إلى مقابلة المكلف بالضريبة في التاريخ المحدد في الإشعار بالتحقيق من أجل خلق جو الثقة والتعاون معه لإكتشاف المبالغ غير المصرح بها والمتحصل عليها من نشاط معروف أو خفي، ويمكن أن يحصل على معلومات عن حالته المدنية والمادية (كعدد السيارات والممتلكات الخاصة، الوضعية العائلية والمستوى المعيشي لأعضاء مسكن عائلته، القروض الممنوحة له، الأسفار للخارج، عدد الهواتف ومبالغ المكالمات... الخ)¹، كما يمكن للعون طلب توضيحات وتبريرات بشكل كتابي حول جميع النقاط الغامضة، ويمنح للمكلف بالضريبة أجل ثلاثون (30) يوما للرد عليها.

يتبع العون المحقق في هذه المرحلة طرق مختلفة لتقدير الوضعية المالية الحقيقية للمكلف بالضريبة لتحليل الدقيق لحساباته المالية عن طريق مقارنة كشوفه البنكية مع المداخل المصرح بها، أو عن طريق تحديد موازنته النقدية لتحديد النقد المتحصل عليه والنقد الذي قام بإستعماله للوصول إلى نتيجة².

تجدر الإشارة في هذا الصدد أن مصالح الضرائب قامت بإجراء رقابة معمقة من خلال فرق تحر وتحقيق تابعة لوزارة المالية لإستجواب أثرياء جزائريين بدت عليهم مظاهر الثراء بشكل مفاجيء ومثير للإنتباه، وقد تم الشروع في تنفيذ هذه العملية إبتداء من سنة 2000، وتم إحصاء إلى غاية سنة 2014 أكثر من 1924 شخص ثبت أنهم يتوفرون على أموال لم يصرحوا بها لدى مصالح الضرائب، الأمر الذي فرض عليهم دفع أكثر من 7 ملايين دينار أي ما يعادل 4 مليون دينار للشخص الواحد³.

¹ - خلاصي رضا، شذرات النظرية.....، المرجع السابق، ص 225.

² - ولهي بوعلام، المرجع السابق، ص ص 67- 68.

³ - WWW . Elkhabar . Com /press/ article/ 15089/consulté le 6 mai 2015.

ج: مرحلة الإعلان عن نتائج الرقابة في الوضعية الجبائية الشاملة

تعتبر مرحلة الإعلان عن النتائج آخر مرحلة للرقابة المعمقة في الوضعية الجبائية الشاملة، حيث يتوصل العون المحقق إلى نتائج مهمة قد تكون موافقة للتصريحات وقد تكون مخالفة لها، وفي هذه الحالة الأخيرة يعيد تقويم أساس فرض الضريبة ويتعين عليه أن يعلن عن نتائج الرقابة وفقا للشروط التالية¹ :

- إشعار المكلف بالضريبة بنتائج الرقابة حتى في حالة غياب إعادة التقويم برسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، ويجب أن يكون مفصل ومعللا بطريقة تسمح له بتقديم ملاحظاته أو قبوله بها، مع منحه مهلة أربعون (40) يوما ليقوم بذلك، ويعتبر عدم الرد خلال هذا الأجل بمثابة قبول ضمنى.
- ضرورة استدعائه لحضور إجتماع إختتام أشغال التحقيق يحدد فيه تاريخ وساعة حضوره وبإمكانه الاستعانة بمستشار من إختياره.
- يجب على العون المحقق أن يبلغ المكلف بالضريبة في حالة رفضه لملاحظاته عن طريق رسالة مفصلة ومبررة، وفي حالة ما إذا أظهرت هذه الأخيرة سببا آخر لإعادة التقويم يمكن الأخذ بعين الإعتبار لعناصر جديدة لم تكن واردة في الإشعار الأصلي يمنح للمكلف بالضريبة أجلا إضافيا قدره أربعون (40) يوما لإرسال ملاحظاته، ويعتبر هذا الإجراء إجراء جديد تم إضافته إلى أحكام الفقرة 5 من المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية بالمادة 13 من قانون المالية لسنة 2013 وهذا حفاظا على مصلحة المكلف بالضريبة.

¹ - المادة 21 الفقرة 5 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدلة والمتممة بمقتضى المادة 13 من قانون المالية لسنة 2013.

إذا كان هدف المشرع من وراء تكريسه للرقابة المعمقة في الوضعية الجبائية الشاملة هو معرفة المركز المالي الحقيقي للمكلف بالضريبة، ومقارنته بالدخل المصرح به للإدارة الجبائية لإكتشاف التهرب الضريبي إلا أنه لا يمكن للعون المحقق الوصول إلى نتائج حقيقية لأسباب مختلفة تقف دون فعاليتها أهمها:

- إنشاز الفساد الإداري ساهم في ضعف التعاون بين الإدارات الجبائية خاصة إذا تعلق الأمر بطلب معلومات حول مكلفين بالضريبة يقطنون خارج الولاية.
- تعتمد هذه الرقابة على المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر خارجية والتي لا تتسم بالدقة والمصادقية، وصعوبة الحصول على معلومات صحيحة حول ممتلكات المكلف بالضريبة التي يملكها في الخارج.
- لقد قام المشرع الضريبي بتنظيم الرقابة الجبائية لضمان حق الإدارة من ناحية أولى، وحق المكلف بالضريبة من ناحية ثانية.

المطلب الثالث

التنظيم القانوني للرقابة الجبائية

حدد المشرع الجزائري إطارا قانونيا للرقابة الجبائية من خلاله منح للإدارة صلاحيات وحقوق إتجاه المكلف بالضريبة أثناء أدائها لمهمتها الرقابية (الفرع الأول)، كما حدد الإلتزامات التي تقع على عاتق المكلف بالضريبة (الفرع الثاني)، وبهدف حمايته من كل أشكال التعسف التي يمكن أن تصدر من الإدارة الجبائية قد منح له مجموعة من الضمانات (الفرع الثالث).

الفرع الأول

حقوق الإدارة الجبائية

تتمتع الإدارة الجبائية أثناء ممارسة مهمتها الرقابية بمجموعة من الحقوق تمكنها من معرفة مدى صحة التصريحات المكتتبه من المكلفين بالضريبة، وإكتشاف المتهربين منها كحق الإطلاع (أولاً)، وحقها في المعاينة (ثانياً)، وإستدراك الأخطاء (ثالثاً).

أولاً: حق الإطلاع

يقصد بحق الإطلاع حق أعوان الإدارة الجبائية بفحص الوثائق من أجل الحصول على المعلومات المتعلقة بالمكلفين بالضريبة بهدف تأسيس الوعاء الضريبي بدقة¹.

يكون ذلك على مستوى إدارات الدولة والولايات والبلديات والمؤسسات الخاصة، وكذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة، وكذلك المؤسسات أو الهيئات أيا كان نوعها والخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية، ولا يمكن أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة المالية الذين يطلبون منها حق الإطلاع على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها.

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية بهدف مراقبة مدى تطبيق التنظيم الخاص بالصراف ممارسة مختلف حقوق الإطلاع على كل الوثائق الضرورية، لذلك ألزم المشرع كل القائمين بأعمال الصراف أن ترسل إلى الإدارة الجبائية الكشف الشهري عن عمليات تحويل الأموال إلى الخارج التي يقوم بها زبائنها خلال عشرون (20) يوماً الأولى من الشهر الذي يلي عمليات التحويل، ويعتبر هذا الحكم جديد تم إضافته إلى أحكام المادة 60 من قانون الإجراءات

¹ - السبتى فارس، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، دار هوم، الجزائر، 2008، ص 145.

الجبائية¹، ويمكن الإدارة من خصم قيمة الضرائب المستحقة على تلك العمليات، ومن ثم التخفيف من حدة التهرب الضريبي الدولي.

وبالرجوع إلى نفس المادة قبل أن تتم بالمادة 37 من قانون المالية لسنة 2006، منحت حق الإطلاع للإدارة الجبائية على مختلف الوثائق لمراقبة التنظيم الخاص بالصرف دون بيان إذا كان سيمارس بتقديم طلب أو بصفة تلقائية، وبالتالي هناك غموض في أحكامها.

يترتب على كل شخص أو شركة ترفض منح حق الاطلاع على الدفاتر والمستندات وكل الوثائق التي يتعين عليها تقديمها وفقا للتشريع، أو تقوم بإتلافها قبل إنقضاء الأجل المحددة لحفظها بغرامة جبائية يتراوح مبلغها من 5.000 دج إلى 50.000 دج²، زيادة عن ذلك تطبق غرامة قدرها 100 دج كحد أدنى على كل يوم تأخير يبدأ سريانها من تاريخ المحضر المحرر لإثبات الرفض³.

ثانيا : حق المعاينة

لقد منح المشرع للإدارة الجبائية حق آخر بهدف ممارسة العملية الرقابية المتمثل في حق المعاينة ففي حالة وجود قرائن تدل على ممارسات تدليسية، يمكن للإدارة أن ترخص لأعوانها الذين لهم رتبة مفتش على الأقل والمؤهلين قانونا للقيام بالعملية في كل المحلات قصد البحث وحجز كل الوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الضريبة وفقا لإجراءات معينة⁴ :

1 - المادة 60 من قانون الإجراءات الجبائية، المتممة بمقتضى المادة 37 من قانون المالية لسنة 2006 .
- قانون رقم 16-05 مؤرخ في 31 ديسمبر 2005، يتضمن قانون المالية لسنة 2006، ج ر عدد 85 الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر سنة 2005.
2 - المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية .
3 - المادة 63 من قانون الإجراءات الجبائية.
4 - المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدلة بمقتضى المادة 23 من قانون المالية لسنة 2008 .
- قانون رقم 12-07 مؤرخ في 30 ديسمبر 2007، يتضمن قانون المالية لسنة 2008، ج ر عدد 82 الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر سنة 2007.

لا يمكن الترخيص لإجراء المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليمياً، أو قاض يفوضه هذا الأخير، ويجب أن يقدم طلب الترخيص إلى السلطة من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل وأن يحتوي على كل البيانات الضرورية لتبريرها منها :

- تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعاينة، وعنوان الأماكن التي تتم معاينتها.
- العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض منها وجود طرق تدليسية، والتي يتم البحث عن دليل عنها، وأسماء الأعوان المكلفين بإجراء عمليات المعاينة ورتبهم وصفاتهم .

تجدر الإشارة أن عملية المعاينة تتم تحت سلطة القاضي لذلك يقوم وكيل الجمهورية بتعين ضابط من الشرطة القضائية ويعطي كل التعليمات للأعوان الذين يشاركون فيها.

يبلغ الأمر الذي يرخص لإجراء المعاينة في عين المكان إلى الشخص الذي يستلم نسخة مقابل إشعار بالاستلام أو الإمضاء على المحضر، ويعتبر التبليغ قد تم بتاريخ الاستلام المبين على الإشعار، وتتم المعاينة حتى بغياب المعني مادام هناك أمر بالترخيص من رئيس المحكمة بهدف ضبط أدلة وطرق التدليس لكي لا يتمكن المعني من التخلص منها، وتتم وفقاً لإجراءات قانونية هي¹ :

- أنه في حالة غياب أي شخص في الأماكن يطلب ضابط الشرطة لهذا الغرض شاهدين إثنيين خارج تعداد المستخدمين التابعين لسلطته، أو سلطة الإدارة الجبائية وفي حالة استحالة ذلك يقوم بالاستعانة بمحضر قضائي، ولا يمكن أن تتم المعاينة قبل الساعة السادسة صباحاً ولا بعد الساعة الثامنة مساءً.

¹ - المادة 37 من قانون الإجراءات الجبائية.

- بعد الانتهاء من المعاينة يتم تحرير محضر تدون فيه المعاينات المسجلة وكل البيانات الضرورية (كتعريف الأشخاص الذين أجروا وحضروا العملية، تاريخ وساعة التدخل، جرد المستندات والأشياء المحجوزة)، ثم تسلم نسخة منه إلى المعني أو شاغل الأماكن أو ممثله، وترسل النسخ الأصلية إلى القاضي الذي رخص بالمعاينة.

ثالثاً: حق إستدراك الأخطاء

يقصد بحق إستدراك الأخطاء الوسيلة الممنوحة للإدارة الجبائية لإجراء تقويمات في نفس المدة على نفس الضرائب عندما يقدم لها المكلف بالضريبة عناصر ومعلومات غير كاملة، أو خاطئة أثناء عملية الرقابة الجبائية¹، ولا يتقدم هذا الحق إلا بمرور أربعة (4) سنوات والتي لا يعتد بها في حالة وجود ممارسات تدليسية ترمي إلى التهرب من الإلتزام بدفع الضريبة، عملاً بأحكام قانون الإجراءات الجبائية².

إذا كان المشرع منح حقوقاً للإدارة فغاياته تكمن في ضمان القيام بالرقابة على أكمل وجه من ناحية أولى، ودفع المكلف بالضريبة القيام بالتزاماته من ناحية ثانية .

الفرع الثاني

إلتزامات المكلف بالضريبة

يقع على عاتق المكلف بالضريبة مجموعة من الإلتزامات المنصوص عليها في القانون والتي يجب إحترامها سواء كانت ذات طابع جبائي (أولاً)، أو محاسبي (ثانياً).

1 - ولهي بوعلام، المرجع السابق، ص 40 .

2 - نصت المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية على : "يحدد الأجل الذي يتقدم عمل الإدارة بأربع (4) سنوات إلا في حالات وجود مناورات تدليسية، وهذا بالنسبة لما يأتي :

- تأسيس الضرائب والرسوم وتحصيلها.

- القيام بأعمال الرقابة .

- قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات ذات الطابع الجبائي " .

المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية.

أولا: الالتزامات الجبائية

تتمثل الالتزامات الجبائية في التصريحات التي يلتزم المكلف بالضريبة بتقديمها إلى الإدارة الجبائية كتصريح بالوجود (أ)، والتصريح الشهري أو الثلاثي برقم الأعمال (ب)، والتصريح السنوي بالمداخل (ج)، والتصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط (د).

أ: التصريح بالوجود

يتعين على المكلف بالضريبة الذي يزاول نشاطا معيناً أن يصرح بوجوده في الأيام الثلاثين (30) الأولى من بدايته إلى مفتش الضرائب المباشرة التابعين له، هذا ما تم تأكيده في المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة¹ التي نصت على: "يجب على المكلفين بالضريبة الخاضعين لضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة الجزافية الوحيدة أن يقدموا في الثلاثين الأولى من بداية نشاطها إلى مفتشية الضرائب المباشرة التابعين لها تصريحا مطابقا للنموذج الذي تقدمه الإدارة".

تكمن أهمية التصريح بالوجود بالنسبة للإدارة الجبائية في معرفة الممولين الجدد لفرض عليهم الضريبة، ويترتب على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين لم يصرحوا بنشاطاتهم إلى الإدارة الجبائية دفع غرامة محددة بمبلغ 30.000 دج هذا ما تم تقريره في قانون الضرائب المباشرة².

¹ - المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة، المعدلة والمتممة بمقتضى المادة 14 من قانون المالية لسنة 2007.
² - نصت المادة 194 الفقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على " يعاقب المكلف بالضريبة الذي لم يقدم تصريحا بالوجود المنصوص عليه في المادة 183 من هذا القانون بدفع غرامة مالية تقدر ب 30.000 دج ".
 المادة 194 الفقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المعدلة بالمادة 19 من قانون المالية لسنة 1999.
 - قانون رقم 98 - 12 مؤرخ في 31 ديسمبر سنة 1998، يتضمن قانون المالية لسنة 1999، ج ر عدد 98 الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر سنة 1998.

ب: التصريح الشهري أو الثلاثي بالرقم الأعمال

يجب على المكلفين بالضريبة الذين يمارسون أنشطة والخاضعين لأنواع الضرائب والرسوم بالتصريح برقم أعمالهم خلال كل شهر (كالمؤسسات التابعة لنظام الحقيقي) خلال 20 يوما للشهر، أو كل ثلاثة أشهر فيما يتعلق بالخاضعين لنظام المبسط¹ لدى المصالح المختصة إقليميا على مطبوعات نموذجية تصدرها الإدارة الجبائية.

تجدر الإشارة أن القانون يعاقب كل المكلفين بالضريبة عن كل تأخر في إيداع التصريح حتى بالنسبة لتصريح الذي يحمل عبارة "لا شيء" بالنسبة للذين إستفادوا من إعفاء جبائي، أو الذين تحصلوا على نتائج عاجزة، ويتم تطبيق غرامة مالية تقدر حسب مدة التأخير فإذا كانت شهرا تحدد غرامة ب 2500 دج، أما إذا تجاوزت شهرا ولا تتعدى شهرين تطبق غرامة قدرها 5.000 دج، أما في حالة ما إذا تجاوزت مدة التأخير شهرين فتفرض غرامة مالية على المكلف بالضريبة قدرها 10.000 دج².

ج: التصريح السنوي بالمدائل

بما أن النظام الضريبي الجزائري هو نظام تصريحي لذلك يجب على الأشخاص التصريح بمدائلهم أو أرباحهم السنوية في نماذج موضوعة تحت تصرفهم من المصالح الجبائية الذي يسمح بتحديد ومراقبة ومتابعة نتائجهم الجبائية الخاصة بالدورة السابقة، وفي حالة عدم إيداعه في الميعاد المحدد قانونا يضاعف مبلغ الضريبة بنسبة 25 % بشكل

¹ - يعتبر "النظام المبسط" نظام ضريبي يخضع له الأشخاص الذين يتراوح رقم أعمالهم بين 10.000.000 إلى 30.000.000 دج، وهم ملزمون بمسك محاسبة مبسطة وهم غير ملزمون بمصادقتها من قبل محافظ الحسابات. بن عماره منصور، المرجع السابق، ص 33 .

² - المادة 322 الفقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المعدلة بمقتضى المادة 13 من قانون المالية لسنة 2001.

- قانون رقم 00-06 مؤرخ في 23 ديسمبر لسنة 2000، يتضمن قانون المالية لسنة 2001، ج ر عدد 80 الصادرة بتاريخ 25 ديسمبر سنة 2000.

تلقائي إذا أودع التصريح خلال شهرين، ويتم تخفيضها إلى 10%، أو 20% وهذا عملاً بأحكام المادة 322¹ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة².

كما يعاقب القانون كل مكلف بالضريبة قدم تصريح ناقص عن مداخله أو أرباحه الحقيقية تطبيقاً لنص المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على النحو التالي³:

10% إذا كان مبلغ المتملص منه يقل عن مبلغ 50.000 دج أو يساويه، و15% إذا كان يفوق 50.000 دج ويقل عن مبلغ 200.000 دج أو يساويه، وإذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق مبلغ 200.000 دج فتفرض غرامة تقدر بـ 25%.

عند القيام بأعمال تدليسية تطبق نسبة زيادة موافقة لنسبة الإخفاء المرتكبة من طرف المكلف بالضريبة توافق حصة الحقوق التي تم إخفاؤها مقارنة بالحقوق المستحقة بعنوان نفس السنة ولا يمكن أن تقل عن 50% وعندما لا يدفع أي حق تحدد النسبة بـ 100%....الخ.

د: التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط

يجب على المكلفين بالضريبة أن يشعروا مفتش الضرائب بالتنازل أو التوقف عن النشاط في أجل عشر (10) أيام، أو يحيطوه علماً بالتاريخ الذي أصبح أو سيصبح فيه هذا التنازل أو التوقف فعلياً وعند الإقتضاء يجب ذكر إسم المتنازل له ولقبه وعنوانه لتفادي الإستمرار

¹ - نصت المادة 322 الفقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على: "عندما يتم إيداع التصريحات المشار إليها في المواد 99 و 151 و 224 بعد إنقضاء الأجل المحددة في نفس المواد المذكورة، وإنما في غضون الشهرين المواليين لتاريخ إنقضاء هذه الأجل، تنزل نسبة الزيادة بقدر 25% على عدم التصريح المنصوص عليه في المادة 192 إلى 10% إذا لم تتعد مدة التأخير شهراً، وإلى 20% عند خلاف ذلك".

المادة 322 الفقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

² - المادة 192 الفقرة 1 و 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

³ - المادة 193 الفقرة 1 و 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

في الخضوع للضريبة المستحقة على الأرباح أو المداخل التي مازالت لم تفرض عليها الضريبة¹.

ثانياً: الإلتزامات المحاسبية

يتعين على المكلف بالضريبة إحترام إلتزامات أخرى ذات طابع محاسبي، والتفقد التام بها عن طريق مسك محاسبة تكون تامة (أ)، والعمل على تقديم الوثائق المحاسبية إلى إدارة الضرائب (ب)، وضرورة الإحتفاظ بها لمدة معينة (ج) .

أ - مسك محاسبة

لقد أزم القانون المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي إحترام المباديء المحاسبية ومسك الدفاتير القانونية منها دفتر اليومية (1)، ودفتر الجرد (2) .

1- مسك دفتر اليومية

أزم القانون التجاري كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة تاجر بمسك دفتر اليومية، وكل المستندات التي تسمح بالتحقيق في هذه العمليات يوماً بيوم²، ولا بد أن يكون موقع ومرقم من طرف القاضي التجاري لدى المحكمة فيما يخص الأشخاص الذين يمارسون نشاطات تجارية، أما بالنسبة للأشخاص الذين يمارسون نشاطات غير تجارية فدفتر يوميتهم يكون موقع من طرف رئيس مصلحة الضرائب الموجودة في مقر نشاطهم.

¹ - المادة 195 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المعدلة بمقتضى المادة 19 من قانون المالية لسنة 1991.
- قانون رقم 90-36 مؤرخ في 31 ديسمبر 1990، يتضمن قانون المالية لسنة 1991، ج ر عدد 57، الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر سنة 1990.

² - المادة 9 من الأمر رقم 75-59.

يجب على المكلف بالضريبة أن يستعمل الدفتر اليومي بصفة دائمة ويومياً، وذلك بتسجيل يوم بيوم عمليات المؤسسة دون شطب أو ترك بياض مع إجمال نتائجها شهرياً على الأقل بشرط أن يحتفظ في هذه الحالة بكل الوثائق المساعدة على مراقبة العمليات يومياً.

2- مسك دفتر الجرد

إلى جانب مسك دفتر اليومي يقع على عاتق كل شخص طبيعي أو معنوي إجراء الجرد على جميع عناصر الأصول والخصوم السنوية¹، والجرد يسمح برصد جميع الحسابات من أجل إنجاز الميزانية الختامية، وكذا معرفة وضعية المؤسسة إذا كانت في وضعية ربح أو خسارة.

