



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عباس لغرور - خنشلة -



نيابة العمادة للدراسات في التدرج

قسم الحقوق

آليات مكافحة التهريب الضريبي في الجزائر

مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في الحقوق

تخصص: قانون اداري

إشراف الدكتورة:

- بولقواس سناء

إعداد الطالبة:

- زعطوط نادية

أعضاء لجنة المناقشة

الاسم و اللقب	الرتبة	الجامعة الأصلية	الصفة
أونيستي ليندة	أستاذ محاضر أ	جامعة عباس لغرور - خنشلة -	رئيسا
بولقواس سناء	أستاذ محاضر أ	جامعة عباس لغرور - خنشلة -	مشرفا ومقررا
معمري عبد الرشيد	أستاذ محاضر ب	جامعة عباس لغرور - خنشلة -	عضوا ممتحنا

السنة الدراسية : 2018-2019



الإهداء :

الحمد لله رب العلمين و الصلاة و السلام على خاتم الأنبياء و المرسلين محمد و آله وصحبه
أجمعين .

بسم الله الرحمن الرحيم "وقضى ربك ألا تعبدوا إلا إياه و بالوالدين إحسانا "

أهدي ثمرة بصدي إلي روح أمي الغالية رحمة الله و أسكنها فسيح جنته .

إلي من علمني العطاء بدون انتظار , إلي من أحمل اسمه بكل افتخار...إلي

من تصبب جبينه عرقا ... ليسقيننا خير التربية و خير الخصال ...إليك يا من جعل نفسه

شمعة تحترق لتضيء لنا درب النجاح أرجو من الله إن يمد عمرك لتري ثمار قد حان

قطافها بعد طول انتظار ... وستبقى كلماتك نجوما أهدني بها اليوم و الغد و إلي الأبد

إليك " أبي العزيز " .

والى زوجي الغالي حفظه الله و أطال في عمره , و إلي رمز المساعدة الملاك الصغير ابني

الحبيب و الغالي على قلبي حفظه الله و أطال في عمره .

إلي القلوب الطاهرة الرقيقة و النفوس البريئة إلي رباحين حياتي أختي الغاليتين .

إلي أماتذتي في مشواري الدراسي , إلي كل هؤلاء أهدي هذا العمل المتواضع .

الشكر والتقدير

أشكر الله سبحانه وتعالى و أحمده على توفيقى لإنهاء هذا العمل فهو القائل " لمن شكرته لازيدنكم " .

ولقول رسول الله صل الله عليه وسلم " ومن لم يشكر الناس لم يشكر الله "

نتقدم بأسمى عبارات الشكر و التقدير و الاحترام إلى الأستاذة المشرفة لقبولها الإشراف على هذا العمل و على ناصحها و توجيهاتها التي لم تبخل علينا بها , وإلى لجنة المناقشة التي تكبدت العناء في قراءة المذكرة و قبولها مناقشتها و الحكم عليها و إلى كل من قدم ل يد المساعدة .

يارب لاتدعنا نصاب بالغرور إذا نجحنا , ولا نصاب باليأس إذا فشلنا , بل ذكرنا دائما بان الفضل هو بداية النجاح .

كما لا يفوتني أن أتقدم بخالص الشكر و التقدير لكل من أسهم برئييه وشجعني ولو بكلمة طيبة لإخراج هذا البحث و إتمامه , من أساتذة و زملاء .

تعتبر الضرائب من أهم الأدوات التي تلجأ إليها الدولة في سياستها المالية، لتحقيق الأهداف، سواء كانت اقتصادية أو اجتماعية، لذا لا بد من حمايتها، ومتصف الضريبة بالمرونة والتعديل والمراجعة من قبل الشرع، ولهذا يمكن التحكم في أثارها، وذلك بإعادة النظر في تنظيمها، ووعائها وطريقة تحصيلها.

يعد التهرب من دفع الضريب من أخطر الآفات التي تصيب الضريبة بصفة خاصة والاقتصاد بصفة عامة لكونه يؤدي إلى استنزاف الموارد الضريبية التي كان من المفروض أن تستفيد منها خزينة الدولة، وأصبحت بذلك من أبرز العقبات التي تواجهها الدولة في رسمها وتنفيذها لمختلف سياساتها، مما يستدعي ضرورة مجابهة هذه الظاهرة سواء على المستوى المحلي أو الدولي، إذ استوجب على مختلف الدول ومنها الجزائر السعي إلى مكافحة هذا الوباء بشتى الطرق التشريعية والتنظيمية، والتي نتج عنها وضع أجهزة مختصة في مكافحة التهرب الضريبي، والمتجسدة في إنشاء مديريات خاصة بالرقابة الجبائية الولائية منها والجهوية.

ومن هنا باتي دور الرقابة الجبائية كوسيلة وقائية وردعية في أن واحد بغية تقويم الإعوجاج في تحصيل الضريبة والتخفيف من ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي، على الرغم من هذه الجهود المبذولة لمواجهة التهرب الضريبي في الجزائر، وأن نسبتها في تزايد مستمر وذلك من خلال تكيفها مع كل الثغرات التي تطرأ على النظام الجبائي.

أهمية الموضوع :

تمكن أهمية الدراسة في كون الضرائب أصبحت أحد البدائل التي تساعد في تحقيق التنمية الاقتصادية بخلاف الإيرادات، وتبرز أهمية الموضوع من خلال الآثار السيئة لظاهرة التهرب الضريبي، والتي ساهمت في استنزاف أموال طائلة تتداول بكل حرية دون مراقبة من الدولة، بروز الرقابة الجبائية كوسيلة للمكافحة التهرب الضريبي والحد منه.

أهداف الموضوع :

1_ التعرف على أهم أسباب وأشكال التهرب الضريبي، والعوامل التي تساعد في التقليل منها، وكذا الآثار المترتبة عنها وعلى الاقتصاد بشكل عام وعلى الخزينة الدولة بشكل

- 2_ إبراز آليات مكافحة التهرب الضريبي بنوعها الردعية والعلاجية
- 3_ الوقوف على فعالية الأجهزة المختصة في مكافحة التهرب الضريبي

أسباب اختيار الموضوع :

(ا) الأسباب الذاتية :

- 1- الميل والرغبة الشخصية لدراسة الموضوع بالنظر لأهميته .
- 2- اندراج الموضوع في اطار تخصص القانون الاداري .

(ب) الاسباب الموضوعية :

- 1 - تفشي ظاهرة التهرب الضريبي بشكل كبير وخاصة في السنوات الأخيرة .
- 2- محاولة تصور آليات تفعيل الرقابة الجبائية من أجل إعطاء فعالية أكبر لها في ظل تنامي ظاهرة التهرب الضريبي .
- 3- محاولة الكشف عن الطرق المتبعة من قبل مديرية الضرائب لمواجهة التهرب الضريبي ومحاولة الحد منه .

مما سبق نطرح الإشكالية التالية :

_ مامدى نجاعة وفعالية السياسات الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر
؟ . يتفرع عن الاشكالية التساؤلات الفرعية التالية :

- ماهو مفهوم التهرب الضريبي؟ و ماهي الآثار المترتبة عن التهرب الضريبي ؟
- ماهي الآليات الوقائية و العلاجية للمكافحة جريمة التهرب الضريبي في الجزائر ؟

المنهج المتبع:

الإجابة عن الإشكالية السابقة إعتدنا على المنهج الوصفي ,الفصل الأول من دراستنا وهو تقديم تعاريف شاملة عن الضريبة والتهرب الضريبي والغش الضريبي ،والفصل الثاني آليات مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي بمختلف آلياتها الردعية والعلاجية.
استخدمنا المنهج التحليلي من أجل الدراسة وتحليل بعض الأفكار المتعلقة بالموضوع ، مع تحليل بعض النصوص القانونية المتعلقة بالتهرب الضريبي واليات مكافحة.

خطة الدراسة :

الإجابة عن الإشكالية السابقة إعتدنا على المنهج الوصفي ,الفصل الأول من دراستنا وهو تقديم تعاريف شاملة عن الضريبة والتهرب الضريبي والغش الضريبي ،والفصل الثاني آليات مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي بمختلف آلياتها الردعية والعلاجية .
استخدمنا المنهج التحليلي من أجل الدراسة وتحليل بعض الأفكار المتعلقة بالموضوع ، مع تحليل بعض النصوص القانونية المتعلقة بالتهرب الضريبي واليات مكافحة .

خطة الدراسة :

تم تقسيم الدراسة إلى فصلين نظريين يركزان على تغيرات البحث وسانتناول في:
الفصل الأول: الإطار الموضوعي الجريمة التهرب الضريبي ,نبرز فيه ما يلي :
-مفهوم الضريبة والتهرب الضريبي وصورة وتمييزة عن ما يشابهه, وكذا الأسباب التي أدت إلى ظهور هذه الظاهرة ,ثم ذكر أهم الآثار الناجمة عنها
تتناول في الفصل الثاني :آليات مكافحة جريمة التهرب الضريبي , نبرز فيه ما يلي:
-الآليات العقابية والعلاجية لمكافحة جريمة التهرب الضريبي والحد من انتشار , عن طريق محاربتها بكل الوسائل و الآليات الردعية و ذلك على النحو التالي :
الفصل الأول : الإطار الموضوعي لجريمة التهرب الضريبي .
الفصل الثاني : آليات مكافحة جريمة التهرب الضريبي ,

الدراسات السابقة :

1- بولخوخ عيسى 2004 ، (الرقابة الجبائية كاداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي (دراسة حالة ولاية باتنة ، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجيستر في العلوم الاقتصادية ، جامعة الحاج لخضر -باتنة ، حيث عالج الباحث اشكالية كيفية ارساء اليات فعالة للرقابة الجبائية حتي تلعب دورا ايجابيا وفعالا في سياسة الاصلاحات الاقتصادية والضريبية من جهة ، ومن جهة اخرى تبرز مدى مساهمتها الفعالة في التقليل من التهرب والغش الضريبين ومنها تحقيق تنمية اقتصادية ، وقد خلص البحث لعدة نتائج .
-الرقابة الجبائية كاداة لايمكن تجسيدها علي ارض الواقع ، الا من خلال معالجة السلبيات والنقائص التي تحيط بهذه الاداة داخليا او خارجيا .

- ان الجزائر رغم اعتمادها علي جملة من السبل ، والتي من شأنها تفعيل اكبر لجهاز الرقابة الجبائية لكن هذه الاخيرة تصادفها الكثير من العقبات والصعوبات .
- 2- سامعي حسام الدين 2014 ، التهرب الضريبي واليات مكافحته(دراسة حالة) ، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر، جامعة الحاج لخضر باتنة ، حيث عالج الباحث اشكالية ماهية واسباب ودوافع التهرب الضريبي ؟ ، وفيما تتمثل اهم الاليات المتبعة للمكافحته ؟ .
- 3-رحال نصر 2014 ، سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي ، اطروحة مكملة لنيل شهادة الدكتوراة في علوم التسيير ، جامعة الحاج لخضر باتنة ، حيث عالج الباحث اشكالية مامدى نجاعة الاصلاحات الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي ، وماهي المعايير اللازمة لتحقيق ذلك ؟ .

الصعوبات :

- تعرض إلى صعوبات أثناء البحث و تجميع المعلومات ، كذلك الصعوبات في موازنة بين ما هو مطلوب علميا و النتائج المتوصل إليها .
- صعوبات في ندرة الكتب و المصادر و ذلك لعدم توفرهم في مكتبة الكلية بشكل دائم .
- صعوبات من حيث الإجراءات الصارمة للإدارة الضرائب ، في عدم تقديم الإحصائيات و المعطيات لمساعدتي في انجاز بحثي ، محتجة بذلك بالسرية .
- نقص المراجع المتعلقة باليات مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي .

الفصل الأول

الإطار الموضوعي لجريمة التهريب الضريبي

تمهيد

يعود المفهوم الضريبي بجذوره إلى زمن بعيد عاصر الكثير من الحضارات والمجتمعات، وإن لم يكن هذا المفهوم معروفاً عند العرب والمسلمين آنذاك، ولما كان له من أهمية وتأثير على حياة تلك المجتمعات والحضارات في ذلك الوقت، إلا أن هذا المفهوم أخذ بالتطور على مرّ تلك العصور والأزمنة لأنه يشكل مورد اقتصادي يجب أن تحصل عليه الدولة على اعتبار أنه يساهم في حلّ الكثير من المشاكل المالية والاقتصادية والاجتماعية التي تواجهها ولا يمكنها الاستغناء عنه، لا يخفى على أحد ما لنشاط الحكومة من أثر كبير في تكييف نمط توزيع الدخل عن طريق إحداث تغييرات في أنواع ونسب الإنفاق، ففي الضرائب مثلاً يمكن العمل على زيادة نسبة الدخل التي تؤوّل إلى الأفراد في شرائح الدخل الدنيا وذلك بتخفيض الضريبة المفروضة عليهم، كما يمكن، من جهة أخرى، العمل على إنقاص الدخل النسبي لأولئك الأفراد في شرائح الدخل العليا.

إن النظام الجبائي الجزائري هو نظام يمنح للمكلف حرية التصريح بمداخيله من تلقاء نفسه، لكن هذه الحرية ساعدت بشكل غير مباشر في نموّ أو تزايد ظهور ظاهرة الغش والتهرب الضريبي الذي يعدّ داءً يؤدي إلى تسرب حجم كبير من أموال الخزينة العمومية وانخفاض الإيرادات.

في هذا الفصل سوف يتمّ استعراض هذه الظاهرة، وبيان خطورتها من خلال الآثار الناجمة عنها، بعد التعرّف على الأسباب الحقيقية المؤدية لبروز هذه المعضلة، ويتمّ وضع الخطوط العريضة على بعض الأسباب والآثار، المعتمدة كمحاولة لمكافحة هذه الظاهرة، وسنتطرق في الفصل الأول إلى مبحثين وهما :

المبحث الأول: مفهوم التهرب الضريبي

المبحث الثاني: أسباب التهرب الضريبي في الجزائر والآثار المترتبة عليه

المبحث الأول: مفهوم التهرب الضريبي

أصبح التهرب الضريبي يهدّد اقتصاديات الدول سواء المتقدمة منها أو النامية، كونها أخذت بعدا وطنيا ودوليا، في الإساءة للحياة الاقتصادية للمجتمع، فهي ملازمة للنظام الضريبي، وتعدّ إحدى المعوقات الأساسية للتنمية الاقتصادية والوفرة المالية والتي يستوجب محاربتها بصفة مستمرة وبمجرد اكتشافها، تسعى كل التشريعات لمحاربتها بكل الوسائل، وذلك نظرا لتأثيرها السلبي والقوي على موارد الدولة وعلى الأداء الاقتصادي.

ولدراسة مفهوم التهرب الضريبي نقسم دراستنا لمطلبين: نتناول في الأول: تعريف التهرب الضريبي، ونتناول في الثاني: صور التهرب الضريبي وتمييزه عن ما يشابهه، وذلك على النحو التالي.

المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي

قبل التطرق لتعريف التهرب الضريبي، تقتضي منا دراستنا إيراد عدد من التعاريف الضريبية باعتبارها موضوع عملية التهرب الضريبي وذلك على النحو التالي:

عرفت الضريبة بأنها: "مبلغ نقدي تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية والتي تقوم: عن طريق السلطة، بتحويل الأموال المحصلة وبشكل نهائي ودون مقابل محدّد، نحو تحقيق الأهداف المحدّدة من طرف السلطة العمومية¹

عرّف الأستاذ خالد أمين عبد الله وحامد داود الطحله الضريبة بأنها: "فريضة إلزامية يلتزم المكلف بأدائها إلى الدولة تبعا لمقدرته على الدفع بغضّ النظر عن المنافع التي تعود عليه من وراء الخدمات التي تؤديها السلطات العامة أو بعبارة أخرى هي أسلوب قانوني لتوزيع الأعباء العامة سنويا فيما بين الأفراد حسب طاقتهم، أي أن الضريبة على الدخل قد

¹ - محمد عباس محرز، المدخل إلى الحياة والضرائب، دار النشر ITCIS، عين البنيان، الجزائر، د.ط، د.س، ص 9

اتخذت صفة التبرعية كونها ما يقوم المكلف¹ بدفعه مقابل ما تؤديه الدولة من خدمات عامة تعود بالخير على الجميع.

وعرّف الأستاذ ياسر صالح الفريحات الضريبة بأنها: "فريضة تدفع جبرا إلى الدولة، وهي غير جزائية، وتدفع من القطاع الخاص إلى القطاع العام، وتفرض بشكل محدود مسبقا، بلا مقابل، ولتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية مختلفة"².

وعرّف الأستاذ عبد المجيد قدي الضريبة بأنها: "اقتطاع نقدي إجباري لصالح السلطات العمومية، بصفة نهائية، ومن دون مقابل مباشر ومحدّد، وذلك بهدف ضمان تمويل الأعباء العامة للدولة الجماعات المحلية أو الإقليمية والإدارات العمومية"³.

بعد استعراضنا لتعريف الضريبة نورد تعاريف للتهرب الضريبي على النحو التالي:

يرى M.Duverger أن التهرب الضريبي واسع النطاق مقارنة بالغش الضريبي، وعرّفه أيضا بأنه: "يمكننا التهرب من الضريبة بالاعتماد على القانون"⁴.

"فالتهرب الضريبي يعني إذن التخلص من عبء الضريبة كليا أو جزئيا دون مخالفة أو انتهاك القانون، حيث يستخدم المكلف حقا من حقوقه الدستورية باعتبار أن حرّيته هي القيام بأي تصرف من عدمه تكون مضمونة دستوريا"⁵.

¹ - خالد أمين عبد الله وحامد داود الطحلة، النظم الضريبية ضريبة الدخل، الضرائب الجمركية، ضريبة المبيعات "دراسة مقارنة"، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الاولى، 2015، ص34

² - ياسر صالح الفريحات، المحاسبة في علم الضرائب، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 1429هـ، 2009م، ص16

³ - عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان، د.ط، 2011، ص15

⁴ - عبد الرزاق عباس، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، د.ط، 2012، ص98

⁵ - المرجع نفسه، ص98

عرّفه الدكتور محمد عباس محرزى بأنه: "أن تفرض عليّ تصرّف معيّن كالبيع أو الشراء، لكن المكلف بالضريبة، رغبة منه في عدم دفع الضريبة، يعمل على عدم تحقق للواقعة المنشأة لها، فتصرّفه يكون سلبيا، إذ لا يقوم بواقعة البيع أو الشراء، فالتهرب الضريبي يعني إذن التخلص من عبء الضريبة كليا أو جزئيا دون مخالفة أو انتهاك القانون، حيث يستخدم المكلف حقا من حقوقه الدستورية باعتبار أن حرّيته في القيام بأيّ تصرّف من عدمه تكون مضمونة دستوريا"¹.

يعرّف Margairaz التهرب الضريبي بأنه: "محاولة التملص من الضريبة في حدود القانون أما Delahaye Thomas يقول: "أن التهرب الضريبي هو أن سعى المكلف إلى التخلص من الضريبة، دون أن يخرق القانون الجبائي، وإنما يعمل على خلق وضعيات، تسمح له بتحقيق ذلك"².

يعرّفه الأستاذ عبد المجيد قدي بأنه: "évasion fiscale هو مجموع السلوكات إلزامية إلى تقليص مبالغ الاقتطاعات الضريبية الواجبة الدفع، فإذا كان ذلك باستخدام أدوات مشروعة فيدخل في إطار الأمثلية، وإذا كان بوسائل غير مشروعة فيدخل ضمن دائرة الغش الضريبي، وعليه يمكن اعتبار الغش الضريبي تهريا غير مشروع"³.

من خلال التعاريف السابقة الذكر يمكن تعريف التهرب الضريبي بأنه: "محاولة الممّول أو المكلف التخلص من الضريبة المفروضة عليه، بموجب القانون، بصفة كلية أو جزئية دون مخالفة بعض الأعمال والأفعال المخالفة للقانون للتخلص من الضريبة".

¹ - محمد عباس محرزى، المرجع السابق، ص 133

² - جميلة بشقة، أثر التهرب الضريبي على النمو الاقتصادي، دراسة حالة الجزائر، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر، تخصص نفود ومؤسسات مالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، قسم علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2012/2013، ص 8

³ - عبد المجيد قدي، المرجع السابق، ص 216

ويعدّ التهرب الضريبي جرماً يعاقب عليه القانون في معظم بلدان العالم، ويعرّض الضائعين فيه للمساءلة أمام القضاء وعقوبات مدنية وجنائية، قد تصل إلى السجن.

ويجب التمييز في هذا المجال بين التهرب الضريبي (المجرم قانوناً) والتجنب الضريبي الذي يتوسل طرقاً وأساليب مشروعة لا يحاسب عليها القانون، وإن كان بعضها مدفوعاً بنية استغلال الثغرات الموجودة في نصوص القوانين بنية تجنب الضريبة أو تخفيضها إلى أقصى عدد ممكن.

توجد العديد من الأسباب التي تدفع أو تشجع المواطنين على ممارسة التهرب الضريبي، الإحساس بضعف المؤسسات وعجز الدولة على إعمال القانون وفرض سيادته، وعدم قدرتها على ممارسة مسؤولياتها الرقابية من أجل وضع اليد على الممارسات التي تعدّ تهرباً ضريبياً وإحالة أصحابها إلى القضاء، فرض عقوبات غير متشددة على المدانين بتهمة التهرب الضريبي، الإحساس بعدم شرعية الضرائب في الأساس، الفساد داخل أجهزة الدولة وداخل الإدارات الضريبية على وجه الخصوص.

أمّا فيما يخصّ الغش الضريبي فقد وردت تعريفات عديدة حوله نذكر منها ما يلي:

- تعريف Lucien Mehi: "يعرّف الغش الضريبي بأنه خرق للقانون الجبائي بهدف التخلص من الضريبة وتخفيض وعائها".
- تعريف Camille Rosier: "يشمل الغش الضريبي كل الحركات والعمليات القانونية والمحاسبية وكل الوسائل والترتيبات والتدابير التي يلجأ إليها المكلف أو الغير بهدف التخلص من دفع الضرائب والمساهمات".
- تعريف جامع أحمد: "هو محاولة الشخص عدم دفع الضريبة المستحقة عليه باتباع طرق وأساليب مخالفة للقانون وتحمل طابع الغش وغيره".

- عرّف الأستاذ مصطفى عوادي ونصر رحال الغش الضريبي بأنه: "كل محاولة للتخلص من الضريبة باستعمال طرق تدليسية في إقرار أساس الضرائب والرسوم التي يخضع لها المكّف أو تصفيتها كلياً أو جزئياً".

من خلال هذه التعاريف نوردتها في النقاط التالية:

- الغش الضريبي هو المخالفة الواضحة والصريحة لنصوص القانون الجبائي.
- يتمّ الغش الضريبي بوسائل مادية أو محاسبية وغيرها من أجل عدم دفع الضريبة.
- يهدف الغش إلى التخلص من الضريبة¹.

المطلب الثاني: صور التهرب الضريبي وتمييزه عن ما يشابهه

إنّ الفقه الضريبي درج على التفريق بين أنواع مختلفة من التهرب الضريبي معتمداً على عدّة معايير فمنهم من اعتمد على معيار مدى التخلص من قيمة الضريبة إلى نوعين: تهرب كلي، وتهرب جزئي ومنهم من اعتمد على معيار النطاق الإقليمي للضريبة المتهرب منها، من خلال تعريفنا للتهرب الضريبي استنتجنا وجود تقنيات عدّة لتخلص المكّف من دفع الضريبة، وذلك بشكل مخالف للقانون أو دون انتهاك للقانون الضريبي، معتمدين على طرق عدّة فمنهم من يعتمد على التحاليل المادي، القانوني أو المحاسبي.

