



جامعة ألكلي محمد أولحاج - البويرة
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم القانون العام



الإدارة الجبائية ودورها في مكافحة التهرب الضريبي

مذكرة لنيل شهادة الماستر في القانون
تخصص: قانون إداري

إشراف الأستاذة:
د/ رحمانى حسينة

إعداد الطالبة:
- نجاري مريم

لجنة المناقشة

الأستاذة (ة) د/ ربيع زكرياء..... ورئيساً
الأستاذة (ة) د/ رحمانى حسينة..... مشرفاً ومقرراً
الأستاذة (ة) رحمانى ساجية..... ممتحناً

السنة الجامعية: 2022/2021

شكر وعرافان

الحمد والشكر لله الذي وفقني لأبلى هذا المقام
أهدي هذا العمل المتواضع الى روح الأستاذة بالحارث ليندة
وجميع من فقدنا من الطاقم الجامعي، رحمهم الله وأسكنهم الفردوس

الأعلى

يسعدني أن أتوجه بشكري الى الأستاذة المشرفة رحماني حسيبة
لا أنسى ونخص إدارة كلية الحقوق والعلوم السياسية على كفاحهم
وسعيهم لسير المسار الدراسي على أكمل وجه، متم فخر الأمتنا،

جزاكم الله خيرا

الى كل من نسيه قلبي وحفظه قلبي شكرا لكم.

إهداء

لي من تحملت العناء لأجلي، والسهر لراحتي، والتعب لتربيتي، والفرح لنجاحي، والدمع
لحسانتي أوف لها كل معاني الحب والتقدير وجل ما تحمله هذه الشهادة من فرحة لقلبها، إليك
يا أمي الغالية.

لي أبي أظال الله في عمره وحفظوا الله من كل سوء.

لي من رحمهما الله برحمته الواسعة جداتي الغاليتين "تسعديت" "باية".

لي كل من أكن لهم كل الحب والتقدير.

لي أخي العزير والغالي على قلبي إدير.

لي أخواتي الحبيبين الغالين أسماء وإيناس.

لي كل أفراد عائلتي عماتي وعمامي، أخوالي خالاتي.

لي ابنة عمتي العزيزة صليحة التي كانت معي في أصعب الأوقات رغم بعد المسافة.

لي كل اللذين ساهموا من قريب أو من بعيد لإنارة عقلي بالعلم النافع وإرشادي لي ما هو صالح لي

كل طالب علم أو طالبة لي كل قارئ أو قارئة لهذه المذكرة لي كل هؤلاء أهدي هذه الصفحات.

قائمة المختصرات

أولاً: باللغة العربية.

ق ض م قانون الضرائب المباشرة.

ق ض غ م قانون الضرائب غير المباشرة.

ق ر ر أ قانون الرسم على الاعمال.

ق ط قانون الطابع.

ق ت قانون التسجيل.

ج ر جريدة رسمية.

د ط دون طبعة.

ثانياً: باللغة الأجنبية.

Tva الرسم على القيمة المضافة

TAP الرسم على النشاط

IRG الضريبة على الدخل الإجمالي

IFU الضريبة الجزافية الوحيدة

DRV مديرية الأبحاث والمراجعات

DGE مديرية كبريات المؤسسات

CDI مركز الضرائب

OCDE منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية

مقدمة

يمكن اعتبار الضريبة من أهم الموارد الجبائية التي تعتمد عليها الدولة لتغطية النفقات العامة ووسيلة فعالة لتحقيق التنمية الشاملة ولتحقيق ذلك عمدت الدولة على اتخاذها كمصدر لتمويل الخزينة العامة وعلى إيجاد مصادر تتميز بالاستقرار والثبات، بالإضافة الى أن دورها لا ينحصر على مواجهة النفقات، بل تتعدى ذلك من خلال كونها من أنجح الوسائل لتحقيق العدالة الإجتماعية وأداة لمعالجة مختلف الظواهر الاقتصادية والاجتماعية.

تعتبر إستمرارية هذا المفهوم ودوامه مرهون بمدى استجابة والتزام المكلفين بالضريبة لواجباتهم الضريبة غير أن بعض المكلفين يستعملون كل الطرق والأساليب للتهرب من القيام بواجباتهم الجبائية من خلال التحايل على النظام الجبائي، فأصبحت ظاهرة التهرب من أبرز العقبات والمشكلات التي تواجهها الدولة في تنفيذها لمختلف سياساتها ومن ثم لا بد من محاربتها على المستويين المحلي والدولي من خلال جملة من التشريعات والتنظيمات.

من جهته عمد المشرع الجزائري على إيجاد أجهزة متخصصة للحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي الذي أنهك الاقتصاد الوطني من خلال جهاز الرقابة الجبائية والتي تتمثل في مجموعة من الإجراءات والتقنيات التي استعملتها الإدارة الجبائية للتأكد من مصداقية البيانات والتصريحات باعتمادها على حق الرقابة والتحقيق بموجب القانون.

والرقابة الجبائية تتمثل في الأجهزة التي حدد لها القانون القيام بذلك من خلال إنشاء المديرية الفرعية للرقابة الجبائية على المستوى الولائي سنة 1990 بالإضافة إلى مفتشات الضرائب على المستوى الإقليمي ومديرية البحث والمراجعات المنشأة سنة 1998 بالإضافة إلى

إحداث جهاز جديد يتمثل في مديرية كبريات المؤسسات بالرغم من هذه الجهود ورغم التعديلات في القوانين والتشريعات الجبائية لمواجهة الظاهرة إلا أن نسبتها في تزايد.

إشكالية الدراسة:

ومن خلال العرض السابق يمكن صياغة الإشكالية على النحو التالي:

إلى مدى ساهمت الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي؟

أهمية الدراسة:

الرقابة الجبائية تعتبر من بين الطرق الأكثر الأهمية في النظام الضريبي الجزائري؛ كونه نظاما تصريحا يعطي الحرية الكاملة للمكلفين بالضريبة في التصريح بمداخيلهم وممتلكاتهم ولكن فرضت رقابة على هذه التصريحات، إلا أن ظاهرة التهرب الضريبي تقف حائلا دون تحقيق الرقابة الجبائية للأهداف الموجودة من أجلها، وذلك نظرا لما تخلفه هذه الظاهرة من آثار سلبية على المستوى المالي والاقتصادي والاجتماعي، حيث تؤدي إلى الإضرار بالخزينة العمومية في وقت تسعى فيه الدولة لرفع مواردها عن طريق الجباية العادية، وهذا بديل للجباية البترولية وذلك في سبيل تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

أسباب اختيار الموضوع:

يعود سبب اختياري لموضوع الرقابة الجبائية وذلك لما لها من دور كبير في مهنة التدقيق المحاسبي، فالمدقق المحاسبي يجب أن يتعرف على القوانين الضريبية أولا وطرق التحايل والتملص العمدي وغير العمدي من دفع الضريبة الذي يلجأ إليها المكلف بالضريبة ولذا توجهت إلى دراسة هذا الموضوع وذلك لتوسيع معارفي معارفنا وإثراء للمكتبة وتسليط الضوء

على كل ما هو جديد في إطار الرقابة الجبائية، وكذلك لما للرقابة الجبائية من دور في تمويل الخزينة العمومية واستنزاف لظاهرة التهرب الضريبي.

أهداف الدراسة

نسعى من خلال هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- إبراز الدور الفعال الذي تلعبه الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبي، ودور إجراءات الرقابة في اكتشاف التجاوزات والأخطاء، كما تهدف إلى تبيان أهمية الرقابة الجبائية في إضفاء مبدأ العدالة والمنافسة الشريفة بين المكلفين، ودورها في تمويل الخزينة العمومية.
- بيان أهمية عملية الرقابة الجبائية ومدى مساهمتها في مكافحة والحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

- التعرف على كيفية سير عملية الرقابة الجبائية والإلمام بمختلف آلياتها المستخدمة.

منهج الدراسة.

- من أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة، تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم استخدام المنهج الوصفي في التطرق لمختلف المفاهيم النظرية المتعلقة بالرقابة الجبائية وكذا التهرب الضريبي.

خطة الدراسة.

- وحتى يتمكن من معالجة الإشكالية المطروحة ارتأيت إلى تقسيم الخطة إلى فصلين معتمدة على التقسيم الثنائي لكلا الفصلين، حيث تطرقت في الفصل الأول إلى ماهية التهرب الضريبي، الذي بدوره قسمته إلى مبحثين، وقفت في المبحث الأول الإطار المفاهيمي للتهرب

الضريبي، وفي المبحث الثاني الإطار القانوني للتهرب الضريبي، في حين خصصت الفصل الثاني لدراسة الرقابة الجبائية كألية لمكافحة التهرب الضريبي، وبدوره تم تقسيمه إلى مبحثين، بحيث المبحث الأول تم تطرق فيه إلى الاطار المفاهيمي للرقابة الجبائية، وفي المبحث الثاني الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية.

الفصل الأول

ماهية التخريب الضريبي

إن ظاهرة التهرب الضريبي تعتبر من أهم المعوقات التي واجهت المشرع الجبائي، فمعظم الدول تعاني من هذه الظاهرة وقد وجدت منذ وجود الضريبة نفسها، فهي تهدد وجود النظام الضريبي وتقلل من أهميته، إلا أنها تشترك في كونها ظاهرة يصعب السيطرة عليها فالمكلف بالضريبة يسعى بشتى الطرق والأساليب لتجنب دفع الضريبة وذلك لعدة أسباب، وهذا ما يسبب نزيف لموارد الخزينة العمومية.

ولدراسة هذه الظاهرة وتشخيصها تطرقنا في الفصل إلى الإطار المفاهيم للتهرب الضريبي، بحيث قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين، المبحث الأول نتناول فيه مفهوم التهرب الضريبي بذكر أهم التعاريف له، وكذا التمييز بينه وبين الغش الضريبي، وإبراز أسبابه، أنواعه وأساليب ارتكابه، المبحث الثاني مخصص للإطار القانوني للتهرب الضريبي.

المبحث الأول

الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي

إن الدور التي تلعبه الضرائب في تمويل الخزينة العمومية هو دور كبير ومهم، ولكن كيفية تحصيلها عرفت الكثير من المعوقات والمصاعب ومن أهمها هو امتناع المكلفين عن دفع الضريبة، وذلك يكون باللجوء الى طرق مشروعة وغير مشروعة، وهذا ما أطلق عليه تسمية التهرب الضريبي، بحيث يعتبر من اهم الظواهر تأثيرا على الاقتصاد، لأنها تستطيع القضاء على توازن النظام الجبائي، وتؤدي إلى التخفيض المعتبر للمداخيل الجبائية مما تؤثر بشكل كبير على توازن الميزانية العامة. ويكون له السبب المباشر في العجز الذي يصعب تقاديه، ولعدم وجود دراسات متخصصة يصعب معرفة التهرب الضريبي والتدقيق في أرقامه ونسبه، ونظرا لخطورة هذه الظاهرة فقد تم تخصيص هذا المبحث لدراسة معاني الظاهرة بالتطرق الى الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي (المطلب الأول) هذا من جهة ومن جهة أخرى دراسة الجانب القانوني لهذه الجريمة (المطلب الثاني).

المطلب الأول:

مفهوم التهرب الضريبي

إن التعاريف التي تتعلق بالتهرب الضريبي كثيرة ومتعددة، ويعود سبب ذلك بذلك بالدرجة الأولى إلى إختلاف آراء فقهاء القانون منة جهة، وآراء الباحثين الاقتصاديين من جهة الأخرى، وذلك راجع إلى إختلاف وجهة نظرهم، وتنوع أساليب وأشكال التهرب الضريبي، لذلك

سنحاول إعطاء تعريف دقيق للتهرب الضريبي (الفرع الأول)، بالإضافة الى التميز بينه وبين الغش الضريبي (الفرع الثاني).

الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي

تعددت التعريفات المتعلقة بمصطلح التهرب الضريبي، واختلاف وجهة نظر كل من الباحثين القانونيين والاقتصاديين في هذا الموضوع، بحيث أن رجال القانون يؤكدون على الجانب القانوني للتهرب الضريبي في حالة ما إذا كانت الطرق المستعملة مشروعة، ويميزون بين أنواعه أما رجال الاقتصاد فلا يجدون فرق بين أنواعه ويؤكدون أن لهم نفس الآثار الاقتصادية على الخزينة العمومية مهما كانت صور التهرب من عبئ الضريبة أي كان نوعها. وعرف كذلك التهرب الضريبي بأنه: كل التصرفات المادية وكل العمليات المحاسبية، وكل المحاولات التي يلجا إليها المكلف بالضريبة أو غيره من أجل التخلص من الضريبة¹ وكذلك يوجد تعريف آخر: بحيث يعتبر التهرب الضريبي هو التخلص بإحدى الوسائل المختلفة من الالتزام بدفعها²

وما نستنتجه من خلال التعريفين السابقين أنهما عرفا التهرب الضريبي على أساس الطرق التي يستعملها المكلف بالضريبة من أجل التهرب أو التخلص من دفع الضريبة المستحقة ولكن الإشارة الى الضرر الذي يلحقه التهرب الضريبي بالإيرادات العامة التي تخص تمويل الخزينة العمومية.

¹ طورش بتاته، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة قسنطينة، 2011-2012، ص 11.

² فوزي عبد المنعم، المالية العامة والسياسة المالية، د ط، دار النهضة العربية، لبنان، 1972، ص 223.

وعرفه الأستاذان حسن عواضة وعبد الرؤوف قطيش بأنه: تخلص المكلف القانوني من عبئ الضريبة دون أن ينتقل عبئها إلى الغير مما تقدم يمكننا معرفة الفرق الموجود بين نقل عبء الضريبة والتهرب من الضريبة فنقل عبء الضريبة بعد ان يكون الممول القانوني قد دفع الضريبة الى الخزينة العمومية، ثم يسعى من اجل استردادها فتحويل عبئها الى شخص اخر عن طريق العلاقة الاقتصادية التي تربطهما معا، وفي الأخير تذهب الضريبة المفروضة للخزينة بشكل كامل، عكس التهرب الضريبي الذي يحرمها من الإيرادات العامة.

عُرف أيضا: بأنه بتلك الطرق أو الوسائل الاحتمالية التي يستعملها المكلف بالضريبة للتخلص منها بصفة كلية أو جزئية فيقصد به "الاعتداء على حقوق الخزينة العمومية باستعمال طرق احتمالية لإخفاء الأرباح الحقيقية للمكلف".

ولكن ما يعاب على هذا التعريف حصره للتهرب الضريبي في صنف واحد وهو التهرب غير المشروع أو ما يسمى بالغش الضريبي ويتضح ذلك من خلال عبارة (الطرق الاحتمالية)، فهذا النوع ما هو سوى حالة خاصة من التهرب، حيث يمكن أن يتحقق التهرب الضريبي دون أن يستعمل المكلف الطرق الاحتمالية، مثل الامتناع عن إتيان الواقعة المنشئة للضريبة كعدم قيامه بمزاولة نشاط تفرضه عليه ضرائب أو الاستفادة من الثغرات الموجودة في التشريع.

كما عرفه الأستاذ "عدلي ناشد سوزي" التهرب الضريبي من خلال النطاق المكاني للتهرب والذي يقصد به¹: التهرب الضريبي الداخلي هو في حقيقته تهرب غير قانوني بمعنى أن

¹ عدلي ناشد سوزي، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثرها على اقتصاديات الدول النامية، د ط، دار المطبوعات الجامعية الحفوقية، القاهرة، 1999، ص18.

الممارسات التي تتم في هذا الصدد تخرج عن إطار القانون وحدوده أي انها كلها ممارسات

غير مشروعة، فهو اذن ظاهرة سلبية في إطار العلاقة بين الفرد والسلطة¹

كما يمكن ملاحظة من هذا التعريف أنه مصطلح داخلي والغاية من ذلك هي التفرقة بين

التهرب الداخلي، والتهرب الدولي لأن ظاهرة التهرب تفاقمت أثارها السلبية لتتجاوز حدود دولة

واحدة.

وعرفه أيضا Margarine Amdre أن التهرب الضريبي هو محاولة التملص من الضريبة في

حدود تعريف القانون.²

ولإعطاء مفهوم جامع للتهرب الضريبي عرفه على زغدود في مؤلفه "المالية العامة" تلك

المخالفات القانونية المتمثلة في عدم الإمتثال للتشريع الضريبي أو الثغرات الموجودة في

القانون من اجل التخلص من أداء الواجب الضريبي بجميع الوسائل والأشكال سواء تعلق الامر

بالعمليات المحاسبية أو الحركات المادية، وذلك بكل جزء من المبلغ الواجب الدفع للخزينة

العمومية والذي تستعمله الدولة في تغطية نفقاتها.³

الفرع الثاني: الفرق بين التهرب الضريبي والغش الضريبي

نميز بين التهرب الضريبي والغش الضريبي من خلال: التهرب الضريبي تكون فيه إدارة

المكلف متجهة نحو تحقيق العبء الضريبي إلا أنه يسلك في سبيل ذلك سبلا مشروعة،

¹ عدلي ناشد سوزي، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثرها على اقتصاديات الدول النامية، المرجع السابق، ص 18.

² مقراني إيمان، منلاخاف محمد أمين، الأليات القانونية للحد من التهرب الضريبي، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2015-2016، ص 7.

³ زغدود علي، المالية العامة، د ط، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص ص 209-210.

فالمكلف هنا يمارس حقا من حقوقه القانونية والاقتصادية ليحقق بهدف مشروعاً بالنسبة له وبالتالي فلا يوقع عليه أي عقوبة أو جزاء، فالتهرب الضريبي بهذه الصورة يتوفر فيه العنصر المعنوي (سوء النية) دون العنصر المادي (الحيل التدلسية). أما الغش الضريبي فتتجه فيه إدارة المكلف نحو تحقيق أو إسقاط العبء الضريبي ولكنه يسلك في سبيل تحقيق ذلك طرق غير مشروعة تصل إلى حد التدليس والاحتتيال، فالغش الضريبي بهذه الصورة يتوفر فيه العنصر المعنوي والعنصر المادي، لذلك يتعين عدم الخلط بين التهرب الضريبي والغش الضريبي، فالأول يمثل العام والثاني الخاص، فالغش الضريبي يمثل حالة خاصة من حالة التهرب الضريبي عن طريق انتهاك القانون،¹ ويشترك كل من التهرب الضريبي والغش الضريبي في النقاط التالية: كلاهما يؤدي إلى تخفيض العبء الضريبي، كلاهما ناجم عن سوء النية، كلاهما ناجم عن انعدام الحس المدني.²

وأيضاً كل من التهرب الضريبي والغش الضريبي تتجه إدارة المكلف فيهما إلى تحقيق نتيجة واحدة وهي التخلص من عبئ الضريبة، كلياً أو جزئياً إلا أن الطريقة تختلف، ففي التهرب الضريبي يسلك سبلاً مشروعة، وبالتالي لا تقع عليه أي عقوبات أو جزاءات لأنه يتوفر فيه فقط العنصر المعنوي المتمثل في سوء النية دون العنصر المادي المتمثل في الحيل التدلسية.³

¹ قرموش ليندة، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2013-2014، 2009، ص 8.

² قتال عبد العزيز، تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، معهد العلوم الاقتصادية والتجارة وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس المدينة، 2009، ص 8.

³ مقراني إيمان، منلايخاف محمد أمين، الآليات القانونية للحد من التهرب الضريبي، مرجع سابق، ص 8.

أما الغش الضريبي يتحقق عن اللجوء إلى سبل غير مشروعة تصل إلى حد التدليس والاحتيال فهنا يتوفر كل من العنصر المعنوي (سوء النية) والعنصر المادي المتمثل في الحيل التدلسية.

