



قسم الحقوق

الآليات القانونية لمكافحة التهرب الجبائي في القانون الجزائري

مذكرة ضمن متطلبات
نيل شهادة الماستر في الحقوق تخصص القانون الجنائي و العلوم الجنائية

إشراف الأستاذ:
-د. عمراوي مارية

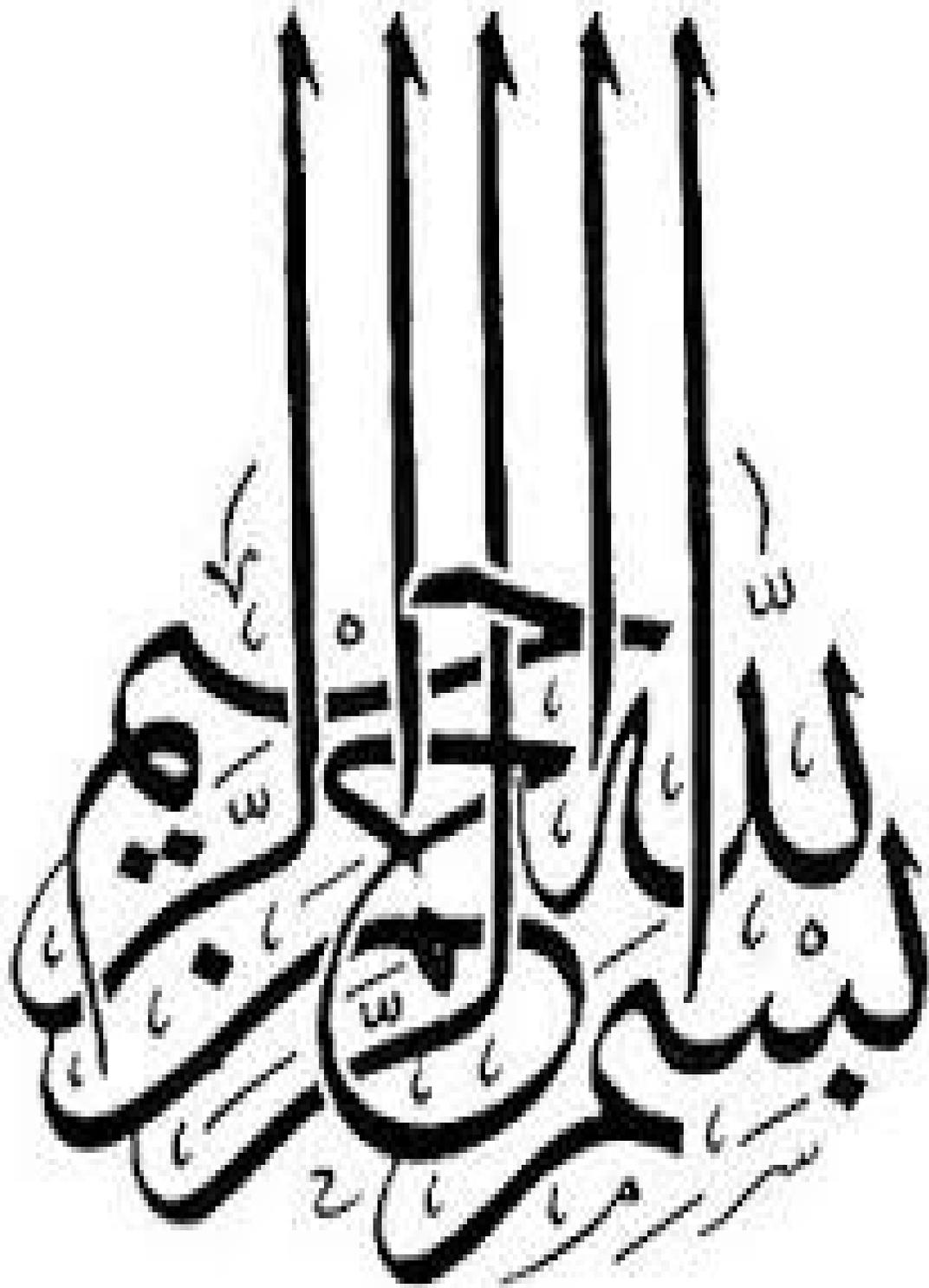
إعداد الطالب :
- العطري وردية

لجنة المناقشة

رئيسا
مقررا
ممتحنا

-د/أ. حجاج مليكة
-د/أ. عمراوي مارية
-د/أ. جدي نجاة

الموسم الجامعي 2020/2019



إهداء

إلى من ربنتي وأنرت دربي واعانتي بالصلوات
والدعوات ، إلى أعلى إنسانة في الوجود أُمي الغالية
إلى من عمل بكد في سبيلي و علمني معنى الكفاح إلى
أبي الكريم
إلى روح أخي العزيز العطري على رحمة الله عليه إلى
إخواني وأخواتي
إلى كل الأساتذة الكرام الذي اشرفوا على تعليمي .

العطري وردية

شكر وتقدير

رسالة شكر وحبّ وعرّفان إلى من بالحب غمروني وبجميل السجايا أدبوني إلى أبي وأمي إلى من كان حبهما يجري في عروق دمي إلى من كانت ابتسامتي تزيل شقاهم وسعادتي ترسم الابتسامة على شفاهم إلى من أحببتهم حتى سار حبهم في الوجدان إلى من أمرني ري بطاعتهم والإحسان لهم

و ادامهم لنا بالصحة و العافية

كل الشكر والعرّفان والتقدير لك

بارك الله فيك وفي ما اعطاك ونفع بعملك الجميع وجعله خالص لوجه الله

تقبل فائق احترامي وتقديري... استاذتي المشرفة...الدكتورة عمراوي مارية

أشكر كل اخوتي و أصدقائي الذين وجدتهم قبل أن أحتاجهم فكانوا دائما سندا لي

و مدوا يد العون بلا تردد

الى كل من ساعدني من قريب أو بعيد لإنجاز هذا البحث

أقول لكم

شكرا

قائمة المختصرات:

- ⌘ ج.ر ← الجريدة الرسمية.
- ⌘ ق.إ.ج ← قانون الإجراءات الجنائية.
- ⌘ ق.ت ← قانون التسجيل.
- ⌘ ق.ض.غ.م ← قانون الرسم على رقم الأعمال.
- ⌘ ق.ض.غ.م ← قانون الضرائب غير مباشرة.
- ⌘ ق.ض.م.و.ر.م ← قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- ⌘ ق.ط ← قانون الطبع.
- ⌘ ق.ع ← قانون العقوبات.



مرقہ مرآت.



- مقدمة:

تعتبر الجباية مصدرا هاما وأساسيا في مجال المالي والاقتصادي خاصة باعتبارها مصدرا ممولا لخزينة الدولة، كما تساهم في المحافظة على التوازن الاقتصادي وكذلك تحقيق العدالة في توزيع الدخل ومواجهة النفقات العامة. ومن الدول التي انتهجت واتخذت هذه السياسة المالية لتحقيق التوازن هي الجزائر التي أعطت أهمية كبيرة للضرائب في قوانين المالية وذلك لما تضمنته من أهمية كبيرة بعدما وجدت نفسها أمام عائق كبير يتمثل في انخفاض في أسعار البترول وتذبذبها وكذلك أمام سياسة التقشف التي نعیشها وبالتالي لجأت إلى الضريبة التي تهدف إلى تحقيق الموارد المالية وتشجيع الصناعات المحلية و خلق قواعد اقتصادية و صناعية و استهلاكية وذلك للقضاء على التفاوت بين الطبقات.

تفتت الظواهر في هذا المجال كهروب البعض من أداء واجباتهم الجبائية وهذا ما يعرف بالتهرب الضريبي والتي أصبحت تهدد اقتصاديات الدول المتخلفة وهي تحايل بعض المكلفين بالضريبة على الإدارة الجبائية مستخدمين طرق و أساليب سواء بطريقة مشروعة أو بطريقة غير مشروعة فهذا يحول دون تحقيق الدولة لأهداف سياستها الاقتصادية و الاجتماعية لذي تسعى جاهدة لمعالجة هذه الظاهرة بتحديد كل إمكانياتها المادية و البشرية وإدراك الأسباب الحقيقية التي أدت إلى انعكاساتها على الاقتصاد الوطني والجزائر كغيرها من البلدان شهدت هذه الظاهرة انتشارا كبيرا وذلك راجع لعدة أسباب فكان من واجبها كدولة محاولة القضاء أو الحد من هذه الظاهرة باقتراح بعض حلول لمحاربتها و إصدار قوانين جديدة للردع منها و الحد من أثارها.

جاء اختيارنا لموضوع " الآليات القانونية لمكافحة التهرب الجبائي في القانون الجزائري"، ليثري الموضوع بعدين يتمثل البعد الأول في ماهية التهرب الجبائي، أما البعد الثاني فهو آليات مكافحة التهرب الضريبي. والتحولت الاقتصادية التي

تستدعي الاعتماد أكثر على الجباية كمورد هام للدولة، والميول الشخصي للتعرف على هذا الموضوع.

لدراسة ما تطرقنا إليه في المذكرة الموسومة بـ"الآليات القانونية لمكافحة التهرب الجبائي في القانون الجزائري" طرحنا الإشكالية التالية: ما هو التهرب الجبائي وماهي أسبابه..؟، وكيف هي أنواعه..؟، ومنه لأسئلة فرعية: ما هي آثار التهرب الجبائي والإجراءات المتخذة..؟، وما الآليات للحد من هذه الظاهرة..؟، وبعد صياغة إشكالية الدراسة وما تفرع عنها من أسئلة تحصر في مايلي:

- قد يكون قيمة مبلغ الضريبة كبيرا مما يشكل سببا في التهرب للتخلص من عبئها.

- قلة الوسائل البشرية والمادية في مراقبة ومتابعة ومعاينة المكلفين.

- قلة التوعية من طرف الإدارة أو الجمعيات العامة في نشر الوعي الجبائي.

تتمثل أهداف البحث في مخاطر التهرب الجبائي، والتعريف بمختلف الوسائل لمكافحة التهرب الجبائي، أيضا تغيير النظرة السلبية الشائعة عن الجباية للتأكد من أهميتها الرقابية والاقتصادية.

تكمن أهمية البحث في مواجهة مشكلة التهرب من الجباية والتعرف إلى أهم أسباب التي تدفع إلى التهرب منها ومعرفة الطرق والوسائل المتبعة لدى الأشخاص في التهرب الجبائي وكذلك التعرف على الوسائل والطرق التي يجب إتباعها من اجل مكافحة التهرب وضع حدود و قوانين رادعة وصارمة موضع التطبيق لمكافحة هذه الظاهرة.

اعتمدنا في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي وذلك من خلال تعريف الظاهرة وكيفية الحد منها و محاربتها.

ومن الصعوبات التي واجهتنا خلال انجازنا لهذا البحث هي قلة المراجع وخاصة في المكتبات الخاصة بكليات الحقوق في بعض الولايات.

تتاولنا هذا البحث في فصلين، الفصل الأول المعنون بـ "ماهية التهرب الجبائي" إذ رأينا التأصيل التاريخي للجباية، وماهية الرقابة الجبائية، أما الفصل الثاني تحت عنوان "آليات مكافحة التهرب الضريبي" والذي يحوي الآليات الوقائية والرقابية من التهرب الضريبي وأيضا آليات قمع جريمة التهرب الضريبي.

العطري وردية.

الفصل الأول:

ماهية التعريب الجبائي.

الفصل الأول : ماهية التهرب الجبائي :

تعد الضريبة فريضة مالية يدفعها الفرد إلى الدولة مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة بصفة نهائية دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة على أساس من الانتماء والشرعية، إذ هي استقطاع سيادي عن طريق السلطات العامة لتحقيق أهداف عامة وتوزيع عبئها حسب الطاقة الضريبية للمواطن.

إلا أن تنوع وتطور الضرائب واختلاف نسبها في بقاع العالم أدى إلى ظهور ظاهرة خطيرة سميت بالتهرب الضريبي أي يستعمل المكلف طرق عديدة للتخلص من عبئ الضريبة وحرمان الخزينة العمومية من حقها، لذا سنقوم بتقسيم هذا الفصل لمبحثين نتناول في الأول التأصيل التاريخي للجبائية، ثم نتطرق إلى ماهية الرقابة الجبائية في المبحث الثاني.

المبحث الأول: التأصيل التاريخي للجبائية:

يعتبر النظام الجبائي وُلِدَ وتطور ومسار تاريخي طويل تضافرت فيه مجموعة من العوامل السياسية والاقتصادية والثقافية والدينية ، مما جعله يتميز بعدم الاستقرار والثبات ويزكي هذا التوجه مجموعة من التعديلات المتعاقبة على المنظومة الضريبية منذ تأسيسها.

المطلب الأول عموميات حول الجبائية:

يشمل مفهوم الجبائية عدة عناصر ترتبط به بشكل أو آخر ونحاول فيما يلي التطرق إلى أهم العناصر:

الفرع الأول: تعريف الجبائية: هي اقتطاعات نقدية تقوم بها الدولة على الأفراد لتغطية نفقات الدولة وتكون على شكل ضريبة أو رسم

الفرع الثاني : تعريف الضريبة: هي إقتطاع مالي نقدي جبرا للدولة مساهمة من الفرد في التكاليف والاعباء العامة

الفرع الثالث : تعريف الرسم : هو المبلغ الذي يدفعه الفرد في كل مرة تؤدي إليه خدمة معينة تعود عليه بنفع خاص ينطوي في نفس الوقت على النفع العام .

المطلب الثاني : الإطار المفاهيمي بتهرب الضريبي :

أضحى التهرب الضريبي ظاهرة عالمية داخل وخارج الدول، فهي لا تخص دولة معينة دون غيرها، سواء كانت متقدمة أو سائرة في طور النمو.

وتعد الضرائب من أحد الأركان المالية التي تساهم في تغطية الأعباء العامة للدولة، وتمويل خزينتها، وهي بذلك تعطي معنى جد هام سواء للدولة أو المكلفين بأدائها أو كل طرف يساهم في إقرارها وتحصيلها وتنظيمها.

يلجأ المكلف لاستغلال بعض الثغرات القانونية بغية عدم تحقق الضريبة عليه بصورة صحيحة وعدم الالتزام بدفعها وهذا الشكل من التهرب لا يتضمن أية مخالفة يعاقب عليها القانون، حيث يستعين المكلف في التهرب من الضريبة بأهل الخبرة والاختصاص لاستنباط طرق التحايل، مستندين في ذلك إلى خلل أو ثغرة قانونية.¹

الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي و أنواعه

بما أن للتهرب الضريبي تعاريف متعددة وله عدة أنواع، سوف نوضح في هذا المطلب عدة تعريفات التي أوردها الفقهاء، في الفرع الأول أما الثاني سنتطرق لأنواعه.

- تعريف التهرب الضريبي:

اختلف الفقهاء في إيجاد تعريف محدد للتهرب الضريبي فهناك من ينظر إليه من زاوية ضيقة تتأسس على استعمال وسائل احتيالية غير مشروعة تخالف مقتضيات

¹ - البطريق يونس أحمد، حامد عبد المجيد دراز، محمد أحمد عبد الله، مبادئ المالية العامة، دار شباب الجامعة، الإسكندرية، د.ط، 1978، ص 157.

النصوص الجبائية. وهناك من ينظر إليه على أساس وسيلة يتم بمقتضاها استغلال الثغرات القانونية التي تركها المشرع، ومن هنا فالتهرب الضريبي يدخل في إطار عدم أداء الضريبة في الوقت المحدد أو عدم أدائها بشكل مطلق من خلال استعمال وسائل احتيالية، إذا هو الامتناع الكلي أو الجزئي من دفع الضرائب المستحقة، باستعمال المكلف الطرق احتيالية وتدليسية من أجل الامتناع عن سداد الضريبة المفروضة عليه.¹

- أنواع التهرب الضريبي:

إن التهرب الضريبي كما سلف وذكرنا هو وسيلة يلجأ إليها المكلف بالضريبة من أجل التخلص من دفع الضريبة الملقاة على عاتقه. فتختلف الأنواع من التجنب أو الغش الضريبي وأن يكون محلي أو دولي.

