جامعة الشهيد العربي التبسي – تبسة –
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم الحقوق

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر
تخصص قانون عقاري
تحت عنوان:

آليات الحد من التهــرب الضريبي في المعاملات العقاريـة

إعداد الطلبة:
- بوساحية أكرم

إشراف الأستاذ:
د. طواهرية كاملة

أعضاء لجنة المناقشة

الإسم واللقب	الرتبة العلمية	الصفة
د. مراحي ريم	أستاذ محاضر قسم "أ"	رئيســـــا
د. طواهرية كاملة	أستاذ محاضر قسم "ب"	مشرفـا ومقررا
د. حداد فاطمة	أستاذ محاضر قسم "ب"	ممتحنـا

السنة الجامعية 2023/2022

جامعة الشهيد العربي التبسي – تبسة –
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم الحقوق

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر
تخصص قانون عقاري
تحت عنوان:

آليات الحد من التهــرب الضريبي في المعاملات العقارية

إعداد الطلبة:
- بوساحية أكرم

إشراف الأستاذ:
د. طواهرية كاملة

أعضاء لجنة المناقشة

الإسم واللقب	الرتبة العلمية	الصفة
د. مراحي ريم	أستاذ محاضر قسم "أ"	رئيســـــا
د. طواهرية كاملة	أستاذ محاضر قسم "ب"	مشرفـا ومقررا
د. حداد فاطمة	أستاذ محاضر قسم "ب"	ممتحنـا

السنة الجامعية 2023/2022

لا تتحمل الكلية أي مسؤولية عن ما يرد في المذكرة من آراء

بسم الله الرحمن الرحيم

بسم الله الرحمان الرحيـــــــم

قال الله تعإلى: ((يرفع الله الذين آمنوا منكم والذين أوتوا العلم درجات والله بما تعملون خبير))

صدق الله العظيم

سورة المجادلة "آية 11"

شكر وعرفان

مصداقا لقوله تعالى: "ولئن شكرتم لأزيدنكم"

أشكر الله عز وجل والحمد لله حمدا طيبا مباركا فيه، كما ينبغي لجلال وجهه العظيم أن من علينا بكرمه لإتمام هذا العمل، والصلاة والسلام على سيد الخلق محمد صلى الله عليه وسلم.

أما بعد

نتقدم بجزيل الشكر إلى الأستاذة الدكتورة " طواهرية كاملة" المشرف على هذا العمل التي لم تبخل علينا بمعلوماتها القيمة، وكذا جميع الأساتذة الأفاضل

الاهداء

بسم الله الذي تتم به الصالحات والأعمال والمجهودات والصلاة والسلام على أشرف المرسلين

اما بعد

ومن هذا العمل المنجز بفضل الله أود أن أشكر والديّ اللذان لم ينفكّا عن الدعاء ليلا نهارا في سبيل تسهيل انتهاء هاته المذكرة ولهما الشكر والعرفان على ذلك وبذلك أهديهما هذا العمل المتواضع كدليل على وصول دعواتهما إلى ربّ الكعبة.

وأشكر كل من ساعدني في إنهائه ولو بجهد بسيط من طرف إخوتي:

أيمن ... دعاء ... دنيا ...

وكل من هو قريب وبعيد بمساهمتهم بدعوات أو بتشجيع سواء بحضورهم أو غيابهم ...

أكرم

عبد الحكيم ناصر

قائمة المختصرات:

الإختصار	معناه
ج.ر	الجريدة الرسمة
ص	الصفحة
ط	الطبعة
د.س.ن	دون سنة نشر
ع	عدد
د.ط	دون طبعة
م	المادة

مقدمة

تعتبر الجزائر كباقي الدول التي تعرف تزايدا على مستوى النفقات العامة منذ تاريخ استقلالها، كما أنها احدى البلدان الإقتصادية التي تعتمد على الإقتصاد كمصدر أول، إذ تمتاز بالديناميكية في مختلف المجالات التي يسمح يسمح بتنمية المعاملات في مختلف المحالات إذ يحظى السوق العقاري بأهمية معتبرة في الإقتصاد الحر، وخلال تلك الفترة كانت السوق العقارية في حالة ركود تام وذلك راجع لاحتكالابر الدولة، وإقتصرت حركة العقار في تلك الفترة على الإرث او عن طريق إستعماله للمصلحة العامة وأن تكون الدولة أحد الأطراف و يتم تعويض المالك في هذه الحالة.

كما أن الجزائر كانت تعتمد على الجباية البترولية. إذ اصبحت تمثل حجر الزاوية في عملية تمويل الخزينة العمومية، بينما كان هناك نقص ملحوظ في إعتماد الدولة على الجباية العادية وعدم أخذها على محمل الجد مقارنة مع الجباية، إلى غاية 1986 حيث أدت الأزمة العالمية للإنخفاض في البترول واسعاره الى تفكير السلطات في إستراتيجية من أجل تدارك الأخطاء السابقة وتجاوز الصعوبات التي لحقت بالجزائر إثر هذه الأزمة وإسترجاع المبالغ الضخمة التي فقدت إثرها، إذ تم إتخاذ مجموعة من السياسات بهدف التحكم في ميزان المدفوعات والمالية العامة والبحث عن مصادر جديدة وتمويل الخزينة بعيدا عن رهابات الأسواق الدولية التي تعد بمثابة رهان وهذا ما أدى إلى إعادة ومراجعة معظم التشريعات.

1-أهمية الموضوع:

وتتمثل أهمية إخيارنا لهذا الموضوع في بيان الآثار السلبية الظاهرة للتهرب الضريبي والتي كانت أحد الأسباب في تداول الأموال الطائلة دون الخضوع للسلطة الرقابية أو إقتطاع مما قد يؤدي إلى عدم قدرة الدولة على الوفاء بإلتزاماتها اتجاه الافراد.

2-دوافع إختيار الموضوع:

وتتمثل دوافع إختيارنا للموضوع يتعلق بأحد الظواهر التي تساهم في تمويل الخزينة العمومية والممثلة في التهرب الضريبي إلى مجموعة من الأسباب منها ماهو ذاتي ومنها ماهو موضوعي.

أ. الاسباب الذاتية:

✓الرغبة الملحة في الاحاطة بالموضوع والتعمق فيه.

✓الرغبة والميل إلى معرفة مدى فعالية الآليات القانونية التي وضعها المشرع لمكافحة هذه الظاهرة التي تستنزف الاقتصاد الوطني.

ب_ الأسباب الموضوعية :

وتتمثل مجموعة الاسباب الموضوعية في:

- بيان أهم الآليات القانونية للحد من هذه الظواهر.
- إثراء المكتبة العمومية لتوضيح هذه الإجراءات وآثارها.
- المساهمة بهذه الدراسة التواضعة البحث العلمي.

3- الإشكالية:

وتاكيدا لما تم ذكره والأهمية البالغة لهذه الظاهرة وتوضيحا لخطوة جريمة التهرب التهرب الضريبي التي تعد جريمة ضد أموال الدولة سنطرح الإشكالية الآتية: إلى أي مدى وفق المشرع الجزائري في إيجاد الآليات القانونية المكافحة لجريمة التهرب الضريبي في المعاملات العقارية؟

4-المنهج المتبع

إذ اننا إعتمدنا في كتابة هذا البحث على المنهج الوصفي الذي يقوم على تبيان وتوضيح مفهوم جريمة التهرب الضريبي وأسبابه وأهم الوسائل القانونية التي تكافح هذه الجريمة والإستعانة بالمنهج التحليلي عن طريق وتوضيح وتحليل بعض النصوص القانونية ووسائل الوقاية.

5-أهداف الدراسة :

وتتمثل في :

- توضيح مفهوم المعاملات العقارية ومدى أهميتها.
- تبيان خطورة التهرب الضريبي كجريمة مخالفة للقانون وأهم الآثار السلبية التى تخلفها.
- توضيح أهم الوسائل القانونية للحد ومكافحة هذه الجريمة.

6- الدراسات السابقة :

إذ أنه توجد دراسات عامة حول موضوع التهرب الضريبي أي مجموع دراسات أكاديمية لكن لا توجد دراسة خاصة بالموضوع أي أنه تم تناول الموضوع بشكل عام.، إذ ثم الاعتماد على أطروحة الدكتوراه للباحثة زعزوعة فاطمة تحت عنوان: الحماية القانونية الممنوحة لألشخاص الخاضعين للضريبة، أطروحة دكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، 2013.

7-صعوبات البحث:

وتتمثل في :

_النقص في الابحاث والدرسات المتعلقة بموضوع التهرب الضريبي.

_تشعب القوانين والأنظمة المتعلقة بهذا الموضوع.

8- خطة البحث :

حيث إعتمدنا في هذه الدراسة على التقسيم الثنائي حيث تناولنا في الفصل الأول على الإطار المفاهيمي لظاهرة التهرب الضريبي و ثم تقسيم هذا الفصل الى مبحثين، المبحث الأول تحت عنوان ماهية المعاملات العقارية والمبحث الثاني كان بعنوان مفهوم التهرب الضريبي.

أما في الفصل الثاني فقد إعتمدنا على ثلاث مباحث في المبحث الأول الوسائل الوقائية لمكافحة التهرب الضريبي في البيوع العقارية اما في المبحث الثاني فقد وضحنا

الوسائل الرقابية في مكافحة التهرب الضريبي في البيوع العقارية اما في في المبحث الثالث لقد بينا الآليات الإجرائية والعقابية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

الفصل الأول: ماهية التهرب الضريبي في المعاملات العقارية.

المبحث الأول: أسس المعاملات العقارية

المطلب الأول: مفهوم المعاملات العقارية

المعاملات العقارية المكسبة للملكية متنوعة تختلف عن بعضها البعض من حيث الألحكام المحددة قانونا، حيث تجعل الشخص يكسب العقار وتنقل الملكية إليه كما ينتقل بموجبها حق الإستعمال والإستغلال وكذا التصرف، فهي من عقود المعاوضة إذ مقابل إلتزام بنقل الملكية العقارية يقع على عاتق الطرف الآخر إلتزام بإعطاء أو فعل شيء ما.

نظرا لتعدد هذه المعامالت سوف نقتضي على دراسة عقد البيع باعتباره من بين التصرفات التي يقوم بها الشخص من أجل كسب ملكية العقار، ويعد من أهم المعاملات المالية نظرا لإنتشاره في التعامل بين الناس وكثرة تداوله في حياتهم اليومية لإشباع حاجاتهم الأساسية، فهو من أقدم العقود التي عرفتها المجتمعات وكنتيجة لأهميتها لكبيرة، حيث سنتطرق الى هذا كالنموذج الأمثل من بين المعامالت المكسبة للملكية العقارية، أدرجه المشرع في القانون المدني من بين العقود المسماة متصدرا قائمة العقود الناقلة للملكية.[1]

المطلب الثاني :أنواع المعاملات العقارية

أولا: البيوع الرضائية

أ-البيع العقاري

عقد البيع يحتوي على مفاهيم عديدة تجعله يختلف عن غيره من العقود الواردة على العقار، فانتقال الملكية في البيع ليس كمثله في الحقوق الأخرى، فهو يتسم بتعقيد الإجراءات وبطئها في كثير من الأحيان، مما يحتاجه من الإستعداد و التحضير وتدخل أكثر من عنصر لكي ينتج آثاره القانونية وفي نفس الوقت عبارة عن حماية لمالك العقار.

[1] سي يوسف زاهية حورية، الوجيز في عقد البيع دراسة مقارنة ومدعمة باجتهادات قضائية وفقهية؛ دار ألمل للطباعة والنشر والتوزيع، د س ن، الجزائر، ص 32

ب-الاحكام العامة لعقد البيع

عرف المشرع عقد البيع في المادة 814 من القانون المدني على أنه "عقد يلتزم بمقتضاه البائع بأن ينقل للمشتري ملكية شيء أو حقا ماليا آخر في مقابل ثمن نقدي إذ هو من العقود الملزمة لجانبين بحيث لتزم البائع بنقل ملكية شيء أو حقا ماليا آخر، بمقابل ذلك يلتزم المشتري بدفع قيمة الشيء"[1]

وعليه يعتبر كغيره من العقود لا ينعقد إلا بتوفر أركانه والمتمثلة في الأركان العامة للعقد، بالإضافة إلى الأركان الخاصة التي تضفي له الخصوصية في البيع العقاري(أولا) ، له أنواع عديدة لكل واحد منه أحكاما خاصة به نظمها المشرع في القسم الثاني من عقد البيع تحت عنوان أنواع البيوع (ثانيا).

1- أركان عقد البيع

1-1-الأركان العامة لعقد البيع

لكون البيع العقاري عقد كبقية العقود وجب أن تتوفر فيه جميع الشروط الموضوعية اللازمة للإنعقاد والمنحصرة في الرضا، المحل، السبب.

- **التراضي في عقد البيع**

التراضي هو الركن الأول لعقد البيع يشترط فيه اقتران وتطابق إرادتي البائع والمشتري، بأن يصدر الإيجاب من البائع ببيع الشيء وصدور القبول من المشتري بالشراء، وينبغي إتفاق الطرفين على العناصر الأساسية للبيع والمتمثلة في المبيع، الثمن، وطبيعة العقد، كما يجب الإتفاق على العناصر الثانوية كمكان التسليم[2]

كما إشترط المشرع شروط لصحته تتمثل في:

✓**الأهلية:** وهو أن يتمتع طرفا العقد بالأهلية القانونية كامل التمييز كان كامل الأهلية، ومن نقص تمييزه نقصت أهليته، ومن كان عديم التمييز كان عديم الأهلية.

[1] أمر رقم 75-50، يتضمن القانون المدني، معدل ومتمم، مرجع سابق.

[2] سي يوسف زاهية حورية، مرجع سابق، ص. 33.

✓ **سالمة الرضا من عيوب الإرادة:** يجب توفر في كال طرفي العقد الرضا، وخلوه من عيوب الإرادة، المتمثلة في الإكراه، الغلط، التدليس أو الإستغلال.[1]

✓ **العلم الكافي بالمبيع:** أضاف المشرع إلى القواعد العامة حكم خاص يقضي بضرورة توفر علم المشتري بالمبيع ليصح عقد البيع، وهو ما جاء في الفقرة الأولى من المادة 372 من .ق.م.ج،" [2].

يجب أن يكون المشتري عالم بالبيع علما كافيا ويعتبر العلم كافي إذا اشتمل العقد على بيان المبيع وأوصافه الأساسية بحيث يمكن التعرف عليه."[3]

- **المحل في عقد البيع**

يلتزم البائع في عقد البيع تجاه المشتري بتسليمه المبيع الذي يعتبر محال أوال فيه، والذي يقابله إلتزام المشتري تجاه البائع بدفع الثمن الذي يمثل محال ثانيا في هذا العقد وهو شرط لانعقاده فالمحل في عقد البيع مزدوج، حيث يتمثل في كل من المبيع الذي هو العقار والثمن المقابل له[4].

- **السبب في عقد البيع**

يشتمل البيع العقاري على سببه الخاص يؤدي تخلفه إلى بطالن العقد، إذ هو شرط لانعقاد، لم يعرف المشرع الجزائري السبب في العقد مما أدى إلى تدخل الفقه بحيث انقسمت آرائهم بشأنه بين الأخذ بالنظرية التقليدية والمنادي بالنظرية الحديثة، فالسبب وفقا للنظرية التقليدية هو الغاية القريبة التي يستهدفها المتعاقدين من وراء إلتزامهم، فالسبب في إلتزام البائع هو تحصيل الثمن، والسبب في إلتزام المشتري هو الحصول على المبيع، فإذا كان

[1] علي هادي العبيدي، العقود المسماة البيع والإيجار وقانون المالكين والمستأجرين، ط8؛ دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان،2313، ص.32.

[2] سي يوسف زاهية حورية، مرجع سابق، ص. ص، 78-73.

[3] أمر رقم 75-58 مؤرخ في 22 سبتمبر 1757، يتضمن القانون المدني، معدل متمم، مرجع سابق.

[4] جمال بدري، الوعد بالبيع العقاري ،على ضوء التشريع والقضاء الجزائري؛ دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2312، ص.87.

الثمن مثال تافها فإن إلتزام البائع يكون بدون سبب ، والغاية التي يقصد الملتزم الحصول عليها بالتالي فإن العقد باطال بتخلفه لأنه ركن من أركان العقد.[1]

1-2-الأركان الخاصة لعقد البيع

البيع المنصب على عقار التنقل فيه ملكية الشيء المبيع إلى المشتري إلا بعد إحترام الإجراءات الشكلية المنصوص عليها في المادة 573من.ق.م، وهو إفراغ عقد البيع في شكل مكتوب، وتسجيله لدى مفتشية التسجيل.[2]

- **إفراغ عقد البيع في شكل مكتوب**

يعتبر عقد البيع من العقود الرضائية، التي لا تنعقد إلا بتوفر عنصر الإرادة بين المتعاقدين، ذلك بتطابق الإيجاب بالقبول دون إجراء شكلي في بيع المنقول، وهذا ما جاء في المادة 1743 من التقنين المدني الفرنسي.

"Elles est par faite entre les parties et la propriété est acquise de droit à l'acheteur à l'égard du vendeur. Dès qu'on est convenu de la chose et du prix, quoique la chose n'ait pas encore été livrée ni le prix payée"[3]

بمعنى المشتري يصبح مالكا للعين المبيعة بمجرد إتفاقه مع البائع حتى وأن كان هذا الأخير لم يضعها بيد المتعامل معهلكن لا تكفي الإرادة إذا إنصب العقد على بيع عقار أو حقوق عينية عقارية فالقانون إشترط الكتابة الرسمية لأنها تعد ركنا شكليا لانعقاده، فتخلفها في هذه الحالة يؤدي إلى بطلان العقد، لأن هذا الأخير هو من بين العقود ذات الطابع الشكلي وأشهر العقود ممارسة، لا يسري في البيع مواجهة الغير إلا إذا كان في شكل رسمي وخاضع لنظام الشهر العقاري. [4]

---

[1]زكريا سرايش، الوجيز في عقد البيع وفقا للقانون الجزائري؛ دار الهدى للنشر والتوزيع، الجزائر، 2313، ص. 18.

[2]محمد حسنين، عقد البيع في القانون المدني الجزائري؛ دار المطبوعات الجامعية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2013، ص 52.

[3] MALINVAUD Philippe, JESTAZ Philippe, Droit de la promotion immobilier, 6em Ed, DALLOZ, paris, 1995. P .453.

[4]مجيد خلفوني، شهر التصرفات العقارية في القانون الجزائري، ط1؛ الديوان الوطني لألشغال التربوية، الجزائر، 2013، ص 54.

- **تسجيل البيع العقاري**

ملكية العقار التنتقل سواءا بين المتعاقدين أو بالنسبة للغير إلا بعقد مسجل وهذا السائد فقها وقضاءا، فليس للتسجيل أثر رجعي، بحيث إذا تم التسجيل لا تعتبر الملكية قد إنتقلت من وقت إبرام العقد، بل من وقت التسجيل يلتزم مفتش التسجيل بعد إيداع العقود أو الأحكام المتعلقة بالبيع العقاري القيام بعملية التسجيل بعد تفحص معلومات العقد والوثائق المرفقة معه، كما يقوم بتحليل العقد أو الحكم الذي يؤكد نقل الملكية من أجل إستيفاء حقوق التسجيل، إذ هناك حقوق تقع على البائع وأخرى يتحملها المشتري، فمفتش التسجيل يقوم باحتساب الحقوق المستحقة إستنادا إلى أعلى ثمن مصرح به في العقد وكذا مبلغ الأعباء التي يمكن إضافتها والتي يفرضها البائع على المشتري في اطار العملية المنجزة والرقابة الالحقة التي تسمح لإلدارة عند الإقتضاء إرساء الحقوق على القيمة الحقيقية للعقار إذا كانت قيمته تفوق القيمة المصرح بها في العقد.[1]

وقد يحدث تنازع بين عدة مشترين من بائعين مختلفين، في هذه الحالة المشتري الذي يسجل عقده قبل المشتري الآخر تكون له الأفضلية حتى ولو كان تاريخ عقده لاحقا على عقد المشتري الآخر.[2]

ثانيا: البيوع القضائية

أ-بيع عقار مملوك على الشيوع

لقد نصت المادة 728 من القانون المدني على أنه إذا تعذرت القسمة عينا، أو كان من شأنها إحداث نقص كبير في قيمة العقار المراد قسمته بيع بالمزاد بالطريقة المبينة في قانون الإجراءات المدنية أو تقتصر المزايدة علىالشركاء وحدهم إذا طلبوا هذا بالإجماع.

[1] آسيا دوة ، خالد رمول ، الإطار القانوني والتنظيمي لتسجيل العقارات في التشريع الجزائري، ط3؛ دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص.ص، 42-41.

[2] محمد صبري السعيدي، الواضح في شرح القانون المدني، عقد البيع والمقايضة، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2312، ص.283.

في هذه الحالة يعد المحضر القضائي قائمة شروط البيع بناء على طلب أحد المالكين على الشيوع، هذه القائمة تودع بأمانة ضبط المحكمة التي يوجد فيها العقار ويذرك فيها البيانات المذكورة أعلاه في المادة 783 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية بالإضافة إلى إرفاق هذه القائمة بنسخة من الحكم أو القرار المتضمن رسو المزاد ومستخرج الضريبية العقارية وعقد الملكية والشهادة العقارية.