الفرع الثالث: أسباب التهرب الضريبي.

تخلف أسباب ظاهرة التهرب الضريبي من دولة إلى دولة، نظرا لاختلاف الأوضاع الداخلية والاقتصادية والسياسية، التي يتميز بها كل بلد ولا يمكن تحديد كل الأسباب المتعلقة بهذه الظاهرة إلا أنه يمكن تحديدها في أسباب مباشرة متعلقة بالإدارة الجبائية (أولا)، وغير مباشرة متعلقة بالمكلف بالضريبة والمنظومة والمحاسبية للدولة (ثانيا).

أولا: الأسباب المباشرة للتهرب الضريبي.

وهي الأسباب المتعلقة بالإدارة الجبائية إذ تعتبر إدارة الضرائب الجهاز الذي تنفذ من خلاله السياسة الجبائية والوسيط بين السلطات التشريعية والمكلف بالضريبة.

1. الأسباب المتعلقة بالنظام والإدارة الضريبة.

لنجاعة أي نظام جبائي يرجع ذلك إلى مدى فعالية الإدارة، ومدى صرامتها في تطبيق القانون، فالنقائص التي يعاني منها النظام الجبائي يساهم في شكل كبير في اتساع الهوة بين الإدارة والمكلف والذي يزيد من فرض التهرب الضريبي.¹

أ - الأسباب المتعلقة بالنظام الضريبي:

رغم الإصلاحات التي قام بها المشرع في النظام الجبائي، إلا أنها لم تستطع الوصول إلى نظام إداري فعال، وذلك يرجع لعدة أسباب منها:

¹ مراد ناصر، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، د ط، دار هومة، 2003، ص 160.

نقل الضريبة: والذي يشكل مبرراً أساسياً لتهرب الأفراد من الضريبة بحيث في حالة زيادة العبء الضريبي عن توقعات المكلفين واستعدادهم النفسي لتحمله مما يدفعهم إلى التهرب الضريبي.¹

عدم تشديد العقاب على المتهربين: وذلك بقيام المكلف بالضريبة بالمقارنة بين المبلغ الذي يدفعه وقيمته الغرامة المالية التي يدفعها، فإذا كانت قيمة العقاب أقل من المبلغ الذي يدفعها، فإذا كانت قيمة العقاب أقل من المبلغ الذي يعود عليه فيلجأ من المبلغ الذي يعود عليه فيلجأ إلى التهرب أما العكس فيقوم بدفع الضريبة المفروضة عليه.²

دم استقرار النظام الضريبي: ويرجع ذلك للتغيرات المستمرة في القوانين المالية الرئيسية وقوانين المالية الرئيسية وقوانين المالية التكميلية وهذا ما دفع بالمكلف للتهرب من الضريبة وعدم ثقته في النظام الجبائي.

ضعف فعالية الرقابة الجبائية: كلما أحس المكلف بالضريبة بضعف الرقابة الجبائية، كلما اتجهت إرادته للتهرب.

ب - الأسباب المتعلقة بالإدارة الضريبية:

إن ضعف التنظيم على مستوى الإدارة الضريبية يفتح مجالاً للمكلف للتهرب من الضريبة، وذلك لنقص العناصر الفنية، وهذا ما يؤدي إلى عجز الجهاز الإداري وذلك من خلال:

-انتشار الفساد الإداري على مستوى الإدارة الضريبية.

¹ المرجع نفسه، ص 165.

² يدو لويزة، قاري حياة، الغش الضريبي وألية مكافحته، مذكرة لنيل شهادة ليسانس، جامعة البويرة، 2010-2011 ص 36.

-ضعف الأجور ومرتبات موظفي الإدارة الضريبية، الأمر الذي يجعل الموظفين يقبلون كل ما يقدمه المكفون من هدايا وهبات.

-طبيعة النظام الجبائي نظام تصريحي حيث أعطى حرية مطلقة للمكلف، وهذا شجع المكلف لتقديم تصريحات كاذبة.¹

-غياب جهاز الرقابة ما سمح للمكلف بتضخيم التكاليف وتخفيض المداخل الصافية المستحقة.²

-تعقد الإجراءات الإدارية الخاصة بتقدير الضريبة وتحصيلها مما يدفع نفور المكلف عن دفعها.

-نقص الأجهزة الإلكترونية الحديثة في الإدارة الضريبية لتحسين من مستوى خدماتها.

ثانيا: الأسباب غير مباشرة للتهرب الضريبي.

1- الأسباب المتعلقة بالمكلف بالضريبة.

تتحصر الأسباب المتعلقة بالمكلف إلى أسباب نفسية، إجتماعية واقتصادية التي سوف نتطرق إليها بالتفصيل فيما يلي:

أ- الأسباب النفسية.

للعامل النفسي دور أساسي في التهرب الضريبي، ففوة التهرب يحددهما الوعي الضريبي للمكلف، فكلما كان المكلف واعيا نقص الباعث النفسي على التهرب، كلما كان الوعي ضعيفا

¹ مراد ناصر، الغش والتهرب الضريبي في الجزائر، د.ط، دار قرطبة، الجزائر، 2004، ص 14.

² يدو لويزة، قاري حياة، المرجع سابق، ص38.

زاد الباعث النفسي على التهرب، كلما كان الوعي ضعيفا زاد الباعث النفسي للتهرب ومن الاعتقادات الخاطئة التي رسخت في ذهن المكلف ما يلي:

-يعتقد المتهرب من الضريبة أنه سارق شريف لأنه يسرق الدولة باعتبارها شخص معنوي وبالتالي لا يعد مخالفا للقانون ولا مضرا للأخرين.¹

-الاعتبار السائد لدى المكلف أن الضريبة هي اقتطاع مالي بدون مقابل أو فائدة تعود عليه.

-ترسخ فكرة أن الضريبة عقاب مالي يقوم المكلف بدفعه للإدارة الضريبية مقابل ممارسته لنشاط ما.²

ب - الأسباب الاقتصادية للتهرب الضريبي.

تعتبر الأزمات التي شهدتها الدول من العوامل المحفزة للتهرب الضريبي لاسيما فترات الكساد حيث تقل النقود ويؤدي ذلك إلى ارتفاع الأسعار وقلة دخل الأفراد مما يؤثر على قدراتهم الشرائية،³ ويصعب على المنتجين نقل عبئ الضريبة على المستهلكين لذا يتملصون من التزاماتهم بدفعها باستخدامهم لكافة الطرق المتاحة، والعكس صحيح في فترات الرخاء الاقتصادي يقل ميل المكلفين للتهرب الضريبي وهذا الوضع يسمح بنقل عبئ الضريبة على المستهلكين عن طريق رفع أسعار منتجاتهم لذا ينخفض ميول الأفراد للاحتيال.⁴

¹ زغدودي أمال، جريمة الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الليسانس، جامعة قلمة 2013-2014، ص 13.

² يدو لويظة، قاري حياة، المرجع السابق، ص 36.

³ بوعكاز سميرة، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي دراسة حالة لمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات، رسالة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية الاقتصاد والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2014-2015، ص 35.

⁴ ناصر مراد، الإصلاحات في الجزائر، مجلة الباحث، عدد 2، البليلة، 2003، ص 23.

ساهم كذلك الاقتصاد الموازي في تعشي ظاهرة التهرب الضريبي حيث أن السوق الموازية تتداول فيها أموال ضخمة مع إفلاتها من الرقابة، ومن ثم عدم دفع الضرائب مما يسبب أضراراً للخزينة العمومية، وهناك أسباب أدت إلى انتشار هذا الاقتصاد خصوصاً في الدول النامية بما في ذلك الجزائر من بينها:

- عدم عدالة الأنظمة الضريبية مما يدفع الأفراد لتحاييل بهدف التخلص من التزاماتهم بدفع الضريبة، وارتفاع نسبة مساهمة الأفراد في الضمان والتأمين الاجتماعي.

- تدني الأجور التي لا تتناسب مع مستوى المعيشة.

- تعقيد الإجراءات الإدارية والتنظيمية وارتفاع الرسوم في أسواق العمل، وتنامي الفساد الإداري وتغشي ظاهرة البطالة.

- ضعف الإمكانيات المادية والبشرية لإيرادات الضرائب مما نتج عنه ضعف الرقابة الجبائية.

بالرغم من الجهود التي بذلتها الدولة من أجل القضاء على هذا الاقتصاد إلا أن تبقى غير كافية للقضاء عليه كلياً لأنه يساهم بشكل بسيط في امتصاص البطالة، وفي تأمين الاكتفاء الذاتي في بعض المواد ويؤدي إلى زيادة دخول البطالة في ظل انخفاض مستويات الدخل.

لا يمكن إرجاع سبب انتشار ظاهرة التهرب الضريبي إلى الأسباب الاقتصادية فقط هناك

عوامل أخرى ساهمت في تعشيها في المجتمع كأسباب التشريعية.¹

¹ ولهي بوعلام، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2003-2004، ص1.

ج - الأسباب التشريعية للتهرب الضريبي:

قامت الدولة الجزائرية بعد الاستقلال بعدد من الإصلاحات مست مختلف المجالات منها المجال الضريبي عن طريق إصدارها لقوانين تتماشى مع الواقع الجزائري خاصة الإصلاح الضريبي لسنة 1991 ومن بين الأسباب التي دفعتها إلى ذلك أزمة انخفاض أسعار النفط في سنة 1986، وتزايد حجم المديونية.¹

ولقد جاء دستور 1989 في هذا الصدد لنظام اقتصاد السوق لمواكبة الإصلاحات والتحويلات التي شهدتها الاقتصاد الدولي وكان ذلك استجابة لضغط الهيئات المالية الدولية (صندوق النقد الدولي والبنك الدولي للإنشاء والتعمير) التي وضعت آليات مهمة لاسترجاع أموالها.

تضمن الإصلاح الضريبي لسنة 1991 في إحداث صنفين من الضرائب المباشرة الضريبة على الدخل الإجمالي **IRG** أو الضريبة على أرباح الشركات **IBS** إضافة إلى الرسم على القيمة المضافة **TVA** بغرض تبسط النظام الضريبي وتحسينه وكذا تغطية العجز في ميزانية المدفوعات وإحلال الجباية العادية أي الضرائب مثل الجباية البترولية.²

غير أن هذا الإصلاح قد شبته مجموعة من النقائص وذلك راجع إلى أنه ارتكز فقط على توسيع الوعاء الضريبي ممل جعله بعيد كل البعد عن إنشاء جباية منتجة تحد من التهرب

¹ علام ليلة، أليات مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2016، ص58.

² ناصر مراد، الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مرجع سابق ص24.

الضريبي فعدم إحكام السلطة التشريعية (البرلمان بغرفتيه) في صياغة التشريع الضريبي من شأنه أن يساهم في تقاوم هذه الظاهرة ويمكن تحديد الأسباب التشريعية فيما يلي:

-تصدر الضريبة وتعديل وتلغى بمقتضى قانون المالية، ومن ثمة هذه التعديلات تؤدي إلى وجود ثغرات قانونية مما يعد سببا كافيا لاستغلالها من طرف المكلف بالضريبة بهدف التخلص منها كليا أو جزئيا.¹

- يؤدي عدم استقرار النظام الضريبي وتنوع الضرائب الملقاة على عاتق المكلف من شأنه أن يخلق مشاكل للمكلف تتجلى في عدم فهمه للنصوص وبالتالي سوء تطبيقاته لها حتى كان متعلما، ومن ثمة صعوبة التكيف معها لاسيما إذا تضمنت ضرائب جديدة وزيادة نسب الضرائب القديمة، مما قد يدفعه للتهرب من تنفيذ التزامه الضريبي.

-ضعف العقاب المفروض على التهرب، حيث أن حجم العقاب الذي تفرضه الدولة على المتهرب من الضريبة يؤثر على التهرب الضريبي، فيكون الفرق بين الضريبة التي يستوجب دفعها والغرامة ضئيل جدا فهي عقوبة محفزة للتهرب، وكان الأولى أن تكون ردية لأن التهرب مس حقوق الخزينة العمومية .

-الميزة التي تميز بها التشريع الضريبي الجزائري هو الغموض وخاصة فيما يتعلق بفرض الضريبة وميعاد دفعها، فهو يلزم المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي² بتقديم تصريح عن

¹ طورش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي، مرجع سابق، ص46.

² يقصد بالنظام الحقيقي النظام الضريبي الذي يخضع له المكلفين الذين يصل رقم أعمالهم 30,000000 دج سنويا، ويترتب عليه مسبك محاسبة كاملة طبقا للقوانين المعمول بها / بن عمارة منصور إجراءات الرقابة المحاسبية، د ط، دار هومة، الجزائر، 2011، ص 33،32.

مداخيلهم شهريا أما الدفع فسنويا الارتباك للمكلف بسبب قلة وعيه ضنا منه بأن التصريح والدفع في كل شهر وهذا ما يجعل المكلف الذي قد يكون في شهر ما في عسر يلجأ إلى التهرب الضريبي.

بحيث أن الازدواج الضريبي¹ مشكلة أدت إلى ارتفاع نسبة المتهربين من الضريبة، ويقصد بالازدواج الضريبي فرض نفس الضريبة مرتين لنفس الوعاء الضريبي من طرف الدولة على مكلفين مختلفين نظرا للعلاقة الاقتصادية التي تربطهما، فلا يشترط وحدة المكلف بالضريبة لذا لا يعتبر ازدواج ضريبي من الناحية القانونية، إنما يمكن القول بأن هناك ازدواج ضريبي من الناحية الاقتصادية.

والمثال على ذلك شركات ذات مسؤولية محدودة **SARL** وشركة التضامن فبالنسبة للأولى تدفع الضريبة على أرباح الشركات **IBS** والباقي من الأرباح بعد خصم الضريبة يقسم بين الشركات وهؤلاء بدورهم يدفعون ضريبة الدخل الإجمالي **IRG** ، أما بالنسبة لشركة التضامن فالأرباح توزع أولا بين الشركاء ويكونون مطالبين بدفع ضريبة واحدة وهي الضريبة على الدخل الإجمالي **IRG**

¹ بوقرة إيمان، كيفية تقادي الازدواج الضريبي في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية، دراسة حالة الاتفاقية الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2009، ص20.

ففي هذه الحالة هناك إخلال بارز في قاعدة عدالة الضريبة، المتمثلة في غياب الجهود المبذولة من قبل الدولة للتعريف بالنظام الضريبي¹ عبر وسائل الاتصال المختلفة لتشر الوعي الضريبي.

ف نجد أن الجزائر قد اتبعت تشريع ضريبي غير مرن حيث تقوم بفرض ضرائب عالية على المكلف بالضريبة، مما يؤدي به إلى مقارنة هذا التشريع بتشريعات الدول الأخرى، خصوصاً التي تتميز بضغط جبائي منخفض كدول الجنات الضريبية، وهذا مما يساعد على انتشار ظاهرة التهرب الضريبي الدولي.

المطلب الثاني:

أنواع التهرب الضريبي وأساليب ارتكابه.

سنعرض من خلال هذا المطلب إلى أنواع التهرب الضريبي (الفرع الأول) ثم التطرق إلى أساليب ارتكابه (الفرع الثاني)

الفرع الأول: أنواع التهرب الضريبي.

يعتبر التهرب الضريبي كما سبق وذكرنا هو وسيلة يلجأ إليها المكلف بالضريبة من أجل التخلص من دفع الضريبة الملقاة على عاتقه، ويكون التخلص بطرق مشروعة والمقصود بها أن يسعى المكلف من خلالها بالتخلص من دفع الضريبة دون المساس بالنصوص التشريعية

¹ بن عمارة منصور، المرجع السابق، ص ص 32-33.

الجبائية وهو ما يعرف " بالتجنب الضريبي"، كما يستعمل طرق غير مشروعة أيضا، تكون متعلقة وتتضمن مخالفة الأحكام والتشريعات الجبائية فتكون أمام ما يعرف ب "الغش الضريبي كما قال محمد دويدار أنه يتعين عدم الخلط بين التهرب الضريبي والغش الضريبي فالأول يمثل العام والثاني يمثل الخاص، أي أن الغش الضريبي يمثل حالة خاصة من حالات التهرب الضريبي هي حالة التهرب من الضريبة عن طريق انتهاك القانون.¹

-كما يتخذ التهرب من الضريبة صورا عديدة، فقد يتم بالغش الضريبي أي خرق القانون وخداع للإدارة الضريبية، كما قد يتم بالتهرب منها وذلك بتحايشها ودون مخالفة القانون، والتهرب ظاهرة أوسع وما الغش إلا حالة منها.²

وعلى ضوء ما درسناه من قبل فيمكن اعتبار التهرب الضريبي نوعان، النوع الأول تهرب يلجأ إليه المكلف عن طريق استعمال طرق غير مشروعة وهو ما يسمى "الغش الضريبي"، والثاني تهرب يلجأ المكلف بالضريبة عن طريق استعمال طرق مشروعة دون انتهاك القانون وهو ما يعرف "بالتجنب الضريبي".

أولا: التجنب الضريبي.

يقصد بالتجنب الضريبي هو تخلص المكلف من دفع الضريبة كليا أو جزئيا دون أن يعكس عبئها على الغير متقاديا في ذلك أي مخالفة للنصوص التشريعية الجبائية، مستغلا ما

¹ عدلي ناشد سوزي، المرجع السابق، ص 27.

² دويدار محمد، دراسات في الاقتصاد المالي، النظرية العامة في مالية الدولة، السياسة المالية في الاقتصاد، د ط، دار المعرفة، 1996، ص 154.

يكتنف النصوص التشريعية من ثغرات أو عدم ضبط في الصياغة التي يؤوله المكلف المتهرب لصالحه.

ومن خلال ذلك يوجد مجموعة من التعريفات التي جاء بها الباحثين في ذلك الميدان وذلك الميدان وذلك من أجل الوصول الى تعريف جامع للتجنب الضريبي، بحيث أنه يتحقق (تجنب الضريبة) بعدم قيام الممول بالعمل الذي من شأنه يؤدي إلى حصول الواقعة المنشئة للضريبة.¹

وكذلك يعتبر الضريبة يتم بواسطة تجنب الواقعة المنشئة لدين الضريبة وهو أيضا أمر مشروع لا يعاقب عليه.²

فالمكلف بالضريبة يقوم مثلا بالامتناع عن تصرف معين كعملية البيع أو الشراء فهو يعمل على تحقيق الواقعة المنشئة لهذه العملية، فتصرفه يكون سلبيا لأنه يقوم باستخدام حق من حقوقه الدستورية وهو حرية القيام بتصرف ما من ثم لا يسأل المكلف بالضريبة عن تصرفه السلبي نظرا لعدم انتهاكه.

-كما يستفيد أيضا من ثغرات التشريع الجبائي، وأحسن مثال على ذلك قيام الشخص وهو على قيد الحياة بتقسيم ثروته على الورثة على شكل هبات من أجل تجنب الضريبة الخاصة بالتركات لأن التشريع الجبائي الجزائري لا يقوم بإخضاع الهبات للضريبة على الدخل الإجمالي IRG،

¹ أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، د.ط، دار النهضة العربية، القاهرة، 1996.ص18.

² دراز حامد عبد المجيد، حجازي مرسي السيد حجازي، المالية العامة، د ط، جامعة بيروت العربية، 2003، ص 168.

فهذا الشخص لم يخالف القانون ولكنه استعادة من الثغرة الموجودة فيه، وذلك رغم سوء نيته فلا يكون أمام المشرع إلا محاولة سد الثغرات.

- كما توجد أيضا مجموعة أخرى من التعاريف للتجنب الضريبي ولكن بعضها يستعمل فيها كلمة تهرب عوضا من التجنب والمقصود هنا هو التجنب الضريبي.