ب : تقديم الوثائق المحاسبية

يتعين على المكلف بالضريبة تقديم في كل مرة وبطلب من إدارة الضرائب كل الوثائق المحاسبية²، وهذا لتحقيق من مدى دقة وصحة النتائج المصرح بها، وفي حالة إذا ما تم مسك محاسبة بلغة أجنبية يجب أن يرفق التصريح بالوثائق المحاسبية بوثيقة مترجمة مصادق عليها من قبل المترجم المعتمد يقدمها في كل مرة يطلبها منه مفتش الضرائب.

د : الاحتفاظ بالوثائق المحاسبية

يجب على المكلف بالضريبة الاحتفاظ بالوثائق المحاسبية وكل الوثائق الثبوتية التي يمارس عليها حق الرقابة لمدة عشر (10) سنوات، تطبيقاً لنص المادة 64 من قانون الإجراءات الجبائية التي نصت على³ : " يجب الإحتفاظ بالدفاتر المنصوص عليها سواء في

1 - المادة 10 من الأمر رقم 59-75.

2 - المادة 18 الفقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية .

3 - المادة 64 من قانون الإجراءات الجبائية.

التشريع الجبائي أو في القانون التجاري والوثائق المحاسبية وكذا الوثائق الثبوتية، لاسيما فواتير الشراء التي يمارس عليها حق المراقبة والاطلاع والتحقيق لأجل مدة عشر (10) سنوات المنصوص عليها في المادة 12 من قانون التجاري¹ وهذا إبدء من آخر تاريخ للكتابة فيها فيما يخص الدفاتير، وتاريخ تحريرها فيما يخص الوثائق الثبوتية".

يشترط لصحة إجراءات الرقابة الجبائية إحترم ضمانات المكلف بالضريبة من قبل العون المكلف بالعملية الرقابية .

الفرع الثالث

ضمانات المكلف بالضريبة

لم يكتفي المشرع بتقرير إلتزامات على المكلف بالضريبة وإنما منح له مجموعة من الضمانات قصد حمايته من أي تعسف من الإدارة الجبائية أثناء ممارستها للرقابة، كتلك المقررة قبل الشروع فيها (أولاً)، وتلك المقررة بعد إعادة تقويم الضريبة (ثانياً) .

أولاً: ضمانات المكلف بالضريبة قبل الشروع في الرقابة

يستفيد المكلف بالضريبة قبل الشروع في عملية الرقابة من قبل أعوان الإدارة الجبائية بالضمانات مهمة كالإشعاره بالرقابة (أ)، وحقه في الإستعانة بمستشار (ب).

أ: الإشعار بالرقابة

تسبق عملية الرقابة الجبائية إرسال إشعار بالرقابة مرفق بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة، وفيه تحدد سنوات موضوع التحقيق، وكذا ألقاب وأسماء ورتب المحققين، وتاريخ وساعة أول تدخل، والفترة التي يتم التحقيق فيها إلى جانب الأجل القانوني الأدنى الممنوح

¹ - نصت المادة 12 من القانون التجاري على: "يجب أن تحتفظ الدفاتير والمستندات المشار إليها في المادتين 9 و10 لمدة عشر (10) سنوات ...".
المادة 12 من الأمر رقم 75 - 59 .

للمكلف لتسوية أموره وتهيئة نفسه والمقدر ب عشر (10) يوما في الرقابة المحاسبية¹،
وخمسة عشر (15) يوما بالنسبة للرقابة المعمقة في الوضعية الجبائية الشاملة².

ب: الحق في الاستعانة بمستشار

يحق للمكلف بالضريبة أثناء الرقابة الجبائية أن يستعين بمستشار يختاره بنفسه للرد على طلبات التوضيح لكن حضوره ليس ضروريا أثناء المراقبة المفاجئة لمعاينة العناصر المادية التي قد تفتقد قيمتها إذا ما تم تأجيلها³.

تجدر الإشارة أن المكلف بالضريبة الذي لم يصرح عن نشاطه للإدارة الجبائية لا يمكنه التمسك بحقه في الاستعانة بمستشار إذا ما قامت بالتقدير المباشر لضريبة بمناسبة الرقابة الجبائية ولتأكيد ذلك يمكن عرض وقائع هذه القضية⁴:

حيث تتمحور وقائع القضية أن المطعون ضده (س ع) قد مارس نشاطا تجاريا طيلة السنتين 1977-1978 دون أن يقدم أي تصريح ضريبي، لذا وجهت له إدارة الضرائب إخطارين بتاريخ 29 جانفي 1979 متعلقين بالتدقيق، لذا قررت بعد ذلك بإصدار جداول فردية متعلقة بالسنوات المالية (1977-1978 و 1978-1979).

حيث عرض النزاع على المجلس القضائي (الغرفة الإدارية)، قرر إبطال الإعذارين على أساس أن إدارة الضرائب لم تشير على أن المكلف له الحق في أن يساعده مستشار يختاره لمناقشة أسس التقدير المباشر، ومن ثم هذا الإجراء يعتبر باطلا، إلا أن في هذه القضية (س ع) لا يستفيد من هذا الحق لأنه كان يمارس نشاطا ولم يصرح به وبالتالي فإن الإجراء يعتبر صحيح.

1 - المادة 20 الفقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية .

2 - المادة 21 الفقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية.

3 - عتير سليمان ، المرجع السابق، ص 85 .

4 - سايس جمال، المرجع السابق، ص ص 47-57 .

لقد دفعت تلك الحجج القانونية إدارة الضرائب بإيداع عريضة لدى كتابة ضبط المجلس الأعلى بتاريخ 04 أبريل 1984 لإستئناف القرار الصادر بتاريخ 08 فيفري 1984 عن المجلس القضائي بالجزائر (الغرفة الإدارية) تحت رقم (39681) الذي أخطأ في تطبيق القانون، ولما كان كذلك وجب إلغاء القرار المبين في جميع جوانبه.

ج:تحديد مدة الرقابة الجبائية

بالرجوع إلى أحكام قانون الإجراءات الجبائية لا يمكن أن تستغرق مدة الرقابة المحاسبية بعين المكان أكثر من ثلاثة (3) أشهر فيما يخص مؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها، وكل المؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2.000.000 دج ، ويمدد هذا الأجل إلى ستة (6) أشهر إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 5.000.000 دج و 10.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية موضوع المراقبة، ولا يجب أن تتجاوز مدة الرقابة في جميع الحالات الأخرى أكثر من تسعة (9) أشهر¹.

أما بالنسبة للتحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة لا يمكن أن تتجاوز مدة الرقابة سنة (1)، غير أنه لا يعتد بهذه المدة بناء على طلب المكلف للرد على طلبات التوضيح أو تبرير الأرصدة في الخارج، وفي حالة إكتشاف نشاط خفي تمدد إلى سنتين (2)².

قد لا تحترم المدة المحددة للرقابة من طرف الإدارة في حالة إكتشافها أن المعني بالتحقيق قد إستعمل مناورات تدليسية، أو قدم معلومات غير صحيحة، أو غير كاملة على طلبات التوضيح.

¹ - المادة 20 الفقرة 5 من قانون الإجراءات الجبائية.
² - المادة 21 الفقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية.

ثانياً: ضمانات المكلف بالضريبة أثناء التقويم

تتمثل ضمانات المكلف بالضريبة أثناء الإعلان عن نتائج الرقابة في حقه في معرفة ما تم التوصل إليه عن طريق إبلاغه من طرف العون المحقق (أ)، ومنح له أجل للرد عليها(ب)، وفي حالة الإنتهاء من عملية الرقابة لا يمكن للإدارة تجديدها (ج).

أ: الإبلاغ بالنتائج الرقابة

يجب على الإدارة الجبائية إحترام الإجراءات القانونية منها ضرورة إعلام المكلف بالضريبة بنتائج الرقابة حتى في حالة غياب إعادة تقويم وذلك برسالة موصى عليها مع إشعار بالإستلام .

ب: حق الرد

يملك المكلف بالضريبة الحق في تقديم ملاحظاته أو قبوله بنتائج الرقابة في أجل أربعون (40) يوماً، ويعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمنى، وبإمكانه طلب توضيحات وتفسيرات حول مضمون التبليغ¹، إلى جانب إمكانية تقديم إثباتات جديدة غائبة أثناء فترة التحقيق.

ج: عدم إمكانية تجديد الرقابة الجبائية

لا يحق للإدارة الجبائية أن تجدد الرقابة على نفس الضرائب المبينة في الإشعار وخلال نفس المدة عند الإنتهاء منها إلا في حالة إذا إستعمل المعنى بالرقابة مناورات تدليسية، أو قدم معلومات خاطئة أو غير كاملة²، غير أنه في حالة إذا وجد المراقب أثناء عمله غش على

¹ - المادة 20 و 21 الفقرة 5 من قانون الإجراءات الجبائية .

² - المادة 20 الفقرة 7، والمادة 21 الفقرة 6 من قانون الإجراءات الجبائية .

أنواع أخرى من الضرائب غير المعنية بالإشعار فإنه يجب عليه توجيه إشعار آخر يتضمن الضرائب الجديدة.

إذا كان المشرع الجبائي قد منح مجموعة من الحقوق للإدارة الضريبية مقابل ضمانات للمكلف بالضريبة فهذه الوحيد هو ضمان فعالية الرقابة الجبائية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

المطلب الرابع

مدى فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

تعد الرقابة الجبائية من بين الآليات التي تهدف أساسا إلى التحذير من أي محاولة غش، أو ممارسة عمل من شأنه أن يطمس المكلف بالضريبة من الإلتزامات الضريبية، وإلى معاقبة المتهربين في الواقع وتؤدي إلى توزيع أحسن للعبء الضريبي، إلا أنه هناك مجموعة من العوامل التي إنعكست على فعاليتها في مكافحة التهرب الضريبي (الفرع الأول)، الأمر الذي إستوجب إيجاد حلول بغية تحقيق الأهداف المرجوة منها في أرض الواقع (الفرع الثاني).

الفرع الثاني

العوامل التي تحد من فعالية الرقابة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي

توجد جملة من المشاكل أو المعوقات التي تحول دون تحقيق الرقابة الجبائية لأهدافها كنقص في التشريع (أولا)، ونقص فعالية الجهاز الإداري (ثانيا)، ونقص تنظيم الرقابة الجبائية (ثالثا)، وإتساع الاقتصاد الموازي (رابعا).

أولا : نقص في التشريع

يتسم التشريع الضريبي الجزائري بنقائص كعدم إستقرار القوانين الضريبية التي تثير الكثير من الصعوبات حول فهمها من طرف أعوان الإدارة الجبائية وصعوبة تطبيقها تطبيقا صحيحا في أرض الواقع¹، وعدم مواكبتها للتطورات الاقتصادية الحاصلة التي أفرزت عدة تحديات خطيرة لا تتماشى مع النظام الرقابي الجزائري فمعظم الإدارات الجبائية مازالت تعالج مختلف الملفات بوسائل تقليدية، إلى جانب قلة النصوص التشريعية التي تكفل الحماية لأعوان الإدارة الجبائية أثناء ممارسة مهامهم الرقابية .

ثانيا:نقص فعالية الجهاز الإداري

تعاني الإدارة الجبائية من نقص فادح في الإمكانيات البشرية (ا)، والإمكانيات المادية (ب)، مما يمنع أعوان الإدارة الجبائية القيام بمهامهم على أحسن وجه.

ا:نقص الإمكانيات البشرية

لا تقع تبعيات التهرب الضريبي على المشرع الضريبي والمكلف بالضريبة لوحدهما، وإنما تقع كذلك على الإدارة الجبائية وهذا يعود إلى النقائص التالية :

- النقص الفادح في عدد المحققين والمفتشين مقارنة بعدد المكلفين بالضريبة الذين يخضعون للرقابة مما ينعكس سلبا على تباعد فتراتها، فالمؤسسة التي تم برمجتها قد لا يعاد برمجتها لسنوات طويلة أو مدى حياتها.

¹ - قتال عبد العزيز، المرجع السابق، ص 114.

- غياب الكفاءة والخبرة في موظفي الإدارة الجبائية خصوصا مع التطورات الاقتصادية والتكنولوجية التي تستدعي كفاءات جد متخصصة بسبب نقص المعاهد والمدارس المتخصصة لتكوينهم في المجال الضريبي¹.

ب: نقص الإمكانيات المادية

- نقص وسائل النقل المصلحية يمنع أعوان الإدارة الجبائية من ممارسة مهامهم الرقابية خصوصا في المناطق البعيدة، وكذا صعوبة مراقبة المعاملات الإلكترونية التي يقوم بها المكلف بالضريبة بسبب نقص أنظمة الإعلام الآلي على مستوى أجهزة الرقابة.
- تدني مستوى الأجور الممنوحة لأعوان الإدارة الجبائية ساهم في خلق الفساد الإداري وقبول الرشوة من قبل المكلفين بالضريبة بهدف عدم إدراجهم في برنامج الرقابة.
- التعاون الضئيل ما بين الإدارة الجبائية والإدارات التي تحارب التهرب الضريبي (مديرية التجارة والجمارك، البنوك، مصالح السجل التجاري...) ².

ثالثا: نقص تنظيم الرقابة الجبائية

- إزداد التهرب الضريبي حدة وخطورة ولعل السبب يعود إلى نقص تنظيم الرقابة الجبائية ويظهر هذا النقص من خلال ما يلي :
- نقص تأطير الرقابة الجبائية سواء كما أو نوعا³، والقيام ببرمجة المكلفين الذين لا يمتلكون خطرا جبائيا بالنسبة للخزينة العمومية.

1 - طورش بتاتة ، المرجع السابق، ص ص 100-101 .

2 - بن أعمار منصور، المرجع السابق، ص 17.

3 - بن أعمار منصور، المرجع نفسه، ص 16.

- عدم تحديث معايير إختيار المؤسسات القابلة لرقابة تماشيا مع تطور تقنيات التحايل القانوني خصوصا ببروز المعاملات الالكترونية¹، فالإدارة العامة للضرائب هي التي تتحكم في برنامج الرقابة بإقتراح من المديريات الولائية للضرائب أو مفتشيات الضرائب، فهذه الأخيرة لا تملك الحرية المطلقة في برمجة المكلفين، أو إختيار المعايير التي تتماشى مع التطورات الحديثة.

رابعاً: إتساع الاقتصاد الموازي

ساهم الإقتصاد الموازي بشكل كبير في إزدياد التهرب الضريبي وإنقاص من فعالية دور الإدارة الجبائية في مكافحته، حيث تفلت الكثير من الأنشطة من الرقابة، ويتجسد هذا الإقتصاد بالقيام بالأعمال تخلق منافسة غير مشروعة²، مما أدى إلى حرمان الخزينة العمومية من موارد مالية معتبرة .

لقد أكدت وزارة التجارة على أن حوالي 60 % من التجارة في الجزائر تذهب إلى السوق الموازية، وعدد التجار الوهميين قد بلغ نسبة 626.781 تاجرا خلال الفترة الممتدة بين 1997-2002، وفي هذا الصدد كشف تحقيق قامت به مديرية التجارة لولاية الجزائر العاصمة سنة 2004 بأن هناك حوالي 96 سوق موازية تنتشر عبر مساحات وأماكن عمومية بشكل عشوائي³.

صرحت المديرية العامة للضرائب أن عدد العمليات الرقابية التي قامت بها إدارة الضرائب سنة 2005 وصل إلى 5260 عملية رقابية في مجال مكافحة السوق الموازية من خلال عمليات تطهير التجارة الخارجية، ومراقبة عمليات الإستيراد أفضت إلى إقتراح عدم فتح

1 - قتال عبد العزيز، المرجع السابق، ص 117.

2 - لايد لزرق، المرجع السابق، ص 63.

3 - بورعدة حورية، الإقتصاد غير الرسمي في الجزائر دراسة سوق الصرف الموازي، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في الإقتصاد (تخصص الإقتصاد الدولي)، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة وهران، 2013-2014، ص 128 .

أرصدة في البنوك لما يقارب 1800 ملف، وتم بعد التحري منع التوطين البنكي لأكثر من 1382 متعاملا¹.

كما صرح المجلس الجزائري الاقتصادي والاجتماعي أن نسبة الموارد المالية التي فقدتها الخزينة العمومية بسبب التهرب من الضريبة تصل إلى حوالي 200 مليار دج سنويا.

إذا كانت مجمل العوامل السابقة تعتبر من بين الأسباب التي ساهمت في الحد من فعالية الرقابة الجبائية في تحقيق أهدافها في أرض الواقع، فالأمر يستدعي معالجتها بإتخاذ تدابير مختلفة.

الفرع الثالث

متطلبات تفعيل الرقابة الجبائية

يتطلب الأمر لتفعيل الرقابة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي ضرورة إيجاد الأطر والآليات التي عن طريقها تكون ذات فعالية في الميدان، وذلك من خلال العمل على تحسين التشريع الضريبي (أولا)، وتفعيل الجهاز الإداري الضريبي (ثانيا)، وتفعيل إجراءات البرمجة (رابعا)، وضرورة توطيد الإدارة الجبائية علاقتها بالإدارات الأخرى (خامسا).

أولا: تحسين التشريع الضريبي

تعتبر الرقابة الجبائية وسيلة مهمة في مكافحة التهرب الضريبي، وإستمدت قوتها من التشريع الضريبي مما يستدعي ضرورة تفعيله بإتباع الخطوات التالية :

- صياغة تشريع ضريبي واضح يمتاز بالعدالة والبساطة والاستقرار لسهولة فهمه من طرف موظفي الإدارة الجبائية²، الذين بدورهم يلتزمون بشرحه للمكلفين بالضريبة على نحو صحيح .

¹ - [www.djazairress.com/elmassa/14500/consulté le 22-11-2008](http://www.djazairress.com/elmassa/14500/consulté%20le%2022-11-2008).

² - G. Tixier et G. Gest, Op cit, p 153.

- تبسيط الإجراءات المتعلقة بالرقابة الجبائية، وإجراءات المنازعات وإضفاء الشفافية عليها¹، وضرورة مراجعة بعض الإجراءات القانونية لإعطاء طابع الإستمرارية للرقابة الجبائية حتى يتسنى لأعوان الإدارة الجبائية التدخل في الوقت المناسب لقمع الغش كمرحلة مدة التقادم².
- ضرورة صياغة نصوص قانونية تضمن الحماية القانونية لأعوان الإدارة الجبائية لحمايتهم من الإعتداءات التي يمكن أن يتعرضوا لها أثناء تأدية مهامهم الرقابية³.

ثانياً: تحسين الجهاز الإداري الضريبي

يتسم الجهاز الضريبي الجزائري بعدم الكفاءة والعصرنة، مما يستدعي ضرورة تفعيله لأن الجهاز الإداري غير الكفاء يمكنه أن يحول ضريبة موضوعية وعادلة إلى ضريبة سيئة لذا يتطلب الأمر توفير الإمكانيات البشرية (أ) ، والمادية (ب).

أ: توفير الإمكانيات البشرية

يجب على الدولة بهدف تفعيل الرقابة الجبائية أن تقوم بالإجراءات التالية :

- تدعيم الإدارة الجبائية بعدد كافي من الموظفين متخصصين في مجال الرقابة الجبائية للقضاء على التباين الموجود بين عدد المكلفين بالضريبة وعدد الموظفين بهدف تكثيف الرقابة الجبائية، وضرورة إنتقائهم على أسس علمية وعملية وخلقية والتمتع بسلوك حضاري و أقدمية معقولة وكفاءة متخصصة ومؤكدة⁴.

1 - ولهي بوعلام، المرجع السابق، ص 34 .

2 - المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية.

3 - طورش بتاتة، المرجع السابق، ص 102 .

4 - بن أعمار منصور، المرجع السابق، ص 19.

- مراعاة مبدأ التخصص في الوظيفة لضمان الوصول إلى نتائج حقيقية أثناء عملية الرقابة لسهولة معالجة الملفات وريح الوقت¹، وضرورة ترقية أخلاقيات المهنة بغية تحسين الأداء الوظيفي عن طريق تحسيس أعوان الإدارة الجبائية بمسؤوليتهم وحقوقهم².
- ضرورة التكوين المستمر عن طريق وضع برنامج دوري يتماشى مع التغيرات التي يشهدها النظام الضريبي، والتدريب المستمر على أدوات التكنولوجيا لرفع كفاءة جهاز الرقابة، وفتح مراكز ومدارس كافية عبر مختلف جهات الوطن قصد تكوين إطارات رقابية متخصصة³.

• ب: توفير الإمكانيات المادية

- يتعين على الدولة لتفعيل دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي إتخاذ ما يلي:
- ضرورة توفير وسائل النقل المصلحية لأعوان الإدارة الجبائية بهدف توسيع نطاق الرقابة الجبائية ليشمل المناطق البعيدة والناحية التي يكثر فيها التحايل لإطمئنان المكلفين بمحدودية إمكانيات الإدارة الجبائية وصعوبة الوصول إليهم⁴.
- تحسين الأوضاع المادية لأعوان الإدارة الجبائية وضرورة منح مكافآت للذين يلتزمون بأخلاقيات المهنة لسد منافذ الإغراءات المقدمة لهم، وضرورة تخصيص مكافآت للمكافئين الذين يظهرون تعاوننا مع أعوان الإدارة الجبائية في ممارسة مهامهم الرقابية⁵.

1 - طورش بتاتة، المرجع السابق، ص 102 .

2 - قتال عبد العزيز، المرجع السابق، ص 119.

3 - لايد لزرق، المرجع السابق، ص 111.

4 - طورش بتاتة، المرجع نفسه، ص 103 .

5 - ولهي بوعلام ، المرجع السابق، ص 34 .

• تجهيز وربط مصالح الرقابة الجبائية بأجهزة الإعلام الآلي حيث تسمح بتحسين عملية الرقابة الجبائية عن طريق برمجة الملفات المراد مراقبتها، وتحليل كل المعلومات الخاصة بالمكلفين في أوقات قياسية¹.

تجدر الإشارة في هذا الصدد أن الإدارة الضريبية وضعت العديد من الإجراءات بهدف الحد من التهرب الضريبي منها :

✓ إستحداث رقم التعريف الإحصائي وإجبار المكلفين بإظهاره على كل التصريحات والوثائق التي لها علاقة بالنشاط الممارس².

✓ تسجيل المكلفين المتهربين من دفع الضريبة في البطاقة الوطنية لمرتكبي الغش ومرتكبي المخالفات الخطيرة للتشريعات والتنظيمات الجبائية، والجمركية، والتجارية ويتم إنجازها من طرف المديرية العامة للضرائب، ومن ثم ضرورة إستبعادهم من المشاركة في أية مناقصة تخص الصفقات العمومية، ومن عمليات التجارة الخارجية³.

