



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم اقتصادية



مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات

شعبة : علوم اقتصادية

التهرب والغش الضريبي في التشريع الجزائري

تحت اشراف:

د. دحمان احمد

من اعداد الطالبة:

قويدري زورقي احلام

قصير الهام

الصفة	الاستاذ	الرتبة	جامعة
رئيسا	د. دحمان أحمد	استاذ محاضر	مستغانم
مقررا	د. تيفالي بن يونس	استاذ محاضر	مستغانم
مناقشا	د. قوديج جمال	استاذ محاضر	مستغانم

السنة الجامعية: 2020 2021.

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر وعرفان

الحمد لله كثيرا طيبا مباركا فيه حمدا تدوم به النعم وتزول به الغم ويستجاب به الدعاء وينزله الله تعالى به فضله على من يشاء .

الحمد لله الذي جعل محبته قوتا للقلوب وغذاء للأرواح وقررة للعيون وعليها تنافس المتنافسون وشخص اليه العاملون وعليها المحبون .

نحمد الله تعالى الذي وفقنا لإنجاز هذا العمل المتواضع بالفضل والمنة لله تعالى وحده .

يقول الرسول صلى الله عليه وسلم (لا يشكر الله من لا يشكر الناس) ومن هذا المنطلق أجد لزاما على أن أتقدم

. خالص الشكر إلى الأستاذ المشرفة الذي لم يبخل علينا بالمعلومات اللازمة لإنجاز هذا العمل .

كما تتقدم بالشكر الجزيل إلى من أعاننا في مسيرتنا للوصول إلى تحقيق هدفنا النبيل سواء من قريب أو بعيد ولو بسؤال أو دعاء أو ابتسامة

الاهداء

بسم الله ، اللهم لك الحمد ولك الشكر كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك ،

والصلاة والسلام على خير عباد الله محمد (ص) المبعوث رحمة للعالمين أما بعد :

أهدي هذا العمل المتواضع إلى :

منبع الحنان ومرمر العطاء ، إلى نور طريقي ومنبع طموحي أمي الحبيبة حفظها الله

من كان حبه واهتمامه قوام عزيمتي ، إلى ضياء حياتي أبي الغالي حفظه الله كل إخوتي

وجميع أقاربي .

إلى من شارك كوني أوقاتي وكانوا معي في السراء والضراء

والى كل من نسيهم قلبي وتذكرهم قلبي .

الإهداء

سبحان الله الذي بيده ملكوت كل شيء الذي خلق السماوات والأرض
سخرها لكل إنسان والحمد لله الذي انعم علينا بنعمة العقل ووهبنا القدرة على التفكير
ولا اله إلا الله وحده لا شريك له/

يسرني أن أهدي ثمرة جهدي هذا في نهاية مشواري الجامعي إلى أبي العزيز إلى التي كانت
لي بطنها وعاء وثديها سقاء إلى الأم التي تربتني وبعيون الأتعب مراعتني وبصدر منشق
حضنتني وبالحب والحنان غمرتني إلى من وضعت الجنة تحت أقدامها "أمي الحبيبة".

إلى سند في الحياة إخوتي بن عودة عبد النور محمد بشري عبد الرحيم

إلى كل من نسيهم قلبي وتذكرهم قلبي

الفهرس

قائمة المحتويات:

4	الشكر
7	الإهداء
8	الإهداء
9	الفهرس
10	الملخص
أ	المقدمة

الفصل الأول: ظاهرة الغش و التهرب الضريبي

2	تمهيد
3	المبحث الأول: مفهوم الغش و التهرب الضريبي
3	المطلب الأول: تعريف الغش و تصنيفاته
11	المطلب الثاني: مفهوم التهرب الضريبي و تصنيفاته
18	المبحث الثاني: أسباب و آثار الظاهرتين
18	المطلب الأول: أسباب ظاهر الغش و التهرب الضريبي
22	المطلب الثاني: آثار التهرب و الغش الضريبي
25	الخاتمة

الفصل الثاني: إجراءات التحقيق والمتابعة

26	تمهيد
27	المبحث الأول: التحقيق الإداري (المعينة و الإثبات)
27	المطلب الأول: التحقيق من خلال الوثائق

29	المطلب الثاني: التحقيق الميداني
34	المبحث الثاني: المتابعة الجزائية للغش و التهرب الضريبي
34	المطلب الأول: الاطار القانوني للدعوى الجزائية
40	المطلب الثاني: سير الدعوى الجزائية
48	الخاتمة
	الفصل الثالث: الجانب التطبيقي
50	تمهيد
51	المبحث الأول: مديره الضرائب لولاية مستغانم:
51	المطلب الأول: الهيكل التنظيمي
53	المطلب الثاني: أقسام المديرية و صلاحيتها
57	المبحث الثاني: دراسة بعض حالات التهرب الجبائي وطرق مكافحتها من طرف إدارة الضرائب
57	المطلب الأول: التصريح الخطأ.
58	المطلب الثاني: حالة تخص عدم التصريح
60	المبحث الثالث: حالات التهرب الضريبي لمديرية الضرائب ولاية مستغانم
60	المطلب الأول: نماذج التهرب الضريبي
62	المطلب الثاني: عدد الملفات المدروسة على مستوى ولاية:
65	الخاتمة
68	قائمة المراجع

قائمة الأشكال:

33	الشكل الأول: أشكال المراقبة الجبائية
52	الشكل 02: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية مستغانم

قائمة الجداول:

61	الجدول: 01: حالات التهرب الضريبي في مادة الوعاء
61	الجدول: 02 حالات التهرب في مادة التحصيل مستغانم:
62	الجدول: 03 تطور عدد الملفات الخاضعة للرقابة الجبائية

الملخص:

تعالج هذه كيفية محاربة التهرب والغش الضريبي، حيث تطرقنا الى تحليل هذه الظاهرة مع طرق وأساليب معالجتها، وعلاقتها مع المتغيرات الخارجية، فمعظم الدول يضعن الرقابة الجبائية كأسلوب للمكافحة ، وذلك باستعمال ادواتها وأجهزتها للحد منها ، الا أن الرقابة الجبائية ال تستطيع القضاء على التهرب الضريبي لوحدها ، انما يجب الاستعانة بطرق أخرى مثل استخدام طرق وقائية قبل حدوث تسريب أو غش، والتنسيق بين الإدارات للحصول على المعلومات اللازمة، وفي الأخير تقييم واقع الرقابة الجبائية في الجزائر من حيث تطور عددا ملفات المدرسة النتائج المقدمة، مع تقديم بعض المشاكل التي تعاني منها ، وإعطاء التحسينات اللازمة لزيادة فعالية الرقابة الجبائية.

الكلمات المفتاحية التهرب الضريبي ، الغش الضريبي ، الرقابة الجبائية.

Abstract :

Cette étude finale traite de la manière de lutter contre l'évasion et la fraude fiscale, où nous avons discuté de l'analyse de ce phénomène avec les moyens et méthodes pour y faire face, et de sa relation avec les variables externes, la plupart des pays mettent le contrôle fiscal comme une méthode de contrôle, en utilisant ses outils et organes pour le réduire, mais le contrôle fiscal peut éliminer l'évasion fiscale seul, mais doit utiliser d'autres moyens tels que l'utilisation de méthodes préventives avant les fuites ou la fraude, la coordination entre les départements pour obtenir les informations nécessaires, et dans ce dernier Évaluer la réalité du contrôle fiscal en Algérie en termes d'évolution du nombre de dossiers scolaires dont les résultats ont été fournis, tout en présentant certains des problèmes dont il souffre, et en réalisant les améliorations nécessaires pour accroître l'efficacité du contrôle fiscal.

Mots-clés évasion fiscale, fraude fiscale, contrôle fiscal.

المقدمة

تعتبر الضرائب 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 إلى أن دورها لا ينحصر على مواجهة النفقات، بل تتعدى ذلك من خلال كونها من أنجح الوسائل لتحقيق العدالة الاجتماعية وأداة لمعالجة مختلف الظواهر الاقتصادية والاجتماعية.

ومع ذلك يطرح الغش الضريبي كأحد المشاكل الرئيسية التي تواجه عملية التحصيل من طرف إدارة الضرائب، بسبب لجوء المكلفين للتخلص من عبء الضريبة عن طريق التحايل على القانون الضريبي.

