

ظاهرة الغش الضريبي في القانون الجبائي الجزائري (التشخيص والعلاج)

The phenomenon of tax fraud in the Algerian tax law (Diagnosis and remedy)

د. عيسى سماعين¹

مخبر العولمة وإنعكاساتها على إقتصاديات دول الشمال الإفريقي

جامعة الشلف - الجزائر

تاريخ النشر: 2019/09/12

s.aissa@univ-chlef.dz

تاريخ الاستلام: 28/12/2018

Abstract:

The purpose of this paper is to highlight the phenomenon of tax fraud in Algeria, which is one of the most important problems facing the tax system due to its negative effects on the national economy, which has become one of the major concerns of the tax legislator in general. In this regard, we note that the Algerian legislator has addressed this phenomenon in its various tax codes trying to limit the most important mechanisms of tax fraud proposing appropriate methods of treatment. The problem that we are going to address is to answer the following main question: how did Algerian tax law diagnose and treat the phenomenon of tax fraud?

In order to deal with this problematic, we are first presented the diagnosis of the phenomenon of tax fraud, then we touched the treatment of this phenomenon in Algerian tax law and finally we proposed recommendations to activate the fight against this phenomenon in Algeria.

Keywords: tax fraud, tax evasion, tax law.

مقدمة:

تعتبر الضريبة من الوسائل الهامة في مجال السياسة الاقتصادية والاجتماعية، إذ تمثل موردا هاما لحزينة الدولة، كما أصبحت تؤدي دورا أساسيا في تقليص الفوارق الاجتماعية بين فئات المجتمع وكذا المحافظة على الاستقرار الاقتصادي ومعالجة ظاهري التضخم والانكماش وتفضيل بعض الأنشطة عن الأخرى، إلا أن ما يعيق تحقيق هذه الأهداف هو ظهور ظاهرة الغش الضريبي التي أضحت واحدة من التحديات الرئيسية للإدارة الجبائية ومرض يصيب النظام الضريبي ويؤثر على كفاءة الدولة في تحقيق أهدافها، فهذه الظاهرة ليست وليدة اليوم بل هي ظاهرة إقترن وجودها بوجود الضريبة وتطورت عبر الزمن واتخذت بعدا عالميا، وبذلك هي تلازم كل الأنظمة الضريبية ولكن بدرجات مختلفة.

والجزائر كغيرها من الدول عرفت هذه الظاهرة التي إتخذت أشكال عدة وبلغت مستويات مخيفة، وفي هذا المقام نجد أن المشرع الجزائري تناول هذه الظاهرة في قوانينه الجبائية المختلفة بالتشخيص من خلال محاولة حصر أهم آليات الغش الضريبي مع إقتراح وسائل العلاج المناسبة. ومنه يتمثل الإشكال الذي سنعمل على معالجته في مداخلتنا هاته في السؤال المحوري التالي: كيف شخّص و عالج القانون الجبائي الجزائري ظاهرة الغش الضريبي؟.

وتكمن أهمية المداخلة في إعتبار ظاهرة الغش الضريبي ظاهرة سلبية تؤثر على الاقتصاد الوطني لذلك يتعين تشخيصها من جهة ثم وضع الحلول المناسبة لعلاجها من جهة أخرى.

كما سعت هذه المداخلة إلى تحقيق الأهداف التالية، إضافة إلى محاولة الإجابة على التساؤل الرئيسي:

- الوقوف على واقع تشخيص القانون الجبائي الجزائري لظاهرة الغش الضريبي من خلال حصر أهم الحالات التي تعتبر بمثابة أفعال تدليسية.

- تبيان الجهود و المساعي التي قام بها المشرع الجبائي الجزائري في سبيل محاربة ظاهرة الغش الضريبي و كذا الوقاية منها.

- محاولة إعطاء مجموعة من التوصيات و الاقتراحات في سبيل تفعيل علاج ظاهرة الغش الضريبي في الجزائر.
و لمعالجة الإشكالية المطروحة سنتعرض للعناصر التالية:

- تشخيص ظاهرة الغش الضريبي في القانون الجبائي الجزائري.

- علاج ظاهرة الغش الضريبي في القانون الجبائي الجزائري.

- توصيات تفعيل مكافحة ظاهرة الغش الضريبي في الجزائر.

المحور الأول: تشخيص ظاهرة الغش الضريبي في القانون الجبائي الجزائري:

سنحاول في هذا المحور التطرق في مرحلة أولى إلى مفهوم هذه الظاهرة ثم مروراً بالحديث عن العناصر المشكلة لها وإنهاءاً بمحاولة تمييزها عن باقي الحالات التي من الممكن أن تشبه بها.

أولاً: مفهوم ظاهرة الغش الضريبي:

نظراً لتشعب هذه الظاهرة نجد أن كل باحث تناول هذه الظاهرة بالبحث والتحليل، قد حاول إعطاءها تعريفاً خاصاً يختلف باختلاف وجهة النظر التي إنطلق منها، وبالتالي وُجد اختلاف في تحديد مفهوم دقيق لهذه الظاهرة، لذلك سنقوم بإدراج عدة تعاريف لها لتسليط الضوء على مختلف جوانبها.

- فقد عرفه DELAHAYE Thomas بأن " الغش هو كل مخالفة أو خرق للقانون الجبائي ".

- كما عرفه MARGAINAZ André بقوله " نستطيع أن نقول هناك غش جبائي إذا تم إستعمال طرق تمكن من

الهروب من الضريبة، فالغش في معناه الواسع هو مجرد فعل ينجر عنه سوء نية بهدف التغطية و التضليل ".

