الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشاذلي بن جديد – الطارف–
كلية: الحقوق والعلوم السياسية
قسم الحقوق

مذكرة بعنوان:

آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة ماستر أكاديمي في تخصص: قانون الأعمال

من إعداد الطالبين:

- بن تومي عبد الباسط
- شاوي جهاد

إشراف الأستاذ:

خوالدية فؤاد

لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة	الهيئة المستخدمة	الصفة
خوالدية فؤاد	أستاذ محاضر قسم –أ–	جامعة الشاذلي بن جديد	مشرفا
رحال سهام	أستاذة محاضر قسم –أ–	جامعة الشاذلي بن جديد	رئيسا
مدار توفيق	أستاذ مساعد قسم –أ–	جامعة الشاذلي بن جديد	ممتحنا

السنة الجامعية:2022 /2023 م

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشاذلي بن جديد – الطارف–
كلية: الحقوق والعلوم السياسية
قسم الحقوق

مذكرة بعنوان:

آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة ماستر أكاديمي فيتخصص: قانون الأعمال

من إعداد الطالبين:

- بن تومي عبد الباسط
- شاوي جهاد

إشراف الأستاذ:

خوالدية فؤاد

لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة	الهيئة المستخدمة	الصفة
خوالدية فؤاد	أستاذ محاضر قسم –أ–	جامعة الشاذلي بن جديد	مشرفا
رحال سهام	أستاذ محاضر قسم –أ–	جامعة الشاذلي بن جديد	رئيسا
مدار توفيق	أستاذ مساعد قسم –أ–	جامعة الشاذلي بن جديد	ممتحنا

السنة الجامعية:2022 /2023 م

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشاذلي بن جديد - الطارف

كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم الحقوق

Minister de L'enseignement Supérieur

Et de La Recherche Scientifique

Université el tarf

Faculté de Droit et des Sciences Politiques

Département de Droit

جامعة الشاذلي بن جديد
UNIVERSITE CHADLI BENDJEDID

المرجع: القرار الوزاري رقم 1082 المؤرخ في 27 ديسمبر 2020 المحدد للقواعد المتعلقة بالوقاية من السرقة العلمية ومكافحتها

تصريح شرفي
خاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية

أنا الممضي أدناه،

السيد (ة) : .....بشاوي جهاد.....

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية رقم: 11.9981.23000.52.20003.....

الصادرة بتاريخ: .....2018-01-08.....

عن دائرة: .....الطارف.....

المسجل بقسم : .....الحقوق.....

والمكلف بإنجاز مذكرة تخرج ماستر عنوانها:

.....آليات مكافحة التعدي الجريمة في التشريع الجزائري.....

أصرح بشرفي أني التزمت بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المنهجية والنزاهة الأكاديمية المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه .

التاريخ: 2022/06/19

إمضاء المعني

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشاذلي بن جديد - الطارف
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم الحقوق

Minister de L'enseignement Supérieur
Et de La Recherche Scientifique
Université el tarf
Faculté de Droit et des Sciences Politiques
Département de Droit

جامعة الشاذلي بن جديد
UNIVERSITE CHADLI BENDJEDID

المرجع: القرار الوزاري رقم 1082 المؤرخ في 27 ديسمبر 2020 المحدد للقواعد المتعلقة بالوقاية من السرقة العلمية ومكافحتها

تصريح شرفي
خاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية

أنا الممضي أدناه،

السيد (ة) : ...حمد الباسط بن توتة.....

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية رقم: .....1.....84.10.77.78.....

الصادرة بتاريخ: .....25-01-2016.....

عن دائرة: .....الطارف.....

المسجل بقسم : .....الحقوق.....

والمكلف بإنجاز مذكرة تخرج ماستر عنوانها:

.....آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري.....

.....

أصرح بشرفي أني التزمت بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المنهجية والنزاهة الأكاديمية المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه .

التاريخ: .....

إمضاء المعني

شكر وعرفان

نحمد الله المولى عز وجل على كل شيء أنعم به علينا فالحمد لله الذي وهبنا العقل والصبر.

نتوجه بجزيل الشكر والتقدير وخالص الامتنان إلى أستاذنا:

خوالدية فؤاد الذي تفضل بالإشراف على هذا البحث، حيث قدم لنا كل

الدعم والنصح والإرشاد طيلة فترة إعداده.

فله منا كل الشكر والتقدير.

عبد الباسط وجهاد

إهداء

اللهم لك الحمد عدد خلقك ولك الحمد زنة عرشك ولك الحمد مداد كلماتك ولك الحمد حتى ترضى ولك الحمد إذا رضيت ولك الحمد بعد الرضا

أما بعد

أهدي عملي هذا إلى أبي وأمي اللذان لم يبخلا علي بشيء وإلى كل شخص ساعدني في إعداد بحثي هذا و إلى أعز أصدقائي أيمن رمضاني وزياد وغيرهم، شكرا على تلك الأيام التي لا تنسى، شكرا على كل قطرة عرق سالت تعبا شكرا على الوفاء شكرا على الكثير.

عبد الباسط

إهداء

الحمد لله وكفى والصلاة على الحبيب المصطفى وأهله ومن وفى أما بعد:

الحمد لله الذي وفقنا لبلوغ هذه الخطوة في مسيرتنا الدراسية، مذكرتنا هذه ثمرة الجهد والنجاح بفضله تعالى أهديها إلى الوالدين الكريمين حفظهما الله وأدامهما نورا لدربي، لكل العائلة الكريمة التي ساندتني ولا تزال من إخوتي وأخواتي، إلى رفيقات المشوار اللاتي قاسمنني لحظاته حفظهن الله ووفقهن

إلى كافة أسرة كلية الحقوق والعلوم السياسية، وجميع طلبة دفعة 2022 جامعة الشاذلي بن حديد *الطارف*

وأتقدم بجزيل الشكر وعظيم الامتنان إلى أستاذي الفاضل الدكتور خوالدية فؤاد على مساندته ووقوفه معي ودعمه.

جهاد

د.ج.....الدينار جزائري

ج. ر .....جريدة رسمية

ص.....صفحة

ط.....طبعة

ع.....العدد

ف .....فقرة

ق.إ.ج.....قانون الإجراءات الجبائية

مقدمة

تعتبر الضرائب من أهم مصادر الدخل القومي للدول خاصة تلك التي تفتقر لموارد طبيعية حيث تلجأ حكوماتها إلى سنّ مجموعة من القوانين والتنظيمات والتي من خلالها تلزم المواطنين بالمساهمة في تمويل النفقات العمومية وذلك حسب قدراتهم المالية، لغرض تحقيق العدالة الضريبية وضمانا لإنفاق العام الذي يعود بالمنفعة على الدولة والمواطن.

ونظرا للعجز الذي تعرفه بلادنا بسبب اعتمادها الكلي على المصادر الطاوية كالبترول والغاز وغيرها من المصادر الزائلة، أصبحت الضريبة أهم مورد لتمويل الخزينة العمومية، لذلك وجب اتخاذ كل التدابير والإجراءات القانونية والمادية لضمان تحصيلها والحيلولة دون ظاهرة التهرب الضريبي التي تهدد الضريبة وضعف من فعاليتها وأهميتها.

أهمية الموضوع:

تلعب الضريبة دورا مهما في الحفاظ على التوازن الاقتصادي والمالي للبلاد، بالإضافة إلى تغطيتها للكثير من النفقات في جميع القطاعات الحيوية في الدولة كالصحة والتعليم وغيرهما.

أسباب اختيار الموضوع:

يمكن تقسيم أسباب اختيار الموضوع إلى أسباب موضوعية وأخرى ذاتية:

أسباب موضوعية:

نظرا لاستفحال ظاهرة التهرب الضريبي التي تهدد المصالح الاقتصادية، الاجتماعية والمالية فمن الضروري فهم طبيعتها وأسبابها، والإلمام بمختلف الطرق التي من الممكن أن تكون منفذا للتهرب الضريبي سواء كانت قانونية أو غير قانونية، وكذا أهم الآثار المترتبة عنها، وهذا بغية تكوين ولو صورة بسيطة حول هذه الظاهرة، لنتمكن من محاولة السيطرة عليها فيما بعد، لأنه ليس من المجدي أن نسعى وراء مكافحتها والحد منها، إن كنا في الأصل لا نملك أدنى فكرة أو معرفة حول ما نريد مكافحته أو التصدي له.

أسباب ذاتية:

تعزى الأسباب الذاتية أساسا إلى اندراج موضوع البحث في صلب تخصصنا في الماستر وهو قانون الأعمال، وكذا إلى رغبتنا الملحة في دراسة هذا الموضوع تحديدا لقناعتنا أن البحث العلمي ينمي الأفكار ويساعد على اكتساب المعارف والخبرات وتبادل الآراء بين الباحثين لاسيما في مجال التجارة عموما وما يرتبط بها من مجالات (المجال الضريبي والمالي).

أهداف الموضوع:

إن الهدف من دراستنا لهذ الموضوع هو محاولة إعطاء صورة شاملة عن ظاهرة التهرب الضريبي ومدى تأثرها بالتطورات الاقتصادية والاجتماعية والمالية، وبيان الأسباب التي دفعت الأفراد والمؤسسات إلى التخلص من دفع الضريبة بشتى الطرق والأساليب، وإظهار الآثار المترتبة على هذه الظاهرة وتحديد الآليات العقابية والوقائية للحد منها ومكافحتها.

صعوبات دراسة الموضوع:

مما لا شك فيه أن انجاز أي بحث علمي لابد أن يرافق صاحبه عدد من الصعوبات ومنها على وجه الخصوص نقص المراجع المتخصصة والنوعية والمركزة في موضوع بحثنا وخاصة في جامعتنا ناهيك عن عدم استقرار القوانين الجبائية لما تعرفه من تعديلات متسارعة خاصة تلك ذات الصلة بموضوع البحث.

إشكالية الموضوع:

من الثابت أن أية دولة في العالم تضع ترسانة من القوانين والآليات لمعالجة أية ظاهرة تمثل خطرا أو تهديدا للمجتمع متوخية من ذلك القضاء عليها أو على الأقل الحدّ من انتشارها وتفشيها، وتعد ظاهرة التهرب الضريبي من كبريات التحديات التي تهدد كيان الدولة وتقوض بنيانها وتنخر مؤسساتها لا سيما من الناحيتين المالية والاقتصادية.

ولا تشكل الجزائر استثناء عن دول العالم في هذا الخصوص، فباعتبارها دولة فتية تسعى للتنمية والتطور وتعمل على تمويل خزينتها الوطنية وتنويع مصادر هذا التمويل خاصة بعد التحول الأخير

فيفترض قيامها بكل ما يضمن لها تحقيق هذه الأهداف على غرار ما فعلته سائر الدول خاصة فيما يتعلق بالتصدي لظاهرة التهرب الضريبي التي تعيق كل تنمية وتطور.

بالربط مع ما تقدم تدور الإشكالية الرئيسة لموضوع الدراسة حول مدى نجاعة الوسائل القانونية والمادية والبشرية المتخذة من الدولة الجزائرية في سبيل مكافحة هذه الظاهرة.

ومنه يمكن صياغة الإشكالية على النحو الآتي:

ما مدى نجاعة الوسائل القانونية والآليات الرقابية التي اتخذتها الإدارة الجبائية لمواجهة ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر؟

يمكن أن تتفرع عن هذه الإشكالية إشكاليات فرعية أخرى تتمثل فيما يلي:

ماهو التهرب الضريبي؟ ما الأسباب التي أدت اليه؟ ما هي الآليات التي وضعها المشرع الجزائري للحد من هذه الظاهرة؟

مناهج البحث:

اقتضت طبيعة الموضوع توظيف كل من المنهجين الوصفي والتحليلي، كما تطلبت الدراسة في مواضع قليلة اللجوء إلى المنهج التاريخي.

حيث يظهر اعتماد المنهج الوصفي جليا مثلا في الإحاطة بظاهرة التهرب الضريبي تعريفا وتأصيلا وتسبيبا وآثارا، فيما يبرز المنهج التحليلي في تحليل بعض المفاهيم الفقهية والنصوص القانونية ذات الصلة بالموضوع.

تقسيم الموضوع:

إجابة عن الإشكالية الرئيسة للموضوع والإشكاليات الفرعية أعلاه تم وضع الخطة العامة الآتية:

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي

الفصل الثاني: مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري.

الفصل الأول:

الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي في التشريع الجزائري

المبحث الأول: مفهوم التهرب الضريبي:

تعتبر الضريبة عبئا على الشخص المكلف بها لأنها تعتبر خارجة عن إرادته، حيث تؤخذ منه جبرا ولا يتلقى مقابلا مباشرا لها، بل يدفعها كونه عضوا في المجتمع الذي يفرض عليه المساهمة في التكاليف العامة فيه.

فالشخص المكلف بالضريبة والذي يدفعها دون رغبة منه، يحاول تفادي أعباء الضريبة وذلك عن طريق انتهاج مجموعة من الأساليب المتاحة له، فقد يتخلص من دفعها دون المساس بالتشريعات، أي يبقى في حدود القانون وهذا يعني إتباع أسلوب التجنب الضريبي، كما يمكن له تفادي الضريبة باستعمال أساليب احتيالية وهو ما يسمى بالغش الضريبي.

وهذه الظاهرة مثلت مشكلا كبيرا في الجزائر على اعتبار أنها تهدد اقتصاد الدولة لأنها تحرم خزينتها من موارد مالية تساعدها على تغطية النفقات.

انطلاقا مما تقدم سنحاول في هذا المبحث ضبط مفهوم للتهرب الضريبي وذلك من خلال مطلبين: المطلب الأول نعالج فيه تعريف التهرب الضريبي، المطلب الثاني ونبين فيه أنواع التهرب الضريبي.

المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي:

لا يمكن الوقوف على تعريف التهرب الضريبي قبل ان نتعرض لتعريف الضريبة و لقد عرفت الضريبة منذ زمن بعيد، فقد عرفها العراقيون والمصريون منذ بزوغ فجر الحضارة في وادي الرافدين ووادي النيل، إذ عرفها العراق في عصر الأكاديين والآشوريين والبابليين، وكذلك عرفت الضريبة قديما في العصر اليوناني ودخلت مرحلة أوسع ففرضت ضرائب على السلع والحاصلات والمبيعات والرسوم الجمركية، كما عرفت في العصر الروماني إذ كانت تستوفى عينا من المحاصيل الزراعية[1].

أما بالنسبة لظاهرة التهرب الضريبي ليست وليدة عصرنا الحالي، بل اقترن وجودها بوجود الضريبة نفسها، كما أنها لا تقتصر على منطقة جغرافية محددة، ولكنها أخذت بعدا وطابعا عالميا، فهي تمس جميع البلدان دون استثناء، وخاصة النامية منها، لذا بات لازم التصدي له ومكافحته بكل الوسائل الكفيلة

[1] عبد الباسط علي جاسم الجحيشي:"الإعفاء من ضريبة الدخل: دراسة مقارنة" ط1، دار الحامد –الأردن2008،ص16.

للحد منه، وترتيبا على ذلك سنتناول تعريف التهرب الضريبي فقها (فرع أول)، ثم تعريفه قانونا (فرع ثان).

الفرع الأول: التعريف الفقهي للتهرب الضريبي:

هناك عدة تعاريف للتهرب الضريبي نستعرض أهمها:

يعرف التهرب الضريبي على أنه تلك الأعمال أو الأفعال المرتكبة من طرف المكلف بالضريبة للتخلص بصفة جزئية أو كلية من الضريبة المفروضة.[1]

وعرفه "محمد عباس محروقي" مؤلف اقتصاديات المالية العامة بأنه:" يسعى الملزم بالضريبة إلى التخلص منها رغم تحقيق الواقعة المنشأة للضريبة، فيعتمد إلى سلوك احتيالي للتخلص من عبئها، أو أن الملزم يتخلص من دفعها دون ارتكاب أي مخالفة لقانون الضريبة."[2]

من خلال هذا التعريف نرى أنه جعل تحقق الواقعة المنشئة للضريبة شرطا لتحقق تهرب ضريبي لكن الواقع ليس كذلك دوما حيث يمكن أن نكون أمام تهرب ضريبي دون تحقق الواقعة المنشئة للضريبة، كما هو الشأن بالنسبة للجوء المكلف بالضريبة إلى نشاط تجاري دون التصريح بذلك.