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 .

ورغم ذلك، لا يزال الغش الضريبي ظاهرة مستفحلة في الواقع الاقتصادي مما يستدعي دائما مواكبة القوانين والإجراءات المعمول بها في الرقابة الجبائية، للمتغيرات الاقتصادية الداخلية والخارجية، حتى تتمكن من أداء دورها بكل فعالية.

و على ضوء ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية

الإشكالية

ماذا يقصد بالغش والتهرب الضريبي وما هي الآليات المختلفة لمكافحته؟

لمعالجة هذه الإشكالية ارتأينا الى تقسيم هذه الإشكالية إلى الأسئلة الفرعية التالية:

ما هو مفهوم الغش الضريبي؟

ما هي الأسباب الرئيسية للغش الضريبي؟

ما هي الإجراءات المتخذة لمحاربة الغش الضريبي؟

ما هو دور الرقابة الجبائية في محاربة الغش الضريبي؟

فرضيات الدراسة:

الغش الضريبي هو ظاهرة سلبية تمس آثاره جميع الجوانب المالية، الاقتصادية والاجتماعية؛

تتعدد أشكال وآليات الرقابة الجبائية بتعدد طرق الغش الضريبي؛

منهج البحث:

تختلف المناهج باختلاف المواضيع ولكل منهج وظيفته وخصائصه التي يستخدمها الباحث للوصول الى نتيجة معينة .

وفي دراستنا هذه ومن خلال الإشكالية المطروحة اعتمدنا المنهج الوصفي وهو يهتم بوصف الظواهر والوقائع وأشياء معينة وجمع الحقائق والصعوبات والملاحظات الخاصة بها فهو أداة لتوضيح طبيعته الحقيقية المشكلة وتحليلها والوقوف على الظروف المحيطة بها.

وبناء على ما سبق تقديره إلى تقسيم هذه الدراسة إلى ثلاثة فصول.

يتناول الفصل الأول ظاهرة التهرب والغش الضريبي في حين ان الفصل الثاني خسيسه لدراسة الاجراءات التحقيق والمتابعة الظاهرة، أما الفصل الثالث

خصيصا لدراسة تطبيقية في المديرية في مديرية الضرائب لولاية مستغانم

أهمية الدراسة:

تتجلى أهمية هذا البحث في أهمية الضرائب كأحد الأدوات الفعالة في تزويد خزينة الدولة من أجل تغطية نفقاتها.

كما يستمد البحث أهميته من املكانة التي تحتلها الضريبة في الاقتصاد الوطني بشكل عام وفي تمويل الخزينة العمومية بشكل خاص، حتى في استحداث طرق وإجراءات جديدة خاصة بالرقابة الجبائية في التشريع الضريبي الجزائري تحتتم دراسة مدى مساهمة هذه التعديلات في كشف الغش الضريبي.

أهداف الدراسة:

إبراز أهمية الضرائب احد ادوات الفاعلة في تزويد خزينة الدولة بموارد المالية لتغطية نفقاتها المختلفة في الجزائر تعتبر الضرائب العادية الممول الثاني لخزينة الدولة بعد الجباية البترولية على قطاع المحروقات.

بروز الرقابة كأداة مقدمة في محاربة الغش الضريبي.

إبراز أهمية الرقابة الجبائية من خالل التأكد من مدى صحة وصدق التصريحات الجبائية والمحاسبية.

معرفة أهم مكونات الرقابة الجبائية ومدى قدرتها على المساهمة في الحد من التهرب الضريبي.

إبراز الأجهزة القائمة على مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي.

أسباب اختيار الموضوع:

الأسباب الموضوعية:

تعتبر الضرائب أحد الموارد المالية الداخلية والهامة في تمويل النفقات العامة وفي التوجيه النشاط الاقتصادي.

ازدياد ظاهرة الغش الضريبي مما أصبح يشكل خطراً على الاقتصاد الوطني.

توسيع رؤية وأفكار الطلبة في المجال الجبائي.

الأسباب الذاتية:

الميل إلى الدراسات الجبائية.

الميل للدراسة التهرب والغش الضريبي كموضوع في إطار التخصص.

هذا المجتمع نؤثرون وتأثرهم بمجريات وتطورات التي تطرأ عليه خاصة فيما يخص المجال الاقتصادي.

اكتساب خبرة من خلال العمل الذي نقوم به

الفصل الاول :ظاهرة الغش و التهرب الضريبي

المبحث الاول: مفهوم الغش و التهرب الضريبي

المبحث الثاني: أسباب و اثار الظاهرتين

تمهيد:

لقد أصبح من الصعب جدا على الدولة الجزائرية تحقيق الاهداف المرجوه من الضريبة سواء من الناحية المالية والاقتصادية والسياسية والاجتماعية وسبب في ذلك يعود الى تفاقم وانتشار ظاهرة التهرب والغش الضريبي.

لذا تعد ظاهرة التهرب والغش الضريبي من أخطر المشاكل الضريبية حيث أصبحت تؤثر على مختلف الدول بما لها من انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني، وعليه سنتناول في هذا الفصل مبحثين نتطرق فيما الى التهرب والغش الضريبي وآثارهما المترتبة عن ذلك.

المبحث الأول: مفهوم الغش و التهرب الضريبي

المطلب الأول: تعريف الغش وتصنيفاته

الفرع الأول: مفهوم الغش الضريبي

الدولة مكلفة بالحالة المالية لأفراد المجتمع ويغطيه وإشباع الحاجات العامة، ومن أجل تحقيق هذا الهدف تلجأ الدولة للضريبة من أجل مراقبة سيرورة النشاط الاقتصادي وتحقيق العدالة الاجتماعية والسياسية التقليل من الفوارق الاجتماعية.

الضريبة كانت نتيجة التطورات العديدة التي مرت بها عبر الزمن سواء من ناحية طبيعتها وخصائصها فهناك من يعتبرها أداة لتحقيق الأهداف المالية وهناك من يعتبرها وسيلة للتنمية المحلية ومن أهم التعاريف التي عرفت بها الضريبة نجد:

- هي عبارة عن مبلغ من النقود تجبر الدولة والهيئات العامة المحلية الفرد على دفعه إليها بصفة نهائية ليس في المقابل انتفاعه خدمة معينة وإنما لتمكنها من تحقيق منافع عامة¹.
 - هي اقتطاع الجبر تقوم به السلطة العامة على أموال الأفراد العامة في ما بينهم بأنصاف.
 - الضريبة أداء النقد مطلوبة من أعضاء المجموعة يحصل جبراً بصفة نهائية وبدون مقابل²
- ومن خلال هذه التعاريف يمكن ان نقول بان الضريبة اقتطاع مالي تستقطع الدولة جبراً من الأفراد من أجل تحقيق المنفعة العامة.

كما يقصد بالغش الضريبي تلك السلوكيات والممارسات التي تتم بهدف التحايل والنصب أداء الضريبة وهذا خارج اطار القانون أي أنها كلها ممارسات غير مشروعة. الغش الضريبي يعد تصرفاً غير مشروع ويمثل عدم احترام أراضي لأنه انتهاك لروح القانون وإرادة المشرع، باستخدام طرق احتيالية وتدليس من جانب المكلف بالضريبة³.

لقد اختلفت التعاريف والمفاهيم للغش الضريبي من طرف المختصين في هذه الظاهرة وهذا باختلاف وجهات نظرهم القانونية والاقتصادية وليس من السهل تقديم تعريف شامل ودقيق للغش الضريبي:

- هو كل مخالفة أو خرق للقانون أما التهرب الضريبي فهو التعسف⁴.
- هو محاولة الممول أو المكلف بالضريبة التخلص من أعباء الضريبة وعدم الالتزام القانوني بأدائها.

¹ زينب حسين عوض الله مبادئ المالية العامة الدار الجامعية لبنان سنة 2006 ص 126

² أعمر يحيوي العامة مساهمة في دراسة المالية العامة دارهما الجزائر سنة 2003 ص 90

³ محمد عباس محرز اقتصاديات الجباية والضريبة مرجع سبق ذكره ص 171

⁴ محمد فلاح التهرب الجبائي وتأثيره على دور الجباية في التنمية الاقتصادية مرجع سابق صفحة 147.