- كما عرفه أيضاً CAMILLE Rosier بأنه " يشمل كل العمليات القانونية و المحاسبية و كل الوسائل و الترتيبات والتدابير التي يلجأ إليها المكلف بهدف التخلص من الضرائب و المساهمات " (1).

أما المشرع الجزائري فقد عرفه على أنه كل تملص أو محاولة التملص بإستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم أو تصنيفته كلياً أو جزئياً. (2)

ومن خلال هذه التعاريف نلاحظ أنها تتفق حول النقاط الآتية:

- الغش الضريبي هو المخالفة الواضحة و الصريحة لنصوص القانون الجبائي.

- يتم الغش الضريبي بإستعمال طرق إحتيالية و تدليسية.

- يهدف الغش إلى التخلص من الضريبة سواء بشكل جزئي أو بشكل كلي.

لذلك يمكن أن نوجز التعاريف السابقة في التعريف التالي للغش الضريبي على أنه كل مخالفة واضحة و صريحة لنصوص القانون الجبائي باستعمال طرق تدليسية من أجل التخلص من الضريبة سواء بشكل جزئي أو بشكل كلي من خلال الامتناع عن تقديم تصريحات جبائية أو تقديم تصريحات ناقصة أو كاذبة، أو إعداد قيود وتسجيلات محاسبية خاطئة ، بالإضافة إلى تقديم وثائق مزورة لإدارة الضرائب بغية الاستفادة من بعض الامتيازات والتخفيضات الجبائية.

ثانيا- عناصر الغش الضريبي:

من أجل تحقق ظاهرة الغش الضريبي يجب توفر ثلاثة عناصر والتي تعتبر بمثابة أركان لجريمة الغش الضريبي:

1- العنصر الشرعي:

تستمد ظاهرة الغش الضريبي عنصريها الشرعي من مختلف أحكام القانون الجبائي لا سيما:

-المواد من 303 إلى 308 و من 407 إلى 408 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

-المواد من 116 إلى 128 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

-المواد من 530 إلى 538 و من 542 إلى 544 من قانون الضرائب غير المباشرة.

-المواد من 119 إلى 121 من قانون التسجيل.

-المادتان 33 و 34 من قانون الطابع.⁽³⁾

-وكذا المادتان 35 و 36 من قانون الإجراءات الجبائية.

2- العنصر المادي:

يتمثل العنصر المادي في إستعمال الطرق التدليسية، حيث لم يحدد المشرع الجزائري هذه الطرق بصفة دقيقة بل إكتفى بسرد بعض الأعمال التي تعتبر بمثابة طرق تدليسية في قوانينه الجبائية على سبيل المثال، ومن بين تلك الطرق نذكر ما يلي:

- ممارسة نشاط غير مصرح به،

-إنجاز عمليات شراء و بيع بضائع بدون فاتورة،

-تسليم فواتير و سندات تسليم أو أي وثيقة لا تتعلق بعمليات حقيقية،

-النقل عمدا لتقييدات حسابية خاطئة أو وهمية في الدفاتر المحاسبية الإجبارية،⁽⁴⁾

-إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتوجات التي تطبق عليها الرسم على القيمة المضافة،

-تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للإستناد عليها عند طلب الحصول إما على تخفيض أو خصم أو إعفاء أو إسترجاع الرسم على القيمة المضافة و إما الاستفادة من الامتيازات الجبائية،⁽⁵⁾

-القيام بمناورات التملص من وعاء الضريبة بواسطة تقديم معلومات غير صحيحة في الكشف التفصيلي للزبائن،⁽⁶⁾

-الإغفال عن قصد عن التصريح بمداخل المنقولات أو رقم الاعمال الخاضع للضريبة،

-سعي المكلف بالضريبة إلى تنظيم عجزه عن الوفاء أو الحيلولة دون تحصيل الضرائب أو الرسوم المدين بها،

- كل عمل أو سلوك يقتضي ضمينا إرادة واضحة للتملص من دفع مبلغ الرسوم على رقم الأعمال المستحقة أو تأجيل دفعها،⁽⁷⁾
- القيام بأي وسيلة كانت لجعل الأعوان المؤهلين لإثبات المخالفات للأحكام القانونية و التنظيمية غير قادرين على تأدية مهامهم.⁽⁸⁾

3-العنصر المعنوي:

يتمثل العنصر المعنوي في القصد الجنائي لدى المكلف ونيتة في إرتكاب الغش الضريبي بمعنى أن تتجه إرادة المكلف بالضريبة إلى التخلص من الضريبة كليا أو جزئيا و حرمان إدارة الضرائب من الحصول على حقوقها.⁽⁹⁾

إن نصوص القانون الجبائي التي تناولت الغش الضريبي لم تستعمل في غالبيتها عبارات صريحة تدل على القصد الجنائي إلا في بعض صور الغش كتلك التي جاء بها قانون الرسوم على رقم الاعمال في المادة 6/118 بنصها على أنه يعتبر من الأعمال التدليسية كل عمل أو سلوك يقتضي ضمينا إرادة واضحة للتملص من دفع مبلغ الرسوم على رقم الأعمال المستحقة أو تأجيل دفعها. إضافة إلى بعض العبارات النادرة مثل:- الإغفال عن قصد ...، النقل عمدا لتقييدات، ولكن المعنى العام لمختلف النصوص و طريقة وصف أساليب الغش توحي كلها إلى نية المشرع الجبائي في اشتراط قصد الغش لتحقيق حالة الغش الجبائي.⁽¹⁰⁾

ثالثا- تمييز ظاهرة الغش الضريبي عما قد يشبه بها:

نقصد هنا أهم الحالات الاخرى المشابهة لحالة الغش الضريبي التي ورد ذكرها في القانون الجبائي الجزائري كحالة التصريح الناقص، حالة التلبس الجبائي وكذا حالة التهرب الضريبي بإستعمال أسعار التحويل.