يعبر عن التهرب الضريبي أحيانا بالغش الضريبي المشروع أو التجنب الضريبي والغش الضريبي المشروع في الواقع هو عبارة مرادفة للتهرب الضريبي"، ويتجلى التهرب في صنفين هما: التجنب الضريبي المقصود (المشروع) ، التجنب الضريبي غير المقصود (غير مشروع).²

التهرب من الضريبة هي ظاهرة يحاول المكلف بالضريبة عدم دفعها كليا أو جزئيا بعد تحقق واقعتها المنشئة. وقد يكون مشروعا ويطلق عليه التجنب الضريبي، وهو لا

¹ - ليندة قرموش، "جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري"، (مذكرة لنيل شهادة الماستر في القانون الخاص، كلية الحقوق و العلوم السياسية جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2014)، ص 23.

² - رجال نصر، " محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة"، (مذكرة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير مؤسسات صغيرة ومتوسطة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2007) (غير منشورة)، ص 45.

يتضمن مخالفة قانونية، أو تهرباً غير مشروع، وهو الذي يضمن مخالفة قانونية، ويقصد به التهرب.¹

أولاً: من حيث المشروعية

01- التجنب الضريبي (المشروع)

يعرف هذا النوع بأنه " تلمص المكلف القانوني من دفع الضريبة دون مخالفة التشريع الضريبي القائم وهذا التهرب ومهما أخذ شكل الشرعية فإنه يدل على الضعف في التحضر وغياب الضمير الاجتماعية.²

02- الغش الضريبي (غير مشروع)

يقصد به التخلص من أداء الضريبة بالمخالفة الصريحة للقوانين وتندرج تحته بذلك كل طرق الغش المالي وما تتطوي عليه هذه الطرق من اللجوء إلى الأساليب الاحتيالية للتخلص من أداء الضريبة وقد يقع التهرب غير المشروع عند تحديد وعاء الضريبة أو عند تحصيلها ومن أمثلة التهرب الضريبي في الحالة الأولى أن يمتنع المكلف عن تقديم إقرار بدخوله طبقاً للقانون أو يقدم إقرار غير صحيح يتضمن بيانات خاطئة تقدر الضريبة على أساسها أما الغش عند تحصيل الضريبة فيكون بإخفاء الشخص أمواله حيث يتعذر عن مصلحة الضرائب أن تستوفي من تلك الأموال مبلغ الضريبة التي تم ربطها بالمكلف بالضريبة .

وعرفه المشرع في القانون الجبائي على أنه " كل محالة للتخلص من الضريبة لاستعمال كل الطرق التدليسيه في إقرار أساس الضرائب والرسوم الذي يخضع لها المكلف أو تصنيفها كلياً أو جزئياً .¹

¹ - عادل فليح العلي، المالية العامة و التشريع المالي الضريبي، دار الحامد، الموصل، الطبعة الأولى، 2007، ص

.123

² - غازي عناية، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الافاق، الأردن، د.ط، 1988، ص 181.

ثانيا: من حيث النطاق

01- التهرب المحلي

هو كل استعمال الطرق وممارسات غش من قبل المكلف ومحاولة منه للتخلص بصفة غير شرعية من الالتزامات الجبائية الناجمة عن التشريعات الجبائية الوطنية، أي هو كل غش يتم داخل الدولة، أي يكون المكلف في مواجهة السلطات بلده فهو يخضع لقوانين جبائية وحيدة².

ومن هنا أستخلص " بأن التهرب الضريبي المحلي هو داخل الحدود الجغرافية للبلد الذي ينتمي إليه المكلف " .

02- التهرب الدولي:

هذه صورة من صور التهرب إذا يتمثل في العمل على التخلص من دفع الضرائب في بلده عن طريق التهرب غير القانوني في المداخل والأرباح التي من المفروض أن تخضع الضريبة البلد التي حققت فيه فعلا إلى بلد آخر يتميز بضغته الجبائي (المنخفض)³.

الفرع الثاني: أسباب وطرق وآثار التهرب الضريبي

يلجأ المكلف إلى استعمال طرق احتيالية تدليسية للتخلص من دفع الضريبة وذلك الأسباب متعددة سندرسها في الفرع الأول، واستعمال طرق مختلفة في عملية التملص سوف نتطرق إليها في الفرع الثاني، أما الفرع الثالث نبرز فيه آثار التهرب.

1 - محمد البديري ، التهرب الضريبي، (بين التفسير الإداري و التفسير التشريعي)، منشأة المعارف الاسكندرية، جامعة المنوفية، د.ط، 2005، ص 42.

2 - غزة مبروك، "فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من التهرب الضريبي" (مذكرة الماستر في علوم التسيير تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016)، ص 19.

3 - عبد المنعم فوزي، المرجع السابق، ص 223.

– أسباب التهرب الضريبي:

للتهرب الضريبي خطورة كبيرة على كيان التنمية الاقتصادية وهو ظاهرة منتشرة بين مختلف طبقات الشعب، حتى قيل إن التهرب هو جريمة الشرفاء بدعوى أن بعض الأشخاص ذوي الضمان الحية الذين لا يقبلون في كل الظروف الاستيلاء على أشياء غير مملوكة لهم مهما كان تافها بغير حق.¹

يعود التهرب من الضريبة إلى أسباب متنوعة ومتعددة

أولاً: الأسباب التشريعية

يعود التعقيد في التشريعات إلى الحجم الكبير للنصوص القانونية والتي تعني كل واحدة منها بنوع من أنواع الضرائب بحيث توجد مجموعة قوانين منفصلة عن بعضها البعض وما تحويه كل واحدة منها من إعفاءات وتخفيضات وإضافة في سعر الضريبة، وهذا التنوع في الضرائب يصعب من مهمة الأعوان الإداريين مما يسمح للمكلف باستغلال هذه الوضعية بتقديم التصريح الذي يناسبه.²

تؤثر أحكام القوانين الضريبية نفسها في ظاهرة التهرب الضريبي:

أ- فارتفاع معدل (سعر) الضريبة ارتفاعاً كبيراً يؤدي إلى التهرب منها لذلك قيل وبحق أن رفع (سعر) معدل الضريبة لا يؤدي إلى زيادة حصيلتها نتيجة محاولة المكلف التهرب منها.

¹ – عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، دط، 2006، ص 113.

² – طرشي ابراهيم، التهرب الضريبي وآليات مكافحته، (مذكرة الماستر أكاديمي، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2015)، ص 13.

ب- يزداد التهرب الضريبي في الضرائب التي يتطلب تقديرها تقديم كشف أو (إقرار) من المكلف نفسه كما هو الحال في الضريبة على الدخل. ويقل التهرب الضريبي في الضرائب التي تحصل بطريقة "الحجز عند المنبع" كالضريبة على الرواتب والأجور.¹

يسبب عدم التساوي خطراً كبيراً في التهرب، فهناك من يملك المقدرة على التهرب وآخرون لا يملكون تلك المقدرة وهنا تظهر مساوئ التوزيع، وبالتالي يظهر خطر التهرب الضريبي.²

يعتبر المستوى الأخلاقي السائد في المجتمع هو السبب الأهم في التهرب من الضريبة فإذا ضعف هذا المستوى قل الوعي الضريبي لدى الأفراد وأدى ذلك إلى عدم اهتمامهم بالمصلحة العامة وقلة إحساسهم بالمسؤولية اتجاه خزينة الدولة واعتبارهم أن الضريبة شر لا بد منها وما التزامهم بها إلا خوفاً من العقاب ومحاولاتهم التهرب منها ليس باعتباره جرماً يعاقب عليه القانون بل هو نوع من اللباقة والمهارة ومما يساعدهم في هذا كله تساهل الرأي العام تجاه مثل هذا الأنواع من الجرائم.

ثالثاً: ضعف الوعي الضريبي

يقصد بالوعي الضريبي شعور المواطن بواجبه نحو وطنه وما يقتضيه ذلك من تضحيات مادية تعين الدولة على مواجهة ما يلقي عليها من أعباء.

يعني غياب وعي المكلف وإيمانه بأن هدف الضريبة هو تحقيق النفع العام.³

¹ - جهاد سعيد خصاونة، علم المالية العامة و التشريع الضريبي (بين النظرية و التطبيق)، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الأولى، 2010، ص 228.

² - عبد الحكيم مصطفى الشرفاوي، المرجع السابق، ص 181.

³ - مهدي عبد القادر، الآليات القانونية الاتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي، مجلة دفاتر السياسة و القانون، العدد الثاني عشر، جانفي 2015، ص 2.

رابعاً: الأسباب الاقتصادية

إن الوظيفة الاقتصادية للمكلف غالباً ما تحدد تصرفاته تجاه مصلحة الضرائب وكذا تدخل الظروف الاقتصادية تساهم كثيراً في تفشي ظاهرة التهرب، أما إذا كانت حالته الاقتصادية مزرية فإنه يميل إلى التهرب رغم المخاطر الناجمة عنه لأنه يرى في ذلك السبيل الوحيد لاستمرارية مؤسسته في النشاط وإنقاذها من الإفلاس والتوقف، فالمشاهد أن التهرب الضريبي يقل في أوقات الرخاء لتوفر الأموال، في حين يزداد في أوقات الأزمات القلة الأموال.¹

خامساً: الأسباب الإدارية

وهذا يتعلق بالعاملين في الدوائر الضريبية فقد نجدهم غير مؤهلين وغير أكفاء وقد نجدهم يعقدون الإجراءات المتبعة في التحصيل الضريبي وقد لا يعدلون في تطبيق القوانين الضريبية. وهذه الأمور كثيرة الانتشار في الدول النامية وقد تكون مقصودة أو غير مقصودة.²

بالإضافة إلى ذلك توجد ظاهرة خطيرة تهدد وجود الإدارة الضريبية والتي ترتبط بالجانب الخلفي لموظفي إدارة الضرائب والتي تتمثل في الرشوة بحيث تعتبر أخطر من ضعف الإدارة، وتندرج ضمن الفساد الضريبية.³

أخلص في الأخير " أن للتهرب عدة أسباب منها التي تتعلق بالمكلف بالضريبة من ناحية الوعي والمستوى الأخلاقي وأخرى على مستوى الإدارة في كفاءة وكيفية تطبيق القوانين من طرف العاملين "

¹ - سالم محمد الشوابكة، المالية العامة والتشريعات الضريبية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2015، ص 131.

² - طارق الحاج، المالية العامة، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2009، ص 84. 2

³ - عبد الغفور هلايلي، المرجع السابق، ص 32.

- طرق التهرب الضريبي :

يأخذ التهرب من الضريبة عدة أشكال وطرق:

أولاً: التهرب عن طريق عمليات محاسبية (التحايل المحاسبي):

مادام القانون الضريبي يتطلب موافاة الإدارة الجبائية في مواعيد وآجال محددة، بإقرارات الربح الضريبي الذي حققه المكلف خلال السنة المالية، فإنه من الطبيعي أن معظم البيانات اللازمة لهذه الإقرارات يوفرها النظام المحاسبي، الذي يعد نظام قياس واتصال يعمل على تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات المالية التي تقوم به المؤسسة وإعطاء بيان دوري للجهات المعنية بنتائج نشاطها وبحكم افتراض جزء من تضامن الممول تجاه الإدارة الجبائية والضريبة نفسها والمتجسدة في الإقرارات، أو التصاريح المقدمة، حيث أنه يسعى دوماً على إدخال بعض التعديلات والتغييرات على ملفه الجبائي خاصة من الجانب المحاسبي.¹

حيث يتم التلاعب المحاسبي إما بتضخيم التكاليف أو بتخفيض الإيرادات أو بهما معا أو بطرق أخرى وباعتبار المحاسبة قاعدة للرقابة من طرف الإدارة الجبائية حيث تقوم بمقارنة ما جاء في الإقرارات والوثائق المحاسبية بغية التأكد من صحة الكتابات المحاسبية، أو بصورة أدق تعتبر الوثائق المحاسبية سلاح ذو حدين، ففي الوقت الذي يمكن استعمالها أيضا لتظليل أعوان الإدارة الجبائية، فهي تعتبر من ناحية أخرى حجة تبريرية لصالح المكلف اذا كانت محكمة ومنظمة ومضبوطة، وفي الوقت نفسه فهي دليل ضد المكلف اذا كان يشوبها الغموض والتناقض، لذلك أوجبت كل التشريعات على المكلف مسك محاسبة شاملة وكاملة ومقنعة، تعطي صورة واضحة على مجمل نشاطه.²

ومن أمثلة العمليات المحاسبية هي:

¹ - لايد لزرق، " ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر "، (مذكرة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2012)، ص 88.

² - عبد الغفور هلايلي، المرجع السابق، ص 34.

- اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع؛
- توزيع الأرباح على شركاء وهميين أي غير موجودين أصلاً؟
- التناسي المتعمد لبعض المبيعات التي تتم يدا بيد أي دون تحرير فواتير، ويتم التسديد نقداً؛

- التسجيل الوهمي لمبيعات مسترجعة أو خصومات تجارية ممنوحة؛

- تسجيل قيمة المبيعات بأقل من ثمنها الحقيقي بالتواطؤ مع الزبون.¹

وتتمثل عملية التحايل إما بتخفيض الإيرادات أو تضخيم الأعباء:

01- تخفيض الإيرادات:

تعتبر هذه الطريقة من الطرق التي يلجأ إليها المكلف، والتي يعمد من خلالها إلى تخفيض وتقليص الوعاء الضريبي وتفاذي الإقرار أو التصريح على جزء كبير من الإيرادات التي تدخل في حساب الربح الخاضع للاقتطاع، وهي طريقة تقتصر على من يملكون أو يمسكون سجلات محاسبية.

02- تضخيم الأعباء:

إن المكلف دائماً يحاول إدخال نفقات ولو وهمية من أجل تخفيض الأساس الخاضع للضريبة وهذه الأساليب معتمدة ومتنوعة للغاية، فعلى سبيل المثال تضخيم حساب المشتريات أو التكاليف عن طريق فواتير مزورة، كذلك عن طريق الاستخدام المضاعف للفواتير، تسجيل مناصب ليس لها أية وثائق تبررها، أو تسديد أجور رواتب تخص عمالاً أو مسيرين وهميين مبالغ فيها، إضافة إلى تسجيل بعض التكاليف والأعباء التي لا علاقة لها

¹ - سليمان عتير، " دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية "، (مذكرة الماجستير علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012)، ص 79.

بالمؤسسة وإنما تتم الاستفادة منها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من طرف مسيري أو مالكي هذه المؤسسة.¹

نستخلص بأن " للمكلف نوعين من التحايل إما بتخفيض الإيرادات أو تضخيم الأعباء، وهناك وسيلة أخرى تكون محل تهرب المكلف، وتتمثل في استبعاد بعض المبيعات وذلك بعدم تسجيلها في العمليات الحسابية مما يتحصل من خلالها الربح غير خاضع للضريبة ".

ثانيا: التهرب عن طريق عمليات مادية و قانونية

إضافة إلى طريقة التهرب السابقة المتمثلة في التهرب عن طريق العمليات المحاسبية يوجد نوع آخر من طرق التهرب الضريبي.