يتولى المحضر القضائي التبليغ الرسمي عن إيداع قائمة شروط البيع إلى الدائن بين أصحاب التأمينات العينية وجميع المالكين على الشياع الذين لهم الحق طلب إلغاء قائمة شروط البيع عن طريق الاعتراض على القائمة[1].

ب- بيع عقار مثقل بتأمين عيني

إن الرهن لا يكون على العقار فقط بل يشمل هذا الأخير ملحقات العقار المرهون التي تعتبر عقارا ويشمل بوجه خاص حقوق الارتفاق والعقارات بالتخصيص والتحسينات والإنشاءات التي تعود بمنفعة على المالك، ما لم يتفق على غير ذلك، مع عدم الإخلال بامتياز المبالغ المستحقة للمقاولين أو المهندسين المعماريين المنصوص عليها في القانون المدني.[2]

ثالثا: البيع عن طريق المزاد العلني

- **بيع عقار المفقود وناقص الأهلية والمفلس**

المفقود طبقا لنص المادة 109 من القانون 11/84 المتضمن قانون الأسرة المعدل هو الشخص الغائب الذي لا يعرف إن كان حيا أو ميتا ويتعين إصدار حكم بالفقدان إما:

[1] محمد صبري السعيدي، مرجع سابق، ص 284.

[2] محمد صبري السعيدي، نفس المرجع، ص 286

– ناقص الأهلية طبقا لنص المادة 43 من القانون المدني ذلك الشخص الذي بلغ 13 من عمره ولم يبلغ سن الرشد أو بلغ سن الرشد وكان سفيها أو ذا غفلة.

أما المفلس طبقا لأحكام المادة 215 وما بعدها القانون التجاري هو التاجر الذي توقف عن الوفاء بديونه وصدر في شأنه ذلك حكم.

من خلال هذا يتم بيع العقارات أو الحقوق العينية العقارية المرخص ببيعها قضائيا بالمزاد العلني ،للمفقود وناقص الأهلية، حسب قائمة شروط البيع تودع بأمانة ضبط المحكمة، يعدها المحضر القضائي بناء على طلب المقدم أو الوصي أو الولي[1] .

وتتضمن قائمة شروط البيع البيانات الآتية :

1- الإذن الصادر بالبيع.
2- تعيين العقار أو الحق العيني تعيينا دقيقا.
3- شروط البيع والثمن الأساسي.
4- تجزئة العقار إن قضت الضرورة.
5- بيان سندات الملكية.

وترفق بالإضافة إلى قائمة شروط البيع المستندات التالية لتحديد إن وجدت ديون عالقة بهذا العقار.

1- مستخرج الضريبة العقارية.
2- مستخرج من عقد الملكية والإذن بالبيع بالإضافة إلى الشهادة العقارية ويتولى المحضر القضائي التبليغ الرسمي عند إيداع قائمة شروط البيع إلى الدائنين أصحاب التأمينات العينية وإخطار النيابة العامة، لهؤلاء حق طلب إلغاء قائمة شروط البيع عن طريق الاعتراض.

[1] يمينة حوحو، عقد البيع في القانون والإجتهاد القضائي الجزائري؛ دار بلقيس للنشر والتوزيع، الجزائر، د س ن، ص. ص.12-11.

المطلب الثالث: الشروط القانونية للبيوع العقارية

هناك ثلاثة شروط للعقد هي:

1- التراضي: ويعني رضا الطرفين بإبرام العقد، ثم يتبع ذلك الإيجاب ويبرم العقد، ويعني بالتراضي موافقة الطرفين على العقد والرضا بأحكامه وأن يكون الطرفين على قدر كاف من الأهلية والنضج وألا يكون الرضا ناتجًا عن إكراه أو غبن أو تغرير. ويكون التعبير عن التراضي بالقول أو الكتابة أو الإشارة أو التصريح.

2- المحل: يقصد بالمحل أي موضوع العقد المراد تحقيقه، وهنا نفرق بين محل العقد ومحل الالتزام، فمحل الالتزام هو ما يلزم به المدين للدائن والذي يكون إعطاء شيء أو أداء عمل أو امتناع عن عمل. وهناك شروط خاصة بالمحل هي:

- أن يكون ملزمًا للمدين ويكون يمكن تطبيقه والوقوف عليه وعدم استحالة تحديد ماهيته.
- أن يكون يمكن تعيينه.
- أن يكون شيئًاه مشروعًا.

3- السبب: وهو من شروط العقد ويجب أن يكون السبب جائزًا مباحًا لا يخالف الآداب العامة، وله 3 أنواع:

- السبب الإنشائي الذي أدى إلى وجود آثار العقد.
- السبب القصدي وهو غاية الملتزم.
- السبب الدافع وهو الدافع من كتابة العقد من الأساس.

المبحث الثاني: مفهوم التهرب الضريبي

التهرب هو ظاهرة دولية تختلف من دولة لأخرى تبعا للنظام الاقتصادي والسياسي لكل دولة إلا أنها تشترك في كونها ظاهرة يصعب السيطرة عليها وذلك ببعدها الوطني والدولي [1].

المطلب الأول: تعريف وانواع التهرب الضريبي

الفرع الاول: تعريف التهرب الضريبي

لم يتعرض المشرع إلى تعريف التهرب الضريبي بل ترك أمره للفقه وذلك لصعوبة حصر الأساليب المستعملة في ذلك نظرا لتطورها المتواصل[2] :

فقد عرفه "غالب محمد عرفات" " بأنه التخلص جزئيا أو كليا من الضريبة، ويمكن أن يتم قبل تحقق الضريبة بعدم أدائها للخزينة ".

وعرفه الدكتور "حسن عواضة" و "عبد الرؤوف قطيش " بأنه تخلص المكلف من دفع الضريبة الواجبة عليه كليا أو جزئيا دون أن ينعكس عبئها على الغير "

وعرفه محمد أبو نصار وآخرون بأنه قيام المكلف بعض الأعمال والأفعال للمخالفة للقانون والتي من شأنها تخفيض مقدار الضريبة المستحقة عليه.[3]

من خلال هذه التعاريف نستنتج أن التهرب الضريبي هو تلك الأعمال أو الأفعال المرتكبة من طرف المكلف بالضريبة للتخلص بصفة جزئية أو كلية من الضريبة المفروضة.

وللإشارة فان الأساليب المعتمدة في التهرب هي أساليب عالمية تعكس عدم محدودية الظاهرة جغرافيا أو اقتصاديا، ولا نستثني من العالمية أحدا فهي حتى كبريات الدول فهي مشكلة ترتبط أساسا بوجود الضريبة نفسها .

---

[1] كمال رزيق و بوعلام رحمون ،تقييم السياسة الجبائية في الجزائر، (مذكرة ليسانس)جامعة سعد دحلب البليدة، ص12 .
حسن عواضة وعبد الرؤوف قطيش– المالية العامة الموازنة للضرائب والرسوم– دارالخلود، 1995.

[2] سالم محمد الشوابكة: التهرب الضريبي في المملكة الأردنية الهاشمية، مجلة الحقوق، مجلس النشر العلمي، العدد 04، السنة 27، ديسمبر 2003 ، ص 263 .

[3] حسن عواضة وعبد الرؤوف قطيش– المالية العامة الموازنة للضرائب والرسوم– دارالخلود، 1995 .

إلا أن الأثر الكاشف للظاهرة يرجع إلى الانفتاح الاقتصادي الدولي من جهة والى اتساع التجارة الدولية من جهة أخرى .

ومن هنا يمكن التفرقة بين نوعين من الهرب : تهرب داخلي وهو موضوع دراستنا وآخر دولي [1] ما يتم بواسطة الشركات الدولية بقصد تخفيف أعبائها إلى أقصى حد ممكن مستغلة في ذلك :

أولا: عدم التجانس بين التشريعات الضريبية.

ثانيا : مبدأ السيادة الضريبية ، فلكل دولة نظامها الضريبي وهو سيد داخل إقليمها فسيادتها تمنع تطبيق نظام أجنبي داخل أراضيها .

ثالثا: استغلالها لما يسمى بتسويق المعاهدات

الفرع الثاني: أنواع التهرب الضريبي

اولا: التجنب الضريبي

وتتجلى هاته الصورة في استغلال المكلف للثغرات والنقائص الموجودة في التشريعات الجبائية والتي لا تكاد تخلوا منها وتكون في الغالب من قبيل عدم إحكام الصياغة أو نقص في التشريع[2]

وقد عرفه MARGIRESZ بأنه "محاولة التخلص من الضريبة في حدود القانون " ويتجلى ذلك من خلال سلسلة الإعفاءات والتخفيضات الدائمة أو المؤقتة والتي تمس فروع إنتاجية أو قطاعات اقتصادية أو مناطق جغرافية ...الخ

فهو يستند إلى استغلال ثغرات في التشريع الضريبي تمكن المكلف من التخلص من الضريبة ؟

---

[1] تسويق المعاهدات: يقصد بها البحث عن أفضل معاهدة ثنائية تربط بين دولتين وتعطي أفضل مميزات ضريبية بقصد استثمار رأس المال في هاتين الدولتين .

[2] بن صغير عبد المؤمن، واقع إشكالية تطبيق الجباية المحلية في الجزائر (صعوبات الاقتطاع وآفاق التحصيل)،مجلة الندوة للدراسات القانونية ،كلية الحقوق والعلم السياسية –جامعة الجيلالي اليابس –سيدي بلعباس ،العدد الأول ،2013 ،ص 103 .

ثانيا: تجنب ناتج عن تغير سلوك المكلف

يظهر ذلك في بعض السلوكيات تتمثل في: "الامتناع عن استهلاك أو إنتاج السلع التي تفرض عليها ضريبة مرتفعة لتفادي دفعها ترك النشاط الذي تفرض علية ضريبة مرتفعة والانتقال إلى النشاط الأقل ضريبة فالمكلف هنا يقوم بالامتناع عن تصرف معين كعملية البيع أو الشراء فهو يعمل على تحقق الواقعة المنشئة هذه العملية، فتصرفه يكون سلبيا لأنه يقوم باستخدام حق من حقوقه الدستورية والمتمثل في حرية القيام بتصرف ما من عدمه، ومن ثم لا يسأل عن انتهاكه القانون.

ثالثا: تجنب ينظمه التشريع الضريبي

في هذه الصورة المشرع نفسه الذي ينظم عملية تخلص المكلف من التزامه بصورة جزئية أو كلية ، كون أن الضريبة أداة التحقيق أهداف اجتماعية واقتصادية ، كما أن التهرب المنظم ما هو إلا إرضاء لبعض الفئات الاجتماعية وهو ما أكد له المادة 36 من في م. م. ريم بنصها " تعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي الإرادات الناتجة عن زراعة الحبوب والبقول الجافة والتمور .

– إضافة إلى ذلك تعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة 10 سنوات الإيرادات الناتجة من الأنشطة الفلاحية وأنشطة تربية الحيوانات الممارسة في الأراضي المستصلحة حديثا وفي المناطق الجبلية التي سيتم تحديدها عن طريق التنظيم وذلك ابتداء على الوالي، من تاريخ منحها وتاريخ بدء نشاطها.

– كما يستفيد من إعفاء دائم بعنوان الضريبة على الدخل الإجمالي للمداخيل المحققة في النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حالته "

والمادة 252 من نفس القانون التي أعفت مؤقتا لمدة 07 سنوات البنايات أو الملكيات المبنية حديثا من الرسم العقاري [1].

[1] مهداوي عبد القادر: الآليات القانونية الاتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي، مجلة دفاتر السياسة والقانون، العدد الثاني، جانفي 2015، ص3.

فالمادتين السابقتين ليستا إلا جزء يسير مما أجازه المشرع من تجنب للضريبة قصد تحقيق الأهداف سابقة الذكر، أو كان يستفيد المكلف الإعفاءات والتخفيضات بإعطاء نشاطه صفة أخرى مثل أن يلجأ المكلف إلى الأعمال الحرفية أو التقليدية قصد الحصول على بطاقة حرفي بدل السجل التجاري من أجل الاستفادة من الامتيازات الممنوحة لهذه الفئة ، وأيضا تلك التخفيضات والإعفاءات الممنوحة في إطار ENSET .

مما سبق رأينا أن المكلف قد تجلب الضريبة المفروضة عليه باختلاف صيغتها وذلك ضمن إطار قانوني رسمه المشرع.

رابعا: تجنب ناتج عن إهمال المشرع الضريبي

يتحقق التهرب في هذه الحالة نتيجة وجود ثغرات في القانون، ووجود نقص يشوب النصوص التشريعية لتتيح . للمكلف التملص من التزامه بدفع الضريبة التي على عاتقه " [1].

كأن يستعين المكلف بأهل الخبرة لاكتشاف الثغرات ، فمثلا يستطيع المكلف تجنب الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية بالتوصل لإعطاء نشاطه صفة غير تجارية من وجهة النظر القانونية رغم أنها غير ذلك وبذلك يكون قد تجنب الضريبة دونما أن يتعرض لأي جزاء .

ومن أمثلة ذلك فرض الضريبة على التركات بينما يتم التساهل فيها بالنسبة للهبات فيقوم المعني بالأمر ورثته على شكل هبات رغم أنه مازال على قيد الحياة حتى لا تخضع للضريبة .

لكن هذه التصرفات حتى وإن اتسمت بالمشروعية وحقق المكلف من وراءها عائدات مالية .

تبقى تعبر عن ضعف في التحضر وغياب الضمير الجمعي وكذلك الإحساس بالمسؤولية اتجاه تحمل النفقات العامة، فالضريبة ماهية إلا تحصيل حاصل فهي بضاعة ردت إلى أصحابها لكن بشكل أكثر وضوحا وأوسع نفعا.[1]

[1] ناصر مراد، مرجع سابق، ص09.

المطلب الثاني : أسباب التهرب الضريبي وآلياته وآثاره

إن التطرق لأسباب ظاهرة التهرب الضريبي لا يعني بالضرورة إحصاء كل الأسباب التي ساهمت في وجود الظاهرة، فهي عديدة وتختلف من دولة لأخرى باختلاف الأوضاع الداخلية والخارجية التي عاشتها أو تعيشها كل دولة فهي ظاهرة تزداد يوما النشاط الاقتصادي والكثافة السكانية، وعليه ستحاول التطرق إلى بعض الأسباب الهامة المساهمة في وجود بعد يوم بتزايد حجم توسع الظاهرة .

الفرع الأول:اسباب التهرب الضريبي

اولا: الأسباب المتعلقة بالمنظومة الجبائية

بعد الاستقلال وجدت الجزائر نفسها أمام فراغ قانوني من الجانب المالي فحاولت أن تساير الواقع، إلا أنه في سنة 1987 أصبح النظام الضريبي لا يستجيب لمتطلبات التنمية بسبب عدم ملائمة المعطيات الجديدة للمتعلقة بالتوجه الاقتصادي .

ضف إلى ذلك اقتباس ما في نظم الدول المتقدمة دون مراعاة التباين في التركيبة والبيئة السائدة وكذا إمكانية التطبيق الميداني، وما يمكن الإشارة إليه في هذه المناسبة :

1-تعقد التشريعات العربية وعدم استقرارها:

يعود التعقيد في التشريعات إلى الحجم الكبير للنصوص القانونية والتي تعنى كل واحدة منها بنوع من أنواع الضرائب بحيث توجد سنة قوانين منفصلة عن بعضها البعض وما تحويه كل واحدة منها من إعفاءات وتخفيضات وإضافة في سعر الصربية، وهذا التنوع في الضرائب يصعب من مهمة الأعوان الإداريين مما يسمح للمكلف باستغلال هذه الوضعية بتقديم التصريح الذي يناسبه .

وفي محاولة من المشرع الجزائري للتخفيف من التعقيد من خلال ما جاء به القانون 90/36 حيث قام بتعويض

(TUGP) ➢

[1]مهداوي عبد القادر، مرجع سابق، ص 15.

- (TUGPS)
- (TVA) [1]

وفي قانون المالية لسنة 1995 تم إنشاء (IRG) وفق المادة الأولى من ق.ض.م.ر.م نصها " تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى " الضريبة على الدخل الإجمالي وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة، المحدد وفقا للمواد من 85 إلى 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم) تعمم جميع المداخيل الصافية المحددة في المادة 02 من نفس القانون.

كما قام بدمج (BIC) في (IRG) وأنشأ ضريبة تحل محلها وهي (IBS) بموجب المادة 135 من القانون المماثلة حيث أعلام .

إن التعديلات المتواصلة للنصوص الضريبية قد تصب في مصلحة المكلف لكن لا تنسى أن المكلف يتعذر عليه مواكبة كل هذه التغيرات مما يؤدي إلى عدم تحصيل الضريبة بالشكل المطلوب، كما أن التعديلات المتتالية تؤدي إلى عدم استقرار الجهاز الغربي لنأخذ على سبيل المثال:

1- ق.م لسنة 1987 إلى ضم 71 تعديل للنصوص والفقرات منها :

1) 29 تعديل في مجال الرسم على رقم الأعمال 4.

2) تعديلات في مجال الضرائب الغير مباشرة 38.

3) تعديل في مجال الضرائب المباشرة 2.

2- ق. م لسنة 1993 والذي جاء به 45 تعديل.

3-ق.م لسنة 1995 والذي جاء به 49 تعديل.

4-ق.م لسنة 1996 والذي جاء به 60 تعديل.

5-ق. م لسنة 2003 والذي جاء به 73 تعديل .

[1] القانون 90/36 المؤرخ في 31/12/1990 والمتضمن قانون المالية لسنة 1991 والذي دخل حيز التنفيذ في أبريل 1992.

6- ق.م لسنة 2004 والذي جاء به 33 تعديل.

ثانيا: نقص العدالة الضريبية

إن لعدالة النظام الضريبي دور كبير في التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي فإذا اقتنع المكلف بعدالة النظام الجبائي فسوف يدفع ما عليه من التزامات طواعية، ونقصد بالعدالة التوزيع العادل للأعباء الضريبية بين أفراد المجتمع لأن التهرب يؤدي إلى الإضرار بالمكلفين الذي يتحملون بصدق وإخلاص العبء الضريبي مما يخل بمبدأ العدالة ، إلى جانب إعطاء المتهرب ميزة أكبر على غيره من الأمناء دافعي الضرائب أي أن التهرب يضر نسبيا بالمكلفين الذين لا يحاولون التخلص من الالتزام الضريبي وذلك بتحميلهم مزيدا من الضرائب عند رفع سعر الضريبة، أو فرض أخرى جديدة من أجل تعويض النقص عن تهرب البعض وهذا ما يضعف النسيج الاجتماعي بازدياد الفئات المتهربة ثراء نتيجة عدم مساهمتها في تحمل الأعباء العامة وحصولها على دخول كبيرة عن طريق توظيف ثرواتهم في نمو الاقتصاد الأسود، في حين لا يحصل أصحاب المداخيل المشروعة على أي زيادة.

وهنا تتجلى حقيقة التهرب وذلك في شعور الأمناء ممن يتحملون العبء الضريبي بالظلم ويبدؤون هم أيضا في التهرب مما يحدث تأكل في القاعدة الضريبة يهدد بالغيار النظام الضريبي [1].

ويظهر جليا ضعف العدالة الجبائية في التشريع الجزائري من خلال:

- أن طريقة الاقتطاع من المصدر مقتصرة على بعض المداخيل دون الأخرى حيث أن التهرب في هذه الحالة منعدم عكس باقي المداخيل.

- يغلب الطابع النسبي على الضرائب المباشرة فهو لا يراعي حجم الدخل مما يجعله مجحفا في حق أصحاب الدخول الضعيفة .

[1] عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي: التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية،2006، ص 179 .

– اختلاف في المعاملة بحصول المؤسسات العمومية على مزايا عكس المؤسسات الخاصة ضف إلى ذلك الامتيازات الممنوحة للمؤسسات الأجنبية تحت مظلة جذب رؤوس الأموال الأجنبية من أجل الاستثمار في الجزائر .

هذه بعض مظاهر عدم العدالة الضريبية في الجزائر لذلك فالمشرع في سعيه للإصلاح المنظومة الضريبية وصياغة نصوص. العيوب من أجل تحصيل أمثل لهذا خيل الخزينة العمومية بمحاربته لكل فعل يؤدي إلى عرقلة سعيه هذا قد يكون هو نفسه من أعطى تحفيزات للأمناء ليتهربوا لذلك سمي التهرب الضريبي ب " جريمة الشرفاء ".