1- حالة التصريح الناقص:

وهي الحالة التي أشار لها القانون الجبائي في المادة 1/193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وكذا المادة 1/116 من قانون الرسوم على رقم الأعمال إضافة إلى المادة 107 من قانون التسجيل، حيث تتضمن هذه الحالة تقديم تصريحات ناقصة للمادة الخاضعة للضريبة غالبا نتيجة الجهل بالتشريعات الضريبية المتميزة بالديناميكية وعدم الاستقرار كتخفيض بعض الأعباء غير المقبولة للتخفيض جبائيا مثل الغرامات والعقوبات الجبائية أو إسترجاع الرسم على القيمة المضافة الخاصة بالسيارات السياحية غير المقبولة للإسترجاع جبائيا، إضافة إلى عدم التصريح بالمداخل المتأتية من تأجير المحلات التجارية والسكنية، و بالتالي ما يميز حالة النقص في التصريح عن حالة الغش الضريبي في كونها تعتبر بمثابة تهرب بسيط لا تستوجب المتابعة الجزائية ضف إلى ذلك أن العقوبات المقررة عليها بسيطة لا تتجاوز 25%

كحد أقصى من المبلغ المتملص منه و ذلك كما يلي:

- 10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن 50.000 دج أو يساويه،
- 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000 دج و يقل عن مبلغ 200.000 دج،
- 25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج.

2- حالة التلبس الجبائي:

وهي حالة حديثة جاءت بها المادة 18 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010 و التي عرفت على أنها إجراء تقوم به الإدارة الجبائية قبل أي مناورة ينظمها المكلف بالضريبة بهدف ترتيب عملية الإعسار على الخصوص في ظروف يمكن أن تشكل تهديدا لعملية تحصيل الديون الجبائية المستقبلية، حيث يسمح هذا الإجراء للإدارة الجبائية بالتدخل في الوقت المناسب لمنع الغش الذي من الممكن وقوعه

مستقبلا في جانب التحصيل، و بالتالي ما يميز حالة التلبس الجبائي عن الغش الجبائي في كون التلبس الجبائي يفترض وقوعه مستقبلا في جانب تحصيل الحقوق الجبائية عندما توجد مؤشرات حالية تدل عليه وجب الاحتياط لها أما حالة الغش الضريبي فيفترض وقوعها في الماضي و تشمل جانبي الوعاء و التحصيل.

3- حالة التهرب بإستعمال أسعار التحويل:

إن أسعار التحويل هي عبارة عن تقنية تستعملها الشركات دولية النشاط من أجل نقل الأرباح من الدول ذات الضغط الضريبي المرتفع إلى الدول ذات الضغط الضريبي المنخفض عن طريق التلاعب في أسعار السلع والخدمات، بإعتبار أنها تمثل ثمن السلع والخدمات التي يتم تحويلها بين الشركة الأم و فروعها في الأسواق الدولية⁽¹¹⁾، و بالتالي ما يميز حالة التهرب بإستعمال أسعار التحويل عن حالة الغش الضريبي في إعتبار الحالة الأولى تندرج ضمن الغش الدولي الذي يتمثل في عدم دفع الضرائب داخل البلد وتحويل تلك المداخيل إلى بلد آخر يتميز بجباية جذابة، أما حالة الغش الضريبي فيندرج ضمن الغش المحلي الذي يتم داخل الحدود الجغرافية للدولة.

المحور الثاني: علاج ظاهرة الغش الضريبي في القانون الجبائي الجزائري:

نجد أن القانون الجبائي الجزائري حاول التصدي لظاهرة الغش الضريبي من خلال فرضه لإجراءات وقائية و أخرى ردعية لمحاربة هذه الظاهرة، و في هذا المجال نجد أن القانون الجبائي قد فرض على المكلفين بالضريبة إلتزامات جبائية، كما منح للإدارة الجبائية حقوق وصلاحيات تمكنها من إكتشاف والتصدي لهذه الظاهرة، إضافة إلى فرضه لعقوبات جبائية و أخرى جزائية (جنحية) ضد المخالفين.

أولا- الإلتزامات الجبائية:

إن القانون الجبائي وفي سبيل التصدي لظاهرة الغش الضريبي قد فرض عدة إلتزامات تصريحية و أخرى محاسبية على المكلفين بالضريبة كأسلوب وقائي من أجل منع حدوثها وتسيلا لعملية المراقبة الجبائية، نذكر منها ما يلي:

- أوجب القانون الجبائي على المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي بضرورة التصريح بالمادة الخاضعة للضريبة (رقم أعمال، ربح جبائي، كتلة أجرة،...) عن طريق التصريحات الشهرية (نموذج G50)⁽¹²⁾، وكذا التصريحات السنوية (ميزانية جبائية، حساب النتائج،...) وفق آجال معينة.⁽¹³⁾

- ألزم القانون الجبائي المكلفون بالضريبة بضرورة إيداع التصريح بالنشاط (التصريح بالوجود) لدى مفتشية الضرائب المختصة إقليميا في غضون ثلاثين يوما الأولى من بداية النشاط⁽¹⁴⁾، كما فرض عليهم التصريح بالتوقف عن النشاط في غضون عشرة أيام الموالية لتاريخ التوقف.⁽¹⁵⁾

- نص على ضرورة إكتتاب تصريح سنوي للعمال الأجراء و كذا مبلغ الأجور التي يتلقونها، إضافة إلى مبلغ الإقتطاعات الضريبة على الأجور.⁽¹⁶⁾