كما عرف التهرب الضريبي على أنه: «محاولة الممول التخلص من الضريبة، عدم الالتزام القانوني له بأدائها حيث يسعى الملتزم بدفع الضريبة إلى التخلص منها دون ارتكاب أية مخالفة لقانون الضريبة».[3]

---

[1]–طرشي إبراهيم :"التهرب الضريبي وآليات مكافحته " مذكرة شهادة ماستر أكاديمي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015، ص4.

[2]–مقراني إيمان ومنلايخاف محمد أمين: "الآليات القانونية للحد من التهرب الضريبي" مذكرة متطلبات نيل شهادة ماستر في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسة،جامعة أحمد دراية ،أدرار، 2016،ص7.

[3]– قندس أحمد: "ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق الضريبي،" مجلة التواصل في الاقتصاد وإدارة القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 8 ماي 1945، العدد 35–سبتمبر 2013، ص 12.

أيضا عرفها محمود رياض عاطية بأنها: "مبلغ من النقود يلزم الأفراد بأدائه للسلطات العامة وفقا للقواعد العامة لكي تتمكن من القيام بالخدمات العامة الملقاة على عاتقها."[1]

ويعرف التهرب الضريبي أيضا بأنه عبارة عن الممارسات التي تخرج عن إطار القانون وحدوده أي أنها كلها ممارسات غير مشروعة، فهو يفترض تحقيق الواقعة المنشئة للضريبة بالفعل إلا أن المكلف يتهرب من دفعها كليا أو جزئيا والاستفادة من الإعفاءات الضريبية وثغرات القانون والنقص الذي يعتري نصوصه[2].

كما يعرف بأنه فريضة مالية نقدية تفرضها الدولة بمالها من سلطة على الأفراد بلا مقابل لغرض تمويل نفقاتها العامة وتحقيق الأهداف السياسية والاقتصادية والاجتماعية التي تعبر عن فلسفة نظام الحكم لتلك الدولة.[3]

وقد عرفه جون "كلود مارتينز-Jean Claude martinez " بأنه: "فن تفادي الوقوع في مجال جاذبية القانون الجبائي". أي أن المكلف هنا يستعين بحيل تمنعه من دفع بعض الضرائب دون المساس بالقانون وهذا من خلال استغلال ثغرات القانون الجبائي، حيث نجد بعض الشركات في محاولتها للتهرب من دفع ضريبة ضخمة تقوم بتجزئة الشركة الأم إلى شركات فرعية مستقلة قانونيا مستندة بذلك إلى القانون التجاري.[4]

كذلك هي" فريضة عقدية يدفعها الفرد بصورة إجبارية ونهائية إلى الدولة أو إلى إحدى هيئاتها العامة مساهمة منه في تحمل الأعباء العامة والتعبير عن التضامن الاجتماعي والمواطنة".[5]

---

[1] وفاء شيعاوي: "جريمة التهرب الضريبي" مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة باجي مختار،عنابة ،2002، ص11.

[2] – وفاء شيعاوي، المرجع السابق، ص13.

[3] – عبد الباسط علي جاسم الجحيشي، المرجع السابق، ص ص21، 22.

[4] –الموسوعة السياسية: التهرب الضريبي موقع الإلكتروني:.https://political-encyclopedi تم الاطلاع عليه يوم2023/03/07 على ساعة 22.30.

[5] –قاشي يوسف: "النظام الضريبي في ظل إفراز العولمة" مذكرة مقدمة لنيل درجة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوقرة،بومرداس، 2009، ص23.

على ضوء التعريفات السابقة نستخلص أن التهرب الضريبي هو ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني[1]عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كليا أو جزئيا دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر، ولتحقيق التهرب الضريبي يتخذ المكلف القانوني عدة طرق وأساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة، وعلى هذا الأساس نميز بين شكلين للتهرب الضريبي:

- تهرب ضريبي دون الإخلال بالقانون الضريبي وهو ما يعرف بالتجنب الضريبي.
- تهرب ضريبي بانتهاك القانون الضريبي وهو ما يعرف بالغش الضريبي.[2]

معنى ذلك أن التهرب الضريبي هو العمل أو الفعل الذي يرتكبه المكلف بالضريبة للتجنب أو للتخلص بصفة كلية أو جزئية من الضريبة المفترضة.

الفرع الثاني: التعريف القانوني للتهرب الضريبي:

لم يعطي المشرع الجزائري تعريفا دقيقا للتهرب الضريبي في النصوص التشريعية ذات الصلة شأنه شأن التشريعات المقارنة، بل اكتفى بوصفه للشكل الذي تتخذه جريمة التهرب الضريبي تاركا تعريفه للفقه، وذلك راجع لعدم حصره للأساليب التي يستخدمها المكلف للقيام بهذه الجريمة، فقد نص المشرع في المادة119 فقرة1من قانون التسجيل: «فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة يعاقب من تملص أو حاول التملص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة أو تصفيتها أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها باستعمال طرق تدليسية، بغرامة جزائية تتراوح من 5000دج إلى 20000دج،والحبس من سنة إلى (5) سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط» .[3]

من خلال نص المادة نستنتج أن التهرب الضريبي هو محاولة التخلص، أو التخلص من الضريبة كليا أو جزئيا وذلك بطرق قانونية ما يسمى بالتجنب الضريبي، أو بطرق تدليسية وما يسمى بالغش

[1] المكلف القانوني هو الذي يؤدي الضريبة الى الخزينة، وتحديده سهل للغاية، فهو الملزم بموجب قانون فرض الضريبة بتأديتها، أنظر الموقع الانعكاسات الضريبية، تم الاطلاع عليه بتاريخ 2023/05/01، على الساعة 22:00. http://arab-ency.com.sy

[2] ناصر مراد وبن عياد سمير: "شروط فعالية النظام الضريبي الجزائري "مجلة دراسات جبائية، العدد 3-ديسمبر 2013، ص400.

[3] الأمر 76-105 المؤرخ في9 ديسمبر 1976 والمتضمن قانون التسجيل المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية، عدد 81 صادرة في 18 ديسمبر 1976.

الضريبي، أو التملص الكلي أو الجزئي من تصفية الضريبة، ويقصد بها إعداد الجداول والإنذارات وإرسالها إلى الجهة المختصة بتحصيل الضريبة.

المطلب الثاني: أنواع التهرب الضريبي:

قسم الفقهاء التهرب الضريبي إلى عدة أنواع كل بحسب الزاوية التي ينظر من خلالها كل منهم إلى التهرب الضريبي، ويمكن تحديد وجهة نظر كل من هؤلاء بالنظر إلى المعايير الثلاثة المتمثلة في:

الفرع الأول: أنواع التهرب الضريبي بالنظر إلى معيار الحجم:

ينقسم التهرب الضريبي وفقا لهذا المعيار إلى تهرب كلي وتهرب جزئي:

أولا–تهرب ضريبي كلي: هو التهرب الحاصل عندما يستطيع المكلف التخلص من الضريبة المفروضة عليه كليا وعدم تسديدها إلى الخزينة العامة للدولة، وتتحقق تلك النتيجة إما بإخفاء نشاط المكلف كله أو إخفاء الجزء الخاضع للضريبة في نشاطه الاقتصادي. ومن الأمثلة على هذا النوع أن يمتنع الشخص الذي بلغت مبيعاته حد التسجيل طبقا لقانون الضريبة العامة على المبيعات عن تسجيل نفسه لدى المصلحة الضريبية المختصة، ومن ثم يكون نشاطه غير خاضع للضريبة تماما.[1]

ثانيا–تهرب ضريبي جزئي: هو محاولة المكلف التخلص من جزء من الضريبة المفروضة عليه وذلك عن طريق إخفاء جزء من نشاطه باستخدام الأساليب غير المشروعة مثل إخفاء جزء من مبيعاته أو تسجيلها بأسعار تقل عن سعر بيعها الحقيقي، ويتحقق التهرب الجزئي عن طريق تقديم المكلف إقرارا غير صحيح وذلك بتضمينه معلومات غير صحيحة أو غير دقيقة.[2]

[1] شناح حنان: "جريمة التهرب الضريبي وآليات مكافحتها في ظل التشريع الجزائري" مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر تخصص قانون الأعمال كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد البشير الإبراهيمي، برج بوعريريج، 2022/2021، ص 8.

[2] رابح أم الشيخ وفراحي مختارية: "جريمة التهرب الضريبي وإجراءات متابعتها في التشريع الجزائري "مذكرة نيل شهادة الماستر تخصص القانون الجنائي والعلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة ابن خلدون ،تيارت، 2022/2021 ص 12.

الفرع الثاني: أنواع التهرب الضريبي بالنظر إلى المعيار الجغرافي:

يمكن لنا أن نقسم التهرب الضريبي وفقا لمكان وقوعه سواء على إقليم الدولة أو خارجها إلى تهرب داخلي ودولي(خارجي):

أولا–تهرب ضريبي داخلي: هو النوع الذي يحدث في نطاق حدود الدولة الموجود بها بحيث تكون أفعال التزوير التي يقوم بها المكلف لا تتعدى هذه الحدود وباستغلال الثغرات الموجودة في النظام الضريبي أو بطرق وأساليب أخرى.

ثانيا–تهرب ضريبي دولي (خارجي): يتمثل في العمل على التخلص مندفع الضريبة في بلده عن طريق التهريب غير القانوني للمداخيل والأرباح التي من المفروض أن تخضع لضريبة البلد التي حققت فيه فعلا إلى بلد آخر يتميز بضغط جبائي منخفض.[1]

الفرع الثالث: التهرب الضريبي بالنظر إلى المعيار القانوني:

ينقسم التهرب الضريبي من حيث المعيار القانوني إلى نوعين: التهرب الضريبي المشروع أو ما يسمى بالتجنب الضريبي، والتهرب الضريبي غير المشروع أو ما يعرف بمصطلح الغش الضريبي.

أولا– التهرب الضريبي المشروع (التجنب الضريبي): ويقصد به تخلص المكلف من أداء الضريبة نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي، أي بالاستفادة من الثغرات القانونية التي تتيح له التخلص من دفع الضريبة دون أن تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية، ذلك كأن تلجا بعض الشركات إلى توزيع أرباحها على شكل أسهم مجانية لصالح مساهميها للتخلص من أداء الضريبة على إيرادات القيم المنقولة، وكذلك إنتاج بعض السلع بمواصفات تختلف عن تلك المنصوص عليها في

[1] بن التومي محمد ولعلاوي أكرم: "الرقابة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي: دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية المسيلة "مذكرة نيل شهادة ماستر أكاديمي تخصص محاسبة وجباية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة 2020/2019، ص 29.

القانون، تجنبا لأداء ضريبة الإنتاج، أو قد يحدث التهرب المشروع عن طريق الاستفادة من ثغرات القانون الضريبي.[1]

ثانيا–التهرب الضريبي غير المشروع (الغش الضريبي):

بالنسبة ت. هـ غير المشروع أو ما يعرف بالغش الضريبي فقد تم تعريفه على أنه: "المخالفة الصريحة للقانون بغية تجنب تسديد الضريبة أو تخفيض أساس الضريبة".

عموما التهرب غير المشروع هو تهرب مقصود من طرف المكلفين، وذلك عن طريق مخالفتهم عمدا لأحكام القانون الجبائي قصدا منهم عدم دفع الضرائب المستحقة عليهم إما بالامتناع عن تقديم أي تصريح بالأرباح، أو بتقديم تصريح ناقص أو كاذب، أو إعداد سجلات وقيود مزيفة، أو الاستعانة ببعض القوانين التي تمنع مصالح الضرائب الاطلاع على حقيقة الأرباح لإخفاء قسم منها.

ويمكن إعطاء بعض الصور لهذا النوع من التهرب الضريبي الغير مشروع أو ما يعرف بالغش الضريبي كما يلي:

1- العمل على تضخيم التكاليف القابلة للخصم.

2- عدم تقديم تصريح كلي أو جزئي عن العمليات الخاضعة للضريبة.

3- عدم مسك محاسبة منتظمة أو الدفاتر التجارية المنصوص عليها في القانون.

4- البيع بدون الفواتير.

5- عدم التصريح بالقيم الحقيقية للأجور[2].

[1] رقاي عبد الرزاق: "التهرب الضريبي": مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2017/2016ص 18.

[2] سليمان عتير: " دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات الحسابية دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي" مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011 2012 ص75.

المبحث الثاني: أساليب التهرب الضريبي:

تتعدد أشكال التهرب الضريبي باختلاف نوع النشاط الذي يمارسه المكلف، وقد أدى التقدم الاقتصادي والتطور التكنولوجي وزيادة التعاملات إلى تطور ظاهرة التهرب الضريبي وتطور أساليبها ومن أبرز هذا الأساليب ما يلي:

المطلب الأول: التهرب الضريبي عن طريق عمليات محاسبية:

تتميز معظم الأنظمة الضريبية الحديثة بأنها تصريحية حيث يتم تحديد الحقوق الواجب دفعها بواسطة التصريحات التي يكتتبها المكلف والتي يوفرها النظام المحاسبي والذي يعد نظام قياس واتصال يعمل على تسجيل تبويب وتلخيص العمليات المالية التي يقوم بها المكلف بالضريبة وإعطاء بيان دوري للجهات المعنية بنتائج نشاطه، ولهذا يمكن للمكلف التهرب باستعمال العمليات المحاسبية، وذلك عن طريق تضخيم النفقات أو تخفيف الإيرادات أو بهما معا.

الفرع الأول: تضخيم النفقات:

إن المكلف دائما يحاول إدخال نفقات لو وهمية من أجل تخفيض الأساس الخاضع للضريبة وهذه الأساليب معتمدة ومتنوعة للغاية، فعلى سبيل المثال يتم تضخيم حساب المشتريات أو التكاليف عن طريق فواتير مزورة، كذلك عن طريق الاستخدام المضاعف للفواتير، تسجيل مناصب شغل ليس لها أية وثائق تبررها، أو تسديد أجور رواتب تخص عمالا أو مسيرين وهميين مبالغ فيها، إضافة إلى تسجيل بعض التكاليف والأعباء التي لا علاقة لها بالمؤسسة وإنما تتم الاستفادة منها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من طرف مسيري أو مالكي هذه المؤسسة.[1]

الفرع الثاني: تخفيف الإيرادات:

تعد هذه الطريقة من الطرق الأكثر استعمالا لممارسة التملص من دفع الضريبة ويقوم من خلالها المكلف بتخفيف جزء من وعاء الضريبة أو التخلص من دفعها كليا ويتم ذلك بتسجيل قيمة المبيعات

[1] بن صفي الدين أحلام: "الرقابة الجبائية" مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص قانون أعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الجزائر، 2015/2014، ص 18.

بأقل من قيمتها الحقيقة، كما يمكن للتجار تخفيف إيراداتهم عن طرق البيع نقدا وبدون فواتير أو صكوك لا يترك أي أثر للعملية.[1]

المطلب الثاني: التهرب الضريبي عن طريق وسائل قانونية ومادية:

كذلك من الأساليب التي يلجأ إليها في التهرب الضريبي وسائل قانونية (فرع أول)، وكذلك وسائل مادية (فرع ثان).