المطلب الثاني: أسباب خاصة بالإدارة الجبائية

باعتبار الإدارة الجبائية همزة الوصل بين المكلف والإدارة الجبائية لابد لهاته الأخيرة أن ترقى لمستوى الواجب المنوط بما في تحصيل الضرائب بمختلف أنواعها دون تواجه في ذلك أي تعقيدات أو عراقيل بغية الوصول إلى إدارة جبائية متكاملة لابد. النقائص في هاته الأخيرة والتي تتمثل أساسا في الإمكانيات البشرية من خلال موظفين أكفاء ذوي خبرة وأن التوفر على إمكانيات مادية من تجهيزات ومقرات تسهل من عملية التحصيل وتواجه التهرب الضريبي :

أولا: ضعف الإمكانيات البشرية

ويتجلى هذا العنصر في مظهرين:

1. **الجانب الكمي (العددي):** والمقصود به عدد الموظفين، فمن المفروض أن يجاري عددهم عدد الملفات المطروحة للمعالجة[1]، فأي تباين بين هذين العاملين يؤدي إلى نتائج سلبية ووجود نقائص تذكر منها

أ- نقص المراقبين المتخصصين.

ب-نقص حملات المتابعة والرقابة السبب الذي يجعل المتهرب في أمان لفترة طويلة.

[1] عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي: المرجع نفسه، ص 18.

2. **الجانب النوعي (التأهيل):** إن وراثة إدارة مشلولة من الاستعمار بموظفين قليلي الخيرة والتأهيل بعد عاملا أساسيا، إلا أن عامل الاستعمار يبقى نسبيا فعدم فاعلية السياسة الضريبية راجع إلى غياب سياسات تكوينية منظمة ومنهجية ضف إلى ذلك ضعف الدورات التكوينية وسائل المسطرة من الإدارة التمكين الأعوان من الإلمام (PCN) للإلمام بأنواع الضرائب والرسوم وكذا عمليات التحقيق والتحصيل [1].

والعمل الآخر والذي بعد في نفسه مشكلة يجب حلها قبل التطرف لظاهرة التهرب هو نقص محفزات الترقية ونظام الأجور، إذ تعد أجور موظفي القطاع الأكثر تدنيا الشيء الذي يحفز بعض الموظفين إلى انتهاج سلوكيات تدر عليهم يربح يجعل من رواتبهم شيئا بسيطا فالرشوة تطعن في شرف الوظيفة وتعدم التفاني والإخلاص في العمل.

ثانيا: ضعف الإمكانيات المادية

حيث يعد ضعف الإمكانيات المادية عقبة في طريق الإصلاحات الجبائية لأن الهدف منها (الإصلاحات) غالبا يكون من أجل السرعة في التعامل ومواكبة ما يجري من تطورات من أجل الوصول إلى الأوعية وكيفية التحصيل على أكمل وجه، فمن بين العقبات نذكر:

– **وسائل النقل** : حيث يلجأ الأعوان إلى استعمال وسائلهم الخاصة في أغلب الأحيان من أجل أداء مهامهم .

– نقص الأجهزة التقنية المعالجة المعطيات من أجل المتابعة الجيدة لملفات المكلفين في أوقات قياسية حيث أصبحت هذه الوسيلة ضرورة ملحة لمعالجة ظاهرة التهرب من خلال تسيير مختلف أعمال الإدارة وتسهيل تواصلها مع باقي الإدارات ونبذ كل شكل قد يصيب المكلف بالكراهية اتجاه المصالح الجبائية [2] .

[1] عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي: المرجع نفسه، ص 18.

[2] عوادي مصطفى و رحال ناصر: مرجع سابق، ص63.

كما أنه يقضي على النظرة الكلاسيكية للملفات المكدسة في الأرشيف من خلال جمعها معا وسهولة الوصول إليها، لذلك أصبح من الأهمية إصلاح الإدارة بتوفير كل ما يتطلبه الأمر لمواكبة التغربات التشريعية والعدد المتزايد للملفات من عامل بشري ذو خبرة فنية وآخر مادي يتمثل في التجهيزات والمعدات يرافقه تبسيط أنظمة الضرائب لضمان إمكانية تطبيقها بفعالية في ظل اقتصاد يتصف بتعقد قطاعاته.

فلا فائدة لنصوص حديثة مقابل إدارة عاجزة لا تلبي أدنى شروط الخدمة.

المطلب الثالث: الأسباب المتعلقة بالمكلف

غالبا ما تكون عدة ظروف تحيط بالمكلف تدفعه إلى التهرب من التزامه المالي اتجاه الخزينة العامة، والتي تتدرج في إطار ذاتية نفسية وأخلاقية أو حتى عقائدية، فضعف الوعي الضريبي والمستوى الأخلاقي للمكلف هو ما يجعله يميل إلى عدم دفع الضريبة .

فاقتناع المكلف بأهمية الضريبة ودورها في التنمية الاقتصادية للبلاد أمر لابد أن يكون للمكلف قناعة شخصية به حتى يمكننا القول حينها أن إصلاح المنظومة الضريبية وترقية الإدارة كان لهما جدوى من أجل مواكبة المتغيرات الداخلية والدولية .وجعل الضريبة تؤدي دورها الأساسي بشكل يبعث على الطمأنينة.

الفرع الأول: ضعف الوعي الضريبي

فالوعي الضريبي للمكلف يتعلق بمستوى إدراكه لالتزاماته الضريبة الشيء الذي يساعد على اتساع نطاق الظاهرة في أذهان المكتفين وهذا راجع للعامل التاريخي في دول جنوب المتوسط، فالجزائر المستعمرة كانت الضريبة المفروضة بما تهدف إلى تفقير الشعب ومنعه من مساعدة المجاهدين وعزله عنهم الأمر الذي زاد من التهرب من دفعها باعتبارها اقتطاع ظالم من أموالهم أو حتى سرقة في بعض الأحيان ، وبعد الاستقلال ظلت النزعة ضد الضريبة [1]. تغير مركز من يطالب بما وما هدفه منها ما يجعل المكلفين وحتى وقتنا

[1] مدني بن شهرة: سياسة الإصلاح الاقتصادي في الجزائر والمؤسسات المالية الدولية، جامعة ابن خلدون– تيارت، 2008، ص 26.

ودون إدراك منهم لا يرون القائدة المباشرة التي تعود بالنفع عليهم من خلال دفعهم مستحقاتهم اتجاه الخزينة.

كما أن للجانب الديني نصيبا كبيرا من إبقاء الأفراد ثرواتهم خاملة حتى يصعب الوصول إليها ضريبيا، وتقتصر نسبة الضريبة على تلك المسجلة ، بدافع أنهم يدفعون فائدة ربوية للدولة عند تحويل ثرواتهم إلى أشكال معينة واعتبارهم أن" سرقة الجابي ليست سرقة ".[1]

الفرع الثاني: الضغط الجبائي

على المكلف ونعني بالضغط الجمالي هذا التأثير الذي يحدثه فرض ضرائب مختلفة تختلف تبعا لحجم الاقتطاعات الضريبة . فإذا اعتبرنا الضريبية وسيلة متغيرة القيمة تبعا لعوامل معينة يكون وقعها على الأفراد على الأفراد بالإنجاب أو السلب لابد من مراعاة الحدود عند . الاقتطاع من أجل سيرورة أمثل للاقتصاد الوطني وتوازن النظام الضريبي، فالضغط الضريبي على خلال تعدد الضرائب وارتفاع سعرها يجعل وقعها شديدا على المكلف فلا يجد منفذا إلا دفعها.

المبحث الثالث: آثار التهرب الضريبي

إن للتهرب الضريبي آثار سلبية، حيث أنها تؤدي إلى تخفيض الإيرادات العامة وبالتالي الإضرار بالخزينة العمومية ، ما يترتب عليه عدم قيام الدولة الإنفاق العام على أكمل وجه تحقيقا لمصلحة المجتمع، هذا وبالإضافة إلى تأثير الظاهرة على جوانب مالية واقتصادية واجتماعية

المطلب الأول: الآثار المالية

إن التهرب كما سبق وأن ذكرنا يؤدي إلى عدم تحقيق الضريبة للأهداف التي أنشئت من أجلها فهي تمول الخزينة العمومية بما يلزم لتغطية النفقات العامة من خلال تلبية

[1] مدني بن شهرة، مرجع سابق، ص 26.

الإيرادات الضريبة لحجم الإنفاق، فعدم التوازن بين الإيرادات والنفقات يؤدي بنا إلى خسارة الحزينة لأموال طائلة .[1]

كما أن التهرب يؤدي إلى تخفيض الدخل القومي والذي بدوره يخفض من مستوى الدخل الفردي، كما ينتج عنه ضعف قيمة العملة الوطنية عن طريق إخفاء أموال غير مصرح بها والتي تكون سببا في وجود ظاهرة التضخم النقدي.

وتقدر وزارة المالية أن حجم التهرب في الجزائر يقدر ب 6400 مليار سنتيم وهو رقم مرشح للارتفاع بسبب اتساع حجم السوق الموازية، ما يجبر الدولة باللجوء إلى البحث عن مصادر تمويل أخرى بدل الضريبة التي لم تؤدي الدور الموكل إليها ومن بين هذه المصادر :

– الإصدار النقدي: وذلك تخلق نقود جديدة من العملة الوطنية ويعرف أيضا بالتمويل بالتضخم، وهو ما ينعكس سلبا على الاقتصاد الوطني.

– **الدين العام:** فهو يعد عينا على ميزان المدفوعات خاصة في حالة استعماله في الأغراض استهلاكية بدل مشاريع استثمارية لتخفيف العبء، ما يؤدي بالدولة لتدبير مورد مالي من أجل سداد قروضها. كما أن الدولة تفقد الثقة فيها داخليا أو خارجيا لعدم قدرتها على سداد ديونها وتحميلها للأجيال اللاحقة.

– تقلص النشاط الإنتاجي لأن الأموال المقرضة للدولة تكون لها فوائد وكذا ضمان سدادها، وأكثر من هذا حصول المقرض على مزايا منها التدخل في الشؤون الخاصة هاته الدول وبالتالي الخضوع للتبعية الأجنبية.

– زيادة الضغط الجبائي وذلك في محاولة الدولة للزيادة في قيمة الضريبة من اجل تغطية العجز المتولد عن التهرب، يزداد الضغط الجبالي على المكلف ما يزيد في ميوله للتهرب أكثر فأكثر.

[1] مدني بن شهرة، مرجع سابق، ص 30.

– هدف الدولة ترقية التجارة الخارجية من خلال فتح الأسواق العالمية . منتجاتها الوطنية لجنب العملة الصعبة، لكن المشكلة تكمن في البلدان النامية التي تعتمد على تصدير المواد الأولية بأسعار متدنية واستيراد سلع التجهيزات بأسعار مرتفعة لتلجأ الدولة إلى الخزينة لتعويض النقص ما يؤثر سلبا على التجارة الخارجية نفسها[1]، وبالتالي تضطر الدولة لجلب رؤوس الأموال الأجنبية لتنشيط عملية التنمية الاقتصادية، ليبقى المكلف هو الحل الأخير باعتباره الممول الأساسي للخزينة التي يلجأ إليها لسد النقص عن طريق الزيادة في سعر الضريبة أو فرض ضرائب جديدة فيزداد عبتها والدافع للتهرب منها.

المطلب الثاني: الآثار الاقتصادية

ينتج عن التهرب انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني يكبح أهم محقرات الاقتصاد فالمكلف المتهرب سواء شخص طبيعي كان أو معنوي سيصبح في وضعية مالية أفضل من الذين دفعوا مستحقاتهم اتجاه الخزينة العمومية وبالتالي فوضعيته المالية لا تسمح له في ظل الظروف الاقتصادية أن يقوي مكانته في السوق، تقديم منتجات وخدمات بأسعار تنافسية لتتاح له بذلك الفرصة لاحتكار السوق .

لأن تخفيض الأعباء عن المكلف المتهرب يتيح له دفع الضريبة لكن بأقل من قيمتها، على غرار المكلف الشريف وهذا يكون من السهل عليه إزاحة المكلف الذي أدى التزامه الضريبي كاملا وقد يصل الأمر إلى حد إفلاسه

بالإضافة إلى أن التهرب يوجه عناصر الإنتاج إلى الأنشطة التي تفرض فيها ضريبة أقل، أو حتى يسهل من التهرب على حساب الأنشطة الأكثر إنتاجية [2].

كما يقلص من حجم الاقتصاد الوطني ويوسع من الاقتصاد السري (الغير رسمي).

يؤدي التهرب إلى إنقاص الإيرادات الضريبية للدولة مما يجبرها على رفع معدلات الضرائب لتعويض النقص الحاصل مما يزيد من الضغط الضريبي على المكلفين الشرفاء

[1] عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي، مرجع سابق، ص 57.

[2] سعيد عبد العزيز عتمان: مقدمة في الاقتصاد العام، الدار الجامعية، جامعة بيروت العربية، 2003، ص 155.

الذين لا يحاولون التهرب فيغير أحد القواعد الأساسية التي تقوم عليها الضريبة وهي قاعدة العدالة .

ظهور أزمة رؤوس الأموال إذ أن التهرب يكون في العادة بإخفاء رقم الأعمال أو إبقاء الأموال حاملة لكي لا تظهر للمصالح الجبائية فلا يتم الاقتطاع منها، وقد يلجأ البعض إلى فتح حسابات بنكية في الخارج وتخريب رؤوس أموالهم إلى الخارج ما ينقص إيرادات الدولة [1].

توجيه رؤوس الأموال للأنشطة غير المرغوب فيها من الناحية الاقتصادية مما يعوق عملية التنمية فالارتفاع الشديد لمقدار الضريبة يحرض الأفراد على التهرب من خلال تحويل ثرواتهم إلى أشكال يصعب الوصول إليها ضريبيا مثل اقتناع المجوهرات والتحف واستثمار في العقارات والمضاربة عليها أو اكتنازها في شكل نقود وودائع خاملة .[2]

الآثار الاجتماعية

يخلف التهرب آثار جد حساسة على المستوى الاجتماعي لجملها في بعض النقاط كالآتي :

-**التهرب يولد تقرب آخر:** الأمناء ممن يتحملون التزامهم الضريبي بكل إخلاص قد ينظمون للمكتفين الذين تقربوا بالفعل نتيجة عدم إحساسهم بالعدالة وقد يكون رفع سعر الضريبة هو السبب وذلك بتحميلهم لعب، فوق طاقاتهم سعيا من المشرع الصربي لتدارك النقص الحاصل في الإيرادات الضريبية وموازنة الإيرادات والنفقات تتناسب والبرنامج التنموي المسطر.

-**تراجع الصدق في المعاملات الاقتصادية:** بما أن كل متهرب يمسك محاسبة مزورة لإخفاء رقم أعماله، فمن الطبيعي أن يضع خطة بديلة في حال تفطنت المصالح الجبائية الأمر تصريحاته وباشرت الإجراءات القانونية للتحصيل بما تحمله من عقوبات على إخفاءه

[1] أمين سلاني و أسامة لهادي وأسامة رويبح: مرجع سابق، ص 62.

[2] عوادي مصطفى و رحال مصر: مرجع سابق، ص 70.

لرقم أعماله ويمتنع عن منح قروض للعملاء نتيجة عدم اطمئنانه لما يصدر من الإدارة الجبائية من ردة فعل وهذا ما يجعل الصدق بينهم أو مستبعدا.

-**تثبيت وتعميق الفوارق الاجتماعية:** وذلك لاعتماد الدول النامية على الضرائب لتمويل الخزينة ما يؤدي إلى فرض ضرائب مبالغ فيها ما ينمي لدى الأفراد الإحساس بالقهر والاستغلال من النظام الحالي، وما يزيد في اتساع الهوة، هو سكوت الدولة عن بعض تجاوزات أصحاب النفوذ بتهربهم الدائم، ما يخلق جوا مضطربا في العلاقات بين الأفراد ويؤدي إلى ظهور الفوارق الاجتماعية، إضافة إلى انتشار الرشوة التي مهما ارتفعت قيمتها فهي أن تصل لحد مبلغ الضريبة، ما يرسخ فكرة التهرب وتمنحهم البديل، في حين يقع العبء الضريبي على الفقراء وأصحاب الدخل المحدود ما يجعل الضريبة تتعارض مع مبدأ العدالة الضريبية بشقيها الأفقي والعمودي[1].

- **تفشي اللامدنية الجبائية في المجتمع:** فالمقصود بالمدنية الجالية هو تفضيل المكلف للمصلحة. العامة على مصلحته الخاصة، لذلك فالتهرب يكون جيلا لا يكترث للآخرين ويسعى لمصلحته مهما كانت النتائج.

المطلب الثالث: الآثار السياسية للتهرب الضريبي

ان للتهرب الضريبي اثار سياسية مرتبطة اساسا بالاثار الاقتصادية والاجتماعية السالفة الذكر حيث تنعكس تلك الآثار على الدولة وتزعزع إستقرارها السياسي فكلما كان هناك انتعاش اقتصادي بتوفر الايرادات اللازمة والكافية لتغطية جميع النفقات وتمويل جميع المشاريع وخاصة منها المشاريع القاعدية كلما كانت هناك تنمية محلية كإنشاء الطرقات والسدود.... الخ[2]. والتي من خلالها ايضا يتم توظيف عمال وموظفين جدد ما يهدف الى القضاء على البطالة وبالتالي تحسين المستوى المعيشي وزيادة الدخل الفردي فينعكس ذلك ايجابيا على الحالة الاجتماعية والاقتصادية للدولة فتكون جيدة ومستقرة ما يجعل الوضع

[1] عوادي مصطفى و رحال مصر: مرجع سابق، ص 70.

[2] عوادي مصطفى و رحال مصر: مرجع نفسه، ص 70.

السياسي مستقرا وهذا الاستقرار لا يتحقق الااذا كانت هناك ارادة سياسية تعمل على توازن الايرادات والنفقات العامة ووضع قوانين واستراتيجيات على المدى القريب والبعيد .ولتحقيق ذلك وجب الحد ومكافحة كل ما يعرقل او يعمل على عدم توفر تلك الإرادات كظاهرة التهرب الضريبي التي تعمل على حرمان الخزينة العمومية وارادات الضرائب.

خلاصة الفصل الأول :

من أهم ما يمكن أن نخلص إليه الآتي:

1- من أنواع البيوع العقارية :

البيوع الرضائية والبيوع التي تتم بطريق المزاد العلني والبيوع القضائية المتعلقة بلمفقود و ناقص الأهلية والمفلس.

والبيوع العقارية المملوكة على الشيوع والبيوع المثقلة بتأمين عيني.

2- ظاهرة التهرب الضريبي تستهدف إتاوات الخزينة العمومية التي تحصلها من العائدات الضريبية

3- من صور التهرب الضريبي التي يقوم بها المكلف بآداء الضريبة عن طريق امتناعه عن أداء واجبه الضريبي إما قانونيا بما يعرف بالتجنب الضريبي واما بإستعمال الغش الضريبي مستعينا في ذلك بعدة أساليب غير قانونية

4- التهرب الضريبي له آثار سلبية وخيمة اقتصادية، اجتماعية، سياسية..وكذا على مستوى الأفراد أو المجتمعات.

الفصل الثاني: وسائل مكافحة التهرب الضريبي في المعاملات العقارية

ينتج عن التهرب الضريبي آثار سلبية إقتصادية إجتماعية وسياسية كما سبق وذكرنا والتي تنعكس سلبيا على الاقتصاد الوطني وكذلك على الخزينة العمومية لذلك سعت الدولة لممكافحة هذه الظاهرة محليا ودوليا ولمعالجة هذه الظاهرة لجا المشرع الجزائري إلى وضع آليات رقابية على مستوى النظام والتشريع الجبائي ومعالجة النقائص البشرية والمادية لإدارة الضرائب بالإضافة الى توعية المكلف بالضريبة كما وضعت أجهزة رقابية تتمثل في مديرية الابحاث والمراجعات والمديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية ومديرية كبريات المؤسسات، مركز الضرائب فسنتحدث عن الوسائل الوقائية في مبحثنا الاول .ففي المبحث الثاني سنتحدث فيه عن الآليات الإجرائية والعقابية التي تختلف في الآثبات ومعاينة جريمة التهرب الضريبي عن تلك المتبعة في الجرائم الأخرى وعلى من تقع المسؤولية الجزائية في هذا النوع من الجرائم كما سنتطرق للآليات العقابية من طرف المشرع الجبائي على المكلفين المتهربين الذين قامو بمخالفة التشريع وهذا من خلال تطبيق عقوبات جبائية مع معرفة الطبيعة القانونية للغرامة الجبائية وفي الأخير سنتناول العقوبات التهديدية والعقوبات المهنية

المبحث الاول :الوسائل الوقائية لمحاربة التهرب الضريبي في المعاملات العقارية

ان الوسائل التي تهدف إلى الوقاية من التهرب الضريبي تكون اولا على مستوى المنظومة الجبائية وذلك بتحقيق نظام جائي مستقر في تشريعاته يهدف الى نزع التعقيد والغموض مبني على ضرائب سهلة ومقبلولة اجتماعيا مكرسا لمبدأ العدالة والضريبة تتماشى مع متطلبات الحياة الاقتصادية مع عصرنة المصالح المختلف للإدارة الضريبية وثانيا على مستوى تحسين العلاقة بين المكلف بالضريبة والادارة والتي عادة ما يشوبها الترتر نتيجة النظرة النمطية لضريبة على اها وسيلة اغصاب وسلب للمال دون اي مقابل مباشر وعليه فللادارة جانب من المسؤولية في تحسين تلك النظرة وذلك عن طريق التركيز على الاعلام وحملات توعوية للمكلف بالضريبة مستهدفتة تعريف المكلف بواجباته الضريبية والدور الذي يلعبه كمساهم في الاعباء العامة وان هدف ما يدفعه ما هو الا نظير ما يتلقاه من خدمات عامة.