- ألزم المكلفين الذين يمارسون نشاطا حسب شروط البيع بالجملة بضرورة إيداع الكشف التفصيلي للزبائن الذي يتضمن أسماء الزبائن و عناوينهم و أرقام تعريفهم و كذا مبلغ مشترياتهم.⁽¹⁷⁾

- فرض على المكلفين بالضريبة المستفيدين من إسترجاع الرسم على القيمة المضافة إيداع قائمة شهرية أو فصلية للرسم المسترجعة تتضمن أسماء الموردين و عناوينهم و أرقام تعريفهم وكذا تواريخ و أرقام الفاتورات إضافة إلى مبلغ المشتريات المحققة علاوة على قيمة الرسم على القيمة المضافة.⁽¹⁸⁾

- قرر القانون الجبائي عدم قبول فواتير الشراء لإسترجاع الرسم على القيمة المضافة عندما يفوق مبلغها 100.000 دج وتكون مدفوعة نقدا. (19)

- أوجب مسك دفاتر محاسبية منتظمة مع ضرورة تقديمها لأعوان الإدارة الجبائية عند كل طلب⁽²⁰⁾، بالإضافة إلى ضرورة الإحتفاظ بتلك الدفاتر والأوراق وكذا البيانات الثبوتية لمدة تصل إلى عشر سنوات. (21)

- أوجب دفع الضرائب والرسوم سواء تلقائيا من طرف المكلف بالضريبة أو عن طريق سند التحصيل.

ثانيا- حقوق و صلاحيات الإدارة الجبائية:

منح المشرع الجزائري حقوقا وصلاحيات للإدارة الجبائية تسمح لها بالكشف والتصدي لحالات الغش الضريبي إن وجدت، وتعتبر هذه الحقوق مكملة لبعضها البعض، و من بين تلك الحقوق نجد:

1- حق الإطلاع:

هذا الحق جاء به المواد من 45 إلى 63 من قانون الإجراءات الجبائية و الذي يسمح لأعوان الإدارة الجبائية - من أجل البحث عن المادة الخاضعة للضرائب - بالإطلاع على السجلات و المستندات و الوثائق المسوكة لدى الإدارات العمومية وكذا جميع الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يتعين عليهم تقديم كل المعلومات والوثائق التي بحوزتهم إلى أعوان الإدارة الجبائية متى قاموا بطلبها، ودون الإحتجاج بالسّر المهني. (22)

2- حق المعاينة:

هذا الحق نصت عليه المواد من 34 إلى 38 من قانون الإجراءات الجبائية والتي رخصت لأعوان الإدارة الجبائية ضمن شروط معينة - وعندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية - القيان بإجراء المعاينات في كل الأمكنة بهدف البحث عن كل المستندات والوثائق التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الضريبة. وهو عمل يباشر في عين المكان و يتمثل في تدخل أعوان الإدارة الجبائية على مستوى المصانع، المخازن، المحلات التجارية و كذا المحلات ذات الإستعمال السكني من أجل التأكد من صحة المعلومات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة. (23)

3- حق الرقابة و التحقيق:

هذا الحق نصت عليه المواد من 18 إلى 33 من قانون الإجراءات الجبائية و خولت لمصالح الإدارة الجبائية القيام بكل أشكال الرقابة والتحقيق في التصريحات مع فحص محاسبة المكلفين بالضريبة من أجل التأكد من صحة التصريحات الجبائية المكتوبة من طرفهم بالإضافة إلى إكتشاف وكبح حالات الغش الضريبي في حالة وجودها. (24)

تجدر الإشارة إلى أن هذا الحق يمكن إجرأه على سنة واحدة كما يمكن أن يمتد ليشمل أربع سنوات غير متتالية وفي نفس الوقت يمكن أن يشمل ضريبة واحدة أو عدة أنواع من الضرائب. وفي هذا الخصوص توجد عدة أنواع من الرقابة منها: - الرقابة البسيطة للتصريحات، - التحقيق في المحاسبة، - التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية، - التحقيق المصوب.

4- حق الاستدراك و الإسترداد:

هذا الحق منحت له المواد من 39 إلى 41 من قانون الإجراءات الجبائية لأعوان الإدارة الجبائية من أجل تصحيح حالات النسيان وكذا الأخطاء المرتكبة، وذلك بإعادة النظر في الإخضاع الضريبي سواء بتعديله أو إنشاء إخضاع ضريبي جديد. وقد حددت الآجال القانونية المتاحة للإدارة الجبائية بأربع سنوات من أجل إستدراك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضريبة، ويحدد الأجل المنصوص عليه سابقا بستين إذا قامت الإدارة بعد إكتشافها أن المكلف بالضريبة عمد إلى طرق تدليسية برفع دعوى قضائية ضده. (25)

ثالثا- العقوبات الجبائية والجزائية:

نجد أن القانون الجبائي قد قرر عقوبات جبائية وأخرى جزائية ضد المكلفين بالضريبة المخالفين لأحكام القانون الجبائي كأسلوب ردعي، والتي يمكن أن نذكر منها ما يلي:

1- العقوبات الجبائية:

تتمثل العقوبات الجبائية المسطرة على مرتكبي الغش الضريبي فيما يلي:

- في حالة إكتشاف عملية الغش الضريبي تستطيع إدارة الضرائب تحديد حقوقها الجبائية المتملص منها مع فرض عقوبات جبائية مشددة تقدر بـ 100% بالنسبة للضرائب غير المباشرة (TVA) (26)، أو بالنسبة للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. (27).