01- التهرب عن طريق العمليات المادية:

بالإضافة إلى التلاعب المحاسبي، يلجأ المكلف إلى استعمال طرق و أساليب أخرى للغش الضريبي، بحيث يتمتع المكلف عن التصريح بجزء أو بكل مبيعاته أو منتجاته وكذلك المواد الأولية في التصريح المقدم للإدارة الجبائية، وهذه عملية تحايل مادي، ومن جهة أخرى يمكن أن ينصب التحايل في قالب قانوني أي بمعنى أن المكلف لا يخرج عن القانون لكنه يتحايل فيه حتى يستفيد من وضعية أكثر إمتيازاً تسمح له أن يخضع لضريبة أقل.²

ومن أشكال هذا التهرب الضريبي نجد أن المكلف بالضريبة يقوم بإخفاء جزء هام من الشركة و ذلك بإنشاء ورشات صغيرة في مناطق كثيرة الاكتظاظ، ونجد شكلين للإخفاء:

أ- الإخفاء الجزئي: هذه التقنية تتميز بإخفاء المكلف لجزء من البضائع والسلع والتي من المفروض أن تخضع للضريبة، ليعاد بيعها بعد ذلك بطريقة غير شرعية ومن بين هذه الصور التي يتجسد فيها الإخفاء الجزئي:

¹ - عبد الغفور هلايلي، المرجع السابق، ص 34.

² - رحال نصر، المرجع السابق، ص 66.

- عدم احترام المكلف لمقاييس الإنتاج المحددة من طرف القانون.
- إخفاء المكلف لجزء من البضائع المستوردة بهدف التخلص من دفع الرسوم الجمركية.
- ب- الإخفاء الكلي: يلجأ المكلف إلى ممارسة أنشطة دون علم الإدارة الجبائية بذلك مستغلاً ضعف الرقابة الجبائية حيث يقوم بإنشاء مصانع صغيرة في أماكن أهلة بالسكان أو في مناطق ريفية يصعب الوصول إليها، والإنتاج المحصل من هذه الوحدات الخفية يتم بيعه دون فواتير في السوق السوداء.¹

02- التهرب عن طريق عمليات قانونية:

وقد عرفت بأنه الإخفاء أو التهرب القانوني ويسمى المدينون بالتظاهر وهو العملية التي من خلالها يتم خلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية، أو هو إيجاد حالات قانونية تسمح للمكلفين بالاستفادة من مزايا، وهم أساساً ليس لهم الحق في الاستفادة منها ويمكن أن يأخذ هذا النوع من التهرب شكلين وهما:²

أ- **التهرب عن طريق عمليات وهمية:** يستعمل هذا النوع من الإخفاء غالباً في مجال الرسم على القيمة المضافة والذي يتمثل في إنشاء فواتير مزيفة لعمليات بيع والشراء من طرف المكلف الذي يستطيع من خلالها الاستفادة من حق خصم الرسوم على المشتريات حيث يلجأ إلى انتهاج مثل هذه التقنية ضناً من أن التحقيقات الجبائية تقوم على مطابقة القيود المحاسبية للوثائق التبريرية المقدمة، ولأجل ذلك فإن المتهربين يقومون بتأسيس نظام تهرب قائم على كتابات حسابية متناقضة فيما بينها وتبريرها بفواتير وهمية وهذا ما يسمح بالاستفادة من تخفيض الرسم على القيمة المضافة الخاص برقم الأعمال.³

¹ - عبد الغفور هلايلي، المرجع السابق، ص 35.

² - غزة مبروك، المرجع السابق، ص 27.

³ - ليندة قرموش، المرجع السابق، ص 41.

ب- التهرب عن طريق التلاعب في تكييف الحالات القانونية: قد يكون التلاعب في تصنيف الحالات القانونية عاملاً للتهرب الضريبي وذلك بتمرير حالة قانونية خاضعة للضريبة محل حالة أخرى معفاة أو أقل خضوعاً للاقتطاع، ويظهر ذلك غالباً في جباية حقوق التسجيل أين ثمرر حالة بيع مثلاً على أساس أنها هبة. أو الشركات التي تملك فروعاً موجودة في الخارج أو مقرها الرئيسي في الخارج حيث تنهرب وذلك بتحويل أرباحها الفروعاً المتواجدة في بلدان رسومها أقل، متلاعباً بسعر العبور وعدم توزيع مداخيلها المجمعة من فروعها وتعتبر هذا الطرق من أبرز ما وصل إليه المكلف، و لكنها تبقى مجرد أمثلة لا غير فالمكلف يسعى دوماً على تطوير أساليبه و إيجاد منافذ أخرى ليتخلص من أداء واجبه الضريبي فالمسلم به أن خيال المتهرب وطرق التهرب لا تعد ولا تحصى.¹

آثار التهرب الضريبي:

يؤدي التهرب الضريبي إلى الإضرار من الناحية المالية بالخرينة العامة و المكلفين على ذكر ما سبق يمكننا تصنيف آثار التهرب الضريبي إلى مالية، اقتصادية، اجتماعية، وهي:²

أولاً: الآثار المالية

تتمثل النتائج المالية للتهرب الضريبي في أنه يلحق بخزينة الدولة خسائر كبيرة تتمثل في الأموال الطائلة التي تضيع منها وتكس من طرف المكلفين المتملصين من دفع الضرائب، كما أنه يؤدي إلى تخفيض الدخل القومي وحتماً سيخفض ذلك من مستوى الدخل الفردي، بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يؤدي إلى انخفاض قيمة العملة الوطنية، وذلك بسبب عملية اكتناز الأموال غير المصرح بها، و التي تسبب بدورها في وجود التضخم النقدي على مستوى السوق النقدية.

¹ - عبد الغفور هلايلي، المرجع السابق، ص 36.

² - جهاد سعيد خصاونة، المرجع السابق، ص 2- غرة مبروك، المرجع السابق، ص 23.

ثانيا: الآثار الاقتصادية

يؤدي التهرب إلى نتائج خطيرة جدا من حيث المساس بإنتاجية الاقتصاد القومي، فمن ناحية يؤدي وجود إمكانيات واسعة للتهرب في إطار نشاط معين إلى جذب الأفراد و الأموال نحوه ولو لم يكن مفيدا بالنسبة للدولة، أي حتى لو كانت الإنتاجية الاجتماعية منخفضة بالنسبة لغيره من أوجه النشاط التي لا تتوافر فيها أو تقل فيها هذه الإمكانيات، ومن ناحية أخرى يخل التهرب الضريبي بشروط المنافسة بين المشروعات فهو لا يسمح بانتصار المشروعات الأكثر كفاءة أو الأكثر فائدة بالنسبة للدولة والأفضل تجهيزا أو الأحسن تنظيما حسب ما يقضي به منطق الإنتاجية، بل على العكس يعطي فرصة الانتصار للمشروعات الأكثر قدرة على التهرب من الضرائب¹، ويؤثر على:

- انخفاض معدلات الادخار يجعل الدولة تقلص حجم الإعفاءات الممنوحة في إطار تنمية المشاريع الاستثمارية، ويترتب على ذلك ركود اقتصادي متميز بارتفاع معدلات التضخم و البطالة.

- الإخلال بقواعد المنافسة حيث تصبح المؤسسات المتملصة أفضل من تلك التي تؤدي واجباتها الضريبة.

- كما يضر التملص الضريبي بإنتاجية المؤسسة بحيث يعمل ذلك التملص إلى توجيه عناصر الإنتاج إلى الأنشطة التي يسهل فيها التملص الضريبي حتى ولو كانت هذه الأنشطة ذات إنتاجية ضعيفة.

- تساهم ظاهرة التملص الضريبي في توجيه الاقتصاد الوطني نحو إرساء اقتصاد غير رسمي أو ما يعرف بالاقتصاد الموازي والذي يحدث مشاكل عديدة تعرقل السير الحسن للاقتصاد الوطني.²

¹ - لابذ لزرق، المرجع السابق، ص 60.

² - نجيب زروقي، المرجع السابق، ص 9.

المبحث الثاني : ماهية الرقابة الجبائية

تعد الرقابة جزء من عمل المؤسسة التي تريد أن تعظم أرباحها، فالرقابة لها دور فعال في تحقيق الأهداف المختلفة، فهي تقوم بتقييم عمل المؤسسة، وذلك بإعطاء نتائج أعمالها، ولا تختلف الرقابة المالية في المؤسسة عن الرقابة الجبائية كثيرا، فالرقابة المالية في المؤسسة تحافظ على أموالها، أما الرقابة الجبائية تحافظ على أموال الخزينة وتحارب من يخلتها. وبالتالي سنحاول في هذا المبحث البحث عن ماهية الرقابة الجبائية من خلال مفهومها وأهدافها، ومبادئها وأشكالها المختلفة.

المطلب الأول: تعريف الرقابة الجبائية وأهدافها

نبدأ الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية بمفهومها وكذا أهدافها كمايلي:

الفرع الأول: تعريف الرقابة الجبائية

قبل التطرق إلى مفهوم الرقابة الجبائية تجدر بنا الإشارة إلى المفهوم العام للرقابة، حيث تعددت وتتنوع التعاريف المرتبطة بالرقابة، رغم اتحادها في المعنى، كما اختلفت وجهات نظر الكتاب في مجال تحديد تعريف موحد ودقيق يختص بالرقابة، ومن أبرز التعريفات المقدمة للرقابة هي:

* التعريف الأول: الرقابة هي: "التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة والتعليمات الصادرة والقواعد المقررة، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها".¹

¹ - حمدي سليمان، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية (مكتبة دار الثقافة، الأردن، 1998)، ص 13.

* التعريف الثاني : عرف كل من قاله وهيكل (Hicks و Gullet) الرقابة على أنها : " العملية التي تسعى الإدارة من خلالها إلى التحقق من أن ما حدث هو الذي كان يفترض أن يحدث وإذا لم يحدث ذلك فلا بد من إجراء التعديلات اللازمة¹.

أما عن التعريفات المقدمة للرقابة الجبائية نلخصها فيما يلي:

* التعريف الأول: الرقابة الجبائية " هي تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي والتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات و التصريحات المقدمة".²

* التعريف الثاني : تعرف كذلك على أنها "فحص لتصرّيات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء أكانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية".³

* التعريف الثالث: تعرف أيضا على أنها " الوسيلة التي تمكن الإدارة الجبائية من التحقق بأن المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم وتسمح لها بتصحيح الأخطاء الملاحظة".⁴

مما سبق، يمكن بلورة مفهوم الرقابة الجبائية، على أنها مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتبة من طرف المكلفين، لغرض اكتشاف العمليات التديسية التي ترمي إلى التملص والتهرب من دفع الضريبة وتقويمها.

¹ - عبد الرحمان الصباح، مبادئ الرقابة الإدارية المعايير، التقييم، التصحيح (دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 1997)، ص 17.

² - Ahmed Hamini, L'audit comptable et financier Edition Berti, Algérie, 2001), p 172.

³ - ولهي بوعلام، نحو إطار مقترح لتنفيذ أليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة، حالة الجزائر (مداخلة مقدمة للملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 20- 21 أكتوبر 2009)، ص 6.

⁴ -- العياشي عجلان، ترشيد الرقابة الجبائية على قطاع البنوك والمؤسسات المالية لحوكمت أعمالها ونتائجها بالتطبيق على حالة الجزائر (مداخلة مقدمة للملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 20- 21 أكتوبر 2009)، ص 3.

الفرع الثاني : أهداف الرقابة الجبائية

او من خلال التعاريف السابقة للرقابة الجبائية يمكننا استخلاص بعض الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها والمتمثلة في :¹

1. الهدف القانوني: يتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين للقوانين والأنظمة، لذا وحرصا على سلامة هذه الأخيرة، تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات يمارسوها للتهرب الضريبي من دفع مستحقاتهم الجبائية.

2. الهدف الإداري: تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها، والتي تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة الفعالية والأداء، ويمكن تحديدها في النقاط التالية:

* تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه إلى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها، مما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية؛

* تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء، وهذا يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم آثارها، وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك؛

* تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات مثل نسب التهرب الضريبي.

3. الهدف المالي والاقتصادي: حيث تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة، أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال، وهذا

¹ - كحلة عبد الغني، تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي (مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد ومالية دولية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة المدينة، 2011/2012)، ص 85-86.

لضمان دخول إيرادات أكبر للخرينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع، إذ أن الأهداف الاقتصادية للرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الاقتصاد والجبائية .

4. الهدف الاجتماعي: يتمثل في:

* محاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل: السرقة والإهمال، أو تقصيره في أداء وتحمل واجباته تجاه المجتمع؛

* تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة، وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة.

المطلب الثاني: أسباب إجراء الرقابة الجبائية ومبادئها و أشكالها.

تتمثل أسباب الرقابة الجبائية ومبادئها فيما يلي :¹

الفرع الأول: أسباب إجراء الرقابة الجبائية

هناك عدة أسباب دعت إلى ضرورة إيجاد نظام رقابي يقوم بمراقبة تصريحات المكلفين والحفاظ على حقوق الخزينة العمومية ومراقبة تنفيذ التشريعات الجبائية، ونلخصها فيما يلي :

1. حرية المكلف بالضريبة في التصريح بمداخله

بما أن الأنظمة الجبائية الحديثة أنظمة تصريحية تسمح للمكلف بالتصريح بمداخله من تلقاء نفسه من خلال تقديم المعلومات المتعلقة بنشاطه ومداخله للإدارة الجبائية باعتبارها أساس لتحديد الوعاء الضريبي ويفترض أنها صحيحة ما لم يثبت العكس، وللتأكد من ذلك وجدت الرقابة الجبائية لمراقبة هذه التصريحات والتأكد من صحتها ومطابقتها لما هو موجود في الحقيقة.

¹ - بوشري عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص 91- 92.

2. محاربة التهرب الضريبي:

يسعى بعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب من دفعها عن طريق التحايل بشتى الطرق المختلفة، بالإضافة إلى ضخامة هذه الظاهرة وتوسع نطاقها وصعوبة قياسها، لذلك دعت الضرورة إلى وجود آلية رقابية تهدف إلى المحافظة على حقوق الخزينة من خلال محاربة التهرب الضريبي.

الفرع الثاني: مبادئ الرقابة الجبائية

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكاله وخاصة التهرب الضريبي بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية وتوجيهها لتحقيق أهداف الدولة المنشودة، ولكي تؤدي الرقابة الجبائية وظائفها لابد من توفر المبادئ الأساسية لها والمتمثلة في¹:

1. إقامة نظام ضريبي محكم:

يعتبر النظام الضريبي من بين المقومات الأساسية للرقابة الجبائية حيث تنعكس نوعية السلطة التشريعية في المجتمع على التشريعات التي تسنها بصفة عامة ومن بينها النظام الضريبي، ولذلك فإن تطبيق الرقابة الجبائية يتطلب وجود نظام ضريبي فعال وهذا من خلال:

* تبسيط صياغة التشريع الضريبي حتى يتسنى للمكلفين فهمه، إذ يجب أن تكون القوانين والنصوص التشريعية واضحة وسهلة الأسلوب، إضافة إلى إدراج مذكرات توضيحية للقوانين والنصوص التشريعية بلغة بسيطة وسهلة في متناول عامة المكلفين بالضريبة للتقليل من إحساسهم بتعقد التشريع الضريبي واقتناعهم به مما يؤدي بهم إلى الالتزام بواجباتهم الضريبية وعدم التهرب منها.

¹ – Michel Bovier, Marie Christine, l'administration fiscale en France (PUF, Paris, 1988), p 48.

* تحقيق العدالة الضريبية وذلك بتطبيق العدالة الأفقية ويقصد بها أن تتم معاملة المكلفين المتساويين في الدخل والحالة الاجتماعية والاقتصادية معاملة ضريبية متساوية، وكذلك تحسيد العدالة العمودية والتي تقتضي اختلاف المعاملة الضريبية للمكلفين الذين يحتلون مراكز مالية واجتماعية مختلفة.

