

السياسة التشريعية لمكافحة الغش الضريبي في الجزائر بين الوقاية والعقاب

Legislative policy against tax fraud in Algeria Between prevention and punishment

¹ لعريط لمين ،

¹ كلية الحقوق - جامعة المدية (الجزائر) ، dr.larituniv18@gmail.com

تاريخ النشر: ديسمبر/2020

تاريخ القبول: 14/07/2020

تاريخ الإرسال: 30/05/2020

الملخص:

تتلخص فكرة هذا المقال في دراسة السياسة المقررة من طرف المشرع الجزائري لمكافحة ظاهرة الغش الضريبي أو ما يسمى بالتهرب الجبائي في صورته غير المشروعة، باعتباره من أخطر الجرائم الاقتصادية الماسة بالمال العام و المؤثرة على الإقتصاد الوطني، وذلك سواء أكان هذا الغش يهدف للتملص من أداء الضريبة المستحقة كليا أو جزء منها فقط، حيث تتمثل السياسة التي انتهجها المشرع الجزائري في الموازنة بين الوقاية والعقاب، بحيث تركز السياسة الوقائية على آليات قانونية قبلية تعمل فيها الإدارة الجبائية على تفادي عمليات الغش قبل ارتكابها، أما السياسة العقابية لمكافحة هذه الظاهرة فهي تعتمد على آليات قانونية بعدية ذات طابع ردعي، تكون بعد ارتكاب عمليات الغش من طرف المكلف بالضريبة، ويمكن أن تكون ذات طابع إداري أو ذات طابع مالي، وقد يصل الأمر إلى عقوبة الحبس.

الكلمات المفتاحية: ضريبة (جبائية)؛ غش ضريبي؛ تهرب جبائي؛ جريمة اقتصادية؛ المال العام

Abstract:

The idea of this article is summarized in the study of the policy of the Algerian legislator to combat tax fraud, or so-called illegal smuggling, as one of the most serious economic crimes related to public funds, affecting the national economy, whether this fraud aims to evade paying the tax due In whole or in part. This policy is based on a balance between prevention and punishment.

The preventive policy is based on legal mechanisms in which the tax administration acts to avoid fraud before it is committed. The punitive policy is based on legal mechanisms of a deterrent nature, Professional or financial character, and even imprisonment.

Key words: Tax; Tax fraud; Tax evasion; Economic crime; Public funds.

مقدمة

تعد الضرائب من أهم مصادر التمويل الحكومي، بحيث تعمل على دعم الخزينة العامة بالموارد المالية اللازمة لإشباع الحاجات العامة، كما تعمل الضرائب أيضا على حماية الاقتصاد الوطني.

و بما أن الضريبة أو ما يسمى بالجباية، تؤدي إلى المساس بالذمة المالية للأشخاص سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أو معنويين، فإن البعض يتحايل للتملص منها بثتى الوسائل المتاحة بما فيها تلك الوسائل غير المشروعة، و هذا لا يمس الضريبة فحسب، و إنما يتعدى أثره إلى المساس بالمال العام ومن هنا تبدو أهمية الموضوع المعالج، لما تكتسبه الضرائب نفسها من أهمية كما ذكرنا، و لما ينتج عن هذه الظاهرة من إضرار بالتوازن المالي للدولة، وتفويت مبالغ هامة على الخزينة العمومية، وما يترتب على ذلك من آثار سلبية على المشاريع العمومية في جميع الميادين والقطاعات الاقتصادية والاجتماعية و الثقافية، مميلٌ سببُ حرمان الدولة من العناصر الرئيسية لمواردها المالية.

إن هذا المقال يهدف إلى بحث الأدوات التي جاء بها التشريع الجزائري لمكافحة هذه الظاهرة والقضاء عليها، لاسيما بالنظر للاهتمام الذي يوليه المشرع في هذا المجال، وذلك في إطار تعزيز مصداقية النظام الجبائي وتقليص حجم الآثار السلبية المذكورة، غير أنه وفي سبيل تحقيق هذا الهدف واجهتني بعض الصعوبات التي ترجع في مجملها إلى كثرة التعديلات التي تطال التشريع الجبائي عموما مما استلزم الاعتماد على أحدث النصوص المتعلقة بالموضوع إلى غاية قانون المالية لسنة 2018، مع الاستئناس بمشروع قانون المالية لسنة 2019 ، وهذا ما يُكسب الموضوع الجِدَّة والأصالة في المعالجة .
وعليه نطرح الإشكالية التالية : ما هي السياسة التي انتهجها المشرع الجزائري في مجال مكافحة الغش الضريبي؟

وللإجابة على هذه الإشكالية، فإننا سنعتمد في معالجة هذا الموضوع، على المنهج الوصفي التحليلي، من خلال تقسيم الدراسة إلى ثلاث مباحث، بحيث نتناول في المبحث الأول مفهوم الغش الضريبي، وندرس في المبحث الثاني السياسة الوقائية المقررة لمكافحة هذه الظاهرة، أما المبحث الثالث فنخصصه للسياسة العقابية في هذا الصدد، و نختم أخيرا بأهم النتائج المستخلصة و التوصيات المقترحة.

المبحث الأول: مفهوم الغش الضريبي

إن الغش محلّ الدراسة يتعلق بالضريبة، و تُعرّف الضريبة أو الجباية على أنها " فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية، بصورة نهائية، مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة " ¹ .

ويُعرفها البعض كذلك على أنها " مبلغ من المال تفرضه الدولة و تجنيه من المكلفين بصورة جبرية ونهائية و دون مقابل، في سبيل تغطية النفقات العامة أو في سبيل تدخل الدولة فقط " ² .

و قد يختلط لدى البعض الغش الضريبي مع التهرب الضريبي رغم أن لكل منهما مفهوما مستقلا وإن كانا يشتركان في النتيجة، ولذا سنتناول في البداية تعريف الغش الضريبي، ثم نتطرق للتمييز بينه وبين التهرب الضريبي.

المطلب الأول: تعريف الغش الضريبي

يُعرّف الفقه الغش الضريبي بأنه " تمكن المكلف كليا أو جزئيا من التخلص من تأدية الضرائب المستحقة عليه، و ذلك عبر ممارسة الغش أو التزوير في القيد، و مخالفة القوانين والأنظمة الضريبية المعتمدة " ³.

و يلاحظ على هذا التعريف أنه ركز على جوهر عملية الغش الضريبي و هو مخالفة القوانين والأنظمة، غير أنه حصره في الغش أو التزوير فقط، دون أن يوضح كيف يتم هذا الغش، وكأن الغش يختلف عن التزوير ، رغم أن هذا الأخير ما هو إلا أحد وسائل الغش.

و بالرجوع إلى التشريع الجبائي الجزائري، نجد أن المشرع لم يعرف الغش الضريبي صراحة، وإنما أشار إلى ذلك في نص المادة 117 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بقوله " يعاقب طبقا للمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، كل من تملّص أو حاول التملّص بصفة كلية أو جزئية وباستعمال طرق تدليسية، من أساس الضرائب أو الحقوق أو الرسوم التي يخضع لها أو تصفيتها أو دفعها " .

ورغم أن المشرع الجزائري لم يعرف الغش الضريبي بشكل صريح، إلا أنه أورد بعض حالاته على وجه خاص " حيث يقصد بالأعمال التدليسية خاصة:

- إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف كل شخص مدين به، وخاصة المبيعات بدون فاتورة.
- تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للإستناد عليها عند طلب الحصول، إما على تخفيض أو خصم أو إعفاء أو إسترجاع للرسم على القيمة المضافة ، ولما الإستفادة من الإمتيازات الجبائية لصالح بعض الفئات من المدينين.
- القيام عمداً بنسيان تقييد أو إجراء قيد في حسابات، أو القيام بتقييد أو إجراء قيد في الحسابات غير صحيح أو وهمي، في دفتر اليومية ودفتر الجرد المنصوص عليهما في المادتين 09 و 10 من القانون التجاري، أو في الوثائق التي تحل محلها، ولا يطبق هذا الحكم إلا على المخالفات المتعلقة بالنشاطات التي تم إقفال حساباتها .
- قيام المكلف بالضريبة بتدبير عدم إمكانية الدفع أو بوضع عوائق بطرق أخرى أمام تحصيل أي ضريبة أو رسم مدين به.
- كل عمل أو فعل أو سلوك يقصد منه بوضوح تجنب أو تأخير دفع كل أو جزء من مبلغ الضرائب والرسوم كما هو مبين في التصريحات المودعة .