وعليه سوف نتطرق للوسائل الوقائية على مستوى اصلاح المنظومة الجبائية وعلى مستوى علاقة المكلف بالضريبة والادارة كذا معرفة ما للمكلف وما عليه من حقوق وواجبات ضمنها المشرع في ايطار تنظيم العلاقة التي تربطه بالادارة[1].

المطلب الاول :العناية بالمنظومة الضريبة

يعتبر النظام الضريبي من اهم عوامل الاصلاح الاقتصادي بدات الجزائر التخلي عن الانظمة من اجل الليبيرالية بسبب الضرائب والتأثير على البرامج الوطنية الهادفة الى تحقيق الاهداف الاقتصادية و الاجتماعية ان النظام الضريبي ليس سوى ايطار لتنظيم وتنفيذ ضرائب شاملة ومتماسكة تتحدد على اسس اقتصادية ومالية وتكنولوجيا، مع مراعات الاعتبارات السياسية والاقتصادية والإدارية والاصالحات الضريبية التي ظهرت في الفترة التي عقبت الانتقال الى النظام الليبيرالي بدا من قانون المالية لعام1991، تغير الهيكل الضريبي بشكل اساسي من خلال استبدال التشريعيات الضريبية القديمة في التشريعات الحديثة

[1]صالح زين الدين، الإصلاح الضريبي، ط 1، القاهرة مصر، دار النهضة العربية، 2000، ص 46.

الاخرى، وتنظيم الادارة الضريبية ضمان لتحقيق مشاريع الاصلاح، وعليه سنتطرق للإصلاح الذي مس التشريع للضريبي والى تنظيم الادارة الجبائية.

الفرع الاول: التشريع الضريبي

التشريع للضريبي هو حجر الزاوية في النظام الضريبي واذا تم اصلاحه يكون النظام صحيح و بالعكس، طالما ان التشريع هو الايطار الطبيعي لفرض الضريبة عليه لذلك يختلف حجم التهرب الضريبي حسب طبيعة النظام الضريبي السائد قي الاقتصاد سواء من حيث عدد الضرائب المفروضة او معدلاتها او طبيعة القاعدة الضريبية التي استندت اليها[1]،كان التشريع الضريبي ولايزال يلعب دورا رئيسيا في ضريبة الاستقطاع المستحقة فمكافحة التهرب الضريبي من خلال وضع نظام تشريعي بسيط و عادل يتسم بالاستقرار والثبات و جعله مرننا يتماشى مع وتيرة النمو الاقتصادي و في هذا السياق عرفت الجزائر مؤخرا الاصلاحات على مستوى التشريعات الضريبية تعمل على[2]:

اولا: تبسيط التشريع و استقراره

ان تعقيد التشريعات الضريبية و تعددها و تعقيد القواعد التشريعية التي تنظمها و تخضع لتقدير القاعدة الضريبية او عند حساب قيمتها والتي غالب ما يكون هدفها تحقيق اكبر قدر من العادلة فقد يثير توزيع العبئ الضريبي العديد من المشاكل الفنية التي يصعب على غالبية دافعي الضرائب الوصول إلى حلول لها او فهم أبعادها، و بالتالي يجب زيادةاحتمالات التخلص من دفع الضريبة.

تميز النظام الضريبي الجزائريمن قبل الاصلاحات بالعديد من التعقيدات نتيجة المبالغة في عدد الضرائب و احتسابها مما ادى الى وجود عدد كبير من البنود الخاضعة لضريبة و هذا ان تنوع وتعدد الضرائب يسمح للمكلفين بالاستفادة من هذا الوضع لتقديم

[1] نجيب زروقي، جريمة التملص الضريبي وآليات مكافحتها في التشريع الجزائري، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2013، ص 21.

[2] محمد خالد المهايني، التهرب الضريبي و أساليب مكافحته، القاهرة مصر، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية بجامعة الدول العربية، 2010، ص 253

الاقرارات على اساس ضريبي تناسبه .لذلك كل ما كنت الصيغة اكثر تعقيد كل ما كان القانون اقل وضوحا و ترك مجالا واسعا لتدخل الادارة الضريبية في تحيد الاعفائات والتخفيضات وهذا ما يؤدي الى عدم افتناع دافع الضرائب بالضريبة[1] لذلك يحاول التهرب من تسديدها وقد حاول المشرع الجزائري التخفيف من هذه التعقيدات من خلال ما قاله، والتعديلات الضريبة التي شملت ضرائب جديدة والتي تم تعديلها بموجب القانون 90رقم36 بتاريخ 31ديسمبر1990 ومن خلال هذه الاصلاحات تقرر انشاء ضربتين جديدتين على الدخل وهنا ضريبة الدخل الاجمالي irg وضريبة الدخل بالاضافة الى ذلك، تم وضع ضريبة جديدة على الانفاق العام انها ضريبة القيمة المضافة tva .

ثانيا:الضريبة على الدخل الاجمالية(irg)

حيث تنص المادة 1من ق ض م ر م : تؤسس الضريبة السنوية الوحيدة على دخل الاشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الاجمالي وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الاجمالي .وبناءا على نص المادة نستنتج عدة خصائص اهمها :انها ضريبة سنوية. تصريحية،وحيدة ،شاملة، تفرض على الأشخاص الطبيعيين، وتخضع للسلم الضريبي .وعليه يمكن القول بأن الضريبة على الدخل الإجمالي تتميز بالشفافية من جراء النظرة الشاملة لمجموع مداخيل المكلف، كما أنها تحقق قاعدة العدالة الضريبية لكونها تؤخذ بالحسبان المقدرة التكليفية للمكلف لأنه يكتفي الإشتراك في إقرار واحد سنويا، أو لإدارة الضرائب، يكفي فحص إقرار واحد وشامل للسماح مع إستقرار تنظيمي وقانوني .

ثالثا:الرسم على القيمة المضافة (TVA)

يتم تعريف ضريبة القيمة المضافة على أنها ضريبة تظهر في شكل نقدي محدد على أساس الحجم، تفرض القيمة المضافة على المنتجين والمقاولين والتجار وغيرهم كوسطاء لأن العبئ يتحمله المستهلك النهائي .ومن خلال ماسبق، نجد ان هذه الرسوم تنفرد بها المجموعة

[1]محمد خالد المهايني، التهرب الضريبي و أساليب مكافحته، القاهرة مصر، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية بجامعة الدول العربية، 2010، ص 253.

ومن الخصائص أهمها انه رسم حسب القيمة، أي أنه يفرض بنسب معينة، وهو من مسؤولية المستهلك يشعر أنه دفعها لأنها تدخل في سعر السلعة أو الخدمة المقدمة، مع تميزه بحيادية وشفافية على الآخرين[1].

إن المعدلات المفروضة على هذه الرسوم مناسبة لكل عملية تخضع لها، بحيث في بداية الامر كانت الإصلاحات اربع معدلات ثم خفضت إلى ثلاثة، وفقا لقانون المالية لسنة 2001 .تشمل الضريبة القيمة المضافة الان معدلين فقط :المعدل العادي 17٪و المعدل المنخفض7٪ التكيف مع للمتغيرات الحالية و دفع عجلة التنمية الاقتصادية و تسهيل الاجراءات العملية في المقابل المتعلقة بهذا الرسم وعليه يقوم المشرع الضريبي بإصلاحات دائمة لتشريعات الضريبية كما هو الحال في الاصلاح الذي جاء في مجال نظام التقدير التعسفي حيث فرض المشرع الضريبة التعسفية الوحيدة منذ عام2007 [2]هو ضريبة تجمع بينIFU عدد من الضرائب لدافع الضرائب وتخصع لنظام التقييم التعسفي وهي ضريبة الدخل الاجمالي IRG رسوم النشاطات المهنية TAP وضريبة القيمة المضافةTVAحيث خضع النظام الضريبي الجزائري لسلسلة من الإصلاحات منذ التسعينات الى يوما هذا و هو محاولة دائمة لتبسيط و ازالة الغموض على النصوص القانونية الضريبية مع معالجة الثغرات حيث يتميز التشريع بهذا الجانب الايجابي من الإصلاحات و الذي يقابله الجانب السلبي منه و المتمثل في غياب الاصلاحات .استقرار القوانين بسبب التغيرات و التعديلات المستمرة في كل عام من خلال كل قانون مالي حيث يتم إجراء التكليف وفقا لسياسة المالية و العذوبة الاقتصادية فضلا عن الاختلافات الفنية حيث يعتمد على ماهو مهم .من الصعب على مسؤوالي الضرائب الذي لا يستطيعون و مواكبة هذه التغيرات في النصوص لقانونية للمختلفة المستويات العليا لانه يؤدي الى عدم تحصيل الضريبة بالشكل المطلوب و مثال هذه التعديلات يجب العمل على استقرار النظام الضريبي حيث يسعى المشرع الى سن قانون

[1]لياس قالب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2011، ص 09.

[2]المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة المعدلة بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2008.

يمكن للمكلف الخاص بلبقاء لفترة طويلة حتى نضمن تحصيل ومتابعة الضريبة للموضفين وأدائها وفهمها للمكلفين لان المشكله ليست في غياب او تعدد القوانين بقدر ما هي في استقرارها[1].

رابعا :عدالة النظام الضريبي

ان عدالة النظام الضريبي لها دور كبير في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي اولئك المكلفون بعدالة النظام الضريبي سيدفعون التزاماتهم طواعية، و نعني بالعدالة توزيع أعباء ضريبية عادلة بين أفراد المجتمع لأن التهرب الضريبي يؤدي إلى الأضرار بدافعي الضرائب وهم بصدق يتحملون العبئ الضريبي الذي ينتهك مبدأ العدل[2] لذلك يسعى مشرع الحكومة الجزائرية ضمان العدالة في توزيع العبئ الضريبي لكن هذا تقريبي فقط، لأنه يفتقر إلى وسائل وسائل التحقق من العبئ المتساوي على كل فرد، وخاصة ما ينبع منه التهرب من دافعي الضرائب، من خلال إلقاء العبئ على دافعي الضرائب الشرفاء مما يولد شعور بالظلم من جانب المكلف الصادق مما يؤثر سلبا على سلوكه وروح المسؤولية في اداء الإلتزامات الضريبية للسماح بتوحيد فرص التهرب الضريبي[3] يؤدي غياب العدالة الضريبة إلى إلحاق الضرر بدافعي الضرائب الذين لا يحاولون التخلص من مسوؤليتهم الضريبة من خلال فرض المزيد من الضرائب عليهم عند رفع معدل الضريبة، أو عند فرض الضرائب الجديدة من أجل ذلك تعويض النقص بسبب مراوغة البعض، وهذا ما يضعف النسيج الإجتماعي، ويظهر الضعف بشكل واضح، فالعدالة الضريبية في التشريع الجزائري من خلال:

طريقة الحسم من المصدر تقتصر على بعض المداخيل دون البعض اللآخر و التهرب في هذه الحالة لا يعكس باقي الدخل يغلب الطابع النسبي على الضرائب المباشرة فهو لا يراعي حجم الدخل.

[1] ميلودي تومي، محاسبة الرسم على القيمة المضافة، بسكرة الجزائر، دار القدس، 2006، ص 10.

[2] لياس قالب ذبيح، مرجع سابق، ص 11.

[3] طورش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة منتوري قسنطينة، 2012، ص 100.

إن الاحساس بالتعسف الضريبي من أهم العوامل التي تؤدي إلى إستفحال ظاهرة التهرب الضريبي و لمعالجة ذلك الوضع يعمل المشرع على إرساء نظام ضريبي عادل وذلك من خلال مراعات مايلي:

- ✓ الأخد بمبدأ الشخصية الضريبية.
- ✓ شمولية الضريبة.
- ✓ إعتدال معدل الضريبة.
- ✓ تجنب الازدواج الضريبي.
- ✓ إعفاءات ضريبية مدروسة

الفرع الثاني: الإدارة الجبائية

بالاضافة إلى الإصلاحات الضريبية التي حددها التشريع الضريبي، حاول المشرع الجزائري إعادة تنظيم القطاع من خلال خلق هيا كل جديدة و منحها الاصلاحيات واسعة تمكنها من إكتشاف الظاهرة للتهرب الضريبي و مواجهته يهدف تنظيم الإدارة الصريبية وفقا لمبدأ مركزية الإدارة إلى إفساح المجال لإتخاذ القرار بطريقة عقلانية و لضمان سرعة وفعالية العمل، ثم البحث عن فعالية الإدارة الضريبية في الجزائر أدخل المشرع بعض التعديلات على جانبها التنظيمي بإعادة هيكلة مصالحها على المستويات المحلية والمحورية، من أجل التغلب على أوجه القصور في التنظيم السابق والتكيف مع اللإصلاحات الضريبية المتبعة في الماضي في هذا المجال، تم تحويل الإدارة المركزية إلى المديرية العامة الضرائب DGI، و ذلك بموجب المرسوم التنفيذي: 90_190الصادر في 23جوان 1990و المتضمن تنظيم الإدارة المركزية لوزارة الإقتصاد، أما على المستوى المحلي فبموجب المرسوم 91_60 الصادر في 23 فيفري 1991[1].

[1] عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي، التهرب الضريبي و الإقتصاد الأسود، الإسكندرية مصر، دار الجامعة الجديدة، 2006، ص 179.

أولا: المصالح المركزية للضرائب

المديرية العامة لضرائب DGI لقد تم استحدثها بموجب المروسوم التنفيدي 90_190، ومن مهام المديرية العامة للضرائب اذكر منها السهر على دراسة وإقتراح وإعداد النصوص التشريعية والتنظيمة وكذا تنفيذ التدابير الضرورية لإعداد وعاء الضرائب وتصفيتها وتحصيل الضرائب والحقوق والرسوم الجبائية وشبه الجبائية والتاكد من اعداد ومناقشه الاتفاقيات الضريبية الدولية والاتفاقيات الدوليه التي تحتوي عليها الاحكام الضريبية او شبه ماليهالتاكد من اعداد ومناقشة الاتفاقيات الضريبية الدولية والاتفاقيات الدوليه التي تحتوي عليها الاحكام الضريبيه او شبه مالية.

ثانيا: المصالح الخارجية للضرائب:

1_المديريه الجهوية للضرائب DRI

وقد نص عليه المرسوم التنفيذي رقم 60 91في مادته الاولى حيث تم انشاء تسعة تتوسع المديريات الجهوية على النحو التالية الجزائر _البليده الشلف وهران سطيف_ قسنطينة_ عنابة _ ورقلة _بشار وهي هذه المديريات هي المسؤولة عن تنسيق ومراقبه عمل ادارات الولايات وتتمتع باستقلالية تامة في العمل واتخاذ القرار من مايسمع بترخيص مكانتها وتقويه سلطاتها، وتضم المديريات التالية:

- ✓ المديرية الفرعية للتكوين.
- ✓ المديرية الفرعية للتنظيم والوسائل.
- ✓ المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.
- ✓ المديرية الفرعية للرقابة.

ومن اهم مهام المديرية الجهوية للضرائب نذكر :[1]

✓ضمان تمثيل المديرية العامه للضرائب على المستوى الجهوي.

✓السهر على تنفيذ البرامج وتطبيق التعليمات والقرارات الصادرة عن الادارات المركزية

[1] عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي، مرجع سابق، ص 179.

✓ضمان العلاقات الوظيفية بين الادارة المركزية والمديريات الولائية للضرائب

✓تنشيط عمل المديريات الولائيه التابعه لاختصاصها الاقليمي وتوجيهه وتنسيقه وتقويمه ومراقبته.

2- المديرية الولائية للضرائب DWi

تضمن مديرية الضرائب الحكومة إحترام اللوائح و التشريعات الضريبية، مع المتابعة و الرقابة لنشاط المصالح الخارجية لتحقيق الاهداف الموضوعة لها، والعلاقة بين المديرية الاقليمية تتمتع مديريات الدولة والضرائب الواقعة داخل دائرتها الإقليمية بعلاقة سلمية وتلتزم المديريات بذلك وتبلغها الدولة بكافة الجداول الإحصائية المعدة بشكل دوري المنصوص عليها في اللائحة المعمول بها وتقديم كافة البيانات والتقارير المتعلقة بسير المصالح أو تطبيق التشريعات الضريبية واللوائح[1].

أما عن المهام المنوطة لمديرية الدولة للضرائب في مختلف المجالات ونذكر بعضها:

✓ تنظيم تحصيل العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الضريبية وإصدار جداول وقوائم المنتجات يحسن عملها.

✓ يقوم بتحليل وتقسيم عمل الأقسام الخارجية بشكل دوري وإعداد ملخص لذلك كما يقترح ويفحص ويوافق على أي إجراء وشهادات.

✓ الإلغاء وتخصيص ويقيم نتائج النتيجة الدورية ومتابعة التطورات القضايا المرفوعة أمام القضاء في مجال منازعات الوعاء الضريبي والتحصيل.

3. مفتشيات الضرائب:

أنشئت إدارات التفتيش الضريبي بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91.603 حيث تتولى إدارة التفتيش:

[1] يحياوي نصيرة، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، رسالة ماجستير في العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر، 1998، ص 40 .

✓تحتفظ الضرائب على وجه الخصوص بالملف الضريبي لكل شخص خاضع للضريبة أثناء البحث.

✓جمع وإستغلال المعلومات الضريبية ومراقبة القرارات وإصدار الجداول والبيانات الضريبية المحصلة وتنفيذ التسجيلات.

✓تعتبر دائرة التفتيش الضريبي حجر الزاوية في تنظيم الإدارة الضريبية ومهامها . مراقبة كشوفات الحسابات الشهرية او ربع السنوية .

✓متابعة ومراقبة الملف الضريبي فيما يتعلق بالثغرات التي تحدث في الطبيعة الضريبية من ناحية والطبيعة القانونية لدافعي الضرائب من ناحية أخرى .

✓تحديد القاعدة الضريبية لدافعي الضرائب الجدد وإعادة تحديد القاعدة لم تثبت أنهم أكثر نشاطا من الذين اعلنوا ذلك[1].

4 . قباضات الضرائب:

نشأت مفتشيات الضرائب بموجب الأمر رقم واحد 91.60 خاصة مع جداول الضرائب وسندات الإستلام وتحصيل الضرائب يمكنها التعامل مع أكثر من ذلك والإدارة المالية للهيآت العامة ثم أعيد تنظيمها بسبب تعدد مهام جباية الضرائب وإدارة الإدارة المالية للبلديات والقطاعات الصحية وقد ينعكس سلبا على الإرادات الضريبية من خلال الإهتمام بمهمة على حساب الأخرى حيث تم تقسيمها إلى قباضات لتحصيل الضرائب ومقابض للإدارة المالية للبلديات والقطاعات الصحية .

كل هذه التعديلات الهيكلية من أجل الآداء السليم لإدارة الضرائب والتأكيد من التطبيق السليم للتشريعات الضريبية وهي اللائحة المعمول بها حتى يومنا هذا .من ناحية أخرى لتحديث الإدارة الضريبية وبدأ الانتقال من النمط الإداري الأفقي الوظائفي (ترقية الضرائب وتحصيل المنازعات.... الخ).

[1] يحياوي نصيرة، مرجع سابق، ص 41.

المطلب الثاني : على المستوى المكلف بالضريبة

تعتمد فرص نجاح اي نظام ضريبي بشكل أساسي على درجة الوعي الضريبي لدافع الضرائب وثقافته الضريبية، ومدى إقتناعه بأهمسة الضريبة في تمويل الخزينة العامة من أجل تنفيذها. والبرامج الحكومية التي تحقق منفعة الجماعية ومدى إقتناعه بإنصافها لأن التهرب أمر مرهون يقع على عاتق المشرع والإدارة فقط لكنه يقع أيضا إيداع الضرائب[1].

ومنه تسعى إدارة الضرائب وهدفها دائما تحسين العلاقة مع دافع الضرائب وكسب ثقة دافع الضرائب وتثقيفه وإبلاغه بجميع إلتزاماته حيث يتحمل توجيهات الإدارة وضمانات والحقوق الممنوحة لها.

الفرع الأول : إعلام المكلف وتوعيته

نظرة دافع الضرائب السيئة من خلال التعامل الكرر معه في تحصيل والمراقبة وغالبا ماتكون تصريحاته من تدخل الإدارة، مما يثير مشاعردافع الضرائب وهذا يعتبر تعديا والإعتداء على حرياته الشخصية مما يزيد من التوتر في العلاقة بينهما بالإضافة إلى تعامل مع دافعي الضرائب بالإضافة إلى قلة الوعي الضريبي إلى دافع الضرائب احد الاسباب المباشرة إلى انتشار التهرب الضريبي وتنمية وعيه الضريبي واقناعه بالرسوم الضريبية، وذلك فقط بتعريف دافع الضرائب بمعنى الضريبة وطبيعتها والشرعية حق الدولة في تحصيلها الآن والشعور بالمسؤولية تجاه دافعها لا تستمد الضريبة فقط على الاعتبارات الموضوعية والفنية وحدها ولكنها تستند إلى إكتمال الوعي الضريبي وتمتع افراد المجتمع بروح الإنتماء السليم للوطن لذا فان اي نظام ضريبي ليس نظاما لأنه نظام جامد بل هو نظام إجتماعي واقتصادي وسياسي يستمد كيانه ومضمونة من روح المجتمع[2] من اجل تحسين العلاقة ودافع الضرائب وإزالة التوتر بينهما حيث يجب إنشاء مكاتب بالنسبة للعلاقات العامة على مستوى مديريات الضرائب في الولاية تتمثل مهمتها في مساعدة

[1] عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، بيروت لبنان، دار النهضة العربية، 1972، ص 266.