2. ترقية وتطوير الإدارة الجبائية:

إن التشريع الضريبي لا يكفي لمحاربة التهرب الضريبي ما لم يرفق بإدارة جبائية فعالة، والتي يجب توفرها على مستوى عال من التطور والكفاءة إضافة إلى توفرها على الامكانيات البشرية والمادية اللازمة، والتي تمكنها من أداء وظيفتها على أحسن وجه، إلا أن اليد العاملة لا تفي بالغرض إذا لم تكن ذات خبرة وكفاءة في الميدان ولذلك فمن الضروري العمل على الرفع من كفاءة الموظفين وتكوين إطارات متخصصة في مجال الضرائب والرقابة الجبائية، إضافة إلى إجراء تربيصات الموظفي وأعاون الإدارة الجبائية ووضع برامج تكوينية تتماشى مع التجديدات التي يشهدها النظام الجبائي، كما تتمثل الامكانيات المادية في توفير الشروط الأساسية للإدارة الجبائية من أماكن عمل ملائمة تعطي انطباعا جيدا لدى الموظفين، إضافة إلى توفير أجهزة الاعلام الآلي ووسائل الاتصال الحديثة، كما ينبغي تحفيز موظفي الإدارة الجبائية من خلال رفع أجورهم وتوفير الخدمات اللازمة لهم.

الفرع الثالث : اشكال الرقابة الجبائية :

وتعتبر الرقابة الجبائية إجراء ضروري لمكافحة التهرب الضريبي، كما أنها تكتسي أهمية بالغة، وذلك نظرا لطبيعة النظام الضريبي الذي يعتمد على التصريحات المقدمة من قبل المكلفين والتي تعكس الحقيقة، لذلك تقوم الإدارة الضريبية بعدة أشكال للرقابة الجبائية قصد الكشف عن مختلف المخالفات المرتكبة.¹

¹ - غزة مبروك ، المرجع السابق، ص 28 .

أشكال الرقابة الجبائية

وتنقسم إلى قسمين: رقابة عامة و رقابة معمقة

- الرقابة العامة:

ويتم هذا النوع على مستوى مفتشيات الضرائب و يتميز ثلاث أنواع للرقابة العامة وهي: 01- الرقابة الشكلية: تتم هذه الرقابة على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص و المتابعة المكان ممارسة الخاضع لضريبة و هي تهدف إلى ما يلي:¹

- التأكد من هوية و عنوان المكلف بالضريبة؛

- التأكد من عدم وجود أخطاء مادية على التصريحات؛

- محاولة حصر المعلومات المهمة التي يتم اكتشافها من خلال التصريح و في الواقع إن

هذا النوع من الرقابة أحيانا ينجز وأحيانا كبيرة لا ينجز وهذا يعود إلى الأسباب التالية:

عدم وجود متابعة دقيقة من المصالح المركزية على هذا النوع من الرقابة؛

- التظاهر بعدم وجود الوسائل البشرية لإجراء هذا النوع من الرقابة بالرغم من أن هذا لا

يتطلب مستوى عالي من الكفاءة.

02- الرقابة على الوثائق: يتم هذا النوع بمراقبة التصريحات السنوية على الخصوص

بأكثر دقة حيث يقوم العون المكلف الذي يفترض أن تكون له درجة معينة من المعلومات

المحاسبية التفحص هذه التصريحات ومقارنتها مع المعلومات المتوفرة لدى مفتشية الضرائب،

وما يمكن إقراره حول هذا النوع لأنه جاء منصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية²

حيث تراقب الإدارة تصريحات الأعمال المستعملة لتحديد كل ضريبة أو حق أو رسم حيث

¹ - غضبان مريم، " دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي "، (مذكر الماستر مالية ومحاسبة تخصص :

محاسبة وتدقيق، جامعة أكلي محند أو الحاج، البويرة، 2015)، ص 51 .

² - أنظر المواد: 45، وما يليها من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

يتعين علي المؤسسات أو الهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها الدفاتر والوثائق المحاسبية¹ التي تتوفر عليها، أن هذا النوع من الرقابة يهدف إلى:²

- اكتشاف الأخطاء في الحسابات والمعدلات والهوامش المختلفة للربح؛
- معرفة الوضعية المالية للمكلف كل سنة؛
- مراقبة مصداقية التصريحات بالمقارنة مع ما هو متوفر من معلومات لدى المفتشية للضرائب؛
- إعداد قائمة المكلفين.
- الرقابة المعمقة:

وتسمى أيضا بالرقابة في عين المكان أو الرقابة الخارجية ويعد هذا النوع تدخلا مباشرا للأمكنة التي يزاول المكلفون أنشطتهم بها بهدف التأكد من صحة المعلومات المصرح بها من خلال الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية كما يمكن الأعوان المحققين إجراء معاينة ميدانية للعناصر المادية الاستغلال داخل مقرات العمل حسب مقارنة العناصر والمعطيات و الوثائق المصرح بها والمسجلة في الوثائق المحاسبية مع تلك الموجودة في الميدان.

¹ - أنظر المادة: 18، نفس المرجع

² - غضبان مريم، المرجع السابق، ص 52.

المطلب الثالث : الإطار التنظيمي و القانوني للرقابة الجبائية في الجزائر

تعتبر الرقابة الجبائية أداة فعالة لضمان امتيازات الخزينة العمومية، لهذا قد حدد القانون الجبائي إطار تشريعي وتنظيمي للرقابة الجبائية، وأسند للإدارة الجبائية صلاحيات وسلطات واسعة تسمح لها بقيام مهمتها في شروط قانونية محددة، وكما طالب المكلفين بالضريبة بعدة التزامات وفي المقابل منح لهم عدة ضمانات من أجل حمايتهم من تعسف الإدارة والتجاوزات المحتملة. وهذا ما سنتطرق إليه بالتفصيل من خلال هذا المبحث.

الفرع الأول: الوسائل الهيكلية المكلفة بالرقابة الجبائية

إن المهمة التي تؤديها مصالح الرقابة الجبائية ليست بالسهلة، وهذا راجع لطبيعة وتشعب وتعقد هذه المهمة، ولأن عملية الرقابة الجبائية تعتبر ضرورة ملحة أقرتها الوقائع على أرض الواقع، وارتباطها بأحد أهم الموارد والأدوات المالية لأي اقتصاد كان، وحتى يتسنى تحقيق هذه الأهداف وباقي الأهداف الأخرى، كان لزاما إعداد مخطط هيكلي منظم ومحكم، يسمح بتناسق وتكامل مختلف هياكل الرقابة الجبائية، وفي ما يأتي سنحاول التطرق إلى هاته المصالح للرقابة الجبائية المنتشرة عبر تراب الوطن وإلى مختلف فروعها وأقسامها.

- الأجهزة المختصة بالرقابة الجبائية

تتمثل في:

1. مديرية البحث والمراجعات : Direction des Recherches et Verifications

تعتبر مديرية البحث والمراجعات أعلى الهيئات الجبائية للرقابة الجبائية على المستوى الوطني، حيث تسهر على ضمان استمرارية وتوحيد تنفيذ إجراءات الرقابة الجبائية عبر التراب الوطني.

أ/ التعريف بمديرية البحث والمراجعات:

تسير عمليات الرقابة الجبائية على المستوى المركزي عن طريق مديرية البحث والمراجعات، وهي مصلحة مركزية لها صلاحيات وسلطات على المستوى الوطني، أنشأت بموجب المرسوم التنفيذي رقم (98 / 288 المؤرخ في 13 جويلية 1998، وتتضمن ثلاث مصالح جهوية للبحث والمراجعات (SRV)، وأربع مديريات فرعية.¹

ج/ مهام مديرية البحث والمراجعات:

تسند المديرية البحث والمراجعات مهمة الرقابة الجبائية بتوفير شرط مستوى رقم الأعمال الأربع السنوات الأخيرة محل التدقيق، على أن يتجاوز 4.000.000 دج سنويا بالنسبة لمقدمي الخدمات والنشاطات الحرة، ورقم أعمال 10.000.000 دج سنويا بالنسبة للمؤسسات الأخرى، أما الهدف الرئيسي لمديرية البحث والمراجعات هو مكافحة التهرب الضريبي، ولأجل ذلك قامت بوضع إستراتيجية للمراقبة بغية تحقيق بعض الأهداف المساهمة في بلوغ هدفها الرئيسي ومن بينها:²

- * رفع نوعية التحقيق والارتقاء به إلى مستويات أحسن؛
- * تحسين مردودية الرقابة الجبائية؛
- * الأولوية في برمجة الملفات ذات الأهمية والمداخيل الكبيرة؛
- * تقليص حجم المنازعات التي هي في تزايد مقارنة بالتحقيق.

¹ - سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص 87.

² - نوي نحا، مرجع سبق ذكره، ص 40 - 41.

2. المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية:

إضافة إلى مديرية البحث والمراجعات، فإن المديرية الولائية للضرائب هي أيضا مكلفة بالقيام بعملية الرقابة الجبائية، وتتكفل مديريتها الفرعية للرقابة الجبائية بمهمة ذلك، إذ تعد الهيئة المختصة بعملية الرقابة، لذا تسند إليها مهمة تنفيذ برامج التحقيق.¹

ب/ مهام المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية:

إن المديرية الولائية للرقابة الجبائية مكلفة بتطبيق برامج التحقيق المصادق عليها من طرف مديرية البحث والمراجعات، وهذه الأخيرة مكلفة بالتحقيقات الكبرى أما المديرية الفرعية للرقابة الجبائية فلقد وكلت إليها مهمة التحقيق في النشاطات الحرة ومقدمي الخدمات التي يبلغ رقم أعمالها أقل من 4.000.000 دج، وباقي المؤسسات التي يقدر رقم أعمالها بأقل من 10.000.000 دج.

في هذا الإطار فإن المديرية الفرعية للرقابة الجبائية مكلفة بما يلي:²

- * البرمجة والتحقق في كل نقطة من حدود الولاية، وكل التحريات والتحقيقات والأبحاث المتعلقة بالتحقيق الجبائي؛
- * دراسة واقتراح التقنيات الجبائية التي تمكن من الرقابة؛
- * السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة من خلال التحقيق، وكذا على وصول تقارير التحقيق للإدارة في أحسن الظروف؛
- * البحث وتحليل أسباب التهرب والغش الضريبيين وإيجاد حلول واقتراحات ناجعة لهذا الإشكال؛ * تنسيق وتنشيط مصلحة التحقيقات على مستوى الولاية.

¹ - نفس المرجع السابق، ص 41.

² - سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص 106.

3. مفتشيات الضرائب

إن مصالح الضرائب السالفة الذكر ليست لها علاقة مباشرة بالمكلفين بالضريبة مثل مفتشيات الضرائب، فهي التي تمسك ملفاتهم الجبائية وتتابع وتستلم تصريحاتهم، كما أنها تعتبر المقرر الأول في إعداد برنامج الرقابة الجبائية لكل سنة.

أ/ التعريف بمفتشيات الضرائب:

تتولى مفتشية الضرائب على الخصوص مسك الملف الجبائي الخاص بكل خاضع للضريبة، فتقوم بالبحث وجمع المعلومات الجبائية واستغلالها، ومراقبة التصريحات وإصدار الجداول الضريبية وكشوف العائدات وتنفيذ عمليات التسجيل.¹

ب/ الهيكل التنظيمي العام لمفتشية الضرائب

الهيكل التنظيمي العام لمفتشية الضرائب، يأخذ الشكل التالي :

ج/ مهام مفتشية الضرائب:

اعتمادا على هذه المصالح تقوم مفتشية الضرائب بمايلي :²

* مراقبة التصريحات الشهرية أو الفصلية أو الحقوق الفورية؛

* المتابعة والمراقبة المستمرة للملفات الجبائية فيما يخص التغيرات التي تطرأ على طبيعة النشاط من جهة، وعلى الطبيعة القانونية للمكلفين بالضريبة من جهة أخرى؛

¹ - المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 23 فبراير 1991، المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، المادة 12 منه، الجريدة الرسمية المؤرخة في 27 فبراير 1991، العدد 9.

² - قتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين - حالة الجزائر 2003 إلى 2008 - (مذكرة مقامة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، تخصص: مالية ومحاسبة، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي يحي فارس، المدينة 2009 / 2008)، ص 43.

* تحديد الوعاء الضريبي للمكلفين الجدد، وإعادة تحديد الوعاء للذين ثبت عليهم نشاط أكبر من الذي صرحوا به؟

* تسجيل المنازعات والطعون، وتقديم الحلول المناسبة .

- الأجهزة المختصة حديثا بالرقابة الجبائية

بهدف مواكبة التطورات الحديثة والتحكم بشكل فعال في تسيير ملفات المكلفين بالضريبة قامت المديرية العامة للضرائب بإنشاء هياكل تنظيمية إدارية جديدة ابتداء من سنة 2002، وهي:

1. مديرية كبريات المؤسسات Direction des Grandes Entreprises

تعتبر مديرية كبريات المؤسسات حديثة النشأة مقارنة بباقي المصالح الجبائية الأخرى، وجاء إنشاؤها تلبية لدواع وأغراض خاصة تتماشى وطبيعة الاقتصاد الجزائري، الذي يتميز بتمركز أكبر المداخل ضمن عدد محدود من المؤسسات الكبرى .

أ/ التعريف بمديرية كبريات المؤسسات:

تم إنشاء مديرية كبريات المؤسسات في سنة 2002، هي مديرية تابعة للإدارة العامة للضرائب، تقوم بالرقابة الجبائية للمؤسسات الكبرى في الجزائر، وتقوم بمتابعة المؤسسات الكبيرة التي لا يقل رقم أعمالها عن 100 مليون ، كما تشكل مكان لدفع التصاريح، وتسديد الضرائب. وقد بدأت هذه المديرية مشروعا في سنة 2002 واكتمل هذا المشروع في 2005، حسب القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 7 جوان 2005، الذي نص على تنظيم وعمل المديرية الفرعية للمديريات كبريات المؤسسات، وبشرت عملها في سنة 2006، حيث تقوم بمتابعة المؤسسات البترولية والمؤسسات التجارية والصناعية من الناحية الجبائية.¹

¹ - قتال عبد العزيز، مرجع سبق ذكره، ص 45 .

ج/ مهام مديرية كبريات المؤسسات:

تتكفل مديرية كبريات المؤسسات فيما يخص المؤسسات الخاضعة لمحال اختصاصها، بمهام الوعاء والتحصيل والمراقبة ومنازعات الضرائب والرسوم الواقعة على عاتق الأشخاص الطبيعيين والمعنويين والمجمعات المشكلة بقوة القانون أو فعليا أو الكيانات مهما يكن شكلها القانوني، ومهما كان محل مؤسستها الرئيسي أو مديريتها الفعلية أو مقرها، ويمكن حصر مهام مديرية كبريات المؤسسات في المجالات التالية:¹

* في مجال الوعاء:

- تمسك وتسير الملف الجبائي للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصها؛
- تراقب الملفات حسب كل وثيقة؛
- إصدار الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتنفيذ عمليات التسجيل والطابع وتعاينها وتصادق عليها.

* في مجال التحصيل:

- التكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والأتاوى؛
- المراقبة المسبقة وتصفية حساب التسيير؛
- التموين بالطوابع ومسك محاسبتها.

* في مجال الرقابة:

- تبحث عن المعلومات الجبائية وتجمعها وتستغلها وتراقب التصريحات؛
- تعد وتنجز برامج التدخلات والمراقبة لدى المكلفين بالضريبة وتقيم نتائجها.

¹ - المرسوم التنفيذي رقم 06-327، المؤرخ في 25 شعبان عام 1427هـ الموافق ل 18 / 09 / 2006، المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، المادة 3 منه، الجريد الرسمية المؤرخة في 1 رمضان 1427هـ الموافق ل 24 / 09 / 2006، العدد 59.

* في مجال المنازعات :

- تدرس التظلمات وتعالجها؟
- تتابع المنازعات الإدارية والقضائية؛
- تعالج طلبات التخفيض الإداري.