الفرع الأول: أشكال التهرب الضريبي

¹ - مصطفى عوادي، نصر رحال، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، دار النشر والتوزيع، مكتبة بن موسى السعيد، شارع القدس، الوادي، د.ط، 2010/2011، ص 665

يتخذ التهرب الضريبي صورتين مختلفتين، تهرب ضريبي مشروع والآخر تهرب ضريبي غير مشروع، يتنوع التهرب الضريبي بحسب الزاوية أو المنظور الذي ينظر إليه من خلاله، إلا أننا بالتقسيم الأكثر شيوعاً، وهو النظر إلى التهرب من الجانب القانوني.

أولاً: التهرب الضريبي المشروع (التجنب الضريبي)

المقصود به التهرب الذي يكون في إطار قانوني، يسمح للمستفيدين من ورائه بتجنب الضريبة بطريقة نزيهة، ومن أبرز صورته لجوء المكلف لطرق تمكنه من الاستفادة من الثغرات الموجودة في التشريعات الجبائية أو الضريبة بفعل تعقد النظام الضريبي، أو عدم إحكام صياغة قوانينه مما يفسح المجال للكثير من التأويلات، فاستفادة المكلف من هذه الثغرات لا تعدّ مخالفة قانونية مادام يتحرك في إطار قانوني، خوّلها له المشرّع من خلاله سلسلة من الإعفاءات والتخفيضات الدائمة أو المؤقتة التي قد تمسّ أنشطة اقتصادية، أو فروع إنتاجية أو مناطق جغرافية أو سلعا أو خدمات محدّدة تفصيلاً¹.

قد عرّفه MAGIRESZ بأنه: "محاولة التخلص من الضريبة في حدود القانون".

ويتجلى ذلك من خلال سلسلة الإعفاءات والتخفيضات الدائمة أو المؤقتة والتي تمسّ فروع إنتاجية أو قطاعات اقتصادية أو مناطق جغرافية... الخ².

قد عرّفه الأستاذ عباس عبد الرزاق على أنه: "التهرب الضريبي المشروع يأخذ مجموعة من الأشكال أهمها:

¹ - بوزيدة حميد، النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة 1992-2004، مذكرة مكملة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006، ص 23

² - عبد المؤمن بن صغير، واقع إشكالية تطبيق الجباية المحلية في الجزائر صعوبات الاقتران وآفاق التحصيل، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الجيلالي، سيدي بلعباس، العدد الأول، 2013، ص 103

- التهرب من الضريبة التي تمس الأرباح، وذلك بتجزئة الشركة الأم إلى شركات فرعية مستقلة قانونياً وبترخيص من القانون التجاري.
- التهرب الضريبي يفرض ضريبة على كل التركات دون إخضاع الهبات لهذه الضريبة، فيقوم المعني بالأمر بتقسيم أمواله على ورثته على شكل هبات رغم أنه مازال حياً حتى لا تخضع أمواله لضريبة التركات".

ويظهر مثل هذا التهرب في استغلال المكلف للنقائص والثغرات الموجودة في التشريعات الجبائية بغية التخلص من دفع دين الضريبة، وترجع هذه النقائص في الغالب إلى نقص التشريع وعدم إحكام صياغته إذ أن استفادة المكلف من هذه الثغرات لا تعدّ مخالفة أو انتهاكا للأحكام الجبائية كون هذا الأخير يتم في إطار قانوني رسمه المشرع من خلال سلسلة من الإعفاءات أو التخفيضات الدائمة أو المؤقتة، والتي تمس فروع إنتاجية أو قطاعات اقتصادية أو مناطق جغرافية... الخ¹.

عرّفه الأستاذ ياسر صالح الفريجات على أنه: "التهرب الضريبي المشروع هو تجنب المكلف تحمل الضريبة أو الالتزام بها دون مخالفة أحكام التشريعات الضريبية، وذلك بالابتعاد عن مواطن التكليف أو الاستفادة من بعض الثغرات القانونية"².

عرّفه الأستاذ عوادي مصطفى ورحال نصر التهرب الضريبي المشروع على أنه: "يلجأ المشرع الجبائي إلى التجنب الضريبي المقصود من أجل تحقيق أهداف معينة، ومن أجل فرض ضرائب مرتفعة على نشاطات معينة أو سلع معينة، للتقليل من استيرادها وتشجيع المنتج الوطني أو للحدّ من استهلاكها مثل السلع الكمالية، أو إلغاء الضرائب على أنشطة محدودة ضمن شروط معينة وحصرها في مناطق يتم اختيارها للتشجيع بإنشاء مثل هذه

¹ - عبد الرزاق عباس، المرجع السابق، ص 99

² - ياسر صالح الفريجات، المرجع السابق، ص 25

المؤسسات في مناطق معينة مثل إقامة البنى التحتية في المناطق المعزولة أو تدعيم الاستثمار الفلاحي والصناعي بالجنوب، الاستثمار في إطار الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار (ANDI)، الوكالة الوطنية لترقية تشغيل الشباب (ANSEJ) وغيرها¹.

عرّفه الأستاذ غازي حسين عناية التهرب الضريبي المشروع بأنه: "تخلص المكلف من أداء الضريبة نتيجة استفادته من بعض التغيرات الموجودة في التشريع الضريبي، أي الاستفادة من الثغرات القانونية التي تتيح له التخلص من دفع الضريبة دون أن تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية"².

من خلال ما سبق يمكن تعريف التهرب الضريبي المشروع بأنه: "قيام المكلف الخاضع للضريبة بطرق وأساليب مشروعة قانونيا من أجل تخفيض مبلغ الضريبة المفروضة، أو بغية عدم الخضوع لها أصلا عن طريق تجنب الواقعة المنشئة للضريبة أو الاستفادة من أحد الإعفاءات الضريبية".

ويجب التمييز في هذا المجال بين التجنب الضريبي الذي لا ينتهك القانون وإن كانت بعض أساليبه قد توصف بكونها غير أخلاقية ومدفوعة بنية استغلال الثغرات الموجودة في النصوص القانونية، وبين التهرب الضريبي من جهة أخرى الذي يجرمه القانون ويعاقب عليه.

وتوجد عدّة طرق تمكن المكلفين الخاضعين للضريبة في بلد ما (أفرادا وشركات) من تجنب الضرائب كليا أو جزئيا، ومن بينها، الثغرات الموجودة في النصوص القانونية، المنافسة الضريبية بين الدول وتسابقها المستمر نحو جذب شركات وإلى تخفيض معدلات

¹ - مصطفى عوادى ونصر رحال ، المرجع السابق ، ص 152

² - غازي حسين عناية، النظام الضريبي في فكر المال الإسلامي، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، د.ط، 2003،

الضرائب، نقل السلع من الشركات التابعة للشركات الأم مقابل أسعار تحويل منخفضة تغطي بالكاد التكاليف.

ثانياً: التهرب الضريبي غير المشروع (الغش الضريبي)

ويتمثل هذا النوع من التهرب في استغلال المكلف ثغرات القانون من أجل عدم دفع الضريبة، وترجع هذه الثغرات في الغالب لنقص في التشريع وعدم إحكام صياغة المواد القانونية، فالمكلف بذلك لا ينتهك القانون أو يخالفه لأن المشرع هو الذي حدّد له مجموعة من الإعفاءات والتخفيضات في بعض الضرائب الخاصة بأنشطة معينة.

يتميز التهرب الضريبي عن الغش الضريبي بعدم توفر أحد أركان الجريمة وهو الركن الشرعي، فبدون هذا الركن لا وجود للنص القانوني، الجريمة لا تقوم وذلك طبقاً للمادة الأولى من قانون العقوبات: "لا جريمة ولا عقوبة أو تدابير أمن بغير قانون"¹.

عرّف الأستاذ ياسر صالح الفريجات التهرب الضريبي غير المشروع بأنه: "ويقصد به إقدام المكلف على مخالفة الأحكام القانونية وسلوك طرق الغش والاحتيال من أجل التهرب من دفع الضريبة المستحقة أو المترتبة عليه".

مع الإشارة هنا إلى مفهوم التجنب الضريبي أو التخطيط الضريبي والذي يعدّ أمراً مشروعاً لا يؤخذ عليه القانون، وعلى عكس التهرب الضريبي فهو من الجرائم الاقتصادية التي فرضت كافة قوانين الضرائب في العالم، عقوبات جنائية ومدنية اتجاهاً².

وعرّف الأستاذ عبد الرزاق التهرب الضريبي غير المشروع بأنه: "يعتبر الغش الضريبي تهرباً مقصوداً، حيث يعتمد بعض المكلفين إلى إتباع بعض أساليب الغش والخداع، مخالفين

¹ - المادة 1 من الأمر رقم 156/66، المؤرخ في 1966/07/08، المتضمن قانون العقوبات

² - ياسر صالح الفريجات، المرجع السابق، ص 25

بذلك أحكام التشريع الضريبي، بقصد تخفيض القيمة الحقيقية لبعض عناصر أوعية الضرائب.

لهذا فإن التهرب غير المشروع يلجأ فيه المكلف بالضريبة إلى استعمال طرق تدليسية ووسائل الاحتيال، ومن ثمة فإن المكلف بالضريبة ينتهك أحكام التشريعات الجبائية، ويتم عادة بعدة طرق أهمها:

- العمل على عدم الالتزام بدفع الضريبة أصلاً وذلك بإخفاء المكلف نشاطه التجاري.
- إستيراد سلع دون المرور بالمراكز الحدودية¹.

الفرع الثاني: تمييز التهرب الضريبي عما يشابهه من مصطلحات .

وعلى ضوء ما سبق من تعاريف للتهرب والغش الضريبيين ، نجد أن ظاهرة الغش الضريبي تتميز بكونها تعبر عن خرق القانون الجبائي وهو ما يعدّ عملاً غير مشروع، بينما التهرب الضريبي يعبر عن تجنب مشروع للضريبة، إلا أن اعتماد بعض الباحثين لمصطلح التهرب للتعبير عن الغش الضريبي أدّى إلى حدوث خلط في كلا المفهومين، خصوصاً أنهما يختلفان في الوسيلة ويشتركان في الغاية، حيث أن التهرب الضريبي يتم بطرق ووسائل قانونية أما الغش الضريبي فيتم عن طريق وسائل غير قانونية لكنهما في النهاية يهدفان إلى غاية واحدة وهي تجنب الضريبة².

تكمن جوهر التفرقة بين التهرب الضريبي والغش الضريبي في أن التهرب تكون فيه إرادة المكلف بالضريبة متجهة نحو تخفيف العبء الضريبي إلا أنه يسلك في ذلك سبلاً مشروعة، فالمكلف هنا يمارس حقاً من حقوقه القانونية والاقتصادية ليحقق هدفاً مشروعاً

¹ - عبد الرزاق عباس، المرجع السابق، ص 99

² - محمد عباس محرز، المرجع السابق، ص 134

بالنسبة له، أمّا الغش الضريبي فتتجه فيه إرادة المكلف بالضريبة نحو تخفيف أو إسقاط العبء الضريبي، ولكنه يسلك في سبيل تحقيق ذلك طرقاً غير مشروعة تصل به إلى حدّ التدليس والاحتتيال، ومن ثمّ يستوجب سلوكه متابعتة قانوناً.

يتعيّن عدم الخلط بين التهرب الضريبي والغش الضريبي، فالأول يمثل العام والثاني يمثل الخاص، فالغش الضريبي يعتبر حالة خاصة من حالات التهرب الضريبي.

من خلال ما سبق نجد أن ظاهرة الغش الضريبي تتميز بكونها تعبر عن خرق القانون الجبائي، وهو ما يعدّ عملاً غير مشروع، بينما التهرب الضريبي يعبر عن تجنب مشروع الضريبة، إلّا أن اعتماد بعض الباحثين لمصطلح التهرب للتعبير عن الغش الضريبي أدّى إلى حدوث خلط في كلا المفهومين، وتتجلّى إشكالية تحديد مفهومها بالنظر إلى الباحثين الذين درسوا هذه الظاهرة، ويظهر في هذا الإطار فريقان:

الفريق الأول: يرى أنه يوجد فرق بين التهرب والغش الضريبي وهم المنظرين القانونيين الذين يرون أن الغش الضريبي غير مشروع لأنه يشكل مخالفة صريحة للقانون الجبائي وعدم الامتثال له في حين أن التهرب الضريبي (التجنب الضريبي) مشروع، وذلك نتيجة لاستغلال الثغرات القانونية وبالتالي يكون المكلف في هذا المجال غير مسؤول، لأنّ المسؤول على وجود هذا الفراغ أو الثغرة القانونية هو المشرّع الجبائي الذي سمح بوجودها.

أمّا الفريق الثاني: وهو المنظرين الاقتصاديين الذين لا يجدون فرق بين الغش أو التهرب الضريبي وذلك لأنّ لهما نفس الآثار الاقتصادية والمالية، على الحصيلة الجبائية وبالتالي على خزينة الدولة.

وفي هذا الصدد نجد أن الفريق الأول يؤكد على الجانب القانوني لظاهرة الغش والتهرب الضريبي، أمّا الفريق الثاني أي الاقتصاديين فإنهم يؤكدون على أثره على الحصيلة

الجبائية، لذلك فإن الفريق الأول يميّز بين الغش والتهرب بينما الفريق الثاني لا يميّز بينهما لأن لهما نفس الآثار الاقتصادية والمالية على خزينة الدولة¹.

❖ الفرق بين التهرب الضريبي والتجنب الضريبي:

لم يميّز العديد من الاقتصاديين بين التهرب الضريبي والتجنب الضريبي بالرغم من أن التهرب الضريبي فكرة واسعة، فالتجنب الضريبي يعنى به قيام المكلف الخاضع للضريبة بطرق وأساليب مشروعة قانونيا من أجل تخفيض مبلغ الضريبة المفروضة عليه، أو بغية عدم الخضوع لها أصلا عن طريق تجنب الواقعة المنشئة للضريبة (عبر تغيير مكان الإقامة مثلا) أو الاستفادة من أحد الإعفاءات الضريبية، وأيضا قد ينشأ التجنب الضريبي نتيجة إتباع ما يسمّى بالتسعير، التحويلي بين الشركات وفروعها الداخلية أو الخارجية والشركات متعددة الجنسيات.

أمّا التهرب الضريبي فيفترض تحقق الواقعة المنشئة للضريبة بالفعل، لأن المكلف يتهرب من دفعها كليا أو جزئيا بالاستفادة من الإعفاءات الضريبية وثغرات القانون والنقص الذي يكون في نصوصه كإدعاء الهبة بدل البيع للتهرب من دفع رسم كبير.

إذن التهرب الضريبي والتجنب الضريبي يتشابهان في كونهما يهدفان إلى التخلص من دفع الضريبة جزئيا أو كليا، إلا أنّهما يختلفان في الوسيلة كون التجنب الضريبي يكون عن طريق الامتناع عن تحقيق الواقعة المنشئة للضريبة، في حين التهرب الضريبي يتم عن طريق تحقيق الواقعة المنشئة للضريبة ومخالفة القانون.

المبحث الثاني: أسباب التهرب الضريبي في الجزائر والآثار المترتبة عليه

¹ مصطفى عوادي، نصر رحال، المرجع السابق، ص 15-16.

يرجع التهرب الضريبي لعدّة أسباب منها ما هو مرتبط بالمكّلف بالضريبة ومنها ما هو مرتبط بطبيعة التشريع الضريبي المطبق، وكذا الظروف الاقتصادية، إضافة إلى الأسباب المرتبطة بالإدارة الضريبية، نفضل في كل هذه الأسباب على النحو التالي:

المطلب الأول: دوافع التهرب الضريبي

إن من أهمّ دوافع التهرب الضريبي والتي اقترن وجودها بوجود الضريبة نفسها، و نتناول هذه الأسباب في فروع رئيسية

نتناول في الأول الأسباب الراجعة للتشريع الضريبي وفي الثاني الأسباب الراجعة للإدارة الضريبية وفي الثالث نتناول الظروف الاقتصادية كسبب للتهرب الضريبي، نفضل في مضمونها على النحو التالي:

الفرع الأول: التشريع الضريبي

توجد عدّة عوامل تؤثر على التهرب الضريبي ونطاقه والتي ترتبط بطبيعة التنظيم الفني الجبائي، ومدى استقرار التشريع الضريبي، نذكر منها:

أولاً: تعقد التشريعات الضريبية وعدم استقرارها

عدم استقرار القواعد الضريبية التي تنظم الأسس الضريبية، يترك مجالاً لتأويلات كبيرة خاصة أثناء التطبيق، كما أن التشريعات الضريبية غير منسجمة وغير مترابطة، وتحتوي الكثير من الغموض والتعقيد ومتضمنة لشغرات كثيرة، الأمر الذي يترك مجالاً واسعاً للتهرب والغش الضريبي ومن أمثلة هذا التعقيد ما تحتويه قوانين الضرائب من إعفاءات وتخفيضات وإضافات في سعر الضريبة، وهذه التعقيدات تخلق مشاكل للإدارة الجبائية خصوصاً من

ناحية تسيير ملفات المكلفين وفضّ المنازعات الجبائية معهم وكل ذلك يزيد من ظاهرة التهرب والغش الضريبيين.

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

إن التغيرات الاقتصادية، السياسية والمالية للبلاد تستدعي تغيير في التشريعات الضريبية وبالتالي تساعد المكّلف على التهرب¹.

عدم الاستقرار هذا راجع بالدرجة الأولى للتغيرات العديدة التي تحدث على قوانين المالية الرئيسية والقوانين المالية التكميلية، ممّا يخلق نوعاً من التذبذب في استمرارية المنظومة التشريعية الجبائية².

القانون الضريبي لا يحقق توازناً بين المكّلف والإدارة لأن علاقة المكّلف بالدولة هي علاقة الضعيف بالقوي، فاعتراض هذا الأخير على تطبيق القانون تكون إلى الدولة التي هي نفسها تفرض الضريبة سلطاتها وامتيازاتها³.

¹ - سامعي حسام الدين، التهرب الضريبي وآليات مكافحته (دراسة حالة)، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2014/2013، ص58

² - BENAÏSSA Said , Fiscalité Produits Domaniaux, Nouvelle édition Troisième, 2010, P62

³ - خالد الخطيب، التهرب الضريبي، آية الاقتصاد، مجلة جامعة دمشق، جامعة دمشق، المجلد السابع عشر، العدد الثاني، 2000، ص167

بسبب التغيرات الاقتصادية والمالية والسياسية للبلد، لا بد من التغيير المستمر في التشريعات الضريبية، فنجد أن سياسة الإنفاق العام تلعب دوراً أساسياً في هذا الخصوص، فكلما أحسن الحكام استخدام الأموال العامة، كلما قلّ الميل للتهرب الضريبي، وكذلك يشير بعض الكتاب إلى أن استخدام الضريبة في أغراض التبذير، يجعل الطبقات التي تتحمل الضرائب أكثر من غيرها تشعر بالظلم، مما قد يدفعها للتهرب كوسيلة لمقاومتها¹.

ثانياً: ثقل الاقتطاع (الضغط الضريبي)

تعدّ الضرائب وارتفاع أسعارها، تجعل وطأتها تشتد على المكلف فيكون ذلك حافزاً للتهرب منها²، وقد اشتدت وطأة الضرائب بصورة ضخمة في العصر الحديث بسبب تزايد النفقات العامة، واستخدام الضرائب كأداة من أدوات السياسة الاجتماعية والاقتصادية في معظم الدول، من ناحية أخرى وبميل المكلف إلى التهرب بدرجة أكبر كلما زادت وطأة الضرائب، فزيادة العبء الضريبي على الحدّ المعقول قد يولّد لدى المكلف شعوراً بالظلم مما يدفعه إلى محاولة التهرب من دفع الضريبة³.

سندرس فيما يلي كلا من الضغط الجبائي الفردي، الضغط الجبائي الإجمالي وأخيراً استعراض حدود هذا الضغط.

1 - الضغط الجبائي الفردي

يملك كل فرد موارد شخصية تستهدفها الدولة والجماعات المحلية، باقتطاعات في شكل ضرائب مباشرة أو غير مباشرة، وتمثل هذه الاقتطاعات طبعاً مساهمات، مادام أنه يوجد حرمان لكل مكلف بالضريبة من جزء من دخله، وتحسب الضغط الجبائي الفردي أخذاً بعين

¹ - زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، مصر، د.ط، 1988، ص 187

² - عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، الطبعة 1، منشأة المعارف، الإسكندرية، د.ط، د.س، ص 225

³ - خالد الخطيب، المرجع السابق، ص 168

الاعتبار دخل المكلف بالضريبة ومقدار الضرائب التي تضاف إليها الاقتطاعات الإجبارية المحسوبة على أساس الحماية الاجتماعية بالتالي إذا كان الدخل يرمز له (R)، الضرائب (I) والضغط الجبائي الفردي (PFI).¹

2 - الضغط الجبائي الإجمالي

هنا نأخذ بالحسبان مجمل الإيرادات الجبائية المحصلة لحساب الدولة والجماعات المحلية، بما في ذلك الاقتطاعات الإجبارية، من طرف صناديق الضمان الاجتماعي. بناء على هذا، إذا كان الضغط الجبائي الإجمالي (PFG)، الإيرادات الجبائية (I)، والدخل الإجمالي (R)، والذي عادة ما يكون الناتج الداخلي الخام (PIB).

إن ارتفاع الضغط الضريبي قد يسبب آثارا سلبية سواء على المداخل الجبائية بصفة خاصة، أو على الميزانية بصفة عامة، وبالتالي فإن الضغط الضريبي لا يسمح للمكلف بتكوين ادّخار ويحدّ من نفقاته الاستهلاكية.²

للضغط الضريبي تأثير نفسي، وتطور المستوى الاقتصادي، ومستوى معيشة السكان، إن ضعف القدرة الشرائية يجعل الإحساس بالعبء الجبائي كبيرا، ونرى بأن معدل الضغط الضريبي لا يمكن تحديده بنسبة معينة، بسبب اختلاف الأوضاع، ممّا يؤكد بأن حدود الاقتطاعات الضريبية ليست حدودا واقعية أو لا تكون الاقتطاعات عشوائية، ولا بد أن تكون لها أهدافا معينة، تجدر بنا الإشارة إلى المفارقات التي تطبع نظامنا الجبائي والمتمثل في غياب أية علاقة بين الناتج الخام الداخلي والمردودية الضريبية للضغط الضريبي لا يؤدي

¹ - عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير، جامعة

الحاج لخضر باتنة، 2004/2003، ص20

² - محمد عباس محرز، المرجع السابق، ص141

بالضرورة إلى تحقيق المردودية المالية، وإنما يؤدي إلى تحقيق نتائج معاكسة الأمر الذي يتطلب توسيع القاعدة الجبائية¹.

3 - حدود الضغط الجبائي

تقع هذه الحدود على مستويين إثنين، الأول اجتماعي-سياسي، والثاني اقتصادي، ففي المجال الاجتماعي والسياسي، يظهر أنه من المستحيل وضع مستوى لا يمكن تحمله من الضغط الجبائي بالفعل، فمقاومة الضريبة يمكن أن تنجر عنه زعزعة السلم المدني. من جهة أخرى، لما تطبق دولة معينة ضغطا جبائيا مرتفعا، يميل المكلفون بالضريبة إلى العمل على تهريب رؤوس أموالهم نحو دول تكون فيه مستويات الاقتطاعات منخفضة².

¹ - عبد الكريم صادق بركات، المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، د.ط، 1979، ص188

² - محمد عباس محرز، المرجع السابق، ص142

الفرع الثاني: الإدارة الضريبية

تعتبر الإدارة الضريبية أداة تنفيذ النظام الضريبي، وهمزة وصل بين المكلف والإدارة الضريبية، لذلك كلما كانت هذه الأخيرة ضعيفة الكفاءة والنزاهة، كلما سهل التهرب الضريبي.

بغية الوصول لإدارة ضريبية متكاملة لا بد من تدارك بعض نقائصها كالضعف في الإمكانيات البشرية والوسائل المادية، بالإضافة إلى نقص الأيدي العاملة الفنية، لضعف الأجور في الوظيف العمومي وقلة المعاهد المتخصصة في تكوين الإطارات الضريبية وكذا طريقة معالجة الملفات التقليدية (الطريقة اليدوية)، عدم العدالة في تقدير وتحصيل الضريبة، والصعوبات التي تتلقاها الإدارة الضريبية في تقدير بعض أوعية الضرائب، وقد تعتمد الإدارة على تقدير الضريبة تقديرا جزافيا أقل من القيمة الحقيقية، مما يؤدي لإحداث آثار مشجعة على التهرب¹.