الفرع الأول: التهرب الضريبي عن طريق وسائل قانونية:

هذا النوع من التهرب يقوم به المكلف عن طريق خلق وضعية قانونية تجعله معفى من الضريبة أو يخضع لاقتطاع أقل من الذي كان يجب أن يخضع إليه، فالتهرب عن طريق التلاعب بالنصوص التشريعية يتمثل في خلق حالة قانونية تظهر مخالفة للحالة الحقيقية على إثر عملية وهمية أو تكييف خاطئ لحالة ما.[2]

يتم التحايل القانوني عن طريق استغلال الثغرات الموجودة في النظام الجبائي لصالحا لمكلفين الذين يستعينون بأهل الخبرة والاختصاص لاستنباط طرق التحايل مستندين بذلك إلى النصوص القانونية، ويتجلى ذلك في إيجاد حالات قانونية تسمح للمكلف بالضريبة الاستفادة من الحق في الاستفادة منها وذلك من خلال وضعيات قانونية مخالفة للوضعيات القانونية الحقيقية التي كانت عليها وهذا ما أكده الفقيه "برونو " في تعريفه لتحايل القانوني بحيث قال: التحايل القانوني هو تلك العملية التي من خلالها يتم خلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية[3]معنى ذلك أنه يخلق حالة قانونية مصطنعة مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية بتكييف خاطئ لحالة ما، كتمرير عملية خاضعة للضريبة محل عملية أخرى معفاة أو أقل خضوعا للاقتطاع، مثل تسجيل عملية بيع على أساس أنها هبة.

[1] بوحالة الطيب: "الوسائل الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر"، مجلة طبنة للدراسات العلمية الأكاديمية، جامعة باتنة 1،الجزائر،المجلد 05، العدد 02، 2022، ص1028.

[2]– طورش بتاتة، "مكافحة التهرب الضريبي"، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة منتوري قسنطينة، 2012، ص84.

[3] بوزرورة حيزية وبوزيدي كاهنة، المرجع السابق، ص35.

الفرع الثاني: التهرب الضريبي عن طريق وسائل مادية:

إضافة إلى أنواع التهرب الضريبي السابقة نجد هناك نوع آخر وهو التهرب عن طريق وسائل مادية والذي لا يقل شأنا عن الطرق الأخرى، ويعتبر من أخطر الأساليب وسوف نبين ذلك من خلال ما يلي: أولا- يجب أن نعلم كيف يتم هذا النوع من التهرب، بحيث يتم عن طريق عدم تصريح الممول بجزء من ثروته أو دخله وذلك بغير قصد منه كالنسيان أو بقصد منه كإخفاء كل السلع والمنتجات أو جزء منها والتخفيض في القيمة المصرح بها، هنا في حالة الإخفاء الجزئي كون المكلف معلوما لدى الإدارة الجبائية ولكنه يخفي جزءا من ممتلكاته كأن يمارس نشاط خفيا إلى جانب النشاط الرئيسي مثل أن يكون عامل في شركة صباحا بوضعية قانونية صحيحة وسائق سيارة أجرة غير نظامية مساءا. أما الإخفاء الكلي فإن المكلف لا يكون معروفا لدى المصالح الجبائية كأن يقوم بإنشاء مشاريع صغيرة في المناطق الريفية أو الأحياء الجديدة ليصعب الوصول إليه ويقوم ببيع منتجاته في السوق الموازية دون فواتير ضمن ما يطلق عليه الاقتصاد الأسود أو الموازي بعيدا عن أعين الإدارة الجبائية[1].

المبحث الثالث: أسباب وآثار التهرب الضريبي:

إن أي ظاهرة في مجتمع ما، ماهي إلا انعكاس لمحيط توافرت فيه الشروط الملائمة لذلك والتي ساعدت في نموها واتساعها، والتهرب الضريبي أحد هذه الظواهر المتواجدة في كل الدول والتي اقترن وجودها بوجود الضريبة نفسها، إلا أنها تفشت في أغلب المجتمعات لأسباب متعددة، مؤدية بذلك إلى وجود آثار على الخزينة العامة، ما ينجر سلبا على الإنفاق العام.

المطلب الأول: أسباب التهرب الضريبي:

تعود أسباب انتشار ظاهرة التهرب الضريبي إلى وجود بيئة تتوفر فيها الشروط الملائمة والمساعدة على انتشارها، ولقد اختلفت الآراء في أسباب هذه الظاهرة إلا أن بلورة هذه الأسباب يمكن حصرها في أسباب مباشرة وأسباب متعلقة بالإدارة الضريبية، فتشخيص هذه الظاهرة وتسليط الضوء عليها يؤدي بنا الحال إلى إيجاد حلول علمية في إطار استراتيجية شاملة لمحاربة هذه الظاهرة.

[1] طرشي إبراهيم، المرجع السابق، ص12.

الفرع الأول: أسباب مباشرة:

هناك أسباب مباشرة تدفع المكلفين لعدم التزامهم بدفع الضريبة من بينها:

أولا–الأسباب التشريعية:

تلعب الأسباب التشريعية في الجزائر دورا بارزا في وجود وانتشار ظاهرة التهرب الضريبي ويعود ذلك إلى كثرة التعديلات التي طرأت على مختلف التشريعات الضريبية ونجمل هذه الأسباب في النقاط التالية:

1/تعقيد التشريعات الضريبية: وذلك من حيث تنوع وتعدد معدلات الرسوم والضرائب، مع تغير المكلف الخاضع إلى كل نوع من الضرائب في كل مرة هذا من جهة، ومن جهة أخرى يجد المكلف نفسه أمام أعوان ضرائب تنقصهم الكفاءة وبوسائل بدائية.[1]

2/عدم استقرار التشريعات الضريبية: تؤدي التغيرات الدائمة في التشريع الضريبي إلى غموض النظام الضريبي بسبب تعدد القوانين، كما تؤدي إلى عدم ثقة المكلف في النظام الضريبي، وبالتالي زيادة ميلهم للتهرب الضريبي.[2]

3/ثقل الاقتطاعات:

إن كثرةوتعدد الضرائب وارتفاع أسعارها، يجعل وطأتها تشتد على المكلف فيكون ذلك حافزا للتهرب الضريبي منها والثابت أنه كلما ارتفع سعر الضريبة وازداد عبئها كلما كان ذلك حافزا للتهرب الضريبي وهنا لابد من الإشارة إلى مفهوم ثقل الاقتطاع أو الضغط الضريبي، بأن تعدد الضرائب وزيادة أسعارها هو وجه من أوجه الضغط على القدرة المالية للمكلف فيمكن تعريف الضغط الضريبي بالعلاقة الموجودة بين الاقتطاع الجبائي الذي يخضع له المكلف باعتباره شخصا طبيعيا أو فئة اجتماعية أو جماعة إقليمية، وذلك الدخل الذي يجوز لكل واحد منهما، وعليه فإن الضغط الضريبي يتحدد إما على أساس نسبة

[1] كرودي سهام: "المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية"، مذكرة، مقدمة كجزء من متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2009/2008، ص83.

[2] سوالم سفيان: "الرقابة الجبائية في الجزائر والحلول المقترحة لتفعيلها"، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني الذي نظمته كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قالمة الموسم بعنوان: الرقابة الجبائية في الجزائر يومي28-29 أكتوبر،2015، ص32.

الاقتطاع الضريبي إلى الدخل الوطني أو على أساس نسبته إلى مجموع الاقتطاعات العامة التي تمثل موارد الدولة المختلفة، إن الاقتطاع الذي تفرضه الإدارة الجبائية على المكلف له أثار كبيرة على أداء وجباته الجبائية، فارتفاعه يدفع أكثر للتهرب، خاصة مع تدني الدخل الوطني وعدم تناسب الأسعار مع القدرات التكليفية للأفراد[1].

ثانيا–الأسباب الإدارية:

إن تحقيق أهداف السياسة الضريبية يتطلب النظر في إمكانيات التطبيق فقد لا يكون مجديا فرض ضرائب جديدة، أو فرض معدلات الضرائب إذا كانت تفتقر إلى وسائل تنفيذها لأن هذا الإجراء سيزيد الأمر تعقيدا، لأن الأمر هنا يتعلق بكفاءة الإدارة الضريبية، إذ أن النقائص الموجودة فيها هي التي تحد من كفاءتها، وبذلك تدفع بالمكلف إلى التهرب الضريبي، وتتجلى هذه النقائص في:

1/**نقص محدودية الوسائل المادية والبشرية:** إن ضعف الإمكانيات المادية والبشرية ساهمت بالقسط الوافر في تفشي الظاهرة واستفحالها وهذا ما تعاني منه الكثير من دول العالم الثالث سواء من الجانب المادي الذي تفتقر إليه أو الجانب البشري المتمثل في النقص الفادح في عدد الموظفين وكفاءتهم.[2]

2/ **تعقيد الإجراءات الإدارية والتنظيمية:** غالبا ما تغرس الإجراءات الروتينية روح الكراهية تجاه الضريبة، مما يدفع بالمكلفين إلى اللجوء للتهرب الضريبي، وهو ما يجب على الإدارة المالية تفاديه بالعمل على التبسيط والتسهيل لتلك الإجراءات والمعاملات.[3]

[1]– كحلة عبد الغني: "تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي "مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية تخصص اقتصاد ومالية دولية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة المدية، 2011/ 2012، ص45.

[2] مبروك نور الإسلام: "دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي: دراسة حالة بمركز الضرائب لولاية أم البواقي" مذكرة نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم الاقتصادية، تخصص بنوك ومالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي،2014/ 2015، ص5.

[3]قرموش ليندة: "جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري" مذكرة مكملة ضمن متطلبات شهادة ماستر في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة،2014/2013، ص 17.

الفرع الثاني: أسباب متعلقة بالإدارة الضريبية:

لقد عرف التهرب الضريبي تفاقم وانتشار كبير في السنوات الأخيرة، يرجع لعدة أسباب متعلقة بالإدارة الضريبية التي تعاني من النقص والعجز المادي والبشري.

أولا–أسباب غير مباشرة:

إن خطورة الظاهرة وما لها من آثار تعود نتيجتها إلى الأسباب المباشرة السابقة الذكر، بالإضافة إلى أسباب غير مباشرة تعمل على تفشي هذه الظاهرة والمتمثلة في محيط المكلف الاقتصادي والاجتماعي، وكلها لها تأثيرات خاصة على تأدية الضريبة.

1/الأسباب التقنية والاقتصادية:

تؤدي مجموعة من الظروف الاقتصادية الخاصة بالمكلف والظروف الاقتصادية العامة إما إلى التهرب أو عدم قيامه بواجبه الضريبي كاملا، ومن أهم هذه الظروف: –المقارنة بين ما يحصل عليه المكلف من منفعة وما يتعرض له من مخاطر بسبب تهربه من الضريبة، ولعل مبلغ الضريبة يعد من العوامل في هذه المقارنة، فيزيد ميل المكلف نحو التهرب كلما زاد عبء الضريبة الملقى عليه. – يزداد التهرب الضريبي في أوقات الأزمات الاقتصادية وينخفض في أوقات الرخاء الاقتصادي. إذ يرتفع متوسط دخل الفرد في فترات الرخاء الاقتصادي فيؤدي ذلك إلى زيادة المقدرة الفردية على زيادة تسديد الضريبة بعكس فترات الانكماش التي ينخفض فيها متوسط دخل الفرد ومن ثم تدني قدرته على تسديد الضريبة، لذلك فإن نسبة التهرب الضريبي سترتفع فيها. [1]

2/الأسباب الاجتماعية والتاريخية:

إن للغش الضريبي علاقة متينة مع العلاقات التي تربط الموظفين بالدولة، إذن فالغش أحيانا هو التعبير المباشر عن عجز الدولة بصفة عامة، والضريبة بصفة خاصة، وكشكل من أشكال التمرد على

[1] اسمة نصير بثينة ونصير زليخة عبد الستار: "كفاية آلية الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي (مديرية الضرائب لولاية الوادي)"مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي،2017/2016، ص 07.

ما يحصل للأفراد باضطهاد الدولة لهم، فمنذ الاحتلال العثماني للجزائر الذي تلاه الاستعمار الفرنسي أي في تلك الحقبة التاريخية، لم يكن مفهوم الضريبة بالنسبة للمكلفين إلا سلب لأموال السكان الأصليين، هذا التطور بقي راسخا في الأذهان وثابتا إلى يومنا هذا، وهناك عدة عوامل ساعدت على ترسيخه نذكر منها:

انعدام عامل الثقة بين المواطنين نتيجة عجز الإدارة على القضاء على بعض الآفات الاجتماعية كالرشوة اختلاس الأموال واستغلال النفوذ..... الخ.[1]

المطلب الثاني: آثار التهرب الضريبي:

للتهرب الضريبي آثار سواء من الجانب الاقتصادي والمالي أو من الجانب الاجتماعي، حيث يؤدي إلى عدم تحقيق الدولة أهدافها في التنمية الاقتصادية والاجتماعية لأن النقص في حصيلة الضرائب ينتج عنه عدم توافر الأموال اللازمة لتمويل الاستثمارات، مما يكون له نتيجة في إضعاف الفاعلية كأداة للتوجيه الاقتصادي وتحقيق عدالة توزيع الدخول وكذا الإضرار بالخزينة العمومية.

وعليه يمكن إجمال هذه الآثار في آثار اقتصادية ومالية (فرع أول)، وآثار اجتماعية (فرع ثان).

الفرع الأول: الآثار الاقتصادية والمالية:

للتهرب الضريبي انعكاسات على الاقتصاد الوطني ومالية الدولة، ويتجلى ذلك فيما يلي:

أولا_ الآثار الاقتصادية:

هناك عدة أثار اقتصادية لها انعكاسات على اقتصاد الوطني نذكر منها:

1/ إعاقة المنافسة الاقتصادية

[1]– ناصر مراد: "فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب: دراسة حالة الجزائر " أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002، ص 32.

رغم السياسة التي تهدف من خلالها الجزائر إلى التطور والنهوض باقتصاد الدولة، وتحقيق التنمية الاقتصادية إلا أن التملص من الضريبة يقف عائقا أمام تحقيق هذا الهدف نظرا لما تلعبه الضريبة في تمويل هذه التنمية وتوفير الموارد المالية اللازمة لتنفيذ مشروعات اقتصادية واستثمارية.

وانعكاس التهرب الضريبي السلبي على المنافسة الاقتصادية يتيح الفرصة أمام المشروعات الأكثر قدرة على التهرب لضريبي، ويمنع المشاريع الأكثر كفاءة والأكثر فائدة للدولة، بحيث نجد أن الشركة التي هدفها الأساسي هو تحقيق الأرباح تكون وضعيتها المالية أحسن من تلك التي تدفع الضرائب بانتظام وهذا ما نجده كثيرا في المؤسسة أو الشركة التي تكون أقل إنتاجية فتقوم بالتهرب الضريبي للحصول على موارد التمويل وبيعها بأسعار منخفضة[1].

2/إعاقة التقدم الاقتصادي

التهرب الضريبي يشكل عائقا أمام النمو الاقتصادي، وهذا يعد من أصعب المشاكل التي تواجه الدولة الجزائرية، فعدم تقديم أو دفع الضريبة يؤدي إلى إضعاف الخزينة العمومية للدولة مما يجبر الدولة على رفع معدلات الضرائب لتعويض النقص الحاصل، وهذا يزيد من الضغط الضريبي على المكلفين الشرفاء الذين لا يحاولون التهرب والدفع بهم إما غلق الشركة أو المؤسسة أو إلى التقليص من خدماتها وبالتالي تضخيم نسبة البطالة [2].

3/أزمة رؤوس الأموال

تظهر أزمة رؤوس الأموال بسبب إخفاء المكلف بالضريبة أرباحه وعدم التصريح بها أمام الإدارة الجبائية الأمر الذي ينتج عنه نقص إيرادات الدولة في مجال الإنفاق العمومي ووقوعها في أزمات مالية فالمكلفون بالضريبة يلجئون إلى طرق عديدة تساعدهم على ذلك منها حفظ الأموال خارج السوق النقدي لمدة طويلة من الزمن وكذا شراء سندات أسهم أو الذهب والفضة والتلاعب في مبالغ الضرائب المقتطعة من دخل العمال والموظفين بالشركات، وعدم تحويلها إلى الدولة كاملة وتقديم فواتير مزورة

[1] بوزرورة حيزية وبوزيدي كاهنة، المرجع السابق، ص 41.

[2] بن الصغير عبد المؤمن: واقع إشكالية تطبيق الجباية المحلية في الجزائر" مجلة الندوة للدراسات القانونية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الجلالي اليابس، سيدي بلعباس، العدد الأول،2013، ص 105.

لإدارة الجمارك من أجل تخفيض قيمة الرسوم الجمركية والضريبة على القيمة المضافة المستخلصة على السلع المستوردة مما يؤدي إلى عسر في السيولة النقدية للاقتصاد الوطني[1].