* في مجال تسيير الوسائل:

- تعد الإجراءات المتعلقة بالاعتمادات والتصفية، والأمر بصرف نفقات التسيير والتجهيز مهما كانت طبيعتها وتسهر على تنفيذها وتحيينها؛
- تضمن تسيير المستخدمين وتقييم الاحتياجات من الوسائل المادية والبشرية والتقنية وتعد التقديرات الميزانية المطابقة لذلك؛
- توظف وتعين المستخدمين الذين لم تنقرر طريقة أخرى لتعيينهم.

2. مراكز الضرائب:

تعتبر مراكز الضرائب من الهياكل الجديدة المستحدثة في الإدارة الجبائية، غير أنه لم يتم تعميمها بعد على كامل التراب الوطني، واقتصار وجودها على بعض المناطق، وفي انتظار تعميمها على كل الوطن تواصل مفتشيات وقباضات الضرائب عملها بصفة انتقالية في انتظار إدماجها الكلي حسب الحالة في مراكز الضرائب أو المراكز الجوارية للضرائب.¹

أ/ التعريف بمراكز الضرائب:

هي مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي ومرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب، كما يتكفل مركز الضرائب بتسيير الملفات الجبائية لمختلف المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي ولا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 100.000.000 دج بالإضافة إلى المهن الحرة ويختص

¹ - نفس المرجع السابق، المادة 32 منه.

هذا المركز بكل المراحل من تحديد الوعاء إلى التحصيل مع تكليفه بالرقابة الجبائية والمنازعات في حدود صلاحيته.¹

ج/ مهام مراكز الضرائب:

تتصر هذه المهام في النقاط التالية²:

* التسيير والتكفل الحسن الملفات المكلفين ومراقبتها باستمرار للتخفيض من ظاهرة التهرب الضريبي.

* تبحث عن المعلومات الجبائية وتجمعها وتستغلها وتراقب التصريحات ؛

* تعد وتتجز برامج التدخلات والمراقبة لدى الخاضعين للضريبة وتقيم نتائجها.

* التعجيل بتسوية النزاعات الجبائية والشكاوي الخاصة بالمكلفين بالضريبة والتي تحت سلطتها.

3. المراكز الجوارية للضرائب:

من المصالح المستحدثة بالنظام الجبائي الجزائري، المراكز الجوارية للضرائب، وهي بمثابة النموذج المصغر للمراكز الضرائب السابقة الذكر.

أ/ التعريف بالمراكز الجوارية للضرائب:

تتابع مراكز الضرائب الجوارية ملفات المكلفين الغير تابعين للهيئات الجبائية السابقة الذكر، والخاضعين للضريب الجزائرية، بالإضافة إلى إقامة مراكز متخصصة في متابعة الجباية العقارية، المعادن النفيسة، الكحول، التبغ وكذا الجباية المحلية والفلاحية.³

1 - نفس المرجع، المادة 20 منه.

2 - النياس قلاب ذبيح، مرجع سبق ذكره، 30.

3 - سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص 109.

ب/ مهام المراكز الجوارية للضرائب:

يمكن إبراز هذه المهام في النقاط التالية:¹

- * تمسك وتسير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاصها؛
- * تصدر الجداول وقوائم التحصيل وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعابنها وتصادق عليها؛
- * تبحث عن المعلومات الجبائية وتجمعها وتستغلها؛
- * تراقب التصريحات وتنظم التدخلات؛
- * تدرس الشكاوى وتعالجها.

الفرع الثاني: الوسائل البشرية للرقابة الجبائية

الأداء مهام الرقابة الجبائية وفرت إدارة الضرائب الإمكانيات البشرية اللازمة لتمارس مهامها على أكمل وجه والتي خول لها القانون معايير انتقاء الموارد البشرية التي تمتاز بالخبرة والكفاءة المهنية العالية، كم حدد المشرع الجبائي مسؤولياتهم تجاه الإدارة الجبائية وتجاه المكلفين بالضريبة.

- الأعاون المكلفين بالرقابة الجبائية:

إن الرقابة الجبائية هي من حق الإدارة الجبائية وحدها التي تمارس من طرف موظفيها إجراء التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل المراجعات الضرورية للوعاء ومراقبة الضريبة، كما يجب أن يكون للعون المدقق بطاقة انتداب تسلم له من طرف المديرية العامة للضرائب لإظهارها عند القيام بوظيفته، وهي تبين صفة العون المدقق

¹ - المرسوم التنفيذي رقم 06-327، المؤرخ في 25 شعبان عام 1427هـ الموافق ل 18 /09 /2006، مرجع سبق ذكره، المادة 26 منه .

كالهوية، الرتبة وحتى الوظيفة المسندة إليه، كما يمكن أن تسحب هذه البطاقة في حالة التوقف عن العمل وترجع له عند الاستئناف، والموظفين المكلفين بذلك هم:¹

1. نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية:

هو المسؤول عن الإعداد وفي أحسن الظروف الممكنة لبرنامج التحقيقات الممنوحة للمصلحة، وفي هذا المجال يراقب أعمال التحقيق الجبائي، كما يستقبل في بعض الحالات الممكنة المكلفين بالضريبة لحضورهم المحتمل للمجلس بصفته الممثل للإدارة أمام المكلفين، حيث يحرص على ضمان إجراء التحقيق وفقا للقانون، ويرى مدى تطبيق الضمانات المخولة للمكلفين في إطار التحقيق.

بالإضافة إلى أنه يقوم بصفة دورية بجمع رؤساء وفرق التحقيق للقيام بدراسة حول الأعمال المنجزة، وتقديم الملاحظات حول برامج التحقيق المنجزة، ووضع وتقديم اقتراحات لتحسين شروط التدخلات، كما يعمل على نقل تقارير التحقيقات للمديرية الجهوية للضرائب في 30 يوما بعد إرسال كل إبلاغ نهائي.

2. رئيس مكتب الأبحاث والمراجعات:

إن القانون يستوجب أن تكون الرئيس فرقة التحقيق رتبة مفتش، وخبرة لا تقل عن ستة سنوات كمحقق جبائي. ويكون رئيس فرقة التحقيق مسؤولا عن النظام العام داخل فرقته ويسهر على حضور الأعوان المحققين في أماكن عملهم، وهو مسؤول أيضا مع المحققين على القضايا المبرمة لصالح فرقته، ويتدخل أحيانا عند أول تدخل في مناقشة نتائج التحقيق، وبصفة عامة كلما كان هناك تقييم نافع لضمان السير الحسن للأعمال في إطار ضمان تنفيذ برنامج التحقيق يستطيع رئيس فرقة التحقيق أن يقوم بمهمة أحد المحققين.

¹ - نوي نجاه ، مرجع سبق ذكره ، ص 44.

3. الأعوان المحققين :

حتى تسند مهمة التحقيق لأعوان الإدارة الجبائية يجب على الأقل أن يكونوا حاملين لـ:

- * رتبة مراقب وهذا التزاما بالتشريع الجبائي، فكل عون للإدارة الجبائية الذي له رتبة مراقب على الأقل له الكفاءة على إجراء تحقيق فيما يخص التصريحات الجبائية؛
- * بطاقة انتداب تسلم لهم من المديرية العامة للضرائب تبين صفتهم.

المحققين الذين تسند إليهم مهام التدخل، هم وحدهم المكلفين بأعمال التحقيق ومراقبة النتائج وحسابها، مع إرسال التقويمات، ومعالجة الملاحظات الاحتمالية للمكلف بالضريبة المحقق معه، وإقفال التحقيق تحت إدارة وحضور رئيس فرقة التحقيقات مع الإشارة إلى أنه يجب أن تتم أعمال التحقيق في مقرات المكلفين، باستثناء حالات خاصة ومرخصة من طرف المسؤول (نائب المدير) تحت طلب من المكلف للقيام بعملية التحقيق على مستوى مكاتب إدارة الرقابة الجبائية.

- مسؤولية الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية

عند ممارسة أعوان الضرائب مهامهم لاسيما تلك المتعلقة بالرقابة الجبائية يتعين عليهم احترام قواعد أخلاقيات المهنة، لذلك يرمي توازن بين حقوق وواجبات الأعوان إلى وقايتهم من النزاعات التي تعترضهم، كما وضع المشرع الجبائي عدة التزامات مرتبطة بصفته كممثل للدولة نذكر أهمها:¹

1. تأدية الخدمة في إطار احترام العلاقات السلمية لكونه قد يكون رئيسا أو مرؤوسا.
2. تأدية اليمين أمام المحكمة وواجب الالتزام بخدمة الدولة؛
3. ممارسة الوظيفة وحدها فقط وبصفة فعلية ومستمرة ؛
4. تأدية الخدمة بكل استقلالية وحياد اتجاه المكلفين بالضريبة؛

¹ - لباس قلاب ذبيح، مرجع سبق ذكره، ص 32.

5. الالتزام بالنزاهة والسر المهني واحترام النظام الداخلي للإدارة .

كما يترتب على عاتق الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية عدة مسؤوليات ملخصة فيما يلي:¹

1. المسؤولية المدنية: يتحمل عون الضرائب المسؤولية المدنية، عند إلحاق الضرر بالغير وهي نتيجة لخطأ أو عدم الانتباه أو إهمال قام به العون بنفسه أو أشخاص آخرين تحت مسؤوليته وهذا بمقتضى أحكام المادة 124 من القانون المدني الجزائري ولا يكون كل موظف أو عون عمومي مسئولاً شخصياً عن عمله الذي أضر بالغير إذا قام به تنفيذاً لأوامر صدرت إليه من رئيسة الإداري.

2. المسؤولية الجنائية: يمكن اعتبار الموظف مسؤولاً من الناحية الجنائية عندما يقوم بارتكاب جناية أو جنحة ينص ويعاقب عليها قانون العقوبات، ويلغى الإجراء الجنائي المتخذ تجاه العون آلياً الإجراء التأديبي، ومن بين الأعمال التي تعتبر جناية أو جنحة بحد منها: التعسف في استعمال النصب، استغلال النفوذ، الرشوة، اختلاس الأموال، تزوير الوثائق... الخ.

3. المسؤولية التأديبية: يعتبر الموظف الذي يقوم بارتكاب خطأ مهني مسؤولاً من الناحية التأديبية ويتعرض للعقوبات المقررة حسب درجة الخطأ المرتكب والمصنفة بأربعة (04) درجات مختلفة، وهذا حسب درجة الخطأ المرتكب أما العقوبات التي حددها القانون بحد: التنبيه، الإنذار الكتابي، التوبيخ، التوقيف المؤقت عن العمل ، التنزيل من الدرجة، النقل الجبري إلى غاية التسريح.

¹ - في نفس المرجع، ص 33.

خلاصة الفصل:

تعتبر ظاهرة التهرب الجبائي أحد أهم التحديات التي تواجهها الضريبية ، وبالتالي حاولت التعرف أكثر عن هذه الظاهرة بالتعمق فيها ، فمن خلال ما تطرقت إليه في هذا الفصل اتضح لي، أن هذه الظاهر تعود لعدة أسباب متداخلة ومرتبطة فيما بينها تؤدي إلى التملص الكلي أو الجزئي للمكلفين وهذا باللجوء إلى الطرق والأساليب المتنوعة والمختلفة ، فمهما تعددت أنواعها بالتهرب المشروع أو غير المشروع ومهما كثرت أساليب التحايل والتملص من أجل التخلص من عبء الضريبة ، لكن كلها تؤدي إلى نتيجة واحدة وهي الآثار السلبية التي تخلفها هذه الظاهرة على الخزينة العمومية ، وبالتالي تؤثر على عدة مجالات منها اقتصادية واجتماعية وسياسة .

ولخطورة هذه الظاهرة ومن أجل محاربتها سخرت الدولة تشريعات عديدة ومختلفة من أجل الحد منها ، ومن واجبها التفتن إلى محاربة ردعية بطرق مختلفة ، ويجب إعادة النظر في التنظيم الإداري المكلف بوضع الضريبة ، بحيث تكون معقولة وعادلة بين المكلفين حسب رقم أعمالهم وتشديد العقوبة مثلا إلى التوقف المؤقت للنشاط أو المنع من السفر وغيرها .

الفصل الثاني:



آليات مكافحة التهريب

الضريبي.

التهرب الضريبي ظاهرة سائدة في كل الدول وتختلف طرق مكافحته من نظام مالي إلى آخر ومن ضريبة إلى أخرى، يؤدي التهرب الضريبي إلى آثار سلبية اقتصادية ومالية، وأخرى اجتماعية وسياسية كما سبق وذكرنا في الفصل الأول، لذلك تعمل الدولة على مكافحة هذه الظاهرة، وذلك على المستوى الوطني و الدولي.

ولقد أعطى المشرع الجزائري اهتماما كبيرا لمجال السياسة الضريبية من خلال الاعتماد على مجموعة من الوسائل والمبادئ والآليات من أجل مكافحتها، بطرق متعددة من رقابة ووقاية ومتابعة ومن وسائل قمع من أجل الحد من هذه الظاهرة، فعمدت الدولة على تعديل بعض القوانين التي تحمل ثغرات يستطيع المكلف التملص من خلالها وإحداث قوانين جديدة وإصلاحات عديدة، ولضمان التحصيل تسعى الدولة جاهدة لإعداد وسائل وقائية يمكن أن تخفف من العبء تحصيل الضريبة، وهي وسيلة للعلاج على المستوى الإداري، وكذا تعتمد على الوسائل الرقابية والتي تعتبر أفضل طريقة للمكافحة من خلال تفعيل سلطة التحقيق والرقابة و بالإضافة إلى وسائل قمع الجريمة الضريبة بالمتابعة و العقوبة.

وعليه سوف نتحدث عن الآليات الوقائية والرقابية في المبحث الأول، ثم أتطرق إلى إجراءات المتابعة والعقوبة المقررة على مرتكبي التهرب الضريبي.

المبحث الأول: الآليات الوقائية والرقابية من التهرب الضريبي

نظرا للأثار السيئة التي تترتب على التهرب فإن التشريعات الضريبية المختلفة تحاول بشتى الوسائل التي من شأنها تساعد في الحد من التهرب الضريبي ومكافحته، بحيث تعمل الدولة جاهدة على مكافحة التهرب الضريبي مستخدمة عدة وسائل.

نتحدث في المطلب الأول عن الوسائل الوقائية أما الثاني نتركه للوسائل الرقابية.

المطلب الأول: الوسائل الوقائية التشريع الجبائي:

إن جريمة التهرب الضريبي في انتشار واسع لذلك لابد من كبحها وعلى هذا الأساس انتهج المشرع مجموعة من الحلول التي قد تساعد في التقليل من هذه الجريمة.

إن جهود التشريع في محاولة الوقاية من جريمة التهرب الضريبي واضحة، وذلك في الإصلاح الجبائي المستمر، ولأنه كلما كانت الضريبة مرتفعة، كان شغف التهرب الضريبي قويا فإذا كانت الضريبة مرتفعة كانت العقوبة بدورها أكثر تشددا عند الإخلال بالالتزامات الجبائية وخاصة على ارتكاب فعل غش مبني على هذا الأساس، يمكن اتخاذ موقف موضوعي بحيث أن الضريبة الواقعية والقليلة الارتفاع والتي يتم تحصيلها، يجب أن تقابلها درجة معينة من التشدد في نظام العقوبات وذلك لضمان عدم الإضرار بالمول، وعدم ضياع مصالح الخزينة العمومية في نفس الوقت.

يتم التعديل التشريع الضريبي بما يناسب السياسة المالية والحالة الاقتصادية ولاعتبارات فنية، وهو لا يحقق التوازن بين المكلف والإدارة الضريبية لأن علاقة المكلف بالإدارة الضريبية علاقة الضعيف بالقوي، فإذا ما اعترض المكلف يكون اعتراضه على الدولة، وهي نفسها فارضة الضريبة بسلطاتها وبالتالي تكون الدولة في مواجهة المواطن أو المكلف بالضريبة مواجهة مباشرة، لا يخدم بذلك أهداف السياسة الضريبة الرشيدة.¹

¹ - نجيب زروقي، المرجع السابق، ص 22.