- ممارسة نشاط غير قانوني، ويعتبر كذلك كل نشاط غير مسجل و/أو لا يتوفر على محاسبة قانونية محررة، تتم ممارسته كنشاط رئيسي أو ثانوي " 4.

و بناءً على النص القانوني السابق، يمكن تعريف الغش الضريبي على أنه كل عمل أو امتناع عن عمل أو الشروع في ذلك من طرف المكلف بصفة عمدية، بقصد التملص من أداء الضريبة المستحقة كلياً أو جزء منها، وذلك باستعمال طرق تدليسية و احتيالية مهما كان نوعها وكيفية تنفيذها على تكون بشكل مخالف للتشريع والتنظيم المعمول به.

و من خلال هذا التعريف نستنتج أن الغش الضريبي قد يهدف للتملص من دفع الضريبة بصفة كلية وقد يعمل على عدم أداء جزء منها فقط، و من أمثلة الغش الضريبي الكلي نجد مثلاً عدم تصريح المكلف بوعاء الضريبة بإخفاء ملكية العقار، أو تزوير تاريخ إنشاء العقار المتنازل عنه، بحيث يجعل تاريخ الإنشاء خمسة عشر سنة قبل تاريخ التنازل، أو التخلص من كل الرسوم والضرائب الجمركية⁵. كما يمكن أن يستعمل الغش الضريبي بقصد عدم دفع الضريبة بشكل جزئي، و يقصد بذلك التخفيض من قيمة الضريبة المفروضة، كتصريح المكلف بمبالغ أقل من تلك المحققة فعلاً، أو إخفاء بعض أموال الشركة قصد التخفيض من حقوق التسجيل⁶

المطلب الثاني: التمييز بين الغش الضريبي و التهرب الضريبي

إذا كان فقهاء علم الاقتصاد لا يميزون بين الغش الضريبي والتهرب الضريبي، على أساس أن نتيجتهما واحدة وهي التأثير سلبي على خزينة الدولة بسبب عدم أداء الضريبة أو التخفيض منها، فإن فقهاء القانون طرحوا عدة نظريات للتمييز بين المصطلحين، حيث يرى البعض أنهما مصطلحان متمايزان، بحيث إذا كان الغش الضريبي يتم بطريقة غير مشروعة، فإن التهرب الضريبي يتم بطريقة مشروعة عن طريق استغلال الثغرات القانونية الموجودة في التشريع الجبائي⁷.

أما الرأي الثاني فيذهب إلى أن الغش الضريبي هو أحد أنواع التهرب الضريبي، على أساس أن التهرب الضريبي نوعان، النوع الأول يقوم فيه المكلف بالتهرب من دفع الضريبة عن طريق إتباع طرق غير مشروعة، وهو ما يسمى بالتهرب غير المشروع من الضريبة أو الغش الضريبي⁸، أما النوع الثاني فيستعمل فيه المكلف طرقاً مشروعة لعدم أداء الضريبة، و ذلك دون انتهاك القانون، وهو التهرب الضريبي المشروع، و إن كان كثير من أصحاب هذا الرأي لا يفضل مصطلح التهرب المشروع، لأن هذا قد يتم تأويل معناه على أنه إباحة للتهرب من الضريبة، ولذا فهم يفضلون تسمية التجب الضريبي عوض مصطلح التهرب المشروع، و يقصدون به كل ميزة يحصل عليها المكلف تؤدي إلى إعفائه من الالتزام الضريبي، أو تخفيضه دون أن يعد مخالفاً للقانون، ومثال ذلك امتناع الفرد عن القيام بأية تصرفات تؤدي به إلى دفع الضريبة⁹.

ويبدو أن الرأي الثاني أولى بالترجيح، باعتبار أن الغش الضريبي في النهاية ما هو إلا تهرب من دفع الضريبة المستحقة، كالتهرب من سداد ضريبة الجمارك المستحقة على بعض السلع المستوردة

كالسيارات والمشغولات الذهبية وغيرها¹⁰، على أن يتم هذا التهرب بوسائل غير مشروعة، أما مصطلح التهرب الضريبي فمفهومه أكثر شمولية فهو مجرد عدم أداء الضريبة، و لا يهتم بعد ذلك سواء تم هذا التهرب بوسيلة مشروعة أم غير مشروعة، حيث يؤكد الكثير من الفقه على هذه الشمولية عند تعريفهم للتهرب الضريبي، ومنهم الدكتور محمد دويدار الذي يرى أن التهرب الضريبي يقع بمجرد أن " يتخلص المكلف القانوني من عبء الضريبة دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر " ¹¹.

و من خلال الآراء السابقة، يمكن القول أن ما يميز الغش الضريبي كمفهوم خاص، عن التهرب الضريبي كمفهوم عام¹²، هو تلك الطرق و الوسائل غير المشروعة التي يستعملها المكلف من أجل التملص من أداء الضريبة، وهي متعددة لا يمكن حصرها و في تطور مستمر، يمكن أن نذكر منها : تضخيم النفقات تخفيف الإيرادات، السوق الموازي، تزييف وضعية خاضعة للضريبة إلى وضعية معفاة وغيرها من طرق وأساليب الغش .

المبحث الثاني: السياسة الوقائية لمكافحة الغش الضريبي

وتتمثل السياسة الوقائية لمكافحة الغش الضريبي في تلك الآليات والأدوات القانونية التي قررها المشرع الجزائري للحدّ من هذه الظاهرة عن طريق منع أسباب وقوعها، على أساس مبدأ الوقاية خير من العلاج وذلك عن طريق إصلاح النظام الإداري الجبائي، وفرض رقابة جبائية محكمة ، إلى جانب إلزام المكلف بالضريبة بالقيام ببعض الالتزامات لتسهيل عمليات الرقابة .

المطلب الأول: الوقاية من خلال إصلاح النظام الإداري الجبائي

شهدت الإدارة الجبائية في الجزائر إصلاحات عميقة، من خلال استحداث عدة هيئات إضافة إلى الهيئات الموجودة من قبل، هدفها تسهيل إجراءات التحصيل وتشديد الرقابة من خلال الكشف عن كل أنواع الغش الضريبي، مما يبرز بوضوح السياسة الجبائية المعتمدة من طرف الدولة، ولذا سنتطرق للأجهزة الإدارية المعنية حاليا بمجال مكافحة الغش الضريبي كما يلي :

الفرع الأول: مديرية البحث والمراجعات ومصالحها الجهوية

تعتبر مديرية الأبحاث والمراجعات المرجعية الأساسية على المستوى المركزي فيما يخص عمليات التحقيق والبحث عن المعلومة الجبائية، حيث تم انشاء هذه المديرية و تنظيمها ضمن المديرية المركزية التابعة لوزارة المالية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 98-228¹³، فهي أحد المديرية التابعة للمديرية العامة للضرائب ، من أهم مهامها محاربة الغش عن طريق تنسيق الأعمال المسجلة في إطار مكافحة الغش والتهرب الضريبي، وتسيير بطاقةية مقترفي أعمال الغش، والمبادرة بالأعمال الرامية إلى الحد من ظاهرة الغش الجبائي و التنسيق في ذلك مع الهيئات العمومية المؤهلة، و ابتداءً من سنة 2002 أصبحت هذه المديرية تتضمن 03 مصالح جهوية للبحث والمراجعات وذلك بكل من: الجزائر، وهران، قسنطينة بحيث تكون مهامها الرئيسية تنفيذ برامج التحقيق و البحث، و كذا مراقبة النشاطات و المداخل التي تضبطها مديرية البحث والمراجعة، بالإضافة إلى ضمان تسيير وسائل تدخل فرق التحقيق الجبائي

ودراسة الشكاوى المرتبطة بذلك، وهذا حسب ما نص عليه المرسوم التنفيذي رقم 02-303¹⁴ المعدّل والمتمّم للمرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 1991/02/23 الذي ينظم تحديد المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلحاياتها¹⁵.