[2] بوزيدة حميد، النظام الضريبي الجزائري و تحديات الإصالح االقتصادي، أطروحة دكتوراه جامعة الجزائر، 2006، ص 68.

المكلفين بالإيداع لجميع التعليمات والتوضيحات اللازمة حول الإجراءات والأحكام الضريبية المختلفة وشرح الإجراءات المتعلقة بإلتزامات دافعي الضرائب، وبهذا الصدد أنشا المشرع الضريبي هيأة الإتصال بتاريخ المستوى المركزي الممثلة بمديرية العلاقات العامة والإتصال التي تتمثل مهمتها الأساسية في تحسين العلاقات العامة من خلال تقديم الخدمة النوعية للمواطن أو الممول على وجه الخصوص بتطوير التحظير الضريبي لديها وعسى لتحسين صورتها امام الرأي العام وتنسيقها بالنسبة لكافة عمليات الاتصال والإعلام على المستوى المركزي والحلي حيث تم تكليفها بـ:

- ✓ دراسة وإتخاذ الإجراءات اللازمة لتحسين العلاقة بين الادارة والمكلف والتاكيد من ذلك ثم تنفيذها من قبل السلطات الضريبية المختلفة على المستوى الوطني .
- ✓ تطوير استراتيجية التواصل بين مختلف مديريات الضرائب بالولاية ومعالجة الطلبات وإحتجاجات دافعي الضرائب من هذه المديريات .
- ✓ تطوير السياسة التربوية لتنمية حس ومحاضرة لدافعي الضرائب على المستوى المحلي حيث تم إنشاء خلايا الإتصال لمديريات الولاية الإقليمية .
- ✓ الهدف الرئيسي للضرائب هو الإستقبال الشخصي لدافعي الضرائب والعناية بهم والتوجيه قدر الإمكان من اجل إزالة التوتر بينهما.

أولا :على مستوى مديرية كبريات المؤسسات :DGE

إدارة الإستقبال والمعلومات تحت تصرف المؤسسات الكبرى لرد على جميع الاحتياجات والتساؤولات، لأنها تنتمي إدارة دافعي الضرائب ذات طبيعة خاصة ومهمة للغاية خاصة فيما تتعلق بيها .إمتيازات الضريبة الممنوحة للإستثمارات الجديدة والشركات الأجنبية والشركات العاملة فيها قطاع الوقود وابواب هذه الزنازين دائما مفتوحة امامهم من اجل تقديم الخدمات التالية :

- ✓ تنظيم وتستقبال المكلفين وإبلاغهم[1].

[1] عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، بيروت لبنان، دار النهضة العربية، 1972، ص 266.

- ✓ تنسيق والعمل مع إدارة المعلومات على المستوى المركزي للتطبيق والتنفيذ.
- ✓ حسن وإستراتيجية الإتصال وإستقبال والإعلام التي تحكمها .
- ✓ نشر معلومات في إتجاه دافعي الضرائب التابعين لمديرية المؤسسات الكبرى لتذكير بحقوقهم ووجاباتهم الضريبية.

ثانيا :على مستوى مراكز الضرائب:

يجب على مكتب الاستقبال على مستوى المراكز الضريبية في جميع ولايات الوطن للإخطار بذلك للمكلفون المنتسبون إليها إقليميا مع كافة الرسوم الضريبية ولاسيما فيما يتعلق بالمكلفين الذين يمارسون الانشطة التجارية أو الصناعية وغيرها لأول وكذلك الامتيازات الضريبية الممنوحة لهم والإهتمام يراقب تقديم المعلومات اللازمة حول كيفية ووقت تقديم الشكوى أمام إدارة المنازعات الضريبية وذلك بطرق الطعن الممنوحة لهم[1].

تنظيم الاجتماعات او الجلسات بين المكلفين ورئيس المركز الضريبي او رؤوساء الدوائر المختلفة الذين ينتمون إليها وتوجيههم إلى المقاعد أو مفتشيات لمكان نشاطهم.

تقديم جميع المعلومات حول التساؤولات الضريبية التي يطرحها دافعي الضرائب لا سيما تلك المتعلقة بالضرائب مع الإجراءات والأحكام الجديدة التي جاءت بها القوانين المالية، وكذلك الأنظمة الضريبية المختلفة.

إستقبال الإتصالات بوضع أرقام الهواتف تحت خدمة المكلف حيث يستطيع ذلك التواصل في أي وقت للحصول على الشروحات والتفسيرات التي يريدها وهذا لأجل إعفاء دافع الضرائب من التحول إلى الفوائد الضريبية وكسب الوقت وكذلك تجنيب الإدارة منه للإزدحام في مكاتبها مما تعيق عملها.

ثالثا:على مستوى المراكز الجوارية للضرائب:CPI

تلعب خلية الإستقبال والمعلومات على مستوى مراكز الضرائب المجاورة دورا مهما للغاية للتواصل الناجح مع دافعي الضرائب التابعي لولاياتها وتحسين العلاقات الجيدة معهم

[1] عبد المنعم فوزي، مرجع سابق، ص 266.

ولباقة معاملتهم خاصة وأن معضمهم من دافعي الضرائب الخاضعين لنظام ضريبة الدفعة الواحدة فهو يتعامل بشكل أساسي مع مجموعة IFU من دافعي الضرائب البسطاء الذين يحتاجون إلى معاملة خاصة لذلك خلية المعلومات والإستقبال هي منطقة لا يمكن التخلي عنها للإدارة الجيدة من هذا النوع من المراكز التي تشمل تقديم الخدمات التالية[1]:

- ✓استقبال توجيه ورعايه دافعي الضرائب في ولايتها من خلال الموظفين المؤهلين والمتخصصين.
- ✓الاهتمام في المكلفين الجدد للقيام بكافة الاجراءات المتعلقه بحقوقهم وواجباتهم الضريبية.
- ✓نشر المراجع المستندات اللازمة للمكلفين والموظفين معا لمساعدتها.
- ✓الاستفسارات والتشكيلات المطلوبة لفتح ملف ضريبي على اي مستوى هذه المراكز.
- ✓ابلاغ المكلفين بالاجراءات اللازمة لتغيير او توقيف النشاط.

الفرع الثاني: واجبات و حقوق المكلف:

من اجل الوصول الى دافع الضرائب الذي يقدر واجبه الضريبي يجب اقناعه بأن ما يدفعه هو إلتزامات إنها فقط مساهمات ضرورية في مالية الدولة المخصصة لبناء المرافق العامة لتجسيد ذلك على أرض الواقع من خلال تبني سياسة عقلانية في إستثمار الموارد الضريبية تعيد الثقة في الدولة و لا يمر هذا إلا إذا كان مدركا لجميع إلتزاماته التي تقع عليه بصفته مكلفا بدفع ضريبته.

أولا: حقوق وضمانات المكلف بالضريبة

تتمتع الادارة الضريبية في تعاملها مع المواطنين والافراد بغرض تحقيق الاهداف المرجوه ولذلك فان تقييد سلطتها وتعسفها في استخدام حقها لن يكون الا وفقا للقانون وبفعاليه ولهذا سعى المشرع الجزائري على سبيل المثال لايجاد نوع من التوازن بين الطرفين

[1] المادة 20 من المرسوم التنفيذي 327-06، مرجع سابق، ص 11.

العلاقه الضريبيه لحمايه دافعي الضرائب بمجموعه من الاجراءات القانونيه التي يمكن اعتبارها باطله في محاوله مناقصته[1]

1-الحق في الاعلام:

لا يمكن اجراء الرقابه الضريبية والاشراف على الاعلانات وانواع اخرى من التحقيقات التاليه الا بعد ذلك ابلاغ دافعي الضرائب مقدما عن طريق اشعار بالتحقيق المسبق لهذا فلهذا ما ورد في الماده 20 من الفقره الرابعه من مراقبه الجوده ان الاخطار يتم عن طريق ارسال او تسليم اشعار وتحقيق مرفقا بميثاق الملف الضريبي الذي ينص على حقوق وواجبات دافع الضرائب ويستفيد الاخير من فتره اعداد 10 ايام لتحقيق للشخص المصحح و 15 يوما لتحقيق في الموقف الضريبي الاجمالي الذي يتم ارسال الى ارساله اليه بخطاب محفوظ او تسليمه مباشره الى دافع الضرائب.

2-الحق في الاستعانة بمستشار:

يجوز للمكلف الخاضع للرقابه الضريبيه ان يستعين بمستشار من اختياره والذي يستعين بمحامي او محاسب او مستشار ضريبي في حاله غيابه يجوز له تعيين شخص لتمثيله خلال فطره من الوقت وقد ورد في نص الماده 20 فقره سته من قانون اجراءات المدنيه والاداريه [2]انه تحت طائله بطلان الاجراء يشير اشعار اعادة التقييم الى ان المكلف الحق في طلب المشورة منه باختياره لمناقشه المقترحات لزياده مبلغ الضريبه او الرد عليها.

لا يجوز ان تزيد مده التحقيق تحت طائله البطلان على المدد المحدده في كل نوع من انواع التحقيقات التي ورد ذكرها في الماده 20 من الفقره خمسه من النظام المعلومات الشخصيه[3].

[1] زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة لألشخاص الخاضعين للضريبة، أطروحة دكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر القايد تلمسان، 2013، ص 12.

[2] المادة 20 الفقرة 06 من قانون الإجراءات الجبائية، ص 17.

[3] المادة 20 الفقرة 05 من نفس القانون، ص 17.

1- الطعن الاداري:

للمكلف الحق في طعن في قرار اداره الضرائب اذا لم يقتنع بالاساس التي وصلت اليها اداره الضرائب عن طريق التقدم.

مباشره لمصلحه الضرائب وتظلم اداري حتى تتمكن من مراجعه موقفها في تقديم هذا التظلم الى الجهه التي اصدرت القرار اي مديريه الضرائب او لجان الطعن الاداريه لتقريب وجهات النظر بين المكلفين والاداره الضريبيه للدوله2 كما انه يحميه من تعسف الاداره في فرض الضريبة.

2-اللجوء للقضاء:

اذا كان المكلف غير قادر على الوفاء بحقه في المرحله الاداريه قبل الاداره الضريبيه او لجان الطعن عليه الانتقال من مرحله الاداريه في المنازعات الضريبيه الى مرحله القضائيه وهو الامتياز القضائي الممنوح له في هذه المرحله للتنازع عن حقوقه برفع الدعوه الضريبيه امام المحكمه الاداريه وهذه الدعوه هي الوسيله القانونيه التي يسنها المشرع للمتقاضين لطلب اللجوء من حيث ان السلطه القضائيه المختصه تحمي حقوقهم والدعوه الضريبيه هي كل الاعمال التجاريه وتم الموافقه على الاجراءات التي تهدف الى تخفيض الضريبه كليا او جزئيا من المعروف ان المنازعات الضريبيه تشمل جميع الاموال المتعلقه بقانون الاجراءات المدنيه والاداريه والمواد 800-801-803-810 من قانون الاجراءات المدنيه والاداريه اما الحقوق الممنوحه للمكلف في هذه المرحله فتتضمن بعضا من الضمانات بما في ذلك ما ياتي ضمن شروط قبول الدعوه الضريبيه التي تهدف الى اعلان وجودها[1] وعدم مراعاه الممول لاحد الشروط حيث يؤدي الى فقدان حقه في اقامه الدعوه الضريبيه وضمانات الاخرى هي ما ياتي ضمن المواعيد النهائيه وتاتي ايضا كحقوق فرعيه او الطلبات المتعلقه بسير القضيه المتعلقه بالتحقيق الاضافي ومراجعتها بطلب الخبره.

[1]فريجة حسين، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، الجزائر، منشورات دحلب، 1994، ص212 .

ثانيا :واجبات المكلف بالضريبة:

فرض المشروع على دفع الضرائب مجموعة من الإلتزامات التي يجب عليه القيام بها بأفضل طريقة و الوفاء بها بكل أمانة لتحقيق الرئيسي للضريبة وهو ضمان التوريد حيث تزود الخزينة العامة بالموارد المالية اللازمة وفي المواعيد المقررة يمكن تلخيص هذه الإلتزامات الضريبية والإلتزامات الحاسبية .

3- الواجبات ذات الطابع الجبائي للمكلف بالضريبة:

هي الإلتزامات التي يفرضها المشرع لتنظيم العلاقة بين الإدارة الضريبية ودافع الضرائب مع الضريبة هذه العلاقة تنشأ بإعلان وجود الضريبة وتنتهي بدفع الضريبة في الحالة العادية وهي الهدف الرئيسي للإدارة الضريبية وهذه الإلتزامات هي تقديم الإقرارات المتنوعة، بما في ذلك:

أ. التصريح بالوجود:

يعتبر الإلتزام بتقديم بيان وجود المكلف إلتزاما إداريا ومن المعروف انه إجراء أساسي يقرر بموجبه دافعي الضرائب أو يقرر بدخوله مجال تطبيق الضرائب ويتعهد بإجراء حوار مع إدارة الضرائب ويسمح لها بتحديد مبلغ الضريبة التي يتعين دفعها على أساس الدقة والصحة وهذا الالتزام منصوص عليه في الماده 183 من آليه التنميه النظيفه حيث انه الزامي لجميع دافعي الضرائب والخاضعين للضريبه على اجمالي الدخل IRG والضريبه على ارباح الشركات والضريبه الاجماليه الوحيده بتقديم تصريح للمثول امام المركز الضريبي او المديريه الضريبيه التابعه خلال 30 يوم تبدا من تاريخ بدء نشاطها المهني والذي تلقت اداره الضرائب عينه منه[1] يحتوي التصريح على الاسم واللقب والنشاط الاجتماعي العنوان وطبيعه النشاط ورقم التعريف الاحصائي حتى تتمكن اداره الضرائب من معرفه دافع الضرائب الجديد .

[1]محي محمد مسعد، العالقة القانونية بين الممول و اإلدارة الضريبية، القاهرة مصر، مكتبة إلشعاع الفنية، 2002، ص 170.

ب – التصريح السنوي:

يجب ان يكون هذا قبل الاول من شهر ابريل مع نموذج او نماذج مقدمه من الاداره بما في ذلك المبلغ وتستند العوائد والارباح خلال العام الحالي الى حقائق مثبته والتي يجب عرضها على كل منها طلب من الاداره الضريبيه للتحقيق .[1]

ج . التصريح الشهري أو الفصلي:

يجب على كل دافع للضرائب ان يقدم قبل كل 20 يوما من كل شهر او 3 اشهر الى مكتب الضرائب بتصريح مختص اقليميا موديل G50 مع دفع مستحقات ضريبيه مختلفه ذات صله باستقطاعات عن العمليات المنفذه خلال الشهر او خلال ثلاثه اشهر الماضيه مثل رسوم النشاط المهني او للضرائب على الاجور بواجب على القيمه المضافه.

د. التصريح بالتنازل او التوقف:

حسب الماده 195 من ق ص م ر م طلب المشرع من دافع الضرائب تقديم اقرار عند ما يتم ايقاف او التنازل عنه من خلال فطره محدده مدتها 10 ايام من تاريخ التوقف او التنازل.

4– الواجبات ذات الطابع المحاسبي للمكلف بالضريبة:

حدد القانون التجاري في مواده من 9 الى 12 مدى التزام التاجر بمسك الدفاتر التجاريه المحاسبيه الالزاميه ويلزم الاحتفاظ بها مع الادله القانونيه مثل الفواتير والمستندات الاخرى والمراسلات الرسميه التي يمارس عليها حق الرقابه والوصول لمده 10 سنوات1 اما دفاتر المحاسبه القانونيه والملزمه للمكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي وهي:

–دفتر اليومية.

–دفتر الجرد.

[1] المادة 183 من قانون الض ارئب المباشرة و الرسوم المماثلة، ص 83.

المبحث الثاني: الوسائل الرقابية في مكافحة التهرب الضريبي في المعاملات العقارية

كما سبق وأن ذكرنا فإن النظام الضريبي الجزائري يقوم على أساس التصريح؛ ولتتأكد الإدارة الضريبية من صحة التصريحات المقدمة لها من المكلفين فهي الوثائق والمستندات الخاصة بالمكلفين سواء أكانوا أشخاصا طبيعيين أو معنويين ومقارنتها مع ما هو مسطر من طرف المصلحة وتمارس حق الرقابة الجبائية كوسيلة لحمايتها من التهرب الضريبي.

المطلب الأول: الرقابة والتحقيق الجبائي

سنتناول في بادئ الأمر الرقابة الجبائية في الفرع الأول، أما في الفرع الثاني فسنتناول التحقيق المحاسبي.

الفرع الأول: الرقابة الجبائية

الرقابة هي السلطة المخولة للإدارة الجبائية بمراقبة التصريحات والوثائق المستعملة لتحديد كل ضريبة أو رسم أو حق أو إتاوة ، فالهدف من الرقابة ليس فرض الجزاءات بقدر ما هي عمل إداري يهدف للتحقق من صحة الأداء وتقويمه في حال اعوجاجه؛ فهي أداة مستخدمة من طرف الإدارة وفقا لقوانين محددة تعمل على إثبات صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة ومن التملص من دفعها ومن كل التجاوزات الجبائية المهددة للاقتصاد وذلك بمتابعة التصريحات وفق مراحل مختلفة تتمثل في:

أولا : الرقابة الداخلية

ويقصد بها تلك الرقابة التي يقوم بها الأعوان في المكتب بناءا على الوثائق التي في حوزتهم وتنقسم إلى رقابة شكلية ورقابة على الوثائق.

1- الرقابة الشكلية:

نكون أمام رقابة شكلية عند استلام المصالح المعنية للتصريحات المرسلة أو المودعة من قبل المكلفين، سواء أكانت هذه التصريحات شخصية أو مهنية[1]، حيث تتم مراقبتها بطريقة منتظمة، وذلك عن طريق الفحص الشكلي للعناصر المصرح بها وتسوية الأخطاء إن وجدت، تتم المقارنة بين المعلومات المتأتية من التصريحات (G50) و (G50A) وتلك

[1] المادة 18/1 من قانون الإجراءات الجبائيةعوادي مصطفى و زين يونس الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي ،الجزائري، ط2، مكتبة بن موسى السعيد الوادي 2010/2011، ص 12.

المذكورة في التصريح السنوي، وتهدف هذه الرقابة إلى تصحيح الأخطاء التي تمت ملاحظتها في التصريحات، تمهيدا لبرمجة الملفات للرقابة المعمقة فيما بعد[1].

ثانيا : الرقابة على الوثائق

وتعتبر كثاني إجراء تقوم به الإدارة الضريبية من طرف مفتشية الضرائب التابع لها نشاط الخاضع للضريبة على مستوى مكاتبها، بعد أن تطلب من المكلف إحضار الوثائق والسجلات المحاسبية من طرف المكلف، ليقم لاحقا الأعوان بفحص التصريحات فحصا دقيقا والقيام بمقارنتها بالمعلومات التي تحوزها عن المكلف ضمن ملفه الجبائي، وكذا مختلف المؤسسات والهيئات التي تتعامل مع المكلف.

ولنوضح الصورة أكثر نعود للمثال السابق الخاص بأصحاب المهن الغير تجارية من قبيل الأطباء؛ فمصالح الضمان الاجتماعي ملزمة بتقديم جميع كشوف الفحوص التي قام بها الطبيب بالإضافة مجمل مبالغ الأتعاب.

إن الإدارة الجبائية تمارس حق الرقابة في مجال واسع على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة تاجر بناءا على طلب هاته الأخيرة يجب عليها أن تقدم كل وثيقة من شأنها ان تساهم في عملية الرقابة التي يقوم بها المفتش، والذي بإمكانه أيضا أن المكلفين من أجل تقديم توضيحات شفوية في حالة الغموض، وفي حالة رفضهم الطلب أساسا أو الإجابة عنه يعيد المفتش وتبليغ طلبه كتابيا، على أن يحتوي على ما يراه ضروري لإزالة الغموض مع تبليغ المكلف بأن له أجل 30 يوم للإجابة يستدعى.

الفرع الثاني: التحقيق الجبائي

هو من مهام المصلحة المحققة من أجل الكشف الكامل لتصريحات المكلفين فهو يمثل وجه آخر للرقابة ولكن على المستوى الخارجي، أي بالتنقل إلى المقر المهني للمكلف وينقسم إلى:

أولا: التحقيق في المحاسبة

ويقصد به جميع العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة وفحص محاسبته، والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها ، واستثناءا قد نصت المادة 113 من قانون الرسم على

[1] المادة 18/1 من قانون الإجراءات الجبائيةعوادي مصطفى و زين يونس الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي ،الجزائري، ط2، مكتبة بن موسى السعيد الوادي 2010/2011، ص 12.