الفصل الاول: ظاهرة الغش و التهرب الضريبي

وتعتبر على وجه الخصوص ممارسات تدريسية ما يلي¹:

- ممارسة نشاط غير مصرح به.
 - إنجاز عمليات بيع وشراء البضائع دون فاتورة خاصة بالبضائع وذلك مهما كان مكان حيازتها أو تخزينها أو استدعائها.
 - كل مناورة تهدف إلى تنظيم إعاره من طرف المكلف بالضريبة متابع يدفع ضرائبه.
 - يمثل تصرف غير مشروع يمثل عدم احترام إرادي لأنه انتهاك لروح القانون، باستخدام طرق احتيالية بقصد التخلص من عبئ الضريبة.
- هو تهرب مقصود من طرف المكلف، وذلك من خلال الامتناع عن تقديم التصريح بمداخله أو تقديم تصريح ناقص أو كاذب أو إعداد قيود وتسجيلات مزيفة.²
- يمكن إعطاء تعريف شامل للغش الضريبي التالي³:
- الغش الجبائي هو عدم دفع الضرائب أو التخلص منها عن طريق التزوير أو إخلال بواجب الصدق والمصالحة الذي يفرضه القانون الجبائي.
- الركن المعنوي أو القصد إضافة إلى العنصر المادي الذي هناك العنصر المعنوي الذي يتمثل في إدراك المكلف ووعي عند ارتكابه لمخالفات يقصد الهروب من الضريبة وإظهار سوء نية المكلف تكون جد صعبة ولهذا فان الإدارة الجبائية تعمل على إثبات حسن أو سوء نية المكلف كما يمكن إثبات افضل غش سواء بالطابع الإداري للسهو أو عن طريق أهمية الإخفاء وتكرارها ومن جهة أخرى تظهر النية السيئة للمكلف عند إهماله لتصريحات أو عدم تقديمها للإدارة الجبائية أو عدم الرد على أي توضيح خاص بتصريح ما.
- الفرع الثاني تصنيفات الغش الضريبي:

عدد المشرع في المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة خمس صور للغش الضريبي وقد أوردتها على سبيل الخصوص وترك لأعوان الإدارة الجبائية السلطة التقديرية في استنتاجها وحسب نص المادة يقصد بأعمال الغش الخاصة⁴:

- إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتجات التي تنطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف أشخاص مدنيين به وخاصة المبيعات بدون فاتورة.
- تقديم وثائق مزورة وغير صحيحة للأستاذ إليها عند طلب الحصول إما على تخفيض أو خصم أو

¹ محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص 170.

(3) حميد بوزيدة، جباية المؤسسة، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص 40.

³ محمد فلاح مرجع سابق، ص 147.

⁴ العيد الصالحي الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجزائية دارهما الجزائر سنة 2005 ص 30.

إعفاء أو استرجاع للرسم على القيمة المضافة وأما الاستفادة من الامتيازات الجبائية لصالح باب الفئات من المدينين.

- القيام عمدا بنسيان تقييد أو إجراء قيد في الحسابات . أو القيام بتقييد أو إجراء قيد في الحسابات غير صحيح أو وهمي في دفتر اليومية ودفتر الجرد المنصوص عليهما في المادتين 9 و 10 من القانون التجاري أو في الوثائق التي تحل محلها ولا يطبق هذا الحكم إلا على المخالفات المتعلقة بالنشاطات التي تم إقفال حساباتها. قيام المكلف بالضريبة بتدمير عدم إمكانية الدفع أو بوضع عوائق بطرق أخرى أمام تحصيل أي ضريبة أو رسم مدين به.

- كل عمل أو فعل أو سلوك يقصد منه بوضوح تجنب أو تأخير دفع كل أو جزء من مبلغ الضرائب والرسوم كما هي مبينة في التصريحات المودعة¹.

يختلف الغش الجبائي من حيث مشروعيته إلى غش مشروع وغش غير مشروع ومن حيث درجة التعقيد إلى غش بسيط ومركب. وكذا حدود اضطره إلى غش محلي وغش دولي.

أ- الغش الجبائي المشروع والغير مشروع:

أولا الغش الجبائي المشروع:

يقصد به التخلص المكلف من أداء الضريبة نتيجة الاستفادة من السهرات الجبائية الموجودة في فعل تعقد النظام الجبائي أو عدم إحكام صياغة القوانين².

هذا ما يفسح المجال إلى العديد من التأويلات في هذه الاستفادة لا تعد مخالفة للقانون ما دام يتصرف في إطار قانوني جعلها له المشرع خلال سلسلة من الإعفاءات أو التخفيضات أو خدمات قد تعود عليك بنتائج أكثر امتيازاً³

الغش الجبائي الغير المشروع:

يقصد به التخلص من أداء الضريبة المخالفة الصريحة للقوانين تحته بذلك كل طرق الغش المالي وما تنطوي عليه هذه الطرق من اللجوء إلى طرق احتيالية للتخلص من أداء الضريبة وقد يقع الغش غير المشروع عند تحديد وعاء الضريبة أو عند تحصيلها ويكون باخفاء الشخص أمواله حيث يتعذر على مصلحة الضرائب أن تستوفي من تلك الأموال مبلغ الضريبة التي يتم ربطها المكلف بالضريبة⁴.

¹العبد صالح، مرجع سابق، صفحة 31

²غازي غناية، المالية العامة والتشريع الضريبي دار الآفاق الأردن، ص 181.

³غازي غناية ، سابق ص 182.

⁴حسن عوضة، مرجع سابق، ص 391.

ب- الغش الجبائي البسيط والمركب:

اولا الغش الجبائي البسيط:

النية من أجل مخادعة الإدارة الجبائية للتخلص من المبالغ الواجب دفعها على شكل ضرائب من خلال تقديم تصريحات ناقصه بيانات خاطئة ويمكن التفريق بين الغش البسيط والغش الخطأ الغش البسيط يكون ناتج عن قصد أما الثاني سيكون نتيجة إهمال صادر دون نية مقصودة للغش¹.

هوكل محاولة غير شرعية متعمدة من أجل تضليل الإدارة الجبائية للوصول إلى خضوع أقل للضريبة، من خلال تقديم تصريحات تتضمن بيانات ناقصة، أو خاطئة بسوء نية، أو التأخير في تقديمها، أو عدم تقديمها نهائيا، وتكون محاولة التضليل هذه دون استعمال عنصر التدليس.

ثانيا الغش الجبائي المركب:

يمكن تعريفه بأنه غش بسيط مقترن بأعمال تدليسيه أي أن المكلف يستعمل أساليب ماهرة تمكنه من التخلص من الضريبة، وكذلك مسح كل الآثار التي قد تؤدي إلى كشف غشه. وتتمثل الأعمال التدليسية فيما يلي²:

- إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتوجات، التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف كل شخص مدين به، وخاصة المبيعات بدون فاتورة؛
- تقديم وثائق مزورة للاستناد عليها عند طلب الحصول إما على تخفيض، أو خصم، أو إعفاء، أو استرجاع للرسم على القيمة المضافة، وإما الاستفادة من الامتيازات الجبائية لصالح بعض الفئات؛
- القيام بتقييد أو إجراء قيد في الحسابات غير صحيح أو وهمي في دفتر اليومية، ودفتر الجرد المنصوص عليهما في المادتين 9 و10 من القانون التجاري؛
- ممارسة نشاط غير قانوني لا يتوفر على محاسبة قانونية.

يوجد حيث تتواجد العناصر التالية³:

- العنصر المادي: يتمثل في تخفيض أساس الاقتطاع الضريبي بصورة غير قانونية، وهو عبارة عن إدخال المكلف بواجباته الضريبية، التي يملها التشريع الضريبي
- عنصر النية: المكلف على علم بأن فعل الغير مشروع.
- عنصر التدليس: هو مسح كل الأدلة ترقبا لأي مراقبة مستمرة.
- العنصر المعنوي (القصد): يقصد به أن يرتكب الفعل من طرف المكلف بالضريبة بنية سيئة، وهذه

¹ غازي عنابة، مرجع سابق، ص 184.

² لمادة 193، الفقرة 02، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، 2014، ص 98، 99.

³ غازي عنابة، مرجع سابق، ص 186.

المخالفة المتعمدة تكون عن وعي، غير أن اظهارية الغش صعبة، لأن القانون الضريبي يفترض دائما حسن نية المكلفين، و عليه يتوجب على الإدارة الجبائية إظهار تعمد المكلف في ارتكاب المخالفة بجميع وسائل الاثبات.