وتنظم كل مصلحة جهوية للأبحاث والمراجعات في 03 أقسام، أهمها قسم المراقبة والاحصائيات و التقييم الذي يعمل على شكل فرق، حيث يكلف بتنفيذ برامج المراقبة في عين المكان، وتنفيذ برامج تجميع المعلومات الجبائية، وكذا تنفيذ كل التحقيقات و التحريات، وتنفيذ حق الزيارة، هذا بالإضافة إلى قسم المساعدة على الرقابة، وقسم الوسائل¹⁶.

الفرع الثاني: المديرية الجهوية و المديرية الولائية للضرائب

وهي متواجدة منذ سنة 1991 بموجب المرسوم التنفيذي 91-60 السابق الذكر، و حاليا تتواجد مديريات الضرائب الجهوية في كل من: الشلف، بشار، البليدة، الجزائر، سطيف، عنابة، قسنطينة، ورقلة وهران¹⁷، وهي امتداد للمستوى المحلي للإدارة المركزية، وهي تضم 04 مديريات فرعية، وتنظم هذه الأخيرة في مكاتب لا يتجاوز عددها 04 مكاتب في كل مديرية فرعية¹⁸، هي المديرية الفرعية للتكوين المديرية الفرعية للتنظيم والوسائل، المديرية الفرعية للعمليات الجبائية والتحصيل، وأخيرا المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية والمنازعات، التي تكلف بتنفيذ توجيهات الإدارة المركزية وبالمهام الموكلة لها على المستوى المحلي في مجال المراقبة الجبائية والمنازعات¹⁹.

أما المديرية الولائية للضرائب فهي تعدّ من أهم الأجهزة في الإدارة الجبائية، وتنظم في 05 مديريات فرعية و في مكاتب لا تتجاوز 04 مكاتب في كل مديرية فرعية²⁰، وما يهّمنا منها هي المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، وهي تكلف لاسيما بإعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة انجازها، وهي تتكون من 04 مكاتب، أهمها مكتب البحث عن المعلومة الجبائية الذي يعمل على شكل فرق، بالإضافة إلى مكتب البطاقيات والمقارنات، ومكتب المراجعات الجبائية، وأخيرا مكتب مراقبة التقييمات²¹.

الفرع الثالث: مفتشيات و مراكز الضرائب

تم إنشاء مفتشيات الضرائب بموجب المرسوم التنفيذي 91-60 المذكور أعلاه، إلى جانب المديرية الجهوية والمديرية الولائية للضرائب، ومن مهامها الأساسية مسك الملف الجبائي الخاص بكل شخص خاضع للضريبة، والقيام بالبحث وجمع المعلومات الجبائية واستغلالها، وكذا مراقبة التصريحات وإصدار الجداول الضريبية وكشوف العائدات، وتنفيذ عمليات التسجيل²².

وتجدر الإشارة إلى أنه وبموجب المرسوم التنفيذي رقم 17-146²³، تم إنشاء مفتشيات خاصة تحت سمي المصالح المختصة وذلك ضمن الفصل الثامن مكرر، وهي تتمثل في مفتشية الضمان "الوعاء"، مفتشية الضمان "التحقيقات والرقابة"، مفتشية الحقوق والضرائب غير المباشرة، مفتشية التسجيل والطابع والمواريث والبطاقية²⁴.

وباستثناء هذه المفثشيات الخاصة، فإن مفثشيات الضرائب الأخرى السابق الإشارة إليها، تحتفظ بصفة انتقالية بشكلها الحالي وتمارس صلاحياتها بشكل عادي، في انتظار إدماجها الكلي حسب الحاجة في مراكز الضرائب أو المراكز الجوارية للضرائب²⁵.

وتتكفل مراكز الضرائب بتسيير الملفات الجبائية للمؤسسات التي لا تخضع لمديرية كبريات المؤسسات، بالإضافة إلى مجموع المهن الحرة، ولها هي الأخرى دور رقابي هام، أما المراكز الجوارية للضرائب فتتكفل بتسيير كل من المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الجزافي، المستثمرات الفلاحية الأشخاص الطبيعيين برسم الضريبة على الدخل الإجمالي أو على الذم المالية والرسوم العقارية المؤسسات العمومية الإدارية و الجمعيات وكل تنظيم آخر بعنوان الرسوم المفروضة على نشاطهم الخاضع للرسم، وكل المؤسسات الأخرى برسم الضرائب والرسوم غير المتكفل بها من قبل الهياكل الجبائية التي تخضع لها²⁶.

الفرع الرابع: مديرية كبريات المؤسسات

تضمن قانون المالية لسنة 2002 ما يفيد بضرورة خضوع تسيير المؤسسات الكبرى لهيكل خاص يحدد عن طريق نص تنظيمي، ويتعلق الأمر بالمؤسسات العاملة في قطاع المحروقات والمؤسسات الأجنبية، وبعض الشركات وتجمعات الشركات حسب ما هو منصوص عليه²⁷، و لم يمض وقت طويل حتى صدر النص التنظيمي المعني، والمتمثل في المرسوم التنفيذي رقم 02-303 السابق الذكر، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحيتها، حيث نص صراحة لأول مرة على مديرية كبريات المؤسسات، أما عن مهامها فهي تختص بالتسيير والرقابة على الملفات في عين المكان للمؤسسات الخاضعة لمجال اختصاصها، وتكلف على الخصوص بمسك وتسيير الملف الجبائي للمكلفين بالضريبة الخاضعين لها، وتراقب الملفات حسب كل وثيقة، والبحث عن المعلومات الجبائية وجمعها واستغلالها، وتراقب التصريحات²⁸.

و نظّم مديرية كبريات المؤسسات في 05 مديريات فرعية، هي المديرية الفرعية لجباية المحروقات، للمديرية الفرعية للتسيير، المديرية الفرعية للرقابة والبطاقيات، المديرية الفرعية للمنازعات المديرية الفرعية للوسائل، حيث تنظم هذه المديريات في مكاتب لا يتجاوز عددها 04 مكاتب، وتنظم المكاتب في مصالح لا يتجاوز عددها 04 مصالح²⁹، ويعتبر الدور الأساسي لهذه المصالح مكافحة التهرب والغش الجبائيين، وكشف كل الحيل التي يلجأ إليها المتهربون من الضرائب.

الفرع الخامس: مصلحة التحريات الجبائية

بموجب قانون المالية لسنة 2009³⁰ تم إنشاء مصلحة التحريات الجبائية على مستوى المديرية العامة للضرائب، وهي تكلف بإجراء تحقيقات قصد تحديد مصادر التهرب والغش الجبائيين، و تضم هذه المصلحة عدة فروع جهوية³¹، حيث تتواجد هذه الفروع على مستوى كل من العاصمة وقسنطينة ووهران وورقلة وشار، وتقوم هذه الفروع بإعداد تقارير دورية عن التهرب الجبائي بعد تلقيها لتقارير من مكاتبها

عبر مختلف الولايات، و يتمثل الهدف من هذا الإجراء في حماية الاقتصاد الوطني من التهرب الضريبي وتبويض الأموال والتدخل على مستوى كامل البلاد ضد مصادر التزوير والتخلص من الأداء الضريبي حيث تؤكد أرقام وزارة المالية أن حجم التهرب الضريبي في الجزائر يقدر بنحو 6400 مليار سنتيم سنويا وهو رقم مرشح للارتفاع من سنة لأخرى بسبب زيادة حجم الواردات وكذا حجم السوق الموازية إضافة إلى غياب ثقافة نمط الفاتورة في الجزائر³².