1 - ضعف الإمكانيات البشرية والمادية

قدرة الإدارة الضريبية على التحصيل الأفضل للإيرادات وتحقيق أهداف السياسة الضريبية المتبعة ترتكز على مستوى كفاءتها وإمكانياتها المادية والبشرية، فالإدارة الضريبية تعاني من نقص كبير في الإمكانيات المادية والبشرية مما يجعلها عاجزة عن أداء المهام الكثيرة والمتنوعة من عمليات فرض الضريبة، إحصاء المكلفين والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتحديد وعائها، إجراء الرقابة الضريبية، التحصيل، المنازعات وغيرها.

1 1 محدودية الإمكانيات البشرية

وتتمثل محدودية الإمكانيات البشرية في مظهرين أساسيين هما:

أ - الجانب الكمي (العددي):

¹ عوادي مصطفى، رجال نصر، المرجع السابق، ص14

ويقصد به عدد الموظفين، حيث من المفروض أن يكون عدد الموظفين مناسب وملائم لعدد المكلفين أو الملفات المطروحة للمعالجة أو المراقبة، وأي اختلال بينهما يؤدي لإحداث مظاهر سلبية أخرى.

فأَيّ تباين بين هذين العاملين يؤدي لنتائج سلبية ووجود نقائص نذكر منها:

- نقص المراقبين المتخصصين
- نقص حملات المتابعة والرقابة، الأمر الذي يجعل المتهرب في أمان لفترة طويلة
- نقص المحفزات المادية والمعنوية، ضعف المستوى الخلقى للموظف الذي يؤدي به إلى قبول رشوة زهيدة لا تتضاهى مع مقدار الضريبة التي يتهرب منها المكلف ولا مع آثارها.

ب- الجانب النوعي (التأهيلي):

قلة أو غياب المعارف المهنية، والإهمال وقلة الإدراك للنظام المالي المحاسبي، تشكل إعاقة كبيرة من الناحية العملية لدراسة الوثائق المحاسبية لمؤسسة ما، مما يجعلهم محلّ سخرية بعض المكلفين الذين يحترفون التهرب الضريبي، أما المؤهلين منهم وبعد تحصيلهم على التكوين الكافي واكتسابهم الخبرة المهنية اللازمة يتكون إداراة الضرائب في اتجاه قطاعات أخرى أكثر مكافأة من ناحية الأجر، أو يمارسون مهنا حرة باعتبارها أكثر مردودية، وبذلك يشكلون درعا واقيا للمكلفين الذين يلجؤون إليهم بهدف ممارسة التهرب الضريبي¹.

¹- تيطاوين إسلام، الرقابة الجبائية كأداة للحد من التهرب الضريبي (دراسة ميدانية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية)، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016/2015، ص32

تشير الدراسات إلى أن العامل الاستعماري له دور في توريث إدارة جبائية قاصرة لكنه يبقى عاملا نسبيا، ويبقى العامل الأساسي المتمثل في الاعتماد على سياسة ضريبية لا تعطي الكفاءة والمهارة للقيام بالدور الفعّال في الميدان، وعدم توافر العناصر الفنية والإدارية القادرة على تحمل المسؤوليات في تطبيق أحكام قوانين الضرائب هي سبب للمكّفين في الغش والتهرب الضريبي¹.

1 2 محدودية الإمكانيات المادية

تعدد مهام الإدارة الجبائية سواء المتعلقة بإحصاء المكّفين، والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتحديد وعائها وتحصيلها، بالإضافة لعمليات التفتيش والرقابة لمختلف الملفات المعنية بالمراقبة، يقتضي توفر مقرات مجهزة بالمرافق الضرورية للعمل وكذا وسائل مادية متطورة تتجاوب مع مقتضيات العصر.

ومن أجل المتابعة الجيدة لملفات المكّفين المتزايدة سنويا، أصبح إدخال الإعلام الآلي ضرورة حتمية يفرضها الواقع، وهو العلاج الفعّال لكل أشكال الغش والتهرب الضريبي².

¹ - أحمد يونس البطريق، مبادئ المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، د.ط، 1978، ص160

² - ناصر مراد، التهرب الضريبي في الجزائر ، دار قرطبة للنشر والتوزيع ، البلدية، د.ط ، د.س ، ص308

تسعى الدولة لأن لا تكون تكاليف جباية الضرائب أكبر من حاصلها، وهذا وفقاً لمبدأ الاقتصاد في الضريبة، وهذا يؤدي في غالب الأحيان لقصور في العناصر المادية للإدارة الضريبية، مما يسهل عملية التملص من دفع الضرائب والتي يمكن إيجازها على النحو التالي:

- قصور أدوات تحديد الوعاء الضريبي
- قصور أدوات ووسائل التحصيل¹

¹ - كريمة النوي، دور التحقيق الجبائي في مكافحة الغش الضريبي (دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية باتنة)، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2012/2013، ص 20

الفرع الثالث: الظروف الاقتصادية

تؤثر الظروف الاقتصادية التي يمرّ بها كل من الدولة والمكّلف على مستوى انتشار التهرب الضريبي بين المكّفين، والوضع الاقتصادي للممّول أمام الضريبة يساعد على تحديد موقفه من التهرب الضريبي، أما من الناحية الاقتصادية العامة فالظروف الاقتصادية تساعد في مجملها على حدوث التهرب الضريبي، تؤدي مجموعة من الظروف الاقتصادية الخاصة بالمكّلف والظروف الاقتصادية العامة إمّا إلى التهرب من الضريبة أو عدم قيامه بواجبه الضريبي كاملا ونفصل في ذلك على النحو التالي:

أولاً: الظروف الاقتصادية المتعلقة بالمكّلف

غالبا ما تتوفر ظروف تدفع المكّلف للتهرب من التزامه المالي اتجاه الخزينة العامة، ذلك إذا افتقد المكّلف كل أثر اقتصادي إيجابي لدفع الضريبة، فيكون ذلك سبب للتهرب الضريبي.

ضعف الوعي الضريبي والمستوى الأخلاقي للمكّلف سببا يدفعه ليميل لعدم دفع الضريبة، كما أن الوضع الاقتصادي للمكّلف قد يدفعه للتهرب الضريبي إذا كان يعاني من ضعف الدخل، لأن اقتطاع الضريبة يعني إنقاص مقدرته المالية عن الحد الأدنى الازم لإشباع حاجته الأساسية، ممّا يدفعه للحفاظ على دخله كاملا قدر المستطاع.

إذا كان المردود الاقتصادي للمكّلف جيدا فإن اقتطاع الدولة للضريبة لن ينقص من قدرته المالية على إشباع حاجاته الأساسية، مع التأكيد طبعا على المفهوم النسبي للحاجات

الأساسية لكل مكلف، وعندها لن يكون المكلف مدفوعاً للتهرب من الضريبة وسوف يقوم بأدائها¹.

1 - ضعف الوعي الضريبي

التهرب الضريبي يحصل في معظم دول العالم، فالضريبة مكروهة ولا يتقبلها المكلف برضى، ويلجأ للتخلص منها، ويعود ذلك لانعدام الوعي بدور الضريبة في الاقتصاد القومي وسيادة قيم خاطئة، بأن التهرب من الضريبة أو تحويل عبئها إلى غيرهم دليل على الذكاء، وعلو المنزلة الاجتماعية².

المكلفون يعتقدون أن الضريبة أداة لإفقار الشعوب³، ويعتبر الحرفيون النسبة الغالبة من حالات عدم تقديم الإقرارات الضريبية، بالإضافة إلى فئات أخرى يحصلون على دخول، لكن يتعذر على الإدارة الضريبية تحديد التزامهم للضريبة، وممولون لا تستند إقراراتهم إلى دفاتر منتظمة، وممولون لا تتوفر مؤشرات للتعرف على دخولهم الحقيقية وآخرون يباشرون أنشطتهم في أماكن غير محددة⁴.

2 - ضعف المستوى الاخلاقي

يتناسب ضعف المستوى الخلقي عكسيا مع الشعور الوطني في مصلحة المجتمع، ورعايته ومع الشعور بتحمل المسؤولية، في تحمل الأعباء العامة، وضعف المستوى الخلقي للأفراد يحفزهم على التهرب من أداء الواجب المالي ومنه الضريبة، فأول تحليل نظري لسلوك الأفراد وضع عام 1972 من قبل Allingham & Sandmo، ويشير التحليل إلى

¹ - محمد خالد المهاني، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، القاهرة، د.ط، 2010، ص185

² - أمال لونيس، دور الخبرة القضائية المحاسبية في الكشف عن الغش والتهرب الضريبي (دراسة ميدانية)، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر، تخصص تدقيق محاسبي، قسم الماستر، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2013/2012، ص28

³ - حميد بوزيدة، النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة 1992-2004، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، 2006، ص71

⁴ - أمال لونيس، المرجع السابق، ص28

أن الدافع لهذا العامل ربما يستمد من مصدرين، الأول عمل منبثق من علم الاقتصاد الجريمة (Becker 1968)، الثاني عمل قائم على اقتصاد المخاطرة والريبة (Arrow 1970)، فالأفراد يقرروم ما إذا كان من الأفضل، ارتكاب جريمة التهرب الضريبي، بمقارنة التكلفة بالعائد من الجريمة، بالنسبة للعائد من وراء جريمة التهرب الضريبي يتمثل في الفوز بعوائد مالية تمثل بالنسبة للمتهرب أهمية قصوى¹.

3 - الضغط الجبائي على المكلف بالضريبة

تعتبر الضريبة متغيرا اقتصاديا يحدث عدّة متغيرات في سلوك الأفراد، وتختلف إيجابا أو سلبا تبعا لحجم الاقتطاعات الضريبية، لهذا توجد حدود يجب مراعاتها عند زيادة مستوى تلك الاقتطاعات، أمّا في حالة تجاوز تلك الحدود سيؤدي لعرقلة نشاط الاقتصاد الوطني، ويحدّ من فعالية النظام الضريبي.

لتحرير القوى الإنتاجية للاقتصاد والمساعدة على الخروج من الأزمة يجب تخفيض الضغط الضريبي والاجتماعي الإجمالي، حيث أن كثرة وتعدّد الضرائب وارتفاع سعرها، يجعل وطأتها تشتت على المكلف فيكون حافزا للتهرب منها، والثابت أنه كلما ارتفع سعر الضريبة وازداد عبئها كلما كان ذلك مدعاة للتهرب منها².

ثانيا: الظروف الاقتصادية المتعلقة بالدولة

تؤدي هذه الأخيرة دورا في التهرب الضريبي، فإن كانت الأوضاع الاقتصادية تساعد على راجعية الضريبة، فإنها تستعمل على منع التهرب الضريبي، لأن المكلف لن يتحمل عبئها وإنما يستطيع نقله للآخرين، وبالتالي لن تكون له مصلحة في التهرب الضريبي، أيضا

¹ - عبد الحكيم مصطفى الشراوي، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، د.ط ، 2006، ص114

² - عوادي مصطفى، رجال نصر، المرجع السابق، ص70

في فترات الازدهار الاقتصادي وحيثما يكون بإمكان التاجر رفض نقل العبء الضريبي للمستهلكين، فإنه لن يكون هناك ميل لديهم للتهرب من الضريبة.

أما في حالة الأزمات الاقتصادية تزداد حالات التهرب الضريبي، حيث تقلّ موارد الأفراد، كذلك يؤدي التهرب الضريبي لزيادة أسعار الضرائب عن الحدود المعقولة لاسيما إن زادت بصورة مبالغ فيها¹.

إن الظروف الاقتصادية غالبا ما تكون لها أثر على زيادة انتشار التهرب الضريبي فنجد أنه:

1 - في فترة الانتعاش الاقتصادي: ترتفع دخول الأفراد، ومن ثم ترتفع مقدرتهم الشرائية، أين يحمل مبلغ الضريبة للمستهلك النهائي، حيث يقوم المكلف بتحصيلها من مجموع المستهلكين، وبالتالي وضعية ركود الإرادة للمكلف حيث يقوم بدفعها للخزينة العمومية، في هذه الفترة من الدورة الاقتصادية يقلّ الميل إلى التهرب والغش الضريبي.

2 - في فترة الركود الاقتصادي (الكساد): ينخفض الناتج المحلي وتتنخفض السيولة النقدية، والقدرة الشرائية للمستهلك، مما يؤدي لانخفاض الطلب على السلع والخدمات ما يؤدي بدوره لتخفيض إنتاج المصانع، وانخفاض أرباح الشركات فإن الميل إلى التهرب والغش الضريبي يرتفع نتيجة عدم استطاعة المكلف ثقل العبء الضريبي للمستهلك².

المطلب الثالث: الآثار المترتبة عن التهرب الضريبي

للتهرب الضريبي نتائج سلبية على الخزينة العمومية وتؤدي إلى تخفيض الإيرادات العامة، وتقلّ فيها حصيلة الضرائب، ما يترتب عليه عدم قدرة الدولة على الإنفاق العام على أكمل وجه تحقيقا للمصلحة العامة، بل قد تضطر الدولة إلى زيادة سعر الضرائب أو جودة،

¹- أمال لونيس، المرجع السابق، ص29

²- كريمة النوي، المرجع السابق، ص24-25

أو إلى فرض ضرائب جديدة، هذا وبالإضافة إلى تأثير الظاهرة على جوانب مالية واقتصادية واجتماعية، ونفصّل في الآثار المترتبة على التهرب الضريبي على النحو التالي:

الفرع الأول: الآثار ذات الطابع المالي والاقتصادي

أولاً: الآثار ذات الطابع المالي

يؤدي التهرب الضريبي للإضرار بالخزينة العمومية، بحيث يفوت على الدولة جزءاً هاماً من الموارد المالية، ويترتب على ذلك عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على الوجه الأكمل، وبالتالي تصبح الدولة عاجزة عن أداء واجباتها الأساسية اتجاه مواطنيها، ما يدفعها للجوء لوسائل تمويلية أخرى كالإصدار النقدي أو الإقتراض¹.

يعتبر القيد المالي من أهم القيود التي تقف في وجه كل استراتيجية تنمية أو برنامج للإنعاش الاقتصادي فلا يمكن الحديث عن الأهداف والإنجازات دون الحديث عن التمويل

1 - الإصدار النقدي

هي عملية خلق نقود جديدة من العملة الوطنية، وهو ما يعرف أيضاً بالتمويل بالتضخم دون مقابل من السلع والخدمات في السوق، وهذا من أجل تعويض العجز في الميزانية العامة نتيجة نقص الإيرادات بسبب التهرب الضريبي².

يؤدي التمويل بالتضخم لنتائج سلبية تمسّ بالاقتصاد الوطني والتي تتمثل في:

- زيادة مفرطة للأسعار بصورة غير طبيعية.
- إضعاف القدرة التنافسية الدولية للمنتج المحلي.
- نقص القدرة الشرائية للمواطنين وتدهورها.

¹ - عيسى بولوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، دراسة حالة ولاية باتنة ، ، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية تخصص اقتصاد التنمية ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، قسم العلوم الاقتصادية ، جامعة الحاج لخضر باتنة ، 2003-2004 ، ص 31

² - طورشي إبراهيم، التهرب الضريبي وآليات مكافحته، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر، تخصص القانون العام للأعمال، قسم الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قسدي مرياح، ورقلة، 2015، ص 17

- تغيير نمط الاستهلاك.
- انخفاض الصادرات في البلاد والذي يؤدي لقصور في الحصول على العملة الصعبة¹.

2- الدين العام

تلجأ الدولة للافتراض ظناً منها أن هذا هو الحلّ الأمثل، لكن هذا التصرف يجعلها تدخل في مشكلة المديونية، ومن ثمّ في التبعية الاقتصادية².

فهو يعدّ عبئاً على ميزان المدفوعات خاصة في حالة استعماله في الأغراض الاستهلاكية بدل مشاريع استثمارية لتخفيف العبء، ما يؤدي بالدولة لتدبير مورد مالي من أجل سداد قروضها، كما أن الدولة تفقد الثقة فيها داخليا وخارجيا لعدم قدرتها على سداد ديونها وتحصيلها³.

2-1 تعريف الدين العام: يمكن تعريفه بأنه المبالغ المالية التي تحصل عليها الدولة من الغير مع التعهد بردها إليه مرة أخرى، عند حلول ميعاد استحقاقها وبرفع فوائد مدة القرض وفقا لشروطه⁴

¹ - عوادي مصطفى، رجال نصر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، دار النشر والتوزيع، مكتبة بن موسى السعيد، الوادي، د.ط، 2010/2011، ص72

² - المهائني محمد خالد، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، د.ط، 2010، ص316

³ - قرموش ليندة، "جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري"، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر تخصص قانون جنائي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013/2014، ص46

⁴ - محمد عباس محرز، المدخل إلى الجباية والضرائب، دار النشر TCIS، عين البنيان، الجزائر، د.ط، د.س، ص290

2-2 آثار الدين العام: يؤدي الدين العام باختلاف مصادره لآثار سلبية تمسّ

الاقتصاد الوطني ككل، يمكن تلخيصها فيمايلي:

- يعدّ الدين العام عبء على ميزان المدفوعات خاصة في حالة استعماله لأغراض استهلاكية بدل مشاريع استثمارية التي يجب اللجوء إليها من أجل تخفيف هذا العبء، ممّا يؤدي إلى اللجوء لتدبير مورد مالي من أجل سداد قروضها.
- الدولة تفقد الثقة فيها داخليا وخارجيا، بسبب عدم قدرتها على سداد ديونها، وبالتالي عزوف الهيئات المالية والأفراد عن تقديم قروض لها.
- عدم قدرة الدولة على تسديد ديونها يجعل الدول الأجنبية تتدخل في شؤونها، وبالتالي خضوعها للتبعية الأجنبية وفرض قيود اقتصادية على هذه الدولة¹.
- تقلص النشاط الإنتاجي، لأن الأموال المقرضة للدولة تكون لها فوائد وكذا ضمان سدادها².
- تراكم الديون على الدول النامية أصبحت في الوقت الحالي تشكل أهمّ خطر لهدر اقتصادياتها، وكل ذلك يساهم في تقليل الإنفاق العام بأنواعه المتمثلة في:
 - ❖ الإنفاق الاستثماري: الذي يكون على رأس المال العيني للدولة (صناعة، زراعة...الخ).
 - ❖ الإنفاق التحويلي: الذي يؤدي إلى تحويل عناصر الإنتاج نحو المجالات التي نشير ترغب الدولة في تطويرها.
 - ❖ الإنفاق الجاري: الذي يؤدي إلى رفع إنتاجية العمل، تحسين ظروف العمل (تعليم، صحة، إسكان...الخ).

¹ - عوادي مصطفى، رجال نصر، المرجع السابق، ص74

² - المرجع نفسه، ص86

ويمكن أن نشير إلى أن القرض الخارجي (الديون الخارجية) يمكن أن تمس سيادة الدولة نتيجة للضغوطات الخارجية التي تتعرض لها هذه الدولة¹.

ثانياً: الآثار ذات الطابع الاقتصادي

تعتبر الضريبة متغيراً اقتصادياً هاماً، لذلك يؤدي التهرب الضريبي لانعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني، وذلك من عدة جوانب، بالنسبة للاستثمار فإن نقص إيرادات الدولة بسبب التهرب لا يسمح بتكوين ادخار عام، لذلك من مقدرة الدولة على القيام بالمشاريع الاستثمارية التي تقتضيها التنمية، بالإضافة لذلك فإن انخفاض معدلات الادخار تجعل الدولة تقلص حجم الإعفاءات الممنوحة في إطار ترقية الاستثمار، ويترتب على ذلك ركود اقتصادي متميز بارتفاع معدلات التضخم والبطالة².

1 - التأثير على المنافسة

عند الأخذ بعين الاعتبار وجود ضرائب مرتفعة على المؤسسات والتجار فإن المؤسسات التي تتملص من الضريبة توجد دائماً في وضعية اقتصادية حسنة، مقارنة مع تلك التي لا تتهرب من الضريبة، وبالتالي تستطيع فرض أسعارها التنافسية³.

2 - ارتفاع معدلات الضرائب وأسعارها

من بين الحلول التي تلجأ لها الدولة من أجل تغطية النقص أو العجز الناجم عن التهرب الضريبي: نقص الإيرادات الضريبية ولمحاولة زيادة إيراداتها العامة، تلجأ الدولة

¹ - حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، الطبعة الثالثة، 1992، ص ص 71-72

² - معاشو مليكة، آليات مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر تخصص قانون جنائي وعلوم جنائية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، جامعة الطاهر مولاي، سعيدة، 2015/2016، ص 31

³ - سامعي حسام الدين، التهرب الضريبي وآليات مكافحته (دراسة حالة)، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2013/2014، ص 33

لفرض ضرائب جديدة أو رفع أسعار الضرائب القائمة، وهذا ما ينجم عنه زيادة الضغط الضريبي ووقوعه على المكلفين الذين يؤدون واجباتهم الضريبية بصورة عادية ومنتظمة، مما يوّلّد شعورا لدى هؤلاء المكلفين بغياب العدالة الاجتماعية، ويوّلّد استيائهم مما قد يجزّهم لمحاولة التقليل من هذا العبء، وبالتالي اللجوء للغش في محاولة لردّ فعل على ارتفاع أسعار الضرائب، مما يزيد من انتشار هذه الظاهرة بطريقة غير مباشرة¹.

3 - عرقلة النمو الاقتصادي

التهرب الضريبي يساهم في تأخير النمو الاقتصادي، حيث أن التهرب الضريبي يثبت الجهود التي تسعى لرفع الإنتاجية فالمستثمر الذي يسعى لزيادة مداخيله عن طريق وضع إجراءات تنظيمية لعملية الإنتاج وعملية التسيير، بهدف خفض التكاليف فإنه لا يتردد في ممارسة التهرب الضريبي من أجل الوصول لمبتغاه².

4 - التوجيه الوهمي للنشاط الاقتصادي

يلجأ الأعوان الاقتصاديون لأنشطة اقتصادية في القطاعات الأكثر حساسية للتهرب الضريبي، ولا يأخذون بعين الاعتبار الأنشطة التي تساعد في النمو الاقتصادي، وتزيد القيمة المضافة والدخل الوطني، أي أنهم لا يتوجهون إلى الأنشطة الاقتصادية التي تخلق ثروات إضافية، وبذلك فالتهرب الضريبي يصبح سببا في الركود الاقتصادي والتخلف³.

5 - ظهور أزمة رؤوس الأموال

تظهر أزمة رؤوس الأموال نتيجة سلوك يسلكه المتهرب الضريبي، حيث أنه في أغلب الأحيان يلجأ المكلف لإخفاء رقم أعماله أو أرباحه الحقيقية، وهذا عن طريق الاكتناز، أو

¹ - عوادي مصطفى، رجال نصر، المرجع السابق، ص20

² - سامعي حسام الدين، المرجع نفسه، ص33

³ حميد بوزيدة، "النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة 1992/2004"، أطروحة لنيل شهادة

الدكتوراه، الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2006، ص50.

على شكل أوراق نقدية أو على شكل معادن كالذهب، بالإضافة إلى لجوء بعض المتهربين لفتح حسابات بنكية خارج الوطن.

-يساعد التهرب والغش الضريبي على سيادة الاقتصاد غير الرسمي وانتشار العمل في الخفاء مما يقلل من الإيرادات الضريبية للدولة، والتي كان من المفروض تحصيلها إذا تمّ التصريح عن تلك الأنشطة والأعمال الممارسة في الخفاء.