ج- الغش الجبائي المحلي و الدولي:

أولا الغش الجبائي المحلي:

هو قيام المكلف بالضريبة بالتخلص من دفع الضريبة بطريقة غير قانونية داخل الحدود الجغرافية للبلد الذي ينتهي إليه. وان المكلف داخل الحدود الجغرافية للبلد الذي ينتهي إليه يكون تابع لإدارة جبائية واحدة على وهي الإدارة الجبائية المحلية التي تقوم بمتابعته ومراقبته ومعاقبته إذا حدث وان أمسكت عليه دليلا على ارتكابه الغش الجبائي.

ثانيا الغش الجبائي الدولي:

يتم هذا النوع من الغش خارج إقليم هذا البلد ومعرض الإفلات من الإدارة الجبائية للبلد عن طريق الأشخاص الطبيعيين الذين يتواجدون في مقرات اجتماعية خارج الحدود الوطنية .

ويعرف الغش الجبائي الدولي بأنه " التهرب من دفع الضرائب داخل البلد وذلك بتحويل المداخيل والمبالغ المستقطعة منها على شكل ضرائب من نصيب هذا البلد إلى بلد آخر يتميز بجباية جذابة".¹

ومن بين الأعمال التي يقوم بها المكلف في اطار الغش الجبائي الدولي ما يلي²:

- إنشاء مؤسسات سورية وهمية في الخارج.
- التلاعب في التصريح بأسعار النفقات التجارية.

الفرع الثالث طرق وأساليب الغش الضريبي:

قد يلجأ المكلف بالضريبة إلى انتهاج كل الطرق والأساليب القانونية للهروب من واجبه الجبائي ومن بين الطرق ما يلي:

أولا الإخفاء المحاسبي:

يقوم المكلف بالضريبة سنويا بتقديم تصريح عن الربح الذي حققه خلال السنة المالية تماشيا مع طبيعة النظام الجبائي الجزائري وتعتمد الإدارة بدورها إلى التأكد من صحة المعلومات المقدمة في التصريح وذلك بمراقبة جميع الدفاتر والوثائق المحاسبية وبحكم هذا النظام يلجأ المكلف إلى تضليل الإدارة الجبائية بغرض التقليل من المستحقات الجبائية يقوم بالتلاعب بالقيود المحاسبية.

¹ الغش والتهرب الجبائي، رسالة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية جامعة الجزائر 1998 ص 51.

² نصيرة يحيوي، مرجع سابق، ص 51

الفصل الاول: ظاهرة الغش و التهرب الضريبي

ويقول في هذا الشأن الاقتصادي مارتيناز تتعدد الطرق التهرب والتي تمتد من التخفيض المبيعات أو الاستيراد دون تصريح إلى إهمال تسجيل الإيرادات محاسبيا مروراً بتضخيم المبالغ القابلة للخصم .

ومنه فإن الغش الجبائي يأخذ شكلين:

• تضخيم التكاليف:

من اجل ان تكون التكاليف والأعباء التي يتم خصمها من الربح الخاضع للضريبة القانونية فقد أوجب المشرع أن تستوفي الآباء الشروط التالية:

- أن تكون أعباء فعلية مرفقة بمبررات وثائقية رسمية.
 - أن تكون لها علاقة بنشاط المؤسسة تتعلق بالسير العادي.
 - أن تكون هذه الأعباء المسجلة فعليا.
- غير أن المكلف غالبا ما يلجأ إلى مخالفة هذه الشروط، ويعمل على تضخيم هذه الأعباء، عن طريق تسجيل أجور عمال وهميين، أو تضخيم قيمة فواتير المصاريف المتنوعة، أو حساب قيمة الاهتلاك بطرق مخالفة للقوانين، كاهتلاك استثمارات قديمة سبق اهتلاكها، ويأخذ هذا النوع عدة أشكال تتمثل في تضخيم حساب المشتريات وذلك عن طريق فواتير مزورة أو عن طريق استعمال المضاعف للفواتير. من خلال الاشكال التالية:

• توظيف مستخدمين وهميون:

تقوم المؤسسة المهربة من الضريبة باستغلال الامتياز المتمثل في تخفيض الأعباء القابلة للخصم الأجور والمرتببات التي تقدمها للمستخدمين والعمال للتخفيض من مستحقاتها الجبائية وتتمثل هذه التلاعبات في¹:

- أن تقوم المؤسسة بالتسجيل المحاسبي أجور ومرتببات العمال لمستخدمين وهميين.
- تسجيل مرتببات وأجور أشخاص موجودين فعلا لكن بمبالغ مبالغ فيها لأن من المحترف انهم أشخاص مهمين داخل المؤسسة لكن الواقع يمارسون أعمال الثانوية.

• التخفيض من الإيرادات:

تعتبر طريقة التقليل أو التجاهل لبعض الإيرادات في التسجيل المحاسبي من بين الطرق التقليدية، التي يلجأ إليها المكلف لتقليل قيمة الضرائب المفروضة عليه، وأساسها امتلاك الدفاتر المحاسبية شكليا فقط، حيث أن المكلف يصرح بأرباح أقل بكثير مما هي عليه، فيحرم بذلك مصالح الضرائب من أوعية ذات قيم معتبرة،

إن المادة 29 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تنص على أنه " يجب على المكلفين أن يمسك

¹مراد ناصر، فعالية النظام الضريبي والتطبيق، دار النشر والتوزيع، الجزائر 2003، ص 25.

الفصل الاول: ظاهرة الغش و التهرب الضريبي

السجلات وكل الأوراق الثبوتية إلى غاية انقضاء السنة الرابعة التالية التي تم فيها تقييد الإيرادات والنفقات".¹

من خلال هذه المادة يتضح أنه من الواجب أن يلتزم المكلف بالضريبة بمسك الدفاتر المحاسبية وتقييد كل العمليات. لكن المكلف من أجل تخفيض الوعاء الخاضع للضريبة يلجأ إلى استعمال عدة طرق وذلك بتفادي تسجيل عدد كبير من الإيرادات في السجلات والدفاتر المحاسبية هذه الإيرادات التي لم تسجل تتمثل في:

- البيع بدون فواتير أي البيع نقدا مما لا يترك إي اثر للعملية وتمكنه من إخفاء جزء كبير من رقم الأعمال.
- تسجيل قيمة المبيعات بأقل من ثمنها وهذا بعد اتفاق الودي يبرمه مع الزبون.
- عدم التصريح غالبا بالمداخيل والإيرادات الحقيقية للأعمال غير التجارية كالمهن الحرة مثل الأطباء المحامون و البياطرة؛
- تعتمد عدم التسجيل المحاسبي لبعض التنازلات عن الاستثمارات المحققة لفائض القيمة؛

ثانيا الإخفاء القانوني:

يعتبر الإخفاء القانوني طريقه يستخدمها المكلفون للتحايل على القوانين والنصوص التشريعية، إذ تعد أكثر تنظيما وارق تقنية تتمثل في جعل الحالة قانونية مخالفة الحالة الحقيقية على اثر عملية وهمية.

هذا ما أكده روم وتربو في كتابه الغش الضريبي " ان الإخفاء القانوني الذي يسميه المدينون بالتظاهر والتظاهرة هو العملية التي تتم من خلالها جعل وضعية قانونية مخالفة لي الوضعية القانونية الحقيقية. الاختفاء ينحصر في شكلين هما:²

أ- الغش عن طريق عمليات مادية أو قانونية:

يعد الغش عن طريق العمليات القانونية أكثر تنظيما مع مقارنته بالغش عن طريق العمليات المادية، ويتمثل هذا النوع من الغش في إيجاد حالات قانونية تسمح للمكلفين بالاستفادة من مزايا ليس لهم الحق فيها، كما يقوم المكلف بممارسة عمليات وهمية لخلق محاسبة لمشتريات دون فواتير، أو فواتير دون شراء، أو بيع، بكتابات متناسقة ومتكاملة فيما بينها لدرجة أن لا تجد فيها مجالا للشك، وبذلك تتحقق غاية المكلف المتمثلة في الإفلات من الالتزام الضريبي، حيث أن المكلف يستعين بمجموعة من المستشارين القانونيين والمختصين، في ابتكار طرق أكثر مردودية بأقل تكلفة وأكثر ربح.