4/التوجيه الوهمي للنشاط الاقتصادي

يساهم التهرب الضريبي في لجوء الأعوان الاقتصاديين[2]إلى أنشطة اقتصادية في القطاعات التي يسهل فيها التهرب حتى ولو كانت غير مربحة، ويهملون الأنشطة الاقتصادية المنتجة، ويترتب عنها مشاكل عديدة تعرقل السير الحسن للاقتصاد الوطني ومنها التوجه نحو اقتصاد غير رسمي أو ما يعرف بالاقتصاد الموازي الذي يفلت من رقابة الدولة[3].

ثانيا –الآثار المالية

إن التهرب الضريبي بشتى صوره يهدد المداخيل المالية للخزينة العمومية ويتسبب في حدوث خلل للسياسة الاقتصادية والاجتماعية، وهو ما يعد عائقا أمام تحقيق الهدف الرئيسي للضريبة والمتمثل في تمويل خزينة الدولة ومواجهة النفقات العامة لها، ويساهم التهرب الضريبي في تخفيض الدخل القومي أو الوطني مما يؤدي بالنتيجة إلى تقليل من الدخل الفردي، كما يساهم التهرب في تخفيض العملة

[1]علام ليلى: "آليات مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر" مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2016، ص 76.

[2]الأعوان الاقتصاديين: هيكل الهيئات ا لتي تقدم خدمات وغالبا ما تكون مجانية، وهي تتكون من (الدولة، الجماعات المحلية، الضمان الاجتماعي) ويتمثل نشاطها في تقديم خدمات لأفراد المجتمع تتحصل على الإيرادات فيشكل ضرائب ورسوم من الأعوان الاقتصاديين الآخرين تستهلك السلع والخدمات المشتراة من المؤسسات الاقتصادية، انظر الموقع https: //fseg.univ-tlemcen.dz تم الاطلاع عليه على الساعة 01:20 بتاريخ 2023/05/01.

[3]علام ليلى، مرجع سابق، ص ص75، 76.

الوطنيةوذلك بسبب عملية اكتناز للأموال غير المصرح بها، وهذا مما أدى بالدولة إلى اللجوء إلى وسائل أخرى تمويلية كإصدار النقدي[1] والدين العام[2] وبالإضافة إلى زيادة العبء العام.[3]

الفرع الثاني: الآثار الاجتماعية:

إن للتهرب الضريبي أضراراً اجتماعية كبيرة من أهمها عدم قدرة الدولة على استخدام حصيلة الضرائب كأداة أساسية لتوزيع الأعباء القومية بين المواطنين بما يحقق الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي بالإضافة إلى التضخم في الأسعار والذي يؤدي إلى اختلال الاستقرار والتوازن الاجتماعي بين طبقات المجتمع وتدهور في مستوى معيشة أصحاب الدخول الثابتة والمحدودة فهم يمثلون الغالبية العظمى من سكان الدولة، ومن هذه الآثار:

-أن التهرب يؤثر بطريقة مباشرة على إعادة توزيع المداخيل بين أفراد المجتمع.

- أن التهرب يقضي على قاعدة العدالة الضريبة بين المكلفين بالضريبة حيث أن البعض منهم فقط هم من يلتزمون بدفعها، بينما يتخلص من عبئها الذين تمكنوا من التهرب منها، فدائما بغياب العدالة الضريبية تغيب العدالة الاجتماعية.

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

---

[1] الاصدار النقدي: هو أن تقوم الدولة بإصدار كميات اضافية من النقود لتغطية عجز الميزانية، انظر الموقعhttps://almerja.netتم الاطلاع عليه على الساعة 01:30 بتاريخ 2023/05/01 .

[2] الدين العام: هو الأموال التي تقترضها الحكومة من الأفراد والمؤسسات لمواجهة أحوال الطارئة ولتحقيق أهداف مختلفة وذلك عندما لا تكفي الإيرادات العامة لتغطية النفقات العامة التي تتطلبها هذه الأحوال الطارئة، انظر الموقعhttp://ar.m.wikipedia.org تم الاطلاع عليه على الساعة 02:15 بتاريخ 2023/05/01 .

[3] أحمد نوي: "آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري" مذكرة مكملة للنيل شهادة الماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر ، بسكرة، 2019/2018،ص27.

-أن التهرب يعتبر سببا في إضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع وغياب روح المواطنة الذي ينتج عنه عدم الامتثال للقانون الضريبي.[1]

[1]علام ليلى، المرجع سابق، ص 78 .

ملخص الفصل:

من خلال ما سبق ذكره توصلنا إلى أن التهرب الضريبي ظاهرة تستهدف مداخيل الخزينة العمومية من العائدات الضريبية ، يقوم بها شخص يطلق عليه "**المكلف**" من خلال تهربه عن دفع ما عليه من ضرائب سواء بصفة مشروعة على شكل تجنب أو غير مشروعة عن طريق الغش الضريبي، وهذا باللجوء إلى أساليب كثيرة و متعددة منها ما هو محاسبي و منها ما هو قانوني و منها ما هو مادي، ويقترن انتشار الظاهرة بأسباب مباشرة تتعلق بالنظام الضريبي و أسباب غير مباشرة تتعلق بالإدارة الضريبية إضافة أن للتهرب الضريبي آثار وخيمة على جميع النواحي خاصة الناحية الاقتصادية.

الفصل الثاني:

مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري

اعتمدت الجزائر في نظامها الضريبي على النظام التصريحي الذي يمنح كامل الحرية للمكلف بالضريبة بتقديم تصريحات مكتتبة بشكل يوافق نشاطه ومداخيله الحقيقية، لكن قد يلجأ المكلفون بالضريبة إلى إخفاء مداخيلهم وتقديم معلومات وتبريرات غير حقيقية أثناء إعدادهم لهذه التصريحات سواء بحسن نية أو بسوء نية للتملص من دفع الضريبة.

لمواجهة هذه الظاهرة وعدم استشرائها أكثر فأكثر تسعى جميع التشريعات الضريبية جاهدة لتبني آليات مختلفة من أجل مكافحتها والحد من تزايدها، وقد عمد المشرع الجزائري إلى انتهاج عدة آليات من بينها نجد الآليات الوقائية المتمثلة في إصلاح النظام الضريبي والإدارة الضريبية، وآليات رقابية من خلال الإتباع الأسلوب الرقابي المتمثل في بعث الأجهزة الرقابية المتخصصة وفرض الرقابة الجبائية.

إضافة إلى آليات عقابية نص عليها المشرع الجزائري من أجل مكافحة التهرب الضريبي، وذلك من خلال العقوبات الجبائية من جهة، والعقوبات الجزائية من جهة أخرى، والتي قررها في هذا المجال.

ومن هنا قسمنا الفصل إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول: الآليات الوقائية لمكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري.

المبحث الثاني: الآليات الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري.

المبحث الثالث: الآليات العقابية لمكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري.

المبحث الأول: الآليات الوقائية لمكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري.

لا يختلف اثنان على أهمية الوقاية من أي مشكل أو مرض قبل علاجه لذلك قال بعض الحكماء: "الوقاية خير من العلاج"و "درهم وقاية خير من مليون علاج" لذا كان من الضروري البحث عن إجراءات وقائية للحد أو التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي قبل الشروع في مكافحتها لأن هاته الظاهرة مكلفة للغاية وعليه اقتضى الأمر بذل جهود جبارة لسد الطريق أمام المكلف كإجراء احترازي وقائي لمنعه من التهرب قدر الإمكان.

هذه الجهود ترجمت في آليات وقائية تمثلت في إصلاح النظام الضريبي (مطلب أول)، وإصلاح الإدارة الضريبية (مطلب ثان).

المطلب الأول: إصلاح النظام الضريبي

لقد شهد الاقتصاد الجزائري نهاية الثمانينات، ومن خلال التسعينات، تحولا جوهريا في بنيته نتيجة التحول من النظام الموجه وتدخل الدولة الواسع في النشاط الاقتصادي، إلى شكل معدل يتمثل في اقتصاد السوق أو الاقتصاد الحر.

وقد كان النظام الضريبي الجزائري انعكاسا للتغيرات الإيديولوجية التي عاصرها منذ نشأته الحديثة في الستينات.

واستهدف الإصلاح الضريبي بذلك تبسيط وتحسين النظام الضريبي (فرع أول)، وتحقيق عدالته (فرع ثان).

الفرع الأول: تبسيط وتحسين النظام الضريبي

في إطار تحقيق مبدأ التحسين المستمر للخدمة المقدمة للمكلفين بالضريبة، وفي ظل الإصلاحات القاعدية التي تشهدها الإدارة الجبائية، قامت المديرية العامة للضرائب باتخاذ عدة إجراءات تهدف لكسب ثقة المستعملين والتوجه نحو إدارة جبائية عالمية، وفي هذا الخصوص وبالاعتماد على التجارب العالمية تسعى الإدارة الجبائية إلى تحسين العلاقة بينها وبين مستعمليها من خلال العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية

المتعلقة بتحصيل الضرائب فضلا عن إضفاء الشفافية على التشريع الضريبي فيما يتعلق بإجراءات فرض الضريبة خاصة إذا تعلق الأمر بالنظام الجزافي، كما أن استقرار هذا النظام البسيط يساهم في وضوح التشريع وتسهيل الإجراءات الإدارية المتعلقة بالربط والتحصيل، وعلى العكس من ذلك فإن النظام يتعقد بكثرة التشريعات[1].

الفرع الثاني: عدالة النظام الضريبي.

لعدالة النظام الضريبي دور كبير في التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي، فإذا اقتنع المكلف بعدالة النظام الضريبي فإنه سوف يدفع ما عليه من حقوق ضريبية طواعية.

يقصد بالعدالة الضريبية، هو التوزيع العادل للأعباء الضريبية بين مختلف فئات المجتمع دون تفضيل فئة معينة على غيرها إلا لوجود أسباب موضوعية مثل الإعفاء الضريبي لذوي الدخول الضعيفة.[2]

[1] رحال ناصر: "محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (حالة ولاية الوادي)"، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة 2007/2006، ص42.

[2] بلواضح الجيلاني: "التهرب الضريبي بين فعالية آليات مكافحة الرقابة واستراتيجية المكافحة، حالة الجزائر خلال الفترة 2001 – 2011 مذكرة تخرج لنيل شهادة الدكتوراه علوم، تخصص: علوم تجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، 2015/2014، ص163.

المطلب الثاني: إصلاح الإدارة الضريبية:

لا يمكن إصلاح الإدارة الضريبية إلا عن طريق نشر الوعي الضريبي لدى المكلفين وتحسين العلاقة بينهم وبين الإدارة الضريبية (الفرع الأول)، بالإضافة إلى تطوير الموارد البشرية والمادية للإدارة الضريبية(الفرع الثاني).

الفرع الأول: نشر الوعي الضريبي وتحسين العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية.

تسعى الإصلاحات الضريبية إلى تخفيف حدة التوتر الموجود بين المكلف والإدارة الضريبية قصد إحداث تجاوب وتصالح من شأنه أن يقلل حالات التهرب وذلك عن طريق كسب ثقة المكلف إثر سلوك يكون ثمرة لعلاقة حسنة مع الإدارة،لذلك يجب أن تكون العلاقة قائمة على المبادئ الإنسانية بعيدا عن العداوة، وإضفاء روح التعاون والتضامن بين المكلف والإدارة الضريبية[1]، ولتحقيق ونجاح هذه العلاقة يجب مراعاة الإجراءات التالية:

أولا–نشر الوعي الضريبي: وذلك عن طريق تحسيس الأفراد بالوعي الضريبي باستعمال وسائل الإعلام (السمعية، المقروءة، المرئية) والعمل على تعريف المكلف بحقوقه، كطلب الإعفاء من الضريبة، أو التخفيض منها، كذلك حق الطعن والاعتراض واستعمال عبارات اشهارية بسيطة يفهمها كل مواطن[2]،والقيام بحملات توعية لجميع المكلفين باختلاف مستوياتهم حتى يدركوا إلى جانب حقوقهم واجباتهم الضريبية، ومن أجل ذلك تستعمل إدارة الضرائب شتى الطرق مثل الصحافة المكتوبة والمسموعة، وكذا تنظيم ملتقيات وأبواب مفتوحة عامة حول النظام الضريبي ومستجداته.[3]

ثانيا– تحسين العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية: إن تعسف الإدارة وتجاهلها للمكلف سوف يخلق جوا من التوتر في العلاقة بينهما، إذ يربط المكلف نظرته للضريبة بالإدارة كجهاز تنفيذي لا غير أو موظف ما، كما يمكن أن نفسر التهرب على أساسه التاريخي والنفسي بالإضافة إلى تدهور المستوى الخلقي لدى موظفي الإدارة في انعدام اللباقة في تعاملهم مع المكلفين ومساهمتهم في هذا التهرب

[1] ناصر مراد: " فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق" ط 2، ديوان المطبوعات الجامعية، البليدة، 2016، ص 167.
[2] مقراني إيمان ومنلايخاف محمد الأمين: "الآليات القانونية للحد من التهرب الضريبي"، المرجع السابق، ص 24.
[3] ناصر مراد، المرجع السابق، ص 168.

بلجوئهم إلى الطرق غير القانونية كالرشاوى وغيرها، ولتحسين هذه العلاقة قامت إدارة الضرائب بإنشاء مصلحة الاستقبال بقصد تحسين صورتها، وتضم المصلحة:

1-الاستقبال الهاتفي:

وذلك للاتصال في أي وقت حول أي استفسار ضمن فريق ذي كفاءة عالية، حيث تهدف الخدمة إلى:

- تمكين المكلف من الاتصال بالإدارة في أي وقت.
- تجنب المكلف للتنقل.
- تجنب الاكتظاظ في مكاتب الإدارة.

2-الاستقبال الشخصي:

وذلك بوضع مكتب الاستقبال في مدخل المبنى الخاص بالإدارة يسيره عونان برتبة مراقب لتوجيه المكلفين، مع مسك سجل الشكاوى.[1]

الفرع الثاني: تطوير الموارد البشرية والمادية للإدارة الضريبية:

يتوجب إصلاح الإدارة الجبائية في هذا السياق على مستويين:

أولا- تطوير الموارد البشرية:

بعدما توجهت الجزائر إلى نظام اقتصاد السوق زادت النشاطات الخاصة بتحصيل الضريبة وهذا ما استدعى تدعيم الهياكل الجبائية بعدد كاف من الموظفين المتخصصين في مجال الرقابة الجبائية للقضاء على التباين الموجود بين عدد المكلفين بالضريبة وعدد الموظفين الذين يقومون بالرقابة الجبائية،بالإضافة إلى ضرورة انتقاء هؤلاء الموظفين على أسس علمية وعملية وخلقية، مع التمتع بسلوك حضاري، وأقدمية معقولة، وكفاءة متخصصة ومؤكدة[2]،وعليه يجب اتخاذ الإجراءات التالية:

[1] طرشي إبراهيم، المرجع السابق، ص27.

[2] شناح حنان، المرجع السابق، ص 32.

-تحسين أجور الموظفين في مصلحة الضرائب.

-فتح مدارس متخصصة في المجال الضريبي عبر مختلف جهات الوطن، قصد تكوين إطارات ضريبية ورسكلة الأعوان الإداريين.

-وضع برنامج تكويني يتماشى مع التغيرات التي يشهدها النظام الضريبي.

-تحسين الأوضاع المادية والاجتماعية للعاملين بالإدارة الضريبية قصد غلق منافذ الإغراءات المقدمة لهم.

- وضع أسس عادلة للترقية، وبالمقابل تسليط أقصى العقوبات على من يثبت في حقهم سلوكات غير مشروعة ومنافية لأخلاقيات المهنة كالرشوة مثلا[1].