التجنب الضريبي يراد به ما يعمد إليه الأفراد أحيانا من الإفادة مما في قانون الضريبة من ثغرات ينفذون منها للتخلص من الالتزام بدفع الضريبة.¹

فإن التهرب الضريبي يعني التخلص من عبئ الضريبة كليا أو جزئيا دون مخالفة القانون حيث يستخدم المكلف حقا من حقوقه الدستورية باعتبار أن حرته في القيام بأي تصرف من عدمه تكون مضمونه دستوريا.²

- تهرب مشروع يمكن تسميته بتجنب الضريبة حيث يتمكن بعض المكلفين من استغلال بعض الثغرات التي قد لا يخلو منها التشريع التصريح الضريبي للتخلص من أداء الضرائب المستحقة عليهم، أو قد لا يخلو منها التشريع الضريبي للتخلص من أداء الضرائب المستحقة عليهم أو جانبا منها.³

بما أن التهرب الضريب قد يكون كليا أو جزئيا، ولا نجد مخالفة عمدية وصريحة للقانون ويبدو التهرب في امتناع الممول عن الإتيان بالأعمال التي يترتب على وقوعها استحقاق الضريبة، فإن المكلف بالضريبة باستطاعته تجنب الضريبة بوسيلتين:

¹ فوزي عبد المنعم، المرجع السابق، ص 233.

² محرز محمد عباس، اقتصاديات الجبائية والضريبية، د ط، دار هواية، 2003، ص 170.

³ البطريق يونس أحمد، المالية العامة، د ط، دار النهضة العربية، لبنان، 1984، ص 113.

1- الوسيلة الأولى: التي تشمل التهرب الناشئ من الثغرات القانونية والتي يعمد المكلف إلى استغلال ما تعتريه القوانين من ثغرات، نقائص وغموض والتباسات بغية في عدم تحقيق الضريبة في حقه

2- الوسيلة الثانية: هي التهرب المنظم وهو ما يحدث في الغالب بالنسبة لنظام التقسيم الجزافي لأساس الضريبة ويكون بتواطؤ أعوان الإدارة الضريبية.

ومن خلال كل ما سبق نرى أن المكلف قد تحرك في إطار قانوني رسمه المشرع يكون وراء هذا النوع من التهرب (التجنب)، وكذلك اجتهاد المكلفون وإبداعهم من أجل التهرب من الضريبة بصورة قانونية، مستعينين في ذلك بأهل الخبرة.

فإذن التجنب الضريبي هو "تخلص المكلف من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً دون أن يعكس عبئها على الغير متقادياً في ذلك أي مخالفة للنصوص التشريعية الجبائية" فمهما كان هذا النوع من التهرب مشروعاً إلا أنه يُفوت على الدولة أموال طائلة، وما هو إلا دليل على عدم الوعي والتحضير الضريبي ويبقى هذا النوع من التهرب مهما اتصف بالمشروعية فإنه يدل على الضعف في التحضير وغياب الضمير الاجتماعي.¹

ثانياً: الغش الضريبي.

الغش الضريبي هو اعتداء على القانون، ويفترض مخالفة مباشرة، وإدارة المكلف بالضريبة للقواعد الضريبية عن طريق استخدام أساليب غير مشروعة، فالانتهاك لا بد أن يكون

¹ بركات عبد الكريم، دراز حامد عبد المجيد، عياد علي عباس، النظم الضريبية، د ط، مؤسسات شباب الجامعية، الإسكندرية، 1975، ص162.

إدارياً ومعتمداً، فيعرف الغش الضريبي ب التصرف الذي تتجه فيه إدارة المكلف عن قصد إلى تحقيق من العبء الجبائي (الضريبي) باستخدام طرق غير مشروعة أو احتيالية بهدف إخفاء دخله الحقيقي الذي يمثل وعاء الضريبة الحقيقي، فهو يرتكز على عنصرين ملازمين:

1-العنصر المادي: وهو الذي يرتبط بالسلوك الإداري ويتجسد في الطرق غير

المشروعة والوسائل الاحتيالية.

2- العنصر المعنوي: عنصر معنوي قوامه نية المكلف في التحقق من العبء الضريبي أو

إسقاطه كلياً، وهو سلوك يتوجب فرض عقوبات جبائية أو إدارية أو مدنية للحد من هذه

الظاهرة.¹ ونجد أن إدارة المكلف بالضريبة تتجه نحو تحقيق أو إسقاط العبء الضريبي ولكنه

يسعى من أجل تحقيق ذلك.

الفرع الثاني: أساليب التهرب الضريبي.

تعددت طرق وأساليب التهرب الضريبي باختلاف نوع النشاط ومهارة المتهرب، وقد أدى

إلى النفتح الاقتصادي والتطور التكنولوجي وزيادة التعاملات الاقتصادية إلى تطور أساليب

التهرب الضريبي ومن أبرزها.

أولاً: التهرب عن طريق عمليات المحاسبة.

التهرب عن طريق التحايل المحاسبي يكون بلجوء المكلف إلى تقرير أو قرار ضريبي

استناداً إلى دفاتر وسجلات وحسابات مصطنعة، مخالفة للحقيقة كتوزيع الأرباح على شركاء

¹ سوزي عدلي ناشد، المرجع السابق، ص 25.

وهمين أو اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع وذلك بغرض تقليل الإيرادات وزيادة حجم

النفقات مما يخفض الأرباح التي تخضع للضرائب.¹

وتتمثل هذه الطريقة التقليدية في شكلين هما:

1- تخفيض الإيرادات.

وتتمثل في الطرق التقليدية التي يعتمدها المكلف من أجل تقليص الوعاء الضريبي من خلال

التصريح بأرباح قليلة بكثير عما هي عليه في الحقيقة مستخدما في ذلك عدة عمليات تتمثل

في:²

- إخفاء جزء من رقم الأعمال.

- بيع سلع نقدا دون فواتير ووصول البيع.

- تسجيل قيمة المبيعات بأقل من قيمتها الحقيقية وذلك بعد اتفاق يبرمه مع الزبون.

- عدم التسجيل المحاسبي لفوائض القيمة الناتجة عن التنازل.

- عدم التصريح غالبا بالمداخيل أو الإيرادات الحقيقية للأعمال غير التجارية كالمهن الحرة.

- تسجيل مردودات وهمية للبضائع أو تخفيضات تجارية بشكل كبير في حساب الزبائن.

¹ ناصر مراد، المرجع السابق، ص 122.

² بوشخي عائشة، بوشخي فاطمة، أسباب التهرب الضريبي وأثره على الخزينة العامة في الجزائر، مجلة دراسات الجبائية، المجلد 3، العدد 1، البلدة الجزائر، 2014، ص 159.

2 -تضخيم التكاليف.

وهنا يسعى المكلف من خلال الرخصة التي يمنحها إليها المشرع إلى تضخيم الأعباء القابلة للخصم من الربح الجبائي، كأن تتصل هذه الأعباء بأعباء فعلية مرفقة بمبررات ووثائق رسمية موضوعة في صالح نشاط المؤسسة المتهربة.¹

تتمثل هذه العمليات في:²

- تسجيل رواتب في الكشوف المحاسبية لمستخدمين وهمين أو لأشخاص حقيقيين لم يقوموا بأي نشاط أو تضخيم مبالغ أشخاص موجودين فعلا داخل المؤسسة، لكنهم يؤدون أعمال ثانوية غير تلك التي سجلت لها تلك الأعباء. كذلك تسجيل نفقات ومصاريف عامة تكون غير مبررة، المتمثلة في الإفراط في تقديم المكافآت أو شراء مستلزمات خاصة تسجل في حساب المؤسسة.
- وتكون كذلك بواسطة تقنية الاهتلاكات التي يستغلها المكلف، ويتلاعب بها من خلال تطبيق معدلات تتعلق بأصل المهتك، أو يرفع قيمتها مثلا، أو بزيادة اهتلاك أصول أصبحت خردة، أو التي لم يعدها وجود أصلا مما يساهم في تضخيم التكاليف.

ثانيا: التهرب عن طريق عمليات مادية وثنائية.

يرتكز هذا النوع من التهرب على ممارسة عمليات وهمية للحصول على محاسبة بفواتير مزورة كما يمارس المكلف عدة نشاطات دون إعلام الإدارة الجبائية، ويعتبر هذا النوع أكثر تنظيماً من هذا النوع الأول ويشمل كل من:

¹ ناصر مراد، المرجع السابق ص 15.

² حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، د ط، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 46.

1- التهرب عن طريق التحايل القانوني:

التحايل القانوني يعتبر من بين الأسلوب الأكثر استعمالا وتنظيما إذ يتم التهرب عن طريق ثغرات القانون من خلال استغلال بعض النقائص الموجودة في النظام الجبائي لصالح المكلف، وبذلك لا يستطيع المشرع الجبائي فرض أي عقوبة على مرتكبيها، حيث يقوم المتهرب الجبائي بالاستعانة بأصحاب الخبرة لمعرفة طرق التحايل مستندين بذلك إلى نصوص قانونية¹، ويتجلى ذلك في إيجاد حالات قانونية تسمح للمكلف بالضريبة الاستفادة من مزايا ليس له الحق في الاستفادة منها ومن خلال وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية، كأن يقوم بإخفاء عملية توزيع الأرباح الخاصة للضريبة التي تقع عليه أو يقوم بتمويه وضعية غير قانونية وراء وضعية قانونية تجعلها معفاة من الضريبة: "مثل تزيف وضعية النشاط الاستثماري من خلال الادعاء بأنه نشاط في إطار الوكالة الوطنية لدعم الاستثمار للاستفادة من الحوافز الضريبية والإعفاءات"².

2- التهرب عن طريق التحايل المادي.

إن التهرب الضريبي بواسطة العمليات المادية يعتبر أقل خطورة مقارنة بالتهرب الضريبي عن طريق العمليات القانونية والذي تمثل (التحايل) في دعم التصريح القانوني للمواد والمنتجات والأرباح التي تدخل في احتساب الاقتطاع الضريبي، بحيث أن المكلف يقوم بتغيير واقعة مادية بطريقة غير قانونية، أي أن هذه الصورة من التحايل تتم عن طريق إخضاع المكلف بالضريبة

¹ حميدة بوزيدة، المرجع السابق، ص44.

² المرجع نفسه، ص45.

للسلع والمنتجات والمواد الخاضعة للضريبة وجعلها بعيدة عن مراقبة إدارة الضرائب سواء أكان الإخفاء كلياً أو جزئياً.¹

أ- الإخفاء الجزئي: ويقوم هذا الإخفاء في جزء من البضائع والسلع التي من المفروض أن تخضع للضريبة ليعاد بيعها بعد ذلك بطريقة غير شرعية، ومن بين هذه الصور التي يتجسد فيها لإخفاء الجزئي هي:²

،عدم احترام المكلف لمقاييس الإنتاج المحددة من طرف القانون.

،إخفاء المكلف لجزء من البضاعة المستوردة بهدف التخلص من الرسوم الجمركية.

ب- الإخفاء الكلي:

يكون ذلك عندما يسعى المكلف بالضريبة إلى التخلص من دفعها نهائياً بحيث أن هذا النوع من التحايل يؤدي إلى إنشاء اقتصاد خفي غير مصرح به وغير قانوني وذلك في ظروف سرية عن طريق السوق السوداء، ويرجع ذلك إلى غياب الرقابة الجبائية في مواجهة هذا النوع من الغش نظراً لما يوجد فب الإدارة الجبائية من صعوبات في إخضاع التبادلات التي تتم في السوق السوداء.³

¹ بخاري رميساء، السعيد خويلدي، العلاقة بين التهرب والفساد، دفاثر السياسة والقانون، مجلد 12، العدد 1، ورقة الجزائر، 2020، ص462.

² بو لخواح عيسى، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة الماجستير، تخصص: تنمية اقتصادية، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة -الجزائر، 2003-2004، ص14.

³ نبوقي نجيب ، جريمة التملص الضريبي وألية مكافحتها في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص علوم جنائية كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة باتنة، الجزائر، 2013، ص129.

المبحث الثاني:

الإطار القانوني للتهرب الضريبي.

نظرا لخطورة ظاهرة التهرب الضريبي التي تهدد المصاح الاقتصادية، الاجتماعية والمالية باعتبارها وسيلة يلجأ إليها المكلف من أجل عدم دفع الحقوق الملقاة على عاتقه، لذلك فمن الضروري معرفة ماهية هذه الظاهرة بالتفصيل، وهذا ما سيتم التطرق إليه في هذا المبحث.

المطلب الأول:

أركان التهرب الضريبي.

يعتبر التجريم الضريبي ذو طبيعة خاصة حيث ذهب البعض إلى القول بوجود قانون عقوبات ضريبي مستقل عن قانون العقوبات العام ، حيث يختص الأول بأحكام وقواعد خاصة تختلف عن أحكام قانون العقوبات، وذلك لأن العقوبات الخاصة بالتشريع الضريبي تحكمها بعض القواعد الخاصة بالتشريع الضريبي تحكمها بعض القواعد الخاصة التي تميزها عن العقوبات الواردة في قانون العقوبات العام ، فالقواعد الواردة في التشريع الضريبي في التشريع الضريبي وضعت لضمان مصالح الخزينة العامة ويعتبر القانون الجبائي الضريبي مستقلا عن قانون العقوبات، وذلك لوجود قواعد جنائية خاصة تخضع لها الجرائم الضريبية عن تلك القواعد التي يخضع لها قانون العقوبات.

الفرع الأول: الركن المادي.

المقصود بالركن المادي للجريمة وهو كل ما يتعلق بكيانها وتكون له طبيعة مادية وتلمسه الحواس.¹

فلا يمكن وجود جريمة بدون ركن مادي، وذلك أن القانون لا يعاقب على مجرد الأفكار والسلوك المعاقب عليه في الجرائم الضريبية باعتبار مرتكبة فاعلا لهذه الجريمة ويقضي صدور هذا السلوك من شخص معين، فالجرائم الضريبية هي من الجرائم ذوي الصفة الخاصة ويترتب على ذلك أنه لا يتصور أن يكون غير الممول فاعلا أصليا في جريمة التهرب الضريبي ومع ذلك فإن المشرع لم يقصر الخطاب في الجريمة على الممول وحده، وإنما أضاف إليه الشريك وأطلق الخطاب في التجريم بحيث ينصرف الى غير الممول من الأشخاص.²

ويمكن تحديد اركان الجريمة الضريبية وعلى الخصوص جريمة التهرب الضريبي على تعريف هذه الجريمة بأنها كل اعتداء على مصلحة ضريبية تكون تخالف أحكام التشريع الضريبي وذلك باستعمال الممول أول المكلف بأداء الضريبة بطرق غير مشروعة وغيرها، بقصد التخلص من سداد الضريبة والتي يقرر لها المشرع جزاء جنائيا، فالركن المادي في الجريمة بصفة عامة يقوم على ثلاث عناصر:

الأول هو السلوك الإجرامي، الثاني يتعلق بالنتيجة، الثالث هو العلاقة السببية بين السلوك والنتيجة.

¹ محمد نجيب حسن، شرح قانون العقوبات، قسم العام، د ط، دار النهضة العربية، مصر، 1982، ص 246.

² مجدي محمد علي الخولي، الموسوعة في جرائم التهرب الضريبي، د ط، مصر، 1995، ص 91.

بالإضافة إلى أنها كغيرها من جرائم القانون العام يجب توافر صفة الممول أو المكلف كفاعل أصلي لهذه الجريمة ومن خلال ذلك نص المادة 303-01 من قانون الضرائب المباشرة على ذلك، ومن خلال هذا النص يمكن أن نستخلص ثلاث عناصر للركن المادي لجريمة التهرب الضريبي وهي: السلوك الإجرامي (استعمال طرق ووسائل تدلسية)، لنتيجة الإجرامية (التخلص من الضريبة)، العلاقة السببية بين السلوك الإجرامي والنتيجة الإجرامية.

أولاً: السلوك الإجرامي (استعمال طرق ووسائل تدلسية)

يتمثل السلوك الإجرامي في جريمة التهرب الضريبي في النشاط الإجرامي الذي يصدر من الممول ويتعدى به على المصلحة الضريبية، ويترتب عليه مخالفة الالتزامات الضريبية المفروضة عليه، وهذه الالتزامات إما أن تكون أصلية، أي لا يتوقف فرضها على الممول لالتزامات أخرى، قد تكون هذه الالتزامات تبعية يفرضها المشرع على الممول تبعاً لالتزام آخر، بحيث لا تفرض بدونه مثل التزام الممول بسداد فواتير التأخير¹، والسلوك الإجرامي يتمثل في استعمال طرق ووسائل تدلسية، بل أشار إلى الأفعال التي يعتبرها طرقاً تدلسية، ونص عليها في مختلف القوانين الضريبية.

ثانياً: النتيجة الإجرامية (التخلص من الضريبة)

تعتبر النتيجة الإجرامية هي الأثر المترتب على السلوك الإجرامي والذي يأخذه المشرع بعين الاعتبار في التكوين القانوني للجريمة²، ويمكن تحديثه النشاط الإجرامي في العالم

¹ مجدي محمد علي الخولي، المرجع السابق ص 82.

² مأمون محمد سلامة، قانون العقوبات، د ط، دار النهضة العربية، مصر، 1990-1991، ص 136.

الخارجي مثلا: وفاة المجني عليه في جريمة القتل والنتيجة بمعناها الموضوعي يقصد بها

الضرر أو الخطر الذي يصيب أو يهدد الحق الذي تحميه القاعدة الجنائية.¹

-ومن هذا المنطلق يمكن تقسيم الجرائم إلى نوعين: جرائم الضرر وجرائم الخطر، ولا يتصور

وجود نوع خالي من النتيجة بهذا المعنى، لأن القاعدة الجنائية تهدف دائما إلى حماية حق ما

بذلك تتمثل الجريمة في الأحوال الضرر أو الخطر الذي لحق به ذلك الحق.

-طبقا للمعنى الطبيعي للنتيجة فإن معظم الجرائم الضريبية تتكون من عمل سلبي، على هذا

الأساس فهي لا تؤدي إلى تغير في العالم الخارجي، أي لا نتيجة لها ولا تحدث غير وضع

سلبي معين والمتمثل في الامتناع عن مباشرة الالتزام الضريبي²، أما ما يتعلق بالمعنى

الموضوعي للنتيجة فإن معظم الجرائم تحقق هذه النتيجة وتتقسم إلى نوعين:

1 - جرائم تلحق الضرر بالمصلحة الضريبية: جرائم تلحق ضررا بالمصلحة الضريبية، وهي

المتعلقة بجرائم الامتناع عن أداء الضريبة.

2- جرائم تعرض المصلحة الضريبية للخطر: بحيث في غالبية الجرائم الضريبية وعلى ذلك

فإن المشرع الجزائري لم يشترك لقيام جريمة التهرب الضريبي وجود جريمة تامة، أي وصول

¹ أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1996. ص 121.

² مجدي محمد علي الخولي، المرجع السابق، ص 81.

النتيجة، بل المحاولة وحدها تكفي لوصف الفعل، فقد سوى المشرع بين تمام ارتكاب الجريمة ومحاولة ارتكابها، وذلك من خلال ما نصت عليه المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة.¹

ثالثاً: العلاقة السببية.