✓ إخضاع كل طلب شطب في السجل التجاري إلى تقديم شهادة الوضعية الجبائية مسلمة من طرف مصالح الإدارة الجبائية المختصة خلال 48 ساعة التي تلي تقديم الطلب حتى ولو كان مدينا للخرينة العمومية، لكن في هذه الحالة الأخيرة لا يمكن إعفائه من المتابعة⁴.

1 - خلاصي رضا، شذرات النظرية، المرجع السابق، ص 338.

2- "يجب على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المزاويليين نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرا أو تقليديا أن يشاروا إلى رقم التعريف الإحصائي على كل الوثائق المتعلقة بنشاطهم".

المادة 34 من قانون رقم 01-21.

3 - المادة 29 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 .

4 - المادة 66 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009.

✓ إعادة التنظيم الهيكلي للإدارة الجبائية وتطويرها بإنشاء ثلاث هياكل إدارية مديرية كبريات المؤسسات¹ ومراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب² بهدف التحكم في الموارد المالية، وتحسين الخدمات، وتفعيل الرقابة الجبائية، وخصص لها خلايا إستقبال وإعلام بهدف تنظيم وإستقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم بكل إلتزاماتهم وحقوقهم لنشر الوعي الضريبي وخلق علاقة مبنية على الثقة معهم³.

ثالثا: تفعيل إجراءات البرمجة

يلزم على الإدارة الجبائية من أجل تفعيل التدابير المتعلقة بإجراءات الرقابة من حيث عملية البرمجة إتباع الخطوات التالية :

- وجوب وضع طرق عقلانية وفعالة عند إختيار العمليات التي يتم إنجازها، وضرورة الإستفادة وإستغلال نتائج المراجعات المحققة في العمليات السابقة.
- تحسين وسائل الفحص والرقابة، وترك الحرية للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية ومفتشية الضرائب في إعداد برنامج الرقابة الجبائية وفقا لمعايير دقيقة ومتطورة تتماشى مع التطورات التكنولوجية⁴، مع ضرورة إكمال مراحل الرقابة الجبائية بدءا بالرقابة العامة وصولا للرقابة المعمقة بهدف الوصول إلى نتائج صحيحة ودقيقة حول مدى صحة التصريحات المكتتبة.

¹ - تقوم مديريةية كبريات المؤسسات بمراقبة وتسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الكبرى التي تتعدى رقم أعمالها سنويا مئة مليون دينار(1.000.000.000 دج).

بن أعمار منصور، المرجع السابق، ص 50.

² - تختص "مراكز الضرائب" بتسيير المؤسسات المتوسطة والصغيرة ومختلف المهن الحرة، أما "المراكز الجوارية للضرائب" فتقوم بتسيير المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الجزافي.

طورش بناتة، المرجع السابق، ص 104 .

³ - مرسوم تنفيذي رقم 06-327 مؤرخ في 18 سبتمبر 2006، يحدد تنظيم المصالح الخارجية لإدارة الضرائب وصلاحياتها، ج ر عدد 59 الصادرة بتاريخ 24 سبتمبر سنة 2006.

⁴ - ولهي بوعلام، المرجع السابق ، ص 34 .

- يجب الإعتماد على الأساليب الكمية في عملية البرمجة وليس على الأساليب النوعية بهدف تنويع أشكال الرقابة لضمان إتساع نطاقها لتشمل أنشطة مختلفة لأن التهرب الضريبي مس جميع الميادين، والعمل على تقوية الرقابة على أساس الوثائق التي أصبحت أهم صور الرقابة الجبائية في الوقت الحاضر¹.
- ضرورة برمجة كل المؤسسات التي تتوقف مؤقتا عن نشاطها، أو تنهيه، أو تغيير مكانه كما يستدعي إخضاع أصحاب المهن الحرة ومسيري المؤسسات وأعضائها للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.
- محاربة القطاع الموازي بتنظيمه وإدخاله في الوعاء الضريبي بهدف تنمية الحصيلة الضريبية، وضمان مستوى معين من المنافسة النزيهة ويكون ذلك بالزامية التصريح بهوية المكلفين وتشديد العقوبات على المخالفين.

رابعا: تكثيف التعاون والتنسيق مع الإدارات الأخرى

يتعين على الإدارة الجبائية بهدف الحصول على المعلومات المتعلقة بالمتهربين من دفع الضريبة توطيد العلاقة مع إدارة الجمارك والتجارة، وهذا التعاون المشترك من شأنه أن يسفر على نتائج إيجابية في مكافحة التهرب الضريبي بإجراء رقابة مختلطة فيما بينها .

لقد تم تأسيس الفرق المختلطة² بصفة رسمية بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 97-290 المؤرخ في 27 جويلية 1997 والتي تتشكل من ممثلي إدارات الضرائب والجمارك

1 - خلاصي رضا، شذرات النظرية، المرجع السابق، ص 371.

2 - "تحدث الفرق المختلطة للرقابة بمعدل فرق أو عدة فرق على مستوى كل ولاية، بموجب قرار وزاري مشترك بين الوزير المكلف بالمالية والوزير المكلف بالتجارة ...".

المادة 12 من المرسوم التنفيذي رقم 97-290 مؤرخ في 27 جويلية سنة 1997 ، يتضمن تأسيس لجان التنسيق والفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية ووزارة التجارة وتنظيمها ، ج ر عدد 50 الصادرة بتاريخ 30 جويلية سنة 1997.

والتجارة¹، وتكلف بتنفيذ برنامج المراقبة الذي تضبطه لجنة التنسيق الولائية² كل ثلاثة (3) أشهر، وتقوم خاصة بعمليات الرقابة لدى الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين ينجزون عمليات إستيراد بالجملة أو التجزئة بهدف التأكد من مدى تطابقها مع التشريعات الجبائية والجمركية والتجارية³، ولتفعيل دورها يستوجب إتباع ما يلي :

- التأطير الجيد لهذه الفرق بالإعتماد على معيار التخصص والكفاءة، وضرورة المتابعة الدقيقة لأنشطتها من قبل المصالح المركزية.

- تعزيز التعاون المشترك بين الهيئات الثلاثة عن طريق تبادل المعلومات المهمة بصفة تلقائية لسهولة إكتشاف المتهربين خاصة عن طريق وسائل الإتصال والإعلام التي تسمح في أجال جد قصيرة الحصول على إتصالات خاصة بكل العمليات المحققة⁴.

إذا كانت الرقابة الجبائية آلية مهمة لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي إلا أن الأمر يستدعي توسيعها خارج الحدود الإقليمية للدولة الجزائرية لأن هذه الظاهرة أصبحت ذات صبغة دولية ويكون ذلك بالتعاون مع دول أخرى بإبرام إتفاقيات جبائية دولية معها.

¹ - المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 97-290 .

² - تتشكل لجنة التنسيق الولائية بين الضرائب والجمارك والتجارة من أعضاء دائمين والممثلين في (مدير الضرائب بالولاية، ورئيس قطاع مكافحة الغش أو رئيس مفتشية قسم الجمارك بالولاية، ومدير المنافسة والأسعار بالولاية)، إضافة إلى ذلك يقوم المدير العام لضرائب، والمدير العام للجمارك المركزي للتحقيقات الإقتصادية وقمع الغش كل فيما يخصه بتعيين الأعضاء الإضافيين الذين يتم إختيارهم من بين الموظفين الذين لهم على الأقل رتبة نائب مدير ولائي أو رتبة تعادلها.

- المادة 8 من المرسوم التنفيذي رقم 97-290.

³ - المادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم 97 - 290 .

⁴ - بن أعمار منصور، المرجع السابق، ص 16.

المبحث الثاني

الإتفاقيات الجبائية الدولية

أصبحت ظاهرة التهرب الضريبي ذات صبغة دولية وأخذت بعدا عالميا مع إنتشار ظاهرة العولمة، وإتجاه بلدان العالم نحو تبني سياسة الإنفتاح الاقتصادي الذي يتجسد في نمو حجم المبادلات التجارية الدولية في عصر يتميز بثروة المعلومات مما أدى إلى زيادة التهرب الضريبي الدولي بكل سهولة، لذا أصبح التعاون الدولي ضرورة حتمية عن طريق إبرام إتفاقيات جبائية دولية .

لقد أبرمت الدولة الجزائرية عدة إتفاقيات لتخفيف من حدة التهرب الضريبي على الصعيد الدولي وفقا لقواعد معينة عملا بمبادئ الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، والإتفاقية النموذجية لهيئة الأمم المتحدة، لذا الأمر يتطلب تحديد مفهومها (المطلب الأول)، والتنظيم القانوني لها (المطلب الثاني)، ونطاق تطبيقها (المطلب الثالث)، وما مدى فعاليتها في مكافحة التهرب الضريبي الدولي (المطلب الرابع).

المطلب الأول

مفهوم الإتفاقيات الجبائية الدولية

تعتبر الإتفاقيات الجبائية الدولية أداة قانونية فعالة ومصدرا من مصادر الجباية الدولية إلى جانب القوانين الداخلية للدول، وهدفها يتمثل في إيجاد حلول لكل المشاكل الضريبية وعلى رأسها مشكلة الإزدواج الضريبي الدولي التي يعاني منها المكلف بالضريبة، إضافة إلى مكافحة التهرب الضريبي الدولي، لذا الأمر يستدعي إعطاء تعريف دقيق لهذه الإتفاقيات (الفرع الأول)، وتحديد الأهداف التي تسعى الدولة من وراء إبرامها (الفرع الثاني).

الفرع الأول

تعريف الاتفاقيات الجبائية الدولية

تعتبر الإتفاقيات الجبائية الدولية معاهدات دولية تخضع للقانون الدولي، والتي يمكن تعريفها حسب إتفاقية فيينا لقانون المعاهدات¹ على أنها "إتفاق دولي يعقد بين دولتين أو أكثر ويخضع للقانون الدولي سواء تم في وثيقة واحدة أو أكثر وأيا كانت التسمية المطبقة عليه"².

يظهر من خلال هذا التعريف أنه قد تتعدد التسميات التي تستخدم للدلالة على معاهدة دولية والتي يشترط فيها ما يلي :

- يجب أن تبرم بين أشخاص القانون الدولي أي من طرف دولتين أو أكثر تتمتع بأهلية وشخصية قانونية، ولا بد أن تكون موثوقة ومكتوبة إذ لا يمكن إعتبار الإتفاق الشفوي الذي يتم بين ممثلي دولتين أو مجموعة من الدول أنها معاهدة دولية، والهدف من ذلك هو إثبات ما تم الإتفاق عليه في حالة نشوب نزاع بين أطرافها.
 - أن يكون هدف المعاهدة ترتيب أثار قانونية أي إنشاء حقوق وإلتزامات قانونية للأطراف المتعاقدة، مع ضرورة خضوع موضوعها لأحكام للقانون الدولي³.
- يمكن لنا إعطاء تعريف للإتفاقيات الجبائية الدولية من خلال ما سبق فنتمثل في تلك المعاهدات الدولية التي تبرم بين دولتين أو أكثر، ويدور موضوعها حول أمور ضريبية

1 - إعتمدت "اتفاقية فيينا" من قبل لجنة القانون الدولي المنبثقة عن الجمعية العامة للأمم المتحدة لينم الاتفاق على وضع مشروع قانون المعاهدات لسنة 1969، والتي أصبحت المرجع الأساسي الذي تعتمد عليه الدول لإبرام أي معاهدة، أو إتفاقية دولية، ودخلت حيز التنفيذ في 27 يناير لسنة 1980 .

بلمديوني محمد، إنهاء المعاهدات الدولية وإيقافها، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الدولي العام ، كلية العلوم القانونية والإدارية، جامعة شلف، 2008 - 2009، ص 7 .

2 - المادة 2 من اتفاقية فيينا لقانون المعاهدات .

3 - بلمديوني محمد، المرجع نفسه، ص ص 15-16 .

محضة وعامة لأنها تهتم بتنظيم العلاقات الضريبية فيما بينها بالنسبة لمجموعة من الضرائب خاصة منها الضرائب على الدخل، والثروة والتركات، وإيجاد حلول للمشاكل الضريبية على الصعيد الدولي.

بما أن الإتفاقيات الجبائية الدولية أداة قانونية ووسيلة لتدعيم التعاون فيما بين الدول بهدف تحقيق أهداف مختلفة.

الفرع الثاني

أهداف الإتفاقيات الجبائية الدولية

تسعى مختلف الدول منها الدولة الجزائرية من وراء إبرامها للإتفاقيات الجبائية الدولية إلى تحقيق أهداف مختلفة وعلى رأسها الحد من مشكلة الإزدواج الضريبي الدولي (أولاً)، ومكافحة ظاهرة التهرب الضريبي الدولي (ثانياً)، وضمان حماية المكلفين بالضريبة (ثالثاً)، وتشجيع الإستثمار الأجنبي (رابعا).

أولاً: منع حدوث مشكلة الإزدواج الضريبي الدولي

يعود السبب والهدف الأساسي الذي دفع الدول إلى إبرام الإتفاقيات الجبائية الدولية الحد من مشكلة الإزدواج الضريبي الدولي، والتي يقصد بها من الناحية القانونية فرض نفس الضريبة أكثر من مرة على نفس الوعاء الضريبي، وعلى نفس المكلف، وفي نفس المدة من قبل دولتين أو أكثر¹، ومن أمثلة ذلك :

- أن يكون المكلف مقيماً في دولتين بحيث يحق لكل دولة أن تفرض عليه الضريبة ليس فقط على مداخله المحققة فيها إنما جميع مداخله المحققة في الدولة الأخرى.

¹ -DUBUT (Thomas) , " Les commentaires de modèle de convention fiscale de l OCDE et l'interprétation , Presses contre le double imposition" , revue de la recherche juridique (R. R. J) , presses universitaires D'AIX Marseille, 2000, p 1450.

• إذا كان مقيم في دولة ما ويحصل على دخل في دولة أخرى، وبالتالي فإن ممارسة شخص لنشاط يحقق من ورائه دخلا في دولة غير دولة إقامته فسيكون ملزم بدفع ضريبة لتلك الدولة باعتبارها مصدر الدخل، وفي نفس الوقت ملزم بدفع ضريبة للدولة إقامته.

أما من الناحية الاقتصادية فيقصد بالازدواج الضريبي الدولي فرض نفس الضريبة، أو ضرائب متشابهة مرتين بالنسبة لنفس الوعاء الضريبي من طرف دولتين أو أكثر على شخصين مختلفين، فيختلف بهذا العنصر الأخير عن الإزدواج الضريبي القانوني الذي يشترط فيه وحدة المكلف بالضريبة كالشركات المساهمة التي تلتزم بدفع ضريبة على أرباحها، وضريبة أخرى على الأرباح الموزعة على المساهمين فيها¹.

لقد تضافرت مجموعة من الأسباب ساهمت في حدوث مشكلة الإزدواج الضريبي الدولي أهمها:

• تمسك الدول بمبدأ السيادة الضريبة² حتى خارج حدود إقليمها بما يخدم مصالحها دون النظر إلى باقي التشريعات الضريبية، والمعايير التي تعتمد عليها لفرض الضريبة، ودون الأخذ بعين الاعتبار مصلحة المكلف وهذا مع إنتشار ظاهرة العولمة وتبني الدول لسياسة الإنفتاح الإقتصادي، وتحرير التجارة الخارجية في عصر يتميز بثروة المعلومات .

• إزدیاد الإنفاق العام دفع بالدولة إلى تمديد إختصاصها الضريبي خارج حدودها الإقليمية على رعاياها الموجودين في الخارج بغية زيادة الحصيلة الضريبية دون مراعاة حدوث مشكلة الإزدواج الضريبي الدولي، والإعتماد على مبدأ شخصية الضريبة لتحديد المقدرة

¹ - عواضة حسن ، قطيش عبد الرؤوف ، المرجع السابق ، ص 395 .

² - يقصد " بمبدأ السيادة الضريبية للدولة" سلطتها في وضع نظام ضريبي في إطار قانوني بشرط أن يكون مستقل عن جميع الأنظمة الضريبية التي تنافسه.

التكليفية للممول بالضريبة مما يؤدي بالدولة من متابعته بهدف فرض ضريبة عادلة بتحديد دخله كله مهما كان مصدره¹.

- إختلاف المراكز المالية للدول فهناك دول تتبع سياسة تشجيع الإستثمار الوطني، ووضع حد لإستقطاب رؤوس الأموال الأجنبية بسبب كفاية أموالها الوطنية في تمويل مشاريعها، ورغبتها في المحافظة على أموال رعاياها وضمان بقائها محليا، وتمسك معظم الدول بتطبيق مبدأ المعاملة بالمثل في فرض الضرائب على بعض المكلفين من دول أجنبية معينة².

يترتب عن حدوث مشكلة الإزدواج الضريبي الدولي أثار ضارة مست المكلف بالضريبة بشكل مباشر، وتمثل عبئا ثقيلًا بالنسبة له وتقلص عوائده المالية التي كان من المنتظر أن يحققها، وهذا قد يدفعه إلى إستخدام كافة السبل للتهرب من إلتزامه بدفع الضريبة، زيادة عن ذلك تشكل حاجزا حقيقيا أمام حركة رؤوس الأموال من دولة إلى أخرى بهدف إستثمارها، مما يؤدي إلى إضعاف العلاقات الإقتصادية الدولية.

لقد أبرمت الجزائر عدة إتفاقيات لمنع الإزدواج الضريبي الدولي³ التي إستمدت مبادئها من الإتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الإقتصادية (OCDE)⁴، والإتفاقية النموذجية

1 - عباس محرزى محمد، المرجع السابق، ص 335.

2 - بوقرورة إيمان، المرجع السابق، ص 21 .

3 - لقد إهتمت الدولة الجزائرية بمشكلة الإزدواج الضريبي الدولي لذلك أبرمت العديد من الإتفاقيات الثنائية لمنع حدوثها نذكر منها تلك التي أبرمتها مع مجلس وزراء البوسنة والهرسك، المصادق عليها بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 10 - 11 مؤرخ في 11 يناير سنة 2010، ج ر عدد 08 الصادرة بتاريخ 31 يناير سنة 2010.

- وتلك المبرمة مع الجمهورية الإسلامية الإيرانية، المصادق عليها بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 09-187 .

4 - قامت اللجنة الضريبية لمنظمة التعاون والتنمية الإقتصادية بنشر تقرير بعنوان مشروع الاتفاقية النموذجية بشأن مكافحة الإزدواج الضريبي على الدخل والثروة، كما قامت في سنة 1967 بعدما أعيد تسميتها بلجنة الشؤون الضريبية بتعديلها حتى تتماشى مع التغيرات الاقتصادية، ومن ثم تم نشرها وتنقيحها عدة مرات، وتعتبر المرجع الأساسي الذي تعتمد عليه مختلف الدول لإبرام إتفاقيات جباية دولية لمكافحة الإزدواج الضريبي الدولي . بوقرورة إيمان، المرجع نفسه، ص 51 .

لمنظمة الأمم المتحدة (ONU)¹ من خلال تحديد مجال الإختصاص الضريبي لكل دولة طرف في الإتفاقية، وذلك بإتباع طرقا مختلفة كطريقة الإعفاء كإعفاء المكلف بالضريبة في دولة إقامته بالنسبة لدخل حقه في دولة أخرى، وإما بإتباع طريقة الخصم حيث تخصم دولة إقامة المكلف بالضريبة المبلغ الذي دفعه على دخله أو ثروته في دولة مصدر الدخل لمعالجة مشكلة الإزواج الضريبي .

ثانيا: مكافحة التهرب الضريبي الدولي

لا يقتصر هدف الدول من وراء إبرامها لإتفاقيات جبائية مع دول أخرى على منع حدوث مشكلة الإزدواج الضريبي، إنما تسعى أيضا إلى محاربة التهرب الضريبي الدولي عن طريق تبادل المعلومات حول الوعاء الضريبي للمكافين المعنيين وفقا لشروط معينة هذا ما تم النص عليه في المادة (26) من الإتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الإقتصادية (OCDE)، ونصت أيضا مادتها (27) على الإطار الذي من خلاله تتعاون الدول وتقدم الدعم لبعضهما البعض طبقا للقواعد الخاصة بتشريعاتها وذلك بغية تحصيل ديونها من المكلفين².

¹ - لقد إعتد مشروع اتفاقية النموذجية للأمم المتحدة لمعالجة الإزدواج الضريبي الدولي من قبل فريق من الخبراء الذي يتشكل من الدول المتقدمة والنامية في إجتماعه الثامن بجنيف لسنة 1979، والتي تم نشرها في سنة 1980، وفي سنة 1997 شكل فريق الخبراء فريق أخر لتعديل الإتفاقية لتنماشى مع التطورات الإقتصادية المستجدة، وأيضا بسبب تعديل أحكام الإتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الإقتصادية .

لقد تضمنت الإتفاقية النموذجية للأمم المتحدة تقريبا نفس المبادئ المنصوص عليها في الإتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الإقتصادية إلا أن هذه الأخيرة تعطي الحق في فرض الضريبة لدولة الإقامة أكثر ما تعطيه للدولة المصدر فهي تخدم مصالح الدول المتقدمة بإعتبارها المصدر للرووس الأموال، على عكس إتفاقية الأمم المتحدة التي تعطي الحق أكثر للدولة المصدر لحماية لمصالح الدول النامية لأنها المستقبل للرووس الأموال الأجنبية .
بوقرورة إيمان، المرجع السابق، ص ص 50 - 51 .

²- Article 26 et 27 de modèle de convention d'organisation coopération et développement économiques concernant de revenu et la fortune ,édition ocde ,2008,p p 40 - 43.

لقد تم تقرير ذلك في العديد من الإتفاقيات الثنائية التي أبرمتها الجزائر حول مكافحة التهرب الضريبي الدولي ومنع الإزدواج الضريبي كذلك المبرمة مع دولة فرنسا في سنة 2002¹.

إتفقت الدولتين بمقتضى هذه الإتفاقية على تبادل المعلومات التي تكون ضرورية بهدف تطبيق أحكامها أو القوانين الداخلية المتعلقة بالضرائب التي تسري عليها الإتفاقية بحيث لا تخالف فيها هذه الضرائب أحكامها، مع ضرورة المحافظة على سريتها فلا يجوز الإطلاع عليها، أو إستخدامها إلا في الحدود المنصوص عليها في الإتفاقية².

لا يعتبر الإلتزام بالتبادل المعلومات مطلق على الدولتين المتعاقدين، إنما يمكن لأي دولة أن تمتنع عن تقديمها في حالة إذا كان ذلك يتطلب منها تنفيذ إجراءات إدارية تتعارض مع القوانين والممارسات الإدارية الخاصة بها أو بالدولة المتعاقدة الأخرى، أو إذا كانت تلك المعلومات المطلوبة منها لا يمكن الحصول عليها طبقا لقوانينها، أو ستؤدي إلى الكشف على سر تجاري أو صناعي أو مهني أو طريقة تجارية، أو معلومات من شأنها مخالفة نظامها العام في حالة ما إذا تم إفشائها³.