¹ وزارة المالية، المديرية العامة الضرائب، قوانين جبائية، منشورات الساحل الجزائر، سنة 2010، ص 28.
² عبد الرزاق عباس، التهرب الضريبي الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الدراسات العليا، جامعة الجزائر سنة 2001، ص 08.

أولا الاختفاء الكلي:

يتجسد هذا الشكل في قيام المكلف بممارسة أنشطة دون أن تكون الإدارة الجبائية على علم بذلك، ويرجع ذلك إلى امتناع المكلف بالتصريح من جهة ونقص الرقابة من جهة أخرى، وذلك من خلال القيام بإنشاء وحدات ومصانع في الأماكن التي يصعب الوصول إليها من قبل المصالح الضريبية كالمناطق النائية والريفية، و يتم بيع منتجات هذه الأخيرة في أسواق غير شرعية وبدون فواتير مما يخلق اقتصاد غير شرعي في غياب الرقابة الفعالة لمصالح الإدارة الجبائية.

أي أن المكلف ليس له ملف جنائي لدى الإدارة الجبائية لعدم تصريحه بالوجود أي أنه يمارس نشاط دون أن يكون الإدارة الجبائية على علم به هذا ما أدى إلى انتشار العمل الذي يتم بسرية وبعيدا عن كل مراقبه من خلال السوق السوداء.

من هذا نقول ان إخفاء الملف بصفة كلية للمداخيل يعني أنه تبقى بحوزته أموال معتبرة ويحرم الخزينة العمومية من حقها في الضرائب على هذه المداخيل، ومن أمثلة ذلك:

يقوم البار بإنشاء ورشات صغيرة في مناطق كثيرة الاكتظاظ أو حتى مائية أو ريفية يصعب على الإدارة الجبائية الوصول إليها¹.

ثانيا الاختفاء الجزئي:

يتجسد هذا الشكل في قيام المكلف بإخفاء جزء من بضاعته التي تكون خاضعة للضريبة، ويقوم بإعادة بيعها بطريقة غير مباشرة بعيدا عن أعين الرقابة الجبائية، ومن بين أشكاله ما يلي:

- مخالفة مقاييس الإنتاج المحددة قانونيا، وذلك ما يحدث كثيرا مع المقاولين والمنتجين المحليين؛
- عمليات التهريب عبر الحدود غير الشرعية، حيث يعتمد المكلف لإخفاء جزء من البضائع المستوردة للتخلص من دفع الرسوم الجمركية.

الأسباب المتعلقة بالنظام الجبائي:

يحتوي النظام الضريبي الجزائري على غرار الأنظمة الضريبية في الدول الأخرى، على نقائص و سلبيات عديدة، أدت إلى وجود ظاهرة الغش الضريبي و التي من بينها:

- ثقل عبء الضريبة : هو الذي يشكل مبررا أساسيا لتهريب الأفراد من الضريبة. بحيث في حالة زيادة العبء الضريبي عن توقعات المكلفين واستعدادهم عن نفسي تحمليه مما يدفعهم إلى التهرب الضريبي، وكلما زاد عبء الضريبة على المكلف كان احتمال التعرض أكبر ويعتقد المحللون أن ارتفاع معدلات الضريبة يشجع على التهرب الضريبي.

¹ عبد الرزاق عباس مرجع سابق ص 9.

- تعقد النظام الضريبي: عدم استقرار القواعد الضريبية التي تنظم الأسس الضريبية، تترك مجالا لتأويلات كبيرة خاصة أثناء التطبيق، ويرجع ذلك إلى التغيرات و التعديلات المستمرة التي تخضع لها التشريعات الجبائية، إذ يصعب على المكلفين مسايرة تلك التغيرات نتيجة لنقص وسائل الإعلام الجبائية، وهو ما يؤدي بالمكلفين إلى عدم فهم محتوى هذه التعديلات، والإحساس بأنها دائما ليست في صالحهم و بالتالي يزداد ميلهم للغش.¹
- زيادة تعقد التشريعات والإجراءات الضريبية: تؤدي إلى خلق حالة من الحساسية الضريبية بحيث تدفع الممولين إلى رفض كل مشروع للإصلاح الضريبي.
- ضعف العقاب المفروض على المتهرب: أن حجم العقاب الذي تفرضه الدولة على المتهرب من الضريبة يؤثر على التهرب الضريبي بحيث أن المكلف يقارن درجة الخطر فإن كانت قيمة ذلك العقاب أكبر من المبلغ الذي يعود على المكلفة من الضريبة في هذه الحالة يبتعد المكلف عن ذلك التهرب ويقلل منه، لكن إن كانت قيمة العقار اقل من المبلغ الذي يعود على المكلف أو غير موجود تماما في هذه الحالة يكثر التهرب الضريبي.²
- صعوبة تقدير وعاء الضريبة لا شك أن الصعوبات التي تلقاها الإدارة الضريبية في تقدير بعض أوعية الضرائب، هي ما يشجع المكلف على الغش الضريبي، وقد تعتمد الإدارة إلى ربط الضريبة جزافيا بأقل من القيمة الحقيقية أو بأكثر من قيمتها الحقيقية، مما يؤدي إلى إحداث آثار معنوية تشجع على الغش الضريبي.³

المطلب الثاني: مفهوم التهرب الضريبي وتصنيفاته

الفرع الأول: مفهوم التهرب الضريبي

عرفت ظاهرة التهرب الضريبي من الكثير من الباحثين بتعاريف متعددة حيث لا يمكن ذكرها كلها لذا نكتفي بذكر البعض منها وقبل ذلك يجب أوال إعطاء تعريف لمصطلح "التهرب" الذي يقصد به لغة كما ورد في معجم لسان العرب تحت كلمة هرب معناه فر الإنسان وهرب من الشيء أي انتقص منه، وتستعمل الدول العربية عدة مصطلحات للدلالة عنه، ففي لبنان يستعمل مصطلح التملص، وفي كل من مصر والعراق التخلص، أما في الأردن والجزائر (ستعمل مصطلح التملص والتهرب).⁴

¹ حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص 43.

² محمد خالد المدني الهروب الضريبي وأساليب مكافحته المنظمة العربية للتنمية 30 أبريل 2013.

³ مصطفى عوادي، نصر رحال، مرجع سبق ذكره، ص 64، 65.

⁴ لالبد لزرق، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير جامعة تلمسان الجزائر 2011 2012 ص 47.

الفصل الاول: ظاهرة الغش و التهرب الضريبي

أما مصطلح التهرب الضريبي فيقصد به "هو تخلص الفرد من دفع الضريبة دون ارتكاب أي مخالفة لنصوص التشريع الجبائي"¹.

من خلال هذا التعريف ندرك أن التهرب الضريبي حصري في صنف واحد إلا وهو التهرب الضريبي المشروع الذي يتحقق دون مخالفة النصوص القانونية ولكن من خلال استغلال ثغرات قانونية غير أن التهرب الضريبي بالإمكان أن يتحقق بإتباع طرق وأساليب مخالفة لنصوص القانون.

وعرفه الأستاذان حسن عواضة وعبد الرؤوف قطيش بأنه "تخلص المكلف القانوني من عبء الضريبة دون أن ينقل عبئها إلى الغير"².

يمكننا معرفة الفرق الموجود بين "نقل عبء الضريبة والتهرب من الضريبة" في نقل عبء الضريبة بعد أن يكون الممول القانوني قد دفع الضريبة إلى الخزينة، ثم يسعى من أجل استردادها وتحويل عبئها إلى شخص آخر عن طريق العلاقة الاقتصادية التي تربطهما معا، وفي الأخير تؤدي الضريبة المفروضة للخزينة بشكل كامل، عكس التهرب الضريبي الذي يحرمها من الإيرادات العمومية.

عرف أيضا التهرب الضريبي: بتلك الطرق أو الوسائل الاحتيالية التي يستعملها المكلف بالضريبة للتخلص منها بصفة كلية أو جزئية فيقصد به: "الاعتداء على حقوق الخزينة العمومية باستعمال طرق احتيالية الخفاء الأرباح الحقيقية للمكلف"³.