الفرع الأول : تبسيط النظام الضريبي

يجب العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط وتحصيل الضرائب، فضلا عن صياغة التشريع الضريبي بأسلوب يسهل على المكلفين فهمها. وعليه يجب أن يتسم النظام الضريبي بالشفافية في إجراءات فرض الضرائب، وفي تقييم رقم الأعمال خاصة إذا تعلق الأمر بالنظام الجزافي، ويساهم الاستقرار الضريبي في وضوح التشريع وتسهيل الإجراءات الإدارية المتعلقة بالربط و التحصيل، وتعدد التشريع الضريبي لكثرة التعديلات التي تطرأ عليه¹.

الفرع الثاني: إرساء نظام ضريبي عادل

تعتبر الضريبة من أبرز اهتمامات المشرع الضريبي، فمن خلالها يكتسب النظام الضريبي نجاحه ومصداقيته لدى المكلفين بالضريبة ويسعى النظام الضريبي الجديد إلى تحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين من خلال التوزيع العادل للعبء الضريبي ويتضح ذلك من خلال مراعاة مايلي:

- الأخذ بمبدأ شخصية الضريبة؛ - شمولية الضريبة؛ - اعتدال معدل الضريبة؛ - تجنب الازدواج الضريبي؛

- إعفاءات الضريبة الغير مدروسة. بالإضافة إلى ذلك يجب تحقق المساواة التامة بين جميع الممولين أمام قانون الضريبة، وذلك بعدم تمييز أي طائفة في المعاملة الضريبية عن غيرها ما لم يكن ذلك لأسباب موضوعية بحته وحقيقية².

¹ - ليندة قرموش، المرجع السابق، ص 50.

² - عبد الغفور هلايلي، المرجع السابق، ص 45.

الفرع الثالث: تحسين الجهاز الإداري

إن التشريع الضريبي الجيد لا يكفي وحده لمواجهة ظاهرة التهرب، بل يجب توفر إدارة ضريبية تمتاز بدرجة عالية من الكفاءة سواء من حيث التطبيق أو التنظيم كما أن الجهاز الضريبي الكفاء يمكنه تحويل ضريبة سيئة إلى أخرى حسنة أما جهاز غير كفاء فباستطاعته تحويل ضريبة حسنة إلى أسوأ منها، مما يستوجب الاهتمام بالإدارة الضريبية.¹

ويجب على الإدارة اتخاذ الإجراءات التالية:

- تحسين الإمكانيات البشرية؛

- تحسين الإمكانيات المادية؛

- تنظيم الإدارة الضريبية: مديرية كبريات المؤسسات، مراكز الضرائب، المراكز

الجوارية للضرائب.²

المطلب الثاني: الوسائل الوقائية على مستوى الإدارة الضريبية:

بما أن الإدارة الجبائية هي الجهاز التنفيذي لكل التشريعات والإجراءات القانونية الضريبية، يستلزم أن يتوفر على هيكل إداري كفاء وعصري يتماشى ومتطلبات العصر الحديث، من أجل قدرتها على القيام بمهامها الأساسية المتمثلة في تحصيل الضريبة ومراقبة حسن أدائها، والتصريح بمجمل المداخل الحقيقية مكافحة التهرب الضريبي بجميع أشكاله، فأى تقصير أو خلل في الإدارة الجبائية، سواء كان بشريا أو ماديا يؤدي إلى عدم تحقيق الإدارة الهدفها الأساسي المتمثل في تطبيق النصوص القانونية الضريبية.

¹ - مراد ناصر، التهرب و الغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، الطبعة الأولى، 2004، ص

7.

² - طرشي ابراهيم، المرجع السابق، ص 24.

الفرع الأول: تحسين الإمكانيات البشرية:

أصبح من الضرورة اتخاذ الإجراءات اللازمة لترقية مستوى الإدارة الضريبية من خلال التحسين النوعي والكمي للإمكانيات البشرية، عن طريق تكوين الإطارات المتخصصة وتحسين الكفاءة والأداء.

الفرع الثاني: تحسين الإمكانيات المادية:

إن تعدد مهام الإدارة الضريبية المختلفة سواء تلك المتعلقة بإحصاء المكلفين و البحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتحديد وعائها وتحصيلها، أو حتى تلك المتعلقة بعمليات التفتيش والرقابة لمختلف الملفات، يجعل من الضرورة بمكان توفر مقرات مجهزة بالمرافق الضرورية، وسائل مادية متطورة تتجاوب مع مقتضيات العصر، وحرصا على المتابعة الجيدة للملفات وفحصها في أوقات قياسية وكذا سهولة تخزينها، أصبح تعميم الإعلام الآلي في تسيير مختلف أعمال الإدارة الجبائية ضرورة حتمية للحد من أي شكل للتهرب، حيث يكتسي الإعلام الآلي أهمية بالغة كونه يسهل عملية الرقابة ببرمجة الملفات و بالتالي الكشف المبكر والسهل عن أي عملية احتيالية.¹

الفرع الثالث: تنظيم الإدارة الضريبية

ومن أجل أن تتماشى الإدارة مع بعض الإصلاحات الاقتصادية، اتخذ المشرع الجبائي في هذا المجال بعض التعديلات الهيكلية على المستوى المحلي والمركزي:

- قام بتحويل الإدارة المركزية إلى المديرية العامة للضرائب وذلك بموجب المادة 5 من المرسوم التنفيذي 190/90.²

¹ - طرشي ابراهيم، المرجع السابق، ص 25.

² - أنظر المادة: 5 من المرسوم التنفيذي 190 / 90 ، المؤرخ في: 23 / 06 / 1990 ، يتضمن تنظيم الادارة المركزية في وزارة الاقتصاد، (ج.ر. عدد: 26، ص: 860، المؤرخ في: 27/ 06 / 1990).

- إنشاء مديريات جهوية بموجب المادة 4، وإنشاء مديريات ولائية بموجب المادة 8 من المرسوم التنفيذي 91 / 60 ؛¹

المطلب الثالث : الوسائل الوقائية على مستوى المكلف بالضريبة.

تعتمد فرص نجاح النظام الضريبي على مدى الوعي الضريبي للمكلف بها ودرجة ثقافته الضريبية، وكذلك مدى اقتناعه بأهمية الضريبة في تمويل الخزينة العمومية، وذلك من أجل تنفيذ البرامج الحكومية التي تعود بالمنفعة الجماعية، ومدى اقتناعه كذلك بعدالتها، لأن تبعية التهرب لا تقع على المشرع المالي والإدارة وحدها، وإنما تقع كذلك على المكلف².

الفرع الأول: توعية المكلف بالضريبة:

تسعى الإصلاحات الضريبية دوماً إلى كسب ثقة المكلف ونوعيته والتخفيف من حدة التوتر الموجود بينه وبين الإدارة، فلا بد من وجود أساليب ووسائل التوعية المكلف الضريبي، وتتمثل هذه التوعية في تنمية الوعي الضريبي له، يعني تحسيسه بدور الضريبة في التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وبدوره اتجاه هذه التنمية، أي إقناعه بواجبه الضريبي.

الفرع الثاني : إزالة التوتر بين الإدارة والمكلف:

إن تعسف الإدارة وتجاهلها للمكلف سوف يخلق جواً من التوتر في العلاقة بينهما، إذ يربط المكلف نظرتهم للضريبة بالإدارة كجهاز تنفيذي لا غير أو بموظف 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، ولتحسين هذه العلاقة قامت إدارة الضرائب بإنشاء مصلحة الاستقبال بقصد تحسين صورتها، وتضم المصلحة³:

¹ - أنظر المادة: 4 و 8 من المرسوم التنفيذي 91 / 60 ، المؤرخ في: 1991 / 02 / 23 ، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، (ج.ر، ص: 353-354، عدد: 9، المؤرخ في: 1991 / 02 / 27).

² - عبد المنعم فوزي، المرجع السابق، ص 266.

³ - طرشني ابراهيم، المرجع السابق، ص 27.

المبحث الثاني: آليات قمع جريمة التهرب الضريبي

إن الجرائم الضريبية بشكل عام، وجريمة التهرب الضريبي بشكل خاص ذات طبيعة خاصة تتميز بها عن جرائم القانون العام من حيث التجريم وإجراءات المتابعة، وكذا من حيث الجزاءات المقررة.

واتبع المشرع الجزائري سياسة عقابية من أجل مكافحة التهرب الضريبي، لذا ندرس إجراءات المتابعة في المطلب الأول ثم نقوم بدراسة العقوبات المقررة في المطلب الثاني.

المطلب الأول : إجراءات المتابعة

نصت المادة 56 من الدستور الجزائري: "كل شخص يعتبر بريئاً حتى تثبت جهة قضائية نظامية إدانته، في إطار محاكمة عادلة تؤمن له الضمانات اللازمة للدفاع عن نفسه".¹

سوف أقسم هذا المطلب إلى فرعين نتحدث في الأول عن إثبات الجريمة، والثاني عن تحريك الدعوى العمومية.

الفرع الأول : إثبات ومعاينة التهرب الضريبي

أضفى المشرع القوة الثبوتية على المحاضر التي تحررها الإدارة الجبائية والمالية بصفة عامة، في حالة اتباع الإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية، وكذلك القوانين، الجبائية الأخرى بدقة كون مخالفة أي إجراء يترتب عليه البطلان، وعليه تلعب المحاضر المحررة في مادة الضريبة دورا بارزا في إثبات الجرائم الضريبية فهي أساس المتابعة، لأنه لا يمكن تقديم شكوى ما لم يكن هناك إثبات للجريمة بموجب محاضر مدعمة

¹ - أنظر المادة: 56 من الدستور الجزائري، سنة 2016.

بالوثائق والجدول، لأن تحريك الشكوى منوط بالإدارة الضريبية وتكون من طرف مديرها حددتها المادة 76-1 من ق. الجبائية.¹

الفرع الثاني: تحريك الدعوى العمومية والجبائية

إن الجريمة الضريبية تتولد عنها دعوتان، دعوة عمومية تهدف إلى تطبيق العقوبات الجزائية (الإكراه البدني والغرامة الجزائية) ودعوى جبائية تهدف إلى تطبيق العقوبات الجبائية (الغرامة الجبائية والمصادرة)، فقد اتفقت جميع القوانين الجبائية على أن صلاحية تحريك الدعوى العمومية و الجبائية يكون من طرف إدارة الضرائب وتكون بناء على شكوى تقدمها هذه الأخيرة أمام جهات قضائية مختصة.

إن الأصل أن مكان وقوع الجريمة هو مكان الاختصاص إلا أنه في التملص الضريبي يمنح المشرع لإدارة الضرائب الاختيار حسب كل حالة، أمام المحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الغرامة، أو مكان الحجز، أو مقر المؤسسة، وهذا يعد امتيازاً لإدارة الضرائب لأن الغير ليس له مثل هذا الحق بل يخضع إلى تطبيق الأحكام العامة الموجودة في قانون الإجراءات الجزائية.²

وعليه سنتعرض إلى قسمين أولها الجهة المختصة بتحريك ومباشرة الدعوى العمومية والجبائية وثانياً الجهة المختصة بالنظر في جريمة التهرب الضريبي.

أولاً: الجهة المختصة بتحريك الدعوى العمومية والجبائية

تخضع جميع المتابعات القضائية من حيث تحريكها أو توقيفها إلى القواعد العامة المقررة في قانون الإجراءات الجبائية تضمنت أحكاماً، وتتجم عن الجرائم الضريبية دعوتان:

¹ - أنظر المادة: 76، من قانون الاجراءات الجبائية، المرجع السابق.

² - نجيب زروقي، المرجع السابق، ص 189.

- 01- دعوى عمومية تهدف إلى تطبيق العقوبات الجزائية وهي الحبس والغرامات الجزائية؛
 02- دعوى جبائية تهدف إلى تطبيق جزاءات جبائية وهي الغرامة الجبائية والمصادرة للمحجوزات.

ونخلص في الأخير، حتى تكون الدعوى صحيحة يجب تتوفر الشكوى على شرطين أساسين، الأول أن تقدم الشكوى من قبل من كلفه القانون بذلك و هو مدير الضرائب بالولاية أو من ينوب عنه قانون، وثانيا تكون الشكوى مكتوبة وموقعة من صاحب السلطة في إصدارها، أي وضع ختم الإدارة الجبائية حتى تكتسب الصفة الرسمية، و ما يقصد بالشكوى البلاغ أو الإخطار الذي يقدمه المجني عليه إلى السلطات المختصة طالبا تحريك الدعوى العمومية بشأن جرائم التهرب.

ثانيا: الجهة المختصة بالنظر في جريمة التهرب الضريبي

يبت مدير الضرائب بالولاية في الشكاوى النزاعية التي يرفعها المكلفون بالضريبة التابعين للاختصاص الإقليمي، ولقد حدد المشرع صلاحية التفويض للأعوان التابعين له حسب الشروط التي يقررها.

تنص المادة 78 من ق... ج على: " يمكن لمدير الضرائب بالولاية تفويض سلطة قراره للأعوان الموضوعين تحت سلطته، تحدد شروط منح هذا التفويض بموجب مقرر يصدره المدير العام للضرائب... ، ويمكن لكلا من رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب، تفويض سلطة قرارهما إلى الأعوان الموضوعين تحت سلطتهما. تحدد شروط منح تفويضهما، على التوالي، بموجب مقرر من المدير العام للضرائب. تمارس صلاحيات تفويض الإمضاء المنصوص عليها أعلاه، حسب الحالة، على شكاوى نزاعية و كذا على طلبات استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة"¹.

¹ - أنظر المادة: 78، من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق .

تنص المادة 79 من ق... ج على: " تعيين على المدير الولائي للضرائب التماس الرأي، المطابق للإدارة المركزية، بالنسبة لكل شكوى نزاعية يتجاوز مبلغها (150.000.000 دج) مائة وخمسين مليون دينار.¹

المطلب الثاني : العقوبات المقررة على مرتكبي جريمة التهرب الضريبي

إن الحلقة الطبيعية التي تدور حولها السياسة الجنائية، لا تخرج عن التجريم والعقاب، ذلك أن هذا الأخير ما هو إلا نتويع طبيعي لسياسة المكافحة القمعية للجريمة، وتبعاً لذلك فإنه كلما كان العقاب فعالاً، كان محققاً للأهداف المسطرة من قبل المشرع، وقياس ذلك يكون عبر محاربة أسباب الجريمة، وكبح آثارها.

وبالرجوع إلى التشريعات القديمة نجد أنها متأثرة بمبدأ النفعية ولا تبغي غير سد حاجة الضرورات العملية لتعويض ما يترتب على التملص الضريبي من نقص في إيرادات الخزينة إذا أن الوظيفة الأساسية للجزاء تتمثل في تعويض الخسائر التي لحقت الخزينة وتبعاً لذلك فإن هذا الجزاء كان ينصب على الذمة المالية للممول إلا أن الدولة اضطرت فيما بعد إلى إدخال العقوبة المقيدة للحرية في أحوال الغش الضريبي نظراً إلى خطورة النتائج المترتبة عليه.²

سوف نركز على الأشخاص الخاضعين للجزاء في الفرع الأول ونتطرق للعقوبات الجزائية في الفرع الثاني.

¹ - أنظر المادة: 79، نفس المرجع

² - نجيب زروقي، المرجع السابق، ص 150.