أما فيما يتعلق بالمساعدة في تحصيل الضرائب فيكون بناء على طلب من طرف الدولة الملتزمة وذلك وفقا للتشريع والممارسة الإدارية المعمول بهما في الدولة المطلوبة بتحصيل الديون الجبائية، بما في ذلك الزيادات والتعويضات عن التأخر في دفع الفوائد والمصاريف

1 - الإتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة الجمهورية الفرنسية .
2 - المادة 27 الفقرة 1 من الإتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية الديمقراطية الشعبية وحكومة الجمهورية الفرنسية.
3 - المادة 27 الفقرة 2 من الإتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية الديمقراطية الشعبية وحكومة الجمهورية الفرنسية.

والغرامات التي ليس لها طابع جزائي والمتعلقة بالضرائب المنصوص عليها في الإتفاقية والتي تكون موضوع سند يسمح بتحصيلها في الدولة الملتزمة¹.

يمكن للدولة التي قدم لها طلب تحصيل الضرائب أن ترفضه في حالة إذا كانت الدولة الملتزمة لم تستنفذ جميع الوسائل المحلية لتحصيل ديونها الجبائية، أو إذا كانت تلك الديون الجبائية المراد تحصيلها لا تطابق أحكام الإتفاقية².

نظرا لخطورة التهرب الضريبي الدولي الذي يشكل تحديا حقيقيا وحاجزا لبلوغ الدولة الجزائرية أهدافها التنموية الشيء الذي دفعها إلى إبرام إتفاقيات ثنائية بهدف تدعيم التعاون والتنسيق مع دول أخرى عن طريق تبادل المعلومات للكشف عن المتهربين، وإسترجاع الموارد المالية الضائعة من الخزينة العمومية، ويمكن ذكر بعض النماذج منها:

- إتفاقية الجزائر مع جمهورية جنوب إفريقيا لتجنب الإزدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة، الموقعة بالجزائر في 28 أبريل سنة 1998³.

- إتفاقية الجزائر مع حكومة الجمهورية الفرنسية قصد تجنب الإزدواج الضريبي وتفاذي التهرب والغش الجبائي، ووضع قواعد المساعدة المتبادلة بميدان الضريبة على الدخل والثروة والتركات، الموقعة في الجزائر في 17 أكتوبر سنة 1999⁴.

1- المادة 27 الفقرة 1 و 2 و 3 من الإتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة الجمهورية الفرنسية.

2 - المادة 28 الفقرة 4 من الإتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة الجمهورية الفرنسية.

3 - الإتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة جنوب إفريقيا، المصادق عليها بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 2000-95 مؤرخ في 4 مايو سنة 2000، ج ر عدد 26 الصادرة بتاريخ 24 جويلية سنة 1991 .

4 - الإتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة الجمهورية الفرنسية.

- إتفاقية الجزائر مع مملكة بلجيكا فصد تفادي الإزدواج الضريبي وإرساء قواعد التعاون المتبادل في ميدان الضرائب على الدخل والثروة، الموقعة بالجزائر في 15 ديسمبر سنة 1991¹.
- إتفاقية الجزائر مع عمان لتجنب الإزدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي بالنسبة للضرائب على الدخل، الموقعة بالجزائر في 19 أبريل سنة 2000².
- إتفاقية الجزائر مع أوكرانيا قصد تجنب الإزدواج الضريبي وتفادي التهرب والغش الجبائي في ميدان الضريبة على الدخل والثروة، الموقعة في الجزائر في 14 ديسمبر سنة 2002³.
- إتفاقية الجزائر مع إسبانيا لتجنب الإزدواج الضريبي وتفادي التهرب الجبائي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة، الموقعة بمدريد في 7 أكتوبر سنة 2002⁴.
- إتفاقية الجزائر مع الجمهورية الكويتية لتجنب الإزدواج الضريبي، وتفادي التهرب الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة، الموقعة بسيول في 24 نوفمبر 2001⁵.

1 - الإتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ومملكة بلجيكا، المصادق عليها بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 02-432 مؤرخ في 9 ديسمبر 2002، ج ر عدد 82 الصادرة بتاريخ 11 ديسمبر سنة 2002.

2 - الإتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة سلطنة عمان، المصادق عليها بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 03-64 مؤرخ في 8 فبراير سنة 2003، ج ر عدد 10 الصادرة بتاريخ 16 فيفري سنة 2003.

3 - الإتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ووزراء أوكرانيا، المصادق عليها بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 04-131 مؤرخ في 19 أبريل 2004، ج ر عدد 27 الصادرة بتاريخ 28 أبريل سنة 2004.

4 - الإتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ومملكة إسبانيا، المصادق عليها بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 05-234 مؤرخ في 23 جويلية سنة 2005، ج ر عدد 45 الصادرة بتاريخ 29 جويلية سنة 2005.

5 - إتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة الجمهورية الكويتية، المصادق عليها بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 06-228 مؤرخ في 24 جويلية 2006، ج ر عدد 44 الصادرة بتاريخ 4 جويلية سنة 2006.

- إتفاقية الجزائر مع الصين الشعبية قصد تجنب الإزدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب المفروضة على الدخل والثروة، الموقعة ببكين في 6 نوفمبر سنة 2006¹.
 - إتفاقية الجزائر مع ألمانيا من أجل تفادي الإزدواج الضريبي وتجنب التهرب والغش الضريبيين فيما يتعلق بالضرائب على الدخل وعلى الثروة، الموقعة في الجزائر في 12 نوفمبر سنة 2007².
 - إتفاقية الجزائر مع الجمهورية الإيرانية قصد تفادي الإزدواج الضريبي وتبادل المعلومات فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة، الموقعة بطهران في 12 أوت سنة 2008³.
 - إتفاقية الجزائر مع حكومة قطر لتفادي الإزدواج الضريبي ومكافحة التهرب الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل، الموقعة في الدوحة بتاريخ 3 جويلية سنة 2008⁴.
- تجدر الإشارة أن الدولة الجزائرية أدركت مدى أهمية التعاون والتنسيق الدولي في الحد من المشاكل الضريبية لذلك توسعت شبكتها الإتفاقية خاصة بعد سنة 1990 .

ثالثا: حماية المكلفين بالضريبة

توفر الإتفاقيات الجبائية الدولية الحماية للمكلفين بالضريبة حيث بوسعهم معرفة النظام الضريبي الذي سيطبق على معاملتهم التجارية، أو نشاطهم مسبقا، وبالتالي الأثار المالية المترتبة عن ذلك⁵، إلى جانب عدم التمييز بين شخص حامل لجنسية الدولة ومقيم فيها وآخر لايملك جنسيتها وغير مقيم فيها، بالنسبة للضرائب والإلتزامات الجبائية التي على هذا الأخير

1 - الإتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة جمهورية الصين الشعبية، المصادق عليها بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 07-174 مؤرخ في 6 جويلية سنة 2007، ج ر عدد 40 الصادرة بتاريخ 17 جويلية سنة 2007.

2 - الإتفاقية المبرمة بين الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وجمهورية ألمانيا الاتحادية، المصادق عليها بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 08-174 مؤرخ في 14 جويلية سنة 2008، ج ر عدد 33 الصادرة بتاريخ 22 جويلية سنة 2008.

3 - الإتفاقية المبرمة بين الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية والجمهورية الإيرانية.

4 - الإتفاقية المبرمة بين الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية مع حكومة قطر.

5 - Abbas MAHRZI Mohamed, Op cit , p 99.

أدائها والتي يجب أن لا تكون أكثر عبئا من تلك التي يتحملها الشخص الذي يحمل جنسيتها، أو مقيم فيها¹.

يمتد تطبيق مبدأ المساواة أيضا على مؤسسة أجنبية تملك منشأة مستقرة في الدولة المتعاقدة الأخرى، هذا ماتم تقريره في العديد من الإتفاقيات التي أبرمتها الجزائر كتلك المبرمة مع الجمهورية الإسلامية الإيرانية في مادتها 24 في الفقرة 1 و 2 التي نصت على :
 "لا يخضع مواطنوا دولة متعاقدة في الدولة المتعاقدة الأخرى لأية ضرائب أو إلتزامات متعلقة بها تغاير أو تكون أكثر عبئا من تلك الضرائب والإلتزامات المتعلقة بها والتي يخضع أو يمكن أن يخضع لها مواطنوا هذه الدولة الأخرى والذين يوجدون في نفس الوضعية خاصة فيما تعلق بالإقامة، ويطبق هذا الحكم على الأشخاص غير المقيمين بدولة متعاقدة أو كلتا الدولتين المتعاقدتين.

إن فرض الضرائب على منشأة دائمة تملكها مؤسسة دولة متعاقدة في الدولة المتعاقدة الأخرى لا يتم في هذه الدولة المتعاقدة الأخرى بصفة تكون أقل ملاءمة من فرضها على مؤسسات تلك الدولة الأخرى والتي تزاوّل نفس النشاطات"².

تعتبر الدولة الجزائرية من بين أهم الدول التي تلتزم بمبدأ المساواة بين المواطنين و الأجانب سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين نظرا لحاجتها الملحة لرؤوس الأموال الأجنبية لتنمية إقتصادها فلا تملك سبيلا إلا بمنح تسهيلات وإعفاءات ضريبية، إلا أن رعايا الدول الأجنبية يستغلون هذا النظام الضريبي المتميز للتهرب من دفع الضريبة مما يؤدي إلى حرمان خزينتها من موارد مالية مهمة.

¹ - خلاصي رضا، شذرات النظرية، المرجع السابق، ص 285.

² - المادة 24 الفقرة 1 و 2 من الإتفاقية المبرمة بين الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة الجمهورية الإسلامية الإيرانية.

رابعاً: تشجيع الإستثمار الأجنبي

تساهم الإتفاقيات الجبائية الدولية بشكل فعال في تفادي عرقلة التدفق الحر للتجارة والإستثمار ونقل التكنولوجيا على الصعيد الدولي في عالم يتجه يوماً بعد يوم إلى تدويل الأنشطة الإقتصادية¹، والتخلي عن ضوابط السيادة التي كانت الدول تتمسك بها من قبل بهدف تقوية علاقاتها الإقتصادية الدولية .

إذا كانت الإتفاقيات الجبائية الدولية تلعب دوراً هاماً في التقليل من حدة المشاكل الضريبية بما في ذلك مشكلة التهرب الضريبي الدولي، لكن لن يتحقق هذا إلا إذا تم تنظيمها بشكل يسمح بالضمان فعاليتها، وصحتها من الناحية القانونية.

المطلب الثاني

الإطار التنظيمي للإتفاقيات الجبائية الدولية

تعتبر الإتفاقيات الجبائية الدولية أداة قانونية فعالة تتضمن مجموعة من الأحكام والإجراءات التي تنظم العلاقات فيما بين الأطراف المتعاقدة، وتجد حلولاً للمشاكل الضريبية على الصعيد الدولي، وتخضع لقواعد القانون الدولي مما يستدعي أن تتوفر على شروط معينة تضمن صحتها من الناحية القانونية (الفرع الأول)، ولكي تدخل حيز التنفيذ ويلتزم الأطراف ببندوها يشترط مرورها بمجموعة من المراحل (الفرع الثاني).

¹ - خلاصي رضا، شذرات النظرية ، المرجع السابق ، ص 285 .

الفرع الأول

شروط صحة الإتفاقيات الجبائية الدولية

يشترط لصحة الإتفاقيات الجبائية الدولية كغيرها من الإتفاقيات الأخرى أن يتوفر فيها مجموعة من الشروط كأهلية التعاقد للدول المتعاقدة (أولا)، وضرورة توفر ركن الرضا عند إبرامها (ثانيا).

أولا: شرط الأهلية

يحق لكل دولة إبرام المعاهدات الجبائية الدولية لكن يجب أن تتمتع بأهلية التعاقد وتكون مستقلة تتميز بالإستقرار السياسي وذات سيادة كاملة.

لقد تم تقرير هذا في المادة 6 من إتفاقية فيينا للقانون المعاهدات التي نصت "لكل دولة أهلية إبرام المعاهدات"¹، لذا فأي دولة تكون ناقصة السيادة بسبب تدخل دول أخرى في شؤونها الخاصة عن طريق إستعمارها فهذا يؤدي إلى إعدام أهليتها أو إنقاصها، غير أنه إذا قامت بإبرام أية إتفاقية فتكون فقط باطلة بطلان نسبي الذي يمكن أن يتحول إلى بطلان مطلق في حالة تدخل الدولة صاحبة الولاية على شؤونها الخارجية وتقدم طلب لإبطالها.

ثانيا: شرط الرضا

يعتبر شرط الإرادة أو الرضا الشرط الثاني الواجب توافره في أطراف المعاهدات الجبائية الدولية، ويجب أن لا يكون مشوب بالعيوب التي تؤثر على صحته، و يجوز لأي دولة طرفا في إتفاقية جبائية دولية إذا وقعت في غلط أو إكراه أو تدليس وكان السبب الأساسي الذي

¹ - المادة 6 من إتفاقية فيينا لقانون المعاهدات .

دفعها لإبرامها أن ترفض الإلتزام بأحكامها وفي حالة إذا تحقق ذلك يمكن أن تطالب الدولة المتعاقدة الأخرى بإبطالها.

بالإضافة الشروط الموضوعية السابقة الذكر التي تضمن صحة الإتفاقيات الجبائية الدولية، يشترط أيضا أن تمر بمراحل متتالية للإلتزام بأحكامها من قبل أطرافها.

الفرع الثاني

مراحل إبرام المعاهدات الجبائية الدولية

تمر الإتفاقيات الجبائية الدولية لدخولها حيز التنفيذ بالمراحل تدريجية بدءا بمرحلة المفاوضات (أولا)، ثم تأتي مرحلة أخرى متمثلة في مرحلة التوقيع (ثانيا)، وتليها مرحلة التصديق (ثالثا)، وأخيرا مرحلة نشر الإتفاقية (رابعا).

أولا: مرحلة المفاوضات

تعتبر مرحلة المفاوضات مرحلة تمهيدية تخضع لها جميع المعاهدات الدولية بصفة عامة، والإتفاقيات الجبائية بصفة خاصة، ونظرا لطبيعة هذه الأخيرة فتمنح صلاحية التفاوض للموظفين الساميين لوزارة المالية الذين يشرفون على الجانب التقني للمفاوضات، وبإمكانية ممثلي وزارة الخارجية المشاركة للإهتمام بالجانب الدبلوماسي والتقني لها¹.

يسعى المتفاوضون في هذه المرحلة الوصول إلى إتفاق يرضي الطرفين بهدف إيجاد حلول للمشاكل الضريبية المتفاوض عليها، لذا يتعين عليهم الإتفاق على اللغة التي يمكن الإعتماد عليها لتبادل الأحاديث، ولا يطرح أي إشكال في حالة إستعمال نفس اللغة، أما في الحالة العكسية فيمكن الإتفاق على إختيار لغة إحدى الدولتين أو إحدى اللغات العالمية كالفرنسية، أو

¹ -BRUNO Gouthière , Les impôts dans les affaires internationales , trente études pratiques ,édition français léfebvre , 4^{eme} édition , Paris , 1998 , p 24.

الإنجليزية... الخ، كما يمكن أن يحرر نص الإتفاقية بأكثر من لغة ويكون لها نفس القوة القانونية¹.

ثانيا: مرحلة التوقيع

بعد الإنتهاء من مرحلة المفاوضات يتم تحرير نص الإتفاقية ويقوم الأطراف المتفاوضة بالتوقيع عليه إذا ما فوضت بذلك لمنح الصفة الرسمية له، لكن يمكن أن لا يتصف هذا الإجراء بالقوة الإلزامية للدولتين المتعاقبتين في حالة إذا ما نصت الإتفاقية على ذلك، ومن ثم لا يكون إلا مجرد إجراء للتأكيد فقط صحة نص المعاهدة دون أن يرتب أثر الإلتزام بأحكامها مما يستدعي إستكمال إجراء رسمي آخر المتمثل في التصديق على نص الإتفاقية².

ثالثا: مرحلة التصديق

تعتبر مرحلة التصديق على الإتفاقية الجبائية الدولية مرحلة جوهرية وأساسية من خلالها تعلن الدولة رسميا إلتزامها بمحتوى الإتفاقية، ويقصد بالتصديق "الإقرار الصادر من السلطات الداخلية المختصة بالموافقة على المعاهدة والذي يجعل الدولة ملزمة بها نهائيا"³.

تعود صلاحية التصديق على الإتفاقية إلى الحكومة المخولة بذلك وغالبا ما تكون هذه الجهة متمثلة في رئيس الجمهورية وفقا لما يقرره دستور كل دولة، بما في ذلك الدستور الجزائري في مادته 77 في فقرتها التاسعة التي نصت "للرئيس الجمهورية صلاحية إبرام المعاهدات الدولية والتصديق عليها"⁴، لكن بشرط قبولها من طرف البرلمان لدراسة مشروعها والتصويت عليها.

¹ - بوقرورة إيمان، المرجع السابق، ص 41 .

² - بوسلطان محمد، مبادئ القانون الدولي، الجزء الأول، الطبعة 4 ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008 ، ص 279 .

³ - بوقرورة إيمان، المرجع نفسه، ص 42 .

⁴ - المادة 77 من الدستور الجزائري لسنة 1996 .

يجب على كل دولة طرف في إتفاقية جبائية دولية العودة إلى قانونها الداخلي لتحديد الإجراءات المناسبة للتصديق لأن القانون الدولي لم يحددها، إلا أن قد جرت العادة أن يثبت هذا الإجراء في وثيقة مكتوبة تحتوي على نص المعاهدة أو تشير إليه وتوقع من طرف رئيس الجمهورية ووزير الخارجية.

يلعب إجراء التصديق دوراً هاماً بحيث يمنح الصلاحية للدول في إعادة النظر في محتوى الإتفاقية قبل الإلتزام بمضمونها بصفة نهائية فقد تطرأ ظروف جديدة تمنعها من التقيد بها فتمتنع عن التصديق عليها، وبعد إتمام إجراءات التصديق يتعين على الأطراف تبادل وثائق التصديق وتحرير محضر أو بروتوكول من نسختين يثبت فيه ما تم تبادلته من وثائق ويوقع عليه من ممثلي الدول¹.

تجدر الإشارة إلى أن الإتفاقيات التي يصادق عليها رئيس الجمهورية تسمو على القانون الداخلي للدول، لذا لها أولوية في التطبيق في حالة وجود تعارض بينهما، هذا ما تم تقريره في الدستور الجزائري لسنة 1996 خصوصاً مادته 132 التي نصت "المعاهدات التي يصادق عليها رئيس الجمهورية حسب الشروط المنصوص عليها في الدستور تسمو على القانون"².

رابعاً: مرحلة النشر

لا يكفي التصديق على الإتفاقيات الجبائية الدولية من قبل رئيس الجمهورية لدخولها حيز التنفيذ، إنما يشترط إتخاذ إجراء داخلي والمتمثل في نشر أحكامها في الجريدة الرسمية بحيث

¹ - بوقروة إيمان، المرجع السابق ، ص 43 .

² - المادة 132 من الدستور الجزائري لسنة 1996 .

تصبح علانية، ومن ثم يمكن للجميع الإطلاع عليها للإلتزام بها من قبل كل الأشخاص الطبيعية والمعنوية للدولة المتعاقدة¹.

إذا إستوفت الإتفاقيات الجبائية الدولية شروط صحتها وإكتملت كل مراحلها فيتم تطبيق أحكامها وفقا للنطاق المحدد من طرف الدول المتعاقدة.

المطلب الثالث

نطاق تطبيق الإتفاقيات الجبائية الدولية

يتعين على أطراف الإتفاقيات الجبائية الدولية بهدف تطبيق أحكامها تحديد أولا نطاقها سواء من حيث الأشخاص (الفرع الأول)، والضرائب التي تشملها (الفرع الثاني)، وماهو مجال تطبيقها من حيث المكان (الفرع الثالث)، والزمان (الفرع الرابع).

الفرع الأول

نطاق تطبيق الإتفاقيات الجبائية من حيث الأشخاص

يتم تحديد الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الخاضعين لمبادئ وقواعد الإتفاقيات الجبائية الدولية بهدف توزيع الإختصاص الضريبي فيما بين الأطراف المتعاقدة لتفادي مشكلة الإزدواج الضريبي، ومن ثم مكافحة التهرب الضريبي على أساس معيار الإقامة (أولا)، أو معيار مصدر تحقيق الربح (ثانيا)، ومعيار المنشأة الثابتة بالنسبة لأرباح الشركات (ثالثا).

أولا: معيار الإقامة

لقد حددت لنا الإتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الإقتصادية (OCDE) معنى مصطلح مقيم في دولة متعاقدة أي شخص يخضع للضريبة في هذه الدولة وفقا لقوانينها،

¹ - أولعربي جمال، المرجع السابق، ص 149 .

وذلك بحكم سكنه، أو مكان إقامته، أو مكان إنشاء المؤسسة، أو مقر إدارته، أو أي معيار آخر ذي طبيعة مماثلة¹.

قد يستوفي الشخص معيار الإقامة في كلتا الدولتين فيتم تسوية وضعيته لتفادي وقوعه في مشكلة الازدواج الضريبي، ومن ثم تفادي تهربه من إلزامه من دفع الضريبة، ويتم ذلك على النحو التالي² :

✓ يعتبر الشخص مقيم في الدولة المتعاقدة التي يتوفر له سكن دائم، أما إذا كان يتوفر على سكن دائم في كلتا الدولتين فإنه يعتبر مقيما في الدولة المتعاقدة التي توجد فيه مراكزه الحيوية، وإذا لم يكن ممكنا تحديد الدولة التي يقع فيها مركز مصالحه الحيوية، أو إذا لم يتوفر على مسكن دائم في أي من الدولتين المتعاقدين فإنه يعتبر مقيما في الدولة المتعاقدة التي يقيم فيها بصفة معتادة.

✓ إذا كان له مقر إقامة معتادة في كلتا الدولتين، أو إذا لم يكن له مقر إقامة معتاد في كلتا الدولتين، فيعتبر مقيما في الدولة التي يكون حاملا لجنسيتها، أما إذا لم تسمح الأحكام السابقة بتحديد الدولة المتعاقدة التي يكون الشخص من مواطنيها فسوف تقوم السلطات المختصة بتسوية هذه المسألة باتفاق مشترك، أما في ما يخص الشخص الاعتباري فيعد مقيما في الدولة التي يوجد فيها مقر إدارته الفعلية.