رقم الأعمال على أنه يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر المحاسبية في عين المكان ما عدا إذا تم تقديم الكلف طلبا مكتوبا يقضي بعكس ذلك وتم قبوله من طرف المصلحة، أو في حالة قوة قاهرة مثبتة قانونا من طرف المصلحة. لا يمكن للإدارة الجبائية ممارسة التحقيق المحاسبي إلا على المكلفين الملزمين بمسك الدفاتر والوثائق المحاسبية التي فرض القانون التجاري و الجبائي مسكها. أي أنه بغياب هذه الوثائق لا يمكن إجراء هذا النوع من التحقيق هذا من جهة، من جهة أخرى لا يمكن مباشرة التحقيق إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مراقب على الأقل. الذي يقوم بأعمال تمهيدية تسمح له بأخذ صورة مستوفية وكاملة عن المكلف المعني بعملية المراقبة. ويتمثل هذا الإجراء بسحب ملف هذا الأخير الذي يشمل على جميع الوثائق والمعلومات المتعلقة بنشاطه.[1]

وكذلك كل التصريحات الخاصة بجميع الضرائب والرسوم الخاضعة لها . وبعد جمع كل الوثائق والمعلومات التي يستوفيها ملف المكلف يقوم العون المحقق بدراستها ذلك للتأكد من ، أنها كاملة وصحيحة مع مسك وثائق ضرورية لسير مهمته على أحسن وجه منها:

- ✓ بيان مقارن بين ميزانيات المؤسسة (الأصول والخصوم).
- ✓ بيان محاسبي من خلال جدول حسابات النتائج.

التأكد من:

✓رقم الأعمال المعلن عنه، رقم الأعمال المعفى التخفيضات المطبقة والرسوم المسددة. كما يجب الدخل الإجمالي المصرح به من طرف المكلف المعني بالمراقبة. وكذلك فحص مدى ترابط عناصر المعيشة مع الدخل المصرح به[2]. ومن أجل الإحاطة الكبرى بملف المعني بالمراقبة، يمكن لعون المراقب القيام ببحوث خارجية التي يمكن أن تتم على عدة مستويات منها:

✓البنوك والمصارف من أجل مراقبة حركة الأرصدة.

✓مصالح الجمارك فيما يخص المؤسسات المصدرة و المستوردة.

✓الإدارات العمومية.

[1] عوادي مصطفى و زين ،يونس، المرجع نفسه، ص 12

[2] Thierry Lamulle, droit fiscal, loi de finances 2002 et collecitf budgétaire 2002 inclus, Gualino éditeur, 2002/2003, P 197.

✓الزبائن.

بعد إتمام المحقق كل هذه الأعمال السالفة الذكر، يأتي إعلام المكلف بالضريبة كآخر خطوة وهذا بإرسال إشعار بالتحقيقات من أجل الشروع في التحقيق المحاسبي الدقيق، كما يمكن القيام بزيارة مفاجئة في حالة الدراسة المسبقة للمكلف التي أظهرت تشويهات خطيرة للمكلف أو علم المحقق بوجود محاسبة خفية حيث يخشى المحقق إخفاءها من طرف المكلف إذا تم إعلامه وكذلك في حالة رغبة الإدارة الجبائية إجراء جرد حقيقي للمخزون. فهذه الزيارة المفاجئة لا يمكن أن تتم إلا بحضور مدير المؤسسة شخصيا وفي الأوقات المخصصة للعمل، على أن يتم إشعار المكلف بذلك مسبقا عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له وأن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته 10 أيام ابتدءا من تاريخ إرسال الإشعار[1].

يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ما يلي:

✓تاريخ ووقت بداية التحقيق.

✓مدة التحقيق.

✓الحقوق الضرائب.

✓الرسوم وكذا الوثائق التي يطلع عليها.

يمكن إجراء رقابة مفاجئة دون إشعار المكلف. ذلك من أجل المعاينة الحقيقية وفي هذه الحالة يسلم الإشعار بالتحقيق مع بداية التحقيق فغياب الإشعار بالتحقيق يلغي تماما إجراء التحقيق باستثناء الزيارة المفاجئة التي يسلم الإشعار وقت الزيارة يقوم المحقق منذ اليوم الأول من انقضاء المدة المحددة ب10 أيام بالاتصال مع مسيري المؤسسة بعين المكان ويستفسر عن طبيعة العمل والنشاط الممارس مع زيارة أماكن الإنتاج، التخزين، المحلات المهنية التي تسمح بأخذ نظرة شاملة حول الوضعية الحقيقية للمؤسسة حيث يجب جمع كل المعلومات المتعلقة بـ:

[1]سهام كرودي: الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، ص75.

- ✓ النشاط الرئيسي والثانوي للمؤسسة.
- ✓ سعر التكلفة، أسعار البيع.
- ✓ وسائل الإنتاج المستعملة.
- ✓ زبائن المؤسسة وموردیها.
- ✓ صلة المؤسسة مع الفروع الأخرى، الشركة الأم و فروعها.

بالإضافة إلى كل هذا يجب على المحقق التأكد من الصحة الشكلية للمحاسبة. ذلك بأنها تلم جميع الوثائق والمستندات القانونية[1] التي ينص عليها القانون التجاري في المواد من 09 إلى 11 والمتمثلة في دفتر اليومية حسب المادة 09، دفتر الجرد حسب المادة 10، زيادة على ذلك يجب التأكد من مطابقة الكتابة الموجودة بهذا الدفتر مع الوثائق التبريرية بعد الدراسة الشكلية للمحاسبة. يجب التطرق إلى الدراسة الموضوعية أي في مضمون المحاسبة من بينها حساب المشتريات والمبيعات والمخزون من كونها المصدر الأول والأساسي للتهرب وعلى هذا فإنه من الضروري على المحقق مراجعة هذه الحسابات الثلاثة.

وبعد قيام العون المحقق بالتحقيق يتوصل إلى نتائج قد تكون مخالفة لتصريحات المكلف. وهنا يوجد مجال لإحداث بعض القاعدة الضريبية أو قد تكون هذه النتيجة مطابقة لتصاريح المكلف وفي هذه الحالة يعد من الضروري إجراء التعديلات في تعديلات بإتباع الإجراءات العادية للتقويم بنوعيه الأحادي والثنائي.

ثانيا: التحقيق المصوب في المحاسبة

هو طريقة من طرق الرقابة الجبائية التي تم استحداثها بموجب قانون المالية لسنة 2010، حيث تقتصر عملية التحقيق فيه على نوع أو عدة أنواع من الضرائب والرسوم وما يرتبط بها من معلومات محاسبية، حيث يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس

[1] بن عمارة منصور: إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائي، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، رجع نفسه ص ص 24 – 25.

القواعد المطبقة في التحقيق المحاسبي والمكلف بالضريبة محل التحقيق المصوب يتمتع بنفس الضمانات الممنوحة في إطار التحقيق المحاسبي، غير أن طابع التصويب الذي يتميز به هذا النوع يوجب على الأعوان المحققين توضيحه على الإشعار بالتحقيق بالإضافة إلى العناصر التي ينبغي أن يحملها هذا الأخير[1].

ثالثا: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة

أنشئ هذا الإجراء بموجب المادة 23 من قانون المالية لسنة 1992 ليشمل الأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة، فهو مجموع العمليات التي تهدف إلى كشف الفارق الموجود بين الدخل المصرح به والدخل الحقيقي فالهدف منه البحث والتحقق من الانسجام الحاصل بين المداخيل المصرح بها والحالة المالية المكونة نمط معيشته حسب نص المادتين 6 و 98 من ق.ض.م.و.م، ولا يتم اللجوء إلى التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة إلا في حالة وجود أنشطة أو مدا خيل متملص منها ونظرا لطبيعة التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة فلا يمكن لأي شخص القيام به فقط حدد قانون الإجراءات الجبائية أن القيام به لا يكون إلا من عون أداري برتبة مفتش على الأقل، ففيما يتعلق بـ IRG للشخص الطبيعي أوجب القانون فيه عنصر إعلام المكلف لتحضير محاسبته في أجل 15 ابتداء من تاريخ الاستلام مع الإشارة إلى حقه في الاستعانة بمستشار وزارة المالية[2].

وتحت طائلة البطلان أن يمتد التحقيق لفترة تفوق سنة واحدة من تاريخ الاستلام، كما يمدد فترة السنة أعلاه بأجل يمنح عند الضرورة للمكلف وبناءا على طلبه بإجراء عمليات التوضيح أو تبرير الأرصدة في الخارج، كذلك يمكن أن تمدد ب30 يوم المذكورة المادة 19 الممنوحة للمكلف من أجل الرد.

[1] آيت بلقاسم لامية، ص 37.

[2] المادة 21/1 من ق.إ. ج المعدلة بموجب المادة 38 من ق.م لسنة 2009، والمادة 34 من ق.م لسنة 2012، والمادة 13 من ق.م لسنة 2013.

كذلك تمدد المدة للإدارة من أجل الحصول على كشوفات الحسابات عندما لا يستطيع المكلف تقديمها في أجل 30 ابتداء من طلب الإدارة أو الحصول على المعلومات المطلوبة من طرف السلطات الأجنبية عندما تكون للمكلف المحقق معه مداخيل من أو متحصل عليها من الخارج، كما تمدد مدة السنة أعلاه إلى سنتين في حالة اكتشاف نشاط خفي.

وفي نهاية التحقيق يستدعي المفتش المحقق المكلف بالضريبة من أجل الحضور إلى أشغال اختتام التحقيق، ويصرح بالفرق بين الدخل المصرح به والدخل الحقيقي، فيعاد تقييم الضريبة حسب الإجراءات العادية لذلك شأنه شأن وسائل التحقيق الأخرى. و للمكلف الحق في أن تعلمه الإدارة عند إعادة التقويم بالنتائج المتحصل عليها وله أجل 40 يوم للرد عليها، وفي غضون ذلك له أن يطلب الشروحات أو التفسيرات من الإدارة أو العون، لكي تساعده في الرد، فإذا رفض طلبه فعلى العون أن يعلم المكلف كتابيا بعدم قبولها.[1]

المطلب الثاني: التنسيق بين الإدارات

لقد أدى التوسع الضريبي ببعض المتعاملين انتحال أساليب وطرق جديدة للتخلص من دفع التزاماتهم الجبائية، هذا ما زاد في توسيع حلقة التهرب وأصبحت الإدارة الجبائية غير قادرة وحدها على مجابهة هذه الآفة. مما استوجب وضع سياسة منسجمة لمحاربة هذا المرض تقوم على التنسيق بين الإدارات (الضرائب الجمارك، التجارة، البنوك) وهي ما تعرف بلجان التنسيق والتي بدورها تقوم بتكوين فرق مختلطة تعمل على مستوى كل ولاية ولهذا فإن أعوان إدارة الضرائب الذين لهم رتبة مراقب على الأقل، يتمتعون بصلاحية الوقوف أمام كل أوجه، وأساليب التهرب مستعينين في ذلك بالمعلومات التي تحوزها الإدارات الأخرى التي يمنع فيها الاحتجاج بالسر المهني.

الفرع الأول: التنسيق بين الإدارة الضريبية وإدارة الجمارك

وذلك بتقديم طلب إليها بخصوص مؤسسة قيد التحقيق سواء أكانت مؤسسة خاصة أو عامة، من أجل معرفة قيمة السلع المصدرة أو المستوردة ومقارنتها بتلك المصرح بها لتبيين الفروقات إن وجدت وذلك لما لها من إمكانية استقصاء للمعلومات بشأن حركة رؤوس

[1] سهام كرودي مرجع سابق، ص 68.

الأموال والتحويلات المشبوهة من قبل المؤسسات المالية، باعتبارها حلقة وصل بين الداخل والخارج، كما تلزم إدارة الجمارك بالتبليغ التلقائي بكل المعلومات التي تخص الاستيراد الخاصة بالمكلف.

الفرع الثاني: التنسيق بين الإدارة الجبائية وإدارة البنوك

بموجب التعليمة الصادرة بتاريخ 12 أبريل 1992 عن المديرية العامة للضرائب يجب على كل المؤسسات البنكية أن تقدم إجباريا كل المعلومات التي تطلبه إدارة الضرائب المتعلقة والتي تخص كشوفات المكلفين وحركة رؤوس الأموال، فهذا يساعد المفتش من التأكد من تطابق ما هو مسجل من محاسبة المؤسسة، وما تحتويه الكشوفات البنكية.[1]

لذلك فالبنوك باعتبارها مؤسسات مالية فهي ملزمة بصفة خاصة بنص المادة 51 من ق.إ.ج بإرسال إشعار خاص للإدارة الجبائية بفتح و إقفال كل حساب إيداع أو السندات أو القيم أو الأموال...أو أي حسابات أخرى تسيرها مؤسساتهم بالجزائر.

الفرع الثالث: التنسيق بين الإدارة الجبائية ومصالح التجارة

ويتجلى ذلك من خلال تحديد ثمن البيع والشراء للمواد التي تستعملها المؤسسة أو الشركة قيد التحقيق، كما لمفتش الضرائب أن يطلع على محاضر الضبط المرسلة من قبل المصلحة إلى المكلف وذلك بخصوص المخالفات المتعلقة ب: البيع والشراء دون فاتورة وكذا الزيادة في الأسعار بشكل مخالف للقانون.[2]

الفرع الرابع: التنسيق بين الإدارة الجبائية والجهات القضائية

فعلى الجهات القضائية إبلاغ الإدارة الجبائية لكي تتدخل كطرف مدني في إجراءات المحاكمة، وعليها أن تطبق العقوبات المناسبة للمبالغ المتملص منها من أجل ردع المتهرب وعدم عودته للفعل مرة أخرى. لذلك تحول السلطات القضائية كل المعلومات التي بحوزتها فيما يخص المخالفات الجبائية للإدارة الضرائب.

[1] عباس عبد الرزاق : مرجع سابق، ص 72.

[2] عباس عبد الرزاق : المرجع نفسه، ص 73.

المطلب الثالث: التعاون الدولي

لقد اتسع نطاق التهرب على المستوى الدولي مما يجعل التعاون ضرورة حتمية، لأن الإجراءات المحلية لا تكون فعالة إلا بوجود معلومات وافية حول نشاط المكلف في الداخل والخارج، لذلك تلجأ الدول للتعاون فيما بينها عن طريق تبادل المعلومات التي تفيد في الكشف عن الوضعية المالية للمكلف، لكن على الرغم من المجهودات التي تبديها مختلف الدول في معالجة الازدواج الضريبي، إلا أنها لا تبدي نفس الاهتمام اتجاه مكافحة التهرب ، كما أن المنظمة العلمية للتجارة تعارض مبدأ التعاون الدولي لما قد ينطوي عليه من إجراءات قد تؤدي إلى المساس بسرية المعاملات التجارية وإفشاء أسرار الأرصدة النقدية التي يمتلكها رجال الأعمال في بنوك الدول. [1]

أما بخصوص الجزائر ونظرا للإصلاحات الضريبية التي تبنتها منذ 1992 والتي تتواصل وتتجدد مع كل سنة مالية، فإن الجزائر تسعى جاهدة لتطوير التعاون الدولي وذلك من أجل تبادل المعلومات اللازمة لتطبيق أحكام المعاهدة أو تلك المتعلقة بالتشريع الداخلي للدول المتعاقدة ، من خلال إبرام اتفاقيات دخلت حيز التنفيذ مع عدة دول نذكر منها:

- المرسوم الرئاسي 2000/95 مؤرخ في 1421هـ الموافق ل 04 محرم عام مايو 2000 يتضمن التصديق على اتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة جمهورية جنوب إفريقيا من أجل تجنب الإزدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة الموقعة في الجزائر يوم أفريل 1998.[2]
- المرسوم الرئاسي 200/364 المؤرخ في 20 شعبان 1421هـ الموافق ل 16 نوفمبر 2000 بين الجزائر وكندا قصد تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي في ميدان الضريبة على الدخل والثروة.[3]
- المرسوم الرئاسي 2000/427 المؤرخ في 21 ديسمبر 2000 الموافق ل 17 رمضان 1421 بين الجزائر والمملكة الأردنية الهاشمية قصد تجنب الازدواج الضريبي وتفادي

[1] La lettre de DGI DGI bullent d'information de la directoin générale des impots, N53/2011, p 1.

[2] أنظر الجريدة الرسمية: العدد 26 لسنة 2000.

[3] أنظر الجريدة الرسمية: العدد 68 لسنة 2000.

التهرب والغش الجبائي ووضع قواعد المساعدة المتبادلة في ميدان الضريبة على الدخل والثروة . [1]

- المرسوم الرئاسي 02/121 المؤرخ في24 محرم 1423 الموافق ل 17 أبريل 2002 بين الجزائر وفرنسا قصد تجنب الازدواج الضريبي وتفادي التهرب والغش الجبائي ووضع قواعد المساعدة المتبادلة في ميدان الضريبة على الدخل والثروة والتركات .[2]
- المرسوم الرئاسي 03/64 المؤرخ في 07 ذي الحجة 1423 الموافق ل 08 فبراير 2003 بين6 الجزائر و سلطنة عمان لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي بالنسبة للضرائب على الدخل. 1424 الموافق ل 25 مارس 2003 بين الجزائر و مصر المرسوم الرئاسي 03/142 المؤرخ في22 محرم لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي بالنسبة للضرائب على الدخل ورأس المال. [3]
- المرسوم الرئاسي 03/164 المؤرخ في 05 صفر 1424 الموافق ل 07 أبريل 2003 بين الجزائر والإمارات العربية المتحدة بشأن تجنب الازدواج الضريبي على الدخل ورأس المال ومنع التهرب من الضريبة. [4]
- المرسوم الرئاسي 03/276 بين الجزائر ودولة البحرين بشأن تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب بالنسبة للضرائب على الدخل.
- المرسوم الرئاسي 05/78 بين الجزائر و الجمهورية اليمنية بشأن تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب المفروضة على الدخل ورأس المال.[5]

كل هذه الاتفاقيات ذكرناها على سبيل المثال على غرار باقي المراسيم الرئاسية الخاصة ببعض الدول الأخرى كالنمسا سنة 2005، إسبانيا سنة 2005، روسيا سنة 2006، لبنان سنة 2006، كوريا سنة 2006، الصين سنة 2007، ألمانيا 2008، والمرسوم الرئاسي 08/355 بين الجزائر والكويت لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي بالنسبة للضرائب على الدخل.

[1] أنظر الجريدة الرسمية : العدد 79 لسنة 2000.

[2] أنظر الجريدة الرسمية : العدد 24 لسنة 2002.

[3] أنظر الجريدة الرسمية: العدد 10 لسنة 2003

[4] أنظر الجريدة الرسمية: العدد 23 لسنة 2003.

[5] الجريد الرسمية: العدد 26 لسنة 2003

المبحث الثالث: الآليات العقابية

تعد الوسائل العقابية من أهم وسائل معالجة ظاهرة التهرب الضريبية هذا ما نلاحظه خاصة في التعديلات الأخيرة في قوانين المالية، ومثال ذلك التعديل الأخير لنص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وهذا بمضاعفة العقوبات المالية على المتهربين وهذا إن دل على شيء فإنه يدل على مسايرة المشرع الجزائري للأوضاع الاقتصادية ومحاولة التوفيق أو الربط بين الجزاءات والتهرب الضريبي وهذا بالتعديل المتواصل للجزاءات المالية.

المطلب الأول: العقوبات الجبائية:

منه تتخذ صورة الغرامات الجبائية والمصادرة التي توقع على المتملص منها بغض النظر عن الضريبة الواجبة الدفع، وتختلف العقوبات من نص لآخر مضمونا ومقدارا وإن كانت جميعها تتفق على فرض الغرامات.

الفرع الأول: في مجال قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

إن أول غرامة قد يتعرض لها المكلف بالضريبة تلك المتعلقة بعدم تقديم التصريحات بالوجود في آجاله المحددة بتطبيق غرامة مالية محددة بـ 30.000دج وتفرض تلقائيا وبطريقة مباشرة لمخالفة الإجراءات الجبائية طبقا للمادة 194/1 ثمن ، وبموجب المادة 4192 تفرض تلقائيا غرامة جبائية على كل مكلف لم يقدم التصريح السنوي حسب الحالة، إما بصدد الضريبة على الدخل الدخل وإما على أرباح الشركات بمضاعفة المبلغ المفروض بنسبة 25% لتخفض هذه الزيادة إلى 10% أو 20% ضمن ما هو محدد في المادة 322 إثر تقديم التصريح بعد انقضاء الآجال المحددة.

عندما يكون تصريح المكلف ناقص أو غير صحيح فيما يتعلق بالعناصر التي تعتمد عليها الإدارة لتحديد وعاء الضريبة، يزداد مبلغ الحقوق المتملص منها كالآتي:[1]

- الجريدة الرسمية: العدد 16 لسنة 2005.

[1] بوعون يحياوي نصيرة: مرجع سابق، ص 179-180.