الفرع الثاني: الآثار ذات الطابع الاجتماعي والسياسي

أولاً: الآثار ذات الطابع الاجتماعي

تتمثل آثار الغش الضريبي على المستوى الاجتماعي في الجوانب التالية:

1 - الغش يوّلّد غش آخر

يقلل الغش الضريبي من الحصيلة الجبائية للدولة، ممّا يدفعها لزيادة معدلات الضريبة من أجل تحقيق مداخيل أكبر، الأمر الذي يترتب عليه آثار سلبية، فنجد مثلاً أن المكلفين الذين لا يقومون بالغش الضريبي يتحملون مساهمة في النفقات العمومية أكثر من المفروض تحمله، على عكس المكلفين الذين يقومون بعمليات الغش الضريبي، لذلك فإن اللجوء إلى الغش يكون بمقدار أكبر كلما ارتفعت معدلات الضريبة فالغش يوّلّد غشا آخر¹.

2 - انعدام الشفافية في المعاملات الاقتصادية

ينتج عن التهرب الضريبي إفساد الثقة بين المتعاملين الاقتصاديين، فكل متهرب يمسك محاسبة مزورة لرقم أعماله، يمكن أن يضع خطة بديلة في حال تفتنت واكتشفت الإدارة الجبائية لأمر التصريح التي قدّمها، بحيث أنها تباشر في الإجراءات القانونية للتحصيل بما

¹ - عوادي مصطفى، رجال نصر، المرجع السابق، ص73

تحمله من عقوبات على إخفائه لرقم أعماله، يمتنع عن منح قروض للعملاء نتيجة عدم اطمئنانه لما يصدر من الإدارة الجبائية من ردّة فعل وهذا ما يجعل الصدق بينهم مستبعداً¹.
 التهرب الضريبي يفسد تصرفات المكلفين الذين يمارسونه، حيث تنعدم الثقة بين المتعاملين، لأن كل واحد منهم يعلم بأن الطرف الآخر يقوم بمسك محاسبة مزوّرة، لاعتبارات جبائية، ممّا يؤدي لعدم الاطمئنان في منح القروض للعملاء، لأن الإدارة الجبائية قد تتدخل في أيّ وقت وتلقي على عاتقهم ديونا ثقيلة بسبب الغش الضريبي، ممّا يؤدي إلى عدم إمكانية أداء مستحقات الموردين والذين قد يتابعون كذلك جبائياً².

3 - تثبيت وتعميق الفوارق الاجتماعية

اعتمدت الكثير من الدول النامية على الضرائب لتمويل الخزينة العامة، ممّا أدى لفرض ضرائب ورسوم مبالغ فيها على الأفراد، ممّا ينمّي لديهم الإحساس بالقهر والاستغلال من طرف القانون الجبائي، ويزداد هذا الشعور لدى هذه الفئات، سكوت الدولة على مختلف التجاوزات التي يقترفها الاغنياء بتهريبهم الدائم، وهو ما يجعل الجوّ مضطرباً في العلاقات بين أفراد المجتمع ويؤدي إلى ظهور الفوارق الاجتماعية، إضافة إلى انتشار الرشوة التي يتقاسم فيها المكلف عبء المخالفة مع موظفي الإدارة الجبائية، اعتقاداً بأنها مهما ارتفعت قيمتها فهي أقل وأخف من الضريبة، وهذا يرسخ فكرة الغش الضريبي لديهم خاصة وسط مكلفين يحترفون نفس المسالك، وفي محيط لا تدفع فيه الضريبة إلا من طرف الفقراء وأصحاب المداخل المحدودة³.

بالنسبة للطبقة الغنية فهم يتهربون من دفع الضرائب ويستغلون نفوذهم في ذلك، إضافة إلى انتشار الرشوة بين المكلفين والإدارة الجبائية وظهور الفساد في المجتمع خاصة في ظل

¹ - سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، د.ط، 2001، ص23

² - نفس المرجع، ص32

³ - حسام الدين سامعي، المرجع السابق، ص32

انخفاض العقوبات الردعية أو سدّ باب الخوف من العقوبات والغرامات¹، نتيجة لكل هذا فإن المكلفين بدفع الضريبة دائماً يجدون سهولة في ارتكاب جريمة التهرب وبذلك تزداد الهوة بين فئات المجتمع من خلال ظهور ثروات غير مبررة، وتثبيت وتعميق الفوارق الاجتماعية وإضعاف علاقة التضامن الاجتماعي بين المكلفين وبالتالي تدهور الحسّ الجبائي (الوعي الجبائي) ممّا يؤدي إلى الطبقية في المجال الجبائي².

4 - تفشي اللامديونية في المجتمع

يقصد بالمدينة الجبائية تفضيل المكلف المصلحة العامة للمجتمع على المصلحة الخاصة، بحيث لا يقوم بتخفيض جزء من المساهمة المالية التي يجب أن يؤديها للمجتمع، لذلك فإن وجود التهرب الضريبي بين مختلف الطبقات الاجتماعية هو عامل لتدهور المدينة الجبائية³.

ثانياً: الآثار ذات الطابع السياسي

في بلدان عديدة ترتبط الوضعية المالية بالوضعية السياسية، فالضغط الاقتصادي والاجتماعي أدى لعدم الاستقرار السياسي⁴.

يؤدي التهرب الضريبي كذلك في الجزائر لخلق تذبذب في مؤشرات الاقتصاد الكلي، ويؤثر على التحكم في الموارد المالية، ممّا ينتج عنه عدم استقرار الوضعية السياسية في الوطن وسقوط الحكومات⁵.

¹ - عبد المجيد قدي، المرجع السابق، ص 228

² - إبراهيم طورشي، المرجع السابق، ص 18

³ - إبراهيم طورشي، المرجع السابق، ص 19

⁴ - بناتة طورش، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير، قسم القانون الخاص، كلية

الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قسنطينة، 2011، ص 92

⁵ - المرجع نفسه، ص 93

لكي تؤدي الضريبة وظيفتها الأساسية وتحقق الأهداف التي أنشئت من أجلها يتعين وضع إستراتيجية لكافة شؤون المجتمع، على الصعيدين الداخلي والخارجي يتم من خلالها وضع سياسات ضريبية من أجل إقامة نظام ضريبي فعّال، يحقق مصلحة المكلف، ومن ناحية ثالثة يحقق مصلحة المجتمع.

الفصل الثاني :

البيات مكافحة التهريب الضريبي في الجزائر

تعتبر الرقابة الجبائية إحدى الأدوات الجبائية التي لها دور أساسي في الحياة الاقتصادية والمالية لأنها تحمي أهم جوانب استمرار النشاط المالي والاقتصادي، وهي ضمان تنافسية عادلة للأعوان الاقتصادية المختلفة وضبط حركات تنقل رؤوس يعتمد النظام الجبائي الجزائري على طريقة التصريحات الجبائية من قبل المكلفين، لقد أولت الدولة الجزائرية اهتماما بالغا بالرقابة والتحقيق الجبائي، وذلك لما يحققه من أهداف وفرض السيطرة على ارض الواقع للحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي، يعد التحقيق الجبائي من أهم الأدوات الرقابية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة وكذلك بإتباع مختلف آليات التحقيق والبحث والفحص لاكتشاف العديد من الأخطاء.

وتتمثل هذه الإجراءات في عمليات الرقابة الجبائية ، إذا كان التهرب الضريبي يرجع لعوامل أخلاقية و سياسية و اقتصادية و فنية ، فينبغي معالجة هذه العوامل على نحو يكفل مكافحة التهرب الضريبي، ولمواجهة هذه الظاهرة وعدم التوغل أكثر تسعى جميع التشريعات الضريبية جاهدة لتبني آليات مختلفة من أجل مكافحة هذه الظاهرة المتزايدة ، وقد اعتمد المشرع الجزائري إلي انتهاج وسائل وقائية علي مستوى الكلف بالضريبة ، التشريع الضريبي والادارة الجبائية ، كما اتبع الأسلوب الرقابي بأشكاله المختلفة بالإضافة إلي التعاون والتنسيق بين الادارات الضريبية وباقي الادارات ، وسنتطرق في هذا الفصل لمبحثين هما:

المبحث الاول: اليات الوقائية للمكافحة جريمة التهرب الضريبي

المبحث الثاني: الاليات العلاجية او الردعية للمكافحة التهرب الضريبي

المبحث الأول: آليات الوقائية لمكافحة جريمة التهرب الضريبي

نتناول في دراستنا في هذا المبحث الآليات الوقائية لمكافحة جريمة التهرب الضريبي ، لذلك سنحاول اقتراح حلول لأسباب التهرب الضريبي المتعلقة بكل من التشريع و الإدارة و المكلف ، لذلك فضلنا البحث عن إجراءات و وقائية للحد أو التقليل من هذه الظاهرة قبل مكافحتها لان هاته الأخيرة قد تكون مكلفة ، لذلك يجب العمل على سد الطريق أمام المكلف بإجراء وقائي .

تعتبر الرقابة الجبائية رمزا من رموز الديمقراطية ، بحيث أن حرية التصريح التي يتمتع بها العنصر الجبائي ضمن النظام الجبائي تجعله يحدد أسس الإخضاع الجبائي نفسه ، و يصرح بالمعلومات اللازمة التي تحدد الأوعية الضريبية إلى الإدارة .

المطلب الأول:

الرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية أداة قانونية لضمان مصلحة الخزينة العامة ، يقع على الرقابة الدور الهام في النظام الجبائي الجيد ، تعد الرقابة الجبائية من بين الوسائل المستعملة للكشف عن مواطن التهرب الضريبي ، و تقدر لها القانون إطارها التشريعي و التنظيمي من أجل اكتشاف النقائص و تصحيح الأخطاء المرتكبة من طرف المكلفين .

سننتقل إلى مفهوم الرقابة في فرع الأول و أشكال الرقابة الجبائية في الفرع الثاني .

الفرع الأول:

مفهوم الرقابة الجبائية

وردت عدة تعاريف للرقابة الجبائية ، والتي ل يمكن التعرض لها جميعا هذا لا يعني عدم أهميتها و إنما لكثرتها ، لذا سنكتفي بالتعارف التالية :

عرف الأستاذ كوسة فوضيل الرقابة الجبائية على أنها : أداة تستعملها إدارة الضرائب من أجل الإثبات و التأكد من صحة التصريحات المودعة لديها من طرف المكلف بالضريبة زيادة على قيامها بإجراءات أشد ضبطا وتأكيدا .¹

¹فوضيل كوسة :_الدعوى الضريبية و اثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة ، دار هومة الجزائر ، د ط ، 2011 ،

تعرف الرقابة الجبائية على أنها : فحص التصريحات و كل سجلات ووثائق و مستندات المكلفين بالضريبة ، الخاضعين لها سواء كانوا أشخاص طبيعية أو معنوية للتأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية ، على أن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية أفضل الوسائل للاستعلام و الاستفسار ، عن كل ماهو مدون و موضح بالتصريحات و الوثائق المرفقة بها و لايتطلب ذلك فقط بدراسة و مراجعة التصريحات ، بل عليه أن يقوم بعملية مقارنة بين ماهو مصرح به و بين المعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى و بالتالي التأكد من مدى التطابق الموجود بينهما وكذلك النظر في الوضعية المالية للممول ¹.

تعرف الرقابة الجبائية على أنها: "عملية تنفيذية تتضمن برامج فحص مصادق عليه من طرف المديرية العامة وتتضمن هذا الاطلاع المدقق مجمل السندات المالية و المحاسبية للمؤسسات الخاضعة للضريبة التي أجبر القانون الضريبي الممول التمسك بها و و غرض هذا الاطلاع هو التأكد من حقيقة النتائج المصرح بها " .

قد تتم المراقبة داخل المؤسسة المعنية أو بعملية نقل مختلفة الوثائق و السجلات المتعلقة بالمحاسبة من طرف المراقبين الذين لهم رتبة المراقبة على الأقل المكلفين بنقل هذه الملفات للإدارة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية و هذا بإرادة من المؤسسة بحيث لا تتجاوز هذه المراقبة 6 أشهر كما تقتضي عملية المراقبة الجبائية التأكد من صحة المعلومات المصرح بها ، و بالتالي قمع عمليات الغش و التهرب الضريبي أو محاولة التقليل منها ².

تعرف الرقابة الجبائية على أنها : " فحص التصريحات و كل سجلات ووثائق و مستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها ، سواء كانوا ذات شخصية طبيعية أو معنوية ، كذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية " ³.

¹ عيسى بولخوخ : الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب و الغش الضريبي ، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في

العلوم الاقتصادية ، جامعة باتنة ، قسم العلوم الاقتصادية ، 2004 و ص 14

² الهادي خضراوي و محمد السعيد سعيداني ، الرقابة الجبائية و دورها في محاربة الغش و التهرب الضريبي ، مجلة

الدراسات القانونية و السياسية ، جامعة الاغواط ، العدد الثاني ، 2015 ، ص48

³ عيسى بولخوخ : المرجع السابق ، ص 15

من خلال التعاريف السابقة الذكر يمكن ضبط مفهوم الرقابة الجبائية على أنها " مجموعة العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية من أجل التأكد من صحة و أمانة المعلومات و التصريحات و البيانات التي تحتويها ملفاتهم المكتبية من طرف المكلفين بغرض الكشف عن عمليات الغش و التهرب التي تسعى من خلالها المؤسسات الاقتصادية إلى التملص و الغش في دفع الضريبة التي أجبر القانون الضريبي الممول التمسك بها .

أولاً: أهداف الرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية العنصر الأكثر أهمية ، و عليه فإنه يجب على جميع الأعوان في الإدارة الجبائية القيام بالأدوار و الأهداف التي تلعبها كل واحدة من مكونات نظام المتابعة و الرقابة الجبائية ليست غاية في حد ذاتها بقدر ما هي أداة تسعى الجهات المختصة في الدولة من ورائها إلى تحقيق جملة من الأهداف المنتظرة و نوردتها فيما يلي :

1- الهدف القانوني

يتمثل في التأكد من مدى مطابقة و مسايرة مختلف العمليات و التصريحات المالية الخاصة بالمكلفين مع القوانين و الأنظمة الجبائية ، و حرصاً على سلامة هذه الأخيرة ترتكز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية و المحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة ، على ارتكاب أية مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية.¹

2- الهدف الإداري

تؤدي الرقابة الجبائية دوراً هاماً للإدارة الضريبية من خلال الخدمات و المعلومات التي تقدمها و التي تساهم بشكل ملفت و حيوي و كبير في زيادة المرودية و الفعالية و الأداء و هذا بواسطة كشف الأخطاء و التجاوزات التي تساعدها في معرفة الحقائق و الإحصائيات و تقييم الآثار الناجمة عن ذلك ، لاتخاذ القرارات السليمة في سياستها الجبائية.

و يمكن تحديدها في النقاط التالية :

- تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه إلى أوجه النقص و الخلل في التشريعات المعمول بها مما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية .

¹ عبد الحليم بن بادة ، الرقابة الجبائية كألية للوقاية من جريمة الغش الجبائي ، مجلة الواحات للبحوث و الدراسات ، مخبر السياحة ، الاقليم و المؤسسات ، جامعة غرداية ، المجلد العاشر ، العدد الاولي ، 2017 ، ص 35

- تحديد الانحرافات و كشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة و الإلمام بأسبابها وتقييم أثارها ، و بالتالي اتخاذ القرار المناسب لمواجهة المشكلات التي تنجم على ذلك .

- تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات مثل نسب التهرب الضريبي¹

3- الهدف الاقتصادي والمالي

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العمومية من التهرب الضريبي و حمايتها لضمان أكبر للحصيلة الضريبية التي تعكس على زيادة الإنفاق العام و إنعاش الاقتصاد الوطني ، نظرا للتناغم المتواصل و الكبير بين المجال الاقتصادي و تنميته بنظيره المجال الضريبي².

كما تهدف الرقابة الجبائية المحافظة على الأموال العامة من التلاعب و السرقة أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية و بالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع ، إذ أن الأهداف الاقتصادية للرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الاقتصاد و الجباية³.

4- الهدف الاجتماعي

على المستوى الاجتماعي نجد الرقابة الجبائية تهدف إلى مايلي :

- منع و محاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل التلاعب و الإهمال و السرقة أو التقصير في أداء و تحمل واجباته اتجاه المجتمع ، وهذا سعيا منه لتكريس مبدأ المساواة بين المكلفين .

- تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة ، وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات و المتمثلة في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة⁴.

¹ خالد طواعة ، أهمية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي - دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة ، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، تقرير تريفص ميداني مقدم لنيل شهادة الليسانس اكايمي ، تخصص محاسبة و جباية كلية العلوم الاقتصادية والتجارية ، قسم علوم مالية ومحاسبية ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2015 / 2016 ، ص 11 .

² عبد الحليم بن بادة ، المرجع السابق ، ص 357.

³ الهادي خضراوي ومحمد السعيد سعيداني ، المرجع السابق ، ص ، 48 .

⁴ عبد الحليم بن بادة ، المرجع السابق ، ص 357.

ثانيا: مبادئ الرقابة الجبائية

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على خزينة الدولة و الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكالها و خاصة من التهرب الضريبي ، و ذلك بكشف الممارسات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة من التهرب من أداء التزاماتهم عن طريق الغش و التهرب الضريبي ، وذلك بهدف زيادة إيرادات الخزينة العمومية و توجيهها لتحقيق أهداف الدولة الاقتصادية و الاجتماعية ، وهذه الأخيرة تسعى على أن التهرب الضريبي من خلال اكتشاف التدليس و تحايل على القانون ، و أن ظاهرة التهرب الضريبي تنتج عنها آثار وخيمة على المجتمع فان محاربهته تستدعي استعمال آلية الرقابة الجبائية كنظام لردعه أو الحد منها ، حتى تتمكن تلك الرقابة الجبائية من الاطلاع بدورها و مهامها على أحسن وجه لابد من توفر المبادئ الأساسية التالية :

1- إقامة نظام ضريبي محكم

لا يمكن لإدارة الرقابة الجبائية أن تقوم بمهامها دون وجود نظام ضريبي محكم ، إذ يعتبر النظام الضريبي من بين المقومات الأساسية للرقابة الجبائية حيث تتعكس نوعية السلطة التشريعية في المجتمع على التشريعات التي تسنها بصفة عامة ومن بينها النظام الضريبي ، فبقدر ما يتوفر لديها من خبرات و كفاءات بقدر ما يستطيع أن يلمس الحبكة الفنية في أنظمتها الضريبية ، و بقدر ما يتأثر بالعوامل السياسية و لاقتصادية و الاجتماعية.

كما أن التهرب الضريبي يعود إلى عدم إحكام القوانين و التشريعات من حيث تعقد النظام الضريبي ، وعدم استقراره و لذلك يجب تحسين فعالية النظام الضريبي من خلال مايلي :

أ- تنشيط وتحسين التشريع الضريبي

يؤدي غموض النظام الجبائي و تعقد نصوصه إلى تشجيع الغش الضريبي ، و عليه فان تعديل النظام الجبائي يعد من المبادئ الهامة التي تعمل على الحد من هذه الظاهرة ، و لهذا فمعظم التشريعات تهدف إلى إرساء هيكل ضريبي محكم يتماشى ، و تحقيق العدالة

الاجتماعية عن طريق صياغة التشريعات الجبائية بأسلوب يتسم بالبساطة و الاستقرار و المرونة.¹

- بساطة صياغته ووضوح وسهولة أسلوبه ، لكي يتسنى للمكلفين بالضريبة فهمه , هذا بالإضافة إلى إدراج مذكرات توضيحية للقوانين و النصوص التشريعية بلغة بسيطة وسهلة في تناول عامة المكلفين بالضريبة للتقليل من إحساسهم بتعقد التشريع الضريبي و إقناعهم به مما يؤدي بهم إلى الالتزام بواجباتهم الضريبية و عدم التهرب منها.²

ب- تحقيق العدالة الضريبية

تعتبر العدالة الضريبية من المبادئ الأساسية ، و تتحدد من خلال التوزيع الأمثل للعبء الضريبي ، و إعادة التوزيع المدخول و الثروات على أفراد المجتمع بعدالة النظام الجبائي ، المطبق عليهم و تسعى الدولة إلى تحقيق العدالة الضريبية من خلال الرقابة الجبائية ، حيث يتضمن المفهوم المعاصر للعدالة الضريبية فرعين هما :

- العدالة الأفقية و يقصد بها أن تتم معاملة المكلفين المتساويين في الدخل و الحالة الاجتماعية و الاقتصادية معاملة ضريبية متساوية .

_ العدالة العمودية تقتضي اختلاف المعاملة الضريبية للمكلفين الذين يحتلون مراكز مالية و اجتماعية مختلفة.³

2- ترقية و تطوير الإدارة الجبائية

إن التشريع الضريبي لا يكفي لمحاربة التهرب الضريبي مالم يرفق بإدارة جبائية فعالة , حيث إن تبعية التهرب الضريبي لا تقع على المشرع المالي و المكلف وحدها و إنما تقع كذلك على الإدارة الجبائية , التي يجب توفرها على مستوى عال من التطور و الازدهار و الكفاءة إضافة على توفرها على الإمكانيات المادية و البشرية اللازمة ، و التي تمكنها من أداء وظيفتها على أكمل وجه .

¹اسلام تيطاوين ,الرقابة الجبائية كأداة للحد من التهرب الضريبي " دراسة ميدانية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة " ومذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر تخصص فحص محاسبي , كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير , جامعة محمد خيضر بسكرة , 2015-2016 , ص 49 .

² عبد الحليم بن بادة , المرجع السابق , ص 349 .

³ اسلام تيطاوين , المرجع نفسه, ص 49 .

اليد العاملة لا تفي بالغرض إذا لم تكن ذات خبرة و كفاءة في الميدان و لذلك فمن الضروري العمل على الرفع من كفاءة الموظفين و تكوين إطارات متخصصة في مجال الجبائية و الضرائب و المراقبة الجبائية ، إضافة لأجراء تربيصات لموظفي و أعوان الإدارة الجبائية ، ووضع برامج تكوينية تتماشى مع التجديدات التي يشهدها النظام الجبائي ، كما تتمثل ملائمة تعطي انطبعا جيدا لدى الموظفين ، إضافة إلى توفير أجهزة الإعلام الآلي ووسائل الاتصال الحديثة ، كما ينبغي تحفيز موظفي الإدارة الجبائية من خلال رفع أجورهم و توفير الخدمات اللازمة لهم .

تعتمد الرقابة الجبائية على جملة من المبادئ ترتبط بالضريبة و النظام الضريبي و ينبغي توفرها لضمان السير الحسن و عدم استقرار النظام الضريبي إضافة إلى ضعف الإدارة الجبائية ، و قلة إمكانياتها البشرية و المادية إلى الاعتماد على نظام ضريبي غير فعال ، و يلقي بعبئه على المكلفين بالضريبة، كما يمتد إلى موظفي الإدارة الجبائية ، مما يؤدي إلى عدم القدرة على التطبيق الجيد للرقابة الجبائية ، و بذلك تترك الحرية للمتهربين من دفع الضريبة في سلوك كل الطرق المتاحة للتهرب دون وجود عقاب أو ردع و ذلك نتيجة لضعف الرقابة الجبائية .¹

الفرع الثاني:

أشكال الرقابة الجبائية

نظرا للعدد المتزايد للتصريحات الجبائية المكتتبه من قبل المكلفين و الخاضعة للرقابة الجبائية كان لزاما على الإدارة الجبائية تنويع نشاطها باستعمال الرقابة الجبائية و سنتناول أشكال هذه الأخيرة على النحو التالي :

أولا: الرقابة الشكلية

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

¹ اسلام تيطاوين ، المرجع السابق ، ص 50 .

المذكورة في التصريح السنوي ، و تهدف هذه الرقابة إلى تصحيح الأخطاء التي تمت ملاحظتها في التصريحات ، تمهيدا لبرمجة الملفات الرقابة المعمقة فيما بعد .¹

تعتبر الرقابة الشكلية أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلف ، و التي تشمل مختلف التدخلات التي تهدف لتصحيح الأخطاء المادية المرتكبة أثناء تقديم المكلفين للتصريحات من الناحية الشكلية دون إجراء أي مقارنة بين ما تتضمنه من معلومات و تلك التي تتوفر عليها الإدارة الجبائية .