ثانيا- تطوير الموارد المادية:

إن إعطاء الأهمية للوسائل البشرية مع إغفال الوسائل المادية يعتبر عائقا أمام رفع مستوى فعالية الإدارة الجبائية التي تختلف نشاطاتها وتتنوع أدوارها، فعلى الإدارة الضريبية ألا تبخل في اعتماد المخصصات الكافية للإنفاق على التجهيزات وأساليب رفع الكفاءة الإنتاجية بها، وأن تسعى إلى توفير كافة الإمكانيات اللازمة لتهيئة الجو الملائم للعمل المنتج[2].

[1] ناصر مراد، المرجع السابق، ص 164.

[2] دانون محمد لمين: " الرقابة الجبائية في القانون الجزائري" مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة مولود معمري تيزي وزو، 2016، ص25.

المبحث الثاني: الآليات الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري.

إن النظام الضريبي الجزائري يقوم على أساس التصريح، ولتتأكد الإدارة الضريبية من صحة التصريحات المقدمة لها من المكلفين، فهي تمارس حق الرقابة الجبائية كآلية لحمايتها في حد ذاتها من ظاهرة التهرب الضريبي، عن طريق أجهزة رقابية مختصة (مطلب أول)، وبواسطة طرق معينة للرقابة (مطلب ثان).

المطلب الأول: الأجهزة الرقابية المختصة:

تعتمد الإدارة الضريبية على مجموعة من الأجهزة لتحصيل ومراقبة الضريبة، فلكل مصلحة تابعة لها نشاط محدد تؤديه أثناء ممارستها للتحقيقات والتحريات عن المادة الخاضعة للضريبة ومراقبة عملية تحصيلها، وعليه تحديد الوعاء الضريبي.

وانطلاقا من هنا فالأجهزة المكلفة بالرقابة الضريبية تتمثل في: المراكز (فرع أول)، والمديريات (فرع ثان).

الفرع الأول: المراكز:

تتمثل هذه المراكز فيما يلي:

أولا–مراكز الضرائب:

هي مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي ومرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب وعليه يتكفل مركز الضرائب بتسيير الملفات الجبائية لمختلف المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي ولا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 100.000.000 دينار جزائري، بالإضافة إلى المهن الحرة ويختص هذا المركز بكل المراحل بدء بتحديد الوعاء على التحصيل، مع تكليفه بالرقابة الجبائية والمنازعات في حدود صلاحيته.

ومن مهام مراكز الضرائب:

1–التسيير والتكفل الحسن بملفات المكلفين ومراقبتها باستمرار من ظاهرة التهرب الضريبي.

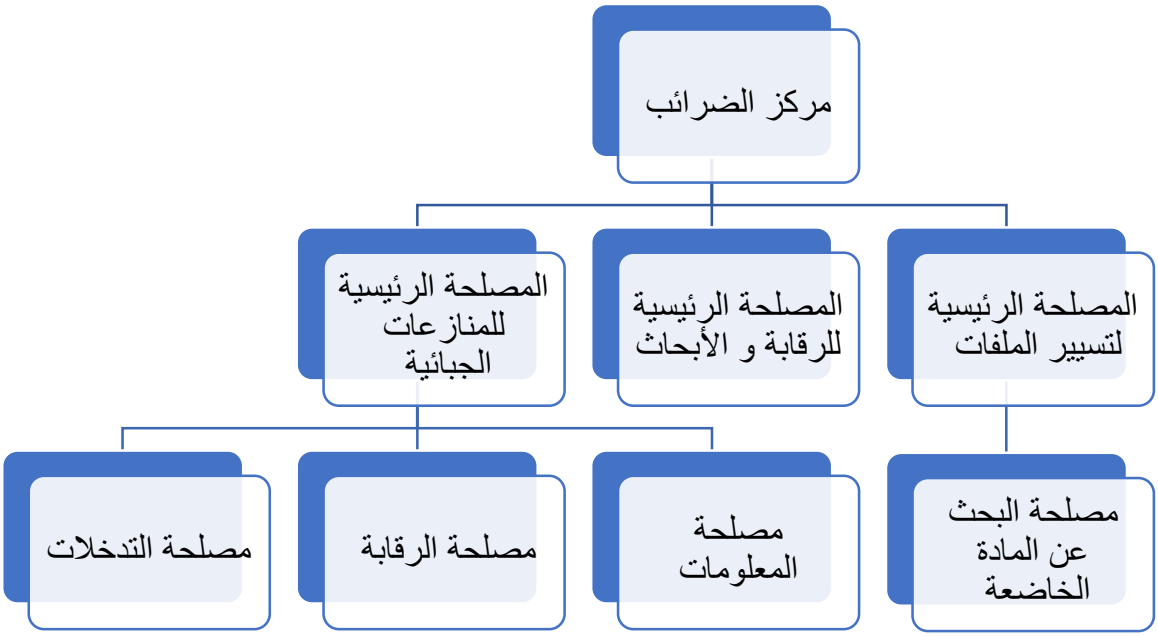
2–البحث عن المعلومات الجبائية وتجميعها واستغلالها ومراقبة نتائجها.

3–إعداد وإنجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى الخاضعين للضريبة وتقييم نتائجها.

التعجيل بتسوية النزاعات الجبائية والشكاوى الخاصة بالمكلفين بالضريبة والتي هي تحت سلطاتها.

والشكل الموالي يمثل الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب[1]:

الشكل رقم(01): الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب



المصدر: سليمان عتير، المرجع السابق، ص 107.

ثانيا–المراكز الجوارية للضرائب:

هي مصالح مستحدثة بالنظام الجبائي الجزائري وتعتبر نموذجا مصغرا لمراكز الضرائب فهي تتابع ملفات الخاضعين للضريبة الجزافية، بالإضافة إلى تخصصها في متابعة الجباية العقارية وكذا الجباية المحلية الفلاحية، ومن مهامها نذكر:

1–مسك وتسيير ملفات المكلفين التابعين لاختصاصها.

2–مراقبة التصريحات وتنظيم التدخلات.

3–البحث عن المعلومات الجبائية بغية استغلالها. [2]

[1] لصلع سيد أحمد:" دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي" مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر، تخصص التدقيق ومراقبة التسيير كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم 2018/2017، ص ص 49، 50.

[2] حمود محمد وسيم: " آليات الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي: دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب بمستغانم" مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم، 2022/2021، ص ص23، 24.

الفرع الثاني: المديريات

قامت الدولة بإنشاء كل من مديرية كبريات المؤسسات، والمديرية الولائية للضرائب وهي كالتالي:

أولا–مديرية كبريات المؤسسات

أنشئت مديرية كبريات المؤسسات بموجب المرسوم التنفيذي رقم 02/ 303/ المؤرخ في 28 09/ 2002 والمعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي 02/ 494 المؤرخ في 26/ 12/ 2005 ولها صلاحيات على المستوى الوطني لكونها مكلفة بتسيير كل المهام من تحديد الوعاء الضريبي إلى التحصيل وحتى الرقابة الجبائية والمنازعات[1].

تتكون مديرية كبريات المؤسسات من (05) مديريات فرعية هي:

-المديرية الفرعية لجباية المحروقات.

-المديرية الفرعية للرقابة والبطاقيات.

-المديرية الفرعية للمنازعات.

-المديرية الفرعية للوسائل.

وأما المهام المسندة لمديرية كبريات المؤسسات في مجال اختصاصها على المستوى الوطني ومدى حجم الملفات الجبائية التي بحوزتها، فيمكن حصرها في المجالات التالية:

1/في مجال الوعاء:

1-1تمسك وتسير الملف الجبائي للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصها.

1-2مراقبة الملفات حسب كل وثيقة.

1-3التكفل بملفات تعويض قروض الرسوم.

1-إ4صدار الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتنفيذ عمليات التسجيل والطابع ومعاينتها والمصادقة عليها.

[1] قلاب ذبيح لياس: " مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية: دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي" مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011/2010، ص 29.

2/في مجال التحصيل:

2-1التكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والأتاوى.

2-2المراقبة المسبقة وتصفية حساب التسيير.

2-3التموين بالطوابع ومسك محاسبتها.

3/في مجال الرقابة:

3-1البحث عن المعلومات الجبائية وتجميعها واستغلالها ومراقبة التصريحات.

3-2إعداد وإنجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى المكلفين بالضريبة وتقييم نتائجها.

4/ في مجال المنازعات:

4-1 دراسة التظلمات ومعالجتها.

4- 2متابعة المنازعات الإدارية والقضائية.

4-3 معالجة طلبات التخفيض الإداري.

5/في مجال تسيير الوسائل:

5-1تعد الإجراءات المتعلقة بالاعتمادات والتصفية، والأمر بصرف نفقات التسيير والتجهيز مهما كانت طبيعتها وتسهر على تنفيذها.

5-2 تضمن تسيير المستخدمين وتقيم الاحتياجات من الوسائل المادية والبشرية والتقنية، وتعد تقديرات الميزانية المطابقة لذلك.

5-3 توظف وتعيين المستخدمين الذين لم تتقرر طريقة أخرى لتعيينهم.

6/في مجال الاستقبال والإعلام:

6-1 تضمن مهمة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة.

6-2 تنشر المعلومات والآراء اتجاه المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات، مع تذكيرهم بحقوقهم وواجباتهم في مجال الجباية.

6-3 تتعاون وتنسق مع الهيكل المركزي المكلف بالإعلام في مجال إستراتيجية الاتصال والاستقبال والإعلام وكذا تنفيذها.[1]

ثانيا-المديرية الولائية للضرائب:

إن مديرية الضرائب لها مهمة القيام بعملية الرقابة الجبائية التي تتولاها مديريتها الفرعية للرقابة، إذ تعد الهيئة المختصة لذا أسندت إليها مهمة تنفيذ برامج التحقيق، وتضم المديرية الولائية للضرائب (05) مديريات فرعية هي:

- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.
- المديرية الفرعية التحضير.
- المديرية الفرعية للمنازعات.
- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية.
- المديرية الفرعية للوسائل.[2]

المطلب الثاني: طرق الرقابة.

يقوم النظام الجبائي الجزائري أساسا على نظام تصريحي، من خلال منح المكلف بالضريبة الحرية النسبية في التصريح بمداخيله من تلقاء نفسه، لذلك تعتبر الرقابة الجبائية حامية هذا النظام من خلال التأكد من صحة ومصداقية هذه التصريحات المكتتبة، نظرا للأخطاء المرتكبة أثناء إعدادها سواء عن حسن نية أو عن سوء نية بهدف الغش الضريبي.

[1] سليمان عتير، المرجع السابق، ص ص90، 91.

[2] بوساحة صلاح الدين وبومرداس علي: "آليات مكافحة جريمة التهرب الضريبي" مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في الحقوق قانون جنائي وعلوم جنائية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2021-2022، ص 32.

ففي الجزائر وفي ظل الإصلاحات الاقتصادية الشاملة التي شهدتها الدولة الجزائرية لاسيما الجبائية منها عرف مفهوم الرقابة الجبائية تطورا هاما من خلال التشريعات والقوانين التي صدرت في هذا المجال. فلقد أثبت الواقع أن التصريحات المقدمة من طرف المكلفين تكون في أغلبها غير صادقة نتيجة أخطاء ترتكب عن حسن نية أو عمدا، لذا منح القانون للإدارة الجبائية سلطات من شأنها أن تسمح لهذه الأخيرة بالتحقق من صحة التصريحات وصدقها قانونيا، وصولا إلى تصحيح وتقويم الأخطاء المرتكبة. غير أن الرقابة على مستوى مصالح الإدارة الجبائية تبقى غير كافية لذا تلجا الإدارة للقيام بتحقيقات أكثر عمقا كالتحقيق في المحاسبة، والتحقيق المصوب في المحاسبة أو في مجمل الوضعية الجبائية (VASFE)، وتكمن الإجراءات التي تسعى الإدارة من خلالها إلى مكافحة الغش الضريبي في تشديد الرقابة بخصوص الإقرارات المقدمة من طرف المكلفين والوثائق المرافقة لها لأجل التأكد من صحة المعلومات والبيانات الواردة فيها، فالرقابة بهذا المنطق أمر حتمي للتأكد من صحة وسلامة المعلومات المدلى بها في تصريحات المكلفين[1].

تتم هذه الرقابة عن طريق الرقابة الجبائية (فرع أول)، والتنسيق بين الإدارات المعنية (فرع ثان).

الفرع الأول:الرقابة الجبائية.

إن الرقابة الجبائية أداة تستعملها إدارة الضرائب من أجل الإثبات والتأكد من صحة التصريحات المودعة لديها من طرف المكلف بالضريبة، بالإضافة إلى قيامها بإجراءات أشد ضبطا وتأكيدا، والرقابة من خلال أشكالها وآلياتها المختلفة تحقق ذلك[2]، فالمشرع الجزائري خول لكثير من الأجهزة مهمة الرقابة الجبائية، ووضع ضوابط وطرقا لهذه الأخيرة، وعليه سنتتبع أشكالها (أولا) وطرقها (ثانيا).

[1] دانون محمد لمين، المرجع السابق، ص9.

[2] لعايب سامية: "الإطار القانوني للرقابة الجبائية وظوابط إثباتها"، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني الذي نظمته كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قالمة، بعنوان: الرقابة الجبائية في الجزائر، يومي22 و23 أكتوبر2015، ص5، على الموقع: http://dspa-guelma.dz:8080/xmlui/handle/123456789/8874.

أولا–أشكال الرقابة الجبائية:

تختلف أشكال الرقابة الممنوحة للإدارة الجبائية حسب تدرج الرقابة إلى ثلاث صور متمثلة في:

1/الرقابة الشكلية:

تتم الرقابة الشكلية عموما على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص التابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة وتنجز كل سنة، وتعتبر كمرحلة تمهيدية وكخطوة أولى حيث تبدأ الرقابة الشكلية منذ استلام المصالح الجبائية للتصريحات المرسلة أو المودعة من قبل المكلف بالضريبة، وتتم مراقبتها بطريقة منتظمة وغير انتقائية، وتغطي جميع التدخلات التي تهدف لتصحيح الأخطاء المادية الملاحظة عادة في التصريحات المقدمة، وكذا التحقق من هوية المكلف بالضريبة.[1]

2/ الرقابة على الوثائق:

تتفق هذه الرقابة مع الرقابة الشكلية في أنها تتم في نفس المكان أي بمقر مفتشية الضرائب المختصة، إلا أن ما يميز هذا النوع الثاني أنّه يقوم بتفحص المعطيات والحسابات التي يقدمها المكلف بالضريبة والتحقق من التوافق بين المعلومات التي قدمها المكلف والوثائق المتعلقة بهذه المعلومات، كما يقوم المفتش المعني بدراسة مدى الترابط والتجانس بين الأرقام المقدمة في سنة التصريح مقارنة بالسنوات الماضية.

وقد أكد المشرع الجزائري على هذه الرقابة في نص المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية التي أقرت بضرورة مراقبة التصريحات وطلب توضيحات وتبريرات كتابية وفي حالات خاصة قد يتم استدعاء المكلف المعني وطلب توضيحات شفوية، لكن إذا رفض تقديم هذه التوضيحات يجب على المفتش المختص أن يرسل له طلبا كتابيا لتقديم التوضيحات، لأن هذا الطلب الكتابي هو الدليل على عدم

[1] بوفرقان محجوبة: " الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة الغش الجبائي في التشريع الجزائري" مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2017، ص76.

مخالفة المفتش لهذا الإجراء في حالة نشوب نزاع في المستقبل، وتمنح للمكلف مدة لا تقل عن 30 يوما لتقديم تبريراته وملاحظاته[1].

3/ الرقابة بعين المكان:

بعد قيامها بالرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق تخرج إدارة الضرائب عن إطارها الضيق، بحيث ينتقل أعوان الضرائب الذين يشترط فيهم على الأقل رتبة مراقب إلى مكان مزاولة المكلف بالضريبة لنشاطه من أجل إجراء معاينات ميدانية للتأكد من صحة ونزاهة المعلومات الموجودة في التصريحات المقدمة للإدارة الجبائية[2].