- كما يترتب على الأخطاء البسيطة أو الإغفالات أو عدم صحة المعلومات الواردة في الكشف التفصيلي للزبائن تطبيق غرامة جبائية من 1.000 دج إلى 10.000 دج في كل مرة تثبت فيها أخطاء أو إغفالات أو عدم صحة المعلومات المطلوبة، كما يعاقب بغرامة جبائية من 5.000 دج إلى 50.000 دج كل من قام بمناورات التملص من الضريبة بواسطة تقديم معلومات غير صحيحة في هذا الكشف، و هذا على غرار باقي العقوبات التأديبية. (28)، ضف إلى ذلك أنه يترتب على عدم إيداع الكشف التفصيلي للزبائن تطبيق غرامة تتراوح بين 30.000 دج إلى 400.000 دج مع مضاعفتها في حالة العود. (29)

- أتاح القانون الجبائي للإدارة الجبائية تطبيق طريقة الإخضاع التلقائي للضريبة (TAXATION D'OFFICE)، والتي تعني تحديد المادة الخاضعة للضريبة بصفة إدارية وأحادية ضد المكلفين بالضريبة الذين يستحيل تطبيق حق المراقبة والتحقيق وكذا حق المعاينة عليهم، بالإضافة إلى أولئك الذين يمتنعون عن تقديم التصريحات الجبائية وكذا عن مسك محاسبة منتظمة. (30)

- رخص لها أن تلجأ إلى التحصيل الجبري لحقوقها الجبائية ضد المخالفين الممتنعين عن سداد ديونهم الجبائية سواء عن طريق غلق المحلات التجارية أو تجميد الحسابات المصرفية إضافة إلى حجز الممتلكات المنقولة والعقارية وبيعها في المزاد العلني وفق شروط معينة. (31)

- فرض على المكلفين الذين لا يقدمون التصريح بالوجود الخاص ببدء ممارسة النشاط غرامة جبائية محددة بـ 30.000 دج وهذا دون المساس بالعقوبات الأخرى. (32)

- يؤدي عدم الفوترة أو عدم تقديمها إلى تطبيق غرامة مالية تحدد مبالغها كما يأتي: 50.000 دج بالنسبة لتجار التجزئة، 500.000 دج بالنسبة لتجار الجملة، 1.000.000 دج بالنسبة للمنتجين و المستوردين، مع مصادرة البضاعة المنقولة بدون فاتورة وكذا وسيلة نقلها إذا كانت ملكا لصاحب البضاعة، ضف إلى ذلك أن إعداد فواتير مزورة أو فواتير مجاملة يؤدي إلى تطبيق غرامة جبائية تساوي 50% من قيمتها سواء على الأشخاص الذين قاموا بإعدادها أو على الأشخاص الذين أعدت بإسمهم. (33)

- يعاقب بغرامة جبائية يتراوح مبلغها من 5.000 دج إلى 50.000 دج كل شخص طبيعي أو معنوي يرفض منح حق الإطلاع على الدفاتر و المستندات و الوثائق لأعوان الإدارة الجبائية أو يقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل إنقضاء الآجال القانونية المحددة لحفظها، مع تطبيق عقوبة تهديدية بقيمة 100 دج كحد أدنى عن كل يوم تأخير.⁽³⁴⁾

- يعاقب كل من يقوم بعرقلة أعوان الضرائب للقيام بمهامهم بغرامة جبائية تتراوح بين 10.000 دج و 30.000 دج، و تحدد هذه الغرامة بـ 50.000 دج عندما يتم التأكد خلال المعاينة أن المحل مغلق لأسباب تهدف إلى منع المصالح الجبائية من إجراء الرقابة مع مضاعفة مبلغها بثلاث مرات إذا تم إجراء معائنتين متتاليتين.⁽³⁵⁾

- يعاقب على المشاركة في إعداد وثائق يثبت عدم صحتها من قبل كل شخص تتمثل مهنته في مسك السجلات المحاسبية لعدة زبائن بغرامة جبائية قدرها 1.000 دج وهكذا دواليك بإضافة 1.000 دج إلى مبلغ الغرامة عن كل مخالفة جديدة دون أن يستوجب ذلك التمييز فيما إذا ارتكبت المخالفات لدى مكلف واحد أو لدى عدة مكلفين.⁽³⁵⁾

2- العقوبات الجزائية:

علاوة على العقوبات الجبائية المقررة ضد المكلفين المخالفين للتشريع الجبائي، نجد أن القانون الجبائي قد قرر عقوبات جزائية ضدهم و التي يمكن حصرها فيما يلي:

- المتابعة الجزائية بحيث تستطيع إدارة الضرائب في حالة إكتشاف الغش الضريبي أن تلجأ إلى الجهات القضائية المختصة من أجل معاقبة المكلف بالضريبة جزائيا دون أن يستوجب ذلك القيام مسبقا بإنذار المعني بأن يقدم تصريحا أو يسوي وضعيته إزاء التنظيم الجبائي⁽³⁶⁾، كما يجوز لها أن تؤسس نفسها طرفا مدنيا للمطالبة بحقوقها في حالة فتح تحقيق من قبل السلطة القضائية على أساس شكاوى منها، و تجدر الإشارة إلى أنه يمكن لها سحب الدعوى الجزائية في حالة سداد كامل الحقوق العادية والغرامات موضوع الملاحقات و يترتب على ذلك سحب الدعوى العمومية.⁽³⁷⁾

- قرر القانون الجبائي عقوبات جزائية ضد مرتكبي مخالفات الغش الضريبي وشر كائهم حسب قيمة المبلغ المتملص منه تتراوح بين 50.000 دج و 3.000.000 دج بالنسبة للغرامة ومن 06 أيام إلى 20 سنة بالنسبة للحبس أو السجن وذلك كما يلي:⁽³⁸⁾

جدول يبين الغرامات المالية وكذا العقوبات الجزائية المسلطة على مرتكبي مخالفات الغش الضريبي.