- الجريدة الرسمية العدد 66 لسنة 2008.
- المادة 194 معدلة بموجب المادة 27 من ق.م لسنة 1992 والمادة 19 من ق.م لسنة 1999.
- المادة 192 معدلة بموجب المواد 9 من ق.م لسنة 2000، 38 من ق.م لسنة 2001، 22 من ق.م لسنة 2003، 11 من ق.م لسنة 2006 و 15 من ق.م لسنة 2007 و9 من ق.م لسنة 2009 6 ن ق م لسنة 2010، 2 من ق.م لسنة 2013.
- نسبة 10% إذا كان المبلغ المتملص منه يساوي أو يقل عن 50.000
- نسبة 15% إذا كان المبلغ المتملص منه يفوق 50.000 دج ويقل عن 200.000دج أو يساويه.
- نسبة 25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج.
- وفي حالة محاولة استعمال مناورات وطرق تدليسية تطبق زيادات تقدر ب نسبة 100% إذا مقدار الحقوق المتملص منها سنويا أقل من 5.000.000 دج أو يساويه
- نسبة 200% إذا كان مقدار الحقوق المتملص منها سنويا أكثر من 5.000.000دج.
- أما المادة 304 من هذا القانون فتعاقب بغرامة تتراوح من 10.000دج إلى 30.000دج كل شخص يتصرف بأي طريقة كانت بحيث يتعذر على الأعوان المؤهلين معاينة مخالفات تشريع الضرائب القيام بمهامهم. وفي حالة غلق المحل لأسباب تهدف لمنع الرقابة تحدد الغرامة بـ50.000 دج وتضاعف 03 مرات في حالة إجراء معاينتين متتاليتين وكان المحل مغلق[1].
- كما عاقبت المادة 306 عن المشاركة في إعداد أو استعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها من قبل وكيل أو خبير وبصفة أعم كل شخص أو شركة تتمثل مهنتها في مسك السجلات المحاسبية أو في المساعدة على مسكها لعدة زبائن بغرامة قدرها : 1.000دج عن المخافة الأولى المثبتة عليه، 2.000 دج في الثانية، 3.000دج في الثالثة

[1] بوعون يحياوي نصيرة: مرجع سابق، ص 179-180.

وهكذا دواليك بإضافة 1.000دج على كل مخالفة جديدة دون أن يستوجب ذلك التمييز فيما إذا ارتكبت من شخص واحد أو لدى عدة مكلفين إما بالتعقب أو بالتزامن.

الفرع الثاني: في مجال الضرائب غير المباشرة

في هذا المجال ميز المشرع بين نوعين من العقوبات الجبائية، عقوبات ثابتة وعقوبات نسبية.

أولا: العقوبات الثابتة

وذلك بنص المادة 523 [1]حيث يعاقب على جميع المخالفات للأحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب الغير مباشرة بغرامة من 5.000 دج إلى 25.000دج مع مراعاة الأحكام المنصوص عليها في المواد من 524 [2]إلى527 من القانون.

ثانيا : عقوبات نسبية.

- ففي حالة التملص من الحقوق يعاقب بغرامة مساوية لمبلغ الضريبة أو الرسم غير المسدد دون أن يقل مبلغ الغرامة عن 25.0000 دج.
- هذا في الحالة العادية أما في حالة استعمال طرق احتيالية ومهما كان مبلغ الحقوق موضوع الغش وكذا في الحالة المنصوص عليها في المادة 530/2 المتعلقة بأنواع الكحول المغيرة، كما تحدد الغرامة بضعف الحقوق وأن لا تقل عن 50.0000دج.
- أما المادة 537 فتعاقب كل من يجعل بأي وسيلة كانت الأعوان المكلفين غير قادرين على تأدية وظائفهم بغرامة من 10.000دج إلى 100.0000دج، وعند رفض تقديم الوثائق أو إتلافها قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها، تعاقب المادة 537 بغرامة من 1.000دج إلى 10.0000دج.

[1]المادة 523 من ق. ض. غ. م، معدلة بموجب المادة 54 من قانون المالية لسنة 2003.

[2]المادة 524 من ق . ض. غ. م ، معدلة بموجب المادة 55 من قانون المالية لسنة 2003 والمادة 41 من ق.م لسنة 2015.

- في حين المادة 544 تعاقب على المشاركة في إعداد أو استعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها من طرف محاسب أو خبير جبائي أو كل من له هذه الصفة بنفس الغرامات المقررة في المادة 306 السابقة الذكر.
- المادة 545 أن كل مخالفة للمنع من ممارسة مهن رجل أعمال أو مستشار جبائي أو خبير أو محاسب حتى برتبة مسير أو مستخدم، المقررة في حق الأشخاص المثبت اتهامهم في إعداد موازنات وجرود وحسابات ووثائق مزورة من أي نوع، قدمت من أجل تحديد الضرائب أو الرسوم المترتبة على زبائنهم يعاقب بغرامة من 1.000 إلى 10.000دج [1].
- وفي حالة التملص فلغرامة تساوي 03 أضعاف هذه الرسوم دون أن تقل عن 5.000 دج حسب المادة 546.[2]

الفرع الثالث: في مجال قانون الرسم على رقم الأعمال

- جاءت المادة 114 لتعاقب على من يخالف الأحكام القانونية والنصوص التنظيمية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة بغرامة تتراوح بين 500 إلى 2.500 دج، وفي حالة الطرق التدليسية يحدد المبلغ من 1.00. إلى 5.000 دج.
- وفي حالة عدم وضوح الهوية المنصوص عليها في المادة 60 من هذا القانون، تطبق عليها غرامة جبائية تقدر ب:1.000دج.
- وكل مخالفة للالتزامات المنصوص عليها في المادة 261 . من هذا القانون تطبق عليه غرامة جبائية تتراوح ما بين 1.000دج و 5.000 دج.
- إذا تبين بعد التحقيق أن رقم الأعمال السنوي المصرح به غير كاف أو أن الخصم طبق في غير محله يضاف إلى مبلغ الرسوم المتملص منها حسب المادة 116 النسب التالي :
  - ✓ 10% إذا كان مبلغ لرسوم المتملص منها يقل أو يساوي 50.000دج.
  - ✓ 15% إذا كان مبلغ لرسوم المتملص منها أكثر من 20.000دج.
  - ✓ حالة الطرق التدليسية تطبق نسبة 100% على مجمل الرسوم المتملص منها.

[1] المادة 525 من ق . ض. غ. م ، معدلة بموجب المادة 55 من قانون المالية لسنة 2003 والمادة 41 من ق.م لسنة 2015.

[2] المادة 546 من ق . ض. غ. م ، معدلة بموجب المادة 55 من قانون المالية لسنة 2003 والمادة 41 من ق.م لسنة 2015.

• أما المادة 122 عاقبت على من يجعل الأعوان في وضع يستحيل عليهم القيام بوظائفهم بغرامة من 1.000 إلى 10.000دج [1].

• المادة 60 من ق. ر. ر. أ تنص على " الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يقومون بأعمال خاضعة للرسم على القيمة المضافة، أن يضعوا بصفة جلية عند مدخل المبنى الذين يمارسون فيه نشاطا رئيسيا أو جزئيا، لوحة تحمل اسمهم ولقبهم، أو عنوان المؤسسة وطبيعة نشاطهم مالم يتوفروا على وسائل تعريف أخرى مثل اللافتات".

• المادة 61 من ق. ر. ر.أ تنص على " الأشخاص أو الشركات الذين ينجزون أشغال عقارية وضع لوحات إشهارية طول مدة النشاط تبرز اسمهم ولقبهم، عنوان الشركة أو المقاول، طبيعة الأشغال...الخ".

الفرع الرابع: في مجال قانون الطابع

• إن كل مناورة غايتها الغش أو تعريض الضريبة للشبهة، عن طريق استعمال الآلات المشار إليها في المادة 04 يعاقب عليها بالعقوبات المنصوص عليها في التشريع الجاري به العمل بالنسبة لكل ضريبة متملص منها.

• أنه غير في حالة استعمال آلة بدون ترخيص من الإدارة فإن الغرامة لا تقل عن 10.000دج حسب المادة 33 من قط.

• المادة 35/2 من ق. ط حددت الغرامة في حالة التملص من الرسوم بخمس مرات هذه الرسوم ولا تقل عن 2.000 دج

• المادة 37 كذلك نصت على من يجعل الأعوان المؤهلين في حالة تمنعهم من القيام بمهامهم بغرامة تتراوح بين 10.000 إلى 100.000دج.

• المادة 90 جعلت كل مخالفة لأحكام دفع طابع الأوراق القابلة للتداول أو غير قابلة للتداول بغرامة بين 500و 5.000دج.

[1] المادة 122 من ق . ض. غ. م

- المادة 91 التي نصت على ان تطبق الغرامة في المادة 90 بالتضامن على المكتتب أو القابل أو المستفيد أو المظهر الأول من القانون.
- المادة للورقة غير المدموغة أو غير المؤشر عليها من أجل الطابع وذلك في حالة مخالفة أحكام المواد 77 إلى 86.
- المادة 106 جاء فيها أن كل مخالفة لأحكام المواد ،19، 100، 101 يعقب عليها بغرامة تقدر بـ : 200.000 دج.

✓ 10% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها يقل أو يساوي 50.000دج.

✓ نسبة 15% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها أكثر أو أقل أو يساوي 50.000.

✓ نسبة 25% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منه أكثر من 200.000 دج.

✓ في حالة استعمال طرق تدليسية تطبق الغرامة بنسبة 100% على كل الحقوق المتملص منها وتستحق هذه الغرامة عن كل عقود أو محررات و إيصالات أو إيرادات عن كل عملية لم يسدد منها رسم الطابع، والحد الأدنى للغرامة هو 500دج.

الفرع الخامس: في مجال قانون التسجيل

تنص المادة 49 على أن كل شخص على علم بالوفاة سواء كان المؤجر أو أحد المؤجرين قام بفتح الخزانة أو عمل على فتحها من دون مراعاة لشروط المادة 48 تترتب عليه شخصيا رسوم نقل الملكية عن طريق الوفاة والعقوبات المستحقة بسبب المبالغ أو السندات أو الأشياء الموجودة في الخزانة ما عدا رجوعه على المكلف بالضريبة فيما يخص هذه الرسوم والعقوبات عند الاقتضاء، ويكون فضلا عن ذلك خاضعا لغرامة تتراوح بين 1.000 إلى 10.000دج.

- المادة 19 من ق.ط متعلقة بالأخير في دفع الرسوم المغفلة في الآجال المحددة قانونا.
- المادة 100 من ق.ط متعلقة بخضوع السندات بمختلف أنواعها لرسم الطابع.
- المادة 101 من ق.ط متعلقة باستحقاق الرسم لكل عقد أو إيصال أو مخالفة أو إبراء.
- المادة 120 نصت على العقوبات الجباية في حالة الرسوم المتملص منها، فإن الغرامة المطبقة تكون مساوية لأربعة أضعاف هذه الرسوم دون أن تقل عن 5.000دج[1].

[1] المادة 120 ق . ج، مرجع سابق.

الفرع السادس: في مجال قانون الإجراءات الجبائية

نصت المادة 62 منه على أنه يعاقب بغرامة من 5.000 إلى 50.000 دج كل شخص أو شركة ترفض منح حق الإطلاع عل الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها في المواد من 45 إلى 61، التي يتعين تقديمها وفقا للتشريع، أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها.

كما أن المادة 45 من القانون 21/04 ، نصت على أنه في حالة عدم تقديم المكلفين بالضريبة الذين ينجزون عمليات ضمن شروط البيع بالجملة بما في ذلك المستوردين كشفا بقائمة زبائنهم ضمن الشروط المذكورة في المادة 224/1 من ق.ض.م، 30.000ج إلى 400.000دج. كما تطبق الغرامة في حالة تقديم معلومات غير صحيحة في تطبق عليهم غرامة تقدر كشف الزبائن.[1]

المطلب الثاني: العقوبات المهنية

رغبة من المشرع في دعم وحماية حقوق الخزينة العمومية جاء بموجب قانون المالية لسنة 1997، ببعض الإجراءات والأساليب لتعزيز الجهاز الردعي، وهي عبارة عن عقوبات تمس مهنة المكلف بالضريبة والتي تتمثل في :

أولا : الغلق المؤقت لمقر نشاط المكلف

وهو عقوبة تلجأ لها إدارة الضرائب بعد استيفاء كل المحاولات الودية لتحصيل الضريبة من أجل إجبار المكلف على التسديد، فالمكلف يكون أمام خيارين إما التسديد ألو الغلق المؤقت وما ينتج عنه من خسائر عن توقف نشاطه.

ففي حالة عدم الدفع يتخذ قرار الغلق ضده في أجل 10 أيام ابتداء من تاريخ التبليغ من طرف العون المتابع وبحضور المحضر القضائي، فقد نص عليه المشرع في المادة 146 من ق. إ. ج ، بموجب المادة 34 من قانون المالية لسنة 1997، على أن يتخذ قرار

[1] القانون 04/21 المؤرخ في 31/12/2004 المتضمن قانون المالية لسنة 2005.

الغلق المؤقت من طرف المدير الولائي للضرائب، مع تبليغ المكلف من طرف عون المتابعة أو المحضر القضائي وأن لا تتجاوز مدة الغلق 06 أشهر.[1]

وللمكلف حق الطعن في القرار برفع اليد بعريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة المختصة إقليميا، إلا أن الطعن لا يوقف التنفيذ.

ثانيا: تسجيل المكلفين المتهربين في بطاقية معلوماتية

وهذا بموجب التعليمة بين المشتركة بين الوزارات رقم 127 بتاريخ 27/07/1997 يتم وضع بطاقية معلوماتية وطنية خاصة بالمكلفين المتهربين المخالفين للتشريع الجبائي، الجمركي والتجاري.

كما يجب تبليغ المكلفين الذين تم تسجيلهم من أجل تسوية وضعيتهم إزاء الخزينة العمومية، وفي حالة تسوية الوضعية يمكن للمكلف طلب إلغاء تسجيله من البطاقية، إلا أن الإلغاء لا يكون إلا بعد مرور سنتين من تسوية الوضعية بطلب من إحدى الإدارات الثلاث (الجمارك، الضرائب، التجارة).[2]

ثالثا: سحب التوطين المصرفي للمستوردين

وهي عبارة عن رخصة تقدم لهم من البنوك الوطنية التي يتعاملون معها من أجل السماح لهم بعمليات الاستيراد، ومن أجل محاربة التهرب أسس المشرع رسم خاص للتوطين المصرفي يطبق على عمليات الاستيراد، بموجب الأمر 05/205، كما جاءت التعليمة الوزارية رقم 04 تحدد كيفيات تطبيق الرسم وسحب التوطين المصرفي.[3]

[1] المادة 146 ق.إ.ج عدلت بموجب القانون رقم 05/16 المؤرخ في 31/12/2005 المتضمن قانون المالية لسنة 2006.

[2] طورش بتاته مرجع سابق، ص 186.

[3] الأمر 05/05 المؤرخ في 25/07/2005 ، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005، نص في المادة 02 منه على " فكل طلب يخضع بفتح ملف توطين مصرفي خاص بعملية الاستيراد يخضع لتسديد رسم قدره 10.000 دج".

رابعا : إقصاء المكلفين بالضريبة من المشاركة في الصفقات العمومية

جاءت المادة 52 من المرسوم لرئاسي 10/236 المتضمن تنظيم الصفقات العمومية، على أن يقصى بشكل مؤقت أو نهائي من المشاركة في الصفقات العمومية المتعاملون الاقتصاديون الذين:

- ✓ لا يستوفون واجباتهم الجبائية والشبه الجبائية.
- ✓ المسجلون في البطاقية الوطنية لمرتكبي الغش.

المطلب الثالث: العقوبات الجزائية

من تعد الوسائل العقابية من أهم وسائل معالجة ظاهرة التهرب الضريبية، لكن ولتوقيع الجزاء على المتهرب لابد أولا من الاستناد إلى مصدر شرعي للجزاء، لذلك يستمد الجزاء الضريبي شرعيته من القواعد العامة المقررة في المادة 43 من الدستور بأنه لا إدانة إلا بمقتضى قانون صادر قبل ارتكاب الفعل المجرم .

ويسدد هذا الرسم لدى قابضي الضرائب ويترتب عنه منح شهادة وتسليم إيصال عن ذلك، وتحدد كيفيات تطبيق هذا المادة عن طريق التنظيم.[1]

هذا ما نلاحظه في تعديلات قوانين المالية، وهذا بتشديد العقوبات الجبائية على المتهربين وكثيرا ما ترجع القوانين الجبائية إلى الإحالة لنصوص قانون العقوبات في توقيع العقاب على أفعال التهرب ، فالعقوبات المنصوص عليها في تقسم إلى عقوبات أصلية تحوي على عقوبات سالبة للحرية وغرامات مالية وأخرى تبعية سنبينها فيما يأتي[2]:

الفرع الأول: العقوبات الأصلية

وهي عقوبات تنص عليها النصوص الجبائية صراحة وتتراوح بين الحبس والغرامة، إلا أن القانون 02/11 في مادته 28 المعدلة لنص المادة 303[3]. من ق.ض. م . ر . م .

[1] برحماني محفوظ : مرجع سابق، ص 319.

[2] سنية أحمد يوسف: الإطار القانوني للملف الضريبي، دار الجامعة الجديدة للنشر، 2004، ص 129.

[3] المادة 303 من ق ض م ر م : معدلة بموجب المادة 28 من ق م لسنة 2003 والمادة 13 من م لسنة 2012.

عدلت في العقوبات، حيث أصبحت العقوبة على التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء الضريبة أو حق أو رسم أو تصفيته كليا أو جزئيا كما يلي:

- غرامة مالية من 50.00 إلى 100.00دج عندما لا يفوق المبلغ المتملص منه 100.000دج.
- الحبس من شهرين إلى 6 أشهر وغرامة مالية من 000 100 إلى 000 500دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين ، عندما يفوق المبلغ المتملص منه 100000 ولا يتجاوز 000 1000دج
- الحبس من ستة أشهر إلى سنتين و بغرامة مالية من 500000 دج إلى 2,000,000 دج أو بإحدى العقوبتين، عندما يفوق المبلغ المتملص منه 1.000.000دج والا يتجاوز 5.000.000دج؛
- الحبس من سنتين إلى 5 سنوات وغرامة مالية من 2.000.000إلى 5.000.000دج أو بإحدى العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 5.000.000 دج ولا يتجاوز 10.000.000دج
- الحبس من5 سنوات إلى 10 سنوات وبغرامة مالية من 5.000.000 إلى 10.000.000دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10.000.000دج.

ونجد ق.ر.ر.أ في المادة 117 أحال العقوبات طبقا للمادة 303 من ق.ض.م عن كل من تملص أو حاول التملص بصفة كلية أو جزئية باستعمال طرق تدليسية[1].

في حين أن المواد 532 من ق . ض. غ. م والمادة 119 من ق. ت المادة 34 من ق. ط لم يطرأ عليها أي تعديل لتتماشى بذلك مع العقوبات في المادة 303 من ق.ض.م بعد تعديلها.

[1]القانون 02/11 المؤرخ في 24/12/2002 المتضمن قانون المالية لسنة 2003.

كما أن المادة 530 من ق.ض. غ. م نصت على عقوبة الحبس من 06 أيام إلى 06 أشهر في حالة صناعة أو نقل كحول أو بارود أو مصنوعات من البلاتين أو الذهب أو الفضة، تحمل دمغات مزورة أو حيازة الأواني أو الأجهزة الخاصة لصنع التبغ بطريقة غير شرعية.

كما جاءت المواد من 034 إلى 408 من ق.ض.م، والمادة 122 من ق . ر. ر.أ و المادة 536 من ق.ض.غ.م أنه نصت على في حالة الاعتراض الجماعي على فرض الضريبة والذي يترتب عليه المساس بالسير الحسن للاقتصاد الوطني، أحالت العقوبة إلى نص المادة 418 من ق. ع[1].

أيضا نجد المادة 129 من ق. ر . ر . أ تعاقب على مخالفة الخبير الجبائي أو وكيل الأعمال أو المحاسب، بغرامة جزائية تتراوح من 1.000 إلى 10000دج وتقابلها في ق. ض. غ. م المادة 545 إلا أنها نصت عليها كمخالفة جبائية، هذا في الحالة العادية أما في حالة العود كما عرفته المادة 131 من ق. ر . ر . أ " يعتبر في حالة عود كل شخص أو شركة صدر ضدها حكم بإحدى العقوبات المنصوص عليها في القانون، يرتكب في غضون أجل (05) سنوات بعد الحكم بالإدانة"، فلقيام العود يجب أن يكون صادرا من محكمة جزائية بعقوبة أصلية، ويترتب عنه وجوب مضاعفة العقوبات الجبائية والجزائية، وحددت مدته ب (05) سنوات، وأجمعت على ذلك كل القوانين الجبائية.

ولا يمكن بأي حال من الأحوال للقاضي العمل بنص المادة 53 من ق . ع لأن القوانين الجبائية نصت صراحة على ذلك لأن العقوبة الجبائية هدفها تعويض الخزينة العمومية عن الأضرار التي لحقتها من جراء التهرب، ولكن يمكن للقاضي أن يستعين بها فيما يخص العقوبات الجزائية فهي جزاء لمخالفة الأحكام ويجوز تخفيضها حسب الظروف المخففة السلطة التقديرية للقاضي.