ثانيا–طرق الرقابة الجبائية:

وتتمثل في:

1/ التدقيق في المحاسبة:

يعتبر التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة، كما جاء ذلك في نص المادة 20/ 1 من ق.إ.ج حيث عرفت التحقيق في المحاسبة على أنه : " مجمل العمليات التي تتمثل في الفحص في عين المكان للمحاسبة والوثائق المحاسبية الأخرى للمؤسسة أو للشركة ومواجهتها بالتصريحات المكتتبة وكشوفات الربط الخارجية وبطاقات المعلومات إن وجدت، وكذا المعاينات الميدانية التي يجريها المحقق، وهذه الرقابة يمكن أن تكون عامة ترتكز على مجمل الضرائب والرسوم أو خاصة بالتركيز على ضريبة أو رسم معين".

ومن خلال هذا التعريف نجد بأن المشرع الجبائي وضع جملة من الشروط التي يجب مراعاتها والالتزام بها قبل وأثناء إجراء هذا النوع من التحقيق، ويمكن تلخيص هذه الشروط في العناصر التالية:

أ/ حسب نص الفقرة الأولى من المادة 20 من ق.إ.ج،فإن التحقيق في المحاسبة يجب أن يتم في عين المكان أي محل المكلف بالضريبة، غير أن هناك استثناء أوردته المادة حالة تقديم المكلف لطلب مكتوب

[1] قلي محمد وبلولفهيمة : "الرقابة الجبائية" مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد7، العدد6 –2018، ص 154.

[2] لعايب سامية، المرجع السابق، ص12.

ومقبول من طرف الإدارة الضريبية، أو في حالة قوة قاهرة، أين يمكن للمحققين أخذ الوثائق المحاسبية لفحصها في مكاتبهم بشرط أن يسلم للمكلف بالضريبة في هذه الحالة وثيقة تثبت فيها طبيعة الوثائق المحاسبية المسلمة ونوعها.

ب/ تنص ف 02 من المادة 20 من ق.إ.ج على أنه لا يمكن إجراء التحقيق في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مراقب على الأقل، وفي حالة استبدال المحققين يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك.

ت/ يمارس التحقيق مهما كانت الوسيلة أو السند المستعمل لحفظ الحقوق، فإذا كانت المحاسبة ممسوكة بواسطة الإعلام الآلي، يمكن أن تشمل الرقابة مجمل المعلومات والمعطيات والمعالجات التي تساهم بصورة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية[1].

2/ التحقيق المصوب في المحاسبة:

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

حيث يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق المحاسبي، والمكلف بالضريبة محل التحقيق المصوب يتمتع بنفس الضمانات الممنوحة في إطار التحقيق المحاسبي، غير أن طابع التصويب الذي يتميز به هذا النوع من التحقيق، يوجب على الأعوان المحققين توضيحه على الإشعار بالتحقيق بالإضافة إلى العناصر التي ينبغي أن يحملها هذا الأخير[2].

3/ التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

عرفته المديرية العامة للضرائب على أنه مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به أي بصفة عامة التأكد من التصريحات على الدخل العام

[1] العمودي رضوان: "جريمة الغش الضريبي" مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة 2015/2014، ص ص 14، 15.

[2] طرشي إبرا هيم، المرجع السابق، ص 31.

(المداخيل المعمقة خارج الجزائر فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية ...)[1]

فيمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أو لا، أو عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة. في هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخيل المصرح بها من جهة والخدمة المالية والحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى، كما يمكن القيام بهذا التحقيق عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصى جبائيا وجود أنشطة أو مداخيل متصلة من الضريبة[2].

وهذا حسب نص المادة من قانون [3].

الفرع الثاني: التنسيق بين الإدارات المعنية

ويشمل هذا التنسيق: التنسيق مع إدارتي الجمارك والبنوك (أولا)، التنسيق مع مصالح التجارة الجهات القضائية (ثانيا)

أولا–التنسيق مع إدارتي الجمارك والبنوك

يكون هذا التنسيق كما يلي:

1–التنسيق بين إدارة الضرائب وإدارة الجمارك: حيث تقوم إدارة الضرائب بتقديم طلب إلى إدارة الجمارك بخصوص مؤسسة قيد التحقيق سواء أكانت مؤسسة خاصة أو عامة من أجل معرفة قيمة السلع المصدرة أو المستوردة ومقارنتها بتلك المصرح بها لتحديد الفروقات إن وجدت وذلك لما لها من

[1] دانون محمد لمين، المرجع السابق، ص 39.

[2] المرجع نفسه، ص 39.

[3] قانون رقم 22–24 مؤرخ في 25 ديسمبر 2022، يتضمن قانون المالية لسنة 2023، ج ر ع 89، صادر بتاريخ 29 ديسمبر 2022

إمكانية استقصاء المعلومات بشأن حركة رؤوس الأموال والتحويلات المشبوهة من قبل المؤسسات المالية، كما تلزم إدارة الجمارك بالتبليغ التلقائي بكل المعلومات التي تخص عملية الاستيراد الخاصة بالمكلف[1].

2-التنسيق بين إدارة الضرائب وإدارة البنوك:

بموجب التعليمة الصادرة بتاريخ 12 أفريل 1992 عن المديرية العامة للضرائب على كل المؤسسات البنكية أن تقدم إجباريا كل المعلومات التي تطلبها إدارة الضرائب والتي تخص كشوفات المكلفين وحركة رؤوس الأموال، فهذا يساعد المفتش على التأكد من تطابق ما هو مسجل من محاسبة المؤسسة وما تحتويه الكشوفات البنكية [2]،وحسبما جاء في المادة 51 من قانون الإجراءات الجبائية[3]، فإن إدارة البنوك ملزمة بإرسال إشعار خاص للإدارة الجبائية بفتح أو إقفال كل حساب إيداع السندات أو القيم أو الأموال أو أي حساب آخرتسيره المؤسسات الجزائرية.

ثانيا-التنسيق بين مصالح التجارة والجهات القضائية:

في هذا الصدد تنسق إدارة الضرائب مع مصالح التجارة وكذا مع الجهات القضائية.

1/ التنسيق بين إدارة الضرائب ومصالح التجارة:

من الضروري التنسيق بين الإدارتين خصوصا مديرية المنافسة والأسعار ومديرية الإحصاء، ويتجلى التعاون بين إدارة الضرائب ومصالح التجارة في تحديد ثمن البيع والشراء للمواد التي تستلمها المؤسسات أو الشركات قيد التحقيق، كما لمفتش الضرائب أن يطلع على محاضر الضبط المرسلة من قبل المصلحة إلى المكلف بخصوص المخالفات المتعلقة بـ: البيع والشراء دون فاتورة، وكذا الزيادة في الأسعار بشكل مخالف للقانون[4].

[1] أحمد نوي، المرجع السابق، ص60.

[2] المرجع نفسه، ص60.

[3]قانون الإجراءات الجبائية المعدل بقانون المالية لسنة 2023، ص32.

[4]بوزرورة حيزية وبوزيدي كاهنة، المرجع السابق، ص72.

2/ التنسيق مع إدارة الضرائب و الجهات القضائية :

تعمل الجهات القضائية كذلك بالتنسيق مع الإدارة الجبائية وهذا بمساعدة أعوانها الذين يتدخلون كطرف مدني في إجراءات المحاكمة، كما أنها تسهر على تطبيق العقوبات التي تراها مناسبة للمبالغ المتملص منها، وهذا من أجل ردع المتهرب وعدم عودته لذات السلوك مرة ثانية،كما تقوم الجهات القضائية بتحويل كل المعلومات التي بحوزتها فيما يتعلق بالمخالفات الجبائية لإدارة الضرائب[1].

المبحث الثالث: الآليات العقابية لمكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري.

لقد وضع المشرع الجزائري إطارا قانونيا تلتزم الدولة بإتباعه للحد من ظاهرة التهرب الضريبي وذلك بهدف معاقبة وفرض جزاءات على مرتكبي هذه الجريمة، حيث أنه متى تم اكتشاف عنوان الذين ثبتت عليهم المخالفات والأخطاء الجبائية يلجأ مباشرة إلى تطبيق العقوبات تجاه المكلف الخاضع للرقابة[2]، ويمكن تقسيم هذه العقوبات إلى نوعين حسب درجة الخطورة وحجم المخالفة وهي: عقوبات جبائية(مطلب أول)، وعقوبات جزائية (مطلب ثان).

المطلب الأول: العقوبات الجبائية

تلعب العقوبات الجبائية دورا متميزا في النظام الضريبي أين تشكل شرطا ضروريا للفعالية التامة لنظام الرقابة، فوضع ترسانة من العقوبات هو بالفعل شرط ضروري لضمان تنفيذ الالتزامات الواقعة على عاتق المكلف بالضريبة.

[1] أحمد نوي، المرجع السابق، ص61.

[2] تير لامية: " التسوية القضائية للمنازعات الضريبية في التشريع الجزائري" مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة بن مهيدي، أم البواقي، 2019-2020، ص60.

الفرع الأول: العقوبات الجبائية في مجال الضرائب:

تختلف الغرامات الجبائية من نص لآخر مضمونا ومقدارا، ويتجلى ذلك في ما يلي :

أولا–الضرائب المباشرة:

فيحال عرقلة أعوان الضرائب عن القيام بأعمالهم ومهامهم بأي طريقة كانت فإنهم يعاقبون بغرامة جبائية تتراوح بين 10000و 30000 دج وهذا ما بينته المادة 304 ف1[1].

في حالة عدم التصريح بالوجود في الآجال المحددة يتعرض المكلف بالضريبة إلى غرامة جبائية تفرض تلقائيا وبطريقة مباشرة محددة ب30000 دج لمخالفة الإجراءات الجبائية[2].

في حالة رفض الملتزم بالضريبة إطلاع الجهات المعنية بمعاينة المخالفات الضريبية على الدفاتر والمستندات والوثائق المشار إليها في المادتين 312، 313 من قانون الضرائب المباشرة أو إتلافها قبل مرور أجل مدته 10سنوات[3].

أما بالنسبة للمكلفين المنتمين للنظام الجزائي أو التقدير الإداري والذين يملكون الدفاتر المرقمة والمسجلة والمنصوص عليها في المواد 12، 15، 30منقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فيتعرضون لغرامة مقدرة ب 5000 دج[4].

ثانيا–الضرائب الغير المباشرة:

لقد تناول قانون الضرائب غير المباشرة عدة أفعال في حالة القيام بها من طرف المكلف بالضريبة تعد جرائم ضريبية، ورتب لها عقوبات جزائية وجبائية بالمواد

[1] الأمر رقم 76- 101 المؤرخ في 09- 12- 1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجريدة الرسمية عدد 102 صادرة بتاريخ 22ديسمبر 1976 المعدل والمتمم بالقانون رقم 02-11 المؤرخ في 24-12-2002المتضمن قانون المالية، الجريدة الرسمية، عدد86 صادرة في 2002/12/25.

[2] تير لامية، المرجع السابق، ص64.

[3] السبتي فارس: "المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائي الجزائري"، ط 2، الجزائر، دار هومة، 2011، ص45.

[4] تير لامية، المرجع السابق، ص65.

542،539،538،537،532،530[1]وعليه فإن قانون الضرائب غير المباشرة حدد نوعين للعقوبة الجبائية: عقوبات ثابتة وعقوبات نسبية حسب نص المادتين 523، 524 من قانون الضرائب غير المباشرة.

1/ عقوبات ثابتة:

حسب نص المادة 523 من قانون الضرائب غير المباشرة فإنه: "دون الإخلال بالعقوبات المنصوص علًيها فيً القانون العام، لاسيما بالنسبة للمسحوق وحق ضمان المعادن الثمينة، ومع مراعاة الأحكام المنصوص علًيها فيً المواد من 524 إلى527من قانون الضرائب غير المباشرة، يعاقب على جميع المخالفات للأحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب غير المباشرة بغرامة جبائيةمن5.000إلى25.000دج.

غير أن هذه الغرامة تقرر حسب المعدلات القصوى فيما يخص المخالفات المنصوص عليها في المادة 2/530 أدناه (الكحول المغيرة)[2]

2/ عقوبات نسبية:

حسب نص المادة 524من قانون الضرائب غير المباشرة " أ/1)؟ يعاقب على المخالفات المذكورة في المادة 523 أعلاه، في حالة التملص من الحقوق، بغرامة جبائية مساوية لمبلغ الضريبة غير المسددة أو الرسم الذي كان تحصيله محل شبهة نتيجة عدم مراعاة إجراء قانوني أو تنظيمي، دون أن يقل مبلغ هذه الغرامة عن 25.000 دج.

2) في حالة استعمال طرق احتيالية، ومهما كان مبلغ الحقوق موضوع الغش وكذا في الحالة المنصوص عليها في المادة 530/ 2 (أدناه) (أنواع كحول مغيرة) تحدد الغرامة المنصوص عليها في الفقرة أ/1 أعلاه، بضعف الحقوق موضوع الغش، على ألا تقل عن 50.000 دج.

[1] السبتي فارس، المرجع السابق، ص46.

[2]الأمر 76-104 المؤرخ في 09-12-1976المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية عدد 103صادرة بتاريخ 26ديسمبر 1976.

3) في حالة حيازة أو بيع الصانع أو التاجر أو المستورد لمصنوعات من البلاتين أو الذهب أو الفضة، المستوردة مخالفة لأحكام المادتين 359 و378 من هذا القانون، فإن الغرامة الواردة في الفقرة أ1- اعلاه، تحدد بأربعة أضعاف الحقوق المتملص منها دون أن تقل عن مبلغ 100.000 دج.

ب/ وفيما يخص الضرائب المترتبة على الاستهلاك أو الصناعة أو النقل التي تتضمن معا رسما نوعيا ورسما قيميا في حالة عدم وجود عناصر تسمح بالتقدير الصحيح، فإن مبلغ الرسوم الذي يستعمل كأساس لحساب الغرامة يحدد طبقا للقواعد المنصوص عليها فيما، يخص فرض الضريبة على النواقص"[1].

الفرع الثاني: العقوبات الجبائية في مجالات أخرى:

ويتعلق الأمر بما يلي:

أولا-الرسم على رقم الأعمال

نصت المادة 144 من قانون الرسم على رقم الأعمال على معاقبة كل من يخالف الأحكام القانونية أو النصوص التنظيمية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة بغرامة جبائية تتراوح ما بين 500 إلى 2500 دج.

وترتفع في حالة استعمال طرق تدليسية إلى ما بين 1000 و10000 دج.

في حالة ما إذا اتضح بعد عملية التحقق أن رقم الأعمال السنوي المصرح به من طرف المدنيين غير كاف أو إذا طبق الحكم في غير محله، يضاف إلى مبلغ الرسوم المتملص منها النسب الآتية:

-10%إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها والمجموع في السنة المالية يزيد عن مبلغ 50000 دج أو يساويه.[2]

_15% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها في السنة المالية يزيد عن مبلغ 50000 دج ويقل أو يساوي مبلغ 200.000 دج.

[1] المادة 524، من قانون الضرائب غير المباشرة، المرجع السابق.

[2] تير لامية، المرجع السابق، ص66.

_25% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها في السنة المالية يزيد عن مبلغ 200.000 دج وفي حالة استعمال طرق تدليسية تطبق غرامة بنسبة 100%على مجمل الحقوق وهذا ما أكدته المادة 116 بفقرتيها الأولى والثانية من قانون الرسم على رقم الاعمال.

كما تفرض غرامة جبائية يتراوح مبلغها بين 1000، 10000 دج على كل من يجعل الأعوان المؤهلين لمعاينة المخالفات المتعلقة بالتشريع الجبائي في وضع يستحيل فيه أداء وظائفهم وهذا ما نصت عليه المادة 122 من قانون الرسم على الأعمال[1].

ثانيا–قانون الطابع والتسجيل:

ونتناول قانون الطابع، ثم قانون التسجيل:

1/ قانون الطابع:

حسب ما جاء في قانون الطابع أنه يعاقب كل من أنقص أو حاول الإنقاص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة وتصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم المترتبة عليه باستعماله وسائل الغش وتطبق عليه غرامة جزائية تتراوح بين 5.000 إلى20.000 دج والسجن من عام واحد إلى خمسة أعوام أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط.

غير أن هذا التدبير لا يطبق في حالة الإخفاء إلا إذا كان هذا الإخفاءٌ تجاوز عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 1.000 دج.