نوع الضرائب و الرسوم	قيمة المبلغ المتملص منه		الغرامة المالية		الحبس أو السجن	
	الحد الأدنى	الحد الأقصى	الحد الأدنى	الحد الأقصى	الحد الأدنى	الحد الأقصى
الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال	0	100000	50000	100000	/	/
	100000	300000	50000	100000	سنة	05 سنوات
	300000	1000000	100000	300000	سنتين	10 سنوات
	1000000	3000000	300000	1000000	05 سنوات	10 سنوات
حقوق الطابع	أكثر من 3000000		1000000	3000000	10 سنوات	20 سنة
	مهما كان مبلغ التملص		50.000	200.000	سنة	05 سنوات
	مهما كان مبلغ التملص		50.000	200.000	سنة	05 سنوات
حقوق التسجيل	مهما كان مبلغ التملص		50.000	200.000	سنة	05 سنوات
ضرائب غ م	مهما كان مبلغ التملص		50.000	200.000	سنة	05 سنوات

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مختلف قوانين الضرائب.

- تستطيع إدارة الضرائب تقديم طلبات جزائية أمام القضاء علاوة على المطالبة بحقوقها الجبائية تتمثل فيما يلي :

- المطالبة بتعليق الحكم و نشره في الجرائد والذي يكون إلزاميا في حالة العود،

- المطالبة بالمنع من ممارسة النشاط التجاري أو المهني مع حل الشخص المعنوي،

- المطالبة بتعويضات مالية عن الضرر اللاحق بالخزينة العمومية جراء الغش الضريبي.⁽³⁹⁾

- مصادرة الأشياء موضوع الغش ووسائل التزوير كمصوغات الذهب، الفضة والبلاتين المعلمة بدمغات مزورة وكذا الأدوات المستعملة في تزويرها.⁽⁴⁰⁾

- تستطيع إدارة الضرائب حرمان مرتكبي مخالفات الغش الضريبي من بعض الحقوق الجبائية كطلبات التخفيف الضريبي وكذا إرجاء الدفع بالإضافة إلى الحرمان من الاستفادة من جداول الدفع بالتقسيط.

المحور الثالث: متطلبات تفعيل مكافحة الغش الضريبي في الجزائر:

من أجل تفعيل مكافحة ظاهرة الغش الضريبي لابد من الأخذ بعين الاعتبار الأسباب المؤدية إليه و التي نجدها عموما مرتبطة بالمكلف بالضريبة و كذا النظام الضريبي إضافة إلى تلك المرتبطة بإدارة الضرائب.

أولا- من جانب المكلف:

- لابد من نشر الوعي الضريبي لدى المكلف بالضريبة و إقناعه بالتزاماته الجبائية حتى يشعر بواجبه نحو وطنه و ما يقتضيه ذلك من توضيحات مادية تعين الدولة على مواجهة ما يلقي عليها من أعباء.⁽⁴¹⁾ و ذلك من خلال القيام بحملات التوعية لجميع المكلفين باختلاف مستوياتهم و كذا تنظيم ملتقيات و أبواب مفتوحة حول النظام الضريبي و مستجداته.

- لابد من العمل على تغيير بعض الإعتقادات الخاطئة عن الضريبة لدى المكلف بالضريبة كإعتبار الضريبة إقتطاع مالي دون مقابل، أو الإعتقاد الديني بعدم شرعية الضريبة، أو إعتقاد أن المتهم من الضرائب إنما هو سارق شريف لأنه يسرق الدولة و هي شخص معنوي و بالتالي لا يضر بالآخرين.⁽⁴²⁾

- تكوين وإعلام المكلف وذلك بالتقرب إليه أكثر و إطلاعه على مختلف المستجدات و التعديلات التي يشهدها النظام الضريبي عن طريق المطويات المجانية و كذا إنشاء مكاتب على مستوى مصالح الإدارة الضريبية توكل لها مهمة شرح الإجراءات المتعلقة بالتزامات المكلفين بالضريبة.⁽⁴³⁾

- لابد من ترقية الحوار مع المكلف بالضريبة و تحسين العلاقة بينه و بين إدارة الضرائب من أجل كسب ثقته و كذا إحداث تجاوب و تصالح من شأنه أن يقلل حالات الغش الضريبي و ذلك من خلال تبسيط إجراءات المنازعات مع إضفاء شفافية في حل مختلف المنازعات إضافة إلى إحترام آجال المنازعات.

ثانيا- من جانب النظام الضريبي:

- لابد من تبسيط النظام الضريبي مع إلغاء التناقضات و الثغرات الموجودة فيه، إذ أن الضريبة التي تتطلب إجراءات عديدة و معقدة أثناء ربطها و تحصيلها تدفع المكلفين إلى التخلص منها.