يتم هذا النوع من الرقابة الجبائية على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص و التابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة ، و يتم القيام بها كل سنة و تعتبر كمرحلة تمهيدية و كخطوة أولى لباقي أنواع الرقابة الجبائية الأخرى .²

مما سبق نستخلص خاصيتين لهذه الرقابة :

- 1- تعتبر أول عملية رقابية للتصريحات .
- 2- تهدف إلى مراقبة شكل التصريحات فقط دون التأكد من صحة هذه الأخيرة .

ثانيا: الرقابة على الوثائق

الرقابة على الوثائق هي عكس الرقابة الشكلية التي تعتبر تمهيدية للرقابة على الوثائق حيث تتميز بالفحص الدقيق للتصريحات المقدمة و يكون على مجمل التصريحات المهيئة ، حيث تتطلب إحضار الوثائق و السجلات المحاسبية و تقارن كل محتويات التصريح بالوثائق الملحقة به و مجموع المعلومات و الوثائق التي يتم الحصول عليها من بعض الدارات المتعلقة بالمعاملات و الصفقات التي أبرمت بينها و بين المكلف بها بالإضافة إلى الوثائق و المعلومات التي هي في حوزة المصلحة ، أما في حالة النقص أو الغموض يستطيع المحقق أن يطلب بعض المعلومات أو التوضيحات من طرف المكلف بالضريبة .³

¹ مصطفى عوادي وزين يونس ، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري ، مكتبة بن موسى السعيد ، الوادي ، الطبعة الثانية ، 2010-2011 ، ص 12 .

² سليمان عنتر ، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير تخصص محاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة بسكرة ، 2011-2012 ، ص 123 - 124 .

³ اسعيد خليفة ، الرقابة الجبائية ، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر تخصص القانون الاداري ، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة بسكرة ، 2013 / 2014 ، ص 65 .

تتمثل المرحلة الموالية للرقابة الشكلية في الرقابة على الوثائق التي تتم على مستوى نقشية الضرائب والتي تقوم بإجراء فحص شامل التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين من خلال مقارنتها بمختلف المعلومات والوثائق التي هي بحوزة الإدارة الجبائية انطلاقا من ملفاتهم الخاصة وهذا كله يتم في إطار تطبيق حق الاطلاع القانوني ومن الأمثلة العملية للتطبيق هذا الحق (حق الاطلاع) نذكر منها :

_ النشاطات الطبية وشبه الطبية عيادات التوليد وقاعات العلاج تتعامل إدارة الضرائب بالتنسيق مع مصلحة الضمان الاجتماعي التي تقدم لها سنويا كشوفات فردية تبين عدد الفحوص المجرات من طرف كل طبيب مع توضيح المبالغ الإجمالية للأتعاب كما هي واردة في أوراق العلاج

_ أما بالنسبة للمحامين وذلك بالتنسيق كتابة الضبط للمحكمة التي تقوم بتقديم كشوفات القضايا التي يتزاع عنها كل محامي¹.

1- طلب المعلومات

بموجب المهام والامتيازات المختلفة من قبل القانون الجبائي المحقق بمكنة أن يطلب من المكلف بامدادة ببعض المعلومات حول النقاط التي احتوائها التصريحات المقدمة وقد يتخذ الطلب الصيغة الشفوية أو الكتابية وفي حالة عدم رد المكلف لا يطبق عليها عقوبات بل يرسل له طلب كتابي آخر².

تملك إدارة الضرائب حق طلب المعلومات إضافة من الممولين ووفق المادة(133)من قانون الضرائب المباشرة ويكون هذا الجزاء دائما أما شفويا أو كتابيا وفي حالة امتناع الممول عن الإجابة عن هذا الطلب يحق للإدارة الضريبية إرسال طلب التوضيح والتبرير .

¹ خالد طواعة، أهمية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة، تقرير تريض ميداني مكمل لنيل شهادة الليسانس ، تخصص محاسبة وجبائية ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارة و علوم التسيير ،جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2016-2015 ، ص ، 12.

² أسعد خليفة ، المرجع السابق ، ص 66.

2- طلب التوضيحات و التبريرات

ميدان تطبيق حق الاطلاع واسع وهذا ما تضمنته المادة 371 من قانون الضرائب المباشرة " كل الأشخاص الطبيعيين و المعنويين الذين لهم الصفة التجارية (المؤسسات التجارية و الصناعية ، البنوك صناديق الضمان الاجتماعي ...) ينبغي عليهم أن يقدموا عند كل طلب يتقدم به أعوان الضرائب الذين لهم رتبة مراقب على الأقل الفاتر التي تنص على مسكها القانون التجاري (دفتر اليومية ، الجرد) وكذلك حتى يتمكن المفتش من معرفة وضعية الممول و أعبائه العائلية و التكاليف المخصصة من الدخل الإجمالي بموجب تطبيق المادة 108 التي تسمح بإثباتات بأن المكلف بالضريبة يمكن وأن يكون لديه مدخولات أكثر أهمية من المدخولات التي كانت موضوع تصريحه ¹.

في حالة رفض المكلف بالضريبة على الطلب الشفوي ، أو لما يكون الجواب الذي تم تقديمه عبارة عن رفض الإجابة عن بعض النقاط المطلوبة توضيحها ، يتعين على المحقق أن يعد طلبا كتابيا ، و يجب أن يحتوي هذا الأخير على النقاط التي يراها المحقق ضرورية للحصول على التبرير و التوضيحات ، لان المكلف مطالب بتقديم الشروحات للإدارة الضريبية ، في حالة عدم التناقص المكشف بين ما هو في حوزة الإدارة الضريبية من معلومات تحصلت عليها ، كما يجب تقديم الدليل الكافي على أن ما هو مصرح به من أرقام صحيحة و دقيقة ، وطلب التوضيحات و التبريرات من طرف المكلف بالضريبة لا يجب أن يتعدى مدة 30 يوما لتقديم الرد عليها .

قد تكون هذه الإجراءات غير كافية بالنسبة للمحقق ، وهنا يلجأ إلى الرقابة المحاسبية و كنتيجة نستخلص أن الهدف من الرقابة على الوثائق هو بالدرجة الأولى ، اكتشاف المكلفين بالضريبة غير الأمناء .

- تصحيح الأخطاء المرتكبة في التصريحات .

- عملية تمهيد تسمح للمراقب اللجوء إلى الرقابة معمقة في مقر المكلفين (اختيار الملفات موضوع الرقابة المعمقة) ².

¹ المادة 371 المتضمن قانون الضرائب المباشرة لسنة 2019 .

² أسعد خليفة ، المرجع السابق ، ص 66-67.

ثالثا: التحقيق المحاسبي

من مهام المصلحة المحققة من أجل الكشف الكامل التصريحات المكلفين فهو يمثل وجه آخر للرقابة و لكن على المستوى الخارجي ، أي بالتنقل إلى المقر المهني للمكلف ، توجد فيها ثلاثة مراحل تقوم بها مديرية الرقابة الجبائية من اجل الكشف عن الأعمال و الطرق التدليسية وهما :

1 - التحقيق في المحاسبة

يكون الفحص سطحي يعتمد على نص القانون التجاري ، و على ضرورة مسك الدفاتر و الوثائق المحاسبية و المكونة من دفتر اليومية و الجرد و المراسلات ، إذن التحقيق في المحاسبة يعتمد على المعاينة المادية على هذه الوثائق ، و لكي تكون المحاسبة صادقة يجب أن تكون منتظمة و معدة حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، و مقارنتها بالتصريحات المكتتبة من طرف المكلف .

يقصد من جميع العمليات الرامية لمراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة و فحص محاسبته ، و التأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية و غيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها ، و استثناء نصت المادة 113 من قانون الرسم على رقم الأعمال على أنه يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر المحاسبية في عين المكان ، ماعدا إذا تم تقديم المكلف طلبا مكتوبا يقضي بعكس المصلحة ، لا يمكن للإدارة الجبائية ممارسة التحقيق المحاسبي إلا على المكلفين الملزمين بمسك الدفاتر و الوثائق 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 و كاملة عن المكلف المعني بعملية المراقبة .¹

¹ - ملغاة بموجب أحكام المادة 200 من القانون رقم 21/01، المؤرخ في 22 ديسمبر 2001، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج ر عدد 79.

بالغاء نص المادة السابقة نص المشرع¹ على إمكانية إجراء أعوان الإدارة الجبائية تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها، وعرف التحقيق في المحاسبة بأنه: مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة بسنوات مالية مقللة.

كما أوجب المشرع أن تتم عمليات التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف الضريبة، والذي يوجه بشكل كتابي وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة، من جهة أخرى لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل.

تمارس الإدارة حق الرقابة مهما كان السند المستعمل لحفظ المعلومات، وإذا كانت المحاسبة ممسوكة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي يمكن أن تشمل المراقبة مجمل المعلومات والمعطيات والمعالجات التي تساهم بصفة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية.

يلزم المكلفون بالضريبة المحقق في محاسبتهم، عند مسكهم لمحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي بوضع بطاقة الكتابات المحاسبية تحت تصرف المحققين بناء على طلب خطي يقدمه المحققون، ويمكن أن تتم عملية التحقيق في عين المكان باستعمال تجهيزات الإعلام الآلي ملك المكلف بالضريبة، أو على مستوى المصلحة، بناء على طلب صريح من المكلف بالضريبة، وهنا يجب على المكلف بالضريبة أن يضع تحت تصرف الإدارة كل النسخ والدعائم التي استعملت في تأسيس المحاسبة المعدة بواسطة الإعلام الآلي.

من الناحية الإجرائية لا يمكن البدء في إجراء تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، من خلال إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول

¹- المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، معدلة بموجب المادة 15 من القانون رقم 18/18، المؤرخ في 27 ديسمبر 2018، المتضمن قانون المالية لسنة 2019.

مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، ومنح له المشرع أجل أدنى للتحضير مدته 10 أيام، تحتسب ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار¹.

يسمح أي تحقيق للإدارة الجبائية من التعرف على وضعية الممول و العمليات التي قام بها طول السنة ، فالتحقيق في المحاسبة هو مجموعة من العمليات الرامية لمراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة .

2- التحقيق المصوب في المحاسبة

بعد التحقيق تحقيا محاسبيا مصوبا إذا اقتصر التحقيق المحاسبي على نوع أو عدة أنواع من الضرائب أو تشكل الفترة غير المتقدمة أو جزء منها ، أو مجموعة من العمليات المحاسبية المتعلقة بفترة تقل عن حسنة جبائية ,وهو إجراء مراقبة مصوبة ,أقل شمولية ,وأكثر سرعة ونطاق من التحقيق المحاسبي ,عرف انه فحص الوثائق التوضيحية والمحاسبية لبعض أنواع الضرائب والتي تخص فترة محدودة تقل عن سنة محاسبية ,وهذا النوع من المراقبة هو عبارة عن وسيلة تسمح بالقيام بتحريات مصوبة أو برامج أولية للقيام بتحقيق معمق في المحاسبة ,وهو نوع من التحقيق المحاسبي².

التحقيق المصوب في المحاسبة هو إجراء رقابي اقل شمولاً ,سريع ,واقبل بعدا من التحقيق المحاسبي، منه يمكن القول أن التحقيق المصوب في المحاسبة يختلف عن التحقيق في المحاسبة من حيث نطاق وشمول التحقيق ، فالتحقيق المصوب يقتصر على فحص نوع أو عدة أنواع من الضرائب ,وهذا ما تجعل المعلومات المحاسبية المحقق فيها تتمتع بقدر كاف من الدقة وتقليص فقرة التحقيق³.

¹ - يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب وأسماء ورتب المحققين، وكذا تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التحقيق فيها والحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعنية وكذا الوثائق الواجب الإطلاع عليها، وأن يشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة.

² كريمة النوي ، دور التحقيق الجبائي في مكافحة الغش دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية باتنة ، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر تخصص : تدقيق محاسبي ، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة الحاج لخضر باتنة ، 2012/ 2013 ، ص 74 .

³ حيزية بوزرورة و كاهنة بوزيدي : التهرب الضريبي في الجزائر و آليات مكافحته ، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر ، تخصص : قانون العام للأعمال ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة عبد الرحمان ميرة - بجاية - ، 2018 ، ص 69 .

3 التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية

يقصد تلك العمليات التي ترمي إلى الكشف عن الفارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به ، أي مقارنة الدخل المصرح به مع وضعيته المعيشية ولسائر أفراد أسرته ،وفي هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخيل المصرح بها من جهة ،والذمة المالية والحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشية أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى .¹

يخص هذا التحقيق الأشخاص الطبيعيين الذين يمارسون نشاط مهني غير تجارية (المهن الحرة)،حيث يحق للأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية للأشخاص الطبيعيين ،بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة.² عرفته المديرية العامة للضرائب "على أنه مجموعة من العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به.

إعتبر **t.lambert** أنه يتضمن الدراسة الحقيقية التي وراء المظاهر وليست نشاط الرقابة المادية لهذه المظاهر ،وتظهر صور هذه الرقابة في إجراء المفتش لخصوصيات تخص العناصر المادية للاستغلال بالمؤسسة عن طريق متابعة تحركات البضائع في مختلف مراحل التسويق ،ومراقبة الصفقات التي تتم بين المنتجين والمسوقين حيث تعتبر هذه الطريقة الأكثر فعالية بالنسبة للإدارة الجبائية حيث تساعد على التأكد من صحة التصريحات وكشف مواطن التهرب الضريبي.

¹ كريمة النوي ، **نفس المرجع** ، ص 48 .

² المادة 1/21 من قانون الاجراءات الجبائية ، معدلة بموجب المواد: 38 من القانون رقم 21/08، المؤرخ في 30 ديسمبر 2008، المتضمن قانون المالية لسنة 2009، ج ر عدد 74، و المادة 34 من القانون رقم 16/11، المؤرخ في 28 ديسمبر 2011، المتضمن قانون المالية لسنة 2012، ج ر عدد 72، والمادة 13 من القانون رقم 12/12، المؤرخ في 26 ديسمبر 2012، المتضمن قانون المالية لسنة 2013، ج ر عدد 72، والمادة 24 من القانون رقم 18/15، المؤرخ في 30 ديسمبر 2015، المتضمن قانون المالية لسنة 2016، ج ر عدد 72.

بخلاف الرقابة على الوثائق "الرقابة العامة" فإن الرقابة بعين المكان تتم خارج مكاتب الإدارة، مما يسمح لهما بالتنقل المقرات المهنية لإجراء بحوث ميدانية، من أجل التأكد من صحة ودراسة المعلومات المصرح بها، وهذا بمقارنتها مع العناصر الخارجية.¹

المطلب الثاني: الإدارة الجبائية آلية لمكافحة التهرب الضريبي

تمتلك الإدارة الجبائية سلطات وصلاحيات خولت لها من طرف المشرع من أجل ضمان مهمة الرقابة الجبائية بشكل فعال، وبالتالي مكافحة التهرب الضريبي، من خلال صلاحيات من شأنها أن تسمح من التحقيق من صحة التصريحات وصددها وقانونيتها وصولاً إلى تصحيح وتقويم الأخطاء المرتكبة، ولقد حدد القانون صور متابعه فيما بينها وألزم المحققين بإتباعها أثناء عملية الرقابة .

فالتصريحات المكتتبه من طرف المكلفين تكون محل فحص دقيق وذلك لتأكد من صحة المعلومات المقدمة من خلال العناصر التالية: حق المعاينة، حق الإطلاع، وحق استدراك الأخطاء .

الفرع الأول:

هيئات الرقابة الرئيسية في محاربة التهرب الضريبي

لقد خول القانون للإدارة الجبائية العديد من السلطات يمكن إنجازها فيها يلي :

1- حق الرقابة (التحقيق)

يستوجب على الإدارة الجبائية الإحاطة بوسائل تقدير مدي صحة هذه الإقرارات، من بين هذه الوسائل الذي يتمثل في مجمل العمليات التي من شأنها التحقيق من صحة و نزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف من خلال مقارنتها بعناصر و معطيات خارجية.

نصت المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية على هذا الحق عليه وخولت لمصالح الإدارة الجبائية بالقيام بكل أشكال الرقابة الجبائية سواء الرقابة على التصريحات أو المستندات المستعملة من أجل تأسيس كل ضريبة أو رسم أو حق أو أتاوة، كما مكنها من ممارسة حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي لا تملك صفة التاجر وتدفع أجور أو

¹ خالد طوافة، المرجع السابق، ص 13 .

أُتعب أو مرتبات من أي طبيعة كانت، وهنا يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها، وتتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المنشآت والمؤسسات المعنية خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها.

وحق الرقابة غير محدود، فقط الضرائب والرسوم المباشرة ولكن يمتد أيضا إلى الحقوق غير المباشرة والتسجيل، وتتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المنشآت والمؤسسات المعنية، خلال ساعات فتحها للجمهور.

نستنتج هنا أن الرقابة تعد وسيلة الإدارة التي منحها القانون حقوق وصلاحيات تسمح لها التأكد من صدق التصريحات لتقويم و تصحيح الأخطاء المرتكبة بالاطلاع على كل المعلومات المقدمة للإدارة الجبائية، الرقابة الجبائية تعتمد أساسا على المكلفين بالضريبة إلى المصالح الجبائية التي تحتوي على التصريحات و المعلومة التي تحدد أسس الأوعية الضريبة.

2 - حق الاطلاع

في إطار البحث عن المعلومة الجبائية كلف المشرع الإدارة الجبائية بتحصيل المعلومات الضرورية للرقابة و التحقيق من مصادر خارجية مهما كانت وسيلة حفظها، و ذلك قصد تأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها، و مجال هذا الحق محدد بالمواد من 45 إلى 60 من قانون الإجراءات الجبائية حيث لا يمكن أن يمارس الأعلى الأشخاص الذين نص عليهم القانون و على وثائق خاصة لكل منهم، وهذا الحق يسمح للإدارة الجبائية بمعرفة كل المعلومات التي لها أثر جبائي وتحصل من قبل 3 أصناف من الأشخاص وهي الإدارات و الهيئات العمومية، المؤسسات المالية والمكلفين بالضريبة الآخرين لدى الغير.¹

2-1: حق الاطلاع لدى الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات

حسب نص المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه لا يمكن بأي حال من الأحوال لإدارات الدولة و الولايات و البلديات و كذلك كل المؤسسات و الهيئات، أيا كان

¹ المادة 60 من قانون الاجراءات الجبائية، معدلة بموجب المادتين: 58 من القانون رقم 11/02، المؤرخ في 24 ديسمبر 2002، المتضمن قانون المالية لسنة 2003، ج ر عدد 86، والمادة 37 من القانون رقم 16/05، المؤرخ في 31 ديسمبر 2005، المتضمن قانون المالية لسنة 2006، ج ر عدد 85.

نوعها و الخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة المالية الذين يطلبون منها الاطلاع على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها.¹

2-2: لدى المؤسسات المالية والمكلفين بالضريبة الآخرين

حسب نص المادة 51 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه : " يجب على المؤسسات أو الشركات و القائمين بأعمال الصرف و المصرفيين وأصحاب العمولات ، و كل الأشخاص و الشركات أو الجمعيات أو الجماعات المتصلة بصفة اعتيادية على ودائع القيم المنقولة ، وان يرسلوا إشعارا خاصا للإدارة الجبائية بفتح وإقفال كل حساب إيداع السندات أو القيم أو الأموال أو حساب التسبيقات أو الحسابات الجارية أو حسابات العملة الصعبة أو أي حسابات أخرى تسيرها مؤسساتهم بالجزائر.²

2-3: لدى الغير

يتعين على كل شخص أو شركة تقوم بعملية الوساطة من اجل شراء أو بيع عقارات أو محلات تجارية أو تشتري بصفة اعتيادية باسمها نفس الممتلكات التي تصبح مالكة لها لإعادة بيعها أن تتقيد قصد ممارسة أعوان إدارة التسجيل لحق الاطلاع.³

يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية بالحصول على المعلومات و الوثائق مهما كانت وسيلة حفظها قصد تأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها .

كما إن هناك عقوبات مفروضة عند رفض حق الاطلاع و ذلك بفرض غرامة جبائية يتراوح مبلغها من 5000 إلى 50.000 دج على كل شخص أو شركة ترفض منح حق الاطلاع على الدفاتر و المستندات و الوثائق المنصوص عليها قانونا.⁴

¹ حسام الدين سامعي : التهرب الضريبي و اليات مكافحته (دراسة حالة) , مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر , تخصص تدقيق محاسبي , قسم : علوم التسيير , كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير , جامعة الحاج لخضر باتنة , 2013-2014 , ص 51 , 52 .

² المادة 51 من قانون الاجراءات الجبائية، معدلة ومتممة بموجب المادة 34 من القانون رقم 16/05، المشار إليه سابقا .

³ المادة 58 من قانون الاجراءات الجبائية.

⁴ حسام الدين سامعي : المرجع نفسه, ص 52.

3 - حق المعاينة والحجز

عندما يكون هناك ممارسات تدليسية رخص القانون تحت بعض الشروط على أعوان الإدارة الجبائية بالقيام بمعاينات في كل الأمكنة بهدف البحث و جمع و حجز كل الوثائق و المستندات اللازمة لإثبات التهرب الضريبي ، و حق المعاينة لا يتم إلا بترخيص من رئيس المحكمة اقليميا أو قاض مفوض قبله .¹

يجب طلب الترخيص للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل و إن يحتوي على كل البيانات التي هي في حوزة الإدارة ، حيث يبرر بها المعاينة و تبين على وجه الخصوص ما يأتي:

- تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعاينة .
- عنوان الأماكن التي سيتم معاينتها .
- العناصر الفعلية و القانونية التي يفترض منها وجود طرق تدليسية و التي يتم البحث عن دليل عليها .

- أسماء الأعوان المكلفين بإجراء عمليات المعاينة ورتبهم و صفاتهم .
تتم معاينة و حجز الوثائق و الأملاك التي تشكل أدلة على وجود طرق تدليسية تحت سلطة القاضي ورقابته ، ولهذا يقوم وكيل الجمهورية من الشرطة القضائية ويعطي كل التعليمات للأعوان الذين يشاركون في هذه العملية .²

يمكن للإدارة الجبائية الذين أقرته المادة "74 من قانون المالية لسنة 2001 ويكون ذلك بعد أمر من رئيس المحكمة المختصة اقليميا أو مفوض عنه ، حيث تعطي الإدارة الجبائية ترخيص لأعوانها الذين لهم رتبة مراقب على الأقل القيام بإجراءات المعاينة في كل المجالات قصد البحث و الحصول و حجز كل المستندات و الوثائق و الدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التخلص من الوعاء و المراقبة ، و يمكن لأعوان الإدارة الجبائية القيام بكل التحقيقات و المعاينة التي تبذلهم لازمة في كل المجالات المهنية للمكلفين بالضريبة ، و المعاينة تجب أن يتم بحضور الشخص المعني أو

¹المادتين: 34، 35 من قانون الاجراءات الجبائية، معدلة بموجب المادة 40 من القانون رقم 24/06، المؤرخ في 26 ديسمبر 2006، المتضمن قانون المالية لسنة 2007، ج ر عدد 85.

²أسعد خليفة : المرجع السابق ، ص 86 .

ممثله الذي اعلم من قبل عن هذه العملية ، وبعد انتهاء هذه العملية المعاينة يحضر محضر سيرد فيه مجريات العمليات و هذا حسب نص المادة 78 من قانون المالية لسنة 2001، ثم تسلم نسخة من محضر الجرد على المعني و ترسل النسخة الأصلية للقاضي الذي رخص المعين.¹

4 - حق إجراء البحث

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية لدى كل شخص يقوم بعمليات خاضعة للرسم عن القيمة المضافة ، و المكلف مطالب بتزويد هؤلاء الأعوان بكل الوثائق و المستندات الضرورية لتحديد رقم الأعمال و أسس فرض الضريبة ، و يحق لهم الدخول خلال ساعات النشاط من الساعة 08 صباحا حتى الساعة 08 مساء إلى المحلات ذات الاستعمال المهني .