وفيما يخص تطبيق المقطعين السابقين، يعتبر من الأعمال التدليسية، قيام المكلف بتدبير إعساره أو جعل عوائق بواسطة طرق احتيالية أخرى من أجل تحصيل كل ضريبة ورسم هو مدين به.

تلاحق المخالفات المشار إليها في المقطع الأول أعلاه، أمام الجهة القضائية المختصة وفقا للشروط المنصوص عليها في المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية[2].

---

[1] تير لامية، المرجع السابق، ص67.

[2] الأمر رقم 76- 103 مؤرخ في 9 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الطابع المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية، عدد 39 صادرة في 15 ماي 1977.

كذلك يعاقب كل من يجعل، بأي طريقة كانت، الأعوان المؤهلين لمعاينة المخالفات لتشريع الضرائب في حال تمنعهم من القيام بمهامهم، بغرامة جبائية تتراوح بين 10.000 و100.000 دج. وهذا حسب نص المادة 37 من قانون الطابع.

2/ قانون التسجيل:

حسب المادة 120 من قانون التسجيل فإنه وفي حال التملص من الرسوم الجبائية فإن الغرامة المطبقة تكون دائما مساوية لأربعة أضعاف هذه الرسوم من دون أن تقل عن 5000 دج [1].

المطلب الثاني: العقوبات الجزائية

تنقسم العقوبات الجزائية المقررة لجريمة التهرب الضريبي إلى عقوبات متصلة بالمكلف وعقوبات متصلة بالمهنة أو النشاط:

الفرع الأول: العقوبات المتصلة بالمكلف

ويمكن تصنيفها وفقا لما يلي:

أولا–العقوبات الأصلية:

بإمكان الإدارة الجبائية أن تباشر متابعات جزائية ضد المكلف الذي تملص أو حاول التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفيته كليا أو جزئيا بما يلي:

–غرامة من 50.000دج إلى 100.000 دج عندما لا تتجاوز قيمة الحقوق المتملص منها 100.000دج

- الحبس من شهرين(2) إلى ستة أشهر (6) وغرامة مالية من100.000دج إلى 500.000دج أو بإحدى هاتين العقوبتين، فعندما يفوق مبلغ التملص 100.000دج ولا يتجاوز 1.000.000 دج

[1] المادة 120، من قانون قانون التسجيل، المرجع السابق.

- الحبس من ستة أشهر (6) إلى سنتين (2) وغرامة مالية من 500.000 دج إلى2.000.000دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فعندما يفوق مبلغ التملص منها 1.000.000دج ولا يتجاوز 5.000.000دج
- الحبس من سنتين (2) إلى خمس سنوات (5) وغرامة مالية من 2.000.000دج إلى 5.000.000دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فعندما يفوق مبلغ التملص منها 5.000.000دج ولا يتجاوز 10.000.000دج
- الحبس من خمس سنوات (5) إلى عشر (10) سنوات وغرامة مالية من 5.000.000دج إلى 10.000.000دج أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10.000.000دج، كما نصت المادة 532 المعدلة بموجب القانون رقم 02-11 المؤرخ في 24-12-2002 المتضمن قانون المالية لسنة 2003 وكذا المادة 119 من قانون التسجيل على عقوبة الحبس من سنة إلى خمس سنوات وغرامة من 5.000دج إلى 20.000 أو بإحدى هاتين العقوبتين.

و تجدر الإشارة هنا إلى أن المشرع الجزائري قد جعل من جريمة الغش الضريبي جنحة مهما كانت قيمة مبلغ التملص مع تغليظه لعقوبة الحبس، بخلاف ما كان سريا في ظل القانون السابق أي قانون المالية لسنة 2003 و تحديدا نص المادة 303 منه التي تنص على أنه إذا تجاوز المبلغ المتملص من الضريبة 1.000.000دج تصبح الجريمة عندئذ جناية و تخضع للإجراءات الخاصة بالجنايات، وبذلك يكون المشرع قد أصاب في هذا التعديل نظرا لما يتميز به قضاء الجنح من يسر و سرعة في الإجراءات والآجال، مما يعطي الفاعلية أكثر للتصدي لهذه الجريمة التي شاعت وأصبحت تهدد الموارد الجبائية للدولة، مما يقضي ردع و معاقبة مرتكبيها و خاصة في حال العود أين تضاعف العقوبة سواء الجزائية أو الجبائية خلال أجل خمس سنوات تسري من تاريخ ارتكاب الجريمة الأولى[1].

[1] بن الشيخ نور الدين ودراجي شهرزاد: "جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري"، مجلة معارف للعلوم القانونية والاقتصادية، جامعة سي الحواس بريكة، باتنة، الجزائر، المجلد02، العدد03، سنة 2022، ص26.

ثانيا–العقوبات التكميلية:

لقد تناول المشرع الجزائري العقوبات التكميلية من خلال المادة303 فقرة 03 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، و كذا المادة130 من قانون الرسم على رقم الأعمال، والمادة546 فقرة03 من قانون الضرائب غير المباشرة، بالنص على أن العود في أجل 05 سنوات تنتج عنه بحكم القانون مضاعفة العقوبات سواء كانت جبائية أو جزائية المنصوص عليها بخصوص المخالفات الأولية وذلك من دون الإخلال بالعقوبات الخاصة المنصوص عليها في نصوص أخرى (المنع من ممارسة المهنة، العزل من الوظيفة، و غلق المؤسسة....الخ).

فالعقوبات التكميلية هي جزاءات سالبة للحقوق في حالة ارتكاب مخالفات للأحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب، وهذا بهدف حماية الخزينة العمومية والاقتصاد الوطني من المناورات التدليسية التي تؤدي إلى التهرب الضريبي.

من خلال ما سبق ذكره، نجد أن العقوبات التكميلية تتضمن المنع من ممارسة المهنة في حالة العود، ويكون الحكم بها إجباريا ويصل حتى إلى غلق المؤسسة، ولكن هذه المواد القانونية لم تحدد مدة معينة للعقوبة السالبة للحقوق (العقوبة التكميلية) بل إنه باستقرائها بتمعن نجدها تنص على المبلغ النهائي، بالإضافة إلى نشر وتعليق الحكم[1].

الفرع الثاني: العقوبات المتصلة بالمهنة أو النشاط

رغبة من المشرع في دعم وحماية الخزينة العمومية جاء ببعض الإجراءات والأساليب لتعزيز الجهاز الردعي والتي تتمثل في:

[1] زروقي نجيب: "جريمة التملص الضريبي و آليات مكافحتها في التشريع الجزائري" رسالة ماجستير في العلوم القانونية، تخصص: العلوم الجنائية، كلية الحقوق، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2013، ص76.

أولا–الغلق المؤقت لمقر النشاط وسحب التوطين المصرفي

تلجأ إدارة الضرائب بعد استيفاء كل المحاولات الودية للتحصيل إلى فرض عقوبة من أجل إجبار المكلف على التسديد، فالمكلف يكون أمام خيارين إما التسديد أو الغلق المؤقت وما ينتج عنه من خسائر عن توقف نشاطه.

في حالة عدم الدفع يتخذ قرار الغلق ضده في أجل 10 أيام ابتداء من تاريخ التبليغ من طرف العون المتابع وبحضور المحضر القضائي، وهذا ما نص عليه المشرع في المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية على أن يتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف المدير الولائي للضرائب مع تبليغ المكلف من طرف عون المتابعة أو المحضر القضائي، وأن لا تتجاوز مدة الغلق 06 أشهر.

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

أما سحب التوطين فهو عبارة عن رخصة تقدم من البنوك للمكلفين الذين يتعاملون معها من أجل السماح لهم بعمليات الاستيراد، ومن أجل محاربة التهرب أسس المشرع رسما خاصا للتوطين المصرفي يطبق على عمليات الاستيراد بموجب الأمر 05/ 05 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005 [1] وبالتحديد في المادة 02 منه و التي نصت على أن: "كل طلب يخضع بفتح ملف توطين مصرفي خاص بعملية الاستيراد يخضع لتسديد رقم قدره 10.000 دج، كما جاءت التعليمة الوزارية رقم 04 تحدد كيفيات تطبيق الرسم وسحب التوطين المصرفي".[2]

[1] الأمر 05/05 المؤرخ في 25 جويلية 2005، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005، الجريدة الرسمية، عدد 52 صادرة بتاريخ 26 جويلية 2005.

[2] سديرة نجوى: "آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري" مجلة الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد الشريف مساعدية،سوق أهراس، الجزائر، عدد11- سنة 2018، ص ص280، 281.

ثانيا–التسجيل في بطاقة معلوماتية والإقصاء من الصفقات العمومية:

لقد قام المشرع الجزائري بوضع بطاقة معلوماتية وطنية خاصة بالمكلفين المتهربين المخالفين للتشريع الجبائي، الجمركي والتجاري بموجب تعليمة وزارية مشتركة رقم 127/97المؤرخة في 27/07/1997.

يجب على المصالح المعنية تبليغ المكلفين الذين تم تسجيلهم من أجل تسوية وضعيتهم إزاء الخزينة العمومية، وفي حالة تسوية الوضعية يمكن للمكلف طلب إلغاء تسجيله من البطاقية، إلا أن الإلغاء لا يكون إلا بعد مرور سنتين (02) من تسوية الوضعية.

كما أورد المشرع حالات الإقصاء من المشاركة في الصفقات العمومية من أجل ردع المكلفين المتهربين الذين لا يستوفون واجباتهم الجبائية وشبه الجبائية، والذين لا يستوفون الإيداع القانوني لحسابات شركاتهم، وكذا المسجلون في البطاقة الوطنية لمرتكبي الغش ومرتكبي المخالفات الخطيرة للتشريع والتنظيم في مجال الجباية والجمارك والتجارة، إضافة إلى أصحاب التصريحات الكاذبة1.

[1] سديرة نجوى، المرجع السابق، ص 281.

ملخص الفصل:

إن الزخم التشريعي في المجال الضريبي يعد من أبرز الأسباب الي أدت إلى تفاقم ظاهرة الغش والتهرب الضريبي وهو ما ينعكس سلبا على الخزينة العمومية للدولة، وفي سبيل التخفيف من حدة الغش والتهرب الضريبي عمدت السياسة الجبائية الجزائرية إلى وضع آليات لمكافحته، تهدف بالدرجة الأولى إلى الوقاية ثم الرقابة بمختلف صورها، لتصل في الأخير إلى مقتضيات التجريم والعقاب على الجريمة. وتبدو الآليات المكرسة قانونا كافية نظريا بيد أن التطبيق العملي يثبت خلاف ذلك، بدليل وجود موارد مالية تتعرض للنهب بسبب التهرب الضريبي، ولسد هذه النقائص يجب ضمان كفاءة وتطور الإدارة الضريبية حتى تتلاءم مع التطور التكنولوجي، و تحلي موظفيها بروح المسؤولية و هو ما يجب أن يمتد إلى الجانب القضائي من أجل ضمان تفعيل النصوص الجبائية و حماية مصالح الخزينة العمومية.

خاتمة

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي من أهم التحديات التي تواجهها السياسة الضريبية، وقد انتهت هذه الدراسة إلى أن هذه الظاهرة تعود لأسباب متعددة ومتباينة تؤدي إلى التملص الكلي أو الجزئي للمكلفين بالضريبة، وذلك عن طريق اللجوء إلى أساليب متنوعة ترتب آثارا سلبية على عدة مستويات، ومنه فإن انتشار هذه الظاهرة سبب خللا في سيرورة وملاءة الخزينة العامة، وهذا ما دفع المشرع الجزائري إلى انتهاج آليات وقائية، رقابية وعقابية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي.

إلا أن تلك الآليات مع الانتشار المتسارع والمتنامي لهذه الظاهرة لم تعد كافية، وكل هذا كان له نتائج سلبية على الخزينة العامة والاقتصاد الوطني بصفة عامة.

وعليه فإن القضاء على هذه الظاهرة لم يعد مسألة اختيارية، بل بات ضرورة حتمية لابد منها.

إذ يجب توفير كل الوسائل والتدابير التي تكفل تحقيق هذا الهدف، وذلك باتخاذ الإجراءات اللازمة والصارمة للحد من هذه الظاهرة التي حالت دون تنمية وانتعاشا لاقتصاد الوطني.

وعطفا على ما تقدم، فقد توصلنا إلى مجموعة من النتائج أبرزها:

- اختلاف التعاريف التي تناولت التهرب الضريبي واتفاق معظمها على أن المكلف بالضريبة يتبع سلوكا من أجل التهرب من دفعها كليا أو جزئيا، إلا أن المشرع الجزائري لم يتطرق إلى تعريف ظاهرة التهرب الضريبي بل اكتفى بوصفه للشكل الذي تتخذه جريمة التهرب الضريبي.

-إن المشكلة الأساسية في النظام الضريبي الجزائري تكمن في أن القوانين ذات الصلة لا تتماشى مع الواقع في بعض الأحيان، كما أن إجراءاته معقدة وصعبة.

- وجود صعوبة في تحديد الوعاء الضريبي بشكل دقيق،الأمر الذي يشكل ثغرة قانونية ويفتح مجالا للتلاعب أمام المكلفين بالضريبة.
- ضعف الرقابة الجبائية واقتصارها على المواسم والمناسبات أدى إلا توسع ظاهرة التهرب الضريبي.
- اعتبار التهرب الضريبي نتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي.
- نقص الإمكانيات المادية والبشرية على مستوى مقرات الإدارة الضريبية، وعدم تجهيزها باللوازم المناسبة.

- كثرة التعديلات التي مست التشريعات الجبائية وتشعبها شكلت صعوبة في إعلام المكلفين بها.
- على الرغم من الآليات التي اعتمدتها الدولة الجزائرية لمكافحة التهرب الضريبي من آليات وقائية ورقابية وعقابية فلم تساهم بما يكفي في الحد والتقليل من انتشار الظاهرة،ما دفعنا لتقديم بعض المقترحات التي من شأنها أن تسهم إلى حد ما في ذلك، وأهمها:
- 1/ تحسين فعالية النظام الضريبي، وذلك ب:
- أ/ العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط وتحصيل الضرائب، فضلا عن صياغة التشريعات الضريبية بأسلوب يسهل على المكلفين فهمها،كما يجب أن يتسم النظام الضريبي بالشفافية في إجراءات فرض الضريبة.
- ب/ تحسين التشريع الضريبي، وذلك عن طريق سد الثغرات التي تترك مجالا للتهرب، وبالتالي يجب إحكام صياغة نصوص التشريعات الضريبية لتفويت الفرصة على المكلفين والحيلولة دون إفادتهم من تلك الثغرات.
- ج/ إرساء نظام ضريبي عادل، حيث يعد الشعور بالتعسف والجور من أهم العوامل التي تؤدي إلى استفحال ظاهرة التهرب الضريبي، ولتحقيق قدر من العدالة في هذا الخصوص وجب على المشرع مراعاة مايلي:
  - الأخذ بمبدأ شخصية الضريبة.
  - شمولية الضريبة.
  - اعتدال معدل الضريبة.
  - تحسين الازدواج الضريبي.
  - وضع إعفاءات ضريبية مدروسة، وتحقيق المساواة التامة بين جميع المكلفين أمام قانون الضريبة
- د-تحسين وتطوير الإمكانيات البشرية والمادية في إطار عملية الرقابة الميدانية والمتابعات الحسابية للمكلفين.
- هـ-تحسين هيكلة الجهاز الإداري الضريبي خاصة فيما يتعلق بتعيين الموظفين القائمين على تحصيل الضريبة والمراقبين الميدانيين.

- 2/ تحسين العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وذلك عن طريق:
- أ/نشر الوعي الضريبي وذلك من خلال:
- القيام بحملات توعية بواسطة مختلف وسائل الإعلام لتوضيح أهمية الضريبة كمصدر للدخل والتنمية وكونها واجبا وطنيا مقدسا.
- تحسيس المكلف بأهمية دفع الضريبة وانعكاسات ذلك على الإسهام في إنماء الاقتصاد الوطني وتعزيز روح المواطنة.
- إدراج الضريبة في البرامج التربوية وتعميم دراستها قصد إرساء ثقافة ضريبية لدى المواطن.
- ب-تكوين وإعلام المكلف إداريا، بإقامة مكاتب على مستوى مصالح الإدارة الضريبية توكل لها مهمة شرح الإجراءات المتعلقة بالتزامات المكلفين والتحفيزات أو الامتيازات الممنوحة للمكلفين المنضبطين.