نلاحظ أن هذه المعايير التي إقترحتها الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية جاءت مرتبة حسب الأولوية.

¹- Article 4 paragraphe 1 de modèle de convention d'organhsation de coopération et développement économiques (ocde),concernant le revenu et la fortune , Op cit , p 26 .

²- Article 4 paragraphe 2 de modèle de convention d'organisation de coopération et développement économique (OCDE) concernant le revenu et la fortune, Ibid, p 26 .

ثانيا: معيار مصدر تحقيق الدخل

يمكن لكل دولة أن تتمسك بحقها في فرض الضريبة على كل شخص غير مقيم فيها لكنه يمارس نشاطا في حدودها الإقليمية يحقق من ورائه دخلا، أو ربحا إستنادا إلى معيار مصدر تحقيق الدخل، أو الربح ويتم ذلك في الحالات التالية :

يعود الحق في فرض الضريبة على الدخول العقارية لدولة موقع العقار، أما فيما يتعلق بأرباح المؤسسات فالحق يعود إلى الدولة التي يوجد فيها المركز الرئيسي للمؤسسة، إلا إذا كانت هذه الأخيرة تمارس نشاطها في الدولة المتعاقدة الأخرى بواسطة منشأة مستقرة توجد فيها، وفيما يخص فئة الأجور فيمنح الاختصاص في فرض الضرائب للدولة التي تم فيها العمل، وبالنسبة لأرباح الأسهم وفوائد السندات للدولة المصدرة لها أين يقيم الشخص المدين بها¹.

لقد إحتل معيار مصدر تحقيق الدخل أو الربح المرتبة الثانية بعد معيار الإقامة الجبائية، وإذا كانت الدول المتقدمة تدافع على هذا الأخير في توزيع الإختصاص الضريبي رعاية لمصالحها نظرا لكونها المصدرة لرؤوس الأموال، فالدول النامية بما في ذلك الدولة الجزائرية دافعت على معيار المصدر لكونها المستقبلية لرؤوس الأموال الأجنبية .

ثالثا: معيار المنشأة المستقرة

لقد ظهر مصطلح المنشأة المستقرة أو الثابتة حديثا ببروز الشركات المتعددة الجنسيات التي تعتبر دولية النشاط، وبهدف تفادي وقوعها في مشكلة الإزدواج الضريبي، ومن ثم محاولتها

¹- Article 4 paragraphe 3 de modèle de covention d'organisation de coopération et développement économiques concernant le revenu et la fortune, Op cit, p 26.

التخلص من العبء الضريبي بأية طريقة لحماية أرباحها، كان لابد البحث عن حل لهذه المشاكل من قبل المنظمات الدولية والدول، والتي توصلت إلى مبدأ مهم والمتمثل في أن لا تخضع أرباح الشركات الأجنبية للضريبة في أقاليم الدول المضيفة إلا إذا كانت نتيجة عن تنظيم محدد يسمى بالمنشأة الثابتة¹.

بالرجوع إلى المادة 5 من الإتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية أخذت بمعيار المنشأة المستقرة لتحديد الأشخاص المعنوية التي ستخضع لأحكامها، حيث يسمح تحديدها بفرض الضريبة فقط من طرف الدولة التي توجد بها، دون أن تخضع مرة أخرى في الدولة التي يوجد بها المقر الرئيسي للمؤسسة المالكة للمنشأة المستقرة، وتشمل بصفة خاصة ما يلي²:

مقر الإدارة، الفرع، المكتب، المصنع، الورشة، المنجم أو بئر نפט أو الغاز أو المحجر أو أي مكان آخر لإستخراج الموارد الطبيعية، وكذا موقع البناء أو التشييد، أو مشروع للتجميع، أو التركيب، أو الأنشطة الإشرافية المرتبطة بها إذا إستمر مثل هذا الموقع أو هذه الأنشطة لمدة تزيد عن 12 أشهر.

كما أضافت نفس المادة أنه لا تشمل المنشأة المستقرة ما يلي³:

- المرافق المستخدمة لمجرد أغراض التخزين، أو عرض أو تسليم السلع التي تملكها المؤسسة

¹ - حبو زهرة، المرجع السابق، ص 429 .

² - Article 5 paragraphe 1 et 2 de modèle de convention d'organisation de coopération et développement économiques (o c d e), concernant le revenu et la fortune, Op cit ,p p 26 - 27 .

³ - Article 5 paragraphe 3 de modèle de convention d'organisation de coopération et développement économiques (o c d e) concernant le revenu et la fortune ,Ibid ,p 27.

- الاحتفاظ بمخزون من السلع التي تملكها المؤسسة لمجرد التخزين، أو العرض أو التسليم، أو لغرض تحويلها من طرف مؤسسة أخرى .

- منشأة ثابتة للأعمال تستخدم فقط لشراء البضائع أو جمع المعلومات للمؤسسة، أو تستعمل فقط لممارسة أي نشاط آخر ذو طابع إحصائي أو مساعد للمؤسسة، أو تستعمل فقط من أجل ممارسة التراكمية شريطة أن يحتفظ النشاط الكلي للمنشأة الثابتة بالطابع الإحصائي.

تجدر الإشارة أن أغلبية الأشخاص للتهرب من التزامهم بدفع الضريبة يقومون بتغيير إقامتهم بصفة مستمرة.

لقد نصت مختلف الإتفاقيات الجبائية على شرط عدم التمييز والهدف من ذلك هو توسيع نطاق تطبيقها لتشمل أيضا الأشخاص الذين يحملون جنسية إحدى الدول المتعاقدة.

لا يكفي تحديد الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين ستطبق عليهم أحكام الإتفاقيات الجبائية الدولية، إنما يستوجب أيضا تحديد الضرائب التي تشملها.

الفرع الثاني

الضرائب التي تشملها الإتفاقيات الجبائية الدولية

تتمثل عادة الضرائب التي تتضمنها الإتفاقيات الجبائية الدولية لمكافحة التهرب الضريبي وتفاذي الإزدواج الضريبي وفقا للإتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الإقتصادية (OCDE)، وإتفاقية النموذجية لهيئة الأمم المتحدة (ONU) في الضرائب على الدخل (أولاً)، والضرائب على الثروة (ثانياً).

أولاً: الضرائب على الدخل

يقصد "بالضرائب على الدخل" تلك الضرائب التي تتولد عن واقعة تحقق الدخل الذي يتحصل عليه الشخص من ثلاثة مصادر أساسية والمتمثلة في العمل، ورأس المال، أو عن إشتراك العمل ورأس المال معاً¹، وتنقسم إلى الضرائب العامة على الدخل (أ)، والضرائب على فروع أو فئات الدخل (ب).

أ: الضرائب العامة على الدخل

يقصد "بالضرائب العامة على الدخل" حصر كل أنواع الدخل التي يتحصل عليها الشخص الطبيعي من مصادر مختلفة وفرض عليه ضريبة واحدة بعد خصم كل التكاليف اللازمة للحصول على الدخل².

تتسم الضرائب العامة على الدخل بسهولة تحصيلها وقلة نفقات جبايتها، ويتم فرضها حسب المقدرة التكلفة للممول وتمتاز بالوضوح، وعلى الرغم من هذه المزايا فلا تخلو من العيوب حيث يؤخذ عليها أنها ثقيلة العبء على المكلفين بها ويتهربون منها بكل سهولة.

ب: الضرائب على فروع الدخل

قد تفرض على شخص واحد عدة ضرائب بسبب مزاولته لعدة أنشطة، فتفرض ضريبة على رأس ماله العقاري، أو على دخله الناتج عن رأس ماله المنقول، أو دخله الناتج عن عمله مثل الأجور والمرتبات، لذا يضطر إلى دفع ضرائب مختلفة لإختلاف الأوعية الضريبية³، ومن ثم صعوبة التهرب من دفع كافة الضرائب مما يؤدي إلى التقليل من ظاهرة

¹ - بوزيدة حميد، جباية المؤسسات ...، المرجع السابق، ص ص 20-21 .

² - ABBAS MAHERZI Mohamed , Op cit, p 57.

³ - بوقرورة إيمان، المرجع السابق، ص 55 .

التهرب الضريبي، لكن بالمقابل تزداد نفقات الجباية وتعقد أكثر النظام الضريبي وتعرقل سير النشاط الإقتصادي.

ثانياً: الضرائب على الثروة

تتمثل الضرائب على الثروة في تلك الضرائب التي تفرض على مجموع الأموال التي يمتلكها الفرد في لحظة معينة ويمكن تقديرها نقداً سواء كان عقاراً أو منقولاً تدر دخلاً أو لا تدر دخلاً¹، وتنشأ عن واقعة تملك رأس المال (أ)، أو زيادة قيمة رأس المال (ب)، أو بسبب إنتقال رأس المال بالوفاة (ج).

أ: الضريبة على واقعة رأس المال

يلتزم الشخص الذي يمتلك أموال منقولة كالأسهم والسندات، أو عقارية مبنية، أو غير مبنية في لحظة معينة والتي تكون قابلة للتقدير بالنقود سواء كانت تدر دخلاً أو لا بدفع ضرائب بسبب تحقق واقعة رأس المال، ومن أمثلتها حقوق التسجيل المدفوعة بمناسبة تملك عقار مبني أو غير مبني².

ب: الضريبة على الزيادة في قيمة رأس المال

يقصد "بالضريبة على الزيادة في قيمة رأس المال" الضريبة التي تفرض على الزيادات التي تطرأ على قيمة رأس المال لأسباب خارجة عن إرادة صاحبه، كما لو فتحت وزارة الأشغال العامة طريقاً أدى إلى تحسين العقارات المجاورة وإرتفاع أسعارها ومن

¹ - خلاصي رضا، شذرات النظرية...، المرجع السابق، ص 152.

² - بوزيدة حميد، جباية المؤسسات...، المرجع السابق، ص 20.

الطبيعي أن تشارك الدولة أصحاب العقارات في الزيادات التي حصلوا عليها دون أي تعب أو نفقة¹.

ج: الضريبة على التركات

تفرض الضريبة على التركات على جميع الأموال المنقولة وغير المنقولة التي تؤول إلى الغير بطريق الإرث أو الوصية أو بأي طريق آخر، والتي تنشأ بسبب تحقق واقعة إنتقال رأس المال من المتوفي إلى الورثة².

بما أن الدول بمقتضى الإتفاقيات الجبائية الدولية لا يمكن أن تتضمن كل الضرائب التي تتضمنها قوانينها الداخلية لذلك تتبع ثلاث أساليب لتحديد الضرائب المعنية وهي³:

✓ تتمثل الطريقة الأولى بذكر الضرائب في قائمة، ومن مزايا هذه الطريقة أنها تجنب أطراف الإتفاقيات الوقوع في إلتباس، لكن بالمقابل لا تخدم مصلحة المكلف بالضريبة لأنه قد يقع في مشكلة الإزدواج الضريبي بالنسبة للضرائب غير المذكورة في نص الإتفاقية التي هي من نفس الطبيعة.

✓ يمكن لأطراف الإتفاقيات الإعتماد على طريقة أخرى لتحديد الضرائب التي ستشملها بإعطاء تعريف نظري لطبيعتها وخصائصها دون التفصيل في ذلك، لكن قد يؤدي تبني هذه الطريقة ظهور صعوبات عند تفسير ومعرفة الضرائب المعنية وتلك التي لا تشملها⁴.

✓ أما الأسلوب الثالث المتبع من أغلبية الدول أسلوب إدماج بين تعريف عام لطبيعة الضرائب وخصائصها وبين تحديد دقيق ومفصل لها.

1 - عواضة حسن، قطيش عبد الرؤوف، المرجع السابق، ص 370 .

2 - عواضة حسن، قطيش عبد الرؤوف، المرجع نفسه، ص 371 .

3 - GILBERT Tixier et GUY Gest, Op cit , p 197.

4 - أولعربي جمال، المرجع السابق، ص ص 143 - 144 .

لقد تم الإعتماد على الأسلوب الثالث من قبل اللجنة الجبائية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية من خلال إتفاقيتها النموذجية في مادتها الأولى التي عرفت الضريبة على الدخل والضريبة على رأس المال، بأنها كل ضريبة تفرض على الدخل أو مجموع رأس المال، أو عناصر من الدخل أو عناصر من رأس المال، بما في ذلك الضرائب المفروضة على الأرباح المحققة من التصرف في الممتلكات المنقولة والعقارية والضرائب المفروضة على القيمة المضافة .

تجدر الإشارة أنه يمكن تطبيق الاتفاقيات الجبائية كذلك على الضرائب المماثلة أو المشابهة، التي يمكن أن تستحدث بعد تاريخ التوقيع على الاتفاقية وتضاف إلى الضرائب الحالية، أو التي يمكن أن تحل محلها لكن بشرط أن تتضمن الاتفاقية بند ينص على ذلك، وفي هذه الحالة الأخيرة تعلم السلطات المختصة في الدولتين المتعاقدين بعضهما البعض التي تم إدخالها على تشريعاتها الجبائية.

إذا قامت أطراف الإتفاقية الجبائية الدولية تحديد الضرائب المعنية بأحكامها يشترط عليها أيضا تحديد نطاق تطبيقها من حيث المكان وذلك بنص صريح ينص على ذلك .

الفرع الثالث

نطاق تطبيق الإتفاقيات الجبائية من حيث المكان

يتم تحديد مجال تطبيق الإتفاقيات الجبائية الدولية من حيث المكان على أساس الحدود الجغرافية الإقليمية أين تمارس الدول المتعاقدة سيادتها السياسية¹، بحيث يتم تحديدها بطريقة واضحة وصريحة بما في ذلك بحرهما الإقليمي وأية منطقة فيما وراء بحرهما الإقليمي

¹ - أولعربي جمال، المرجع السابق، ص 140 .

لإستكشاف واستغلال الموارد الطبيعية الحية وغير الحية لقاع البحر وباطن أرضه وموارد المياه التي تلوه وفقا للقانون الدولي.

يمكن للدول المتعاقدة إستبعاد بعض المناطق التي تدخل في نطاقها الإقليمي بإتفاق صريح بينهما، كما يمكن لها أن تقوم بتوسيع من مجال تطبيقها بعد إبرامها لتشمل المناطق التي إستبعدتها بالنسبة لنفس الضرائب أو المشابهة التي تخص تلك المنصوص عليها في الإتفاقية، ويكون ذلك بإتفاق الدول من خلال القنوات الدبلوماسية لتصبح سارية المفعول عليها، هذا ما تم تقريره في الإتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الإقتصادية¹.

بالإضافة إلى الإتفاق الذي يشمل تحديد نطاق تطبيق الإتفاقيات الجبائية الدولية من حيث الأشخاص والضرائب التي تشملها ومن حيث المكان يشترط على أطرافها تحديد مجال تطبيقها من حيث الزمان.

الفرع الرابع

نطاق تطبيق الإتفاقيات الجبائية الدولية من حيث الزمان

تدخل الإتفاقيات الجبائية الدولية حيز التنفيذ بتبادل الأطراف المتعاقدة وثائق التصديق، هذا ما تضمنته الإتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الإقتصادية خاصة في مادتها 30 في الفقرة 2 التي نصت على : "يبدأ نفاذ الإتفاقية عند تبادل وثائق التصديق"².

لقد جرت العادة أن الدول في إطار الإتفاقيات الجبائية الدولية غالبا ما تتفق على مدة معينة يجب إنقضاؤها لدخولها حيز التنفيذ بعد تبادل وثائق التصديق، كأن يتم الإتفاق على مدة شهر أو أكثر حتى يتسنى للأطراف المتعاقدة نشرها في الجريدة الرسمية.

¹ -Article 29 de modèle de convention d'organisation de coopération et développement économiques concernant le revenu et la fortune, Op cit, p 44 .

² - Article 30 paragraphe 2 de convention d'organisation coopération et développement économiques concernant le revenu et la fortune, Ibid , p 45.

إن معظم الإتفاقيات الجبائية الدولية يستمر العمل بها لمدة غير محددة، ولكن يجوز لأية دولة أبرمت إتفاقية جبائية دولية إنهاء العمل بها بإبلاغ الدولة المتعاقدة الأخرى كتابيا وعبر القناة الدبلوماسية بعد إنقضاء فترة معينة من تاريخ دخولها حيز التنفيذ¹.

توجد مجموعة من العوامل التي انعكست سلبا على فعالية الاتفاقيات الجبائية الدولية في مكافحة التهرب الضريبي الدولي الأمر الذي إستوجب على الدول إتخاذ تدابير لتخفيف من حدتها.

المطلب الرابع

مدى فعالية الإتفاقيات الجبائية الدولية في

مكافحة التهرب الضريبي

تلعب الإتفاقيات الجبائية الدولية دورا هاما في مكافحة المشاكل الضريبية بما في ذلك مشكلة التهرب الضريبي الدولي عن طريق تبني لآليات إتفاقية بين الأطراف المتعاقدة لتحديد نطاقه بتبادل المعلومات فيما بينها، وإعادة تمويل الخزينة العمومية بالموارد المالية المتهرب منها بالتكريس المساعدة في تحصيل الضرائب .

لقد واجهت هذه الإتفاقيات مجموعة من العوائق التي تعتبر كأسباب حلت دون تحقيق الأهداف المنتظر منها (الفرع الأول)، ومن ثم ضرورة البحث عن الوسائل التي يمكن إتباعها لضمان نجاحها في مكافحة التحديات التي يفرضها التهرب الضريبي الدولي (الفرع الثاني).

¹ - بوقروة إيمان، المرجع السابق، ص ص 58-59 .

الفرع الأول

العوامل التي تحد من فعالية الإتفاقيات الجبائية الدولية في مكافحة التهرب الضريبي

لقد تضافرت مجموعة من العوامل التي حلت دون فعالية دور الاتفاقيات الجبائية الدولية في مكافحة التهرب الضريبي الدولي أهمها :

- إنصب إهتمام مختلف المنظمات الدولية والدول على حد سواء بما في ذلك الدولة الجزائرية على تجنب مشكلة الإزدواج الضريبي وإهمال مشكلة التهرب الضريبي، وهذا يتجسد في إكتفائها بإدراج بعض المواد المتعلقة بالتهرب الضريبي ضمن إتفاقيات الازدواج الضريبي¹.

- تتسم الإتفاقيات الجبائية الدولية بالنطاق ضيق ومحدود سواء من حيث الضرائب التي تسري عليها ومن حيث الدول التي تلتزم بها، فمعظمها هي إتفاقيات ثنائية يسهل على المكلف بتحويل أمواله إلى دول لم تلتزم بأحكامها، ومن ثم تصبح الإتفاقية بدون فعالية في مكافحة التهرب الضريبي الدولي.

- قد لا يكون للإتفاقيات الجبائية الدولية نفس الأهمية بالنسبة للأطراف المتعاقدة لأن نطاق مشكلة التهرب الضريبي وأهمية الضريبة يختلف من دولة إلى أخرى، ومن ثم فالدولة التي تعاني منها على نطاق ضيق فقط تمتنع عن إبرامها لما يترتب عنها من إلتزامات تفوق درجة الإتنفاع بها².

¹ - أولعربي جمال، المرجع السابق، ص 137.

² - بوقرورة إيمان، المرجع السابق، ص 102 .

● إضفاء على الإتفاقيات الجبائية الدولية مجموعة من القيود خصوصا البند المتعلق بتبادل المعلومات فلا يمكن إستعمالها إلا لأغراض ضريبية محضة فيجب المحافظة على سريتها، لذا لا يمكن الإعتماد عليها من طرف الجهات القضائية لإثبات جرائم من طبيعة أخرى كالجرائم المتعلقة بالأسعار، أو المتعلقة بالصرف وإلا ستكون إجراءات المتابعة باطلة لخرق بنود الإتفاقية¹.

لا يعتبر الإلتزام بالتبادل المعلومات إلتزام مفروض على الأطراف المتعاقدة فيمكن لأي دولة متعاقدة أن ترفض طلب تقديم المعلومات للدولة الأخرى وهذا ما يجعل الاتفاقيات الجبائية الدولية محدودة الأهمية خصوصا في الحالات التالية :

✓ إذا كانت المعلومات لا يمكن الحصول عليها إلا بإتخاذ تدابير إدارية مخالفة لتشريعاتها ولممارستها الإدارية، وإذا كان الطلب يتعلق بتقديم معلومات لا يمكن الحصول عليها على أساس تشريعاتها أو في إطار ممارستها الإدارية المعتادة.

✓ معلومات يعتبر إفشاؤها مخالفا للنظام العام، أو من شأنها أن تكشف عن أسرار تجارية أو صناعية، أو مهنية، أو أسلوب تجاري، وغالبا ما تقوم بعض الدول بتقديم معلومات غير صحيحة وغير مؤكدة بهدف عدم الكشف على تلك الأسرار، ومن أمثلة ذلك رفض البنوك إفشاء أسرار زبائنها حتى لا تخسر مصداقيتها.

● إعتبار معظم الدول أن الإتفاق الخاص بالتعاون من أجل تحصيل الضرائب إعتداء على سيادتها الضريبية وتدخل في شؤونها الخاصة، لذا لا يمكن لإدارة أجنبية التدخل في عمل إدارة بلد تواجد المخالف²، لأن كل دولة لها قانونها الضريبي وأهداف خاصة بها

¹ - طورش بتاتة، المرجع السابق، ص 132 .

² - أولعربي جمال، المرجع السابق، ص 137 .

متباينة عن أهداف وقوانين الدول الأخرى، لذا يصعب عليها تحصيل ضريبة من شخص يوجد فوق إقليمها وفقا لقواعد وقوانين تختلف عن قانونها.

● تمسك الدول بمبدأ المعاملة بالمثل في مجال تبادل المعلومات الضريبية، وفي مجال المساعدة في التحصيل الضريبي.

● تعتبر دول الجنات الضريبية أكبر عائقا يحول دون فعالية الإتفاقيات الجبائية الدولية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي خصوصا في ظل إنعدام إتفاقيات للتعاون في المجال الضريبي، وتمسكها بالسرية المصرفية وإزالة كل القيود الضريبية، فالمكلف بالضريبة يستفيد من هذا النظام المميز عن طريق تحويل أمواله إلى أقاليم هذه الدول التي تستفيد من التهرب الضريبي الذي يعود بالفائدة على إقتصادها¹.

لقد أشارت تقارير منظمة التعاون والتنمية الإقتصادية أن عدد الدول المعروفة بالجنات الضريبية إرتفع سنة 2004 إلى ما يقارب 72 منطقة تم فيها تداول حوالي 50 % من التجارة العالمية، وأن القارة الإفريقية لوحدها خسرت 1200 مليار يورو²، وتبلغ تكاليف الغش الضريبي في فرنسا 250 مليار فرنك سنويا بسبب هذه المناطق³.