كما يمكنهم طلب تسليم نسخة من المستندات المتعلقة بالعمليات التي تسفر عن وضع فاتورة ، ويتم اثر كل تدخل تحرير محضر تدوين فيه التحريات التي تمت ويسجل فيه جرد الوثائق التي سلمها المكلف بالضريبة.²

5 - حق التقادم

نصت عليه المادة 39 من قانون لإجراءات الجبائية التي حددت الأجل الذي يتقادم فيه عمل الإدارة الجبائية و المحددة 4 سنوات إلا في وجود مناورات تدليسية.³

- تأسيس الضرائب و الرسوم وتحصيلها ، القيام بأعمال الرقابة ، قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين و التنظيمات ذات الطابع الجبائي .

حق استدراك الأخطاء يمكن أن يعرف على أنه الحق الممارس من قبل الإدارة الجبائية لممارسة حق الرقابة بسبب تقادم الفترات ، لكنها تمتد إلى العمليات التي لها أثر على نتائج فترة لاحقة غير مغطاة بحق التقادم .

¹ غزة مبروك : فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من التهرب الضريبي دراسة حالة المديرية الضرائب - بسكرة - ، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر ، تخصص فحص محاسبي ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر - بسكرة - ، 2015 - 2016 ، ص 44 .

² مصطفى عوادي يونس زين : الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، مطبعة سخري للنشر و التوزيع ، الوادي الجزائر ، طبعة ثانية، 2011 ، ص 19 .

³ المادة 39 من قانون الاجراءات الجبائية.

إذا أجاز المشرع للإدارة الضريبية تصحيح حالات النسيان ، أو محل السهو أو الاغفالات لتصريحات المكلفين .

حق التقادم هو حق قانوني بموجبه تستطيع الإدارة تصحيح حالات النسيان أو النقائص أو الاغفالات ، و انقضاء أجل التقادم لا يعد عائقا للممارسة حق الرقابة .¹

6 - السر المهني

كل محقق ملزم بكتمان السر المهني للمدين (المكلف) فإذا أفشى السر يتعرض المحقق إلى عقوبات جنائية ، و تكون ذلك من خلال تأدية مهامه الوظيفية ، عن طريق إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات و الرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة ، و كاستثناء في حالة نزاع يرخص لأعوان الإدارة الجبائية الإداء بالمعلومات التي في حوزتهم ولها أهمية وهو عدم إفصاح الموظف و عدم إدلائه بأي تصريح أو بيان عن أعماله و عدم إفشاء الأمور التي يطلع عليها ، بحكم وظيفته إذا كانت سرية بطبيعتها أو بموجب التعليمات و الإجبارية في المحافظة على السر المهني .

الفرع الثاني:

لجان التنسيق والغرف المختلطة

إن مستوى الإدارة الجبائية وحدها دون غيرها من الإدارات الحكومية لا يكفي لتمكينها من تطبيق أحكام قوانين الضرائب المختلفة على أكمل وجه إذ أن مراجعة و تتبع أوجه أنشطتهم المختلفة ، يتطلب وجود تعاون وثيق بين الإدارة الجبائية و غيرها من الإدارات كالجمارك و مديرية التجارة وهذا من أجل تحقيق مردود أفضل ، وذلك من خلال اطلاعها على المعاملات التجارية مع باقي العالم في كل ما يتعلق بالتصدير و الاستيراد التي يقوم بها المكلفون ، و مراقبة حركة رؤوس أموالهم وكذا بالنسبة إلى مديرية المنافسة و الأسعار عن طريق أعوانهم بتدخلاتهم العديدة على التجار و التي تخدم بطريقة أو بأخرى المصالح الجبائية في الكشف عن ظاهرة التهرب و محاولة القضاء عليها و قد تؤكد هذا المبدأ بصفة واضحة في قانون المالية لسنة 1997 ومابعد من قوانين فيما يتعلق بالتنسيق بين الإدارات

¹ مصطفى عوادي و يونس زين : المرجع السابق ، ص 19 .

وفي هذا الصدد وضعت سياسة منسجمة تقوم على التنسيق بين الإدارات المعنية (ضرائب ، جمارك ، تجارة) وذلك بتأسيس لجان التنسيق بين الإدارات الثلاثة على المستوى المركزي و الجهوي و المحلي و المكلفة مباشرة بتطبيق برنامج مكافحة الغش و التهرب الضريبي و الممارسات المشبوهة ، غير أن نجاح مهام هذه اللجان مرتبط بتحقيق الشروط التالية :

- اختيار أعضاء هذه الفرق من بين أحسن الأعوان و أكثرهم تجربة وذلك من طرق الإدارات الثلاثة و يجب أن يتمتع كل عضو منها بالنزهة ولا تقل رتبته عن مراقب وله على الأقل ثلاث سنوات خبرة في العمل .

- نظرا للعمل المكلف بين هذه الإدارات يجب مكافأة أعضاء هذه الفرق ¹.

أولاً: تنسيق الرقابة بين الإدارات (جبائية، تجارية، جمركية، البنوك)

نظرا لتفاقم ظاهرة التهرب الضريبي في وقتنا الحالي ما ينتج عنه خسائر كبيرة للخزينة العامة ، الذي انعكس سلبا على الاقتصاد الوطني ، ولقد أدى التوسع الضريبي ببعض المتعاملين انتحال أساليب وطرق جديدة للتخلص من دفع التزاماتهم الجبائية ، لاسيما و أن الجزائر شرعت في تطبيق نظام اقتصاد السوق الذي يتأسس على حرية التجارة ، هذا مازاد في توسيع حلقة التهرب وأصبحت الإدارة الجبائية غير قادرة وحدها على مجابهة هذه الآفة ، قصد زيادة مردودية الإدارة الجبائية و إعطائها وتيرة تسمح لها بمسايرة التحولات الاقتصادية ، و الدور المنوط بها في التنمية الاقتصادية.

في إطار دعم مكافحة التهرب الضريبي بات من الضروري وضع سياسة التنسيق بين الإدارات لمحاربة هذه الجريمة (تجارة ، جمارك ، ضرائب ، بنوك) وهي ما تعرف بلجان التنسيق و التي بدورها تقوم بتكوين فرق مختلطة تعمل على مستوى كل ولاية ، ولأن الكثير من الاقتصاديين يرجعون المشكلة الرئيسية للتهرب الضريبي إلى عدم وجود تنسيق محكم بين الإدارات على المستوى المركزي ، الجهوي الولائي.²

¹ مبروك غزة : "فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من التهرب الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب - بسكرة - " ، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر ، تخصص فحص محاسبي ،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر - بسكرة ، 2015-2016 ، ص 53.

² مبروك غزة : المرجع نفسه ، ص 54 .

1. التنسيق بين الإدارة الجبائية وإدارة الجمارك

من واجب الإدارة الجبائية في أغلب الأحيان اللجوء إلى مصادر لديها بالمعلومات اللازمة لمصالح الجمارك ، باعتبارها حلقة وصل بين الداخل و الخارج ، ونظرا لما لها من إمكانيات استقصاء المعلومات قيمة بشأن حركة رؤوس الأموال و التحويلات ، كل ذلك من أجل كشف حالات التهرب الضريبي ، زيادة على ذلك يجب على مصالح الجمارك التبليغ التلقائي بكل المعلومات التي تخص الاستيراد الخاصة بالمكلف .

ذلك بتقديم طلب إليها بخصوص مؤسسة قيد التحقيق سواء كانت مؤسسة خاصة أو عامة ، من أجل معرفة قيمة السلع (المصدرة أو المستوردة) ومقارنتها بتلك المصرح بها لتبيين الفروقات أن وجدت .

2. التنسيق بين الإدارة الجبائية وإدارة ومصالح التجارة

يتجلى ذلك من خلال تحديد ثمن البيع و الشراء للمواد التي تستعملها المؤسسة أو الشركة قيد التحقيق ، كما لمفتش الضرائب أن يطلع على عناصر الضبط المرسله من قبل المصلحة للمكلف ، وذلك بخصوص المخلفات المتعلقة بالبيع و الشراء ، دون فاتورة وكذا الزيادة في الأسعار بشكل مخالف للقانون¹.

قصد إيجاد تجارب من شأنه أن يقلل من حالات التهرب ، أصبح من الضروري التنسيق بين الإدارة الجبائية و المصالح التجارية خاصة مديرية المنافسة و الأسعار ومديرية الإحصاءات التي تساعد في التبليغ عن المخالفات التي يرتكبها بعض المكلفين بالضريبة ، التي تؤثر سلبا على الاقتصاد الوطني ، بالإضافة إلى التبليغ عن أسعار السلع و الخدمات².

¹ عبد الرزاق عباس : التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي ، دار الهدى للطباعة و النشر و التوزيع ، عين مليلة ، الجزائر ، 2012، ص 71.

² رجال نصر : "محاربة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة" ،مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجيستير ، تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة و المتوسطة ، قسم العلوم الاقتصادية ، جامعة ورقلة ، 2007، ص 71-73 .

من الضروري التنسيق بين الإدارتين خاصة مديرية المنافسة و الأسعار ومديرية الإحصاء التي تساعدها في التبليغ عن المخالفات التي يرتكبها بعض المكلفين بالضريبة التي تؤثر سلبا على الاقتصاد الوطني ، بالإضافة إلى التبليغ عن أسعار السلع و الخدمات¹.

3- التنسيق بين الإدارة الضريبية و إدارة البنوك

بموجب التعلية الصادرة بتاريخ 12 أبريل 1992 عن المديرية العامة للضرائب يجب على كل البنوك أن تقدم إجبارا كل المعلومات التي تطلبها إدارة الضرائب و التي تخص كشوف المكلفين وحركة رؤوس الأموال ، وهذا يساعد المفتش من التأكد من تطابق ما هو مسجل من محاسبة المؤسسة وما تحتويه الكشوفات البنكية.²

المطلب الثالث: الآليات العلاجية لمكافحة التهرب الضريبي

إن مكافحة التهرب الضريبي لا تعني القضاء عليه بل التحقيق منه لأن استئصاله نهائيا أمر شبه مستحيل ، ولكن التقليل من حالات التهرب و الحد من آثاره أمر ممكن ، وهو ماتسعى الدولة تحقيقه باستخدام مختلف الوسائل ، حيث تتمثل الوظيفة الرئيسية للرقابة الجبائية في التأكد من صحة وسلامة جمع المعلومات المصرح بها من طرف المكلفين بالضريبة و الوقوف على إيجاد أي أخطاء لتشرع في التحقيقات الجبائية ، وسوف نتناول في هذا المطلب فرعين أساسيين الفرع الأول سوف نتطرق إلى المصالح المسؤولة عن مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي و الفرع الثاني سوف نتطرق إلى وسائل مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي .

الفرع الأول: المصالح المسؤولة عن مكافحة التهرب الضريبي

وضعت الدولة عدة مصالح رقابية تقوم بعملية كشف مكان التهرب بشتى أنواعه ، وتسليط العقوبات الصارمة لمن يستحقها للحد من هذه الظاهرة ، وتحقيق العدالة الضريبية وتتمثل في :

¹ عبد الغفور هلايلي : آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري ، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في

الحقوق ، تخصص قانون اداري ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2016 ، ص 62 .

² عبد الرزاق عباس : المرجع السابق ، ص 72 .

- تنفيذ برامج التحقيق و البحث و مراقبة النشاطات و المداخل التي تضبطها مديرية البحث و المراجعات و تعد الإحصائيات المتعلقة بها .
- ضمان تسيير وسائل تدخل فرق التحقيق الجبائي .
- تنفيذ برامج تحقيق و بحث و متابعة و مراقبة الأشغال المتعلقة بها و تقوم بتقييمها الدوري

- تنفيذ كل تحقيق يأمر به وزير المالية و المدير العام للضرائب و كل السلطات المختصة بالاتصال مع المؤسسات و المصالح المعنية .
- تطبق حق الاطلاع على الملفات التي تخضع لمجال اختصاص مديريتين ولائيتين للضرائب أو أكثر .

تتواجد المصلحة الجهوية للأبحاث و التحقيقات من 3 أقسام :

1. قسم المراقبة و الإحصائيات و التقييم :

الذي يعمل في شكل فرق ، و يكلف بـ:

- تنفيذ برامج المراقبة في عين المكان التي تحددها مديرية الأبحاث و المراجعات مع إعداد الوضعيات الإحصائية المتصلة بذلك .
- تنفيذ برامج تجميع المعلومات الجبائية التي تفيد مراقبة النشاطات و المداخل وكذا تنفيذ كل التحقيقات و التحريات .
- تنفيذ حق الزيادة في إطار العمليات الجهوية و ما بين الجهوية .

2. قسم المساعدة على الرقابة و يكلف بـ :

- مساعدة المحققين في إطار القيام بمهامهم وكذا بمناسبة فحص المحاسبات الآلية .

3. قسم الوسائل

ويكلف بـ:

- تزويد المصلحة بالوسائل الضرورية لانجاز المهام المخولة لها .
- تسيير الوسائل و الدعائم و المطبوعات الموجهة للمحققين و المكلفين بالضريبة .
- تصنيف ملفات المراجعة و حفظها .¹

¹ نصر رحال ، سياسات مكافحة الغش و التهرب الضريبي ، مذكرة مكملة لنيل أطروحة الدكتوراه في علوم التسيير ، تخصص تسيير المؤسسات ، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة الحاج لخضر باتنة ، 2013-2014 ، ص 38 .

ثانيا: الفرقة المختلطة

تتكون من أعضاء إدارة الضرائب ، الجمارك و المنافسة و الأسعار حيث تقوم هذه الفرقة بمراقبة و كشف كل العمليات الممولين و تزويد المفتشية بالمعلومات الكافية عن المكاف التابع لها .¹

ثالثا: المفتشية الجهوية لمكافحة الغش والتهرب الضريبي

أنشئت هذه المفتشية وفقا للأمر 95/06 المؤرخ في 25/01/1995 ، وتعمل على التأكد من امتلاك التجار للسجل التجاري وكذا مراقبة ومتابعة فواتير الشراء والبيع من حيث الشكل وصحة الفاتورة .²

رابعا: فرق الدرك الوطني للطرق

تقوم هذه الفرق بمسك كل المتهربين اللذين لا يحملون فواتير السلع ، وكذا الرقم الجبائي الخاص بهم وذلك بتحرير محضر لهم يتم إرساله إلى مصلحة الضرائب وكذا مصلحة المنافسة و الأسعار .

خامسا: مكتب المراجعة الجبائية

يقوم هذا المكتب بالمراجعة و المراقبة المعمقة لوضعية الجبائية للمكلفين ، وذلك بالتحقيق في المحاسبة و التفتيش المعمق لمجمل الوضعية الجبائية .³

سادسا: مكتب البحث عن المعلومات الجبائية

أنشأ هذا المكتب وفقا للتعليمية رقم 930 للمديرية العامة ب 14 أبريل 1994 قصد البحث و التفتيش عن المادة الخاضعة للضريبة ، عن طريق جمع المعلومات من كل المصادر الخارجية كالشركات و المؤسسات العمومية .¹

¹ محمد الطاهر سعودي ، المالية العامة ، دار قانة ، باتنة ، دط ، 2009 ، ص 129 .

² الأمر رقم 95/06 المؤرخ في 25 جانفي 1995 ، المتعلق بإنشاء المفتشية الجهوية لمكافحة الغش و التهرب الضريبي

³ نصر رحال ، المرجع السابق ، ص 39 .

سابعاً: مفتشية الضرائب

تقوم هذه المفتشية بمراقبة و مراجعة كل حسابات الممولين المشكوك فيهم بتدخل مصلحة التدخلات المتواجدة على مستوى كل مفتشية بالبحث ، وجمع المعلومات عن المادة الخاضعة وتثبيتها .

إضافة إلى المصالح السابقة الذكر نجد كل من مصالح وزارة التجارة مديرية المنافسة و الأسعار ، المفتشيات الجهوية و الجمارك².

الفرع الثاني:**وسائل مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي**

تعد الرقابة الجبائية أحد أبرز الإجراءات و الوظائف التي جسدتها الإدارة الضريبية ، وأهم الأقسام التي تعتمد عليها في المحافظة على حقوق الخزينة، إذا كان التهرب الضريبي يرجع لعوامل أخلاقية وسياسية و اقتصادية وفنية ، فينبغي معالجة هذه العوامل على نحو يكفل مكافحة التهرب الضريبي وذلك على النحو التالي :³

أولاً: تنمية الوعي الأخلاقي

إذا كان ضعف المستوى الأخلاقي للأفراد اتجاه الالتزام الضريبي ، هو أحد أسباب التهرب ، فينبغي أن يتم معالجة ذلك عن طريق تنمية الوعي و الإحساس لدى الأفراد بأن دفع الضرائب ، هو التزام أخلاقي قبل أن يكون التزاماً قانونياً ، لأن فيه التعبير الحقيقي عن التضامن الاجتماعي بين أفراد المجتمع .⁴

¹ التعليم الوزارية رقم 930 المؤرخة في 14 أبريل 1994 ، المديرية العامة للضرائب و المتعلقة بالبحث و التفتيش .

² نصر رجال ، المرجع السابق ، ص 39 .

³ هشام علي توحيد ، التهرب الضريبي ، قسم البحوث بالمكتب الاستشاري الحديث ، المنصورة مصر ، دط ، 2012 ص 124 .

⁴ هشام علي توحيد ، المرجع نفسه ، ص 125 .

زيادة الوعي الضريبي لدى المكلفين من خلال تعريف أفراد المجتمع بواجباتهم الضريبية بشتى الوسائل التي تمكن الدولة من القيام بواجباتها على النحو الذي يعود على المواطن بالفائدة المتمثلة بالخدمات التي تقدمها المرافق العامة .

تنمية ونشر الوعي لدى المواطنين وتبيان ما للضرائب من أهمية في تمويل عملية التنمية وما يعنيه ذلك من مستقبل زاهر للمكلفين و المجتمع بصفة عامة ، وهكذا يشعر المكلف بأنه يؤدي واجبا وطنيا لصالح العام و بالتالي تتناقص وطأة التهرب وهنا لا بد من ربط فكرة المواطنة بدفع الضرائب و المستحقات .

ثانيا: تحسين علاقة الإدارة الضريبية بالمكلفين

يتم ذلك بالسعي لتفسير نظرة المكلفين اتجاه الإدارة الضريبية ، باعتبارهم زبائن لديها و أن التعاون لا بد أن يكون السيد فضلا عن الاستماع المستمر إلى انشغالاتهم وشكاويهم و الأخذ بعين الاعتبار لمقترحاتهم و نصائحهم¹.

ثالثا: العمل على رفع روح المواطنة لدى المكلفين

ذلك بتعميم الثقافة الضريبية عن طريق وسائل الإعلام و البرامج العلمية و ذلك وفقا لأهم الإجراءات التالية :

- اعتبار التهرب الضريبي ليس مجرد جنحة وإنما مخالفة جنائية تؤدي لحرمان مرتكبها من الحقوق المدنية و السياسية .
- تعزيز التعاون الدولي في مجال مكافحة التهرب الضريبي وتبادل المعلومات بخصوص جمع ووضع القواعد الدولية للسياسة الضريبية و الإدارة .²

رابعا: حق الاطلاع

يجوز لموظفي الإدارة الضريبية الاطلاع على الملفات و الوثائق الخاصة و الغرض من تقرير هذا الحق هو تمكين جهة إدارة من ربط الضريبة على النحو الصحيح ، واثبات المخالفات التي ترتكب تخلصا من الضريبة .

¹ نصر رحال ، المرجع السابق ، ص 36 .

² فوزي عبد المنعم ، المالية العامة و السياسة المالية ، منشأة المعارف ، الاسكندرية ، دط ، دس ، ص 276-278 .

حق الاطلاع هو إمكانية قانونية تسمح للإدارة الجبائية بمعرفة كل الوثائق المستعملة من طرف المكلف ، جميع الخاضعين للاطلاع على تصريحاتهم المكتوبة و الموجهة للإدارة الجبائية وله شكلين هما:

- حق الاطلاع لدى الإدارة العمومية .

- حق الاطلاع لدى المؤسسات الخاضعة .¹

خامسا: تقديم إقرار مؤيد باليمين

في بعض القوانين كالقانون الفرنسي يلزم المكلف بتقديم إقرار مؤيد باليمين ، فإذا كان الإقرار غير صحيح تطبق أحكام قانون العقوبات الخاصة باليمين الكاذبة ، بشرط أن يكون المكلف سيء النية عند تقديمه لهذا الإقرار.

سادسا: التبليغ بواسطة الغير

في بعض الدول يجيز القانون في بعض الأحوال لكل شخص أن يدلي إلى الإدارة المالية بمعلومات ، من شأنها أن تساعد في الرقابة على الإقرار و اكتشاف المتهربين من الضريبة مع منح مكافأة بمبلغ معين .

سابعا: الجباية في المنبع

حيث تجبى بهذه الكيفية الضرائب على الأرباح و فوائد الأسهم و السندات ، و الضرائب على مرتبات الموظفين إذ تقوم الهيئات التي تدفع هذه المداخل بدفعها قبل وصول الدخل إلى الموظفين بحيث لا يشعر بها .²

ثامنا: ضرورة توافر الجزاءات الضريبية المناسبة على التهرب الضريبي

من العوامل التي تساعد على شيوع التهرب الضريبي ، عدم وجود العقوبات الكافية على هذه الجريمة أو تواجد عقوبات ، ولكنها غير رادعة لذلك ينبغي تقرير العقوبات الكافية و الرادعة على التهرب الضريبي .

هذه الجزاءات قد تكون بدنية أو مالية وينصح عادة بالتقليل من الجزاءات البدنية قدر المستطاع خشية أن يزداد المكلف كرها للضريبة .

¹ الهادي خضراوي و السعيد محمد سعيداني ، الرقابة الجبائية ودورها في محاربة الغش و التهرب الضريبي ، مجلة الدراسات القانونية و السياسية ، جامعة الأغواط ، العدد الثاني ، جوان 2015 ، ص 52 .

² نصر رحال ، المرجع السابق ، ص 37,38 .

أما الجزاءات المالية فقد اختلف الري في تحديدها أو تشخيص طبيعتها ، فهل تعتبر تعويضا للخرينة لما حل بها من خسارة ، أم أنها غرامات جنائية ، أم لها صفة مختلطة من الغرامة و التعويض ، فكيفما كان اسمها فهي طريقة ناجعة لردع المتهربين .

كما يستخدم المشرع الضريبي بعض الوسائل للتقليل من حالات الامتناع عن دفع الضريبة كتوضيح النصوص الغامضة ، وذلك بإصدار التعليمات و المنشورات بهدف الحد من الثغرات وشرح القانون بشكل واضح مع إياحة القوانين بتقديم المعلومات و البيانات من مختلف المصادر للمساعدة في كشف حقيقة المركز المالي و الاقتصادي للمكلف و الوصول إلى المادة الخاضعة للضريبة بشكل صحيح¹.

المبحث الثاني :

الآليات العقابية لمكافحة جريمة التهرب الضريبي

نظرا لخطورة جريمة التهرب الضريبي التي انعكست سلبا على الخزينة العمومية ، وذلك كم أجل حماية الدولة و الحفاظ على استقرارها ، عملت التشريعات الضريبية على قمع وردع الجريمة الضريبية وذلك بفرض عقوبات شديدة على كل من يرتكبها ويمكن أن تصل إلى الإعدام ، كما تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي فكرة متصلة بظهور الاقتطاع الجبائي ، وقد كانت ومازالت من بين اهتمامات الدول من خلال البحث عن إجراءات وقائية للتقليل من حدتها .