ويبقى الهدف من كل هذه الإصلاحات حماية الاقتصاد الوطني من الغش، و التدخل على المستوى الوطني ضد مصادر التزوير و التخلص من الأداء الضريبي، وذلك من خلال جهاز إداري فعال يسعى إلى فرض نظام ضريبي عادل و بسيط، يقوم على إلغاء التعقيدات وتسهيل الإجراءات الإدارية المرتبطة بمجال الضرائب، وفي هذا الصدد لا بد من التنويه بالدور الذي تقوم به مديرية التشريع والتنظيم الجبائين، الموجودة على مستوى المديرية العامة للضرائب، والتي تعمل على تطبيق وتطوير السياسة الجبائية، من خلال دراسة وإعداد مشاريع النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بكل الضرائب والحقوق والرسوم من كل طبيعة، حتى يتم تحقيق الأهداف السابق ذكرها لاسيما ما يتعلق منها بعنصر العدالة والمساواة أمام الضرائب، باعتبار أن شعور المكلف بتعسف النظام الضريبي، يعتبر من أهم الأسباب التي تجعله يلجأ إلى الغش والتهرب الضريبيين.

المطلب الثاني: الوقاية من خلال تطبيق الرقابة الجبائية

إن عملية إصلاح الإدارة الجبائية، تبقى نجاعتها محدودة ما لم يتم تجسيدها بآليات ميدانية تعتمد عليها هذه الإدارة، من أجل القيام بمهامها الرقابية لاسيما من خلال مراقبة التصريحات الجبائية وممارسة حق الإطلاع، وكذا القيام بعمليات التحقيق الجبائي، و إجراء المعاينات الضرورية .

الفرع الأول: آلية مراقبة التصريحات³³

وهي تعتبر حق من حقوق الإدارة الجبائية، وكذلك الوسيلة الأنجع لمحاربة آفة الغش و التهرب الضريبي، ويتم مراقبة التصريحات من طرف مفتشيات الضرائب المختصة إقليميا، وهي إما رقابة شكلية أو رقابة على الوثائق، وتعتبر الرقابة الشكلية أول ما تخضع له التصريحات الجبائية المرسلة أو المودعة من طرف المكلفين بالضريبة، فهي عبارة عن قراءة مختصرة لتصريحات المكلفين من حيث هويتهم وعناوينهم وغير ذلك، مع تصحيح الأخطاء المادية إن وجدت، دون أن يؤدي ذلك إلى الشك في مصداقية هذه التصريحات أو الأرقام التي تحتويها، أما فيما يتعلق بالرقابة على الوثائق فيقوم المفتش فيها بتحليل شامل و دقيق لكل النقاط التي تضمنتها التصريحات، و مقارنتها مع المعلومات والوثائق التي بحوزته والتي تم الإطلاع عليها من خلال الجهات التي تتعامل مباشرة مع المكلف.

وفي هذا الصدد جاء مشروع قانون المالية لسنة 2019 ببعض التدابير التي " تلزم المؤسسات بتقديم كشف قائمة زبائنها وتصحيحها في الأجيال القانونية، وتقديم المستندات الضرورية حول الزبائن

وهو ما يسمح بالمساهمة الفعالة في تقليص ظاهرة التزوير في الفواتير واستعمال الوثائق المزورة من أجل تبرير العلاقات التجارية " 34 .

الفرع الثاني: آلية حق الإطلاع³⁵

يخول القانون لمصالح الإدارة الجبائية، الإطلاع على كل الوثائق والمستندات الموجودة لدى الجهات التي تتعامل مع المكلف بالضريبة، و مثال ذلك : الإدارات والمؤسسات العمومية بما فيها هيئات الضمان الاجتماعي، المؤسسات المالية كالبنوك و شركات التأمين، السلطات القضائية، الموثقين والمحضرين القضائيين ... الخ .

و نظرا لخطورة ممارسة حق الإطلاع، فقد قيده المشرع ببعض الاستثناءات تتمثل فيما يلي³⁶:

- لا يمكن طلب ممارسة هذا الحق في أيام العطل، وحتى في غير هذه الأيام فإن حصص الإطلاع داخل المستودعات التي تجرى فيها التحريات، يجب ألا تتجاوز 04 ساعات في اليوم .
- لا يجوز ممارسة هذا الحق إلا عند نهاية الثلاثة أشهر التي تسبق المراقبة .
- تستثنى من هذا الحق، المعلومات الفردية ذات الطابع الاقتصادي أو المالي المتحصل عليها أثناء التحقيقات الإحصائية في إطار الإحصاء العام للسكان ، وكذا ما يتعلق بالوصايا والهيئات المعدة من قبل الموصين وهم على قيد الحياة .

- على مستوى إدارات الولايات والدوائر والبلديات، ينحصر هذا الحق على العقود المحددة بنص المادة 58 و 61 من قانون التسجيل، كذلك العقود التي تتناول نقل الملكية أو حق الإنتفاع أو التنازل عن الإيجار أو تلك العقود التي تتناول تكوين شركة و مدّ أجلها أو حلّها ... إلخ .

الفرع الثالث: آلية التحقيقات الجبائية

و يقصد بالتحقيق الجبائي أو ما يسمى بالفحص الضريبي، مجموع الآليات والإجراءات التي منحها القانون للإدارة الجبائية بهدف التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين، بغرض اكتشاف الأعمال التدليسية التي ترمي إلى التهرب من دفع الضريبة، وهذا من أجل حماية الأموال العامة والمحافظة عليها من أي غش أو تلاعب³⁷.

وتتم التحقيقات الجبائية على مستوى مديريات الضرائب الولائية، وبالتحديد في المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، و لا يمكن القيام بهذه التحقيقات إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل³⁸، وتتمتع الإدارة الجبائية عند قيامها بعمليات التحقيق بصلاحيات أوسع تمكنها من الكشف عن عمليات الغش التي يسعى من خلالها المكلف إلى التهرب من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً بصفة غير مشروعة ، وذلك من خلال التحقيق في المحاسبة، و كذا التحقيق المصوّب في المحاسبة بالإضافة إلى التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة³⁹.

فبالنسبة للتحقيق في المحاسبة، فهو ينصبّ على نشاط الأشخاص المعنويين المكلفين بالضريبة عن طريق فحص المحاسبة ومدى مطابقتها للسجلات المحاسبية، أما بالنسبة للتحقيق المصوّب في

المحاسبة ، فتقتصر عملية التحقيق فيه على نوع أو عدة أنواع من الضرائب والرسوم وما يرتبط بها من معلومات محاسبية ، وهو يخضع لنفس قواعد التحقيق في المحاسبة ، أما بخصوص التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، فهو يتعلق بالأشخاص الطبيعيين عندما تكون لديهم التزامات متعلق بالضريبة على الدخل الإجمالي، كما يمكن القيام به عند الاشتباه في وجود أنشطة أو مداخيل متصلة من الضريبة و على العموم فهو يهدف إلى التأكد من صحة التصريحات المودعة لدى مفتشية الضرائب المختصة إقليميا، والخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي، وذلك بالمقارنة بين المداخيل المصرح بها، والمداخيل المستنتجة من وضعية أملاك المكلف، وحالة خزينته، وعناصر نمطه المعيشي هو وأفراد أسرته⁴⁰.

الفرع الرابع: آلية المعاينة

يمكن الترخيص بإجراء المعاينة أو ما يسمى لدى البعض بالمعاينة الإجرائية⁴¹، عندما توجد قرائن تدلّ على ممارسات تدليسية، على ألا تتم هذه المعاينة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لديهم رتبة مفتش على الأقل ومؤهلين قانونا، حيث يتم التدخل بطريقة فجائية للمحلات قصد البحث و الحصول وحجز كل الوثائق والدفاتر والسندات أو العناصر المادية التي تبرر التصرفات الهادفة للتملص من الضريبة، و تؤكد الوجود الفعلي لأعمال الغش⁴².