[1]ألغيت بالقانون رقم 01/09 المؤرخ في 26 يونيو 2001(ج. ر رقم 34 ص 19)، وعوضت بالأمر رقم 75/47 المؤرخ في 17 يونيو 1975(ج. ر رقم 53 ص 758) وحررت كما يلي:

"يعد مرتكبا الجريمة التخريب الاقتصادي ويعاقب بالسجن المؤقت من 10 إلى 20 سنة كل من أحدث أو حاول أن يحدث متعمدا شغبا من شأنه أن يعرقل الأجهزة الأساسية للاقتصاد الوطني أو يخفض من قدرة إنتاج الوسائل الاقتصادية"

لكن تجدر الإشارة إلى أن العقوبة السالبة للحرية وإن كانت ذات طابع ردعي إلا أن المصلحة الواجب حمايتها هي الضريبة كاقتطاع مالي يغذي الخزينة العمومية؛ فحبس المكلف المتهرب إنما هو حبس لمصدر من مصادر تغذية الخزينة، بل وقد يضر الخزينة بشكل أكبر عن طريق إقامته في المؤسسة العقابية من خلال نفقات معيشته[1].

الفرع الثاني: العقوبات التكميلية

وهي عقوبات تكون تابعة للعقوبات الأصلية من خلال نص المادة 303/3 من ق .ض.م، والمادة 130 ق. ر. ر.أ من والمادة 546/3 من ق .ض. غ. م بنصها" ... دون الإخلال بالعقوبات الخاصة المنصوص عليها في نصوص أخرى مثل (المنع من ممارسة مهنة العزل من الوظيفة، غلق المؤسسة... الخ). أما فيما يخص النصوص التي تناولت العقوبات التكميلية في القوانين الجبائية لاسيما المادة 306/3 من ق.ض.م م، والمادة 544 من ق.ض. غ.م، والمادة 128 من ق.ر.ر.أ، بخصوص العود بالنسبة لرجال الأعمال والخبراء والمحاسبين، تطبق عليهم بقوة القانون عقوبات المنع من مزاولة المهنة أو المنع من ممارسة النشاط التجاري، وعند الاقتضاء تطبق عقوبة غلق المكتب أو المؤسسة.

إلا أنه وبتفحصنا لجميع المواد السابقة الخاصة بالعقوبات التكميلية في حالة العود نجد أنها لم تحدد مدة معينة للعقوبة لذا وباستقرائنا للمواد نجدها تنص على المنع النهائي. بالإضافة إلى نشر وتعليق الحكم.

[1] طالب نور الشرع الجريمة الضريبية، دار وائل للنشر، ط1، 2008، ص 217.

خلاصة الفصل:

إن الآثار الوخيمة التي تنتج عن التهرب والتي سبق وأن تطرقنا اليه في الفصل الأول، جعلت من الضروري التحرك لمواجهة هذه الظاهرة التي أصبحت تهدد الكيان الاقتصادي للدولة، مما استدعى لجوء الدولة الجزائرية إلى سلسلة من الإجراءات الوقائية والاصلاحات الضريبة من سنة 1992 وفي قوانين المالية اللاحقة، ومحاولة تبسيط النصوص التشريعية، وكذا إيجاد نوع من العدالة الضريبية في توزيع العبء الضريبي، كما قامت بتطوير الإدارة الضريبية من الجانبين المادي والبشري لتتماشى مع العصرنة وفي جميع المجالات وخاصة تجهيز الإدارة بأجهزة المعالجة الآلية للمعطيات، الشيء الذي ساهم بشكل واسع في ترقية الخدمة المقدمة للإدارة، وعدم تهميش المكلف وتوفير كل المعطيات التي يحتاجها لكي يؤدي واجبه في أريحية تامة.

إن الوسيلة الأولى للإدارة الضريبية في كشف التهرب تتمثل في سلطتها على الرقابة بشقيها (الداخلية والخارجية) كذا فإن الوثائق والمستندات الخاصة بنشاط المكلف ورقم أعماله عن طريق سلطتها في (التحقيق المحاسبي والمعمق في الوضعية الجبائية شاملة) التي تستهدف أيجاد الفوارق في التصريحات المقدمة وإيجاد الفرق بين رقم الأعمال المصرح به والحقيقي. وفي حالة وجود تجاوزات من المكلف تحول دون استيفاء الخزينة العمومية لحقها، وجب متابعة المكلف بإحدى العقوبات المنصوص عليها في التشريع الجبائي وصولا إلى العقوبات المهنية التي تمس بصفة المكلف شخص (طبيعي أو معنوي)؛ وتوقيع جزاء ردعي، يتراوح بين الغرامة والحبس إضافة إلى العقوبات التكميلية.

الخاتمة

وخلاصة لما سبق من الدراسة يمكن القول بأننا حاولنا تسليط الضوء على أحد الظواهر المخالفة للقانون والمتمثلة في التهرب الضريبي في المعاملات العقارية إذ ساهمت هذه الظاهرة في إستنزاف هائل وبشكل كبير للعملة الضريبية للخزينة العمومية إذ تم تناول مفهوم مفصل لهذه الظاهرة مع تبيان أهم اسبابها و اهم الوسائل المتخذة للحد منها إذ أن المشرع الجزائري وضع مجموعة من الآليات القانونية للحد منها تفاديا لآثارها السلبية، إلا أن تلك الآليات مع إنتشار هذه الظاهرة لم تعد كافية كل هذه النتائج سلبية على الخزينة العامة والإقتصاد الوطني بصفة عامة.

وعليه فإن القضاء على ظاهرة التهرب الضريبي ليست بالمسألة الإختيارية، بل هو أحد المسائل الضرورية والحتمية التي لابد منها، إذ لابد من تجسيد كل الآليات القانونية لمحاربة هذه الظاهرة مع إتخاذ كل الإجراءات اللازمة والصارمة للحد منها، إذ أصبحت تعد بمثابة عرقلة في تطوير وتنمية الإقتصاد الإقتصاد الوطني ومن خلال هذا تم التوصل إلى مجموعة من النتائج نذكر منها :

النتائج:

1-وجود نوع من ذبذبة في استمرارية المنظومة التشريعية الجبائية.

2-عدم استقرار التشريع الجبائي بالدرجة الأولى وذلك راجع إلى التغييرات السريعة التي تحدث على قوانين المالية.

3- حقوق التسجيل في البيع العقاري والمقدرة بـ 01% مبالغ فيها وتعتبر السبب الرئيسي في إحجام الأطراف عن التصريح بالثمن الحقيقي لبيع العقارات.

4- إن منح المشرع الجزائري لإدارة التسجيل حق الخيار في الأخذ بآليات الرقابة من عدمه، يمنح لهذه الأخيرة إمكانية التعسف، والانتقائية في معالجة الملفات.

5- نلاحظ طول مدة استعمال إعادة التقويم 04سنوات والأخذ بالشفعة سنة واحدة وهي مدة غير منطقية وتثير إشكالا حقيقيا خاصة في حال شهر عقد البيع العقاري، فالمفروض ألا تتجاوز مدة إمكانية إعادة التقويم او الشفعة المدة المقررة لاستيفاء إجراءات التسجيل.

6- أن النسب المقررة للزيادة بالنسبة لإعادة التقويم، والتي تصل إلى 11 % كحد أقصى هي نسب منخفضة نوعا ما، تحد من فعالية الغاية الردعية لإعادة التقويم.

التوصيات:

وتتمثل في

ومن خلال ما توصلنا إليه من أجل المساهمة في القضاء على ظاهرة التهرب الضريبي إلا أنها تم التوصل إلى مجموعة من التوصيات التي قد تساهم في الحد من انتشار هذه الظاهرة و القضاء عليها منها.

1- العمل على وضع نظام جديد منسجم خالي من التعقيدات والغموض بغرض تدارك التغييرات الموجودة في التشريع الجبائي

2- العمل على تأهيل وزيادة الوعي الضريبي لدى الأفراد ،وهذا عن طريق إدراج النفقة الضريبية ضمن المناهج التربوية

3- وضع دورات تدريبية لمستخدمي الإدارة ،وكذا رفع الأجور ومرتبات أعوان الإدارة لتحسين أوضاعهم الاجتماعية

.4- العمل على تطوير وسائل العمل وخصوصا الرقابة الجبائية باعتماد على وسائل حديثة مع تعميمها والتي شأنها تسهيل عملية الكشف على عمليات التهرب الضريبي

5- ضرورة إعادة النظر في قانون التسجيل، وحصر أحكامه ونصوصه في تقنين موحد.

6- ضرورة إعادة النظر في حقوق تسجيل البيوع العقارية، بإلغاء العمل بنظام النسبة الموحدة المقدرة بـ 01% المعمول به حاليا، و تبني نظام النسب المتغيرة التي تختلف حسب نوع العقار، موقعه، مساحته، تصنيفه.

8- من التوصيات المقترحة إلغاء مبدأ حرية الثمن في البيوع العقارية، وجعلها بيوعا محددة ومضبوطة من حيث الحد الأدنى والحد الأقصى للثمن، مع مراعاة الفروقات بين العقارات من حيث الموقع، الطبيعة، المساحة، التصنيف.

قائمة المصادر والمراجع

أحمد مصطفى

أولا : باللغة العربية

أ- النصوص القانونية:

- الأمر 05/05 المؤرخ في 25/07/2005 ، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005.
- القانون 90/36 المؤرخ في 31/12/1990 والمتضمن قانون المالية لسنة 1991 والذي دخل حيز التنفيذ في أبريل 1992.
- القانون 02/11 المؤرخ في 24/12/2002 المتضمن قانون المالية لسنة 2003.
- القانون 04/21 المؤرخ في 31/12/2004 المتضمن قانون المالية لسنة 2005.
- قانون الإجراءات الجبائية.

2-قائمة المراجع :

أولا: باللغة العربية

- **الكتب:**

- آسيا دوة ، خالد رمول ، الإطار القانوني والتنظيمي لتسجيل العقارات في التشريع الجزائري، ط3؛ دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011.
- جمال بدري، الوعد بالبيع العقاري ،على ضوء التشريع والقضاء الجزائري؛ دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2013.
- حسن عواضة وعبد الرؤوف قطيش- المالية العامة الموازنة للضرائب والرسوم- دارالخلود، 1995.
- زكريا سرايش، الوجيز في عقد البيع وفقا للقانون الجزائري؛ دار الهدى للنشر والتوزيع، الجزائر، 2013.
- سعيد عبد العزيز عتمان: مقدمة في الاقتصاد العام، الدار الجامعية، جامعة بيروت العربية، 2003.

- سنية أحمد يوسف: الإطار القانوني للملف الضريبي، دار الجامعة الجديدة للنشر، 2004.
- سي يوسف زاهية حورية، الوجيز في عقد البيع دراسة مقارنة ومدعمة باجتهادات قضائية وفقهية؛ دار ألأمل للطباعة والنشر والتوزيع، د س ن، الجزائر.
- صالح زين الدين، الصالح الضريبي، ط 1، القاهرة مصر، دار النهضة العربية، 2000
- عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي: التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية،2006.
- عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، بيروت لبنان، دار النهضة العربية، 1972.
- علي هادي العبيدي، العقود المسماة البيع والإيجار وقانون المالكين والمستأجرين، ط8؛ دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان،2013.
- عوادي مصطفى وزين يونس الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي،الجزائري، ط2، مكتبة بن موسى السعيد الوادي 2010/2011.
- فريجة حسين، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، الجزائر، منشورات دحلب، 1994.
- مجيد خلفوني، شهر التصرفات العقارية في القانون الجزائري، ط1؛ الديوان الوطني لألشغال التربوية، الجزائر، 2013.
- محمد حسنين، عقد البيع في القانون المدني الجزائري؛ دار المطبوعات الجامعية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2013.
- محمد خالد المهايني، التهرب الضريبي و أساليب مكافحته، القاهرة مصر، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية بجامعة الدول العربية، 2010.
- محمد صبري السعيدي، الواضح في شرح القانون المدني، عقد البيع والمقايضة، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2013.

محي محمد مسعد، العالقة القانونية بين الممول و اإلدارة الضريبية، القاهرة مصر، مكتبة إلشعاع الفنية، 2002.

مدني بن شهرة: سياسة الإصلاح الاقتصادي في الجزائر والمؤسسات المالية الدولية، جامعة ابن خلدون– تيارت، 2008.

ميلودي تومي، محاسبة الرسم على القيمة المضافة، بسكرة الجزائر، دار القدس، 2006.

يمينة حوحو، عقد البيع في القانون واإلجتهاد القضائي الجزائري؛ دار بلقيس للنشر والتوزيع، الجزائر، د س ن.

- **الرسائل والمذكرات الجامعية:**
- **أ– رسائل الدكتوراه:**

بوزيدة حميد، النظام الضريبي الجزائري و تحديات الإصلاح الإقتصادي، أطروحة دكتوراه جامعة الجزائر، 2006.

زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة لألشخاص الخاضعين للضريبة، أطروحة دكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر القايد تلمسان، 2013.

- **ب– رسائل الماجيستر**

طورش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة منتوري قسنطينة، 2012.

لياس قالب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، رسالة ماجستير، كلية العلوم إلقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2011.

نجيب زروقي، جريمة التملص الضريبي وآليات مكافحتها في التشريع الج ازئري، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2013.

يحياوي نصيرة، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، رسالة ماجستير في العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر، 1998.

● **المقالات**

بن صغير عبد المؤمن، واقع إشكالية تطبيق الجباية المحلية في الجزائر (صعوت الاقتطاع وآفاق التحصيل)،مجلة الندوة للدراسات القانونية ،كلية الحقوق والعلم السياسية – جامعة الجيلالي اليابس –سيدي بلعباس ،العدد الأول ،2013 .

سالم محمد الشوابكة: التهرب الضريبي في المملكة الأردنية الهاشمية، مجلة الحقوق، مجلس النشر العلمي، العدد 04، السنة 27، ديسمبر 2003.

مهداوي عبد القادر: الآليات القانونية الاتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي، مجلة دفاتر السياسة والقانون، العدد الثاني، جانفي 2015.

ثانيا: باللغة الفرنسية

La lettre de DGI DGI bullent d'information de la directoin générale des impots, N53/2011.

MALINVAUD Philippe, JESTAZ Philippe, Droit de la promotion immobilier, 6em Ed, DALLOZ, paris, 1995.

Thierry Lamulle, droit fiscal, loi de finances 2002 et collectif budgétaire 2002 inclus, Gualino éditeur, 2002/2003.

إهداء

فهرس المحتويات

قائمة المختصرات	
مقدمة	4-1
الفصل الأول: ماهية النهرب الضريبي في المعاملات العقارية المعاملات العقارية	
المبحث الأول: ماهية المعاملات العقارية	6
المطلب الأول: مفهوم المعاملات العقارية	6
المطلب الثاني :انواع المعاملات العقارية	6
أولا: البيوع الرضائية	6
ثانيا:البيوع القضائية	10
المطلب الثالث: الشروط القانونية للبيوع العقارية	13
المبحث الثاني: مفهوم التهرب الضريبي	14
المطلب الأول: تعريف وانواع التهرب الضريبي	14
الفرع الاول: تعريف التهرب الضريبي	14
الفرع الثاني: أنواع التهرب الضريبي	15
اولا: التجنب الضريبي	15
ثانيا: تجنب ناتج عن تغير سلوك المكلف	16
ثالثا: تجنب ينظمه التشريع الضريبي	16
رابعا: تجنب ناتج عن إهمال المشرع الضريبي	17
المطلب الثاني : أسباب التهرب الضريبي وآلياته و وآثاره	18
الفرع الأول:اسباب التهرب الضريبي	18
اولا: الأسباب المتعلقة بالمنظومة الجبائية	18
ثانيا: نقص العدالة الضريبية	20
المطلب الثاني: أسباب خاصة بالإدارة الجبائية	21
أولا: ضعف الإمكانيات البشرية	21
ثانيا: ضعف الإمكانيات المادية	22
المطلب الثالث: الأسباب المتعلقة بالمكلف	23
الفرع الأول: ضعف الوعي الضريبي	23

الفرع الثاني: الضغط الجبائي	24
المبحث الثالث: آثار التهرب الضريبي	24
المطلب الأول: الآثار المالية	24
المطلب الثاني: الآثار الاقتصادية	26
المطلب الثالث: الآثار السياسية للتهرب الضريبي	28
خلاصة الفصل الأول	30
الفصل الثاني : وسائل مكافحة التهرب الضريبي في المعاملا العقارية	
المبحث الاول :الوسائل الوقائية لمحاربة التهرب الضريبي في المعاملات العقارية	32
المطلب الاول :العناية بالمنظومة الضريبة	33
الفرع الاول: التشريع الضريبي	34
اولا: تبسيط التشريع و استقراره	34
ثانيا:الضريبة على الدخل الاجمالية(irg)	35
ثالثا:الرسم على القيمة المضافة (TVA)	35
رابعا :عدالة النظام الضريبي	37
الفرع الثاني: الإدارة الجبائية	38
أولا: المصالح المركزية للضرائب	39
ثانيا: المصالح الخارجية للضرائب	39
المطلب الثاني : على المستوى المكلف بالضريبة	42
الفرع الأول : إعلام المكلف وتوعيته	42
أولا :على مستوى مديرية كبريات المؤسسات DGE	43
ثانيا :على مستوى مراكز الضرائب	44
ثالثا:على مستوى المراكز الجوارية للضرائب:CP	44
الفرع الثاني: واجبات و حقوق المكلف	45
أولا :حقوق وضمانات المكلف بالضريبة	45

ثانيا: واجبات المكلف بالضريبة	48
المبحث الثاني: الوسائل الرقابية في مكافحة التهرب الضريبي في المعاملات العقارية	50
المطلب الأول: الرقابة والتحقيق الجبائي	50
الفرع الأول: الرقابة الجبائية	50
أولا : الرقابة الداخلية	50
ثانيا : الرقابة على الوثائق	51
الفرع الثاني: التحقيق الجبائي	51
أولا: التحقيق في المحاسبة	51
ثانيا: التحقيق المصوب في المحاسبة	54
ثالثا: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة	55
المطلب الثاني: التنسيق بين الإدارات	56
الفرع الأول: التنسيق بين الإدارة الضريبية وإدارة الجمارك	56
الفرع الثاني: التنسيق بين الإدارة الجبائية وإدارة البنوك	57
الفرع الثالث: التنسيق بين الإدارة الجبائية ومصالح التجارة	57
الفرع الرابع: التنسيق بين الإدارة الجبائية والجهات القضائية	57
المطلب الثالث: التعاون الدولي	58
المبحث الثالث: الآليات العقابية	60
المطلب الأول: العقوبات الجبائية	60
الفرع الأول: في مجال قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة	60
الفرع الثاني: في مجال الضرائب غير المباشرة	62
أولا: العقوبات الثابتة	62
ثانيا : عقوبات نسبية	62
الفرع الثالث: في مجال قانون الرسم على رقم الأعمال	63
الفرع الرابع: في مجال قانون الطابع	64

الفرع الخامس: في مجال قانون التسجيل	65
الفرع السادس: في مجال قانون الإجراءات الجبائية	66
المطلب الثاني: العقوبات المهنية	66
أولا : الغلق المؤقت لمقر نشاط المكلف	66
ثانيا: تسجيل المكلفين المتهربين في بطاقية معلوماتية	67
ثالثا: سحب التوطين المصرفي للمستوردين	67
رابعا : إقصاء المكلفين بالضريبة من المشاركة في الصفقات العمومية	68
المطلب الثالث: العقوبات الجزائية	68
الفرع الأول: العقوبات الأصلية	68
الفرع الثاني: العقوبات التكميلية	70
خلاصة الفصل الثاني	72
خاتمة	74
قائمة المصادر والمراجع	77

ملخص الموضوع

إن الهدف الأسمى للضريبية هو ديمومة الإيرادات ،وذلك بجعلها مصدر ثابت لتمويل الخزينة والاقتصاد غير أن، التطور الاقتصادي وانفتاح الأسواق الدولية و استحداث طرق جديدة لجذب رؤوس الأموال التي تلغي حتى الضرائب و الرسوم، وكذا تعدد صور التهرب الضريبي أصبح هاجسا للدول الغير نامية نتيجة هروب رؤوس الأموال إلى بلدان أخرى مما يتوجب العناية أكثر بالجانب التشريعي عبر تحيين النصوص وجعلها تتماشى و المستجدات الاقتصادية، وجعل العلاقة بين الإدارة و المكلف أكثر توازنا، مع تفعيل كل ما تم رصده لأجل الوقاية من هذه الظاهرة .

Abstract:

The ultimate goal of taxation is the continuity of revenues, by making it a stable source of financing the treasury and the economy. However, economic development, the openness of international markets and the development of new ways to attract capital that cancel even taxes and fees, as well as the multiplicity of forms of tax evasion has become an obsession for non-developing countries as a result of the flight of heads Funds to other countries, which requires more care in the legislative aspect by updating the texts and making them in line with economic developments, and making the relationship between the administration and the taxpayer more balanced, while activating everything that has been monitored in order to prevent this phenomenon.