لقد اتفق الفقهاء حول أن السببية الجنائية تكون متوفرة ومتعلقة بالجرائم العمدية متى فعل الجاني هو أحد العوامل التي ساعدت في إحداث النتيجة وأنه كان قد توقعها فعلاً فجريمة التهرب الضريبي سواء ارتكبت بعلم إيجابي أو سلبي فهي من الجرائم العمدية، فالجريمة السلبية يكون تحققها بالسلوك الإجرامي فقط ، بحيث تعتبر من الجرائم السلوكية التي تتحقق بامتناع الممول أو المكلف عن إتيان العمل الذي أمره به القانون ، حيث تكتمل أركانها بمباشرة السلوك الإجرامي دون انتظار تحققت نتيجة معينة ، وبالتالي فلا مجال لبحث على علاقة سببية فيها ، أما ما يتعلق بالجريمة الإيجابية ، فهي تعتبر من ضمن الجرائم العمدية ذات النتائج بالتالي فإنه يجب إن تتوفر فيها علاقة سببية بين الطرق الاحتمالية والتدلسية التي يستعملها الممول في ارتكاب الجريمة الإجرامية التي تحققت وهي عدم أداء الضريبة كلها أو جزء منها².

¹ المادة 303، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، من الأمر رقم 76-101، بتاريخ 09/12/1976 المتضمن

قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، معدل ومتمم بقوانين المالية وقوانين المالية التكميلية، الى غاية قانون المالية لسنة 2022.

² أحمد فتحي سرور، المرجع السابق، ص 123.

الفرع الثاني: الركن المعنوي.

لم يبين المشرع من خلال تنظيمه لجريمة التهرب الضريبي لماهية الركن المعنوي ولم يذكر فيها صراحة على ما يدل على إلزامية الركن المعنوي لقيامها ، حيث يخلو نص التجريم تماما ، مما يستدل به على تطلبه لهذا الركن ، وذلك كتطلبه صراحة على ما يدل على إلزامية توفر الركن المعنوي لقيامها، حيث يخلو نص التجريم تماما ، مما يستدل به على تطلبه لهذا الركن وذلك كتطلبه صراحة وقوع الفعل إداريا، أو بغش أو عن علم ، لهذا فقد أثرت مشكلة تحديد هذا الركن ، ولهذا انقسم الفقه لرأين : رأي أن القصد هو صورة الركن المعنوي¹ كذلك لا يكفي لقيام الجريمة والاعتداء بها قانونا توافر ركنها المادي وحده ، وإنما يتعين أن يتوافر لها الجانب الشخصي أو الذاتي للجاني ، وهو ما يمثل الأصول النفسية للجريمة ، وذلك ما يسمى بالركن المعنوي² ، ومن العروف أن هذه الجريمة تعد من الجرائم العمدية ، فيتعين توافر كل من القصد الجنائي العام لقيامها.

أولاً: القصد العام.

توجيه الجاني لإرادته نحو ارتكاب الجريمة عالماً بعناصرها القانونية، وهو مطلوب في جميع الجرائم العمدية على حد سواء بحيث يفترض في الجاني علمه بارتكاب أفعال احتيالية وتدلسية أو غش، وتؤدي أيضا إلى التخلص أو محاولة التملص من كل جزء من الوعاء

¹ محمد أحمد منتصر، الركن المعنوي في جريمة التهرب الضريبي، دراسة مقارنة، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في الحقوق، جامعة عين شمس، مصر، 2010، ص 218.

² محمود مصطفى، الجرائم الاقتصادية في القانون المقارن، الأحكام العامة والإجراءات العامة والإجراءات الجنائية، د 2، القاهرة، 1979، ص 419.

الضريبي أو الرسوم المفروضة فإذا أخفى الممول بعض المبالغ المالية التي تسري عليها الضريبة نتيجة لغلط مادي هذا من جهة أو من جهة أخرى بسبب جهله بقواعد، فنا لا يعد القصد متوافر لديه، فالقصد الجنائي يقتضي أن تتجه إرادة الجاني إلى الاحتيال وإيقاع الإدارة الجبائية في الغلط .

ويمكن تعريفه أيضا: بأنه إدارة الخروج على القانون بعمل أو بامتناع إرادة الإضرار بمصلحة يحميها القانون يفترض العلم به عند الفاعل.¹

ثانيا: القصد الخاص.

يجب أن يتطلب القصد العام توجه الجاني لإرادته نحو ارتكاب الجريمة عالما بأركانها في القانون، فلا يعتد فيه للباعث على الجريمة وهو الإحساس أو المصلحة التي تدفع الجاني لارتكاب جريمته فهو يتفاوت من جريمة لأخرى بحسب ظروف الجاني ولو كانت الجريمتان من نوع واحد، فالقصد الخاص يختلف من جاني لآخر فقد تتجه إرادة احدهما إلى التخلص من الوعاء الضريبي فقط، إلا أن الغاية واحدة هي حرمان الإدارة الجبائية من الحصول على حقها من الوعاء الضريبي، وبالتالي فإن الباعث هو عنصر تقدير العقوبة تشديدا أو تخفيفا على حسب ما يقدره القانون استخلاصا من ظروف الدعوى وخاصة في شقها العمومي (الحبس الغرامة الجزائية) فقط دون الشق الجبائي الذي لا تطبق عليه أحكام المادة 53 قانون العقوبات.²

¹ فرج رضا، شرح العقوبات (الاحكام العامة للجريمة)، ط 2، الشركة الوطنية للنشر والتوزيع، الجزائر، 1976، ص404

² المادة 303 -1 من قانون الضرائب المباشرة، من الأمر رقم 76-101، السالف الذكر.

المطلب الثاني:

الجزاء المقررة لجريمة التهرب الضريبي.

يسعى القانون لمعاقبة وفرض جزاءات على مرتكبي جريمة التهرب الضريبي، رسم المشرع إطاراً قانونياً يجب على الدولة إتباعه بهدف الحد من هذه الظاهرة، وبالتالي عن اكتشاف الأعوان المحققين للمخالفات والإغفالات وكل الأخطاء الجبائية تطبق عقوبات تجاه المكلف الخاضع للرقابة، وتختلف هذه العقوبات من كونها عقوبات جبائية أو جزائية وذلك حسب درجة خطورة وحجم المخالفة المرتكبة.

الفرع الأول: العقوبات الجبائية.

العقوبات الجبائية تتمثل في الغرامات والمصادرات والزيادات وهي جزاءات جبائية تجد سندها في القوانين الجبائية وتختلف بطبيعة الحال هذه العقوبات من نص تشريعي إلى آخر مقدارا إن كانت جميعها تتفق على فرض الغرامات، وهذا سيتم توضيحه بالشرح والتفصيل من خلال مايلي:

أولاً. الغرامات الجبائية على مستوى قوانين الضرائب المختلفة:

تعتبر الغرامات الجبائية كنوع خاص من الغرامات المنصوص عليها في القوانين الجبائية حيث تقدر بنسب معينة في الغالب ممن لم يؤدي الضريبة، أو مبلغ معين بالنظر إلى المخالفة المرتكبة الغرامة الضريبية هي غرامة إضافية تلحق بالضريبة الأصلية لذلك سوف نعرض

الغرامات الجبائية حسب كل قانون من القوانين الجبائية لكونها تختلف مضمونا ومقدارا من قانون إلى آخر.

1- الغرامة الجبائية في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الغرامة جبائية هي أول غرامة قد يتعرض لها المكلف بالضريبة تلك الخاصة بعدم تقديم التصريح بالوجود المنصوص عليه في المادة 183 من هذا القانون بدفع غرامة جبائية مالية محددة ب 30.000 دج نتيجة مخالفة الإجراءات الجبائية حسب المادة 194 فقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة.

وتفرض تلقائيا الضريبة على المكلف بها الذي لم يقدم التصريح السنوي، إما بصدد الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) أو الضريبة على أرباح الشركات (IBS) بمضاعفة المبلغ المفروض عليه بنسبة 25% حسب المادة 192 ق ض م وتخفيض هذه الزيادة عند تقديم التصريح السنوي بعد انقضاء الأجل المحددة في غضون الشهرين المواليين لتاريخ انقضاء هذه الأجل،¹ وذلك بنسبة 10% إذا لم تتعدى مدة التأخير شهر واحد إلى 20% إذا كانت مدة التأخير شهرين المادة 322 ق ض م، كما يترتب على الإيداع المتأخر للتصريحات السنوية التي تحمل عبارة "لاشئ" الغرامات التالية:

- غرامة قدرها 2500 دج عندما تكون مدة التأخير شهر واحد.
- غرامة قدرها 5.000 دج عندما يتجاوز التأخير شهر واحد وأقل من شهرين.
- غرامة قدرها 10.000 دج عندما يفوق التأخير شهرين.

¹ الشورباجي البشري، جرائم الضرائب والرسوم، ط1، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، مصر، 1972، ص60.

عندما يصرح المكلف ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الأسس أو العناصر التي تعتمد عليها الإدارة لتحديد وعاء الضريبة، تصريحاً ناقصاً أو غير صحيح، يزيد على مبلغ الحقوق المتملص منها المادة 193 من ق ض م جاء كالتالي:

-نسبة 10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها تقل عن 50.000 دج أو تساويه.

-نسبة 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000 دج ويقل عن أو 200.000 دج.

-نسبة 25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج وفي حالة محاولة استعمال مناورات وطرق تدلسية تطبق زيادات تقدر ب:

-نسبة 100% إذا كان مقدار الحقوق المتملص منها سنوياً أقل من 5000.000 دج أو ما يساويه.

-نسبة 200% إذا كان مقدار الحقوق المتملص منها سنوياً أكثر من 5000.000 دج¹

ويعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدلسية في إقرار وعاء ضريبي أو حق أو رسم خاضع له أو تصنيفه كلياً أو جزئياً بغرامة تتراوح بين 50.000 إلى 100.000 دج عندما لا يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج.

ولقد فصل المشرع في ذلك من خلال المادة 303 فقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

¹ طورش بتاتة، المرجع السابق، ص ص، 170-171.

كما يعاقب بغرامة جبائية تبلغ من 10.000 دج إلى 30.000 دج كل شخص يتصرف بأية طريقة كانت بحيث يتعذر على الأعوان المؤهلين لمعاينة مخالفات تشريع الضرائب القيام بمهامهم، أو غرامة تحدد ب 50.000 دج في حالة غلق المحل لأسباب تهدف إلى منع المصالح الجبائية من إجراء الرقابة وهذا ما تناولته المادة 304 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

وفي حالة إجراء معاينتين متتاليتين يضاعف مبلغ الغرامة ثلاث 03 مرات وعند العود للمحكمة أن تقضي بحبس المكلف لمدة من ستة 06 أيام إلى ستة 06 أشهر.¹

2 الغرامة الجبائية في قانون الضرائب غير المباشرة

وما يتعلق عقوبات قانون الضرائب غير المباشرة، نجده ميز بين نوعين من العقوبات الجبائية، عقوبات ثابتة وأخرى نسبية.

• عقوبات ثابتة.

تنص المادة 523 من قانون الضرائب غير المباشرة، يعاقب على جميع المخالفات

للأحكام

القانونية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب غير المباشرة بغرامة جبائية تتراوح ما بين 5000 دج إلى 25000 دج دون الإخلال بالعقوبات المنصوص عليها في القانون العام لاسيما بالنسبة

¹ سيدري نجوة، أليات التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عباس لغرور خنشلة، العدد 11، ص 277-278.

للمسحوق. وحق ضمان المعادن الثمينة مع مراعاة الأحكام المنصوص عليها في المواد من 524 إلى 527 من ذات القانون.¹

• عقوبات نسبية.

ففي حالة التملص من الحقوق، يعاقب 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 25000 دج.

وفي حالة استعمال طرق احتيالية ومهما كان مبلغ الحقوق موضوع الغش وكذا في الحالة المنصوص في المادة 530 ف 2 من نفس القانون (المتعلقة بأنواع الكحول المغيرة) كما تحدد الغرامة بضعف الحقوق موضوع الغش على ألا تقل عن 50.000 دج المادة 524 ق 537 ف 2 أما المادة 537 ق 5 ض غ م تعاقب كل من يجعل بأي وسيلة كانت الأعوان المؤهلين لإثبات المخالفات لتشريع الضرائب غير قادرين على تأدية وظائفهم بغرامة جبائية من 10.000 دج إلى 100.000 دج.

وعند رفض تقديم الوثائق أو إتلافها قبل انقضاء الأجل المحددة لحفظها تعاقب المادة 537 بغرامة من 1000 إلى 10.000 دج في حين المادة 544 ق 5 ض غ م عاقبت على المشاركة في إعداد أو استعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها من طرف محاسب أو

¹ طورش بتاتة، المرجع السابق، ص173.

خبير جبائي أو كل من له هذه الصفة بنفس الغرامات الجبائية المقررة في المادة 306 السابقة الذكر من قانون الضرائب المباشرة.

فحوى المادة 545 ق ض غ م أن كل مخالفة للمنع من ممارسة مهن رجل أعمال أو مستشار جبائي خبير أو محاسب حتى بصفة مسير أو مستخدم المقررة في حق الأشخاص المثبت إتمامهم في إعداد موازنات وجرود ووثائق مزورة من أي نوع قدمت من أجل تحديد الضرائب أو الرسوم المترتبة على زبائنهم، يعاقب بغرامة جبائية من 1000 دج إلى 10.000 دج.

وفي حالة التملص من الرسوم فإن الغرامة المستحقة تساوي ثلاث أضعاف هذه الرسوم من دون أن تكون أقل من 5000 دج المادة 546 ق ض غ م.¹

3- العقوبة في قانون الرسم على رقم الأعمال.

استنادا إلى نص المادة 114 من ق ر ر أ تنص على معاقبة كل من يقوم بمخالفات للأحكام القانونية أو النصوص التنظيمية التطبيقية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة (TVA)، بغرامة جبائية تتراوح ما بين 500 إلى 2.500 دج وفي حالة استعمال طرق تدليسيه، يحدد مبلغ الغرامة الجبائية من 1000 دج إلى 5000 دج وفي حالة عدم وضع لوحات الهوية المنصوص عليها في المادة 60 من هذا القانون، تطبق عليها غرامة جبائية تقدر ب 1000 دج.

¹ نوي أحمد، المرجع السابق، ص 71.

وتعتبر مخالفة للالتزامات المنصوص عليها في المادة 61 من هذا القانون تطبق عليه غرامة جبائية تتراوح بين 1000 إلى 5000 دج إذ تبين بعد عملية التحقيق أن رقم الأعمال السنوي المصرح به غير كاف أو إذا طبق الخصم في غير محله يضاف إلى مبلغ الرسوم المتملص منها حسب المادة 116 ق.ر.ر أ النسب التالية:

- نسبة 10% إذا كان مبلغ الرسوم المتهرب منه يقل أو يساوي 50.000 دج.

- نسبة 15% إذا كان مبلغ الرسوم المتهرب منه أكثر 50.000 دج وأقل أو يساوي 200.000 دج.

- نسبة 25% إذا كان مبلغ الرسوم المتهرب منه أكثر 200.000 دج وحالة استعمال طرق

تدليسيه تطبق غرامة بنسبة 100% على مجمل الرسوم المتملص منها بحيث نصت المادة 122 من ق.ر.ر أ عاقبت كل من يجعل الأعوان المؤهلين لمعاينة المخالفات المتعلقة بالتشريع الجبائي في وضع يستحيل عليهم فيه أداء وظائفهم بغرامة جبائية من 1000 دج إلى 10.000 دج.¹

4- العقوبات المنصوص عليها في قانون الطابع.

إن كل غش أو محاولة للغش بصفة عامة كل مناورة تكون غايتها أو نيتها الغش أو تعريض الضريبة للشبهة، يتم عن طريق استعمال الآلات المشار إليها في المادة 04 يعاقب عليها بالعقوبات المنصوص عليها في التشريع الجاري به العمل بالنسبة لكل ضريبة متملص منها.

¹ بوزورة حيزية، بوزيدي كاهنة، ص 83-84.

غير أنه في حالة استعمال آلة بدون ترخيص من الإدارة، فإن الغرامة لا يمكن أن تكون أقل من 10.000 دج.

وطبقا لأحكام المادة 33 ق ط أما المادة 35 ف 2 ق ط نصت على أن العقوبات الجبائية في حالة التملص من الرسوم، تكون الغرامة المترتبة تساوي دائما خمس مرات هذه الرسوم دون أن تقل عن 2000 دج، والمادة 37 ق ط كذلك نصت على أن من يجعل بأي طريقة كانت الأعوان المؤهلين لمعاينة مخالفات تشريع الضرائب في حالة منعهم من القيام بمهامهم، ويعاقب بغرامة جبائية تتراوح ما بين 10.000 دج إلى 100.000 دج.

أما المادة 90 ق ط جعلت كل مخالفة لأحكام دفع طابع الأوراق القابلة للتداول أو غير القابلة للتداول بغرامة تتراوح بين 500 دج إلى 5000 دج.

نصت المادة 91 ق ط أيضا التي أن تطبق نفس الغرامة المنصوص عليها في المادة 90 أعلاه بالتزامن على المكتب أو القابل أو المستفيد أو المظهر الأول للورقة غير المدموغة أو غير المؤشر عليها من أجل الطابع، وذلك في حالة مخالفة أحكام المواد من 77 إلى 86 ق ط¹.

في حين المادة 106 ق ط جاء فيها أنه كل مخالفة لأحكام المواد 19، 100، 101 من ق ط يعاقب بغرامة تقدر ب:

¹ طورش بتاتة، المرجع السابق، ص ص 175-176.

-نسبة 10% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منه يقل عن 50.000 دج أو يساويه.¹

-نسبة 15% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منه أكثر من 50.000 دج وأقل أو يساوي 200.000 دج.

-نسبة 25% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منه أكثر من 200.000 دج وفي حالة استعمال

طرق تدلسية تطبق غرامة بنسبة 100% على كل الحقوق المتملص منها وتستحق هذه الغرامة

عن كل عقود أو محررات أو إيصالات أو إيرادات عن كل عملية لم يسدد منها رسم الطابع وإن الحد الأدنى لتطبيق هذه الغرامة هو 500 دج.

وكذلك نصت المواد من 07 إلى 18 ق ط دائما بأنه لا يجوز لأي شخص أن يبيع أو يوزع ورقا مفروضا عليه طابع إلا بمقتضى أمر من الإدارة الجبائية، وذلك تحت طائلة غرامة تتراوح من 100 دج إلى 10.000 دج كذلك تفرض غرامة تتراوح بين 500 دج إلى 50.000 دج على كل مخالفة لأحكام المادة 11 لا يجوز أن تكون علامة الطابع مشوهة أو أن تغطي بكتابة على كل عقد عرفي مخالف لأحكام المادتين 12 و13 الورق المدموغ الذي سبق استعماله من أجل تحرير أو عقد لا يجوز استعماله لعقد آخر على مخالفة أحكام المادة 15 إن كشوف المصاريف التي يعدها كتاب الضبط والموثقون والمستكتبون يجب أن يبين فيها بصفة واضحة في عمود خاص مبلغ الرسوم المدفوعة إلى الخزينة.

¹ نوي أحمد، المرجع السابق، ص 73.

يتعرض الموثقون الذين يعملون لحسابهم الخاص لغرامة قدرها 5000 دج في حالة عدم التصريح صراحة في العقد إذا كان السند يحمل الطابع المقرر، أو لم يصرح بمبلغ رسم الطابع المدفوع.¹

5 - العقوبات المنصوص عليها في قانون التسجيل.

نصت المادة 49 ق ت على أن كل شخص على علم بالوفاة سواء كان المؤجر أو أحد المؤجرين، قام بفتح الخازنة أو عمل على فتحها دون مراعاة شروط المادة 48 أعلاه، تترتب عليه شخصيا لرسم نقل الملكية عن طريق الوفاة والعقوبات المستحقة بسبب المبالغ أو السندات أو الأشياء الموجودة في الخزانة ماعدا رجوعه على المكلف بالضريبة فيما يتعلق بالرسم والعقوبات عند الاقتضاء، ويكون فضلا عن ذلك خاضعا لغرامة تتراوح من 25000 دج إلى 250.000 دج.²

أما المادة 120 ف 2 من ق ت فنصت على أنه "فيما يخص العقوبات الجبائية في حالة الرسوم المتملص منها، فإن الغرامة المطبقة تكون دائما مساوية لأربعة أضعاف هذه الرسوم من دون أن تقل عن 500 دج.