إن معالجة التهرب الضريبي لاتعني القضاء عليه بل التحقيق منه لأن استأصله نهائيا أمر شبه مستحيل ولكن التقليل من حالات التهرب و الحد من أثاره أمر ممكن وهو ما تسعى الدولة إلى تحقيقه باستخدام مختلف الوسائل، وعليه سنحاول من خلال هذا المبحث التعرف على السبل العلاجية للتهرب الضريبي .

الآليات العقابية هي نوع خاص من العقوبات المنصوص عليها في القوانين الجبائية ، وتقدر غالبا بنسبة معينة مما لم يؤدي من الضريبة ومحاولة الربط بين الجزاءات و التهرب الضريبي ، وهو المطبق تعكسه التعديلات الأخيرة في القوانين المالية ، مضاعفة العقوبات

¹ أعاد حمود القيسي ، المالية العامة و التشريع الضريبي ، دار الثقافة ، عمان ، د ط ، 2008 ، ص 148 .

المالية على المتهربين ، في مساندة من المشرع الجزائري للأوضاع الاقتصادية ، أو بمبلغ محدد بالنظر للمخالفة المرتكبة ، نفصل دراستنا للآليات العقابية على النحو التالي:

المطلب الأول: العقوبات الجبائية

نجد في مختلف القوانين الجبائية نوعين من الجزاءات ، جزاءات جنائية تصدر من المحاكم ضد مرتكبي المخالفات ، تتخذ صورة الغرامات الجبائية التي توقع على المتمصلين منها بغض النظر عن الضريبة الواجبة الدفع ، وتختلف العقوبات من نص لآخر مضمونا ومقدارا وان كانت جميعها تتفق على فرض الغرامات، و الجزاءات الجبائية قد تكون مجرد زيادات تدفع علاوة على الضريبة المفروضة ، سأنفصل في العقوبات الجبائية على النحو التالي :

أولاً: في مجال قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

تطبق الغرامات الجبائية في الحالات الآتية:

- عدم تقديم تصريح بالوجود وتحدد بمبلغ 30,000 دج.
- عدم إمساك الدفاتر المرقمة والمسجلة وتحدد بمبلغ 5,000 دج بالنسبة للضريبة الجزافية والتقدير الإداري.

- عرقلة أعوان الضرائب في القيام بمهامهم وتتراوح الغرامة ما بين 1,000 دج و 30,000 دج تختلف باختلاف درجة المخالفات وتطبق على المكلف ، عند عدم قيامه بتسوية وضعيته في الآجال المحددة قانوناً¹، ولقد تناولتها مختلف القوانين الجبائية ، وهي مقررة في حالات معينة ، تتمثل في الزيادات بسبب النقص في تقديم التصريح بأسس وعاء الضريبة تبيان دخلا أو ربحا ناقصا ، أو غير صحيح يزداد على مبلغ الحقوق المتملص منها أو كل بها بنفسه .

- نسبة 10 إذا كان المبلغ المتملص منه يساوي أو يقل عن 50,000 دج .
- نسبة 15% إذا كان المبلغ المتملص منه يفوق 50,000 دج ويقل عن 200,000 دج أو يساويه .

- نسبة 25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200,000 دج .

¹ المادة 1/194 معدلة بموجب المواد: 27 من المرسوم التشريعي رقم 04/92، المؤرخ في 11 أكتوبر 1992، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 1992، والمادة 7 من القانون رقم 18/18، المشار إليه سابقا.

وفي حالة محاولة استعمال مناورات ، وطرق تدليسية نطبق زيادات تقدر ب :
- نسبة 100% إذا مقدار الحقوق المتملص منها سنويا أقل من 5,000,000 دج أو يساويه

- نسبة 200% اذا كان مقدار الحقوق المتملص منها سنويا أكثر من 5,000,000 دج .

يعاقب كل من تملص ، أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية ، قي إقرار وعاء الضريبة أو حق أو رسم خاضع له ، أو تصفيته كلياً أو جزئياً بغرامة مالية من 50,000 إلى 100,000 دج عندما لايفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100,000 دج نص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

كما عاقب المشرع بغرامة تتراوح من 10,000 دج إلى 30,000 دج 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 ب 50,000 دج وتضاعف 3 مرات في حالة إجراء معاينتين متتاليتين وكان المحل مغلق¹ .
كما عاقبت المادة 306 عن المشاركة في إعداد أو استعمال وثائق أو معلومات تثبت عدم صحتها ، من قبل وكيل أو خبير بصفة أعم كل شخص ، أو شركة تتمثل مهنتها في مسك السجلات المحاسبية ، لعدة زبائن بغرامة قدرها 1,000 دج عن المخالفة الأولى. المثبتة عليه، 2.000 دج في الثانية ، 3,000 دج في الثالثة ، وهكذا دواليك بإضافة 1,000 دج على كل مخالفة جديدة دون أن يستوجب ذلك المتميز فيها ، إذا إرتكبت من شخص واحد أو لدى عدة مكلفين ، إما بالتعقب أو بالتزامن.

ثانيا: في الضرائب غير المباشرة والرسوم المماثلة

أما بالنسبة للغرامات الجبائية في قانون الضرائب غير المباشرة فقد اقتصر على نوعين من الغرامات الجبائية تتمثل في عقوبات ثابتة و عقوبات نسبية ، نفضل في مضمونها على النحو التالي:

1. العقوبات الثابتة

¹ المادة 304 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

نصت عليها المادة 523 على النحو التالي: "دون الإخلال بالعقوبات المنصوص عليها في القانون العام ، لاسيما بالنسبة للمسحوق وحق ضمان المعادن الثمينة ، ومع مراعاة الأحكام المنصوص عليها في المواد من 524 إلى 527 من قانون الضرائب غير المباشرة ، يعاقب على جميع المخالفات للأحكام القانونية و التنظيمية المتعلقة بالضرائب غير المباشرة بغرامة جبائية من 5,000 إلى 25,000 دج".

غير أن هذه الغرامة تقرر حسب المعدلات القصوى فيما يخص المخالفات المنصوص عليها في المادة 530 - 2 أدناه¹

2. العقوبات النسبية

في حالة التملص من الحقوق يعاقب بغرامة مساوية لمبلغ الضريبة أو الرسم غير المسدد دون أن يقل مبلغ الغرامة عن 25,000 دج،² 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 و أن لأثقل عن 50,000 دج ،أ/ المادة 537 يعاقب كل من يجعل ، بأي وسيلة كانت ، الأعوان المؤهلين لإثبات المخالفات لتشريع الضرائب غير قادرين على تأدية وظائفهم ، بغرامة جبائية من 10,000 دج إلى 100,000 دج .

تعتبر الغرامة مستقلة عن تطبيق العقوبات الأخرى المنصوص عليها في النصوص السارية المفعول كلما أمكن تقدير أهمية الاحتيال .

وعند رفض تقديم الوثائق أو إتلافها قبل انقضاء الأجل المحدد لحفظها ، تعاقب المادة 537 بغرامة من 1,000 دج إلى 10,000 دج .

¹ المادة 523 من الأمر رقم 104/76، المؤرخ في 9 ديسمبر 1976، قانون الضرائب غير المباشرة، معدلة بموجب المادة 54 من القانون رقم 11/02، المتضمن قانون المالية لسنة 2003، المشار إليه سابقا.

² المادة 524 من الأمر رقم 104/76، المشار إليه سابقا ، معدلة بموجب المادتين 55 من القانون رقم 11/02، المشار إليه سابقا، والمادة 41 من القانون رقم 10/14، المؤرخ في 30 ديسمبر 2014، المتضمن قانون المالية لسنة 2015، ج ر عدد 78.

كما نصت المادة 544 من قانون الضرائب الغير مباشرة ، تعاقب على المساهمة في إعداد أو استعمال وثائق أو معلومات معروفة بأنها غير صحيحة ، من قبل كل رجل أعمال أو خبير أو بصفة عامة ، كل شخص أو شركة مهنتها مسك الكتابات الحسابية لعدة زبائن أو المساعدة في مسكها ، تعاقب بغرامة جبائية تحدد بـ:

- 1,000 دج بالنسبة للمخالفة الأولى المبينة في حقه .

- 2,000 دج بالنسبة للمخالفة الثانية .

- 3,000 دج بالنسبة للمخالفة الثالثة وهكذا دواليك مع زيادة 1,000 دج في مبلغ

الغرامة بالنسبة لكل مخالفة جديدة ، من دون أن يكون هناك تمييز فيها إذا كانت هذه المخالفة قد ارتكبت من قبل واحد أو عدة مكلفين بالضريبة أما بالتتابع وإما في أن واحد .

بالرجوع لأحكام المادة 545 من قانون الضرائب الغير مباشرة 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 الثبت 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 10,000 دج ، وفي حالة التملص فالغرامة تساوي 3 أضعاف هذه الرسوم دون أن تقل عن 5,000 دج .¹

ثالثا: بالنسبة لقانون الرسم على رقم الأعمال

كل مخالفة لأحكام الرسم على رقم الأعمال تطبق غرامة جبائية تتراوح ما بين 500 دج إلى 2,500 دج ، وفي حالة استعمال طرق تدليسية ترفع الغرامة من 1,000 دج إلى 5,000 دج .

كذلك عند رفض تقديم الوثائق أو إتلافها قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها يعاقب بغرامة جبائية تتراوح ما بين 1,000 دج إلى 10,000 دج .²

رابعا: في مجال قانون الطابع

في حالة التملص من الرسوم الخاصة بالطابع تساوي الغرامة خمسة مرات هذه الرسوم دون أن تقل عن 2,000 دج ، أما في حالة عرقلة المراقبة الجبائية تتراوح الغرامة ما بين

¹ المادة 545 ، من الأمر رقم 104/76، المتضمن قانون الضرائب الغير مباشرة، المشار إليه سابقا.

² المادة 114 المنصوص عليها في المادة 11(و 116 ، المتضمن قانون الرسم على رقم الأعمال

10,000 دج ، أما في حالة عرقلة المراقبة الجبائية تتراوح الغرامة ما بين 10,000 دج إلى 100,000 دج .¹

كما عاقب المشرع على كل غش أو محاولة الغش و بصفة عامة كل مناورة تكون غايتها أو نتيجتها الغش أو تعريض الضريبة للشبهة ، يتم عن طريق استعمال الآلات المشار إليها في المادة 4 يعاقب عليها بالعقوبات المنصوص عليها في التشريع الجاري العمل بالنسبة لكل ضريبة متملص منها ، غير أنه في حالة استعمال آلة بدون ترخيص من الإدارة فان الغرامة لايمكن أن تكون أقل من 10,000 دج .

من دون الإخلال بهذه العقوبات ، فان كل تقليد و تزيف و تزوير البصمات وكل استعمال لبصمات مزورة ، تطبق عليه العقوبات المنصوص عليها في المادتين 209 و 210 من قانون العقوبات .²

كما نص المشرع على كل من يجعل ،بأي طريقة كانت ،الأعوان المؤهلين لمعاينة المخالفات لتشريع الضرائب في حالة تمنعهم من القيام بمهامهم ،يعاقب بغرامة جبائية تتراوح ما بين 10,000 إلى 100,000³

تنص المادة 90 يعاقب على كل مخالفة لأحكام هذا الباب ،بغرامة تتراوح من 500 إلى 5,000 دج، ويعاين المخالفات طبقا لأحكام المادة 107 من هذا القانون تنطبق الغرامة المنصوص عليها في المادة 90 أعلاه ،بالتضامن على المكتتب أو القابل أو المستفيد أو المظهر الأول للورقة غير المدموغة أو غير المؤشر عليها من أجل الطابع وذلك في حالة مخالفة أحكام المواد 86,81,77⁴ لفضت المادة 106 من القانون الطابع إن كل مخالفة لأحكام المواد 101,100,19 هذا القانون يعاقب عليها بغرامة .

10، إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها يقل عن 50,000 دج أو يساويه .

¹ المادة 2/35، من الأمر رقم 103/76، المؤرخ في 9 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الطابع، المعدلة بموجب المادة 31 من القانون رقم 11/99، المؤرخ في 23 ديسمبر 1999، المتضمن قانون المالية لسنة 2000، ج ر عدد 92.

² المادة 33 من نفس الامر.

³ المادة 37 من نفس الأمر، المعدلة بموجب المادة 31 من القانون رقم 11/99، المشار إليه سابقا.

⁴ المادة 90 من الأمر رقم 103/76، المشار إليه سابقا، المعدل بموجب المادة 31 من القانون رقم 11/99، المشار إليه سابقا.

15, إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها عن كل سنة مالية يزيد عن 50,000 دج ويقل عن 200,000 دج أو يساويه.

25, إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها يزيد عن 200,000 دج.

في حالة استعمال طرق تدليسية تطبق غرامة بنسبة 100 على كل الحقوق .
وتستحق هذه الغرامة عن كل عقود أو محررات أو إيصالات أو إيرادات عن كل عملية لم يسند منها رسم طابع .

أن الحد الأدنى لتطبيق هذه الغرامة هو 500 دج¹

خامسا: في مجال قانون التسجيل

في حالة قيام المكلف بالتملص من رسوم التسجيل تطبق غرامة جبائية مساوية لأربعة أضعاف هذه الرسوم , من دون أن تقل عن 5,000 دج بينما عند عرقلة المراقبة الجبائية من طرف المكلف تتراوح الغرامة ما بين 5,000 و 50,000 دج.²

كما تنص المادة 49 من قانون التسجيل كل شخص على علم بالوفاة سواء كان المؤجر أم أحد المؤجرين , قام بفتح الخزانة أو عمل على فتحها من دون مراعاة شروط المادة 48 أعلاه , ترتب عليه شخصيا رسوم نقل الملكية عن طريق الوفاة و العقوبات المستحقة بسبب المبالغ أو السندات أو الأشياء الموجودة في الخزانة ماعدا رجوعه على المكلف بالضريبة فيما يخص هذه الرسوم و العقوبات عند الاقتضاء , ويكون فضلا عن ذلك خاضعا للغرامة تتراوح من 25,000 دج إلى 250,000 دج.³

سادسا: في مجال قانون الإجراءات الجبائية

يعاقب بغرامة جبائية يتراوح مبلغها من 5,000 دج إلى 50,000 دج , كل شخص أو شركة ترفض منح حق الاطلاع على الدفاتر و المستندات و الوثائق المنصوص عليها في

¹ المادة 106 من نفس الأمر، المعدلة بموجب المادتين 76 من قانون المالية لسنة 1988، والمادة 66 من الأمر رقم 27/95، المؤرخ في 30 ديسمبر 1995، المتضمن قانون المالية لسنة 1996، ج ر عدد 82.

² مصطفى عوادي , المرجع السابق , ص 36.

³ المادة 49 من قانون التسجيل , معدلة بموجب المادة 20 من قانون المالية لسنة 2018 , ص 11 .

المواد من 45 إلى 61 أعلاه ، والتي يتعين عليها تقديمها وفقا للتشريع أو تقويم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها .¹

المطلب الثاني: العقوبات الجزائية

تعد الوسائل الجزائية من أهم وسائل معالجة التهرب الضريبي ، لكن و لتوقيع الجزاء على المتهرب لا بد أولا من الاستناد لمصدر 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 الجرم ، و تضمنت القوانين الجبائية و قانون العقوبات ، عقوبات ردعية لمرتكبي الجرائم الضريبية تتمثل في الحبس و الغرامة الجزائية ، نفصل ذلك على النحو التالي:

أولا: العقوبات الأصلية

تنص القوانين الجبائية بنصوص صريحة وهي تتمثل في الحبس و الغرامة ، و الملاحظ في القوانين الجبائية أنها اتفقت جميعها على مايلي :

- عقوبة الحبس أو الغرامة أو إحدى العقوبتين فقط.

المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة ، يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجو إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة ، أو حق أو رسم خاضع له ، أو تصفيته ، كليا أو جزئيا ، بما يأتي:

_ غرامة مالية من 50,000 دج إلى 100,000 دج ، عندما لايفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100,000 دج .

_ الحبس من شهرين إلى ستة أشهر وغرامة مالية من 100,000 دج إلى 500,000 دج ، أو بإحدى هاتين العقوبتين ، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100,000 دج ، ولا تتجاوز 1000,000 دج .

_ الحبس من ستة أشهر إلى سنتين ، وغرامة مالية من 500,000 دج إلى 2,000,000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين ، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 1,000,000 دج ، ولا يتجاوز 5,000,000 دج .

¹ المادة 62 من قانون الاجراءات الجبائية ، المنصوص عليها في المواد من 45 الى 61 أعلاه ، ص 25 .

_ الحبس من سنتين إلى خمس سنوات وغرامة مالية من 2,000,000 دج إلى 5,000,000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين ، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 5,000,000 دج ، ولا يتجاوز 10,000,000 دج .

_ الحبس 5 سنوات إلى 10 سنوات و غرامة مالية من 5,000,000 دج إلى 10,000,000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين ،عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10,000,000 دج .¹

كما نصت المادة 408 من قانون الضرائب المباشرة يعاقب كل من يقوم ، على أي نحو كان بتنظيم أو يحاول تنظيم الرفض الجماعي لأداء الضريبة ،بالعقوبات المنصوص عليها في المادة 418 من قانون العقوبات التي تقمع أنواع المس بحسن سير الاقتصاد الوطني .

وتطبق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة على كل من حرض الجمهور على أداء الضرائب أو على تأخيرها .

- مضاعفة العقوبات في حالة العود و المحدد بخمس سنوات .

- عدم تطبيق الظروف المخففة فيما يخص العقوبة الجبائية و أبقث على هذا المبدأ

فيما يخص العقوبة الجزائية (الحبس و الغرامة) حيث يمكن إفادة المتهم بأحكام المادة 53 من قانون العقوبات متى توافرت الشروط التالية :

- الجمع بين الغرامات الجبائية و الغرامات الجزائية في جنحة الغش الضريبي .

- تطبيق مبدأ التضامن بين الأشخاص فيما بينهم و بين هؤلاء و الشركات في توقيع

العقوبات المالية ، المحكوم بها ضدهم في حالة إذا اتهم بنفس المخالفة .²

تجدر الإشارة إلى أن العقوبة السالبة للحرية و أن كانت ذات طابع ردي ، إلا أن

المصلحة الواجب حمايتها هي الضريبة كاقطاع مالي يغذي الخزينة العمومية ، فحبس

¹ القانون رقم 11،/02، المتضمن قانون المالية لسنة 2003، المشار إليه سابقا.

² المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة ، معدلة بموجب المادتين 28 من قانون المالية لسنة 2003 و 13 من قانون المالية لسنة 2012 ، ص 68 .

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 معيشتة .¹

ثانيا: العقوبات التكميلية

نصت القوانين الجبائية على فرض العقوبات التكميلية على غرار قانون العقوبات ، وتتمثل هذه العقوبات فيما يلي:

- تحديد الإقامة .
 - المنع من الإقامة .
 - الحرمان من مباشرة بعض الحقوق .
 - المصادرة الجزائية للأموال .
 - حل الشخص الاعتباري .
- نشر الحكم و تطبيقه ، وذلك على نفقة المحكوم عليه ، و يكون هذا الإجراء إلزاميا في حالة العود .

- منع من ممارسة النشاط التجاري للمكلف الذي صدر في حقه حكم نهائي بممارسة الغش الضريبي ، بالإضافة إلى المنع من ممارسة المهمة بالنسبة إلى المستشار الجبائي أو المحاسب الذين اشتركوا معه ، و يعتبر هذا الإجراء من تدابير الأمن الشخصية التي نص عليها قانون العقوبات .

- غلق المؤسسة أو المحل مؤقتا .
- مصادرة الأشياء موضوع الغش ووسائل التزوير .
- المنع من الدخول في الصفقات العمومية .²

نصت المادة 62 من قانون المالية لسنة 1997، يمنع من المشاركة في الصفقات العمومية لمدة عشر سنوات ، كل شخص حكم عليه بمقرر قضائي نهائي يثبت تورطه في الغش الضريبي .

فالعقوبات التكميلية هي جزاءات سالبة للحقوق في حالة ارتكاب مخالفات لأحكام القانونية و التنظيمية المتعلقة بالضرائب ، ويتم اللجوء إليها خاصة في حالة العود بالنسبة

¹ نور الشرع طالب ، الجريمة الضريبية ، دار وائل للنشر ، الطبعة الأولى ، 2008 ، ص 217 .

² القانون المعدل رقم 89-05 المؤرخ في 25 أفريل 1989 ، ج.ر. 17 ص 449

لفئة من فئات المهن الحرة ، الذين منحوا صلاحيات واسعة بسبب المهنة التي يمارسونها ، و هذا بهدف حماية الخزينة العمومية و الاقتصاد الوطني من المناورات التدليسية التي تؤدي إلى التهرب الضريبي و التي تقوم بتسهيلها هذه الفئة و مساعدة المكلفين بذلك ، مخلين بواجباتهم و بالثقة التي منحت لهم بموجب مهنتهم ، كما نصت كذلك نشر و تعليق الحكم ، وكذلك من تمت إدانته بتهمة الغش الضريبي بالمنع من ممارسة النشاط التجاري ، فكلها عقوبات تكميلية سالبة للحقوق .¹

المطلب الثالث: العقوبات المهنية

رغبة المشرع في دعم و حماية حقوق الخزينة العمومية جاء بموجب قانون المالية لسنة 1997 ، ببعض الإجراءات و الأساليب لتعزيز الجهاز الردعي ، وهي عبارة عن عقوبات تمس مهنة المكلف بالضريبة ، وذلك بمنعه من مزاوله المهنة ، الإقصاء من المشاركة في الصفقات العمومية ، تسجيله في البطايق الوطنية للمتهربين و سحب التوطين المصرفي ، نفصل في مضمون هذه العقوبات على النحو التالي:

أولاً: الغلق المؤقت لمقر النشاط المكلف بالضريبة

الغلق المؤقت للمحل المهني عقوبة تلجأ إليها الإدارة الضرائب بعد استيفاء كل المحاولات الودية لتحصيل الضريبة ، و الهدف من وراء عقوبة الغلق المؤقت للمحل المهني هو إجبار وحث المكلف بالضريبة على تسديد ما هو مدين به اتجاه الخزينة العمومية . فالمكلف بالضريبة يجد نفسه أمام خيارين ، أما تسديد الضريبة المدين بها أو تحمل عقوبة الغلق المؤقت لمقر نشاطه بكل ما تحمله من خسائر من توقف نشاطه التجاري طيلة مدة الغلق ، أو فساد البضائع و السلع القابل للتلف ، وكذلك خسارة الزبائن و سمعة تجارته ... الخ .

¹ مصطفى عوادي و رجال نصر ، المرجع السابق ، ص 38 .

في حالة عدم دفع المكلف ما عليه من دين ضريبي ، أولم يكتتب سجلات للاستحقاق لرزنامة دفع يوافق عليها قابض الضرائب صراحة ، فيتخذ قرار الغلق ضده، وفي أجل عشر أيام ابتداء من تاريخ التبليغ ، يقوم العون المتابع و المحضر القضائي بتنفيذ قرار التبليغ .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 بطاقة معلوماتية

بموجب التعلية المشتركة بين الوزارات رقم 127 بتاريخ 1997/07/27 يتم وضع بطاقة معلوماتية وطنية خاصة بالمكلفين المتهربين المخالفين للتشريع الجبائي ، الجمركي و التجاري .

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

تقوم البطاقة بتمكين إدارة الضرائب و الإدارات الأخرى من متابعة المتهربين على أحسن وجه ، وعليهم بالمقابل القيام بصفة مستمرة ، كل إدارة على حدى أو عن طريق الفرق المختلطة للرقابة بعملية الرقابة على الأشخاص المسجلين في هذه البطاقة .²

ثالثا: سحب التوطين المصرفي للمستوردين

أن شهادة التوطين المصرفي تخص المكلفين بالضريبة الذين يقومون بعمليات الاستيراد ، وهي رخصة تقدم لهم من طرف البنوك الوطنية المتعاملين معها من أجل السماح لهم القيام بعمليات الاستيراد .