كما عرف الأستاذ عدلي ناشد سوزي التهرب الضريبي من خلال النطاق المكاني للتهرب والذي يقصد به "التهرب الضريبي الداخلي هو في حقيقته تهرب غير قانوني بمعنى أن الممارسات التي تتم في هذا الصدد تخرج عن إطار القانون وحدوده أي أنها كلها ممارسات غير مشروعة، فهو إذن ظاهرة سلبية في إطار العالقة بين الفرد والسلطة"⁴.

رغم تنوع وتعدد التعاريف وائل اختلافات البسيطة إلا أن كل تعريف يكمل الآخر وهذا يدفعنا في واقع الأمر إلى استنتاج عناصر عديدة للتهرب الضريبي نذكر منها:

- - المتهرب من دفع الضريبة هو أما شخصا طبيعيا أو شخصا اعتباريا.
- - يتحقق التهرب الضريبي باتباع وسائل أو طرق سواء كانت مشروعة أو غير مشروعة.
- - يتخلص المكلف المتهرب من التزاماته بدفع الضريبة بصفة كلية أو جزئية.

¹ عوادي مصطفى و رجال ناصر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، للطلبة الجامعيين المكلفين بالضريبة والمهنيين، مكتبة بن موسى للنشر والتوزيع، 2010/2011، ص 9.

² علام ليلة، آليات مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكر لنيل شهادة الماجستير في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو، ص 37.

³ نفس المرجع، ص 38.

⁴ عدلي ناشد سوزي، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثرها على اقتصاديات الدول النامية، دار المطبوعات الجامعية الحقوقية، القاهرة، 1999، ص 18.

- - عدم نقل العبء الضريبي إلى شخص آخر.
 - - حرمان الخزينة العمومية من المحصولات الضريبية التي تؤول إليها.
- كذلك نود التعريف المقترح من الأستاذ قصاص سليم" بأن التجنب الضريبي هو كل ميزة يحصل عليها المكلف تؤدي إلى إعفائه من الالتزام الضريبة أو تخفيضها دون أن يعتبر تهربا من الضريبة" وبالتالي يعتبر كل من يتجنب الضريبة لغرض الحصول على مزايا، أو من كل من استفاد من الثغرات التي يوفرها القانون ومثال على ذلك قيام أحد الأشخاص وهو على قيد الحياة بتوزيع ثروته على الورثة في شكل هبات تجنباً للضريبة المتعلقة بالتركات لان التشريع الجزائري لا يخضع الهبات للضريبة على الدخل الإجمالي IRG وبالتالي فإن هذا الشخص لا يخالف القانون لكنه استفاد من الثغرة الموجودة في التشريع الجزائري.¹

الفرع الثاني: انواع التهرب الضريبي

لقد اتفق الفقهاء على وجود نوعين من التهرب الضريبي أولهما يمثل تحايل على القانون وال يعاقب عليه والآخر مخالف تماما للقانون، إلا أن الفقهاء اختلفوا في تسمية النوع الأول الذي يمثل تحايل على القانون وذهب بعضهم إلى أنه يوجد تهرب ضريبي مشروع وآخر غير مشروع، فإذا كانت نتيجة التصرف القانوني أو المادي للمكلف عدم استحقاق الضريبة عليه وفقا لنصوص القانون يعتبر تهربا مشروعاً.

ويسمى اصطلاحا التجنب الضريبي fiscale Vetement حيث أصبحت عبارة التهرب المشروع في الوقت الراهن أكثر شهرة بين الكتاب والباحثين بالرغم من إثارتها الاندهاش بين كلمتيه من التناقض الواضح.

ومما تقدم يتضح أن التهرب الضريبي نوعان: الأول يلجأ إليه عن طريق استعمال طرق غير مشروعة وهو ما يسمى بالغش الضريبي la fiscale fraude و الثاني تهرب يلجأ إليه المكلف عن طريق استعمال أساليب مشروعة دون انتهاك أو مساس بالقانون وهو ما يعرف بالتجنب الضريبي.

أولاً: التهرب الضريبي المشروع (التجنب الضريبي)

يقصد بالتجنب الضريبي أن تفرض الضريبة على تصرف معين، كالبيع أو الشراء، لكن المكلف رغبة منه في عدم دفع الضريبة يعمل على عدم تحقق الواقعة المنشئة لها، فيتصرف بطريقة سلبية، إذ لا يقوم بواقعة البيع أو الشراء، فالتجنب الضريبي يعني إذن التخلص من عبء الضريبة كلياً أو جزئياً دون مخالفة أو انتهاك لأحكام القانون، حيث يستخدم المكلف حقا من حقوقه الدستورية باعتبار أن حريته في القيام بأي تصرف تكون مكفولة دستوريا ومن ثم لا يسأل عن تصرفه السلبي لأنه لم ينتهك القانون.²

¹ قصاص سليم، مرجع سابق، ص 283.

² سوزي عدلي ناشد. الوجيز في المالية العامة (النفقات العامة. الإيرادات العامة. الميزانية العامة). دون طبعة. دار الجامعة الجديدة للنشر : الإسكندرية. 2000. ص 216.

1- تعريف التهرب الضريبي المشروع يقصد بالتهرب الضريبي المشروع أن يتخلص المكلف القانوني من دفع الضريبة دون مخالفة أحكام التشريع الضريبي القائم¹.

ويعرف أيضا بأنه "عملية قانونية يتم من خلالها تجنب الواقعة المنشئة للضريبة وقد يستطيع الممول أن يتجنب دفع الضريبة من خلال استغلال نقاط الضعف السائد في التشريع².

إذن التجنب الضريبي هو عملية تخلص مشروعة من دفع الضريبة تتم من خلال استغلال الثغرات والفجوات الموجودة في النصوص التشريعية الخاصة وبالتالي لا وجود لمخالفة القانون و عليه يعتبر تجنباً للضريبة امتناع الفرد عن القيام بأي تصرفات تجعله يدفع الضريبة مثال: إذا رفض المكلف باستيراد سلعة أجنبية يتوجب عليه دفع رسوم أو ضرائب جمركية ولكيال يدفع هذه الرسوم وهذا أمر لا يعاقب عليه القانون ويختلف هذا التصرف عن التهرب الذي يتحقق بقيام الممول باستيراد سلعة ومحاولة عدم دفع الضرائب المستحقة عليها بشكل غير قانوني. عرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OCDE) بأن التجنب الضريبي هو ترتيب أمور الممول بما يمكنه من تخفيض الضريبة بصورة تتفق حرفياً مع القانون ولكنها تتعارض مع قصد المشرع من تطبيق هذا القانون.³

وبالتالي يعتبر كل من يتجنب الضريبة لغرض الحصول على مزايا، أو من كل من استفاد من الثغرات التي يوفرها القانون ومثال على ذلك قيام أحد الأشخاص وهو على قيد الحياة بتوزيع ثروته على الورثة في شكل هبات تجنباً للضريبة المتعلقة بالتركة لأن التشريع الجزائري لا يخضع الهبات للضريبة على الدخل الإجمالي IRG وبالتالي فإن هذا الشخص لا يخالف القانون لكنه استفاد من الثغرة الموجودة في التشريع الجزائري⁴.

ويصنف التهرب الضريبي المشروع إلى صنفين أيضاً وهما:

1/التجنب الضريبي المقصود من المشرع الجبائي.

2/التجنب الضريبي غير مقصود من المشرع الجبائي.

أولاً-التجنب الضريبي المقصود من المشرع الجبائي:

يلجأ المشرع الجبائي إلى التجنب الضريبي المقصود من أجل تحقيق أهداف معينة من خلال فرض ضرائب مرتفعة على نشاطات معينة على نشاطات معينة أو سلع معينة للتقليل من استيرادها وتشجيع المنتج الوطني أو الحد من استهلاكها مثل السلع الكمالية أو إلغاء الضرائب على أنشطة معينة ضمن شروط محددة وحصرياً في مناطق يتم اختيارها لتشجيع إنشاء مثل هذه المؤسسات في مناطق معينة مثل إقامة البنى التحتية في المناطق المعزولة أو تدعيم الاستثمار الفلاحي والصناعي في الجنوب في إطار الوكالة الوطنية لتطوير

¹قصاص سليم، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة العلوم الإنسانية، كلية الحقوق، جامعة الإخوة منتوري قسنطينة العدد 48، مجلد أ، ديسمبر 2017، ص 282.

²عوادي مصطفى و رجال ناصر، مرجع سابق، ص 10.