ولا يمكن الترخيص بإجراء هذه المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض يفوضه هذا الأخير، ويجب أن يكون طلب الترخيص مصحوبا بكل الأدلة والوثائق الثبوتية لأعمال الغش الضريبي ، و لا يمكن أن تجرى هذه المعاينة قبل الساعة السادسة صباحا، و لا بعد الساعة الثامنة مساءً، مع اشتراط ضرورة حضور الشخص المعني أو ممثله أو أي شاغل للأماكن⁴³.

المطلب الثالث: الوقاية من خلال فرض التزامات على المكلف بالضريبة

لا يمكن للإدارة الجبائية أن تمارس عمليات الرقابة الجبائية الذكورة أعلاه، بدون احترام المكلف بالضريبة لالتزاماته المفروضة عليه بصفته كتاجر، وكذا احترام التزاماته ذات الطابع الجبائي، والتي فرض عليه المشرع ضرورة التقيد بها لتفادي التعرض لأي عقوبات .

الفرع الأول: الإلتزامات المحاسبية (التجارية)

وتتمثل هذه الإلتزامات المحاسبية ذات الصبغة التجارية - خصوصا- في مسك دفتر اليومية ودفتر الجرد، وذلك طبقا لما ينص عليه القانون التجاري الجزائري⁴⁴.

حيث أنه و طبقا للمادة 09 من هذا القانون، فإن كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة تاجر ملزم بمسك دفتر اليومية، حيث يُقَمَّ هذا الدفتر عند كل طلب من المصلحة الجبائية، وغياب هذا الدفتر قد يشكل سببا كافيا لإلغاء المحاسبة، التي يجب أن تمسك طبقا للقانون والأنظمة المعمول بها، وترجع أهمية هذا الدفتر لكونه مبني على تسجيل العمليات المادية للمؤسسة، بتاريخ متتابعة يوما بيوم، مع إجمالي نتائج العمليات شهريا على الأقل، و يعزّز قيد كل عملية مهما كان نوعها و مهما كانت قيمتها بمسند أو بعدة مستندات إثباتيه.

كما أنه وطبقا للمادة 10 من نفس القانون، فإن المشرع الجزائري يلزم التاجر بمسك دفتر الجرد و الذي يقضي بتسجيل ونسخ الميزانية السنوية وحساب النتائج في دفتر خاص بذلك، وهذا بعد إجراء جرد على جميع عناصر الأصول و الخصوم السنوية بصفة مدققة، حيث يسمح الجرد برصد جميع الحسابات من أجل انجاز الميزانية الختامية، و كذا معرفة وضعية المؤسسة من حيث مدى الربح أو الخسارة .

الفرع الثاني: الالتزامات الجبائية

تتمثل هذه الالتزامات بوجه خاص في تقديم التصريحات الجبائية لدى الإدارة المعنية، ويمكن أن يتم اكتتاب هذه التصريحات الكترونيا وفق الآجال والشروط المقررة قانونا⁴⁵، و يقصد بالتصريح الجبائي أو الإقرار الجبائي، ذلك الإجراء الأولي والعمل الإجمالي والاستدلالي، نألي بواسطته يُقرّ المكلف بما من شأنه أن يسمح للإدارة الضريبية، بأن تحدد على أساس من الصحة والدقة مبلغ الضريبة الواجب دفعه⁴⁶. و تجدر الإشارة إلى أن هناك العديد من التصريحات التي أوجب القانون تقديمها في هذا الصدد نجد منها مثلا التصريح بالوجود، حيث يلزم القانون الجبائي المكلفين بالضريبة و الخاضعين للضريبة على الشركات أو للضريبة على الدخل الإجمالي، أو للضريبة الجرافية الوحيدة، أن يقدموا في الثلاثين يوم من بداية نشاطها إلى مفتشية الضرائب المباشرة التابعين له تصريحا مطابقا للنموذج الذي تقدمه الإدارة يكون مدعما بنسخة مطابقة قانونا لشهادة الإزدياد، مستخرجة من بلدية مكان الميلاد، وذلك بالنسبة لذوي الجنسية الجزائرية أو الأجنبية الذين ولدوا في الجزائر، حيث يجب أن يحتوي التصريح خاصة على : الأسماء والألقاب، العنوان التجاري، والعنوان بالجزائر وخارج الجزائر بالنسبة لذوي الجنسية الأجنبية، كما يجب أن يكون التصريح مدعما بنسخة مطابقة لعقد أو عقود الدراسات أو الأشغال التي يتولى هؤلاء الأشخاص الأجانب انجازها بالجزائر⁴⁷، وتبدو أهمية هذا التصريح في أنه يعطي للإدارة الجبائية المعلومات عن ميلاد ضريبة جديدة من حيث مكان مزاولة النشاط وتاريخ بدايته، حتى يتسنى لها مراسلة وحساب الضرائب و تحصيلها.

كما نجد ما يسمى بالتصريح السنوي، حيث يجب على كل شخص خاضع للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، اكتتاب تصريح بمداخيله و ذلك كل سنة، من خلال نموذج موضوع تحت تصرفه من المصالح الجبائية، وهذا النوع من التصريح نظمته العديد من النصوص القانونية ، منها مثلا نص المادة 18 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (المعدل والمتمم)، والمتعلق بالأشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي، والتي تلزم هؤلاء المكلفين بأن يكتتبوا على الأكثر يوم 30 أفريل من كل سنة، تصريحا خاصا عن مبلغ ربحهم الصافي للسنة أو للسنة المالية السابقة، ضمن الشروط المنصوص عليها في المادة 152 من نفس القانون، هذا بالإضافة إلى ما نصت عليه المادة 224 من نفس القانون والتي أوجبت التصريح السنوي على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الخاضعين للرسم على النشاط المهني، وكذا ما نصت عليه المادة 151 من نفس القانون بخصوص التصريح السنوي الواجب على الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات، ... الخ .

المبحث الثالث: السياسة العقابية لمكافحة الغش الضريبي

بالإضافة إلى السياسة الوقائية السابقة الذكر، اعتمد المشرع كذلك على سياسة عقابية تُطبَّق ضد المتهربين المتحايلين على القانون، حيث أنه وطبقا للمعطيات الحالية في مجال النظام الجبائي، فإن ظاهرة الغش الجبائي في تزايد مستمر، وفي هذا السياق تشير الإحصائيات لسنة 2017 أن قرابة نصف عائدات الجباية لم يتم تحصيلها بفعل تفاقم التهرب الضريبي والممارسات غير القانونية، وأن حجم التهرب الضريبي يزيد عن المليار دولار سنويا، وهذا حسب ما وقفت عليه المصالح المختصة فحسب، وهو رقم مرشح للإرتفاع إذا تم إجراء مسح شامل لضبط جميع أشغال الغش والتملص الضريبي⁴⁸، وهو الأمر الذي يستدعي من الدولة التصدي بحزم لهذه الظاهرة، بقصد تحقيق سياستها المالية والمحافظة على مصادر تمويل الخزينة العمومية، حيث تضطر الإدارة الجبائية في هذه الحالة إلى اللجوء لإنزال العقوبات التي قررها القانون على مرتكبي هذه المخالفات، وهي عقوبات كثيرة ومتنوعة، منها ما يؤثر على النشاط المهني للمكلف بالضريبة، ومنها ما يكون له طابع مالي بحت، ومنها ما يكون ذا طابع جزائي لا بد من اللجوء إلى القضاء لتوقيعه .