الفرع الأول: الأشخاص الخاضعين للجزاء

من البديهي أن يكون الفاعل أول من يخضع للجزاء و يكون عموما شخصا طبيعيا وقد يساعده في ارتكاب الجريمة شريكا فيكون هو الآخر محل مساعلة جزائية، وعليه سوف نتطرق إلى هؤلاء فيما يلي:

أولا: الفاعل الأصلي (المكلف بالضريبة)

بالرجوع إلى قانون العقوبات فإنه عرف الفاعل الأصلي بأنه كل من ساهم مساهمة مباشرة في تنفيذ الجريمة أو حرض على ارتكابها بالهبة أو الوعد أو التهديد أو إساءة استعمال السلطة أو الولاية أو التحايل أو التدليس الإجرامي، ولهذا فالفاعل الأصلي إما أن يكون فاعلا ماديا أو فاعلا معنويا، ولا يعتبر فاعلا أصليا في الجريمة الضريبية إلا من كان طرفا سلبيا في هذه العلاقة الضريبية فمثلا جريمة عدم تقديم الإقرار فاعلها الأصلي من كان ملزما بتقديم الإقرار، ويتعدد الفاعلون الأصليون في الجريمة الضريبية عند تعدد الأطراف السلبيون كحالة التضامن في الوفاء بالالتزام بأداء دين الضريبة، فهنا الفاعل الأصلي هو فاعل مادي، كما قد يكون الفاعل معنويا في جريمة التملص الضريبي ويتمثل هذا في حالة ما إذا حمل صاحب الشركة خادمه على الإدلاء بإقرارات كاذبة عن طريق مباشرة أعمال تدليسية وهذا من شأنه أن يساهم في تملصه من الضريبة¹.

ثانيا: الشريك

يتحمل الشريك المسؤولية الجزائية كاملة في مجال التهرب الضريبي وتطبق عليه العقوبات للفاعل الأصلي وهو المكلف بإرتباط عمل الشريك بالفعل الأصلي المعاقب عليه يكفي لتجريمه واعتباره موصوف بالعقوبة في القوانين الجبائية².

¹ - نجيب زروقي، المرجع السابق، ص 151.

² - عوادي مصطفى، رجال نصر، العش و التهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة صخري الوادي ، الجزائر، د.ط، 2011، ص 14.

ثالثا: الشخص المعنوي

و إذا كان الشخص الطبيعي يخضع للمساءلة الجنائية والجبائية عما يقوم به من أفعال مخالفة للقانون الجبائي، فإن المشكل يطرح فيما إذا يجوز مساءلة الشخص المعنوي جنائيا . والأشخاص المعنوية نوعان: أشخاص معنوية عامة تخضع لأحكام القانون العام مثل الدولة والولاية والبلدية والمرافق العمومية، وأشخاص معنوية خاصة تخضع لأحكام القانون الخاص كالشركات المدنية والتجارية والجمعيات والمؤسسات الخاصة.

الفرع الثاني: العقوبات المقررة:

إن القانون الضريبي ينص على نوعين من العقوبات، عقوبات جزائية و أخرى جبائية، فالعقوبات الجنائية تتنوع إلى عقوبات أصلية وتبعية تتمثل في الحب و الغرامات المالية كما هو الحال في نصوص القانون العام، والثانية تبعية متمثلة في الحكم بمنع مزولة مهنة الخبراء والمستشارين الجبائيين والمحاسبين وعند الاقتضاء صدور قرار بغلق المؤسسة وكذلك نشر الحكم وتعليقه وأجمعت كل النصوص الضريبية على هذا الإجراء الأخير الذي يصبح إلزاميا في حالة العود، والجدير بالملاحظة أن القوانين الجبائية الخمسة قد أشارت في مجملها إلى عقوبات مماثلة سواء من حيث مدة الحبس أو من حيث مبلغ الغرامة وإلى جانب العقوبات الجزائية نجد العقوبات الجبائية.¹

أولا: العقوبات الجزائية

نجد في المادة الجبائية نوعين من الجزاءات، جزاءات مالية ذات طبيعة إدارية توقع من الإدارة ذاتها وجزاءات جنائية تصدر من محاكم ضد مرتكبي المخالفات والمتابعين من طرفها. والجزاءات الجبائية قد تكون مجرد زيادات تدفع علاوة على الضريبة المفروضة وقد

¹ - أوهيب بن سالمه ياقوت، المرجع السابق، ص 42

تكون غرامات مالية ذات طابع إداري تتمثل أساسا في الغرامات الجبائية المنصوص عليها في القوانين الجبائية المختلفة وهي تختلف من قانون إلى آخر مضمونا ومقدارا.¹

وهي تطبق على مرتكب جريمة التملص الضريبي سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا عقوبات جزائية وجزاءات جبائية، ثم أن العقوبات الجزائية ترتبط ارتباطا وثيقا بمرتكبها فهي تختلف في الشخص الطبيعي عنها في الشخص المعنوي ولهذا، نتطرق إلى العقوبات الجزائية المقررة للشخص الطبيعي ثم الجزاءات المقررة للشخص المعنوي:²

01-العقوبات الجزائية المقررة للشخص الطبيعي:

تتمثل هذه العقوبات في عقوبات أصلية وعقوبات تكميلية وهذا كله في إطار الوصف

الجنحي للجريمة، وسنعالج ذلك فيما يلي:

أ-العقوبات الأصلية: سوف أقوم بدراسة:

- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة؛

- قانون الضرائب غير المباشرة؛

- قانون الرسم على رقم الأعمال؛

- قانون التسجيل؛

- قانون الطابع.

¹ - عوادي مصطفى، رجال نص، المرجع السابق، ص 3

² - نجيب زروقي، المرجع السابق، ص 156.

01- بالنسبة لقانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة:

تنص المادة 1-303 على: "فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق رسم خاضع له، أو تصفيته كليا أو جزئيا" وتتمثل العقوبات فيما يلي: ¹

- غرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج عندما لا يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج.

- الحبس من شهرين (02) الى ستة (06) أشهر وغرامة مالية من 100.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما تفوق قيمة الحقوق المتملص منها مبلغ 100.000 دج، ولا تتجاوز مبلغ 1.000.000 دج. - الحبس من ستة (06) أشهر إلى سنتين (02) و غرامة مالية من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما تفوق قيمة الحقوق المتملص منها مبلغ 1.000.000 دج و لا تتجاوز مبلغ 500.000 دج. - الحبس من سنتين (02) إلى خمس (05) سنوات و غرامة مالية من 2.000.000 دج إلى 5.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما تفوق قيمة الحقوق المتملص منها مبلغ 5.000.000 دج و لا تتجاوز مبلغ 10.000.000 دج - الحبس من خمس (05) سنوات إلى عشر (10) سنوات و غرامة مالية من 5.000.000 دج إلى 10.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما تفوق قيمة الحقوق المتملص منها مبلغ 10.000.000 دج.

02- بالنسبة لقانون الضرائب الغير المباشرة :

تنص المادة 532 : " يعاقب كل من يستخدم طرق احتيالية للتملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو التصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم التي

¹ - أنظر المادة: 1-303، من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المرجع السابق.

هو خاضع لها، بغرامة من 50.000 دج إلى 200.000 دج و بالحبس من سنة (01) إلى خمسة سنوات (05) أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، غير أن هذا الحكم لا يطبق في الإخفاء، إلا إذا كان هذا الأخير يتجاوز عشر (10/1) المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 10.000 دج¹.

03- بالنسبة لقانون الرسم على رقم الأعمال :

تنص المادة 117 على : " يعاقب طبقا للمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة كل من تملص أو حاول التملص بصفة كلية أو جزئية، وباستعمال طرق تدليسية، من أساس الضرائب أو الحقوق أو الرسوم التي يخضع لها أو تصفيتها أو دفعها "2.

04- بالنسبة لقانون التسجيل :

تنص المادة 1-119 على: " فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة، يعاقب كل من تملص أو حاول التملص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة أو تصفيتها أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها باستعماله طرق تدليسية، بغرامة جزائية تتراوح من 5.000 دج إلى 20.000 دج، وحبس من سنة (01) إلى خمسة (05) سنوات، أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط. غير أنه لا يطبق هذا التدبير في حالة الإخفاء إلا إذا كان هذا الإخفاء يفوق عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ رسم يساوي أو يفوق 1.000 دج³.

05- بالنسبة لقانون الطابع :

تنص المادة 33 على: " إن كل غش أو محاولة للغش و بصفة عامة كل مناورة تكون غايتها أو نتيجتها الغش أو تعريض الضريبة للشبهة يتم عن طريق استعمال الآلات المشار

¹ - أنظر المادة: 532، من قانون الضرائب الغير مباشرة، المرجع السابق

² - أنظر المادة: 117، من قانون الرسم على رقم الأعمال، المرجع السابق.

³ - أنظر المادة: 1-19، من قانون التسجيل، المرجع السابق.

إليها في المادة 4 يعاقب عليه بالعقوبات المنصوص عليها في التشريع الجاري به العمل بالنسبة لكل ضريبة متملص منها، غير أنه في حالة استعمال آلة بدون ترخيص من الإدارة، فإن الغرامة لا يمكن أن تكون أقل من 10.000 دج.¹

وتنص المادة 1-34 على: "كل من نقص أو حاول الإنقاص كلياً أو جزئياً من وعاء الضريبة وتصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم المترتبة عليه باستعماله وسائل الغش تنطبق عليه غرامة جزائية تتراوح بين 5.000 إلى 20.000 دج وسجن من عام واحد (01) إلى خمسة أعوام (05) أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط. غير أن هذا التدبير لا يطبق في حالة الإخفاء إلا إذا كان هذا الإخفاء يتجاوز عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 1.000 دج.²

ب- العقوبات التكميلية:

تتفرع العقوبات التكميلية تبعا لطبيعة العقوبة المحكوم بها و طبقا للقواعد العامة إلى عقوبات تكميلية إجبارية وأخرى اختيارية.³

قبل التعديلات الأخيرة كانت تنص المادة 117 من قانون الرسوم على رقم الأعمال والمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة على أن جريمة التملص الضريبي توصف بأنها جنائية متى كانت قيمة المبالغ المتملص منها تفوق 1.000.000 دج وكانت تلك النصوص تقرر لها عقوبات جنائية، وبالتبعية لهذا تطبيق عقوبات تكميلية إجبارية، وهو ما يستخلص صراحة من نص المادتين 09 مكرر و 09 مكرر 01 من قانون العقوبات حيث تلزمان المحكمة أن تأمر بحرمان المدان من حق أو أكثر من الحقوق الوطنية والمدنية والعائلية المشار إليها بالمادة 09 مكرر 01 وذلك لمدة أقصاها عشر (10) سنوات تسري من يوم

¹ - أنظر المادة: 33، من قانون الطابع، المرجع السابق.

² - أنظر المادة: 1-34، من قانون الطابع، المرجع السابق.

³ - أنظر المواد: من 09 إلى 18، من قانون العقوبات، المرجع السابق.

انقضاء العقوبة الأصلية أو الإفراج، كما كان يجب على المحكمة أن تأمر بالحجر القانوني ويتضمن حرمان المحكوم عليه من ممارسة حقوقه المالية أثناء تنفيذ العقوبة الأصلية.

ويشترط لتطبيق هاته العقوبات أن تكون العقوبة المقضي بها من أجل جناية التملص الضريبي جنائية، و من ثمة إذا استفاد المحكوم عليه من الظروف المخففة وتم الحكم عليه تبعا لذلك بعقوبة جنحية فإنه يتعذر تطبيق العقوبات التكميلية الإلزامية عليه بصرف النظر عما إذا كانت جريمة التملص التي أدين من أجلها جنائية.¹

02-العقوبات الجزائية المقررة للشخص المعنوي:

قرر له المشرع صنفين من العقوبات أحدهما أصلية وأخرى تكميلية:²

أ-العقوبات الأصلية:

لقد كانت النصوص الضريبية سباقة في توقيع المسؤولية الجزائية على الشخص المعنوي، فقد أشارت إلى أنه عندما ترتكب جريمة التملص الضريبي من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص فإن عقوبات الحبس المستوجبة و كذلك العقوبات اللاحقة توقع على أعضاء مجالس الإدارة أو الممثلين الشرعيين للشركة ، غير أن الغرامات المالية الجزائية المحكوم بها فتقرر في آن واحد على أعضاء مجالس الإدارة أو الممثلين الشرعيين

وعلى الشخص المعنوي، مع الأخذ بعين الاعتبار واستثناء الأشخاص المعنوية العامة التابعة للدولة، الخاضعة للقانون العام.³

¹ - نجيب زروقي، المرجع السابق، ص 160.

² - نفس المرجع، ص 163.

³ - أنظر المادة: 51 مكرر، من قانون العقوبات، المرجع السابق.

ويفهم من هذا أن الشخص المعنوي يخضع لعقوبات جزائية تنحصر في الغرامة المالية و هو ما يتوافق مع طبيعته، غير أن الإشكال الذي يثار يتعلق بمقدار هذه الغرامة، فالنصوص الضريبية لم تأت بأحكام خاصة بشأن مقدار الغرامة الجزائية المطبقة على الشخص المعنوي مما يفهم منه أن يخضع الشخص المعنوي لنفس الغرامة المقررة للشخص الطبيعي ضمن نفس الحد الأقصى، لكن بالرجوع إلى قانون العقوبات فإن عقوبة الغرامة المطبقة على الشخص المعنوي في مواد الجنايات و الجنح تساوي من مرة (01) إلى خمس (05) مرات الحد الأقصى للغرامة المقررة للشخص الطبيعي في القانون الذي يعاقب على الجريمة.¹

بالعقوبات التكميلية:

بالإضافة إلى العقوبات الأصلية فإنه يمكن تطبيق واحدة أو أكثر من العقوبات التكميلية الواردة في المادة 18 مكرر من قانون العقوبات كحل الشخص المعنوي أو غلق المؤسسة أو أحد فروعها أو وضعها تحت الحراسة القضائية أو الإقصاء من الصفقات العمومية أو المنع من مزاوله نشاط أو عدة أنشطة مهنية أو اجتماعية بصفة مباشرة أو غير مباشرة نهائيا أو لمدة لا تزيد عن خمس (05) سنوات بالإضافة إلى جواز مصادرة الأشياء المستعملة في ارتكاب الجريمة أو الناتجة عنها.

ثانيا: الجزاءات الجبائية

بالإضافة للعقوبات الجزائية ، تعاقب كل النصوص الضريبية على التملص الضريبي بالجزاءات الجبائية، و تختلف العقوبات من نص إلى آخر مضمونا ومقدارة.²

¹ - أنظر المادة: 18 مكرر، نفس المرجع.

² - نجيب زروقي، المرجع السابق، ص 167.

01- الطبيعة القانونية للجزاءات الجبائية :

بالرجوع إلى النصوص الضريبية كل من المواد 303-5¹ من ق.ض.م.و.ر.م. والمادة 549² من ق.ض. غ.م، و المادة 120-5³ من ق.ت، والمادة 133⁴ من ق.ر.ع.ر.أ، والمادة 35-405 من ق.ط.

كل هذه المواد أجمعوا على نفس الجزاء " تجمع العقوبات المنصوص عليها، من أجل قمع المخالفات في المادة الجبائية مهما كان نوعها " وتجمع على أن العقوبات المالية تضم بصرف النظر عن نوعها أي أن الغرامات الجزائية المقتضي بها جزاء الجنحة التملص الضريبي تجمع مع الغرامات الجبائية.

ومن جهة ثانية فقد نصت كل النصوص الضريبية على مبدأ التضامن بين الأشخاص فيما بينهم وبين هؤلاء والشركات في دفع العقوبات المالية المحكوم بها ضدهم في حالة إدانتهم بنفس المخالفة حسب المادة 303-07 من ق.ض.م.و.ر.م. ، و المادة 551 من ق.ض. غ.م، والمادة 121-1 من ق.ت، و المادة 135 من ق.ر.ع.ر.أ، والمادة 36-01 من ق.ط.

و كل هذه المواد أجمعوا على نفس الجزاء " إن الأشخاص والشركات المحكوم عليهم النفس المخالفة ينبغي أن يدفعوا بالتضامن، العقوبات المالية الصادرة و المقررة في حقهم".

02- مقدار الجزاءات الجبائية:

- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة في حالة الحقوق المتملص منها تحدد الغرامة الجبائية بثلاث أضعاف تلك الحقوق دون أن تقل عن 5.000دج.

¹ - أنظر المادة: 303-5، من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المرجع السابق.