³قرموش ليندة، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون جنائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2013/2014، ص 35.

⁴قصاص سليم، مرجع سابق، ص 283.

الفصل الاول: ظاهرة الغش و التهرب الضريبي

الاستثمار (Andi) والوكالة الوطنية لترقية تشغيل الشباب (Ansej) وغيرها¹.

ثانيا - التجنب الضريبي غير المقصود من المشرع الجبائي:

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

أولاً: نماذج التهرب المشروع

- تجزئة الشركة الأم إلى شركات صغيرة مستقلة وهمياً.
- إعطاء بعض الأنشطة بصفة غير تجارية.
- إعادة الاستثمار الأرباح غير موزعة مستفيداً من تخفيضات عليها دون القيام فعال العادة.
- زيادة النفقات عن طريق تضخيمها فقط.
- تواطؤ المشرع مع بعض الشركات بالإعفاءات الضريبية.
- تهرب ضريبي ناتج عن تغيير سلوك المكلف ترك النشاط الإنتاجي الذي يخضع لضريبة مرتفعة واللجوء نشاط خاضع للضريبة أقل.²

ثانيا- تعريف التهرب غير المشروع (الغش الضريبي)

يطلق عليه الفقه الفرنسي "fiscale fraude la" هو تهرب مقصود من طرف المكلف نتيجة مخالفته الصريحة عمدا أحكام القانون الضريبي قصداً منه عدم دفع الضريبة المستحقة عليه وذلك من خلال الامتناع عن تقديم التصريح بمداخلة وتقديم تصريح ناقص كاذب أو إعداد قيود وسجلات مزيفة، وتندرج تحت كافة طرق الغش المالي وما تنطوي عليه من طرق احتيالية.³

أما المشرع الجزائري فلم يعرف الغش الضريبي ولكنه اكتفى بذكر بعض الأفعال التي يعتبرها غشاً ضريبياً بوجه خاص، أي على سبيل المثال لا الحصر، وهذا من خلال المواد

192 و193 من قانون الضرائب المباشرة وكذا المادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال (TCA).⁴

وبشكل الغش الضريبي صورة غير مشروعة من صورة التهرب من أداء الضرائب إلى خزينة الدولة وتتجلى هذه

¹ عوادي مصطفى و رحال ناصر، مرجع سابق، ص 11.

² قرموش ليندة، مرجع سابق، ص 29.

³ زغود علي، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، د. ط، الجزائر، 2005، ص 210.

⁴ قصاص سليم، مرجع سابق، ص 284.

الفصل الاول: ظاهرة الغش و التهرب الضريبي

الصورة في تزوير المستندات، وفي عدم دقة التصريحات، وفي المخالفات التي يرتكبها المكلف ازاء القوانين والأنظمة، التي تحكم شؤون الضرائب والرسوم في الدولة¹.

- تصنيف التهرب غير المشروع

- الغش العادي (البسيط):

يتمثل هذا النوع من الغش في كل محاولة متعمدة من اجل دفع الضريبة اقل هذا من خلال تقديم تصريحات ناقصة، تتضمن بيانات ناقصة او خاطئة بسوء نية او التاخر في تقديمها نهائيا².

وهو يشبه التهرب المصحوب باستعمال طرق تدليس، ويتمثل في محاولة معتمدة من أجل دفع ضريبة أقل وهذا من خال تقديم تصريحات ناقصة أو خاطئة بسوء نية، فهو إذا كل تصرف أو إغفال مرتكب من اجل التخلص من الضريبة، حسب المادتان 192 و 193 من ق.ض.م.

- الغش الموصوف (المركب):

أي أنه غش بسيط مقرون بممارسات تدليسية؛ حيث يستعمل المكلف أساليب ماهرة تمكنه من التخلص من الضريبة، وكذلك مسح كل الآثار التي تؤدي إلى كشف مغالطاته، ومن الغش المركب يتوفر على العناصر التالية:

- عنصر النية: ويقصد به أن المكلف على دراية بأن الفعل غير مشروع.

- العنصر المادي: والمتمثل في تخفيض أساس الضريبة .

- عنصر التدليس: ويعني لجوء المكلف إلى مسح كل الأدلة ترقيا آلي لمراقبة متوقعة، حسب المادتين 303 و 407 من ق.ض.م.و.ر.م.

الفرع الثالث: العلاقة بين الغش والتهرب الضريبي:

يعرف العديد من الاقتصاديين الغش والتهرب الضريبي اعتبارا الأول مرادف التهرب الضريبي غير مشروع فالغش يفترض مخالفة مباشرة وبإرادة الكلف للقواعد الصادرة عن الإدارة الضريبية عن طريق استخدام طرق غير مباشرة في انتهاك البد أن يكون إراديا أو عمدا.

وبمقارنة سريعة يتبين كل من التهرب الضريبي على المستوى الدولي ويتضح أن التهرب الضريبي الدولي تكون فيه إرادة المكلف متجهة نحو تخفيف العبء الضريبي يملك من أجل تحقيق هذا الهدف بسبل مشروعة فأملك فهنا يمارس حقا من حقوقه القانونية والاقتصادية ليحقق هدف مشروعا بالنسبة له وبالتالي فلا يرفع عليه أي عقوبة أو جزاء وبعبارة أخرى ينطوي التهرب الضريبي الدولي على احد عناصر الغش الضريبي و

¹سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 216 217.

²عوادي مصطفى ورحال ناصر، مرجع سابق، ص 43.

هو العنصر المعنوي دون العنصر المادي.

أما بالنسبة غش الضريبي فتتجه فيه إرادة المكلف نحو تخفيف أو إسقاط العبء الضريبي ولكنه يسلك في تحقيق ذلك طرق غير شرعية تصل به إلى حد التدليس والاحتيال ،فاملك فهنا سيئ النية ومن ثم يستوجب سلوكه مؤاخذه قانونيا ،وقد اختلف الاقتصاديون في تحديد امل عيار الذي يتم على ضوءه تمييز التهرب من الغش الضريبي ويمكن رد هذا الاختلاف إلى ثالث اتجاهات هم:¹

ا-التهرب الضريبي فكرة اعم و اشمل من فكرة الغش الضريبي والتهرب الضريبي هو الجنس اما الغش الضريبي هو النوع، في الغش وفقا لهذه الاتجاهات يعد حالة خاصة من حالات التهرب الضريبي وهي حالة التهرب من الضريبة عن طريق انتهاك القانون.

ب-التهرب الضريبي ما هو الا شكل للغش الضريبي، فالغش وفقا لهذا الاتجاه و على عكس الاتجاه الأول هو الجنس بينما التهرب الضريبي الدولي هو النوع ،فأصحاب هذا الاتجاه يرون أن هناك نوعين من الغش ، غش على الصعيد الدولي وهذا الأخير هو الذي يمثل التهرب الضريبي ، وبذلك وفقا لهذا الاتجاه لا يوجد تهريب داخلي ولا يوجد غش ضريبي دولي ، التهرب الضريبي وفقا لهذا الاتجاه دائما ما يحتوي على عنصر دولي أما الغش فال يتعدى الحدود الوطنية ويخضع للسيادة الضريبية.²

ج-يقوم التهرب و الغش الضريبي على أساس فكرة الشرعية، في التهرب يكون شرعيا وقانونيا ، أما الغش غير شرعي أو قانوني ، وبصورة أوضح فان املك ففي التهرب الضريبي يتجنب الخاضع للضريبة دون أن يقوم بأي سلوك وتصرف يمثل انتهاكا للقانون ،ويأخذ هذا السلوك صورا مختلفة فقد يكون امتناعا بمعنى ان المكلف لا يقوم بأي عمل أو تصرف يجعله خاضعا للضريبة، التصرف ينطوي على سلوك سلبى جنبه الخضوع للضريبة وقد يتخذ صورة حرية الإدارة للفرد كونه حقا مشروعا ،وقد يتخذ صورة التحايل الشرعي حيث يلجأ الى اتباع إجراءات شرعية لتحقيق عبء الضريبة أو إسقاطه وهذا ما يسمى بالتهرب الضريبي الشرعي.³

أوجه الاختلاف:

- -كل منهما ناجم عن سوء النية.
- -كل منهما يؤدي إلى تخفيض العبء الضريبي.
- -كل منهما ناجم عن انعدام الحس المدني.