6- العقوبات المفروضة وفقا لقانون الإجراءات الجبائية.

نصت المادة 62 من ق إ ج على أنه "يعاقب بغرامة جبائية تتراوح بين 5000 دج الى 50.000 دج كل شخص او شركة ترفض منح حق الاطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق

¹ نوي أحمد، المرجع السابق، ص 73.

² أنظر المادة 49 من قانون التسجيل من الامر 76-105 مؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق ل 09 ديسمبر سنة 1976، يتضمن قانون التسجيل.

المنصوص عليها في المواد من 45 الى 61 أعلاه والتي يتعين عليه تقديمها وفقا للتشريع او تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء المدة المحددة لحفضها.¹

الفرع الثاني: العقوبات الجزائية في الجرائم الضريبية.

تضمنت القوانين الجبائية وقانون العقوبات، عقوبات ردعية لمرتكبي الجرائم الضريبية تتمثل في الحبس والغرامة الجزائية، فالعقوبات الجزائية نوعان عقوبات أصلية تتمثل في الحبس والغرامة، وعقوبات تكميلية تتمثل في الجزاءات السالبة للحقوق.

أولاً: العقوبات الأصلية:

يمثل الجدول التالي كل العقوبات المنصوص عليها في مختلف القوانين الجبائية.

الحبس		الغرامة الجزائية		قيمة المبلغ المتخلص منه		نوع الضرائب والرسوم
الحد الأدنى	الحد الأقصى	الحد الأدنى	الحد الأقصى	الحد الأدنى	الحد الأقصى	
/	/	100.000	50.000	100.000	0	الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المادة 303 الرسوم على رقم الاعمال المادة 119
06 اشهر	شهرين	500.000	100.000	1.000.000	100.000	
سنتين	06 أشهر	2.000.000	500.000	5.000.000	1.000.000	
05 سنوات	سنتين	5.000.000	2.000.000	10.000.000	5.000.000	
10 سنوات	05 سنوات	10.000.000	5.000.000	اكثر من 10.000.000		

¹ انظر المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية، من القانون رقم 01/21، المؤرخ في 2002-12-24 المتضمن قانون المالية لسنة 2003، المعدل وامتت بقوانين المالية وقوانين تكميلية الى غاية قانون المالية 2022.

05 سنوات	سنة	200.000	50.00	مهما كان المبلغ غير أنه في صورة الاخفاء يشترط لتطبيق العقوبات المذكورة أن يتجاوز هذا الاخفاء عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 10.000 دج .	حقوق الطبع المادة 01/34 حقوق التسجيل
06 أشهر	06 أيام	/	/	مهما كان المبلغ	المادة 530
العقوبات المنصوص عليها في المادتين 209-210 من قانون العقوبات				مهما كان المبلغ	المادة 532
5 سنوات	سنة	200.000	50.000	مهما كان غير أنه في صورة الاخفاء يشترط لتطبيق العقوبات المذكورة أن يتجاوز هذا الاخفاء عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 10.000 دج	الضرائب غير المباشرة المادة 532

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانون

الرسوم على رقم الأعمال، قانون الطابع، قانون التسجيل، وكذلك قانون الضرائب غير مباشرة.

ثانيا: العقوبات التكميلية في جرائم العود.

تناولت القوانين الجبائية العقوبات التكميلية من خلال المواد 303 - 03 من ق ض م،

والمادة 3-546 من ق ض غ م والمادة 130 من ق ر ر أ، تطبق هذه العقوبات في حالة

العود على وكيل الأعمال، المستشار الجبائي أو خبير أو محاسب، ومن بين هذه العقوبات:

المنع من مزاوله المهنة، غلق المحل أو المؤسسة المنع من المشاركة في الصفقات العمومية

لمدة 10 سنوات.

إضافة إل العقوبات الجبائية هناك عقوبات جزائية تتمثل في نشر القرار القضائي في الجرائد التي تعينها الجهات القضائية المختصة، وذلك على نفقة المحكوم عليه، وهذا طبقا للمادة 303-6 من ق ض م والمادة 1505¹ من ق ض غ م كما نصت على نشر وتعليق الحكم من تمت إدانته بالتهرب الضريبي.

¹ المادة 505 من قانون الضرائب الغير المباشرة، السالف الذكر.

الفصل الثاني

الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التحرش الضريبي

يقوم النظام الجبائي الجزائري على أساس التصريح أي " نظام تصريحي"، حيث يمنح

الادارة التامة للمكلف بالضريبة بتقديم تقارير مكتتبه بشكل يوافق نشاطه ومداخيله الحقيقية، غير أنه وكما سبق لنا ذكره، غالبا ما يتحايل المكلف بالضريبة من أجل تخفيف العبء الضريبي عليه وذلك باتخاذ سبل الغش باستخدام أساليب ومناورات تدلسية مخالفة للقانون كإخفاء مداخيل وتقديم معلومات وتبريرات غير حقيقية أثناء إعداده لتصريحات وذلك بهدف التهرب من دفع الضريبة.

لذا ومن أجل التأكد من حجية ومصداقية التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف منح المشرع للإدارة الجبائية باعتبارها الهيئة المختصة في فرض الضرائب وتحصيلها حق ممارسة الرقابة الجبائية، حيث تعتبر المقابل المنطقي والطبيعي للنظام الجبائي التصريحي.

وللوقوف على مفهوم الرقابة الجبائية يجدر الإشارة أولا بأنها نوع من أنواع الرقابة الإدارية

والمالي هذا وتعرف على أنها مجموعة من العمليات غايتها تتمثل في مراقبة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة ومقارنتها بالمحاسبة" وعلى هذا، يمكن القول إن الرقابة الجبائية تمثل أهم القنوات التي تؤدي إلى التوزيع الأحسن للعبء الضريبي وتجنب تحويله إلى بعض المكلفين بالضريبة المحترمين لإلتزاماتهم الجبائية

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية كألية لمكافحة التهرب الضريبي

وكون الرقابة الجبائية من أهم الوسائل الاستراتيجية التي يعتمد عليها النظام الجبائي الجزائري لحماية المال العام من ظاهرة الغش الجبائي وحفظ حقوق الخزينة العمومية للدولة، لذلك كان لازما علينا دراستها ضمن هذا الفصل.

المبحث الأول:

الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية.

تعتبر الرقابة الجبائية أكثر الطرق استعمالا لتحصيل الضرائب، وهي الآلية المعتمدة في الجزائر، ولهذا سنبين في هذا المبحث الإطار المفاهيمي لها، أي دراسة الرقابة الجبائية نظريا.

المطلب الأول:

تعريف الرقابة الجبائية

يتميز النظام الضريبي الجزائري بأنه نظام تصريحي حيث يقوم المكلف بالضريبة برقم اعماله بنفسه، إلا هذه التقريرات والتصريحات تكون في أغلب الأحيان غير مطابقة للواقع لذا منح المشرع الجزائري بالمقابل للإدارة الجبائية حق مراقبتها من أجل التخفيف من الآثار والمخاطر الناتجة عن التهرب الضريبي، وتعمل كذلك على الحد من انتشارها.

بحيث تعتبر الضريبة أداة هامة للدولة بحيث تحقق من خلالها الأهداف المالية والاقتصادية والسياسية والاجتماعية، ولكي يحافظ عليها من الغش والتهرب أعطى المشرع الجزائري للإدارة الضريبية ألية مهمة تستمد قوتها من التشريع الضريبي والمتمثلة في الرقابة الجبائية مما يستدعي البحث في مفهومها، وذلك من خلال التطرق إلى تعريفها (الفرع الأول)، وكذلك التطرق الى الأهداف المنتظرة منها (الفرع الثاني).

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية كألية لمكافحة التهرب الضريبي

الفرع الأول: تعريف الرقابة الجبائية

نجد ان تعاريف الرقابة تختلف حسب الأجهزة الموكلة إليها أو حسب الأنشطة، ولتبيان تعريف الرقابة الجبائية، لابد من توضيح مصطلح الرقابة بصفة عامة، والرقابة الجبائية بصفة خاصة.

أولاً: تعريف الرقابة.

تعتبر الرقابة إحدى الوظائف الأساسية التي تقوم بها أجهزة متعددة بغية التأكد من تحقيق النشاط المالي في حدود السياسة العامة لها، كما تعمل على الكشف عن السلوكيات غير الأخلاقية وغير القانونية مثل الرشوة والسرققة في المؤسسات الإدارية، ومن أهم التعريفات المقترحة للرقابة تعريف المفكر الاقتصادي فايول والذي عرفها على أنها: الرقابة تقوم على التحقق ما إذا كان كل شيء يسير وفقاً للخطة المرسومة والتعليمات الصارمة والقواعد المقررة، إما موضوعها فهو تبيان الضعف أو الخطأ من أجل تقييمها ومنع تكرارها.¹

وكذلك يمكن تعريفها على أنها الوسيلة المجدية لقياس الأداء من أجل التأكد من أن الأهداف قد تحققت وأن الخطأ قد وضعت موضع التنفيذ بالطرق الصحيحة، كما أنها تستطيع أن تسبق الأحداث فتعمل على التنبيه من الانحرافات قبل وقوعها ليتم التنفيذ وفقاً لمقاييس مقررة. فمن خلال ما سبق نستخلص أن الرقابة وسيلة علاجية تهدف إلى التعرف على نقاط الضعف والخطأ من أجل العمل على تصحيحها ومعرفة مناطق الخلل قبل وقوعها وذلك من أجل تفاديها.

¹ عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، د ط، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2012، ص 15.

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية كألية لمكافحة التهرب الضريبي

ثانيا: تعريف الرقابة الجبائية.

إن تعريف الرقابة الجبائية يعتمد أساسا على التصريحات التي يقدها المكلفين بالضريبة لمصالح الجبائية، يعتمد أساسا على التصريحات اللازمة التي تحدد أسس الأوعية الاوعية الضريبية.

ويمكن تعريف الرقابة الجبائية على أنها فحص التصريحات وكل التسجيلات والوثائق والمستندات المتعلقة بالمكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواءا كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك بقصد التأكد من المعلومات التي تحتويها ملفات الجبائية، على أن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية أفضل الوسائل للاستعلام والاستيضاح من كل ما هو مدون في التصريحات والوثائق المرفقة بها، ولا يكفي فقط بدراسة ومراجعة التصريحات والوثائق المرفقة بها، ولا يكفي فقط بدراسة ومراجعة التصريحات، بل عليه أن يقوم بعملية مقارنة بين ما صرح به والمعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى وبالتالي التأكد من مدى التطابق الموجود بينهما وكذلك النظر في الوضعية المالية للممول.¹

بالإضافة إلى التعريف السابق فقد أعطيت عدة مفاهيم لتعريف الرقابة غير أنها تصب

في نفس سياق التعريف السابق فنجدها بالخصوص ما يلي:

¹ عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسيات العامة، د ط، منشأة المعارف، ص 46.

1- المفهوم الكلاسيكي للرقابة الجبائية:

هي الفحص المنتظم والشامل لجميع سجلات ووثائق المؤسسة لغرض تحقيق مجموعة من الأهداف.¹

2- المفهوم الانجلوساكسوني للرقابة الجبائية.

هي فحص للسجلات والتقارير المالية المنشئة بغرض التعبير عن مدى إخلاص طريقة عملية عرض المعلومات التي تتضمنها تلك التقارير ويتم الفحص وفقا لطرق مسطرة مما يضمن للعمل المنجز درجة عالية من الامتيازات.²

كما عرفها البعض بأنها:

تعريف كوسة فضيل بأنها وسيلة تستعملها إدارة الضرائب من أجل الإثبات والتأكد من صحة التصريحات المودعة لديها من طرف بالضريبة، زيادة على قيامها بإجراءات أشد ضبطا وتأكيدا، والرقابة الجبائية تشمل التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق، كما عُرِفَتْ بأنها للتحقيق بأن المكلفين ملزمين في أداء واجباتهم الجبائية.

عرفها عادل بن عبد الله عبارة عن حق دستوري يخول لصاحبه سلطة إصدار القرارات اللازمة لإنجاح مشروعات الخطة، وهي حق يخوله الدستور أو قد يخوله قانون معين، كما قد

¹ عبد المنعم فوزي، المرجع السابق، ص 46.

² خلاصي رضا، تحليل ظاهرة الغش الجبائية، دراسة حالة الجزائر (1991-2002)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007-2008، ص 186.

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية كألية لمكافحة التهرب الضريبي

تحمل الرقابة الوصاية من جانب الدولة لغرض حدود وقيود معينة تؤدي إلى أهداف التنظيم الإداري التي تطلبه الدولة.¹

الفرع الثاني: أهداف الرقابة الجبائية.

تعتبر الرقابة الجبائية العنصر الأكثر أهمية لنظام المتابعة واحترام الواجبات الجبائية إلا أنه ينبغي على أعوان الإدارة الجبائية التعرف على الدور الذي تلعبه كل واحدة من مكونات هذا النظام، أما الأهداف المنتظرة من الرقابة الجبائية فيمكن تلخيصها في النقاط التالية:

أولاً: الأهداف القانونية.

يتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين مع القوانين والأنظمة، لذا وحرصاً على سلامة هذه الأخيرة تتركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة على أي انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية.²

ثانياً: الأهداف الاقتصادية.

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الموال العامة من التلاعب والسرقة، أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الشكال لضمان دخول إيرادات للخرينة العمومية وبالتالي زيادة الأموال

¹ عادل بن عبد الله، عادل سافري، الحقوق المكلف بالضريبة في إجراءات الرقابة الجبائية، مجلة الفكر، عدد 04، كلية الحقوق والعلوم السياسية، بسكرة، 2004، ص 273.

² محمود حسن الوادي، زكيا أحمد عزام، المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، د ط، دار المسيرة لنشر، عمان الأردن، 2000، ص 150.

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية كألية لمكافحة التهرب الضريبي

المتاحة للإتفاق العام مما يؤدي الى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع، إذ أن الأهداف الاقتصادية للرقابة الجبائية الموجودة ضمن العلاقة المركبة للاقتصاد والجبائية.¹

ثالثا: الأهداف الإدارية.

الرقابة الجبائية لديها دور مهم في الإدارة الجبائية وذلك راجع الى المعلومات التي تقدمها والتي تساهم شكل كبير في زيارة الفعالية والأداء ويمكن تحديدها في النقاط التالية:

-تحديد الانحرافات وكشف الخطأ مما يساعد الإدارة في المعرفة والالمام بأسبابها وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشاكل التي تتجم عن ذلك.

-تساعد الرقابة الجبائية بإعداد الاحصائيات كنسب التهريب مثلا.

-امكانية كشف الثغرات القانونية التي تساعد على التملص الضريبي ومحاولة إيجاد حلول

لها.²

رابعا: الأهداف الاجتماعية.

على الصعيد الاجتماعي نجد الرقابة الجبائية تهدف لمنع مكافحة انحرافات المكلف بمختلف

صورها مثل التلاعب او الإهمال والتقصير في أداء وتحمل واجبه، وهذا سعيها منها لتكريس

مبدأ المساواة بين المكلفين.³

¹ بشرى عبد الغني، ص ص117-118.

² نوي نجاه، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003، رسالة ماجستير فرع مالية ونقود، قسم علوم التسيير كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003-2004، ص 36.

³ لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة بسكرة، 2010-2011، ص59.

المطلب الثاني:

أشكال ومبادئ الرقابة الجبائية.

تهدف الرقابة الجبائية الى المحافظة الأموال العامة من الضياع بمختلف اشكاله، وخاصة التهرب الضريبي بعض زيادة إيرادات الخزينة العمومية لتحقيق اهداف الدولة المنشودة، ولكي تؤدي الرقابة الجبائية وظائفها لابد من توفر المبادئ الأساسية لها (الفرع الأول)، ومن جهة أخرى يعرف ان النظام الضريبي في الجزائر نظام تصريحي فهو يعتمد على الرقابة الجبائية للتأكد من صحة الإقرارات والتصاريح المقدمة من طرف المكلفين واكتشاف الأخطاء والانحرافات المتعلقة بها ويمكن ان تأخذ عدة اشكال ستوضحها من خلال (الفرع الثاني).

الفرع الأول: مبادئ الرقابة الجبائية.

لقد اشتدت الحاجة الى الرقابة الجبائية نتيجة التطورات الاقتصادية وما صاحبها من تطورات في المجال التهرب الضريبي وخاصة في ظل الأنظمة الجبائية على مصالح المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية من خلال القواعد الضريبية وتحقيق العدالة الضريبية، ولكي تؤدي الرقابة الجبائية ووظائفها على أكمل وجه يجب توفير المبادئ الأساسية لها والمتمثلة في:¹

أولاً: إقامة نظام ضريبي محكم.

من خلال ما سبق يتضح لنا ان النظام الضريبي يعتبر من بين اهم المقاومات الأساسية للرقابة الجبائية حيث تنعكس نوعية السلطة التشريعية في مجتمع التشريعات التي تنسبها بصفة

¹ غزة مبروك، فعالية الجبائية كأداة للحد من التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2015-2016 ص32.

عامة ومن بينها النظام الضريبي، فبقدر ما يتوفر لديهم خبرات بقدر ما يستطيع الخبير الضريبي أن يلمس الحبكة الفنية في أنظمتها الضريبية بقدر ما يتأثر بالعوامل السياسية والاقتصادية والاجتماعية، كما أن التهرب الضريبي يعود الى عدم إحكام القوانين والتشريعات من حيث تعقد النظام الضريبي يعود إلى إحكام القوانين والتشريعات من حيث تعقد النظام الضريبي وعدم استقراره ولذلك يجب تحسين فعالية النظام الضريبي من خلال ما يلي:

1 - تبسيط وتحسين التشريع الضريبي.

يتحقق ذلك من خلال تبسيط صياغة التشريع الضريبي حيث يتسنى للمكلفين فهمه، إذن يجب أن تكون القوانين والنصوص التشريعية واضحة وسهلة الأسلوب، إضافة إلى إدراج مذكرة توضيحية للقوانين الضريبية بلغة سهلة وبسيطة في متناول عامة المكلفين بالضريبة وذلك راجع لفهمه.

2 - تحقيق العدالة الضريبية.

تعتبر العدالة الضريبية من المبادئ الأساسية للضريبة والنظام وتحديد من خلال التوزيع الأمثل للعبء الضريبي، وإعادة العادل للدخل والثروات على أفراد المجتمع، ولذلك يصعب قيامها ويبقى تقديرها مرتبط بمدى تقبل وإقناع أفراد المجتمع بعدالة النظام الجبائي المطبق عليه وتسعى الدولة الى تحقيق العدالة الضريبية من خلال الرقابة الجبائية.

وبشكل عام يمكن القول إن تطبيق الرقابة الجبائية يتطلب وجود نظام ضريبي عادل يجعل كل فرد يساهم في النفقات العامة حسب مقدرته العامة وكذلك حسب مقدرته التكاليفية كما

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية كألية لمكافحة التهرب الضريبي

يقوم بتصحيح الامساواة الناتجة على التوزيع الاولي للدخل، إضافة الى شمولية الرقابة الجبائية لكافة المكلفين بالضريبة بالضريبة¹.

3- ترقية وتطوير الإدارة الجبائية.