المطلب الأول: العقوبات ذات الطابع المهني

و يقصد بهذا النوع من العقوبات، تلك التي تُمسّ بمهنة المكلف بالضريبة، بحيث يكون الغرض منها التأثير سلبا على النشاط المهني للمكلف المرتكب لأعمال الغش الضريبي، ونجد منها على سبيل المثال:

الفرع الأول: الغلق المؤقت للمحل المهني

يقصد بهذه العقوبة حسب ما يفهم من المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية (المعلّ والمتّم)، ذلك الغلق المؤقت للمحل الذي يمارس فيه المكلف المدين بالضريبة نشاطه المهني، وذلك لمدة لا تتجاوز 06 أشهر، بحيث يتم إصدار القرار المتعلق به من طرف المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى ومدير الضرائب بالولاية، كل حسب اختصاصه، وذلك بناء على تقرير من طرف المحاسب المتابع، ويتم تنفيذ قرار الغلق من طرف المحضر القضائي أو العون المتابع، إذا مرّت مئة 10 أيام من تاريخ تبليغ قرار الغلق، ولم يقدّم المكلف المعني بتسديد ديونه الجبائية أو لم يكتتب سجلا للاستحقاقات (رزمة للدفع) يوافق عليه قابض الضرائب صراحة، خلال المدة المذكورة .

ولا تطبق هذه العقوبة إلا بعد استنفاد كل المحاولات الودية للتحصيل، ويتمثل هدفها في حثّ المكلفين المتهربين والمتحايلين، على دفع الضريبة المستحقة عليهم في أقرب الآجال، وإلا فسيجدون أنفسهم مضطرين لتحمل الخسائر الناتجة عن توقف نشاطهم المهني نتيجة الغلق، كالكسب الفائت، فساد البضائع، الأضرار المتعلقة بالسمعة والزائن ... إلخ

الفرع الثاني: سحب التوطين المصرفي للمستوردين

يقصد بالتوطين المصرفي، تلك الشهادة أو الرخصة التي تقدم للمستوردين من طرف البنوك التي يتعاملون معها، تسمح لهم بالقيام بعمليات الإستيراد⁴⁹، و لذا فهي تخص المكلفين بالضرائب الذين يقومون بعملية الاستيراد فقط دون غيرهم من المكلفين.

ولذا فإنه في حالة وجود مستوردين متحايلين قاموا بالتهرب من دفع الضرائب، لم تستطع الإدارة الجبائية متابعتهم بسبب تقديمهم لعناوين خاطئة مثلا، أو عدم إبلاغها بالعناوين الجديدة نظرا لتغييرهم مقر نشاطهم بغرض التملص من الضريبة، ففي هذه الحالة تطلب الإدارة الجبائية من البنوك، القيام بسحب التوطين المصرفي لهؤلاء المستوردين، وذلك بغرض منعهم من القيام بنشاطهم لغاية تسوية وضعيتهم الجبائية.

الفرع الثالث: التسجيل في البطاقة الوطنية لمرتكبي الغش و الإقصاء من المشاركة في الصفقات العمومية.

نصت المادة 75 من قانون الصفقات العمومية⁵⁰، على عدة حالات يتم فيها الإقصاء المؤقت أو النهائي للمتعاملين الاقتصاديين من المشاركة في الصفقات العمومية، من بينها: أولئك الذين لا يستوفون واجباتهم الجبائية وشبه الجبائية، وكذا أولئك المسجلون في البطاقة الوطنية لمرتكبي الغش، ومرتكبي المخالفات الخطيرة للتشريع والتنظيم في مجال الجباية و الجمارك والتجارة .

حيث أنه و بموجب التعليم المشتركة بين وزارتي المالية والتجارة، رقم 127 الصادرة بتاريخ 1997/07/27، تم وضع بطاقة معلوماتية وطنية خاصة بالمتهربين المخالفين للتشريع الجبائي والجمركي والتجاري، حيث تدرج فيها جميع المعلومات والبيانات المتعلقة بمرتكبي أعمال الغش والتهرب الضريبي، وأكد أن تسجيل المكلف في هذه البطاقة سيؤثر حتما على نشاطه المهني، بما في ذلك إقصاءه من المشاركة في الصفقات العمومية .

المطلب الثاني: العقوبات الجبائية ذات الطابع المالي

تختلف هذه العقوبات عن سابقتها في كونها عقوبات مالية بحتة، يمكن أن تتدرج ضمن ما أسماه المشرع بالزيادة في الضريبة، ويمكن أن تكون عبارة عن غرامات جبائية .

الفرع الأول: الزيادة في الضريبة

ويقصد بذلك فرض زيادات مالية بنسب متفاوتة على المكلف المعني، وهي متنوعة و تختلف باختلاف طبيعة المخالفة و نوع الضريبة، وعلى العموم فهذه الزيادات تطبق عند عدم القيام بالتصريحات المنصوص عليها قانونا، أو التأخر في تقديم التصريح، أو وجود نقص أو إخفاء في التصريح المقدم. غير أن ما يهمنا بصفة مباشرة هي الحالة الاخيرة، لأنها من أكثر الحالات التي يستعمل فيها مرتكبو الغش الضريبي طرقهم الاحتياالية والتدليسية، وفي هذا الصدد وطبقا للبند الأول و البند الثاني من

المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (المعطل والمتّم)، فإنه وفي حالة التصريح بدخل أو ربح ناقص أو غير صحيح، يُّزاد على مبلغ الحقوق التي تملص منها أو أُخل بها نسبة:

- 10 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50.000 دج أو يساويه .

- 15 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000 دج ويقل عن مبلغ 200.000 دج أو يساويه .

- 25 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج .

وعند القيام بأعمال تدليسية، تطبق زيادة موافقة لنسبة الإخفاء المرتكبة من طرف المكلف بالضريبة وتوافق هذه النسبة حصة الحقوق التي تم إخفاؤها مقارنة بالحقوق المستحقة بعنوان نفس المستحقة ، ولا يمكن أن تقل هذه الزيادة على 50 %، وعندما لا يدفع أي حق، تحدد النسبة بـ 100 % .

تطبق نسبة 100 % كذلك، عندما تتعلق الحقوق المتملص منها بالحقوق الواجب جمعها عن طريق الاقتطاع من المصدر .

الفرع الثاني: الغرامة الجبائية

يمكن القول أن الغرامة الجبائية تختلف عن الزيادة في الضريبة، في كون هذه الأخيرة مجرد زيادات تضاف إلى الضريبة المستحقة بنسب معينة، وبالتالي تختلف قيمتها من شخص لآخر بحسب الضريبة المستحقة عليه، أما الغرامة الجبائية فالأصل فيها أنها مبالغ مالية ذات قيمة ثابتة، لا يتعلق حساب مقدارها بالضريبة المستحقة في كل الأحوال، بل مقدارها محدد بنص القانون صراحة، وإن كانت في بعض الأحيان نسبية هي الأخرى، و لكن في حالات محدودة ونادرة .

ومن أمثلة المخالفات التي يعاقب عليها بغرامة جبائية، نجد مثلاً: رفض المتهرب منح حق الإطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق، أو إتلافها قبل انقضاء الأجل المحددة لحفظها، وتكون العقوبة بغرامة من 5000 دج إلى 50.000 دج ، وهذا وفقاً للمادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية.

كما نصت المادة 194 بند 03 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (المعطل والمتّم) على المعاقبة بغرامة 5000 دج لكل المنتمين للنظام الجزافي أو التقدير الإداري، الذين لا يمسون الدفاتر المرقمة والمسجلة المنصوص عليها في المواد 15، 20، 30 من هذا القانون ، كما نصت المادة 304 من نفس القانون على معاقبة كل من يعمل على عرقلة أعوان الضرائب عن القيام بمهامهم في مجال معاينة المخالفات الجبائية، بالغرامة من 10.000 إلى 30.000 دج، وتحدد الغرامة بـ 50.000 دج، إذا تمثلت هذه الأعمال في غلق محل، و ثبت من خلال المعاينة أن الغلق كان بهدف منع الأعوان من إجراء الرقابة، وتضاعف الغرامة بـ 03 مرات، إذا ثبت ذلك من خلال معاينتين متتاليتين.