² -أنظر المادة: 549، من قانون الضرائب الغير مباشرة، المرجع السابق.

³ - أنظر المادة: 120-5، من قانون التسجيل، المرجع السابق.

⁴ - أنظر المادة: 133، من قانون الرسم على رقم الأعمال، المرجع السابق.

- قانون الضرائب غير المباشرة يميز بين نوعين من الغرامات الجبائية.
- غرامة ثابتة: نصت المادة 1523¹ من ق.ض. غ.م، يعاقب على جميع المخالفات بغرامة جبائية تتراوح قيمتها بين 5.000 دج و 25.000 دج .
 - وأخرى نسبية: نصت المادة 524-أ² من ق.ض. غ.م، يعاقب على جميع المخالفات في حالة التملص من الحقوق، بغرامة جبائية مساوية لمبلغ الضريبة غير المسددة بغرامة جبائية دون أن تقل عن 25.000 دج ، ونصت 524-أ²، في حالة استعمال الطرق الاحتمالية، يضاعف الحقوق موضوع الغش على ألا تقل عن 50.000 دج، وتتص المادة 525³، تؤدي في جميع الحالات إلى عقوبة المصادرة الأشياء ووسائل التزوير...الخ.
- قانون الرسم على رقم الأعمال، نصت المادة 114⁴، في حالة استعمال طرق تدليسية تقدر غرامة من 1.000 دج إلى 5.000 دج. . وإذا كان بمقدور القضاة التخفيض من الغرامات الجزائية فإن القانون يمنع عليهم التخفيض من الغرامات الجبائية حسب المادة 303-4 من ق.ض.م.و.ر.م، و المادة 548 من ق.ض. غ.م، والمادة 120-4 من ق.ض. و المادة 132 من ق.ر.ع.ر.أ، والمادة 35-04 من ق.ض.م.و.ر.م، وأجمعوا على " لا تطبق في أي حال من الأحوال، لأحكام المادة 53 من العقوبات".

1 - أنظر المادة: 35-5، من قانون الطابع، المرجع السابق.

2 - أنظر المادة: 303-1، من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المرجع السابق.

3 - أنظر المادة: 525، نفس المرجع

4 - أنظر المادة: 114، من قانون الرسم على رقم الأعمال، المرجع السابق.

خلاصة الفصل:

تتميز اليات مكافحة التهرب الضريبي بتحسين فعالية النظام الضريبي وذلك بإرساء نظام ضريبي عادل وبسيط، وتعديل الجهاز الإداري وتحسين العلاقة بين المكلف والإدارة، إلا أنه أحسن وسيلة في هذا المجال نشر الوعي وتحسيس المكلف بأهمية الضريبة، وللوسائل الوقائية والآليات الرقابية دور هام، حيث تعتبر الرقابة الجبائية الوسيلة القانونية الفعالة الممنوحة للإدارة الجبائية والتي تسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين فيما يخص تأدية واجباتهم الضريبية، والعمل على اكتشاف كل المخالفات المسجلة بهدف تصحيحها وتقويمها ولتحقيق الأهداف المرجوة، فقد عمل المشرع الجبائي على تنظيمها وتحسين سير عملها.

كما سن المشرع عدة قوانين تتعلق بالمتابعة الإجرائية للجرائم في إثبات ومعاينة الجريمة وصولاً إلى تحريك الدعوى العمومية والجبائية والسلطة المخولة في رفع الدعوى و النظر فيها وحدد المشرع عقوبات لمرتكبي هذه الجرائم من أجل قمع التهرب الضريبي أو الغش واستعمال الطرق التدليسية أو الاحتيالية من أجل التملص من عبء الضريبة كلياً أو جزئياً أي إنقاص من قيمتها الحقيقية.

أخلص في الأخير، يجب على الإدارة الضريبية إيجاد حلول سهلة وبسيطة في التعامل مع المكلف حتى نستطيع كسبه وجعله يسدد ضريبه بتلقاء نفسه، ويأتي هذا بتوفير الوسائل المادية والبشرية والتكنولوجية الحديثة لتسهيل الاتصال بين الإدارة والمكلف ومنح الامتيازات الضريبية للمكلف.



الخاتمة



الجباية اليوم هي وسيلة لتحقيق التنمية الشاملة، ويبرز الدور الفعال لها باعتبارها أنتج وسائل التحقيق عدالة اجتماعية، لارتكازها أساسا على الحد من القوارق الاجتماعية السائدة عن طريق إعادة توزيع الإيرادات والثروات بين أفراد المجتمع، إضافة إلى كوها أداة فعالة لمختلف الظواهر الاقتصادية العامة من تضخيم و ركود و تأثيرها على مؤشرات الأخرى التي من بينها الادخار والاستثمار والإنتاج، مما يجعل التهرب من دفعها يضع حدا لأهم عنصر في مالية الدولة.

أن مكافحة التهرب الجبائي ليس بالأمر الهين، نظرا للإشكالات التي يتخذها و التقنيات المتبعة من طرف المكلفين بالضريبة في استعمال الطرق الاحتمالية وفخامة التهرب الضريبي يجب معرفة الدوافع التي تحمل المكلف للجوء إلى مثل هذه الظواهر والتي قد تنمي الوضعية الاقتصادية المزرية وعدم مرونة واستقرار القوانين، وضغط جبائي مرتفع ونفسية متردية وعقلية متخلفة تنظر إلى الضريبة بمنظار مشوه ، فتح الباب على مصراعيه أمام المكلف للتخلص من الضريبة .

لذلك على المشرع أن يضع نصوص محكمة بشأن الضريبة لتقادي الثغرات إلى جانب تكثيف الإمكانيات البشرية و المادية بجاية هذه الجريمة واتخاذ مقومات أساسية، ولذلك ستطرح بعض التوصيات بشأن مكافحة التهرب الجبائي:

1- بالنسبة للتشريع الضريبي يجب توسيع نطاق حق الاطلاع على الدفاتر والمستندات الخاصة بالمول وعلى مستندات الأخرى الحومية وغيرها التي تساعد على حقيقة نشاط الممول ومركزه .

- التوسع في أسلوب الحجز من المبيع بوسيلة لاقتضاء الضريبة .

- تبسيط العمل والاجراءات في التحاسب والربط والتحصيل .

- إعادة النظر في معدلات الضرائب والتشدد في معاقبة المتهربين ماليا وجنائيا-

منح مكافئات مالية شخصية للمبلغ عن حالات التهرب التي تثبت صحتها.

2- بالنسبة للإدارة الجبائية يجب رفع كفاءة الإدارة الجبائية ، وذلك باستكمال العددي والفني الأعضاء وتبسيط إجراءات الربط و الطعن والتقاضى هو الأمر الذي يؤدي بطبيعته إلى إشاعة الثقة بين الإدارة و الممولين، تطوير الأداء عن طريق سياسات التدريب و نظام الحوافز و الترفيه للمحدين دون غيرهم.

- الحد من التقديرات الجزائية حتى لا يتولد لدى الممولين الشعور بالكراهية للإدارة الضريبية.

3- بالنسبة للدولة من الواجب عليها أن تشترك أجهزة الدولة خاصة أجهزة الإعلام ووزارتي التربية والتعليم بدورها في محاربة التهرب الضريبي، وذلك من خلال إعلام المواطنين بحصيلة الضرائب السنوية و أوجه إنفاقها وما يعود على المواطنين من منافع و خدمات من هذا الإنفاق العام، فلا شك أن شعور الممول لتصرفات الرشيدة للحكومة وما يحصل عليه من خدمات يعتبر من العناصر الأساسية للإشاعة الوعي الجبائي بين المواطنين.



قائمة المصادر والمراجع



- قائمة المصادر والمراجع:

- المراجع باللغة العربية :

أ- الكتب:

1. -العايشي عجلان، ترشيد الرقابة الجبائية على قطاع البنوك والمؤسسات المالية لحوكمت أعمالها ونتائجها بالتطبيق على حالة الجزائر (مداخلة مقدمة للملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 20- 21 أكتوبر 2009.
2. البطريق يونس أحمد، حامد عبد المجيد دراز، محمد أحمد عبد الله، مبادئ المالية العامة، دار شباب الجامعة، الإسكندرية، د.ط، 1978.
3. جهاد سعيد خصاونة، علم المالية العامة و التشريع الضريبي (بين النظرية و التطبيق)، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الأولى، 2010.
4. حمدي سليمان، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية (مكتبة دار الثقافة، الأردن، 1998).
5. سالم محمد الشوابكة، المالية العامة والتشريعات الضريبية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2015.
6. عادل فليح العلي، المالية العامة و التشريع المالي الضريبي، دار الحامد، الموصل، الطبعة الأولى، 2007.
7. عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، دط، 2006.

8. عبد الرحمان الصباح، مبادئ الرقابة الإدارية المعايير، التقييم، التصحيح (دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 1997.
9. عوادي مصطفى، رجال نصر، الغش و التهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة صخري الوادي ، الجزائر، د.ط، 2011.
10. غازي عناية، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الافاق، الأردن، د.ط، 1988.
11. محمد البديري ، التهرب الضريبي، (بين التفسير الاداري و التفسير التشريعي)، منشأة المعارف الاسكندرية، جامعة المنوفية، د.ط، 2005.
12. مراد ناصر، التهرب و الغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، الطبعة الأولى، 2004.
13. مهراوي عبد القادر، الآليات القانونية الاتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي، مجلة دفاتر السياسة و القانون، العدد الثاني عشر، جانفي 2015.
14. ولهي بوعلام، نحو إطار مقترح لتفعيل أليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة، حالة الجزائر (مداخلة مقدمة للملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 20- 21 أكتوبر 2009).

ب- المذكرات الجامعية:

1. رجال نصر، " محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة"، (مذكرة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير مؤسسات صغيرة ومتوسطة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2007) (غير منشورة).

2. سليمان عتير، " دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية "، (مذكرة الماجستير علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012).
3. طارق الحاج، المالية العامة، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2009، ص 84.
4. طرشي ابراهيم، التهرب الضريبي وآليات مكافحته"، (مذكرة الماستر أكاديمي، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2015).
5. غزة مبروك، "فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد في التهرب الضريبي" (مذكرة الماستر في علوم التسيير تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016).
6. غضبان مريم، " دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي "، (مذكر الماستر مالية ومحاسبة تخصص : محاسبة وتدقيق، جامعة أكلي محند أو الحاج، البويرة، 2015).
7. قتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين - حالة الجزائر 2003 إلى 2008 - (مذكرة مقامة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، تخصص: مالية ومحاسبة، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي يحي فارس، المدينة 2009 / 2008).
8. كحلة عبد الغني، تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الاصلاح الضريبي (مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص

اقتصاد ومالية دولية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، (2011 / 2012).

9. لابد لزرق، " ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر"، (مذكرة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2012

10. ليندة قرموش، "جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري"، (مذكرة لنيل شهادة الماستر في القانون الخاص، كلية الحقوق و العلوم السياسية جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2014).

ج- المراسيم التنفيذية:

1. أنظر المادة: 4 و 8 من المرسوم التنفيذي 60 / 91 ، المؤرخ في: 02 / 1991 / 23 ، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها، (ج.ر، ص: 353-354، عدد: 9، المؤرخ في: 27 / 02 / 1991).

2. أنظر المادة: 5 من المرسوم التنفيذي 190 / 90 ، المؤرخ في: 06 / 1990 / 23 ، يتضمن تنظيم الادارة المركزية في وزارة الاقتصاد، (ج.ر عدد: 26، ص: 860، المؤرخ في: 27/ 06 / 1990).

3. أنظر المادة: 56 من الدستور الجزائري، سنة 2016.

4. المرسوم التنفيذي رقم 06- 327، المؤرخ في 25 شعبان عام 1427هـ الموافق ل 18 / 09 / 2006، مرجع سبق ذكره، المادة 26 منه .

5. المرسوم التنفيذي رقم 06- 327، المؤرخ في 25 شعبان عام 1427هـ الموافق ل 18 / 09 / 2006، المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، المادة 3 منه، الجريد الرسمية المؤرخة في 1 رمضان 1427هـ الموافق ل 24 / 09 / 2006، العدد 59.

6. المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 23 فبراير 1991، المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، المادة 12 منه، الجريدة الرسمية المؤرخة في 27 فبراير 1991، العدد 9.

- المراجع باللغة الفرنسية :

1. -Ahmed Hamini, L'audit comptable et financier Edition Berti, Algérie, 2001.
2. Michel Bovier, Marie Christine, l'administration fiscale en France (PUF, Parie, 1988),.



الفهرس.



الفهرس:

ص	المحتوى.
	- الإهداء.
	- الشكر.
	- قائمة المختصرات.
أ ← ج	- مقدمة.
❖ الفصل الأول: ماهية التهرب الجبائي. (5 ← 40).	
5	◀ المبحث الأول: ماهية التهرب الجبائي.
5	■ المطلب الأول: عموميات حول الجبائية.
5	● الفرع الأول: تعريف الجبائية.
5	● الفرع الثاني: تعريف الضريبية.
6	● الفرع الثالث: تعريف الرسم
6	■ المطلب الثاني: الإطار المفاهيمي بتهرب الضريبي.
6	● الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي وأنواعه.
9	● الفرع الثاني: أسباب وطرق وآثار التهرب الضريبي.
20	◀ المبحث الثاني: ماهية الرقابة الجبائية.
20	■ المطلب الأول: تعريف الرقابة الجبائية وأهدافها.
20	● الفرع الأول: تعريف الرقابة الجبائية.
22	● الفرع الثاني: أهداف الرقابة الجبائية.
23	■ المطلب الثاني: أسباب إجراء الرقابة الجبائية ومبادئها وأشكالها.
23	● الفرع الأول: أسباب إجراء الرقابة الجبائية.
24	● الفرع الثاني: مبادئ الرقابة الجبائية.
25	● الفرع الثالث: أشكال الرقابة الجبائية
28	■ المطلب الثالث: الإطار التنظيمي و القانوني للرقابة الجبائية في الجزائر.
28	● الفرع الأول: الوسائل الهيكلية المكلفة بالرقابة الجبائية.
36	● الفرع الثاني: الوسائل البشرية للرقابة الجبائية.
40	- خلاصة الفصل.
❖ الفصل الثاني: آليات مكافحة التهرب الضريبي (42 ← 93).	

43	المبحث الأول: الآليات الوقائية والرقابية من التهرب الضريبي
	المطلب الأول: الوسائل الوقائية التشريعية الجبائية.
43	المطلب الأول: الوسائل الوقائية التشريعية الجبائية.
44	الفرع الأول: تبسيط النظام الضريبي.
44	الفرع الثاني: إرساء نظام ضريبي عادل.
45	الفرع الثالث: تحسين الجهاز الإداري.
45	المطلب الثاني: الوسائل الوقائية على مستوى الإدارة الضريبية.
46	الفرع الأول: تحسين الإمكانيات البشرية.
46	الفرع الثاني: تحسين الإمكانيات المادية.
46	الفرع الثالث: تدابير الوقاية من الفساد وآليات مكافحته.
47	المطلب الثالث: الوسائل الوقائية على مستوى المكلف بالضريبة.
47	الفرع الأول: توعية المكلف بالضريبة.
47	الفرع الثاني: إزالة التوتر بين الإدارة والمكلف.
48	المبحث الثاني: آليات قمع جريمة التهرب الضريبي.
48	المطلب الأول: إجراءات المتابعة.
48	الفرع الأول: إثبات ومعاينة التهرب الضريبي.
49	الفرع الثاني: تحريك الدعوى العمومية والجبائية.
51	المطلب الثاني: العقوبات المقررة على مرتكبي جريمة التهرب الضريبي.
52	الفرع الأول: الأشخاص الخاضعين للجزاء.
53	الفرع الثاني: العقوبات المقررة.
62	- خلاصة الفصل.
64	- الخاتمة.
67	- قائمة المصادر والمراجع.