قائمة المراجع

أولا: النصوص القانونية

أ/ القوانين

1. قانون رقم 22- 24مؤرخ في 25 ديسمبر 2022، يتضمن قانون المالية لسنة 2023الجريدة الرسمية، العدد89، صادرة في 29 ديسمبر2022.
2. قانون الإجراءات الجبائية المعدل بموجب قانون المالية لسنة 2023

ب/ الأوامر:

1. الأمر رقم 76-101 المؤرخ في 09 ديسمبر1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجريدة الرسمية، العدد 102، صادرة بتاريخ 22ديسمبر 1976المعدل والمتمم بالقانون رقم 02-11المؤرخ في 24 ديسمبر 2002المتضمن قانون المالية، الجريدة الرسمية، العدد86صادرة في 25 ديسمبر 2002.
2. الأمر رقم 76-103المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الطابع المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية، العدد 39 صادرة في 15 ماي 1977.
3. الأمر رقم 76-104 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية،العدد 103الصادرة بتاريخ 26ديسمبر 1976.
4. الأمر رقم 76-105المؤرخ في 9 ديسمبر 1976والمتضمن قانون التسجيل المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية، العدد 81 لسنة 1976.
5. الأمر 05/05 المؤرخ في 25 جويلية 2005، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005، الجريدة الرسمية، العدد 52، صادرة بتاريخ 26 جويلية 2005

ثانيا– الكتب

1. السبتي فارس: "المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائي الجزائري"، ط 2، دار هومة،الجزائر 2011.

2. عبد الباسط علي جاسم الجحيشي:" الإعفاء من ضريبة الدخل :دراسة مقارنة" ط1، دار الحامد، عمان –الأردن 2008.
3. ناصر مراد: " فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق" ط 2، ديوان المطبوعات الجامعية– البليدة، 2016.

ثالثا– المقالات

1. بن الشيخ نور الدين ودراجي شهرزاد: "جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري"، مجلة معارف للعلوم القانونية والاقتصادية، جامعة سي الحواس بريكة ، باتنة، المجلد02، العدد03، سنة 2022.
2. بن الصغير عبد المؤمن: "واقع إشكالية تطبيق الجباية المحلية في الجزائر" مجلة الندوة للدراسات القانونية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الجلالي اليابس، سيدي بلعباس، العدد الأول، سنة 2013.
3. بوحالة الطيب: "الوسائل الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر"، مجلة طبنة للدراسات العلمية الأكاديمية، جامعة باتنة1 ، المجلد05، العدد02، سنة 2022.
4. سديرة نجوى: "آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري" مجلة الحقوق و العلوم السياسية، جامعة محمد الشريف مساعدية–سوق أهراس العدد11، جانفي2019.
5. قلي محمد وبلولفهيمة: "الرقابة الجبائية" مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية لاقتصادية،المجلد7،العدد6 – سنة 2018.
6. قندس أحمد: "ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق الضريبي" مجلة التواصل في الاقتصاد وإدارة القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 8 ماي 1945– قالمة، العدد35– سبتمبر 2013.
7. ناصر مراد وبن عياد سمير:"شروط فعالية النظام الضريبي الجزائري"مجلة دراسات جبائية العدد3– ديسمبر2013.

رابعا–الأطروحات والمذكرات

أ/ أطروحات الدكتوراه:

1.بلواضح الجيلاني: "التهرب الضريبي بين فعالية آليات مكافحة الرقابة و استراتيجية المكافحة، حالة الجزائر خلال الفترة 2001 _2011"أطروحة تخرج لنيل شهادة الدكتوراه تخصص: علوم تجارية،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة2015/2014

2.ناصر مراد :"فعالية النظام الضريبي و إشكالية التهرب: دراسة حالة الجزائر " أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002

ب/ مذكرات الماجستير:

1. بن صفي الدين أحلام :"الرقابة الجبائية" مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص قانون أعمال كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الجزائر،2015/2014.

2. رحال ناصر: "محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (حالة ولاية الوادي)"، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة 2007/2006.

3. زروقي نجيب: "جريمة التملص الضريبي و آليات مكافحتها في التشريع الجزائري" رسالة ماجستير في العلوم العلوم القانونية، تخصص العلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2013.

4. سليمان عتير: " دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات الحسابية: دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي" مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة 2012/2011.

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

6. علام ليلى: "آليات مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر" مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون،كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2016.
7. قاشي يوسف: "النظام الضريبي في ظل إفراز العولمة" مذكرة مقدمة لنيل درجة الماجستير في العلوم الاقتصادية،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوقرة، بومرداس،2009.
8. قلاب ذبيح لياس: " مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية: دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011/2010.
9. كحلة عبد الغني:"تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي "مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص:اقتصاد ومالية دولية،كلية العلوم الاقتصادية، جامعة المدية،2012/2011.
10. كروديسهام: "المعلومات المحاسبية و الرقابة الجبائية" مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2009/2008.
11. وفاء شيعاوي : "جريمة التهرب الضريبي" مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة باجي مختار،عنابة، 2002.

ج/ مذكرات الماستر:

1. أحمد نوي: "آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري" مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2019/2018
2. اسمة نصير وبثينة نصيرة وزليخة عبد الستار:"كفاية آلية الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي (مديرية الضرائب لولاية الوادي)"مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمة لخضر،الوادي،2017/2016.

3. بن التومي محمد ولعلاوي أكرم : "الرقابة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي: دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية المسيلة "مذكرة نيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة وجباية معمقة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة 2020/2019.
4. بوساحة صلاح الدين وبومرداس علي: "آليات مكافحة جريمة التهرب الضريبي" مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في الحقوق، قانون جنائي وعلوم جنائية، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة العربي بن مهيدي- أم البواقي، 2022/2021.
5. بوفرقان محجوبة: " الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة الغش الجبائي في التشريع الجزائري" مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر ،كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو 2017.
6. تير لامية: " التسوية القضائية للمنازعات الضريبية في التشريع الجزائري" مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة بن مهيدي، أم البواقي، 2019.
7. حمود محمد وسيم: " آليات الرقابة الجبائية و دورها في التحصيل الضريبي: دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب بمستغانم" مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر، تخصص تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم 2021/ 2022.
8. دانون محمد لمين: "الرقابة الجبائية في القانون الجزائري"، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري ،تيزي وزو، 2016.
9. رابح أم الشيخ وفراحي مختارية:"جريمة التهرب الضريبي وإجراءات متابعتها في التشريع الجزائري"مذكرة نيل شهادة الماستر، تخصص القانون الجنائي والعلوم الجنائية ، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة ابن خلدون، تيارت، 2022/2021.
10. رقاي عبد الرزاق:"التهرب الضريبي" مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الحميد بن باديس- مستغانم، 2017/2016.

11. شناح حنان :"جريمة التهرب الضريبي وآليات مكافحتها في ظل التشريع الجزائري" مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون الأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد البشير الإبراهيمي، برج بوعريريج، 2022/2021.

12. طرشي إبراهيم: "التهرب الضريبي وآليات مكافحته " مذكرة شهادة ماستر أكاديمي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015 .

13. العمودي رضوان: "جريمة الغش الضريبي" مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015/2014.

14. قرموش ليندة:"جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري" مذكرة مكملة ضمن متطلبات شهادة ماستر في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة 2014/2013.

15. لصلع سيد أحمد:" دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي" مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر، تخصص التدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم 2018/2017.

16. مبروك نور الإسلام: "دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي: دراسة حالة بمركز الضرائب لولاية أم البواقي" مذكرة نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم الاقتصادية، تخصص بنوك ومالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي،2014/ 2015.

17. مقراني إيمان ومنلايخاف محمد أمين: "الآليات القانونية للحد من التهرب الضريبي" مذكرة متطلبات نيل شهادة ماستر في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسة، جامعة أحمد دراية أدرار، 2016

خامسا– المداخلات العلمية:

1. سوالم سفيان:"الرقابة الجبائية في الجزائر و الحلول المقترحة لتفعيلها"،مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني الذي نظمته كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قالمة الموسم بعنوان: الرقابة الجبائية في الجزائر يومي28-29 أكتوبر،2015.
2. لعايب سامية: "الإطار القانوني للرقابة الجبائية وظوابط إثباتها"، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني الذي نظمته كلية الحقوق والعلوم السياسية،جامعة قالمة، بعنوان:الرقابة الجبائية في الجزائر، يومي22 - 23 أكتوبر2015.

سادسا– مواقع الانترنيت:

1. **https**://**political-encyclopedi**.
2. https://ar.m.wikipedia.org
3. **http**://**arab-ency**.**com**.**sy**ا
4. **https**: //**fseg**.**univ-tlemcen**.**dz**
5. **https**://**almerja**.**net**
6. **http** //**ajremla**.**ten**
7. -.**https://dspa-gulema.dz:8080/xmlui/handle/123456789/8874**

الفهرس

العنوان	الصفحة
شكر وعرفان	
الإهداء	
قائمة المختصرات	
المقدمة	**11-9**
الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي	
المبحث الأول: مفهوم التهرب الضريبي	**13**
المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي	**13**
الفرع الأول: التعريف الفقهي	**14**
الفرع الثاني: التعريف القانوني	**16**
المطلب الثاني: أنواع التهرب الضريبي	**17**
الفرع الأول: أنواع التهرب الضريبي بالنظر إلى معيار الحجم	**17**
أولا: تهرب ضريبي كلي	**17**
ثانيا: تهرب ضريبي جزئي	**1187**
الفرع الثاني: أنواع التهرب الضريبي بالنظر إلى المعيار الجغرافي	**18**
أولا: تهرب ضريبي داخلي	**18**
ثانيا: تهرب ضريبي دولي	**18**
الفرع الثالث: أنواع التهرب الضريبي بالنظر إلى المعيار القانوني	**18**
أولا: تهرب ضريبي مشروع (التجنب الضريبي)	**19**
ثانيا: تهرب ضريبي غير مشروع (الغش الضريبي)	**20**
المبحث الثاني: أساليب التهرب الضريبي	**20**
المطلب الأول: التهرب الضريبي عن طريق عمليات محاسبية	**20**
الفرع الأول: تضخيم النفقات	**20**

الفرع الثاني: تخفيف الإيرادات	**21**
المطلب الثاني: التهرب الضريبي عن طريق وسائل قانونية ومادية	**21**
الفرع الأول: الوسائل القانونية	**22**
الفرع الثاني: الوسائل المادية	**22**
المبحث الثالث: أسباب وآثار التهرب الضريبي	**22**
المطلب الأول: أسباب التهرب الضريبي	**23**
الفرع الأول: أسباب مباشرة	**23**
أولا: الأسباب التشريعية	**24**
ثانيا: الأسباب الإدارية	**25**
الفرع الثاني: أسباب متعلقة بالإدارة الضريبية	**25**
أولا: أسباب غير مباشرة	**26**
المطلب الثاني: آثار التهرب الضريبي	**26**
الفرع الأول: الآثار الاقتصادية والمالية	**26**
أولا الاقتصادية	**26**
ثانيا المالية	**28**
الفرع الثاني: الآثار الاجتماعية	**29**
ملخص الفصل	**31**
الفصل الثاني: مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري	
المبحث الأول: الآليات الوقائية لمكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري	**34**
المطلب الأول: إصلاح النظام الضريبي	**34**
الفرع الأول: تبسيط وتحسين النظام الضريبي	**34**
الفرع الثاني: عدالة النظام الضريبي	**35**
المطلب الثاني: إصلاح الإدارة الضريبية	**36**
الفرع الأول: نشر الوعي وتحسين العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية	**37**

الفرع الثاني: تطوير الموارد البشرية والمادية للإدارة الضريبية	**37**
المبحث الثاني: الآليات الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري	**39**
المطلب الأول: الأجهزة الرقابية المختصة	**39**
الفرع الأول: المراكز	**39**
أولا: مركز الضرائب	**39**
ثانيا: المراكز الجوارية للضرائب	**40**
الفرع الثاني: المديريات	**41**
أولا: مديرية كبريات المؤسسات	**41**
ثانيا: مديرية الضرائب	**43**
المطلب الثاني: طرق الرقابة	**43**
الفرع الأول: الرقابة الجبائية	**44**
أولا: أشكال الرقابة الجبائية	**44**
ثانيا: طرقا لرقابة الجبائية	**46**
الفرع الثاني: التنسيق بين الإدارات المعنية	**48**
أولا: التنسيق مع إدارتي الجمارك والبنوك	**48**
ثانيا: التنسيق بين مصالح لتجارة والجهات القضائية	**49**
المبحث الثالث: الآليات العقابية لمكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري	**50**
المطلب الأول: العقوبات الجبائية	**50**
الفرع الأول: العقوبات الجبائية في مجال الضرائب	**50**
أولا: الضرائب المباشرة	**50**
ثانيا: الضرائب غير المباشرة	**51**
الفرع الثاني: العقوبات الجبائية في مجالات أخرى	**53**
أولا: الرسم على رقم الأعمال	**53**

ثانيا: قانون الطابع والتسجيل	**54**
المطلب الثاني: العقوبات الجزائية	**55**
الفرع الأول: العقوبات المتصلة بالمكلف	**55**
أولا: العقوبات الأصلية	**55**
ثانيا: العقوبات التكميلية	**56**
الفرع الثاني: العقوبات المتصلة بالمهنة أو النشاط	**57**
أولا: الغلق المؤقت لمقر النشاط وسحب التوطين المصرفي	**57**
ثانيا: التسجيل في بطاقة معلوماتية والإقصاء من الصفقات	**58**
ملخص الفصل	**59**
الخاتمة	**63-61**
قائمة المصادر والمراجع	**70-64**
الفهرس	**75-72**
الملخص	**76**

الملخص

يهدف هذا البحث إلى دراسة آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، من خلال تعريف الضريبة كونها موردا هاما للخزينة العمومية وأنها تتعرض إلى الغش والتهرب من قبل المكلفين وذلك باستغلال الثغرات الموجودة بالتشريعات الجبائية، واستعمال الطرق التدليسية الأمر الذي أثر على الخزينة العمومية وعمق زيادة الفوارق الاجتماعية. ولمعالجة الموضوع تطرقنا إلى آليات مكافحة هذه الظاهرة والمتمثلة في آليات وقائية وآليات رقابية وذلك للتقليل منها، فالأليات **الوقائية تهدف إلى تبسيط وتحسين النظام الضريبي وكذا إصلاح الإدارة الضريبية من خلال نشر الوعي وتحسين العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وكذلك من خلال تطوير الموارد البشرية والمادية للإدارة، أما الآليات الرقابية** فهي تأخذ عدة أشكال منها الرقابة على الوثائق ومراقبة المحاسبة وغيرها، فضلا عن الآليات العقابية المتمثلة في عقوبة الحبس بالإضافة إلى عقوبات تكميلية أخرى.

الكلمات المفتاحية: التهرب الضريبي، الإدارة الجبائية، الآليات الرقابية

summary

This research aims to study the mechanisms for combating tax evasion in Algerian legislation, through which we define the tax as an important resource for the public treasury. However, it is subject to fraud and evasion by the mandate holders by exploiting gaps in taxation laws and using fraudulent methods. This naturally affects the public treasury and increases social disparities. In order to address this phenomenon, we have addressed mechanisms to combat this phenomenon, namely preventive mechanisms and control mechanisms to reduce them. Preventive mechanisms are aimed at simplifying and improving the tax system as well as reforming the tax administration by raising awareness and improving the relationship between the cost and the tax administration as well as by developing the department's human and material resources. As for fiscal mechanisms, they take several forms, including document control, accounting control and others. The Algerian legislature has imposed a penalty of imprisonment in addition to other supplementary penalties for anyone who exceeds taxpayers.