وفي مجال قانون الضرائب غير المباشرة مثلاً، فإن مخالفات هذا القانون يعاقب عليها بالغرامة من 5000 دج إلى 25.000 دج، غير أنه في حالة استعمال طرق احتيالية، تحدد الغرامة بضعف الحقوق موضوع الغش، على ألا تقل عن مبلغ 50.000 دج، وإذا كان الأمر يتعلق بمصنوعات البلاطين

والذهب والفضة المستوردة، فالغرامة تحدد بـ 04 أضعاف الحقوق المتملص منها، دون أن تقل عن 100.000 دج، وبالنسبة لمخالفة عرقلة أعوان الضرائب عن أداء مهامهم طبقا لهذا القانون، فالغرامة الجبائية تبلغ من 10.000 دج إلى 100.000 دج⁵¹.

و دائما في مجال الغرامة الجبائية، نجد أن مشروع قانون المالية لسنة 2019، قد تضمن " إجراءً جديداً يفرض على المكلفين بالضريبة عند اللجوء للمناولة التأكد قبل الشروع في الدفع للمناولين من صحة أرقام سجلاتهم التجارية، وأرقام تعريفهم الجبائي، وتقديم الوثائق والإثباتات الضرورية للتحقق من هذه العمليات، وذلك تحت طائلة تطبيق غرامة قدرها 50 بالمائة من المبلغ المدفوع، ويهدف الإجراء الى تمكين الإدارة الجبائية من التحكم في ظاهرة الفواتير المزورة، وتقليص انعكاساتها على الميزانية والتقدير الجيد والصحيح للوضع الجبائية للمتعاملين الذين يلجؤون للمناولة "⁵².

الفرع الثالث: العقوبات الجزائية

هذا النوع من العقوبات يتم توقيعها من طرف الجهات القضائية المختصة، ولذا فهي تستوجب تحريك الدعوى العمومية في حق مرتكبي أعمال الغش الضريبي، حيث تقوم إدارة الضرائب ممثلة في مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب، بتقديم شكوى أمام القضاء⁵³.

وقد نصت المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (المعدل والمتمم) - والتي أحالت إليها جميع النصوص الجبائية - على العقوبات الجزائية المطبقة في حالة التملص أو محاولة التملص، باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفيته كلياً أو جزئياً، وهي تتمثل فيما يلي:

- غرامة مالية من 50.000 إلى 100.000 دج عندما لا يفوق المبلغ المتملص منه 100.000 دج
- الحبس من شهرين إلى 06 أشهر، وغرامة مالية من 100.000 إلى 500.000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق المبلغ المتملص منه 100.000 دج و لا يتجاوز 1.000.000 دج.
- الحبس من 06 أشهر إلى سنتين، و غرامة مالية من 500.000 إلى 2.000.000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق المبلغ المتملص منه 1.000.000 دج و لا يتجاوز 5.000.000 دج
- الحبس من سنتين إلى 05 سنوات، و غرامة مالية من 2.000.000 إلى 5.000.000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق المبلغ المتملص منه 5.000.000 دج و لا يتجاوز 10.000.000 دج.
- الحبس من 05 سنوات إلى 10 سنوات، و غرامة مالية من 5.000.000 إلى 10.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق المبلغ المتملص منه 10.000.000 دج.

كما تطبق نفس العقوبات على شركاء المخالفين، لاسيما الذين يتدخلون بصفة غير قانونية للاتجار في القيم المنقولة أو تحصيل قسائم في الخارج، وكذا الذين قبضوا بأسمائهم قسائم يملكها الغير.

مع العلم أنه في حالة العود في أجل 05 سنوات، فإنه وبحكم القانون تضاعف جميع العقوبات المذكورة أعلاه، وذلك دون الإخلال بالعقوبات الخاصة المنصوص عليها في نصوص أخرى كالمنع من ممارسة المهنة، والعزل من الوظيفة ... الخ.

و تجدر الإشارة في الأخير إلى أنه و بموجب المادة 110 من قانون الإجراءات الجبائية (المعلل والمتمم)، فقد تم تحديد أجل تقادم الدعوى العمومية في مجال الجرائم الضريبية بأجل 04 سنوات، غير أن هذا الأجل يمتد بسنتين زيادة على مدة الأربع سنوات المحددة قانونا، إذا قامت الإدارة برفع دعوى قضائية ضد المكلف المخالف، في حال تأكدتها من قيام هذا الأخير بأعمال تدليسية، و في هذه الحالة يسري أجل التقادم من تاريخ معاناة أعوان الإدارة للمخالفة⁵⁴.

وفي حقوق التسجيل ترفع مدة التقادم إلى 10 سنوات عند إغفال أموال في تصريح بالتركة أو وجود تركات غير مصرح بها، أو تقديم بيانات غير صحيحة بخصوص بعض العقود⁵⁵.

خاتمة

من خلال دراستنا لموضوع السياسة التشريعية لمكافحة الغش الضريبي في الجزائر، فقد تم التوصل للنتائج التالية:

- تعتبر الرقابة من أهم آليات السياسة الوقائية التي تستعملها الإدارة الجبائية لمكافحة هذه الظاهرة ولا يكون ذلك إلا في ظل وجود إدارة ضريبية قوية حتى تتمكن من التأكد بفاعلية من صحة التصريحات والمعلومات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، باعتبار أن النظام الجبائي الجزائري يعتمد على التصريح أو ما يسمى بالإقرار الضريبي، والذي يعتبر من أهم الالتزامات التي يفرضها المشرع على المكلفين، بغرض بقائهم دائما تحت أعين المراقبين، بالإضافة إلى باقي الالتزامات الأخرى المقررة قانونا .

- تم تعزيز السياسة الوقائية لمكافحة الغش الجبائي، بسياسة عقابية ردية يتم بموجبها توقيع عقوبات تصل فيها مدة الحبس إلى 10 سنوات ، والغرامة المالية إلى 10.000.000 دج .

- رغم كل التدابير السابق الإشارة إليها على جميع المستويات التنظيمية، والهيكلية ... الخ، إلا أن فعالية السياسة التشريعية القائمة على الموازنة بين الوقاية والعقاب، في مجال مكافحة ظاهرة الغش الضريبي كانت محدودة جدا، إن لم نقل معدومة، خاصة في ظل انتشار الفساد الاقتصادي والإداري خاصة على مستوى الإدارة الضريبية.

أما بالنسبة للتوصيات المقدمة فإننا نلخصها في النقاط التالية:

- ضرورة توحيد جميع النصوص المتعلقة بالجبائية أو على الأقل تلك المتعلقة بالغش الضريبي، في موسوعة تشريعية شاملة، تشمل الآليات الوقائية والعقابية المفروضة بخصوص عملية التحصيل الجبائي، بما يعكس نظاما جبائيا عادلا ومستقرا نسبيا، بعيدا عن كثرة التعديلات السريعة والمتتالية وذلك حتى يسهل الرجوع إليها وتطبيقها بشكل فعال، بعيدا عن التداخل والتضارب الموجود في

بعض النصوص الحالية، بما في ذلك الإحالة إلى مواد ملغاة، كما هو الحال بالنسبة للمادة 418 من قانون العقوبات الجزائري .

- العمل على إنشاء شبكة معلوماتية تربط بين المصالح الجبائية، و جميع الإدارات العمومية والمؤسسات التي يتعامل معها المكلف بالضريبة (بنوك، جمارك ... الخ) وذلك بهدف الحصول على مختلف المعلومات الضرورية بسهولة، وذلك في إطار رقمنة الإدارة الجبائية .
- وضع آليات ردعية ضد كل ما يغذي الغش الضريبي، بما في ذلك الرشوة و السوق الموازي .
- تكثيف الرقابة الجبائية، لاسيما في المناطق المعزولة والنائية .
- تحسين رواتب أعوان الضرائب، و تقرير امتيازات وحوافز مادية ومعنوية لأعوان الإدارة الجبائية الذين يتوصلون للكشف عن جرائم الغش الضريبي، وذلك للحد من الإغراءات التي يتعرضون لها .
- العمل على تعميق الوعي الضريبي من خلال النهوض بالقيم الوطنية والأخلاقية لدى المكلف بما يحقق الرقابة الذاتية.