كل طلب يخضع بفتح ملف توطين مصرفي خاص بعملية الاستيراد يخضع لتسديد رسم مقداره 10,000 دج ، ويسدد هذا الرسم لدى قابض الضرائب و يترتب عنه منح الشهادة وتسليم إيصال عن ذلك ، وتحدد كفاءات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم .

¹ المادة 146 من قانون الاجراءات الجبائية ، معدلة بموجب المادة 39 من قانون المالية لسنة 2006.

² مصطفى عوادي ورحال نصر ، المرجع السابق ، ص 37.

مجال تطبيق هذا الرسم يخص عمليات الاستيراد للسلع و البضائع المخصصة للبيع دون تغيير أو تحويل ، ويستثنى منه كل عمليات استيراد الخدمات ، و استيراد السلع و البضائع المخصصة للإنتاج و التحويل .¹

ففي هذه الحالة على إدارة الضرائب أن تطلب من البنوك سحب الوثيقة التي تمنح للمستوردين ، من أجل القيام بعمليات الاستيراد حتى يسوي وضعيتهم الجبائية .

رابعاً: إقصاء المكلفين بالضريبة من المشاركة في الصفقات العمومية

نص المشرع في المادة 75 من تنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام،² على عديد الحالات التي يمكن أن يقصى فيها بشكل مؤقت أو نهائي من المشاركة في الصفقات العمومية المتعاملون الاقتصاديون الذين ذكرتهم المادة وما يهمنها في مجال دراستنا هم الذين:

- لا يستوفون واجباتهم الجبائية والشبه جبائية .
- المسجلون في البطاقة الوطنية لمرتكبي الغش ، أصحاب المخالفات الخطيرة للتشريع و التنظيم في مجال الجباية و الجمارك و التجارة.

¹ الأمر 5/5 من قانون الإجراءات الجبائية ، المؤرخ في 25/07/2005 ، المتضمن قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2019.

² المرسوم الرئاسي رقم 247/15، المؤرخ في 16 سبتمبر 2015، المتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام، ج ر عدد 50.

لقد حاولنا في هذا البحث إبراز الدور الهام الذي تلعبه الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، من خلال تطرقنا إلى الجوانب العامة للتهرب الضريبي وكذلك الرقابة الجبائية.

حضي موضوع التهرب الضريبي خلال السنوات الأخيرة باهتمام متزايد من قبل السلطات المعنية، هذا ما أدى إلى البحث عن وسائل معالجته وتطويرها وتحديثها، محاولين تدارك النقص الحاصل في الموارد المالية للدولة والذي جعل أموالا طائلة تتداول بكل حرية وبعيدا عن المراقبة وهذا ما أضع على الخزينة العمومية نسب مالية كبيرة كانت كفيلا في القضاء على عدة مشاكل من خلال بعث عدة مشاريع مختلفة.

شكل التهرب الضريبي أهم التحديات التي تواجه الدولة في الوقت الحالي ، نظرا لأثارها السلبية على الاقتصاد الوطني ، لذلك حظي التهرب الضريبي باهتمام متزايد من قبل السلطات المعنية ، ورغم جهود الدولة المبذولة و البحث عن سائل للمعالجة و الحد من هذه الظاهرة ، ولقد كان للرقابة الجبائية دورا كبيرا في مكافحة التهرب الضريبي من خلال مجموعة من الإجراءات التي تضبط تدخل الإدارة و تحمي المكلفين بالضريبة ، و تطرقنا إلى الجوانب العامة للتهرب الضريبي و كذلك الرقابة الجبائية .

وظاهرة التهرب الضريبي لها أسباب أدت إلى تفاقمها أهمها الوضعية الإقتصادية للمكلف والتي لها تأثير كبير على المكلف إضافة إلى النقائص والتعقيدات التي يتميز بها النظام الضريبي وعدم إستقراره، مما ساهم في توسيع ظاهرة التهرب الضريبي.

من خلال هذه الدراسة و للإجابة على الإشكالية المطروحة و مختلف التساؤلات الجوهرية وبناء على ذلك تم التوصل إلى النتائج التالية :

- تعتبر الضريبة من أهم إيرادات الدولة ، و تساهم كذلك في إنعاش الاقتصاد الوطني.

- التهرب الضريبي هو التملص من دفع الضريبة التي تفرضها الخزينة على المكلف وبشكل غير مشروع يتضمن مخالفة للقانون وبذلك يحول إلى عدم قيام الضريبة بدورها .

- تعتبر الرقابة الجبائية من أهم الآليات و الوسائل المعتمدة في مكافحة التهرب الضريبي ، كذلك حماية المكلف بالضريبة من تعسف الإدارة الضريبية .
- انتشار ظاهرة التهرب الضريبي يؤكد على نقص الرقابة رغم الجهود المبذولة من الدولة للحد منها .
- محاربة التهرب الضريبي تتطلب تضامنا وتظافرا بين الإدارة الضريبية و الإدارات العمومية الأخرى(الجمارك،الهيئات العمومية ، البنوك) .

اولا : النصوص القانونية :

- 1- قانون المعدل رقم 89-05 المؤرخ في 25 افريل 1989 ، المتضمن قانون العقوبات التكميلي لسنة 2019 ، جريدة رسمية رقم 17 ، المعدل والمتمم .
- 2- قانون رقم 11/99، المؤرخ في 23 ديسمبر 1976، المتضمن قانون المالية لسنة 2000، ج ر عدد 92 . صادر في 25 ديسمبر سنة 1999.
- 3- قانون رقم 21/01، المؤرخ في 22 ديسمبر 2001، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج ر عدد 79 . صادر بتاريخ 23 ديسمبر سنة 2001، قانون معدل ومتمم .
- 4- قانون رقم 11/02، المؤرخ في 24 ديسمبر 2002 ، المتضمن قانون المالية لسنة 2003 ج.ر عدد 86 ، صادر في 25 ديسمبر 2002 .
- 5- قانون رقم 16/05، المؤرخ في 31 ديسمبر 2005، المعدلة والمتممة ، المتضمن قانون المالية لسنة 2006، ج ر عدد 85 ، صادر في 31 ديسمبر 2005 .
- 6- قانون رقم 24/06، المؤرخ في 26 ديسمبر 2006، معدلة ، المتضمن قانون المالية لسنة 2007، ج ر عدد 85 .
- 7- قانون رقم 21/08، المؤرخ في 30 ديسمبر 2008، معدلة ، المتضمن قانون المالية لسنة 2009، ج ر عدد 74، صادر 31 ديسمبر سنة 2008 .
- 8- قانون رقم 16/11، المؤرخ في 28 ديسمبر 2011، المتضمن قانون المالية لسنة 2012، ج ر عدد 72، صادر في 29 ديسمبر سنة 2011 .
- 9- قانون رقم 12/12، المؤرخ في 26 ديسمبر 2012، المتضمن قانون المالية لسنة 2013، ج ر عدد 72، صادر في 30 ديسمبر سنة 2012 .

10- قانون رقم 18/15، المؤرخ في 30 ديسمبر 2015، المتضمن قانون المالية لسنة 2016، ج ر عدد 72 .

ثانيا : الاوامر

- 1- الامر رقم 156/66 ، المؤرخ في 8 يوليو 1966 ، متضمن قانون العقوبات ، ج.ر عدد 49 ، صادر في 11 جوان 1966 ، معدل ومتمم .
- 2- الامر رقم 103/76، المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، المعدلة ، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، ج.ر العدد 102 لسنة 1976 .
- 3- الامر رقم 104/76، المؤرخ في 9 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الضرائب الغير مباشرة ، معدلة ، ج.ر العدد 103 لسنة 1976 .
- 4- امر رقم 105/76 ، مؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، يتضمن قانون التسجيل ، ج.ر عدد 103 ، صادر بتاريخ 22 نوفمبر 1976 ، معدل ومتمم .
- 5- الامر رقم 27/95، المؤرخ في 30 ديسمبر 1995، المتضمن قانون المالية لسنة 1996، ج ر عدد 82 .
- 6- الامر 5/5 من قانون الاجراءات الجبائية، المؤرخ في 25/07/2005، المتضمن قنون الاجراءات الجبائية لسنة 2019.

ثالثا : المراسيم

- 1- المرسوم التشريعي رقم 04/92، المؤرخ في 11 اكتوبر 1992، المعدل والمتمم ، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 1992.
- 2- المرسوم الرئاسي رقم 247/15، المؤرخ في 16 سبتمبر 2015، المتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام، ج ر عدد 50.

رابعا : التعليمات

التعليمات الوزارية رقم 930 المؤرخة في 14 افريل 1994، المديرية العامة لضرائب والمتعلقة بالبحث والتفتيش.

خامسا : الكتب

1. اعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة، عمان، د.ط، 2008
2. البطريق احمد يونس، مبادئ المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة ، الاسكندرية، د.ط 1978
3. برحمانى محفوظ، الضريبة العقارية في قانون الجزائري، دار الجامعة الجديدة، الجزائر، د.ط، 2009.
4. حسين مصطفى حسين ، المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون، الجزائر ، الطبعة الثالثة، 1992
5. خالد امين عبد الله وحامد داود الطحلة، النظم الضريبية ضريبة الدخل ، الضرائب الجمركية، ضريبة المبيعات دراسة مقارنة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الاولى، 2015.
6. طالب نور الشرع ، الجريمة الضريبية ، دار وائل للنشر، الطبعة الاولى ، 2008.

7. عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي، التهرب الضريبي و الاقتصاد الاسود، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية د.ط 2006
8. عبد الرزاق عباس، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة ، الجزائر.د.ط، 2012.
9. عبد الكريم صادق بركات، المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، د.ط 1979
10. عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب ،درا جرير للنشر والتوزيع، عمان، د.ط، 2011
11. عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية ، والمنشأة والمعارف، الاسكندرية ، الطبعة الاولى، د.س .
12. علي توحيد هشام، التهرب الضريبي، قسم البحوث بالمكتب الاستشاري الحديث، المنصورة، مصر د.ط، 2012
13. عوادي مصطفى ورحال نصر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري دار النشر و التوزيع، مكتبة بن موسى السعيد شارع القدس، الوادي، د.ط، 2010 و 2011
14. عوادي مصطفى وزين يونس ، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة النظام الجبائي الجزائري ، مطبعة سحري للنشر والتوزيع، الوادي الجزائر ، الطبعة الثانية ، 2011
15. عوض الله زينب حسين ، المبادئ الماليه العامة، دار الجامعية ، مصر ، د.ط ، 1988
16. غازي حسين عناية ، النظام الضريبي في فكر المال الاسلامي ، مؤسسة الشباب الجامعة، الاسكندرية، د.ط 2003

17. كردودي سهام، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق ، دار المفيد للنشر والتوزيع ، الجزائر ، د.ط 2001
18. كوسة فوضيل ، الدعوى الضريبية واثباتها في ضوء اجتهادات المجلس الدولة، دار هومة، الجزائر ، د.ط ، 2011،
19. محمد عباس محرزى ، المخل الى الجباية والضرائب، دار النشر.، عين البنيان، الجزائر، د.ط، د.س .
20. مسعودي محمد الطاهر، المالية العامة، دار قانة، باتنة، د.ط ، 2009.
21. المهائني محمد خالد، التهرب الاضريبي واساليب مكافحته، المنظمة العربية للتنمية الادارية، القاهرة ، د.ط 2010
22. ناصر مراد، التهرب الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر والتوزيع، البليدة د.ط ، د.س .
23. ياسر صالح الفريجات ، المحاسبة في علم الضرائب، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، الطبعة الاولى ، 1429 هـ ، 2009.

سادسا : المجالات القانونية

1. - الخطيب خالد ، التهرب الضريبي ، الية الاقتصاد ، مجلة جامعة دمشق ، المجلد السابع عشر ، العدد الثاني ، 2000.
2. - الهادي خضراوي والسعيد محمد سعيداني ، الرقابة الجبائية ودورها في محاربة الغش والتهرب الضريبي ، مجلة الدراسات القانونية والسياسية ، جامعة الاغواط ، العدد الثاني ، جوان 2015 .

3. - بن بادة عبد الحليم ، الرقابة الجبائية كالية للوقاية من جريمة الغش الجبائي ،
مجلة الواحات للبحوث والدراسات ، مخبر السياحة ، الاقليم والمؤسسات ، جامعة
غرداية المجلد العاشر ، العدد الاولي ، 2017 .

سابعا : المذكرات والاطرحات الجامعية

المذكرات :

- 1- بشقة جميلة، اثر التهرب الضريبي على النمو الاقتصادي ، دراسة حالة الجزائر ،
مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر ، تخصص نقود ومؤسسات المالية ، كلية العلوم
الاقتصادية وعلوم التسيير ، قسم علوم التسيير ، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2013
- 2- بن الصغير عبد المؤمن، واقع اشكالية تطبيق الجباية المحلية في الجزائر صعوبات
الاقتطاع ووافق تحصيل ، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة سيدي بلعباس ، العدد
الاول، 2013.
- 4- بولخوخ عيسى ، الرقابة الجبائية كاداة لمحاربة التهرب الغش الضريبي ، دراسة حالة
باتنة ، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجيستار في العلوم الاقتصادية ، كلية العلوم الاقتصادية
، جامعة الحاج لخضر باتنة 2003.2004 .
- 3- طورشي ابراهيم ، التهرب الضريبي واليات مكافحته ، مذكرة مكملة لنيل شهادة
الماستر تخصص القانون العام لاعمال، قسم الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة قصدي
مرياح، ورقلة ، 2015.

- 4- قرموش ليندة ، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري ، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر تخصص قانون جنائي ، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2014،
- 5- معاشو مليكة ، اليات مكافحة التهرب الضوئبي ، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر ، تخصص قانون جنائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة الطاهر مولاي سعيدة، 2016 .
- 6- سامعي حسام الدين ، التهرب الضريبي واليات مكافحته دراسة حالة ، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر تخصص تدقيق محاسبي ، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة الحاج لخضر باتنة ، 2013 / 2014 .
- 7- طورش بناتة ، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر ، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر ، قسم القانون الخاص ، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة قسنطينة ، 2011 .
- 8- تيطاوين اسلام ، الرقابة الجبائية كاداة للحد من التهرب الضريبي دراسة حالة ميدانية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة ، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية ، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية ، تخصص فحص محاسبي ، كلية العلوم الاقتصادية ، قسم العلوم التجارية ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2015 / 2016 .
- 9- النوي كريمة ، دور التحقيق الجبائي في مكافحة الغش الضريبي ، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية باتنة ، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر تخصص تدقيق محاسبي ، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة الحاج لخضر باتنة ، 2012 / 2013 .

- 10- لونيس امال ، دور الخبرة القضائية المحاسبية في الكشف عن الغش والتهرب الضريبي دراسة ميدانية ، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر تخصص تدقيق محاسبي ، قسم الماستر جامعة الحاج لخضر باتنة ، 2012 / 2013 .
- 11- غزة مبروك ، فعالية الرقابة الجبائية كاداة للحد من التهرب الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب بسكرة ، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر تخصص فحص محاسبي ، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة محمد خيضر بسكرة 2015 / 2016 .
- 12- عبد الغفور هلايلي ، اليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري ، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر حقوق ، تخصص قانون اداري ، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2016 .
- 13- بوذرورة حيزية ، كاهنة بوزيدي ، التهرب الضريبي في الجزائر واليات مكافحته ، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر تخصص القانون العام للاعمال كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة عبد الرحمن ميرة ، بجاية ، 2018 .
- 14- طوافة خالد ، اهمية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة ، تقرير تريض ميداني مكمل كجزء لنيل شهادة الليسانس ، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2015 / 2016 .
- 15- خليفة اسعيد ، الرقابة الجبائية ، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر تخصص القانون الاداري ، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، قسم الحقوق ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2013 / 2014 .

الاطروحات :

- 1- حميد بوزيدة، النظام الضريبي الجزائري ونحدييات الاصلاح الاقتصادي في الفترة 1992/2004،مذكرة مكملة لنيل شهادة الدكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر ، 2006 .
- 2- رجال نصر ، سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي ، مذكرة مكملة لنيل اطروحة الدكتوراه في علوم التسيير ، تخصص تسيير المؤسسات ، كلية العلوم الاقتصادية جامعة محمد لخضر باتنة ، 2013 / 2014 .
- 3- عتير سليمان ، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجيستر ، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة بسكرة ، 2011 / 2012 .

	قائمة المحتويات
	الاهداء
	الشكر
	المقدمة العامة
05	الفصل الأول: الاطار الموضوعي لجريمة التهرب الضريبي
06	المبحث الأول: مفهوم التهرب الضريبي
06	المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي .
11	المطلب الثاني: صور التهرب الضريبي و تمييزه عن ما يشابهه .
11	الفرع الاول : أشكال التهرب الضريبي
11	اولا : التهرب الضريبي المشروع (التجنب الضريبي) .
14	ثانيا : التهرب الضريبي غير المشروع (الغش الضريبي) .
16	الفرع الثاني : تمييز التهرب الضريبي عن مايشابهه من مصطلحات .
18	المبحث الثاني: أسباب التهرب الضريبي في الجزائر والأثار المترتبة
19	عليه
19	المطلب الأول: دوافع التهرب الضريبي
22	الفرع الأول : التشريع الضريبي .
24	اولا : تعقد التشريعات الضريبية وعدم استقرارها .
24	ثانيا : ثقل الاقتطاع (الضغط الضريبي) .
26	الفرع الثاني : الادارة الضريبية .
27	الفرع الثالث : الظروف الاقتصادية .
27	اولا : الظروف الاقتصادية المتعلقة المكلف .
27	ثانيا : الظروف الاقتصادية المتعلقة بالدولة .
27	المطلب الثاني : الأثار المترتبة عن التهرب الضريبي
27	الفرع الأول: الاثار ذات الطابع المالي والاقتصادي
27	اولا : الاثار ذات الطابع المالي
29	ثانيا : الاثار ذات الطابع الاقتصادي .
32	الفرع الثاني : الأثار ذات الطابع الاجتماعي و السياسي .
35	اولا : الاثار ذات الطابع الاجتماعي .
36	ثانيا : الاثار ذات الطابع السياسي .
38	الفصل الثاني: اليات مكافحة التهرب الضريبي .
40	المبحث الاول: الاليات الوقائية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي
41	المطلب الأول: الرقابة الجبائية .
41	الفرع الأول : مفهوم الرقابة الجبائية

43	اولا : اهداف الرقابة الجبائية . ثانيا : مبادئ الرقابة الجبائية .
44	الفرع الثاني : أشكال الرقابة الجبائية .
45	اولا : الرقابة الشكلية .
48	ثانيا : الرقابة علي الوثائق .
48	ثالثا : التحقيق المحاسبي .
49	المطلب الثاني: الادارة الجبائية آلية لمكافحة التهرب الضريبي .
51	الفرع الأول : هيئات الرقابة الرئيسية في محاربة التهرب الضريبي
54	..
55	الفرع الثاني : لجان التنسيق و الغرف المختلطة .
59	اولا : تنسيق الرقابة بين الادارات (جبائية ، تجارية ، جمركية ، البنوك
60	المطلب الثالث : الاليات العلاجية لمكافحة التهرب الضريبي .
63	الفرع الأول : المصالح المسؤولة عن مكافحة التهرب الضريبي.
63	اولا : مصلحة التحقيق والبحث .
63	ثانيا: الفرقة المختلطة .
63	ثالثا: المفتشية الجهوية لمكافحة الغش و التهرب الضريبي .
63	رابعا : فرق الدرك الوطني للطرقات .
65	خامسا : مكتب المراجعة الجبائية .
67	سادسا : مكتب البحث عن المعلومات الجبائية .
67	سابعا : مفتشية الضرائب .
68	الفرع الثاني : وسائل مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي .
69	أولا: تنمية الوعي الأخلاقي .
69	ثانيا : تحسين علاقة الإدارة الضريبية بالمكلفين .
69	ثالثا : العمل على رفع روح المواطنة لدى المكلفين .
70	رابعا : حق الاطلاع .
71	خامسا : تقديم إقرار مؤيد باليمين .
71	سادسا : التبليغ بواسطة الغير.
71	سابعا: الجباية في المنبع .
73	ثامنا : ضرورة توافر الجزاءات الضريبية المناسبة على التهرب
74	

	الضريبي .
74	
74	
75	المبحث الثاني: الأليات العقابية لمكافحة جريمة التهرب الضريبي . المطلب الأول : العقوبات الجبائية .
75	اولا : في مجال قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .
75	ثانيا : في مجال الضرائب الغير مباشرة والرسوم المماثلة .
75	ثالثا : بالنسبة لقانون الرسم علي رقم الاعمال .
76	رابعا : في مجال قانون الطابع .
76	خامسا : في مجال قانون التسجيل .
76	سادسا : في مجال قانون الاجراءات الجبائية .
76	المطلب الثاني : العقوبات الجزائية .
76	أولا : العقوبات الأصلية .
77	ثانيا: العقوبات التكميلية
77	الفرع الثاني : العقوبات المهنية .
77	أولا: الغلق المؤقت لمقر النشاط المكلف بالضريبة .
77	ثانيا : تسجيل المكلفين المتهربين في بطاقة معلوماتية .
77	
78	ثالثا : سحب التوطين المصرفي للمستوردين .
	خاتمة :
	قائمة المراجع :
78	فهرس المحتويات :
78	

تعالج هذه المذكرة اشكالية التهرب الضريبي ، حيث تطرقنا الى تحليل الظاهرة مع طرق واساليب معالجتها ، و علاقتها مع المتغيرات الخارجية ، فمعظم الدول يضعن الرقابة الجبائية كاسلوب للمكافحة ، و ذلك باستخدام ادواتها و اجهزتها للحد منها، الا ان الرقابة الجبائية لا تستطيع القضاء على التهرب الضريبي لوحدها،انما يجب الاستعانة بطرق اخرى مثل استخدام طرق الوقائية قبل حدوث تهرب و غش ، و التنسيق بين الادارات للحصول على المعلومات اللازمة ، و في الاخير تقيم واقع الرقابة الجبائية في الجزائر من حيث تطور عدد الملفات المدروسة و من حيث النتائج المقدمة ، وعلى هذا استنتج مدى فعالية الرقابة في الجزائر ،مع تقديم بعض المشاكل التي تعاني منها ،و اعطاء التحسينات اللازمة لزيادة تفعيل الرقابة الجبائية.

تهدف دراستنا لهذه الاليات للوقوف في وجه الظاهرة حسب درجة فاعليتها ، فمنها الوقائية التي تهدف الي تبسيط التشريع الضريبي وكذا عصنة الادارة الضريبية ، والعمل على تحسين المكلف بدوره الفعال ، واخرى رقابية تسعى الي مراقبة تصريحات المكلف بالضريبة ، يتراوح بين الغرامة المالية والعقوبة بالحبس وكذلك عقوبات تكميلية

Résumé:

Cette memoire se traite le probleme de l'evasion fiscale , où on a Analysé ce phénomène avec des méthodes et des techniques de leur traitement et de leur relation avec les changements externes, où tous les pays déposent le contrôle fiscal comme une méthode de contrôle, en utilisant ses outils et ses matériels pour reduiser ce probleme. Toutefois, le controle fiscal ne peut pas d'eliminer de l'evasion fiscale seul, mais doit être utilisé d'autres moyens comme d'utiliser les methodes de prévention avant qu'une évasion ou une fraude se produise. et la coordination entre les administrations pour obtenir des informations nécessaires, finalement le contrôle fiscal en

Algérie s'estimé en termes d'évolution du nombre de fichiers étudiés et des résultats présentés, à la conclusion de l'efficacité de ce contrôle en Algérie avec de presenter quelque problemes qui souffre le contrôle fiscal.

Le but de cette étude est d'examiner les mécanismes de suspension face au phénomène en fonction de son degré d'efficacité, tels que des mesures préventives visant à rationaliser la législation fiscale et à moderniser l'administration fiscale, à améliorer le rôle effectif du contribuable et à contrôler les déclarations du, .contribuable, allant des amendes financières à l'emprisonnement