لا يكفي التشريع الضريبي لمحاربة التهرب الضريبي مالم يرفق بادرة جبائية فعالة، حيث أن تبعية التهرب الضريبي لا تقع على المشرع المالي والمكلف وحدهما، وانما تقع كذلك على الإدارة الجبائية التي يجب توفرها على مستوى عال من التطور والكفاءة إضافة الى توفرها على الإمكانيات البشرية والمادية اللازمة، والتي تمكنها من أداء وظائفها على احسن وجه، إضافة الى ضرورة العمل على الرفع من كفاءة الموظفين وتكوين إطارات متخصصة ووسائل الاتصال الحديثة كما ينبغي تحفيز موظفي الإدارة الجبائية وذلك من خلال رفع اجورهم وتوفير الخدمات اللازمة لهم.²

تعتمد الرقابة الجبائية على جملة من المبادئ ترتبط بالضريبة والنظام الضريبي ينبغي توفرها لضمان السير الحسن للرقابة الجبائية والوصول الى تحقيق الأهداف المرجوة منها، حيث يؤدي تعقد وعدم استقرار النظام الضريبي، إضافة الى ضعف الإدارة الجبائية وقلة امكانياتها البشرية والمادية الى الاعتماد على نظام ضريبي غير فعال ويلقي بعبئه على المكلفين بالضريبة كما يمتد الى موظفي الإدارة الجبائية مما يؤدي بهم الى عدم القدرة على التطبيق

¹ غزة مبروك، المرجع السابق، ص ص 32-33.

² حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، د ط، دار الجامعة الإسكندرية، مصر 1999، ص 123.

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية كألية لمكافحة التهرب الضريبي

الجيد للرقابة الجبائية، وبذلك تترك الحرية للمتهربين من دفع الضريبة في سلك كل الطرق المباحة للتهرب الضريبي دون وجود عقاب أو ردع وذلك نتيجة لضعف الرقابة الجبائية.

الفرع الثاني: أشكال الرقابة الجبائية.

تعتبر الرقابة الجبائية وسيلة هامة لكشف عن المناورات التدلسية ومكافحة العمليات غير القانونية والتي لها أضرار جسيمة بالخرينة العمومية والاقتصاد الوطني على حد السواء، فنجد فعالية الرقابة الجبائية تتأسس على مقارنة المعلومات التي احتوتها الملفات الجبائية والمعطيات الخارجية الواردة لها، لتمارس بشكل سليم وشامل على مستوى مفتيشيات الضرائب الواردة او على مستوى الرقابة الجبائية المعمقة التي تتم في المقر الاجتماعي للمكلف بالضريبة والمستند الى عدة أجهزة مختصة في هذا المجال.¹

أولاً: الرقابة العامة (الشاملة).

يعتبر هذا النوع المرحلة التمهيديّة لعملية الرقابة حيث تتم على مستوى مفتيشيات الضرائب، وتتم من دون تنقل افراد مصلحة الضرائب او اجراء أبحاث خاصة من طرف الإدارة الجبائية الا ان أهمية هذه الرقابة يمكن ان تتغير وتتسع، ويمكن التميز بين نوعين منها هما:

1 الرقابة الشكلية.

الرقابة الشكلية تعتبر اول عملية تمر بها التصريحات المقدمة من طرف المكلفين، حيث تغطي جميع التدخلات التي لها هدف تصحيح الأخطاء المادية الملاحظة عادة في التصريحات وكذا التحقيق على هوية وعنوان المكلفين حيث يقوم المحقق بفحص شكلي

¹ لياس قلاب، المرجع السابق، ص 59.

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية كألية لمكافحة التهرب الضريبي

فقط للتصريحات المكتبية، وتهدف تدخلاته الى احداث تصحيحات مادية للأخطاء والنقائص المرتكبة على غالب الأحيان عند كتابة المكلفين للتصريحات والتحقق من هوية وعنوان المكلف وكذا مختلف العناصر التي تدخل على تحديد الوعاء الضريبي، وذلك وفقا للإجراءات التالية:

أ- فيم يخص المكلف.

يجب أن تحتوي كل ملف جبائي على نسخة من الوثائق والمستندات تتمثل في السجل التجاري، بطاقة اثبات الهوية، شهادة التصريح بالوجود، شهادة الإقامة، البطاقة الإحصائية.

ب- فيما يخص النشاط.

يجب أن تتوفر على بطاقة التعريف الجبائي، التصريحات الشهرية والثلاثية الخاصة بمجموع الضرائب وملخصات أرقام الأعمال لكل سنة.

ج - فيما يخص الأخطاء المادية.

التأكد من أن إيداع التصريحات الشهرية والثلاثية في أجلها المحددة، كما يتم التأكد من أن العمليات الحسابية مدونة في التصريحات وبدون وجود أخطاء في العمليات الحسابية، فهذا النوع لا يأخذ بعين الاعتبار مدى صحة المعلومات التي تحملها التصريحات بل تهتم بالشكل الذي قدمت به هذه المعلومات وتعتبر مرحلة تحضيرية للرقابة على الوثائق.¹

¹ عاشور يوسف، دراسة تحليلية لظاهرة الغش الجبائي، حالة الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة المدية، 2008-2009، ص 90.

2- الرقابة على الوثائق.

الرقابة على الوثائق تعتبر المرحلة الموالية للرقابة الشكلية وتتم هذه المرحلة على مستوى مصلحة التحقيق والتي تقوم بإجراء فحص شامل للتصريحات الضريبية والمكتسبة من خلال مقارنتها بمختلف المعلومات والوثائق التي بحوزة الإدارة الجبائية انطلاقا من ملفاتهم الخاصة.¹ وبالتالي تطلب هذه الرقابة احضار الوثائق والسجلات المحاسبية والتي من خلالها تقوم المصالح المعنية بإجراء فحص انتقادي للتصريحات والوثائق اعتمادا على المعلومات المشككة للملف الجبائي، ومقارنة محتويات التصاريح بالوثائق المرفقة له وبمجموع المعلومات التي بحوزة هذه المصالح والمتحصل عليها من مختلف الهيئات والمؤسسات المتعاملة مع المكلف،² وكذلك تهدف أيضا الى معرفة الوضعية المالية للمكلف كل سنة وبالتالي معرفة وضعيته الجبائية.

ثانيا: الرقابة المعمقة (الرقابة الخارجية).

تعتبر الرقابة المعمقة استمرار للرقابة على الوثائق، وتتمثل هذه الأخيرة في التدخلات المباشرة لأعوان الإدارة الجبائية بأماكن تواجد أنشطة المكلفين³، ويكون غرضها اكتشاف التهرب الضريبي ودراسة الملفات بدقة وبصفة معمقة ومقارنتها مع العناصر الخارجية للمكلفين، ويتم ذلك من خلال الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية بتعين المكان ماعدا في حالة

¹ عيسى بلخوخ، المرجع السابق، ص 57.

² قاسي يوسف، واقع النظام الضريبي الجزائري وسبل تفعيله، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2015، ص 195.

³ بن عمارة منصور، المرجع السابق ص 22.

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية كألية لمكافحة التهرب الضريبي

طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة او في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة.¹ وللرقابة المعمقة عدة أنواع والمتمثلة فيما يلي.

1- التحقيق المحاسبي.

لقد عرفه المشرع الجزائري من خلال المادة 20 فقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية هو عبارة عن مجموعة العمليات الزامية الى مراقبة التصريحات المتعلقة بسنوات مالية مقللة وعليه فالتحقيق المحاسبي يمر ثلاث مراحل والمتمثلة في:

أ - مرحلة التحضير لتحقيق المحاسبي.

اعداد برنامج التحقيق في هذه المرحلة تقوم المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالاستعانة بمتفشيات الضرائب التي تكون تابعة لها، وبعدها تقوم بإرسال نسخة منه الى كل من المديرية الجهوية، ومديرية الأبحاث والتحقيقات على مستوى المديرية العامة للضرائب من أجل الإعلام. وتتم هذه العملية من خلال انتقاء عدد المكلفين الواجب إخضاعهم للتحقيق في المحاسبة، وذلك بناء على جملة من المعايير معدة أساسا من طرف لجنة إعداد البرنامج السنوي للمراجعات الجبائية، بحيث تكلف في هذا الاطار المديرية الولائية للرقابة الجبائية بإعداد برنامج التحقيق السنوي الذي يخص المكلفين الذين سيخضعون لتحقيق المحاسبي، وذلك بناء على اقتراحات مركز الضرائب لترسل بعد ذلك نسخة منه الى كل من المديرية الجهوية

¹ المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، السالف الذكر.

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية كألية لمكافحة التهرب الضريبي

للضرائب، ومديرية أبحاث المراجعات المكلفة، هي كذلك بإعداد برنامج نهائي سنوي والذي سينفذ من قبل المديرية الفرعية للرقابة الجبائية (مباشرة التحقيق).¹

ب - التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.

نصت عليه المادة 21 فقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية" انه يمكن لأعوان الجبائية ان يشرعوا في التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعية بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر، أولا عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة وفي هذا التحقيق يتأكد الاعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها والذمة او الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى وهذا حسب ما جاء في نص المواد 06 و 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.²

¹ عبد العزيز قتال، المرجع السابق، ص 69.

² المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية، السالف الذكر.

المبحث الثاني

الإطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية.

تعد الرقابة الجبائية أداة فعالة لضمان امتيازات، 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 في هذا المبحث.

المطلب الأول

الوسائل الهيكلية المكلفة بالرقابة الجبائية

تعد الرقابة الجبائية أداة فعالة لضمان امتيازات، لهذا قد حدد القانون الجبائي إطار تنظيمي 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 في هذا المطلب.

الفرع الأول: الأجهزة المختصة بالرقابة الجبائية.

يتم تنظيم الإدارة الضريبية وفقاً لمبدأ مركزية التوجيه ولا مركزية التنفيذ، حيث تتولى الإدارة المركزية وظائف التخطيط والرقابة وإصدار التعليمات والتفسيرات وتنظيم شؤون

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية كألية لمكافحة التهرب الضريبي

الموظفين وتدريبهم والسهر على رفع الكفاءة الإنتاجية للإدارة الضريبية، بينما تتولى الإدارة التنفيذية كافة أعمال التنفيذ التي ستطلبها إجراءات ربط وتحصيل الضريبة.

أولاً: الأجهزة المختصة بالرقابة الجبائية حالياً:

1- مديرية البحث والمراجعات:

أ- التعريف بمدركة البحث والمراجعات:

أنشئت هذه المديرية بموجب المرسوم التنفيذي، الصادر بتاريخ 98/228 الصادر بتاريخ 1998/07/03 والمتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية، تقوم هذه المديرية بصفقتها مصلحة مركزية تابعة للمديرية العامة للضرائب، وباعتبارها صاحبة سلطة واسعة على المستوى الوطني بتسيير عملية الرقابة الجبائية على المستوى المركزي ومكافحة التهرب الضريبي، ضف إلى ذلك فإنها تتضمن ثلاث مصالح جهوية للبحث والمراجعات¹.

ب- مهام مديرية البحث والمراجعات :

الأعمال تسند لمديرية البحث والمراجعات مهمة الرقابة الجبائية بتوفير شرط مستوى رقم لأربع سنوات الأخيرة محل التدقيق على أن يتجاوز 4000.000 دج سنويا بالنسبة لمقدمي الخدمات والنشاطات الحرة ورقم الأعمال 1000.000 دج سنويا بالنسبة للمؤسسات الأخرى، أما الهدف

¹ المرسوم التنفيذي رقم 228/98 المؤرخ في 1998/07/13، المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في إدارة المالية، الجريدة الرسمية العدد 51، لسنة 1998.

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية كألية لمكافحة التهرب الضريبي

الرئيسي لمديرية البحث والمراجعات هو مكافحة التهرب الضريبي، ولأجل ذلك قامت بوضع

استراتيجية الرقابة بغية تحقق بعض الأهداف للمساهمة في بلوغ هدفها الرئيسي ومن بينها¹ :

- رفع نوعية الأداء التحقيق والارتقاء به إلى مستويات أحسن.

- تحسين مستوى مردودية الرقابة الجبائية.

- الأولوية في برمجة الملفات ذات الأهمية والمداخل الكبيرة.

- تقليص حجم المنازعات والتي هي في تزايد مقارنة بالتحقيق² .

2 - المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية:

إضافة إلى مديرية البحث والمراجعات، فإن المديرية للضرائب هي أيضا مكلفة بالقيام

بعملية الرقابة الجبائية، وتتكفل مديرياتها الفرعية للرقابة الجبائية بمهمة ذلك، إذ تعد الهيئة

المختصة بعملية الرقابة، لذا تستند إليها مهمة تنفيذ برامج التحقيق³ .

أ- مهام المديرية الفرعية للرقابة 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 يكون

¹ نوى نجاة، المرجع السابق، ص 47.

² عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، د ط، دار الهدى عين مليلة، الجزائر، 2012، ص 27.

³ نوى نجاة، المرجع السابق، ص 43.

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية كألية لمكافحة التهرب الضريبي

رقم أعمالها أقل من 4000.000 دج، وباقي المؤسسات التي يقدر رقم أعمالها أقل من

1000.000 دج، في هذا الإطار فإن المديرية الفرعية للرقابة الجبائية مكلفة بما يلي:¹

- البرمجة والتحقيق 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 خلال التحقيق، وكذا على وصول تقارير التحقيق للإدارة في أحسن الظروف.

- بحث وتحليل أسباب التهرب الضريبي وإيجاد حلول واقتراحات ناجعة لهذا الإشكال.

- تنسيق وتنشيط مصلحة التحقيقات على مستوى الولاية.

3 - مفتشات الضرائب:

أ- التعريف بمفتشيات الضرائب

تم إنشاء مفتشيات الضرائب بموجب الأمر رقم 60/91 بتاريخ 23 فيفري 1991² حيث

تنص المادة 12 منه تتولى مفتشية الضرائب على الخصوص مسك الملف الجبائي الخاص

بكل خاضع للضريبة حيث تقوم بالبحث وجمع المعلومات الجبائية واستغلالها، ومراقبة

التصريحات وإصدار الجداول الضريبية وكشوف العائدات وتنفيذ عمليات التسجيل، حيث تشكل

مفتشيات الضرائب حجر الأساس في تنظيم الإدارة الجبائية وتنقسم إلى:

¹ سليمان عتر، المرجع السابق، ص 106.

² الامر رقم 60/91 المؤرخ في 23/03/1991، والمتضمن قانون مفتشيات الضرائب، الجريدة الرسمية عدد 09، بتاريخ 23/02/1991.

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية كألية لمكافحة التهرب الضريبي

- مصلحة جباية المؤسسات والمهن الحرة.
- مصلحة جباية مداخيل الأشخاص الطبيعيين.
- مصلحة الجباية العقارية.
- مصلحة التدخلات.
- ب - مهام مفتشية الضرائب: إعتامادا على هذه المصالح تقوم مفتشية الضرائب على ما يلي:
 - 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.
 - تحديد الوعاء الضريبي للمكلفين الجدد، وإعادة تحديد الوعاء للذين ثبت عليهم نشاط أكبر من الذي صرحوا به.
 - تسجيل المنازعات والطعون وتقديم الحلول المناسبة¹.

¹ عويطي عثمان، دريدي العروسي، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي والغش الضريبي، دراسة حالة للمديرية الضرائب للولاية الوادي، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد لخضر بالوادي، 2017-2018، ص 19.

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية كألية لمكافحة التهرب الضريبي

ثانيا: الأجهزة المختصة بالرقابة الجبائية حديثا:

1-مديرية كبريات المؤسسات.

أ- التعريف بمديرية كبريات المؤسسات.

أنشأت مديرية كبريات المؤسسات بموجب المرسوم¹ 303/02 المؤرخ في 2002/09/28

والمعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي 494/2005 المؤرخ في 2005-12-26،² ولها

صلاحيات على المستوى الوطني والمكلفة بتسيير كل المهام، وهي الوعاء والتحصيل والرقابة

والمنازعات وتتكون من خمسة مديريات فرعية وهي:

-المديرية الفرعية لجباية المحروقات.

-المديرية الفرعية للتسيير.

-المديرية الفرعية للرقابة والقوائم.

-المديرية الفرعية للمنازعات.

-المديرية الفرعية للوسائل.

والمكلفون الخاضعون لهذه المديرية هم:

-الأشخاص المعنيون أو تجمعات الأشخاص المعنيون بقوة القانون أو فعليا أو العاملة في

ميدان المحروقات وكذا الشركات التابعة لها.

¹ المرسوم التنفيذي رقم 303/02 المؤرخ في 2002/09/28، جريدة رسمية عدد 84، سنة 2002.

² المرسوم التنفيذي رقم 494/05 المؤرخ في 2005/12/26، جريدة رسمية عدد 84، سنة 2005.

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية كألية لمكافحة التهرب الضريبي

-شركات رؤوس الأموال وشركات الأشخاص التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال المنصوص عليها في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والتي يساوي أو يفوق رقم أعمالها في نهاية السنة المالية مائة مليون دينار 100.000.000 دج.

-تجمعات الشركات المشكلة بقوة القانون أو فعليا والتي يفوق أو يساوي رقم أعمال احد أعضائها مائة مليون دينار جزائري 100.000.000 دج.

ب. مهام مديرية كبريات المؤسسات:

وتكلف مديرية كبريات المؤسسات بالمهام التالية:

ب/1-في مجال الوعاء: حيث تتمثل مهام هذه المديرية في مجال الوعاء فيما يلي¹:

- مسك الملف الجبائي لكل مكلف بالضريبة، البحث عن المعلومة الجبائية وجمعها واستغلالها.
- إعداد وإنجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى المكلفين وتقييم نتائجها.
- إصدار الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض للضريبة وتنفيذ عمليات التسجيل والطابع والمعايينة والمصادقة عليها، منح الاعتمادات لصالح المكلفين المستقيدين من نظام المشتريات بالإعفاء من الرسم على قيمة المضافة حسب الشروط المنصوص عليها في التشريع المعمول به، التحقيق في التظلمات ومعالجتها وضمان متابعة المنازعات الإدارية والقضائية، تحليل عمليات التسيير والمراقبة والمنازعات وتقييمها وضبط خلاصتها واقتراح كل تدبير من شأنه تحسين عملها.

¹ نوي نجاة، المرجع السابق، ص 47.

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية كألية لمكافحة التهرب الضريبي

ب/2- أما في مجال التحصيل:

-التكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم.

-المراقبة المسبقة وتصفية حساب التسيير.

-متابعة المنازعات الإدارية والقضائية وتسديد الرسم على قيمة المضافة.

-التموين بالطواع ومسك محاسبتها.

-تحليل عمليات التحصيل وتقييمها وضبط خلاصتها واقتراح كل تدبير من شأنه تحسين

عملها¹.

ب/3- في مجال الرقابة :تتمثل في:

-تبحث عن المعلومات الجبائية وتجمعها وتستغلها وتراقب التصريحات.

-تعد وتنجز برامج التدخلات والمراقبة لدى المكلفين بالضريبة وتقييم نتائجها.

ب/4- في مجال المنازعات :

-تدرس التظلمات وتعالجها.

-تتابع المنازعات الإدارية والقضائية.

-تعالج طلبات التخفيض الإداري.

ب/5- في مجال تسيير الوسائل:

-تعد الإجراءات المتعلقة بالاعتمادات والتصفية، والأمر بصرف نفقات التسيير والتجهيز مهما

كانت طبيعتها وتسهر على تنفيذها.

¹ نوي نجاه، المرجع السابق، ص48.

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية كألية لمكافحة التهرب الضريبي

-تضمن تسيير المستخدمين وتقييم الاحتياجات من الوسائل المادية والبشرية والتقنية وتعد التقديرات الميزانية المطابقة لذلك¹.