- لا بد من تشديد العقوبة على المكلفين المخالفين، بحيث نجد أن المكلف يقارن درجة الخطر و العقاب فإذا كانت قيمة ذلك العقاب أكبر من المبلغ الذي يعود إليه من الغش في الضريبة ففي هذه الحالة يتعد المكلف عن ذلك الغش و يقلل منه. (44)
- لا بد من العمل على ثبات و إستقرار التشريع الضريبي نسبيا، حيث أن التغييرات الدائمة في التشريع الضريبي تؤدي إلى غموض النظام الضريبي بسبب تعدد القوانين كما تؤدي إلى عدم ثقة المكلف بالنظام الضريبي و بالتالي زيادة ميله للغش الضريبي.
- لا بد من وضع رقابة ضريبية فعالة و التي تتميز بدقتها و سرعة إكتشاف مختلف المخالفات المرتكبة، حيث أن المكلف بالضريبة عندما يشعر بضعف الرقابة الضريبية أو عدم وجودها فإنه يزيد ميله للغش الضريبي.
- لا بد من العمل على تخفيف العبء الضريبي على المكلفين بما يتماشى و قدرتهم التكاليفية تحقيقا لقاعدة العدالة الضريبية، إذ أنه في حالة زيادة هذا العبء عن توقعات المكلفين و إستعدادهم النفسي لتحمله مما يدفعهم إلى الغش الضريبي. (45)

ثالثا- من جانب الإدارة الضريبية:

- تزويد مختلف الإدارات الضريبية بالإمكانيات المادية اللازمة و على رأسها مقرات مجهزة بالمرافق الضرورية للعمل و كذا وسائل مادية متطورة كأجهزة الإعلام الآلى قصد إتقان العمل و سرعة تنفيذه، مع إنشاء شبكة محلية (RESEAU) بين مختلف الإدارات الضريبية لتحسين الرقابة الضريبية و كذا سهولة الكشف عن الوضعيات الإحتيالية.
- محاربة الفساد الإداري بكل أشكاله (الرشوة، إستغلال الوظيفة،...) عن طريق تشديد الرقابة من طرف السلطات المعنية مع فرض عقوبات صارمة ضد الموظفين المخالفين.
- لا بد من توفر الإمكانيات الفنية و الإدارية ذات الكفاءة العالية و الخبرة الواسعة و ذلك من خلال تكوين متخصص في ميدان الضرائب يتماشى مع التغيرات التي يشهدها النظام الضريبي.
- لا بد من القضاء على السلوك الإداري البيروقراطي من خلال حسن الإستقبال و الإستجابة لمختلف تساؤلات المكلفين.
- لا بد من إقامة تعاون وثيق بين إدارة الضرائب و مختلف الإدارات الحكومية قصد تزويد إدارة الضرائب بما تحتاجه من معلومات و توضيحات حول نشاط المكلفين بالضريبة.
- توفير الحماية اللازمة للموظفين أثناء تأدية مهامهم خاصة إذا تعلق الأمر بمراقبة المصالح الشخصية للمكلفين المعنيين. (46)

خاتمة:

في ختام هذه الورقة البحثية يمكن الوصول إلى مجموعة من الإستنتاجات منها:

- إن القانون الجبائي الجزائري حاول تشخيص ظاهرة الغش الضريبي من خلال تعداد الحالات التي تعتبر بمثابة أعمال غش، و هو في ديناميكية دائمة من أجل مواكبة الظروف و التغيرات الحاصلة بمهدف محاولة حصر أهم الحالات الجديدة التي تعتبر بمثابة أفعال تدليسية كحديثه عن التهرب بإستعمال أسعار التحويل و كذا التلبس الجبائي، و ربما مستقبلا تطرقه للتحديات التي تثيرها التجارة الإلكترونية.
- إن مكافحة ظاهرة الغش الضريبي ليست بالأمر السهل و ذلك راجع إلى تعقد الظاهرة و إرتباطها بالعديد من المجالات وإحتوائها على أشكال وطرق إحتيالية يصعب كشفها هذا من جهة، و من جهة أخرى فإن تطور الأنشطة الاقتصادية و إتساع دائرة المشاريع أدى إلى إتساع دائرة الغش الضريبي.

- رغم أن القانون الجبائي الجزائري تضمن جملة من السبل لمكافحة ظاهرة الغش الضريبي كفرضه لإلتزامات جبائية و أخرى محاسبية و كذا منحه حقوق وصلاحيات واسعة للإدارة الجبائية إضافة إلى نصه على عقوبات جبائية و أخرى جزائية ضد المخالفين إلا أن هذه السبل بقيت محدودة و عاجزة عن وقف إستفحال هذه الظاهرة التي أخذت أشكالا و أبعادا خطيرة.
- أيضا يلاحظ عزوف إدارة الضرائب عن اللجوء إلى القضاء من أجل معاقبة المكلفين بالضريبة المرتكبين للغش الضريبي جزائيا، حيث تشير الإحصائيات إلى قلة عدد القضايا المتعلقة بجريمة الغش الضريبي على مستوى المحاكم الجزائرية⁽⁴⁷⁾، كما أنه حتى بعد إكتشاف حالة الغش الضريبي من طرف إدارة الضرائب و رفع الأمر إلى القضاء تستطيع هذه الأخيرة سحب الدعوة الجزائية إذا إلتزم المكلف بسداد ما عليه من ديون جبائية، كما أن الكثير من حالات الغش الضريبي يتم تأويلها من طرف إدارة الضرائب على أنها حالات نقص في التصريح حتى لا يتم رفع الأمر إلى القضاء و ما يتطلبه من إجراءات بطيئة و معقدة، إذ أن هدف الإدارة الجبائية هو تحصيل حقوقها الجبائية بغض النظر عن معاقبة المكلف بالضريبة جزائيا من عدمه.
- وعليه وفي ختام هذه الورقة البحثية نقدم بعض الحلول والتوصيات من أجل تفعيل مكافحة ظاهرة الغش الضريبي في الجزائر منها:
- لا بد من القضاء على مظاهر هدر المال العام من خلال تحديد أولويات الانفاق العام بحسب الأهمية النسبية للخدمات المراد تقديمها، حتى لا يتم تبديد حصيلة الضرائب في أوجه غير نافعة للمجتمع، إذ أن ظواهر تبذير المال العام تجعل المكلفين بالضريبة غير مقتنعين بأهمية الضرائب بل وتدفعهم في كثير من الأحيان إلى التهرب منها.
- يتعين تفعيل مختلف أشكال الرقابة الجبائية باعتبار أنها تسمح بإكتشاف حالات التهرب الجبائي وكذا تحصيل إيرادات إضافية لخزينة الدولة إضافة إلى تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة، كما يتعين فرض عقوبات مناسبة على المكلفين المرتكبين للغش الضريبي إذ أن تغليب العقاب ليس هو الحل دائما، كما أن تطبيق سياسة عقابية متساهلة قد تؤدي إلى نتائج عكسية، لذلك يتعين تطبيق سياسة عقابية مرنة بتطبيق عقوبات صارمة ضد المكلفين بالضريبة الذين يثبت إرتكابهم لأعمال الغش أكثر من مرة مع تخفيف تلك العقوبات بالنسبة للذين يرتكبون أعمال الغش لأول مرة.
- لا بد من إجراء دراسات إستشرافية وميدانية مسبقة ومعقدة قبل وضع التدابير الجبائية الجديدة حيز التطبيق، حتى يمكن تجنب إمكانية تطبيقها على أرض الواقع مسبقا وكذا مدى قبولها من طرف المكلفين بالضريبة، مع العمل على تفادي كثرة التغييرات والتعديلات الجبائية إلى جانب المحافظة على بساطة النظام الضريبي وعدم تعقيده وإثقاله بالضرائب ذات المردودية الضعيفة التي كثيرا ما تساهم في تقرب المكلفين من الضرائب المفروضة عليهم .
- أخيرا من أجل تفعيل مكافحة ظاهرة الغش الضريبي يجب أن يؤخذ بعين الإعتبار العناصر الثلاثة المشكلة للمثلث الضريبي والمتمثلة في المكلف بالضريبة بإعتباره المسؤول عن دفع الضريبة و عن التهرب منها ثم ثانيا النظام الضريبي المطبق على المكلف بالضريبة، ثم ثالثا إدارة الضرائب المسؤولة عن تنفيذ هذا النظام الضريبي.