● إعتراض منظمة العالمية للتجارة على التعاون الدولي لمكافحة التهرب الضريبي الدولي لما قد ينطوي من إجراءات تؤدي بالمساس بالسرية المعاملات التجارية، وإفشاء أسرار

¹ -TROTABAS (L) et COTTERET(PM) , Droit fiscal, 4^{ème} édition , Dalloz, 1980 , p 124.

² - مهداوي عبد القادر، الآليات القانونية الإتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي، مجلة دفاتر السياسة والقانون ، العدد 12، جامعة قصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2015 ، ص 4 .

³ - بلمقدم مصطفى، المرجع السابق ، ص 196 .

الأرصدة النقدية التي يمتلكها رجال الأعمال في بنوك دول أخرى، ومن ثم الحد من حرية إنتقال رؤوس الأموال والاستثمارات الأجنبية¹.

إذا كانت مجمل العوامل السابقة ساهمت بشكل مباشر في القضاء على دور الإتفاقيات الجبائية الدولية في مكافحة التهرب الضريبي الدولي، فهذا يستدعي ضرورة توحيد الجهود والتعاون بين مختلف الدول لمعالجتها لدعم الإنضباط الجبائي .

الفرع الثاني

متطلبات تفعيل الإتفاقيات الجبائية الدولية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي

تسعى مختلف الدول إلى تفعيل الإتفاقيات الجبائية الدولية في مجال مكافحة التهرب الضريبي الدولي، ولن يتحقق ذلك إلا بإستدراك النقائص التي إعترت أحكامها وإيجاد حلول للمشاكل التي حالت دون فعاليتها عن طريق تكثيف التعاون والتنسيق الضريبي بين الدول (أولاً)، والإستفادة من النماذج الرائدة في مجال مكافحة التهرب الضريبي (ثانياً)، وضرورة الإلتزام بالشفافية الضريبية والمصرفية (ثالثاً)، وضرورة تعزيز المساعدة الإدارية المتبادلة في مجال الضرائب (رابعاً) .

أولاً: تكثيف التعاون والتنسيق الضريبي الدولي

يجب على الدول أن تعمل على تكثيف التعاون والتنسيق الضريبي فيما بينها لكي تكون أنظمتها وتشريعاتها الضريبية متقاربة ومتناسقة فيما بينها²، الأمر الذي يساوي في مناخ الإستثمار في تلك الدول، ومن ثم القضاء على المنافسة الضريبية الضارة .

¹ - بوقروة إيمان، المرجع السابق ، ص 103 .

² - عزوز علي، "آليات ومتطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي"، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، العدد 8 ، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف ، 2012 ، ص 59 .

إذا كانت بعض الدول تسعى إلى إستقطاب رؤوس الأموال الأجنبية عن طريق الحوافز الجبائية يجب أن تكون مبررة، وهذا من شأنه أن يساهم في تفعيل دور الإتفاقيات الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي الدولي بحيث يبقى المكلف خاضعا لها ولا يحاول التهرب إلى دول لم تلتزم بها والتي تمنح أفضل المزايا الضريبية.

ثانيا: الإستفادة من النماذج الرائدة في مجال مكافحة التهرب الضريبي

تعتبر الإتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE)، والإتفاقية النموذجية لمنظمة الأمم المتحدة (ONU) لمنع الازدواج الضريبي ومكافحة التهرب الضريبي الدولي من أهم النماذج التي يمكن الاعتماد عليها بتفادي نقاطها السلبية ومحاولة تجنبها، والإستفادة من نقاطها الإيجابية بتطبيقها والعمل على تحسينها بهدف الإقتراب إلى النموذج الأمثل والفعال في مجال مكافحة التهرب الضريبي الدولي¹.

لقد توصلت مختلف المنظمات الدولية إلى إيجاد حلولاً لمكافحة التهرب الضريبي الدولي التي تعتبر كالتوصيات يمكن أخذها بعين الإعتبار أثناء إبرام الإتفاقيات الجبائية الدولية كتوصيات منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (أ)، وهيئة الأمم المتحدة (ب)، ولقد أقرت الجمعية البرلمانية الأوروبية توصيات أخرى (ج).

أ: اقتراحات منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية

تبنى مجلس منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية التدابير التي يمكن الأخذ بها من طرف أعضائها بهدف مكافحة التهرب الضريبي الدولي منها :

¹ - عزوز علي، المرجع السابق، ص 66 .

- الإلتزام بتبادل المعلومات الضرورية التي من شأنها أن تساهم في التحديد الصحيح للضرائب خاصة في مجال المبادلات التجارية الدولية، وإمكانية اللجوء إلى التحقيق لتحديد الضرائب على الدخل بشكل دقيق من قبل أي دولة طرف في المنظمة.
- دراسة إمكانية تسهيل ومساعدة موظفي دولة ما في دولة أخرى للقيام بعمليات البحث واستغلال المعلومات التي من شأنها أن تساهم في حصر وتحديد الضرائب على الدخل والأرباح المستحقة في دولة أخرى.

ب: توصيات منظمة الأمم المتحدة

- تبنى المجلس الإقتصادي والإجتماعي لمنظمة الأمم المتحدة القرار رقم 14-78 الذي يعتبر كنموذج إتفاق يتضمن تدابير لمكافحة التهرب الضريبي الدولي منها :
- التحقيق في الصيغ المستخدمة لممارسة التهرب الضريبي فيما يخص المبادلات التجارية الدولية على الصعيد الدولي، وضرورة مناقشة كل الحلول التي يمكن تقديمها لهذه المشكلة، كدراسة الحالات التي يكون فيها تبادل المعلومات الخاصة بالمسائل الضريبية ذات أهمية لمكافحته، ودراسة مدى إمكانية تشكيل مجلس تعاون مباشر في ميدان الضرائب¹.
 - إقترح خبراء الأمم المتحدة المتخصصون إنشاء شبكة عالمية متكاملة للضرائب يكون هدفها المساعدة التقنية في جباية الضرائب وهي تكتل من المعلومات والموارد المتداولة بين البنك الدولي وصندوق النقد الدولي ومنظمة التعاون والتنمية الإقتصادية بهدف مكافحة التهرب الضريبي.
 - تعيين لجنة من الخبراء الماليين من قبل الأمين العام للأمم المتحدة في سنة 2001 بهدف تأسيس منظمة عالمية لفرض الضرائب لها صلاحيات عديدة، كتقديم المساعدة التقنية

¹ - طورش بناتة، المرجع السابق، ص 138 .

للدول، وتأمين منتدى لتطوير المعايير العالمية للضرائب والحد من المنافسة الضريبية غير المنطقية الهادفة إلى إستقطاب الشركات المتعددة الجنسيات.

- إقترح مؤتمر القمة المعني بالعولمة المنعقد في آذار سنة 2002 الفوائد التي يمكن تحقيقها في حالة إنشاء منظمة دولية للضرائب ومن أهم طموحات هذا المؤتمر هي إمكانية مساهمتها للوصول إلى وضع إتفاق دولي عن صيغة لتوحيد فرض الضرائب على الشركات المتعددة الجنسيات والتجارة الإلكترونية¹.

ج: اقتراحات الجمعية البرلمانية الأوروبية

قدمت الجمعية البرلمانية الأوروبية مجموعة من الإقتراحات لمكافحة التهرب الضريبي الدولي يمكن ذكر البعض منها² :

- حث حكومات دول الأعضاء في المجلس الأوروبي على إلغاء القوانين المقيدة قصد تيسير التحقيقات حول التهرب الضريبي الدولي، والإمتناع عن صياغة قوانين خاصة بمنح إمتيازات ضريبية غير مبررة لبعض الشركات .

- ضرورة البحث على كل التدابير الفعالة بهدف التصدي لشركات المتعددة الجنسيات التي تستعمل دول الجنات الضريبية كآلية للتهرب من إلتزاماتها الضريبية، وإيجاد نظام ضريبي فعال ومتطور بهدف إخضاعها للضريبة، ووضع قيود على أسعار التحويل بهدف الحد من التهرب الضريبي الدولي.

- إجراء دراسة حول الصيغ المختلفة للجرائم الإقتصادية والتعاون على مكافحتها .

¹ - حبو زهرة، المرجع السابق، ص 431.

² - طورش بتاتة، المرجع السابق، ص 139 .

ثانيا: الإلتزام بالشفافية الضريبية والمصرفية

لا يمكن الحد من مشكلة التهرب الضريبي على الصعيد الدولي إلا إذا إلتزمت مختلف الدول بالشفافية الضريبية (أ) ، والشفافية المصرفية (ب) .

أ : الشفافية الضريبية

تسعى مختلف الدول والمنظمات الدولية بأن يكون للإتفاقيات الجبائية الدولية أهمية من خلال مكافحة مشكلة التهرب الضريبي الدولي، ولن يتحقق ذلك إلا بالإلتزام أطرافها بالشفافية الضريبية من خلال تحريرها بشكل واضح وتحديد نطاقها تحديدا دقيقا لتمكين المعنيين بها الإلتزام بأحكامها، ومن ثم توفير الحماية الكافية للمكلفين الخاضعين بها بحيث بوسعهم معرفة النظام الضريبي الذي سيطبق على معاملاتهم التجارية وكل الأحكام المترتبة عنها¹.

ب: الشفافية المصرفية

لقد أصبحت مسألة مكافحة التهرب الضريبي على الصعيد الدولي مشروط بالحصول على المعلومات والإلتزام بالشفافية المصرفية²، بحيث فرض هذا الإلتزام على دول الجنات الضريبية خصوصا مع الأزمة المالية التي عرفها العالم سنة 2008 بسبب هروب رؤوس الأموال من البنوك الغربية إلى بنوك متواجدة فيها نظرا لخصائصها خاصة إلتزامها بالسرية التامة حول الأرصدة لأصحاب تلك الأموال .

سعت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية أيضا إلى ضرورة أن تتضمن الإتفاقيات الجبائية الدولية بنودا تتعلق بالشفافية المصرفية المتعلقة بالسحب والإيداع والمداخيل والفوائد،

¹ - خلاصي رضا، شذرات النظرية...، المرجع السابق، ص285.

² - مهداوي عبد القادر، المرجع السابق، ص 7 .

وضرورة تبادل هذه المعلومات بين الإدارات الضريبية على نطاق دولي، إلا أن هذا لم يلقى قبولا من أغلبية الدول كسويسرا رغم أنها عضو في المنظمة¹.

لقد إنعقد مؤتمر بباريس في 21 أكتوبر 2008، وكان هدف الإجتماع الضغط على دول الجنات الضريبية خاصة تلك التي تتمسك بالسرية المصرفية ولا تبدي أي تعاون ضريبي، أو قضائي على خليفة الفضيحة التي كشفت في ألمانيا وتبين أن مواطنين من الألمان الأثرياء كانوا يودعون أموالهم في مؤسسة ليشنشتاين للتهرب من الضرائب².

أثرت هذه القضية توترا بين ألمانيا و ليشنشتاين بحيث إتهمت هذه الأخيرة ألمانيا بشرائها لمعلومات مسروقة من أحد مصاريها لملاحقة مواطنيها المتهربين من دفع الضريبة، ويعتبر هذا الإجراء في نظرها إعتداء على سيادتها، لذا طالبت ألمانيا الولايات المتحدة الأمريكية للتدخل من أجل تسوية القضية لتطالب ليشنشتاين رفع سريتها المصرفية ولو جزئيا³.

رابعا: تعزيز المساعدة الإدارية المتبادلة في المجال الضريبي

يتعين على الدول والمنظمات الدولية تسليط الاهتمام أكثر على مشكلة التهرب الضريبي بإبرام اتفاقيات خاصة بمكافحتها والحد من إنتشارها تكون مستقلة عن الاتفاقيات المتعلقة بمنع الازدواج الضريبي للوصول إلى الأهداف المنتظرة منها.

لقد أبرمت منظمة التعاون والتنمية الإقتصادية إتفاقية متعلقة بالمساعدة الإدارية المتبادلة في المجال الضريبي، والتي دخلت حيز التنفيذ في 1 جوان 2011⁴، حيث حددت المادة 1

1 - مهداوي عبد القادر، المرجع السابق، ص 7 .

2 - بلمقدم مصطفى، المرجع السابق، ص ص 197-198 .

3 - حبو زهرة، المرجع السابق، ص 436.

4 - لقد وصلت عدد الدول التي وقعت على الاتفاقية في 15 أكتوبر سنة 2013، 58 دولة.

مهداوي عبد القادر، المرجع نفسه ، ص 10 .

منها نطاق المساعدة بين الإدارات الضريبية في تبادل المعلومات الضريبية، والتفتيش الضريبي المشترك، والتحصيل الضريبي وتبادل البيانات.

كما حددت المواد (5 و 6 و 7) أساليب تبادل المعلومات بناء على الطلب، أو بصفة تلقائية بمجرد إستفادة المكلف بالضريبية من تخفيضات أو إعفاءات في إحدى الدول أعضاء في الاتفاقية، بينما منحت المواد 8 و 9 الحرية للأطراف المتعاقدة في الموافقة أو رفض التفتيش الضريبي المشترك على السلطات المختصة في كل دولة مراعاة لمبدأ السيادة الضريبية¹.

تجدر الإشارة على أن هذه الاتفاقية يمكن الأخذ بمبادئها من قبل كل الدول لإبرام إتفاقيات جنائية دولية في مجال مكافحة التهرب الضريبي الدولي .

إن أهمية الحد من ظاهرة التهرب الضريبي تعتبر كخطوة مهمة للحفاظ على الموارد المالية المتحصل عليها من الضريبة لمواجهة النفقات العمومية، ومن ثم بلوغ عجلة التنمية والتقدم الاقتصادي، ولتحقيق ذلك يجب تفعيل الرقابة الجنائية، وتكثيف التعاون الدولي .

¹ - مهداوي عبد القادر، المرجع السابق، ص ص 7 - 8 .

ملخص الفصل الثاني :

يترتب عن التهرب الضريبي أثار ضارة بمالية الخزينة العامة حيث يقلل من حصيلة الضرائب فيؤدي ذلك إلى عجز الدولة الجزائرية عن أداء واجباتها إتجاه مواطنيها في توفير الخدمات العامة التي تعود عليهم بالنفع العام الأمر الذي دفعها إلى إتخاذ سبل مختلفة لمكافحته.

إذا كانت الرقابة الجبائية من أنجح الآليات التي تساعد الإدارة الجبائية على تحديد الوعاء الضريبي تحديدا دقيقا، وتحافظ على حقوق الدولة والمكلفين جنبا إلى جنب، بالإضافة إلى زيادة مستوى الالتزام بأحكام التشريع الضريبي والإمتثال له، وإسترجاع الحصيلة الضريبية، إلا أنها تبقى قاصرة في مكافحة التهرب الضريبي لأسباب مختلفة التي يجب معالجتها لضمان فعاليتها.

كما أدركت الدولة الجزائرية كذلك مدى أهمية التنسيق و التعاون الدولي عن طريق إبرامها لإتفاقيات جبائية دولية مع مختلف الدول لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي على الصعيد الدولي عن طريق تبادل المعلومات الضرورية حول المكلفين بالضريبة، وتدعيم المساعدة في التحصيل الضريبي لإعادة تمويل الخزينة العمومية بالموارد المالية المتهرب منها .

نلخص القول أن إذا كانت مسألة مكافحة هذه الظاهرة على الصعيد الداخلي للدولة أمر صعب فإن الأمر يزداد صعوبة على الصعيد الدولي، فلا يمكن للدولة تحقيق تعاون دولي فعال أخذا بمبادئ إتفاقية مع دول أخرى متباينة من حيث التقدم الإقتصادي، ومدى أهمية الضريبة بالنسبة لها في تحقيق التنمية والتقدم الإقتصادي .

خاتمة :

إتضح من خلال هذه الدراسة أن الضريبة تعتبر أداة مالية هامة يمكن الإعتماد عليها من قبل الدولة الجزائرية لبلوغ كل أهدافها المرسومة سواء كانت مالية، أو اقتصادية، أو سياسية، أو اجتماعية لولا ظاهرة التهرب الضريبي التي تعد من بين الأسباب التي تؤثر وتضر بالاقتصاد الوطني .

تعود هذه الظاهرة إلى أسباب مختلفة أدت إلى تفشيها بشكل مفرغ كذلك المتعلقة بالوضع الاقتصادية للدولة، و أسباب تشريعية و إدارية، ونقص الوعي الضريبي لدى المكلف بالضريبة، الأمر الذي دفع هذا الأخير بالبحث على مختلف السبل سواء كانت مشروعة أو غير مشروعة للتهرب من إلتزامه بدفع الضريبة دون مراعاة الأثار الضارة التي سيرتبها على مختلف المستويات.

يتخذ التهرب الضريبي أشكالا مختلفة يصعب إكتشافها خصوصا أمام تطور وسائل التكنولوجيا والأنشطة الاقتصادية وتحرير التجارة الخارجية وإتساع دائرة القطاع الخاص هذا نتج عنه إتساعه وإنتشاره، ومن ثم صعوبة مكافحته وصعوبة الحصول على إحصائيات حقيقية ودقيقة حول عدد المتهربين من إلتزامهم بدفع الضريبة.

لقد نتج عن هذه الظاهرة أثار سيئة مست مباشرة الخزينة العمومية نتيجة عدم حصولها على مستحققاتها، ومن ثم التأثير على دفع عجلة التنمية، وإنعدام المشاريع الاقتصادية، والقضاء على مبادئ المنافسة المشروعة بين المتعاملين الاقتصاديين وظهور أزمة رؤوس الأموال بسبب العجز في ميزان المدفوعات وبالمقابل تزداد النفقات العمومية.

إضطرت الدولة الجزائرية أمام تزايد النفقات العمومية ونقص الإيرادات الضريبية إلى تبني سياسات أخرى كفرض ضرائب جديدة، أو زيادة نسب الضرائب السابقة إلا أن

هذا الإجراء ساهم أكثر في إزدياد نسبة التهرب الضريبي حيث دفع بالمكلفين النزهاء أيضا للتهرب من تنفيذ التزاماتهم بسبب إحساسهم بثقل العبء الضريبي، وعدم تطبيق قواعد الضريبة تطبيقا عادلا بينهم ومن ثم أصبحت الضريبة عامل إفساد أخلاقي بين أفراد المجتمع الواحد.

بما أن التهرب الضريبي يشكل تحديا كبيرا أمام الدولة الجزائرية ويمنعها من الوفاء بالتزاماتها إتجاه أفرادها، مما يتطلب منها توفير جميع الآليات الفعالة لمكافحته والحد من إتساعه، ولقد إقتصرننا في بحثنا هذا على كل من آلية الرقابة الجبائية من جهة، وآلية الاتفاقيات الجبائية الدولية من جهة أخرى نظرا لأهميتهما في إعادة تمويل الخزينة العمومية وبالتالي تحقيق التوازن والعدالة الجبائية.

يعتبر النظام الضريبي الجزائري نظام تصريحي يعطي الصلاحية للمكلف بالضريبة بتقديم إقرار للإدارة الضريبية عن نتيجة أعماله وتصطدم هذه الطريقة بإمكانية لجوء الممول للتقليل من المادة الخاضعة للضريبة، وبذلك يتهرب جزئيا من الضريبة وعليه يخضع القانون الضريبي تصريحات الممولين للرقابة الإدارة الضريبية للتأكد من مدى صحتها.

إن أهمية آلية الرقابة الجبائية تكمن في الكشف عن عدد المتهربين من إلتزامهم بدفع الضريبة لإعادة تمويل الخزينة العمومية بقيمة الإيرادات الضريبية الواجب تحصيلها من جباية الضرائب، وتطبيق قواعد الضريبة تطبيقا عادلا بين المكلفين بالضريبة .

إذا كانت هذه الآلية من أنجح الوسائل لمكافحة التهرب الضريبي إلا أنها تبقى قاصرة ومن ثم صعوبة تحقيق الأهداف المرجوة منها على أرض الواقع لأسباب مختلفة، وعليه ضرورة معالجة كل السلبيات وسد النقائص التي تعترضها بإتخاذ إجراءات يمكن أن تضي على هذه الأداة مصداقية وفعالية.

لم تقتصر الإدارة الضريبية على ممارسة سلطاتها الرقابية فقط على الصعيد الداخلي للدولة الجزائرية إنما مددتها خارج حدودها الإقليمية لأن ظاهرة التهرب الضريبي أخذت بعدا دوليا وتشكل خطرا على الاقتصاد العالمي، وهذا راجع للتوسع والانفتاح الاقتصادي وسيطرة الشركات المتعددة الجنسيات على الدول النامية لأن هذه الأخيرة تحتاج لرؤوس الأموال الأجنبية لتنمية إقتصادها وبالمقابل تستغلها للتهرب من إنتراماتها الضريبية.

لقد دفع ذلك الدولة إلى تنسيق التعاون مع دول أخرى بإبرامها لاتفاقيات جبائية دولية أخذا بالمبادئ الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، ومبادئ الإتفاقية النموذجية لهيئة الأمم المتحدة بهدف مكافحة كل المشاكل الضريبية على الصعيد الدولي بما في ذلك مشكلة التهرب الضريبي الدولي.

مما لاشك فيه أن الاتفاقيات الجبائية الدولية تمكن الدول المتعاقدة من الحد من المشاكل الضريبية وتستجيب لحاجات ملحة تفرضها طبيعة الاستثمارات الدولية وحركة رؤوس الأموال الأجنبية وأتاحت الفرصة للشركات المتعددة الجنسيات المشاركة الفعالة في دفع عجلة التنمية وتضمن الحماية للمكلف بالضريبة.

إذا كانت الدول النامية بما في ذلك الدولة الجزائرية تسعى من وراء إبرامها للاتفاقيات إلى إيجاد حلولاً للمشاكل الضريبية بما في ذلك مشكلة التهرب الضريبي الدولي عن طريق تبادل المعلومات الضريبية فيما بينها وفقا لشروط معينة يجب مراعاتها، وتساعدنا في تحصيل ديونهم الضريبية في أقاليم الدول الأخرى لكن في الوقت نفسه كشفت على مجموعة من الإختلالات الخطيرة، فالدول المتقدمة تهدف من خلالها إعطاء الأولوية لمصلحتها الخاصة لتعظيم أرباحها .