2- مراكز الضرائب:

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

أ - تعريف مراكز الضرائب:

هي مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي مرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب ولها علاقة مباشرة فيما يتعلق بمركز الإحصائيات وبرمجة المراقبة الجبائية، والأعمال التناعية التي تتجاوز سلطة رئيسها.²

ب- مهام مراكز الضرائب: تنحصر هذه المهام في النقاط التالية³:

- التسيير والتكفل الحسن لملفات المكلفين ومراقبتها باستمرار للتخفيض من ظاهرة التهرب والغش الضريبي.

- تبحث عن المعلومات الجبائية وتجمعها وتراقب التصريحات .

¹ المرسوم التنفيذي رقم 327/06، المؤرخ في 25 شعبان عام 1427 هـ الموافق ل 18/09/2006، المتضمن تنظيم المصالح الخارجية وصلاحياتها، المادة 03 منه، الجريدة الرسمية المؤرخة في 01 رمضان 1427 هـ الموافق ل 24-09-2006، العدد 56.

² تريش مختار، المرجع السابق، ص23.

³ ايت بلقاسم لامية، المرجع السابق، ص 50.

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية كألية لمكافحة التهرب الضريبي

- تعد وتتجز برامج التدخلات والمراقبة لدى الخاضعين للضريبة وتقييم نتائجها .

- التعجيل بتسوية النزاعات الجبائية والشكاوى الخاصة بالمكلفين بالضريبة والتي تحت سلطتها.

3- المراكز الجوارية للضرائب:

أ- التعريف بالمراكز الجوارية للضرائب:

تقوم المراكز الجوارية للضرائب بتسيير ملفات صغار المكلفين الخاضعين للضريبة الجزافية بالإضافة إلى إقامة مراكز مختصة في تسيير الجباية العقارية، والمعادن النفيسة، والكحول، والتبغ، وكذا الجباية المحلية الفلاحية¹.

ب. مهام المراكز الجوارية للضرائب:

تتحصر مهام مراكز الضرائب في المجالات الآتية:²

ب/1- في مجال الوعاء :

- مهمتها مسك وتسيير الملف للشركات وغيرها من الأشخاص الطبيعيين برسم المداخل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات.

- كذلك تقوم بمسك وتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي

لفرض الضريبة برسم عائدات الأرباح الصناعية والتجارية.

ب/2- في مجال الإحصاء :

- تتكفل بالجدول وسندات الإيرادات ، وتحصيل الضرائب والحقوق والرسوم والأتوات.

¹ تريش مختار، المرجع السابق، ص 24.

² سليمان عتير، المرجع السابق، ص ص 109-110.

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية كألية لمكافحة التهرب الضريبي

-تنفيذ العمليات المادية للدفع والقبض واستخراج النقود.

-تضبط الكتابات وتمركز تسليم القيم.

ب/3- في مجال الرقابة:

-تبحث عن المعلومات الجبائية وتجمعها وتستغلها.

-تراقب التصريحات وتنظم التدخلات.

ب/4- في مجال المنازعات:

-تدرس الشكاوى وتعالجها.

-تتابع المنازعات الإدارية والقضائية.

-تدرس طلبات التخفيض الإداري.

ب/5- في مجال الاستقبال والإعلام¹:

-تضمن مهمة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة.

-تتكفل بالإجراءات الإدارية المرتبطة بالوعاء، لاسيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات أو

التصريح بكل تعديل، تنظيم المواعيد وتسييرها.

- تنشر المعلومات والآراء للمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص المراكز الجوارية للضرائب

4 - مفتشيات الضرائب.

¹ تريش مختار، المرجع السابق، ص24.

أغلب 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 وجه الخصوص مسك الملف الجبائي الخاص بكل خاضع للضريبة فتقوم بالبحث وجمع المعلومات الجبائية واستغلالها، ومراقبة التصريحات، وإصدار الجداول الضريبية وكشوف العائدات وتنفيذ عمليات التسجيل، وتشكل المفتشيات حجر الأساس في تنظيم الإدارة الجبائية الساري العمل به إلى غاية هذا اليوم، وفيما يخص الرقابة تعتبر الحلقة الأكثر أهمية في النظام الجبائي الجزائري وتنقسم إلى¹:

- مصلحة جباية المؤسسات والمهن الحرة.

- مصلحة الجباية العقارية.

- مصلحة جباية مداخيل الأشخاص الطبيعيين.

- مصلحة التدخلات.

ب. مهام مفتشية الضرائب:

اعتمادا على هذه المصالح تقوم مفتشية الضرائب بمراقبة مختلف التصريحات التي تستلمها من المكلف (تصريحات شهرية، سنوية، خاصة) وفي حالة وجود خطأ أو نقائص

¹ عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة، طبعة 1، مطبعة مزوار الوادي، الجزائر، 2009، ص 42

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية كألية لمكافحة التهرب الضريبي

ملحوظة تجري مراقبة معمقة، وفحص التصريحات يتم بناء على المعطيات الموجودة في الملف الجبائي أو في كشوف الربط وبطاقات المعلومات.

5- قابضات الضرائب.

تتكفل قابضات الضرائب خصوصا بجداول الضرائب وسندات القبض وتحصيل الضريبة، ويمكنها زيادة على ذلك: التسيير المالي للهيئات العمومية حسب الشروط التي يحددها التشريع والتنظيم المعمول بهما. كما تنقسم مصالح التحصيل إلى قسمين:

1- قباضة تحصيل الضرائب.

2- قباضة التسيير المالي للبلديات والقطاعات الصحية.¹

الفرع الثاني: الوسائل البشرية المكلفة بالرقابة الجبائية

لأداء 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، كما حدد المشرع الجبائي مسؤولياتهم اتجاه الإدارة الجبائية وتجاه المكلفين بالضريبة.

أولا: الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية:

تعتبر الرقابة الجبائية حق من حقوق الإدارة الجبائية وحدها التي تمارس من طرف موظفيها إجراء التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل المراجعات الضرورية للوعاء

¹ عوادي مصطفى، المرجع السابق، ص 39

ومراقبة الضريبة¹، كما يجب أن يكون للعون المدقق بطاقة انتداب تسلم له من طرف المديرية العامة للضرائب لإظهارها عند القيام بمسؤوليته، وهي تبين صفة العون المدقق (كالهوية، الرتبة وحتى الوظيفة المسندة إليه)، كما يمكن أن تسحب هذه البطاقة في حالة التوقف عن العمل وترجع له عند الاستئناف والموظفين المكلفين بذلك هم²:

1- نائب المدير المكلف بالضريبة:

وهو المسؤول المباشر عن إعداد برنامج المراجعات الممنوحة للمصلحة، كما يراقب أعمال فرق التدقيق الجبائي، ويستقبل في بعض الحالات المكلفين الخاضعين للرقاب الجبائية بصفته ممثل الإدارة، كما يحرص على ضمان ، إجراء التدقيق وفقا للأسس القانونية، ويسهر على مدى تطبيق الضمانات الممنوحة للمكلفين في إطار مجالات ، التدقيق المحاسبي والجبائي، بالإضافة إلى ذلك يقوم بصفة دورية بجمع رؤساء وفرق التدقيق للقيام بدراسة، الأعمال المنجزة والمبرمجة، لتقديم الملاحظات والاقتراحات اللازمة بهدف تحسين شروط العمل، كما يعمل على نقل تقارير المراجعات للمديرية الجهوية للضرائب التابعة لها إقليميا.

2- رئيس مكتب الأبحاث والمراجعات.

القانون يستوجب أن يكون لرئيس مكتب الأبحاث والمراجعات على الأقل رتبة مفتش وخبرة لا تقل عن ستة (06) سنوات كمدقق جبائي كما يكون تحت سلطته فرق للتدقيق كونه مسؤولا عن النظام العام داخل فرق التدقيق ويسهر على حضور ومواظبة الأعوان المدققين في

¹ عوادي مصطفى، المرجع السابق، ص 39.

² دليل الخفيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، ص 13.

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية كألية لمكافحة التهرب الضريبي

أماكن عملهم، مع مسؤولية التكفل بالقضايا المبرمجة والسهر على تنفيذها، كما يتدخل أحيانا في مناقشة نتائج التدقيق مع نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية، وتقييم السير الحسن للجهود المبذولة من طرف الأعوان المدققين.

3- الأعوان المدققين:

حتى تسند مهمة التدقيق لأعوان الإدارة الجبائية يجب على الأقل أن يكونوا حاملين رتبة مفتش ضرائب وهذا إلزاما بالتشريع الجبائي، لا يمكن إجراء المراجعة في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل¹، كما يسند إلى الأعوان المدققين مهام التدخل أعمال المراجعة بكل مراحلها مع الإشارة إلى أنه يجب أن تتجز مهامهم في مقرات المكلفين، باستثناء حالات خاصة مرخصة من طرف المدير الولائي تحت طلب المكلف بالضريبة مع ذكر السبب المقنع للقيام بعملية التدقيق خارج مقره والتي تتم على مستوى مكاتب الأعوان المدققين.

ثانيا: مسؤولية الاعوان المكلفين بالرقابة

عند ممارسة أعوان الضرائب مهامهم لاسيما تلك المتعلقة بالرقابة الجبائية يتعين عليهم احترام قواعد أخلاقيات المهنة، لذلك يرمي توازن بين حقوق وواجبات الأعوان إلى وقاحتهم من النزاعات التي تعترضهم.

كما وضع المشرع الجبائي عدة التزامات مرتبطة بصفته كممثل للدولة نذكر أهمها²:

¹ عويطي عثمان، دريدي العروسي، المرجع السابق، ص 29.

² لياس قلاب ذبيح، المرجع السابق، ص 31

-تأدية الخدمة في إطار احترام العلاقات السلمية لكونه قد يكون رئيسا أو مرؤوسا.

-تأدية اليمين أمام المحكمة وواجب الالتزام بخدم الدولة.

-ممارسة الوظيفة وحدها فقط وبصفة فعلية ومستمرة

تأدية الخدمة بكل استقلالية وحياد تجاه المكلفين بالضريبة.

الالتزام بالنزاهة والسر المهني واحترام النظام الداخلي للإدارة

كما يترتب على عاتق الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية عدة مسؤوليات ملخصة في ما يلي¹:

1- المسؤولية المدنية.

يتحمل عن 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 مسؤولا

شخصيا عن عمله الذي أضر بالغير إذا قام به تنفيذًا لأوامر صدرت إليه من رئيسه الإداري.

2- المسؤولية الجنائية

يمكن إعتبار الموظف مسؤولا من الناحية الجنائية عندما يقوم بارتكاب جناية أو جنحة، ينص

ويعاقب عليها قانون العقوبات، ويلغى الإجراء الجنائي المتخذ تجاه العون أليا الإجراء التأديبي،

ومن بين الأعمال التي تعتبر جنائية أو جنحة نجد منها: التعسف في استعمال المنصب،

استغلال النفوذ، الرشوة، إخلاس الأموال، تزوير الوثائق...إلخ.

¹ المرجع نفسه، ص 33.

3- المسؤولية التأديبية

يعتبر الموظف الذي يقوم بإرتكاب خطأ مهني مسؤولاً من الناحية التأديبية، ويتعرض للعقوبات المقررة حسب درجة الخطأ المرتكب والمصنفة بأربعة (04) درجات مختلفة، وهذا لا حسب درجة الخطأ المرتكب، أما العقوبات التي حددها القانون نجد: التنبيه، الإنذار الكتابي، التوبيخ، التوقف المؤقت عن العمل، التنزيل من الدرجة النقل الجبري إلى غاية التسريح¹.

المطلب الثاني:

الوسائل القانونية المخصصة لمباشرة عملية الرقابة الجبائية.

سعيًا لتنظيم عملية الرقابة الجبائية وضمان السير الحسن حدد المشرع إطار تشريعي وتنظيمي يستند إليه أعوان الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة لقواعد وأحكام تبين السلطات المخولة للإدارة الجبائية من أجل ممارسة عملية الرقابة، ومن جهة أخرى يحدد جميع الضمانات التي على أموال وحقوق المكلف بالضريبة باستبعاد العليات التعسفية للإدارة الجبائية بحجة أداء أعوان الإدارة الجبائية لوظيفتهم وكذلك تحديد واجبات المكلف اتجاه الإدارة الجبائية، وكل هذا من أجل تكريس سيادة الدولة في الحفاظ على مواردها.

الفرع الأول: الحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية.

تتمتع الإدارة الجبائية أثناء ممارستها لعملية الرقابة الجبائية بمجموعة من الحقوق وصلاحيات تمارس من خلالها التحقق من صحة التقارير المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة

¹ لياس قلاب ذبيح، المرجع السابق، ص 33.

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية كألية لمكافحة التهرب الضريبي

ومدى مصدقتها وقانونيتها ويلاحظ من خلال فحص خصوص قانون الإجراءات الجبائية في الجزء الثاني منه إجراءات مراقبة الضريبة أن المشرع الجبائي الجزائري قد خول للإدارة الجبائية سلطات واسعة تسمح لها بالقيام بمهمتها وما هذه السلطات إلا حماية لأموال الخزينة العامة، ومكافحة الغش الجبائي، ولهذا الغرض خول المشرع للإدارة الجبائية العديد من السلطات والتي تتمثل أساسا في حق الرقابة، حق الاطلاع، حق الزيارة، حق استدراك الأخطاء.

أولا: حق الإدارة الجبائية في الرقابة.

لما كان النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي فإن الرقابة كانت تشكل محور هذا النظام إذ تساعد الإدارة الجبائية على الحد من انتشار الغش الجبائي وبالتالي صون حقوق الخزينة العمومية، فانطلاقا من أهمية أسلوب الرقابة في النظام الجبائي الجزائري خول المشرع مصالح الإدارة الجبائية الحرية التامة لممارسة "حق الرقابة" وذلك في حدود القانون حفاظا للعلاقة الجبائية بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، فحسب أحكام نص المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية يكون مهامها كالتالي¹:

1 تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لغرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة كما يمكنهما أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا وأتعاب أو مرتبات مهما كانت طبيعتها.

يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية ان تقدم للإدارة الجبائية بناءا على طلبها الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليهما.

¹ العيد صالح، المرجع السابق، ص 158.

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية كألية لمكافحة التهرب الضريبي

2 تتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المنشآت والمؤسسات المعينة خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها.

باستقراء فحوى نص المادة يتجلى لنا واضحا أن "حق الرقابة" يعد من أهم سلطات الممنوحة للإدارة الجبائية للتأكد من صحة التقارير المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، فالرقابة تتمثل في جميع العمليات المادية والشكلية المنجزة من طرف أعوان الإدارة الجبائية من شأنها التأكد من صحة ونزاهة التقارير المقدمة من طرف المكلف بالضريبة من خلال مقارنتها بعناصر ومعطيات خارجية.

ثانيا: حق الإدارة في الاطلاع على الوثائق.

ويسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية، قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات¹، ومن الإدارات والهيئات والمؤسسات التي يمكن للإدارة الجبائية أن يحصلوا منها على المعلومات المطلوبة نذكر:

-إدارات الدولة والولايات والبلديات، المؤسسات والهيئات الخاضعة لمراقبة الدولة وأي سلطة إدارية أخرى.

-مصالح الضمان الاجتماعي

-السلطات القضائية ومختلف هيئاتها.

-التجار والشركات التجارية.

-المؤسسات والهيئات المالية.¹

¹ المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية، السالف الذكر.

ثالثا: حق المعاينة

يمكن للإدارة الجبائية الحق في المعاينة ويكون ذلك بعد أمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض مفوض عنه، حيث تعطي الإدارة الجبائية ترخيص لأعوانها الذين لهم رتبة مراقب على الأقل القيام بإجراءات المعاينة في كل المجالات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم والعناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التخلص من الوعاء والمراقبة والدفع، ويجوز لأعوان الإدارة الجبائية القيام بكل التحقيقات والمعاينات التي تبدا لهم ضرورة في المجالات المهنية للمكلفين بالضريبة، وعملية المعاينة يجب أن تتم بحضور الشخص المعني أو ممثله الذي يكون قد أعلم مسبقا بهذه العملية.²

رابعا: حق استدراك الأخطاء

يتمثل هذا الحق في الإمكانات الممنوحة للإدارة الجبائية قصد استدراك الأخطاء وذلك بإجراء تقويمات في نفس المدة على نفس الضرائب عندما يقدم لهما المكلف بالضريبة عناصر ومعلومات غير كاملة أو خاطئة أثناء ممارسة عملية الرقابة الجبائية³. ويتضح لنا بجلاء من استقراء نص المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية أن المشرع حدد الأجل الذي يتقادم فيه عمل الإدارة الجبائية بأربع سنوات وذلك إلا في حالة وجود مناورات تدلسية وهذا بالنسبة لما يأتي¹:

¹ سليمان عتير، المرجع السابق، ص 84.

² المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية، السالف الذكر.

³ علام نبيلة، المرجع السابق، ص 109.

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية كألية لمكافحة التهرب الضريبي

-تأسيس الضرائب والرسوم وتحصيلها.

-القيام بأعمال الرقابة.

-قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات ذات الطابع الجبائي.

كما استفاد من نص المادة 40 من القانون ذاته أنه في حالة اكتشاف أثر تحقيق كل إغفال أو خطأ أو نقص في فرض الضريبة يمكن تسويته قبل انقضاء السنة الأولى التي تلي سنة التبليغ اقتراح الرقم في الضريبة بالنسبة لسنة المالية المتقدمة وذلك دون المساس بالأجل المتمثل في أربع 04 سنوات المحدد في المادة 39 السالفة الذكر².

الفرع الثاني: التزامات المكلفين بالضريبة والضمانات الممنوحة لهم.

إن الصلاحيات والسلطات الواسعة الممنوحة للإدارة الجبائية بخصوص عمليات الرقابة الجبائية تقابلها حقوق وضمانات أعطاهها المشرع الجبائي إلى المكلفين الخاضعين لهاته الرقابة وهي كالآتي:

أولاً: الإعلام المسبق وأجال التحضير.

إن أعوان الإدارة الجبائية لا يستطيعون إجراء أي رقابة جبائية بدون إرسال إشعار بالمراقبة في مقابل إشعار بالاستلام من المكلف مرفقا بميثاق وواجبات المكلف الخاضع للرقابة من أجل إعلامه، وهذا الأخير له أجل عشرة (10) أيام لتحضير محاسبته في حال مراقبة المحاسبة.

¹ المادة 39 قانون الإجراءات الجبائية، السالف الذكر.

² المادة 40 قانون الإجراءات الجبائية، السابق الذكر.

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية كألية لمكافحة التهرب الضريبي

وأجل خمسة عشر (15) يوم في حال المراقبة كحد أدنى في حالة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، وعلى كل حال يمكن للمكلف أن يطلب تمديد الأجل (بناء على طلب يقدمه) وهذا لا يمنع المحققون من القيام بزيارة مفاجئة في عين المكان لمعاينة العناصر المادية ووجود الوثائق المحاسبية للمكلف.

ثانيا: الاستعانة بمستشار:

يكون للمكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية الحق في الاستعانة بمستشار يختاره بمحض إرادته أثناء عملية الرقابة وهذا ما نصت عليه المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية...¹ المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين خلال عملية الرقابة بمستشار يختاره هو، ويمكن للمكلف أن يعين ممثلا عنه في فترة المراقبة لأن غيابه لا يمنع من إجراء عملية الرقابة التي تفقد قيمتها إذا يتم إجرائها.