الهوامش

- 1- سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2000، ص 115.
- 2- حسين عواضة، المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، بدون ذكر سنة النشر، ص 398 .
- 3- محمد عمر الحاجي، غسيل الأموال- جريمة بيضاء لكنها خطيرة جدا، دار المكتبي، 2005، ص 26 .
- 4- الفقرة الثانية من البند 02 من المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (المعطل والمتمم).
- 5- معن الحياوي ، جرائم التهريب الجمركي - دراسة مقارنة ، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن 1997 ، ص 20 .
- 6- أنظر في ذلك: المادتان 99 و 110 من قانون التسجيل (المعطل والمتمم).
- 7- نصر رحال، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة (حالة ولاية الوادي) مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، قسم العلوم الاقتصادية، كلية الحقوق و العلوم الاقتصادية جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2006-2007 ، ص 24 .
- 8- محمد عمر الحاجي، المرجع السابق، ص 26.
- 9- سليم قصاص، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة الإخوة منتوري- قسنطينة، المجلد أ، العدد 48، ديسمبر 2017، ص 282.
- 10- محمد عمر الحاجي، المرجع السابق، ص 27.
- 11- محمد دويدار، دراسات في الاقتصاد المالي- النظرية العامة في مالية الدولة " السياسات المالية في الاقتصاد الرأسمالي"، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 1996 ، ص 229 .
- 12- محمد دويدار، المرجع السابق، ص 229.
- 13- المرسوم التنفيذي رقم 98-228 المؤرخ في 13/07/1998 يعدل ويتم المرسوم التنفيذي رقم 95-55 المؤرخ في 15/02/1995 والمتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، جريدة رسمية عدد 51 لسنة 1998.
- 14- راجع: المادتين 06 و 07 من المرسوم التنفيذي رقم 02-303 المؤرخ في 28/09/2002 يعطل ويتم المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 23/02/1991 الذي ينظم تحديد المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، جريدة رسمية عدد 64 لسنة 2002.
- 15- المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 23/02/1991 الذي ينظم تحديد المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها (المعطل والمتمم)، جريدة رسمية عدد 09 لسنة 1991، ملغى بموجب المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 18/09/2006 يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها (المعطل والمتمم)، جريدة رسمية عدد 59 لسنة 2006.
- 16- راجع: المواد من 42 إلى 45 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21/02/2009 يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، جريدة رسمية عدد 20 لسنة 2009.

- 17- راجع: القرار الوزاري المؤرخ في 2007/05/24 يحدد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والمديريات الولائية للضرائب، جريدة رسمية عدد 44 لسنة 2007.
- 18- أنظر: المادة 08 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 (المعطل والمتمم) المذكور أعلاه.
- 19- راجع في ذلك: المواد من 25 إلى 41 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/02/21 المذكور أعلاه.
- 20- انظر: المادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 (المعطل والمتمم) المذكور أعلاه.
- 21- راجع: المواد من 59 إلى 87 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/02/21 المذكور أعلاه.
- 22- انظر المادة 12 من المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 1991/02/23 المذكور أعلاه.
- 23- المرسوم التنفيذي رقم 17-146 المؤرخ في 2017/04/20 يعطل ويتم المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 2006/09/18 يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلحاياتها، جريدة رسمية، عدد 26 لسنة 2017 (المعطل والمتمم).
- 24- راجع في ذلك: المادة 06 من نفس المرسوم التنفيذي.
- 25- انظر: المادة 07 من نفس المرسوم التنفيذي.
- 26- راجع: المادة 20 و كذا المادة 26 و ما بعدهما، من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المذكور أعلاه.
- 27- راجع : المادة 32 من القانون رقم 01-21 المؤرخ في 2001/12/22 يتضمن قانون المالية لسنة 2002 (جريدة رسمية عدد 79 لسنة 2001) ، والذي كان يشترط أن يفوق أو يساوي رقم أعمال هذه الشركات ومجمع الشركات المنصوص عليها، مبلغ 100 مليون دج ، و بموجب القرار الوزاري المؤرخ في 2017/12/24 تم رفع هذا الحد الأدنى إلى ملياري دج (راجع : المادة 02 من القرار الوزاري المؤرخ في 2017/12/24 يحدد الحد الأدنى لرقم أعمال الشركات التي تندرج ضمن اختصاص مديرية كبريات المؤسسات ، جريدة رسمية عدد 77 لسنة 2017) .
- 28- المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المذكور أعلاه.
- 29- المادتان 04 و 05 من نفس المرسوم التنفيذي ، وكذا المادة 02 وما بعدها من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/02/21 المذكور أعلاه.
- 30- القانون رقم 08-21 المؤرخ في 2008/12/30 يتضمن قانون المالية لسنة 2009 جريدة رسمية عدد 74 لسنة 2008.
- 31- أنظر: المادة 45 من نفس القانون.
- 32- مراد محامد، استحداث مصلحة للتحريات الضريبية بخمس مديريات جهوية، جريدة الشروق اليومي، بتاريخ 2008/09/14.
- 33- راجع المواد من 18 إلى 19 مكرر 03 من قانون الإجراءات الجبائية (المعطل والمتمم).
- 34- الموقع الرسمي لوكالة الأنباء الجزائرية على الرابط الالكتروني التالي :
- <http://www.aps.dz/ar/economie/61808-2019>
- 35- راجع المواد: من 45 إلى 64 مكرر 1، من نفس القانون.

- 36- راجع المواد : 46، 46 مكرر 1، 48، 49 ، من نفس القانون .
- 37- أمين السيد أحمد لطفي، الفحص الضريبي والمنازعات الضريبية في محاسبة و ربط الضريبة الموحدة، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، ص 119 و ما بعدها.
- 38- أنظر: المادة 20 بند 02 ، المادة 20 مكرر 3 ، المادة 21 بند 02 ، من قانون الإجراءات الجبائية (المعطل والمتمم).
- 39- أنظر: المادتين 20 و 21 من نفس القانون .
- 40- العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، ط 2، دار هومة، الجزائر، 2006، ص 46 .
- 41- راجع في هذه التسمية: نفس المرجع ، ص 57 .
- 42- أنظر: المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية (المعطل والمتمم).
- 43- أنظر: المادة 35، وكذا المادة 37 فقرة أخيرة، من نفس القانون .
- 44- أنظر: الأمر 59-75 المؤرخ في 1975/09/26 المتضمن القانون التجاري، جريدة رسمية، عدد 101 لسنة 1975 (المعطل والمتمم) .
- 45- راجع المادة 169 مكرر 2 من قانون الإجراءات الجبائية ، المستحدثة بموجب المادة 58 من القانون رقم 11-17 المؤرخ في 2017/12/27 يتضمن قانون المالية لسنة 2018 ، جريدة رسمية عدد 76 لسنة 2017 .
- 46- أمين السيد أحمد لطفي، المرجع السابق، ص 90.
- 47- أنظر: المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (المعطل والمتمم).
- 48- كامل الشيرازي، الجزائر لم تحصل نصف عائدات الجباية !، جريدة البلاد اليومية، بتاريخ 2017/12/18.
- 49- تم النص على التحصيل الودي للضرائب بموجب التعليم رقم 167 الصادرة عن المديرية العامة للضرائب بتاريخ 1995/06/02.
- 50- أنظر: المادة 75 بند 05 و 10، من المرسوم الرئاسي رقم 15-247 المؤرخ في 2015/09/16 يتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام، جريدة رسمية عدد 50 لسنة 2015.
- 51- راجع : المواد 523، 524 بند أ ، 537، من قانون الضرائب غير المباشرة (المعطل والمتمم).
- 52- الموقع الرسمي لوكالة الأنباء الجزائرية على الرابط الالكتروني التالي :
<http://www.aps.dz/ar/economie/61808-2019>
- 53- انظر : المادة 104 بند 01 ، من قانون الإجراءات الجبائية (المعطل والمتمم) .
- 54- انظر: المادتين 111 و 02/128 من قانون الإجراءات الجبائية (المعطل والمتمم) .
- 55- أنظر: المادتان 118 و 124 من نفس القانون .