قائمة المراجع:

- 01- عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي، دار الهدى، عين مليلة، 2012، ص 93-94.
- 02- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، محدث 2018، المادة 303 الفقرة 1.
- 03- المديرية العامة للضرائب، مديرية المنازعات، دليل الدعوى الجزائية في المجال الضريبي، ماي 2008، ص 8.
- 04- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، محدث 2018، المادة 36.

- 05- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابق، المادة 193 الفقرة 2.
- 06- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابق، المادة 228 الفقرة 2.
- 07- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الرسوم على رقم الأعمال، محدث 2018، المادة 118.
- 08- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب غير مباشرة، محدث 2012، المادة 533.
- 09- مجلة المحكمة العليا، الغش الضريبي و التهريب الجمركي، عدد خاص، 13 و 14 نوفمبر 2007، ص 30.
- 10- دليل الدعوى الجزائية في المجال الضريبي، مرجع سابق، ص 12.
- 11- عبد السلام أبو قحف، إدارة الأعمال الدولية، الدار الجامعية، بيروت، 2001، ص 166.
- 12- قانون الرسوم على رقم الأعمال، مرجع سابق، المواد 76 و 78.
- 13- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابق، المواد 99 الفقرة 1 و 151 الفقرة 1.
- 14- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابق، المادة 183.
- 15- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابق، المواد 132 الفقرة 1 و 195.
- 16- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابق، المادة 75 الفقرة 3.
- 17- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابق، المادة 224 الفقرة 1.
- 18- قانون الرسوم على رقم الأعمال، مرجع سابق، المادة 29.
- 19- قانون الرسوم على رقم الأعمال، مرجع سابق، المادة 30.
- 20- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابق، المواد 20 و 152.
- 21- قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، المادة 64.
- 22- عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص 31-33.
- 23- عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص 36-37.
- 24- عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص 34-35.
- 25- عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص 36.
- 26- قانون الرسوم على رقم الأعمال، مرجع سابق، المادة 116 الفقرة 2.
- 27- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابق، المادة 193 الفقرة 2.
- 28- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابق، المادة 228 الفقرة 1 و 2.
- 29- وزارة المالية، قانون رقم 04-21 المؤرخ في 31 ديسمبر 2004 المتضمن قانون المالية السنوي لسنة 2005، المادة 45.
- 30- قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، المادة 44.
- 31- قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، المادة 145.
- 32- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابق، المادة 194 الفقرة 1.

- 33- وزارة المالية، قانون رقم 05-16 المؤرخ في 31 ديسمبر 2005 المتضمن قانون المالية السنوي لسنة 2006، المادة 17.
- 34- قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، المواد 62-63.
- 35- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابق، المادة 304.
- 36- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابق، المادة 305.
- 37- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابق، المادة 135.
- 38- دليل الدعوى الجزائية في المجال الضريبي، مرجع سابق، ص 9.
- 39- دليل الدعوى الجزائية في المجال الضريبي، مرجع سابق، ص 30.
- 40- قانون الضرائب غير المباشرة، مرجع سابق، المادة 533.
- 41- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص 155.
- 42- ناصر مراد، مرجع سابق، ص 155.
- 43- ناصر مراد، مرجع سابق، ص 168.
- 44- ناصر مراد، مرجع سابق، ص 156.
- 45- ناصر مراد، مرجع سابق، ص 156.
- 46- ناصر مراد، مرجع سابق، ص 164-165.
- 47- مجلة المحكمة العليا، الغش الضريبي و التهريب الجمركي، مرجع سابق، ص 31.