ثالثا: استحالة إعادة الرقابة

في حالة القبول الصريح، يصبح أساس فرض الضريبة المحدد نهائيا، ولا يمكن للإدارة إلى رجوع فيه²، سواء كان نمط الرقابة تحقيقا محاسبيا، أو إجراء تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة بالنسبة للضريبة على الدخل، ولا يجوز للإدارة الضريبية بعد ذلك الشروع في تحقيق جديد خاص بنفس الفترة ونفس الضريبة إلا إذا أدلى المكلف بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق أو يكون قد استعمل أساليب تدلسية.

1 المادة 21 فقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية، السالف الذكر.

2 المادة 20 فقرة 07 من قانون الإجراءات الجبائية، السالف الذكر.

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية كألية لمكافحة التهرب الضريبي

رابعاً: محدودية مدة الرقابة.

لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من ثلاث أشهر فيما يخص¹:

-مؤسسة تأدية الخدمات إذا كان رقم أعماله السنوي لا يتجاوز 1000.000.00 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

-كل المؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها السنوي 2000.000.00 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

يمدد هذا الآجال إلى ستة أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 5.000.000.00 دج و 10.000.000.00 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها، يجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في الحالات الأخرى تسعة أشهر وعلى كل حال، يمكن أن تتجاوز هذه الآجال عندما يعطي المكلف خلال عمليات الرقابة الجبائية معلومات ناقصة أو غير دقيقة أو لم يرد على طلبات التوضيح في الآجال المحددة قانوناً كما يجب الإشارة إلى أن فترة الرقابة في عين المكان تبدأ من تاريخ أول تدخل مذكور في إشعار بالمراقبة الأولى².

1 المادة 20 فقرة 08 من قانون الإجراءات الجبائية، السالف الذكر.

² المادة 20 فقرة 08 من قانون الإجراءات الجبائية، السالف الذكر.

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية كألية لمكافحة التهرب الضريبي

خامسا: الإجراء الإعتراضي.

الإجراء الإعتراضي أو كما يسمى بحق الرد، هو عبارة عن نقاش شفوي أو كتابي يتم بين المحقق والمكلف من أجل السماح لهذا الأخير بالاستعلام حول سير أشغال عملية الرقابة الجبائية من ناحية وتسمح له بمعرفة كل التوضيحات الضرورية حول التعديلات التي أجرى من ناحية أخرى، كما يمنح هذا جو من الثقة المتبادلة بين الإدارة الجبائية والمكلف الخاضع للرقابة وضمان مقابلة مختلف الوضعيات بينهما ويسمح أيضا بتقليل عدد المنازعات الجبائية مستقبلا.

سادسا: السر المهني.

تبعاً إلى أحكام المواد 65 إلى 69 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على الالتزام بالسر المهني حيث تنص المادة 65 منه، يلزم السر المهني بمقتضى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات ويتعرض للعقوبات المقررة في نفس المادة كل شخص يدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات والرسم إلى النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة وحق الطابع المذكور في التشريع الجبائي المعمول به.¹

سابعا: اللجوء النزاعي أو اللجوء الودي.

إن تصرفات وسلوكيات المكلفين ذوي السلوك الجبائي السيئ هم دائما مطالبون من قبل الإدارة الجبائية بتسديد الضريبة والعقوبات التأخيرية، على كل حال وبسبب هذه السلوكيات فإن القانون الجبائي منح لهذا النوع من المكلفين وتحت طائلة بطلان الإجراءات بعض الحقوق

¹ المادة 65 من القانون الإجراءات الجبائية، السالف الذكر.

والضمانات في حال خضوع المكلف للرقابة الجبائية من قبل مصالح الوعاء، حيث يوجد بعض الضرائب المؤسسة من قبل المفتش المحقق قد يحتج عليها المكلف وخول المشرع الجبائي للمكلف اللجوء إلى السلطة الأعلى (المديرية الولائية) واستئناف الإجراءات الاعتراضية وطرق الاستئناف هي:

- اللجوء النزاعي الذي يهدف إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء.

- اللجوء الودي الذي يسمح للمكلفين الذين يوجدون في حالة عسر مالي ويستحيل عليهم تسديد دينهم الجبائي للاستفادة من تخفيض أو تعديل للحقوق المعروضة.¹

¹ نصر رجال، سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي، دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمغرب أطروحة مقدمة لنيل أطروحة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص تسيير المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاح لخضر باتنة، الجزائر، 2013-2014، ص 143.

خاتمة

نستنتج من خلال ما سبق أن جهود الدولة في تفعيل آلية الرقابة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي، تهدف إلى التصدي للآثار الوخيمة والضارة المترتبة عنه والتي تجعل الدولة تلجأ إلى أساليب وطرق حتمية لمعالجة عجز الميزانية.

وبالإضافة إلى كون هذه مكافحة أداة حاسمة في التصدي للآثار المالية لتهرب الضريبي وعلى وجه الخصوص تشكل أكبر خسارة للخبزينة العمومية وذلك كونه يؤدي إلى الإضرار بالحصيلة الضريبية للدولة، وهذا بدوره يؤدي إلى انخفاض وتدني مستوي الإيرادات العامة للدولة وبالتالي إنخفاض الإنفاق العمومي، وعلى هذا تكون الدولة قد أخفقت في تحقيق الهدف الذي تصبو إليه ألا وهو تحقيق المنفعة العامة، وهذا كله لكون الإيرادات الجبائية تعتبر من أهم الموارد المالية التي تعتمد عليها الدولة، هذا زيادة على أن الغش الجبائي يؤدي إلى إضرار المكلفين بأنفسهم نتيجة عدم تحقيق العدالة الضريبية بين المجتمع الضريبي من جهة إنعدام الثقة في الدولة التي غالبا عندما يكون هناك عجز تلجأ إلى الطريق السهل وهو الرفع من معدلات الضرائب أو إحداث أنواع جديدة وهذا ما يؤدي إلى زيادة عبء جديد على العبء السابق من جهة أخرى. بالتالي نتيجة لهذه الآثار الوخيمة حولنا استبيان مدى فعالية آلية الرقابة الجبائية في مكافحة هذه الظاهرة التي تعد من إحدى صور الجرائم الاقتصادية أو لمالية، ولقد اتضح من خلال دراستنا أنه على الرغم من تكريس المشرع نصوص قانونية تنظم إطار ممارسة الرقابة الجبائية، إلا أنه هناك مجموعة من العوامل التي انعكست على فعاليتها في مكافحة التهرب الضريبي، خاصة مع تطور المتغيرات الخارجية وبالأخص الاقتصاد الموازي ومع بقاء الرقابة الجبائية بالطريقة التقليدية مما يسمح بتنامي هذه الظاهرة، هذا إلى جانب

الآثار التي أفرزتها التحولات الاقتصادية نتيجة زيادة التسارع نحو العولمة وثورة المعلومات والاتصالات التي أدت إلى بروز أنواع وتقنيات جديدة كالغش الجبائي عن طريق الجنات الضريبية...الخ.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولاً: الكتب

1. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، د.ط، دار النهضة العربية، القاهرة، 1996 .
2. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1996 .
3. بركات عبد الكريم، دراز حامد عبد المجيد، عياد علي عباس، النظم الضريبية، د. ط، مؤسسات شباب الجامعية، الإسكندرية، 1975.
4. البطريق يونس أحمد، المالية العامة، د. ط، دار النهضة العربية، لبنان، 1984 .
5. بن عمارة منصور إجراءات الرقابة المحاسبية، د. ط، دار هومة، الجزائر، 2011.
6. حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، د. ط، دار الجامعة الإسكندرية، مصر 1999 .
7. حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، د. ط، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
8. دراز حامد عبد المجيد، حجازي مرسي السيد حجازي، المالية العامة، د ط، جامعة بيروت العربية، 2003.
9. دويدار محمد، دراسات في الاقتصاد المالي، النظرية العامة في مالية الدولة، السياسة المالية في الاقتصاد، د ط، دار المعرفة، 1996.
10. الشورباجي البشرى جرائم الضرائب والرسوم، ط1، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، مصر، 1972،
11. عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، د ط، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2012.

12. عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسيات العامة، د ط، منشأة المعارف.
13. عدلي ناشد سوزي، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثرها على اقتصاديات الدول النامية، د ط، دار المطبوعات الجامعية الحقوقية، القاهرة، 1999.
14. على زغدود، المالية العامة، د ط، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
15. عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة، طبعة 1، مطبعة مزوار الوادي، الجزائر، 2009.
16. فرج رضا، شرح العقوبات (الاحكام العامة للجريمة)، ط 2، الشركة الوطنية للنشر والتوزيع، الجزائر، 1976.
17. فوزي عبد المنعم، المالية العامة والسياسة المالية، د. ط، دار النهضة العربية، لبنان، 1972.
18. كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، د. ط، دار هومة، الجزائر، 2011.
19. مأمون محمد سلامة، قانون العقوبات، د.ط، دار النهضة العربية، مصر، 1990-1991.
20. مجدي محمد علي الخولي، الموسوعة في جرائم التهرب الضريبي، د. ط، مصر، 1995.
21. محرزى محمد عباس، اقتصاديات الجبائية والضريبية، د. ط، دار هواية، 2003.

22. محمد نجيب حسن، شرح قانون العقوبات، قسم العام، د.ط، دار النهضة العربية، مصر، 1982 .

23. محمود حسن الوادي، زكيا أحمد عزام، المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، د. ط، دار المسيرة لنشر، عمان الأردن، 2000.

24. محمود مصطفى، الجرائم الاقتصادية في القانون المقارن، الأحكام العامة والإجراءات العامة والإجراءات الجبائية، د 2، القاهرة، 1979،

25. مراد ناصر، الغش والتهرب الضريبي في الجزائر، د.ط، دار قرطبة، الجزائر، 2004

26. مراد ناصر، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، د. ط، دار هومة، 2003.

ثانيا: الرسائل والمذكرات الجامعية

1 أطروحات الدكتوراه

1. بوعكاز سميرة، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي دراسة حالة لمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات، رسالة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية الاقتصاد والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2014-2015 .

2. رضا خلاصي، تحليل ظاهرة الغش الجبائية، دراسة حالة الجزائر (1991-2002) أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 2007-2008

3. قاسي يوسف، واقع النظام الضريبي الجزائري وسبل تفعيله، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2015.

4. محمد احمد منتصر، الركن المعنوي في جريمة التهرب الضريبي، دراسة مقارنة، رسالة نيل شهادة الدكتوراه في الحقوق، جامعة عين شمس مصر، 2010.

5. نصر رحال، سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي، دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمغرب أطروحة مقدمة لنيل أطروحة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص تسيير المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاح لخضر باتنة، الجزائر، 2013-2014.

ثالثا: مذكرات الماجستير

1. بوقرة إيمان، كيفية تفادي الازدواج الضريبي في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية، دراسة حالة الاتفاقية الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2009.

2. طروش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة قسنطينة، 2011-2012.

3. عاشور يوسف، دراسة تحليلية لظاهرة الغش الجبائي، حالة الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة المدية، 2008-2009.

4. علام ليلة، أليات مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2016.

5. عيسى بلخوج، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة الماجستير، تخصص: تنمية اقتصادية، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة -الجزائر، 2003-2004.البليدة الجزائر، 2014.
6. قتال عبد العزيز، تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، معهد العلوم الاقتصادية والتجارة وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس المدية، 2009.
7. قرموش ليندة، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2013-2014.
8. لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة بسكرة، 2010-2011.
9. نجيب نبوقي، جريمة التملص الضريبي وألية مكافحتها في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص علوم جنائية كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة باتنة، الجزائر، 2013.
10. نوى نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003، رسالة ماجستير فرع مالية ونقود، قسم علوم التسيير كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003-2004.

11. ولهي بوعلام، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة لنيل

شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2003-2004.

1. رابعا: مذكرات الماستر

2. عويطي عثمان، دريدي العروسي، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي والغش

الضريبي، دراسة حالة للمديرية الضرائب للولاية الوادي، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية

العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد لخضر بالوادي، 2017-

2018.

3. غزة مبروك، فعالية الجبائية كأداة للحد من التهريب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماستر،

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر،

2015-2016.

خامسا: مذكرات الليسانس

1. زغدودي أمال، جريمة الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الليسانس، جامعة قالمة

2013-2014.

سادسا: المجلات

1. بوشخي عائشة، بوشخي فاطمة، أسباب التهرب الضريبي وأثره على الخزينة العامة في

الجزائر، مجلة دراسات الجبائية، المجلد 3، العدد 1.

2. رميساء بخاري، السعيد خويلدي، العلاقة بين التهرب والفساد، دفاتر السياسة والقانون، مجلد

12، العدد 1، ورقة الجزائر، 2020.

3. شور باجي البشرى سيدرى نجوة، أليات التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عباس لغرور خنشلة، العدد 11.
4. عادل بن عبد الله، عادل سافري، الحقوق المكلف بالضريبة في إجراءات الرقابة الجبائية، مجلة الفكر، عدد 04، كلية الحقوق والعلوم السياسية، بسكرة، 2004.

سابعا: النصوص القانونية

النصوص التشريعية

أ - القوانين

1. قانون رقم 01/21، المؤرخ في 2002-12-24 المتضمن قانون المالية لسنة 2003، المعدل ومنتتم بقوانين المالية وقوانين تكميلية الى غاية قانون المالية 2022.
2. قانون رقم 16-21 مؤرخ في 25 جمادى الأولى عام 1443 الموافق 30 ديسمبر سنة 2021، يتضمن قانون المالية لسنة 2022.
3. قانون رقم 23-06 مؤرخ في 29 ذي القعدة عام 1427 الموافق 20 ديسمبر سنة 2006، يعدل ويتمم الأمر رقم 66-156 المؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق 8 يونيو سنة 1966 والمتضمن قانون العقوبات.

قائمة المراجع

ب - الأوامر

1. أمر رقم 76-101، بتاريخ 1976/12/09 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، معدل ومتمم بقوانين المالية وقوانين المالية التكميلية، الى غاية قانون المالية لسنة 2022.
2. أمر رقم 76-105 مؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق ل 09 ديسمبر سنة 1976، يتضمن قانون التسجيل.
3. أمر رقم 76-104 مؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق ل 9 ديسمبر 1976 يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة.
4. أمر رقم 76-103 مؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق 9 ديسمبر سنة 1976 يتضمن قانون الطابع معدل ومتمم إلى غاية قانون المالية 2022.
5. أمر رقم 91/60 المؤرخ في 23/03/1991، والمتضمن قانون مفتشيات الضرائب، الجريدة الرسمية عدد 09، ب تاريخ 23/02/1991.

ج - المراسيم

1. المرسوم التنفيذي رقم 228/98 المؤرخ في 13/07/1998، المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في إدارة المالية، الجريدة الرسمية، العدد 51، سنة 1998
2. المرسوم التنفيذي رقم 303/02 المؤرخ في 28/09/2002، جريدة رسمية عدد 84، سنة 2002.

3. المرسوم التنفيذي رقم 494/05 المؤرخ في 2005/12/26، جريدة رسمية عدد 84، سنة 2005.

4. المرسوم التنفيذي رقم 327/06، المؤرخ في 25 شعبان عام 1427 هـ الموافق لـ 2006/09/18، المتضمن تنظيم المصالح الخارجية وصلاحياتها، المادة 03 منه، الجريدة الرسمية المؤرخة في 01 رمضان 1427 هـ الموافق لـ 2006-09-24، العدد 56.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى
	شكر وتقدير
	إهداء
	قائمة المختصرات
4 - 1	مقدمة
الفصل الأول: ماهية التهرب الضريبي	
7	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي
7	المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي
8	الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي
11	الفرع الثاني: الفرق بين التهرب الضريبي والغش الضريبي
12	الفرع الثالث: أسباب التهرب الضريبي
13	أولاً: الأسباب المباشرة للتهرب الضريبي
15	ثانياً: الأسباب غير المباشرة للتهرب الضريبي
21	المطلب الثاني: أساليب وأنواع التهرب الضريبي
21	الفرع الأول: أساليب التهرب الضريبي
22	أولاً: التهرب عن طريق عمليات المحاسبية
25	ثانياً: التهرب عن طريق عمليات مادية وثنائية

فهرس المحتويات

26	الفرع الثاني: أنواع التهرب الضريبي
26	أولاً: التجنب الضريبي
29	ثانياً: الغش الضريبي
32	المبحث الثاني: الإطار القانوني للتهرب الضريبي
32	المطلب الأول: أركان التهرب الضريبي
33	الفرع الأول: الركن المادي
34	أولاً: السلوك استعمال طرق ووسائل تدليسيه
35	ثانياً: النتيجة الاجرامية التخلص من الضريبة
36	ثالثاً: العلاقة السببية
37	الفرع الثاني: الركن المعنوي
37	أولاً: القصد العام
38	ثانياً: القصد الخاص
39	المطلب الثاني: الجزاءات المقررة لجريمة التهرب الضريبي
39	الفرع الأول: العقوبات الجبائية
39	أولاً. الغرامات الجبائية على مستوى قوانين الضرائب المختلفة
49	الفرع الثاني: العقوبات الجزائية
49	أولاً: العقوبات الأصلية

فهرس المحتويات

50	ثانيا: العقوبات التكميلية في جرائم العود
الفصل الثاني: الرقابة الجبائية كألية لمكافحة التهرب الضريبي	
55	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية
55	المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية
56	الفرع الأول: المقصود الرقابة الجبائية
56	أولا: تعريف الرقابة
57	ثانيا: تعريف الرقابة الجبائية
59	الفرع الثاني: أهداف الرقابة الجبائية
59	أولا: الأهداف القانونية للتهرب الضريبي
59	ثانيا: الأهداف الاقتصادية للتهرب الضريبي
60	ثالثا: الأهداف الاجتماعية للتهرب الضريبي
61	المطلب الثاني: أشكال ومبادئ الرقابة الجبائية
61	الفرع الأول: مبادئ الرقابة الجبائية
62	أولا: إقامة نظام ضريبي محكم
64	الفرع الثاني: أشكال الرقابة الجبائية
64	أولا: الرقابة العامة
67	ثانيا: الرقابة المعمقة

فهرس المحتويات

70	المبحث الثاني: الإطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية
70	المطلب الأول: الوسائل الهيكلية والبشرية المكلفة بالرقابة الجبائية
70	الفرع الأول: الوسائل الهيكلية المكلفة بالرقابة الجبائية
71	أولاً: الأجهزة المختصة بالرقابة الجبائية حالياً
75	ثانياً: الأجهزة المختصة بالرقابة الجبائية حديثاً
83	الفرع الثاني: الوسائل البشرية المكلفة بالرقابة الجبائية
83	أولاً: الاعوان المكلفين بالرقابة الجبائية
85	ثانياً: مسؤولية الاعوان المكلفين بالرقابة
87	المطلب الثاني: الوسائل القانونية المختصة لسير عملية الرقابة الجبائية
87	الفرع الأول: الحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية
88	أولاً: حق الإدارة الجبائية في الرقابة
89	ثانياً: حق في الاطلاع على الوثائق
90	ثالثاً: حق المعاينة
90	رابعاً: حق استدراك الأخطاء
91	الفرع الثاني: التزامات المكلفين بالضريبة والضمانات الممنوحة لهم
92	أولاً: الاعلام المسبق وأجال التحضير
92	ثانياً: الاستعانة بمستشار

فهرس المحتويات

93	ثالثا: استحالة إعادة الرقابة
93	رابعا: محدودية مدة الرقابة
94	خامسا: الاجراء الاعتراضي
94	سادسا: السر المهني
95	سابعا: اللجوء النزاعي أو اللجوء الودي
97	خاتمة
100	قائمة المراجع
109	فهرس المحتويات