نلخص القول أن الدولة الجزائرية على الرغم من المجهودات التي بذلتها للحد من ظاهرة التهرب الضريبي سواء على الصعيد الداخلي للدولة أو على الصعيد الدولي إلا

أنها تبقى غير كافية فلم تتمكن من القضاء عليها لأنها إستفحلت في المجتمع لذلك من أجل التصدي لها يمكن إقتراح بعض التوصيات التي يمكن أن تساهم في التقليل من حدة آثارها السلبية منها :

- تبسيط أحكام التشريعات الضريبية وصياغتها بطريقة واضحة، بسيطة بهدف القضاء على الغموض وسوء فهمها وتطبيقها، ولتقليل إستعمال التشريع لغرض التهرب الضريبي، والإعتماد على مبدأ الشفافية في إجراءات فرض الضرائب وتحصيلها .

- يجب أن تركز الإصلاحات الضريبية على تقليص عدد الضرائب ومعدلاتها بإدراج معدلات حقيقية بهدف الحد من تحفيز الغش الضريبي الناتج عن معدلات ضريبية متعسفة لا تتلاءم مع المقدرة التكلفة للمكلف بالضريبة، ولن يتم ذلك إلا بإتباع الإجراءات التالية :

✓ لا بد أن يتسم الإصلاح الضريبي بإستقرار السياسة الضريبية والتشاور المسبق بشأنها وإتاحة الفرصة للتصحيح قبل تنفيذها بهدف إرساء ثقة المخاطبين بها.

✓ ينبغي أن يكون توسيع نطاق الوعاء الضريبية وخفض أسعارها هو الهدف الأساسي لأية مبادرة للإصلاح الضريبي لضمان معاملة ضريبية مماثلة لمختلف الأنشطة والأفراد في حالة تساوي ظروفهم الاقتصادية هذا من جهة، ومن جهة أخرى ضمان مصلحة الخزينة العمومية التي ستتحصل على موارد إضافية.

✓ تحسين الإدارة الضريبية شرط أساسي لنجاح أي إصلاح ضريبي بإعتبارها الجهاز التنفيذي للتشريع الضريبي وذلك بتزويدها بموظفين مؤهلين لهم خبرة وكفاءة في الميدان الجبائي، وإعداد برامج تكوينية تتلاءم مع التطورات التي يمر

- بها النظام الضريبي، وتزويدها بأجهزة الإعلام الآلي ومعدات آلية متطورة تتلاءم مع درجة المهمة الملقة على عاتقها لتجسيد إدارة ضريبية عالية الكفاءة.
- اللجوء إلى الإقتراع من المصدر لأن ذلك سيؤدي إلى خصم الضريبة من الإيراد قبل وصوله إلى صاحبه .
 - ضرورة توفر الأمانة والنزاهة في موظفي الإدارة الجبائية لحساسية مهامهم، ولتأكد من ذلك لابد من تطبيق نظام رقابة داخلية لمراجعة عملهم من موظفي آخرين أعلى مرتبة منهم في السلم الإداري .
 - التقليل من الفساد الإداري بما في ذلك الرشوة بمنح مكافآت والرفع من أجور الموظفين لإبعادهم عن الإغراءات .
 - الاعتماد على تبليغات الغير حول المتهربين من إلزامهم بدفع الضريبة وتشجيعهم على ذلك بمنح مكافآت مالية لهم .
 - إحترام حقوق وضمانات المكلف بالضريبة من قبل أعوان الإدارة الجبائية أثناء ممارستهم لمهامهم الرقابية لضمان مصداقيتها .
 - ضرورة توطيد العلاقة بين الإدارة الجبائية والإدارات الأخرى (إدارة الجمارك، إدارة التجارة والبنوك) بهدف ضمان دوران المعلومات الجبائية بسهولة إكتشاف المتهربين.
 - تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف بالضريبة عن طريق نشر الوعي الضريبي لدى المواطنين لبيان دور الضريبة في تحقيق التنمية، وإعلامهم بمختلف التغيرات والتعديلات التي قد تطرأ على النظام الضريبي بواسطة وسائل الإعلام المختلفة سواء كانت مرئية، أو مكتوبة، أو مسموعة .

- يجب ترشيد وتحقيق العدالة في الإنفاق العام الذي يمول أساسا بالضرائب بالتمويل المشاريع التي تعود بالفائدة على كل أفراد المجتمع لإقناع المكلف بالضريبة أن الدولة تستعمل الحصيلة الضريبية بهدف بلوغ وتيرة التنمية.
- ضرورة تكثيف الرقابة الجبائية وتوسيع نطاقها ومراجعة بعض إجراءاتها لإعطاء طابع الإستمرارية لعملية قمع الغش الضريبي، ومن ثم السماح للإدارة الجبائية بالتدخل في الوقت المناسب كمراجعة مدة التقادم وتوحيد بعض الإجراءات في القوانين الضريبية .
- تحسين تسيير المخاطر التي تسمح للسلطة الجبائية بتركيز مجهودات الرقابة على المكلفين الذين يمارسون نشاطات ذات خطر جبائي بالنسبة للخزينة العمومية .
- فرض الرقابة على عمليات تحويل رؤوس الأموال الداخلة والخارجة من الوطن وهذا بالتنسيق مع الإدارات الأخرى.
- إجبار المكلفين على تقديم بيان والتصريح عن أملاكهم الموجودة في الخارج لتحديد مراكزهم المالية وتحصيل الضريبة منهم.
- الإستفادة من التشريعات والتجارب السابقة للدول في التعامل مع المتهربين من الضريبة.
- إعادة النظر في العقوبات المطبقة على المتهربين من إلتزامهم بدفع الضريبة الذين يستعملون الطرق التدليسية فيجب أن تكون قاسية وردعية لأن الغش الضريبي هو إعتداء على حقوق المجتمع كافة.

- تشجيع الباحث العلمي البحث في مجال التهرب الضريبي بمساعدته من طرف إدارة الضرائب وإعطاء له إحصائيات حول عدد المتهربين من الضريبة ولا يجب التحجج بالسر المهني.
 - تدعيم التعاون الدولي بين الدول لمكافحة التهرب الضريبي الدولي بتكثيف إبرام اتفاقيات جبائية دولية للكشف على المتهربين لإعادة تمويل الخزينة العمومية بالحصيلة الضريبية المتهرب منها.
 - ضرورة أن تبذل منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية مجهودات إضافية لإلزام دول الجنات الضريبية بالإلتزام بالشفافية الضريبية والمصرفية، وهذا من شأنه أن يساهم بشكل كبير في الحد من التهرب الضريبي الدولي لأنها تشكل دعامة حقيقية مشجعة على التهرب .
 - مراعاة مصالح كل الأطراف المتعاقدة بمقتضى الاتفاقيات الجبائية الدولية فلا يجب على الدول المتقدمة إستغلال الدول النامية لضمان إستقرار العلاقات الضريبية بين الدول .
- في الأخير أنادي الباحثين وأخص بالذكر القانونيين منهم البحث في مثل هذه المواضيع التي تعتبر مواضيع مهمة بالنسبة للاقتصاد الوطني خصوصا أن الدولة في هذه الفترة تعيش أزمة بسبب إنهيار أسعار البترول وتحتاج إلى مثل هذه الدراسات.

قائمة المراجع

أولاً: باللغة العربية

أ: الكتب

1: الكتب العامة

- 1- أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2008 .
- 2- بوزيدة حميد، جباية المؤسسات (دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة، الرسم على القيمة المضافة، دراسة نظرية وتطبيقية)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- 3- بوسلطان محمد، مبادئ القانون الدولي، الجزء الأول، الطبعة الرابعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008 .
- 4- حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، دار الجامعية، (د ب ن)، 1988
- 5- حسن مصطفى حسن، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2014.
- 6- خلاصي رضا، جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، الجزء الأول، دار هومه، الجزائر، (د س ن) .
- 7- _____، شذرات النظرية الجبائية، دار هومه، الجزائر، 2014.
- 8- رفعت المحجوب، المالية العامة، مكتبة النهضة العربية، القاهرة، (د س ن).
- 9- زغودو علي، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005 .

- 10- عادل أحمد حشيش، مصطفى رشدي شيحة، الاقتصاد العام (المالية العامة)، دار الجامعية الجديدة للنشر، القاهرة، 1998 .
- 11-عواضة حسن، وقطيش عبد الرؤوف، المالية العامة، الضرائب والرسوم (دراسة مقارنة)، دار الخلود، لبنان، 1995 .
- 12- عباس محرزي محمد ، إقتصاديات المالية العامة، النفقات العامة، الإيرادات العامة، الميزانية العامة للدولة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003 .
- 13- قاسم إبراهيم الحسيني، المحاسبة الضريبية، مؤسسة الوراق، الأردن، 2000.
- 14- ميلاد يونس منصور، مبادئ المالية العامة، المؤسسة الفنية للطباعة والنشر، القاهرة، 2004.

2 – الكتب الخاصة

- 1 - ألسبتي فارس، المنازعات الضريبية في التشريع الضريبي الجزائري، دار هومه، الجزائر، 2008 .
- 2 - بن أعمار منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبايية، دار هومه، الجزائر، 2011.
- 3- سايس جمال، المنازعات الضريبية في الاجتهاد القضائي الجزائري (قرارات المحكمة العليا، قرارات مجلس الدولة، مسرد القباني للكلمات الدالة)، منشورات كليك، الجزائر، 2014 .
- 4- طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، دار وائل للنشر، عمان، 2008.
- 5- عدلي ناشد سوزي، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثارها على إقتصاديات الدول النامية، دار المطبوعات الجامعية الحقوقية، القاهرة، 1999 .

6- مسعد محي محمد، العلاقة الضريبية بين الممول والإدارة الضريبية، دراسة تحليلية، مكتب الإشعاع، القاهرة، 2002.

7- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.

ب: الرسائل والمذكرات الجامعية

أولاً: الرسائل

1- بوزيدة حميد، النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الإقتصادي في الفترة (1992-2004)، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه دولة في العلوم الإقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005-2006.

2- بوعكاز سميرة، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية وعلوم التسيير (تخصص محاسبة)، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2014-2015.

ثانياً: المذكرات

1- أوهيب بن سالمه ياقوت، الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي والعلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة الجزائر، 2002-2003.

2- أولعربي جمال، دور القاضي الوطني في تقدير العناصر المكونة لجريمة الغش الجبائي الدولي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون (فرع القانون الدولي للأعمال)، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة تيزي وزو، 2013-4-30.

- 3 - بلمديوني محمد، إنهاء المعاهدات الدولية وإيقافها، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الدولي العام، كلية العلوم القانونية والإدارية، جامعة شلف، 2008-2009 .
- 4- بوقروة إيمان، كيفية تفادي الأزواج الضريبي في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية (دراسة حالة الاتفاقية الجبائية الفرنسية)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير (المالية)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سكيكدة، 2009-2010.
- 5- بورعدة حورية، الإقتصاد غير الرسمي في الجزائر، دراسة سوق الصرف الموازي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الإقتصاد (تخصص الإقتصاد الدولي)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة وهران، 2013-2014.
- 6- شبيلي مختار ، مكافحة الاجرام الاقتصادية والمالي الدولي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي الدولي، كلية الحقوق، جامعة بليدة ، جوان 2004 .
- 7- طورش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة، 2011-2012 .
- 8- عتير سليمان ، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية (دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير (تخصص محاسبة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2011 - 2012 .
- 9- قدي عبد المجيد ، النظام الضريبي في النظم الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، معهد العلوم الإدارية، جامعة الجزائر، 1991.
- 10- قتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الصربيين (حالة الجزائر من 2003-2008)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم

التسيير (تخصص مالية ومحاسبة)، معهد العلوم الاقتصادية والاجتماعية وعلوم التسيير (قسم علوم التسيير)، جامعة المدية، 2008-2009 .

11- قحوش سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية (دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة، الجزائر للفترة 2009-2010)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الإدارية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 31 جانفي 2013.

12- لابد لزرق، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر (دراسة حالة ولاية تيارت)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الإدارية في إطار مدرسة الدكتوراه (تخصص المالية العامة)، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة تلمسان، 2011- 2012 .

13- ولهي بوعلام، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي (حالة الجزائر)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2003- 2004 .

ج : المقالات

1- بوسقيعة أحسن ، "المخالفة الضريبية والغش الضريبي"، المجلة القضائية للمحكمة العليا، العدد الأول، الجزائر، 1998، ص ص 177-186 .

2 - حبو زهرة ، "التهرب الضريبي الدولي"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27، العدد الأول، 2011، ص ص 417-439.

- 3- شكلاط رحمة، "ظاهرة التهرب الضريبي وطرق مكافحتها"، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية، العدد الثاني، تيزي وزو، 2013، ص ص 69-96.
- 4 - عزوز علي، آليات ومتطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، العدد 8، جامعة حسيبة بن بوعلي، جامعة الشلف، 2012، ص ص 58-67 .
- 5 - مهدي حسن السامرائي يسرى ، زهرة خضير عباس العبيدي، "تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 4، العدد 9، جامعة بغداد، 2012، ص ص 120-146 .
- 6- مهداوي عبد القادر، "الآليات القانونية والاتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي، مجلة دفاتر السياسة والقانون، العدد 12، جامعة قصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2015، ص ص 1-10 .
- 7- ناصر مراد، الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة الباحث، العدد 2، الجزائر، 2003، ص ص 24-32 .
- 8- مجلة مجلس الدولة، العدد 3، 2003، ص ص 119-123.

د:المداخلات

- 1- بلمقدم مصطفى، "الجنات الضريبية ودورها في تبييض الأموال، مداخلة في الملتقى الوطني حول مكافحة الفساد وتبييض الأموال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو، يومي 10 و 11 مارس 2009 ، غير منشور.

2- بن بعلاش خاليدة، الإطار القانوني والتنظيمي لتشجيع قطاع الصادرات خارج المحروقات، مداخلة في الملتقى الوطني لترقية الصادرات خارج المحروقات في الجزائر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو، يومي 11 و12 مارس 2014، غير منشور .

3- بن أعراب محمد، خصوصية الإجراءات الإدارية لحل المنازعات الجبائية في الجزائر، مداخلة في الملتقى الوطني حول قانون الإجراءات الإدارية (واقع وآفاق)، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو، يوم 21 أكتوبر 2015، غير منشور.

ه: النصوص القانونية والتنظيمية

أولاً: النصوص القانونية

أ: الإتفاقيات الدولية

1- إتفاقية فينا لقانون المعاهدات لسنة 1969، التي دخلت حيز التنفيذ في 27 يناير لسنة 1980 .

2- الإتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة الجمهورية الإيطالية قصد تجنب الازدواج الضريبي في مادة الضرائب على الدخل والثروة، وتفادي التهرب الضريبي والغش الضريبي، الموقعة بالجزائر في 3 فبراير سنة 1991، المصادق عليها بمقتضى مرسوم رئاسي رقم 91-131 مؤرخ في 20 جويلية 1991، ج ر عدد 35 الصادرة بتاريخ 24 جويلية سنة 1991 .

3- الاتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة جمهورية جنوب إفريقيا من أجل تجنب الازدواج الضريبي، ومنع التهرب الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة، الموقعة في الجزائر يوم 28 أبريل

- سنة 1998 ، المصادقة عليها بمقتضى مرسوم رئاسي رقم 2000-95 مؤرخ في 4 مايو سنة 2000، ج ر عدد 26 الصادرة بتاريخ 7 مايو سنة 2000 .
- 4- الإتفاقية المبرمة بين الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة الجمهورية الفرنسية، قصد تجنب الإزدواج الضريبي، وتفادي التهرب والغش الجبائي ووضع قواعد المساعدة المتبادلة بميدان الضريبة على الدخل والثروة والتركات، الموقعة بالجزائر في 17 أكتوبر سنة 1999، المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 02-121 مؤرخ في 7 أبريل سنة 2002، ج ر عدد 24 الصادرة بتاريخ 16 أبريل سنة 2002 .
- 5- الإتفاقية المبرمة بين الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ومملكة بلجيكا قصد تفادي الازدواج الضريبي، وإرساء قواعد التعاون المتبادل في الميدان الضرائب على الدخل والثروة، الموقعة بالجزائر في 15 ديسمبر سنة 1991، المصادق عليها بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 02-432 مؤرخ في 9 ديسمبر سنة 2002، ج ر عدد 82 الصادرة بتاريخ 11 ديسمبر سنة 2002.
- 6- الاتفاقية المبرمة بين الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة سلطنة عمان لتجنب الازدواج الضريبي، ومنع التهرب الضريبي بالنسبة للضرائب على الدخل، الموقعة بالجزائر في 9 أبريل سنة 2000، المصادق عليها بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 03-64 مؤرخ في 8 فبراير سنة 2003، ج ر عدد 10 الصادرة بتاريخ 16 فيفري سنة 2003.
- 7- إتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد المعتمدة من قبل الجمعية العامة للأمم المتحدة بنيويورك يوم 30 أكتوبر سنة 2003، المصادق عليها بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 04-128 مؤرخ في 19 أبريل 2004، ج ر عدد 26 الصادرة بتاريخ 25 أبريل سنة 2004 .

8- الاتفاقية المبرمة بين الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وديوان وزراء أوكرانيا قصد تجنب الازدواج الضريبي، وتفاذي التهرب والغش الجبائي في ميدان الضريبة على الدخل والثروة، الموقعة بالجزائر في 14 ديسمبر سنة 2002، المصادق عليها بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 04-131 مؤرخ في 19 أبريل سنة 2004، ج ر عدد 27 الصادرة بتاريخ 28 أبريل سنة 2004 .

9- الاتفاقية المبرمة بين الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ومملكة إسبانيا لتجنب الازدواج الضريبي، وتفاذي التهرب الجبائي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة، الموقعة بمدير في 7 أكتوبر سنة 2002، المصادق عليها بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 05-234 مؤرخ في 23 جويلية 2005، ، ج ر عدد 45 الصادرة بتاريخ 29 جويلية سنة 2005 .

10- إتفاقية الإتحاد الإفريقي لمنع الفساد ومكافحته المعتمد بمابوتو في 11 جويلية سنة 2003 ، المصادق عليها بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 06-137 مؤرخ في 10 أبريل سنة 2006، ج ر عدد 24 الصادرة بتاريخ 16 أبريل سنة 2006 .

11- الاتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة الجمهورية الكويتية لتجنب الازدواج الضريبي، وتفاذي التهرب الجبائي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة، الموقعة بسيول في 24 نوفمبر سنة 2001، المصادق عليها بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 06-228 مؤرخ في 24 جوان سنة 2006، ج ر عدد 44 الصادرة بتاريخ 4 جويلية سنة 2006 .

12- الاتفاقية المبرمة بين الحكومة الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة جمهورية الصين الشعبية قصد تجنب الازدواج الضريبي، ومنع التهرب من الضرائب المفروضة على الدخل والثروة، الموقعة ببكين في 6 نوفمبر سنة 2006، المصادق عليها بمقتضى

المرسوم الرئاسي رقم 174-07 مؤرخ في 6 جويلية سنة 2007، ج ر عدد 40 الصادرة بتاريخ 17 جويلية سنة 2007.

13- الاتفاقية المبرمة بين الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وجمهورية ألمانيا الاتحادية من أجل تفادي الازدواج الضريبي، وتجنب التهرب الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل وعلى الثروة، الموقعة بالجزائر في 12 نوفمبر سنة 2007، المصادق عليها بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 174-08 مؤرخ في 14 جويلية سنة 2008، ج ر عدد 33 الصادرة بتاريخ 22 جويلية سنة 2008.

14- الاتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة الجمهورية الإسلامية الإيرانية من أجل تجنب الازدواج الضريبي، وتبادل المعلومات فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة، الموقعة بطهران في 12 أوت سنة 2008، المصادق عليها بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 187-09 مؤرخ في 12 مايو 2009، ج ر عدد 32 الصادرة بتاريخ 27 مايو سنة 2009.

15- الاتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ومجلس وزراء البوسنة والهرسك من أجل تجنب الازدواج الضريبي، ومنع التهرب الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة، الموقعة بالجزائر في 8 فبراير سنة 2009، المصادق عليها بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 10-11 مؤرخ في 11 يناير 2010، ج ر عدد 08 الصادرة بتاريخ 31 يناير سنة 2010 .

16- الاتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة دولة قطر بشأن تجنب الازدواج الضريبي، ومنع التهرب الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل، الموقعة في الدوحة بتاريخ 3 جويلية سنة 2008 ، المصادق عليها بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 10-273 مؤرخ في 3 نوفمبر 2010، ج ر عدد 70 الصادرة بتاريخ 21 نوفمبر سنة 2010 .

ب: الدستور

دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية الصادر بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 96 - 438 مؤرخ في 7 ديسمبر 1996، يتعلق بإصدار نص تعديل الدستور المصادق عليه 28 نوفمبر سنة 1996، ج ر عدد 76 الصادرة بتاريخ 8 ديسمبر سنة 1996، معدل ومتم بمقتضى قانون رقم 03-02 مؤرخ في 10 أبريل 2002، ج ر عدد 25 الصادرة بتاريخ 14 أبريل سنة 2002، معدل بمقتضى قانون رقم 08-19 مؤرخ في 15 نوفمبر 2008، ج ر عدد 63 الصادرة بتاريخ 16 نوفمبر سنة 2008.

ج: القوانين

- 1- - أمر رقم 66-156 مؤرخ في 8 جوان 1966، يتضمن قانون العقوبات، ج ر عدد 49 الصادرة بتاريخ 11 جوان سنة 1966 ، المعدل والمتمم.
- 2- أمر رقم 75-59 مؤرخ في 26 سبتمبر 1975، يتضمن القانون التجاري، معدل ومتم بقانون رقم 05-02 مؤرخ في 6 فبراير 2005، ج ر عدد 11 الصادرة بتاريخ 9 فبراير 2005.
- 3- أمر رقم 76-101 مؤرخ في 9 ديسمبر سنة 1976، يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ج ر عدد 102 الصادرة بتاريخ 22 ديسمبر سنة 1976، المعدل والمتمم.
- 4- أمر رقم 76-103 مؤرخ في 9 ديسمبر سنة 1976، يتضمن قانون الطابع، ج ر عدد 103 الصادرة بتاريخ 22 ديسمبر سنة 1976، المعدل والمتمم.
- 5- أمر رقم 76-104 مؤرخ في 9 ديسمبر سنة 1976، يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، ج ر عدد 102 الصادرة بتاريخ 22 نوفمبر سنة 1976، المعدل والمتمم.

- 6- أمر رقم 105-76 مؤرخ في 9 ديسمبر سنة 1976، يتضمن قانون التسجيل، ج ر عدد 103 الصادرة بتاريخ 22 نوفمبر سنة 1976، المعدل والمتمم.
- 7 - قانون رقم 7-79 مؤرخ في 21 جويلية 1979، يتضمن قانون الجمارك، ج ر عدد 30 الصادرة بتاريخ 29 جويلية سنة 1976، معدل ومتمم بقانون رقم 98- 10 مؤرخ في 22 أوت 1998، ج ر عدد 61 لسنة 1998، المعدل والمتمم.
- 8- قانون رقم 36-90 مؤرخ في 31 ديسمبر سنة 1990، يتضمن قانون المالية لسنة 1991، ج ر عدد 57 الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر سنة 1990.
- 9- أمر رقم 22-96 مؤرخ في 9 جويلية 1996، يتعلق بقمع مخالفات التشريع والتنظيم الخاصين بالصرف وحركة رؤوس الأموال من وإلى الخارج، ج ر عدد 43 الصادرة في 10 جويلية 1996 ، معدل ومتمم بالأمر رقم 03-10 مؤرخ في 26 أوت 2010، ج ر عدد 50 الصادرة بتاريخ 1 سبتمبر سنة 2010 .
- 10- قانون رقم 12-98 مؤرخ في 31 ديسمبر سنة 1998، يتضمن قانون المالية لسنة 1999، ج ر عدد 98 الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر سنة 1998.
- 11- قانون رقم 00- 06 مؤرخ في 23 ديسمبر سنة 2000، يتضمن قانون المالية لسنة 2001، ج ر عدد 80 الصادرة بتاريخ 25 ديسمبر سنة 2000.
- 12- أمر رقم 01 - 03 مؤرخ في 20 أوت 2001، يتعلق بالتطوير الإستثمار، ج ر عدد 47 الصادرة بتاريخ 22 أوت سنة 2001 ، معدل ومتمم بالأمر رقم 06- 08 مؤرخ في 16 جويلية 2006، ج ر عدد 47 الصادرة بتاريخ 19 جويلية سنة 2006 .
- 13- قانون رقم 01-21 مؤرخ في 22 ديسمبر سنة 2001، يتضمن قانون المالية لسنة 2002، وقانون الإجراءات الجبائية، ج ر عدد 79 الصادرة بتاريخ 23 ديسمبر سنة 2001 .

- 14- قانون رقم 11-02 مؤرخ في 24 ديسمبر 2002، يتضمن قانون المالية لسنة 2003، ج ر عدد 86 الصادرة بتاريخ 25 ديسمبر سنة 2002.
- 15- قانون رقم 01-05 مؤرخ في 6 فيبرايير 2005، يتعلق بالوقاية من تبييض الأموال وتمويل الإرهاب ومكافحتهما، ج ر عدد 11 الصادرة بتاريخ 9 فيفري سنة 2005، معدل ومتمم بقانون رقم 06-15 مؤرخ في 15 فبراير سنة 2015، ج ر عدد 08 الصادرة بتاريخ 15 فبراير سنة 2015.
- 16- قانون رقم 16-05 مؤرخ في 31 ديسمبر لسنة 2005، يتضمن قانون المالية لسنة 2006، ج ر عدد 85 الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر سنة 2005.
- 17- قانون رقم 01-06 مؤرخ في 20 فبراير 2006، يتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، ج ر عدد 14 الصادرة بتاريخ 8 مارس سنة 2006، متمم بالأمر رقم 05-10 مؤرخ في 26 أوت 2010، ج ر عدد 50 الصادرة بتاريخ 1 سبتمبر سنة 2010، معدل ومتمم بالقانون رقم 11-15 مؤرخ في 2 أوت سنة 2011، ج ر عدد 44 الصادرة بتاريخ 10 أوت سنة 2011.
- 18- قانون رقم 24-06 مؤرخ في 26 ديسمبر 2006، يتضمن قانون المالية لسنة 2007، ج ر عدد 85 الصادرة بتاريخ 27 ديسمبر سنة 2006.
- 19- قانون رقم 12-07 مؤرخ في 30 ديسمبر لسنة 2007، يتضمن قانون المالية لسنة 2008، ج ر عدد 82 الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر سنة 2007.
- 20- قانون رقم 21-08 مؤرخ في 30 ديسمبر لسنة 2008، يتضمن قانون المالية لسنة 2009، ج ر عدد 74 الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر سنة 2008.
- 21- أمر رقم 01-09 مؤرخ في 22 جويلية لسنة 2009، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009، ج ر عدد 44 الصادرة بتاريخ 26 جويلية سنة 2009.

- 22- قانون رقم 09-09 مؤرخ في 30 ديسمبر سنة 2009، يتضمن قانون المالية لسنة 2010، ج ر عدد 78 الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر سنة 2009.
- 23- قانون رقم 10 – 11 مؤرخ في 29 ديسمبر لسنة 2010، يتضمن قانون المالية لسنة 2011، ج ر عدد 80 الصادرة بتاريخ 30 ديسمبر سنة 2010.
- 24- قانون رقم 11 – 16 مؤرخ في 28 ديسمبر لسنة 2011، يتضمن قانون المالية لسنة 2012، ج ر عدد 72 الصادرة بتاريخ 29 ديسمبر سنة 2011.
- 25- قانون رقم 12-12 مؤرخ في 26 ديسمبر لسنة 2012، يتضمن قانون المالية لسنة 2013، ج ر عدد 72 الصادرة بتاريخ 30 ديسمبر سنة 2012.
- 26- قانون المالية 13-08 مؤرخ في 30 ديسمبر لسنة 2013، يتضمن قانون المالية لسنة 2014، ج ر عدد 68 الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر سنة 2013.
- 27- قانون رقم 14 – 10 مؤرخ في 30 ديسمبر لسنة 2014، يتضمن قانون المالية لسنة 2015، ج ر عدد 78 الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر سنة 2014.

د: النصوص التنظيمية

- 1- مرسوم تنفيذي رقم 97 – 290 مؤرخ في 27 جويلية 1997، يتضمن تأسيس لجان التنسيق والفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة التجارة وتنظيمها، ج ر عدد 50 الصادرة بتاريخ 30 جويلية سنة 1997.
- 2- مرسوم تنفيذي رقم 06 – 327 مؤرخ في 18 ديسمبر 2006، يحدد تنظيم المصالح الخارجية لإدارة الضرائب وصلاحياتها، ج ر عدد 59 الصادرة بتاريخ 24 سبتمبر سنة 2006.

3- مرسوم تنفيذي رقم 10-299 مؤرخ في 29 نوفمبر 2010، يتضمن القانون الأساسي الخاص بالموظفين المنتمين للأسلاك الخاصة بالإدارة الجبائية، ج ر عدد 74 الصادرة بتاريخ 5 ديسمبر سنة 2010 .

ثانيا: باللغة الفرنسية

a- Les ouvrages

- 1- ABBAS MAHERZI Mohamed, Introduction a la fiscalité, edition trade customs and invest services (I .T. C. I .S), Alger, 2010.
- 2- BEN SALAH Mustapha ,Droit fiscal international et expérience Algérienne , Office de publication universitaires ,Alger, 1987.
- 3- BEETSCHENET.A et BOZZACHI.P, L'intégration fiscale ,édition Français léfebvre ,Paris, 1998.
- 4- BRUNO Gouthière ,Les impôts dans les affaires internationales ,Trente études pratiques, édition français léfebvre, 4^{ème} édition, Paris,1998 .
- 5- BUSSON Jacques, impôts et souveraineté, archives de philosophie du droit, DALLOZ, Paris, 2002.
- 6 - CASMIR Jean Pier, Pour faire face à un contrôle fiscal, édition presses universitaires de France (P. U. F), Paris, 1998.
- 7 -DANIEL Richer, Les procédures fiscales que sais je ?, édition presses universitaires de France (P. U. F), Paris, 1990.
- 8 -GAUDE MET, Précis des finances publiques, édition Montchrestien, Paris, 1970.

9-GILBERT Tixier et G Gest ,Droit Fiscal ,édition librairie générale de droit et de jurisprudence (L .G .D. J), Paris, 1976.

10 - HERVE Kruger, Les principes généraux de la fiscalité, Ellipses édition marketing, Paris, 2000.

11 - HAMINI Ahmed, L'audit comptable et financier, édition Berti, Alger, 2001.

12 - J P Casmir, Les signes extérieurs de revenu, Librairie de l'université, Paris ,1979.

13 - KANDIL (A), Théorie fiscale de et développement ,L'expérience algérienne, Sned, Alger, 1970.

14 - L. Mehl et P. Bltrame, Science et technique fiscale, édition presses universitaires de France (P. U .F),Paris,1984.

15 - LUCIEN Michel, Traité de politique fiscale, édition presses universitaires de France (P. U .F), Paris ,1986.

16 - PHILIPHE Colin, La vérification fiscale, édition economica ,Paris, 1985.

17 - S Waston, La théorie de l'impôt, édition Dunod , Paris,1979.

18- TROTOBAS (L), et COTTERT (P M), Droit fiscal, 4^{ème} édition, Dalloz,1980.

B:les Articles

1- ALXANDRE Gardette et ANNE Mlynarski, l'évolution des outils juridiques du contrôle fiscal, revue française de comptabilité, N^o 477, Paris, 2014, p p 36- 40.

2-BACHIR YELLES Chaouche, la vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble du contribuable en Algérie, revue tunisienne de fiscalité de centre d'étude fiscal de droit, ISSN 1737 2984, Sfax sidi Mansour, Tunisie,2008,p p 191-202.

3- DUBUT (Thomas),"Les commentaires de modèle de convention fiscale de l'OCDE et l'interprétation, Presses contre le double imposition", Revue de la recherche juridique (R. R .J), Presses universitaires D'Aix Marseille, 2000, p p 1440 -1472.

4 -DERBAL Fayçal, le contrôle fiscal des opérations internationales, revue tunisienne de fiscalité de centre d'étude fiscal de droit, ISSN 1737- 2984, Sfax sidi Mansour, Tunisie, 2008, p p 173-1178.

5 -ELIE Ngongang, efficacité des reformes sur le rendement fiscal en Afrique centrale (le cas spécifique du Cameroun, revue de science économique et de gestion, N⁰ 7, Cameroun, 2007, p p 31- 60.

C : Document officiel

Le modèle de convention d'organisation de coopération et développement économique, concernant le revenu et la fortune, édition OCDE, 2008.

C: SITES INTERNET

[Www. OCDE. ORG.](http://www.OCDE.ORG)

[Www. Elkhabar. Com. /press /article /15089/](http://www.Elkhabar.Com./press/article/15089/) consulté le 6 mai 2015.

[Www .djazairess. Com. /el massa /14500 /](http://www.djazairess.Com./el massa /14500/) consulté le 22 novembre 2008.

الفهرس

الإهداء.....	1
التشكرات.....	6
قائمة المختصرات.....	7
مقدمة.....	7
الفصل الأول: ماهية التهرب الضريبي.....	7
المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للضريبة.....	7
المطلب الأول: مفهوم الضريبة.....	7
الفرع الأول: تعريف الضريبة.....	8
الفرع الثاني: خصائص الضريبة.....	9
أولاً: الضريبة إقتطاع مالي إجباري وتدفع دون مقابل وبصفة نهائية.....	10
أ: الضريبة إقتطاع مالي.....	10
ب: الضريبة ذات طابع إجباري.....	11
ج: الضريبة تدفع دون مقابل.....	13
د: الضريبة تدفع بصفة نهائية.....	14
ثالثاً: هدف الضريبة هو تحقيق المصلحة العامة.....	14
المطلب الثاني: الإطار القانوني للضريبة.....	16
الفرع الأول: نظرية العقد الاجتماعي.....	16
الفرع الثاني: نظرية التضامن الاجتماعي.....	19
المطلب الثالث: القواعد العامة للضريبة.....	20

21.....	الفرع الأول: قاعدة العدالة.....
23.....	الفرع الثاني: قاعدة اليقين.....
26.....	الفرع الثالث:قاعدة الملائمة.....
27.....	الفرع الرابع: قاعدة الإقتصاد
29.....	المطلب الرابع:أهداف الضريبة.....
29.....	الفرع الأول: الأهداف المالية للضريبة.....
30.....	الفرع الثاني: الأهداف الإقتصادية للضريبة.....
33.....	الفرع الثالث: الأهداف السياسية للضريبة.....
34.....	الفرع الرابع: الأهداف الإجتماعية للضريبة.....
36.....	المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي.....
36.....	المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي.....
37.....	الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي.....
39.....	الفرع الثاني: صور التهرب الضريبي.....
38.....	أولا:صور التهرب الضريبي من حيث المشروعية.....
40.....	أ:التهرب الضريبي المشروع.....
43.....	ب: التهرب الضريبي غير المشروع
50.....	ثانيا: صور التهرب الضريبي من حيث نطاق إرتكابه.....
50.....	أ: التهرب الضريبي الوطني.....
51.....	ب: التهرب الضريبي الدولي.....
56	المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي.....

57.....	الفرع الأول: الأسباب الاقتصادية.....
58.....	الفرع الثاني : الأسباب التشريعية.....
61.....	الفرع الثالث: الأسباب الإدارية.....
63.....	الفرع الرابع: الأسباب المتعلقة بالمكلف.....
65.....	المطلب الثالث: أشكال التهرب الضريبي.....
65.....	الفرع الأول: التحايل المحاسبي.....
67.....	أولا: تخفيض الإيرادات.....
68.....	ثانيا: زيادة الأعباء.....
69.....	الفرع الثاني: التحايل المادي.....
70.....	أولا: الإخفاء الجزئي.....
70.....	ثانيا: الإخفاء الكلي.....
71.....	الفرع الثالث: التحايل القانوني.....
71.....	أولا: الإخفاء عن طريق التلاعب في تكييف الحالات القانونية.....
72.....	ثانيا: الإخفاء عن طريق عمليات وهمية.....
73.....	المطلب الرابع: آثار التهرب الضريبي.....
74.....	الفرع الأول: الآثار المالية.....
74.....	الفرع الثاني: الآثار الاقتصادية.....
76.....	الفرع الثالث: الآثار السياسية.....
77.....	الفرع الرابع: الآثار الاجتماعية.....
79.....	ملخص الفصل الأول.....

80.....	الفصل الثاني: آليات مكافحة التهرب الضريبي.....
81.....	المبحث الأول: الرقابة الجبائية.....
81.....	المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية.....
82.....	الفرع الأول: تعريف الرقابة الجبائية.....
83.....	الفرع الثاني: أهداف الرقابة الجبائية.....
84.....	أولا: الهدف القانوني.....
85.....	ثانيا: الهدف الإداري.....
85.....	ثالثا: الهدف الإقتصادي و المالي.....
85.....	رابعا: الهدف الاجتماعي.....
86.....	المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية.....
86.....	الفرع الأول: الرقابة العامة.....
86.....	أولا: الرقابة الشكلية.....
87.....	ثانيا: الرقابة على الوثائق.....
89.....	الفرع الثاني: الرقابة المعمقة.....
89.....	أولا: الرقابة المحاسبية.....
98.....	ثانيا: الرقابة المعمقة في الوضعية الجبائية الشاملة.....
105.....	المطلب الثالث: التنظيم القانوني للرقابة الجبائية.....
106.....	الفرع الأول: حقوق الإدارة الجبائية.....
106.....	أولا: حق الإطلاع.....
107.....	ثانيا: حق المعاينة.....

109.....	ثالثا: حق إستدراك الأخطاء.....
109.....	الفرع الثاني : التزامات المكلف بالضريبة
110.....	أولا : الإلتزامات الجبائية.....
110.....	أ: التصريح بالوجود.....
111.....	ب: التصريح الشهري و الثلاثي بالرقم الأعمال.....
111.....	ج: التصريح السنوي بالمداخيل.....
112.....	د: التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط.....
113.....	ثانيا: الإلتزامات المحاسبية.....
113.....	أ: مسك محاسبة.....
113.....	1: مسك دفتر يومي.....
114.....	2 : مسك دفتر الجرد.....
114.....	ب: تقديم الوثائق المحاسبية.....
114.....	ج : الإحتفاظ بالوثائق المحاسبية.....
115.....	الفرع الثالث: ضمانات المكلف بالضريبة.....
115.....	أولا: ضمانات المكلف بالضريبة قبل الشروع في الرقابة.....
115.....	أ: الإشعار بالرقابة.....
116.....	ب:الحق في الإستعانة بمستشار.....
117.....	ج: تحديد مدة الرقابة.....
118.....	ثانيا : ضمانات المكلف بالضريبة أثناء التقويم.....
118.....	ا: الإبلاغ بالنتائج الرقابة.....

118.....	ب: حق الرد
118.....	ج : عدم إمكانية تجديد الرقابة.....
119.....	المطلب الرابع: مدى فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.....
119.....	الفرع الأول:العوامل التي تحد من فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.....
120.....	أولا : نقص في التشريع.....
120.....	ثانيا:نقص فعالية الجهاز الإداري.....
121	ثالثا : نقص تنظيم الرقابة الجبائية
122.....	رابعا :إتساع الإقتصاد الموازي.....
123.....	الفرع الثاني : متطلبات تفعيل الرقابة الجبائية.....
123.....	أولا : تحسين التشريع الضريبي.....
124.....	ثانيا : تحسين الجهاز الإداري.....
127.....	ثالثا : تفعيل إجراءات البرمجة.....
128.....	رابعا : تكثيف التعاون والتنسيق مع الإدارات الأخرى.....
130.....	المبحث الثاني : الاتفاقيات الجبائية الدولية.....
130.....	المطلب الأول : مفهوم الاتفاقيات الجبائية الدولية.....
131.....	الفرع الأول : تعريف الإتفاقيات الجبائية الدولية.....
132.....	الفرع الثاني : أهداف الإتفاقيات الجبائية الدولية.....
132.....	أولا : منع حدوث مشكلة الإزدواج الضريبي الدولي.....
135.....	ثانيا : مكافحة التهرب الضريبي الدولي.....
139.....	ثالثا : حماية المكلفين بالضريبة.....

- 141..... رابعا : تشجيع الإستثمار الأجنبي
- 141.....المطلب الثاني :الإطار التنظيمي للإتفاقيات الجبائية الدولية
- 142.....الفرع الأول : شروط صحة الإتفاقيات الجبائية الدولية
- 142.....أولا : شرط الأهلية
- 142.....ثانيا : شرط الرضا
- 143.....الفرع الثاني : مراحل إبرام الإتفاقيات الجبائية الدولية
- 143.....أولا: مرحلة المفاوضات
- 144.....ثانيا: مرحلة التوقيع
- 144.....ثالثا: مرحلة التصديق
- 145.....رابعا: مرحلة النشر
- 146.....المطلب الثالث : نطاق تطبيق الإتفاقيات الجبائية الدولية
- 146.....الفرع الأول :نطاق تطبيق الاتفاقيات الجبائية الدولية من حيث الأشخاص
- 150.....الفرع الثاني : الضرائب التي تشملها الإتفاقيات الجبائية الدولية
- 151.....أولا : الضرائب على الدخل
- 152.....ثانيا : الضرائب على الثروة
- 154.....الفرع الثالث : نطاق تطبيق الإتفاقيات الجبائية الدولية من حيث المكان
- 155.....الفرع الرابع : نطاق تطبيق الإتفاقيات الجبائية الدولية من حيث الزمان
- المطلب الرابع : مدى فعالية الإتفاقيات الجبائية الدولية في مكافحة التهرب الضريبي
- 156.....
- الفرع الأول:العوامل التي تحد من فعالية الإتفاقيات الجبائية الدولية في مكافحة التهرب الضريبي
- 157.....

الفرع الثاني : متطلبات تفعيل الإتفاقيات الجبائية الدولية لمكافحة التهرب الضريبي...160	160
أولا: تكثيف التعاون والتنسيق الضريبي الدولي.....160	160
ثانيا : الإستفادة من النماذج الرائدة في مجال مكافحة التهرب الضريبي الدولي.....161	161
ثالثا :الإلتزام بالشفافية الضريبية والمصرفية.....164	164
رابعا : تعزيز المساعدة الإدارية المتبادلة في المجال الضريبي.....165	165
ملخص الفصل الثاني.....167	167
خاتمة.....168	168
قائمة المراجع.....175	175
الفهرس.....19	19

ملخص باللغة العربية

تعاني مختلف الدول سواء كانت متقدمة أو نامية بما في ذلك الدولة الجزائرية من مشكلة ضريبية في غاية الخطورة المتمثلة في ظاهرة التهرب الضريبي، والتي تعود إلى أسباب مختلفة ساهمت في تفتيشها في المجتمع حيث تهدد الإقتصاد الوطني، ومن ثم صعوبة تحقيق الأهداف العامة وبلوغ وتيرة التنمية والتقدم الإقتصادي لذلك أصبحت مسألة مكافحتها أمرا حتميا.

لقد إتبعَت الدولة آليات مختلفة لمكافحة هذه الظاهرة، ومن بينها الرقابة الجبائية إلا أن الواقع أثبت نقص فعاليتها في الحد منها ذلك يظهر من خلال وجود الإقتصاد الموازي، لذا لا بد من إتخاذ كل التدابير اللازمة للوصول إلى النتائج المرجوة منها.

كما أدركت الدولة الجزائرية مدى أهمية الإتفاقيات الجبائية الدولية لمكافحة التحديات التي يفرضها التهرب الضريبي على الصعيد الدولي عن طريق تبني آليات إتفاقية مهمة لكن وفقا لحدود وشروط معينة حالت دون تحقيق الأهداف المنتظرة منها .

Le résumé en français :

Divers pays tant ceux développés que ceux sous-développés entre autres l'Algérie, souffrent de la très grave problématique fiscale, s'agissant à vrai dire, du phénomène d'évasion fiscale. Ce fléau retrouve ses origines dans différents facteurs ayant contribué dans sa diffuse au niveau social. En Algérie ce fléau menace l'économie nationale dans son équilibre financier et entraîne comme conséquence, des difficultés à réaliser les objectifs globaux et parvenir à installer une session de développement régulière en vue d'une progression économique. Donc et conséquemment, la question de lutte contre ce fléau est devenue une exigence impérative.

Dans ce sens, l'Etat Algérien a mis en œuvre différents mécanismes de lutte contre ce phénomène entre autres le contrôle fiscal, cependant la réalité a mis en évidence l'insuffisance d'efficacité pour y mettre fin, l'économie parallèle en est la cause. Aussi, il est utile de prendre toutes les mesures indispensables pour parvenir à des résultats espérés.

L'Etat Algérien a bien saisi l'importance des conventions fiscales internationales pour faire face aux enjeux imposés par l'évasion fiscale au niveau international aux moyens d'adoption de mécanismes conventionnels importants mais dans des limites et des conditions bien définies à finalité d'œuvrer contre les fléaux ayant obstrué toute réalisation des objectifs attendus.