أوجه التشابه:

- -التجنب دون مخالفة القانون الجبائي على عكس الغش.
- -التهرب الضريبي لا يقع على المكلف أي عقوبة أو جزاء على غرار الغش الضريبي.

¹سوزي عدلي ناشد-ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها-منشورات الحلبي الحقوقية-لبنان-ط 01-2008-ص19

²سوزي عدلي ناشد-نفس المرجع-ص 13 14

³نفسه ص 15.

المبحث الثاني: أسباب وآثار الظاهرتين

المطلب الأول: أسباب ظاهرة الغش و التهرب الضريبي

الفرع الأول: الأسباب المتعلقة بالمكلف

أن الوضعية الاقتصادية والاجتماعية للمكلف تتحكم في سلوكه تجاه الضريبة وقدرته على دفعها، حيث أن ارتفاع القدرة الشرائية للأفراد وزيادة مداخيلهم تقلل من التهرب الضريبي، وكذلك تسمح للمنتجين نقل عبئها إلى المستهلك بسهولة، أما ضعف القدرة الشرائية وعدم القدرة على تغطية التكاليف الشخصية، مع وجود البطالة من جهة والظروف الأمنية المتدهورة التي تؤثر سلبا على السير العادي لنشاط المكلف من جهة أخرى.

زيادة على ذلك الوضعية الحالية للاقتصاد الوطني المتسم بانتشار الاقتصاد الموازي الذي ينتج عنه عدم ضبط سوق السلع والخدمات، وكذلك فوضى الاستيراد وعدم احترام حرية المنافسة، كل هذه الأمور ساهمت في زيادة حجم التهرب الجبائي، بالتالي يلجأ هؤلاء إلى التهرب من الضريبة نتيجة عدم الاستقرار السياسي والاقتصادي والاجتماعي. وهذا ما أكده P. Gavdenet بقوله يحاول المكلف وبدقة أن يدفع الضرائب المفروضة عليه لكي لا يتعرض لعواقب محاولة التهرب بل يذهب إلى أبعد من ذلك بمحاولة إظهار بأنه ذو سيرة جبائية حسنة، وعكس ذلك أثناء تعرض المكلف لصعوبات مالية أين يشتد به الحال إلى التقليل من الأعباء الجبائية وذلك ولجونه إلى التهرب الجبائي الذي يراه ضروريا لإنعاش وضعيته المالية، وبالتالي تؤثر الحالة المالية للمكلف على التهرب ونطاقه، بحيث نجد أن ميل المكلف نحو التهرب يزيد كلما زاد عبء الضريبة عليه وساء مركزه المالي¹.

العنصر الاقتصادي عامل محدد لدرجة التهرب، كلما كان الوضع الاقتصادي حرجا كلما كان الحافز على التهرب كبيرا.²

وترجع أسباب التهرب الضريبي غالبا لوعي المكلف ومدى تقبله للضريبة، أو بمعنى آخر إلى درجة المواطنة التي يتمتع بها المكلف، فالمواطن الجزائري تربطه علاقة عدوانية بالدولة، حيث لا تزال فكرة البايك تسيطر على ذهنه، ولا يرى مقابل دفع الضريبة. إن قلة الشعور بالواجب أمام أداء الضريبة بالنسبة للمكلف بالضريبة في الجزائر يجدر بنا الرجوع إلى إعطاء لمحة تاريخية عن التركيبة الاجتماعية له، فقبل سنة 1830 كان المواطن الجزائري يؤدي واجبه الضريبي مستمدا ذلك من العقيدة الإسلامية، فكان يرى الضرورة من دفع الزكاة لبيت مال المسلمين (خزينة الدولة الإسلامية)، ولكن هذا الدافع تراجع مع دخول الأتراك وحكم البايات، حيث أصبحت الضريبة تدفع من أجل تأدية مصالح الأمراء، فخلقت الكراهية للضريبة وأنها غير شرعية لأنها غير مستمدة من الشريعة الإسلامية، فبدأ المكلف الجزائري يسعى إلى التهرب من تعسفها دون أي شعور بتأنيب الضمير.

في الماضي كان الحاكم يحصل على الضريبة لحسابه الخاص فيختلط ماله بالمال العام مما يؤدي إلى

¹مراد (ناصر)، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة، ص 12 .

²بركات (عبد الكريم صادق)، دراسات في النظم الضريبية، مؤسسة شباب الجامعة، ص 159

شعور الأفراد بأن الضرائب لا تفرض عليهم بغية تحقيق مصالح عامة وأنها ليست إلا مظهراً من مظاهر الظلم التي يجب عليهم مقاومتها، وقد ظل هذا الشعور متسلطاً على الممول على الرغم من تغير النظم وتطور نظام الدولة الدستوري¹.

كما يعتقد أيضاً أن المتهرب من الضرائب هو سارق شريف يقوم بسرقة الدولة وهي شخص معنوي ولا يلحق الضرر بالآخرين. وأنها جريمة الشرفاء بدعوى أن بعض الأشخاص ذوي الضمائر الحية الذين لا يقبلون في كل الظروف الاستيلاء على أشياء غير مملوكة لهم مهما كان تافهاً بغير حق، لا يتورعون عن مخالفة قانون الضرائب، اعتقاداً منهم أن هذا القانون يفرض عليهم تقديم تضحيات بالتنازل عن جزء من ثرواتهم، وأنهم ضحية لنصوص تحكيمية².

كما جاء في ذلك Bruno Tadeel وقال إن الاعتقاد بأن التهرب من دفع الضريبة لا يعد مخالفاً أو ضاراً لأن سرقة الدولة لا تعد سرقة، أي أن المتهرب هو سارق نزيه لأنه لا يسرق إلا الدولة هي ليست إلا أوهاام، لذلك نجد الكثير من المكلفين لا يترددون في التباهي بالطريقة التي تخلصوا بها من الضريبة³.

ومن أهم الأسباب الأخلاقية التي تؤدي بالمكلفين للتهرب من الضريبة، اعتقادهم أن التهرب منها لا يشكل جريمة أخلاقية كالجرائم المنصوص عليها في قانون العقوبات والمتعلقة بجرائم المال كالسرقة والنصب والاختلاس⁴.

وكذلك الاعتقاد الديني بعدم شرعية الضريبة ذلك لأنها مفروضة من الدولة، وأن الضريبة الشرعية الوحيدة هي الزكاة التي شرعها الله ورسوله، ولكن في الحقيقة أن الزكاة هي موجهة لفئة معينة من المجتمع وهم الفقراء، أما الضريبة فهي للمنفعة العامة أي يستفيد منها الجميع.

كما يتهرب المكلف إذا رأى أن غيره من المكلفين قد أعفاهم القانون دون أسباب مقبولة لديه⁵ كذلك إحساسه بتبذير أمواله في أوجه لا تعود عليه بالمنفعة وهذا الشعور ناتج عن سوء تخصيص النفقات العامة، المكلف يعتقد أن الضريبة هي اقتطاع مالي دون مقابل، وهي تعسف على أملاكه⁶.

إن الضغط الجبائي في الجزائر من الأسباب التي تدفع المكلف للتهرب وذلك بالنظر إلى مستوى الدخل الوطني، فيتهرب معظم الأشخاص من الضرائب المكلفين بدفعها، لاعتقادهم بضخامة العبء الذي يتحملونه أو بالمقارنة بغيرهم من المكلفين بالضريبة الذين لديهم معاملة متميزة، وبالمقارنة بالأشخاص في مجتمعات أخرى. تلجأ الدولة إلى فرض ضرائب جديدة أو الزيادة فيها خاصة في أوقات الأزمات الاقتصادية أو الحروب، وهذه الزيادة قد تهرب المكلف أو تشعره بثقل وطئها فيلجأ للتهرب من عبئها عليه، أو قد يلجأ إلى التخلي نهائياً عن

¹الرفاعي (عبد الحكيم) وخلاف (حسين)، عن أحمد فتحي سرور، مرجع سابق، ص 21-22.

²شرقاوي عبد الحكيم (مصطفى)، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة للنشر، 2006، ص 113.

³Tadeel (B), La Fraude Fiscale, Librairie Technique, Paris, 1974, p 15.

⁴المرصفاوي (حسن صادق)، مرجع سابق، ص 69.

⁵(أنظر المادة 13 والمادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة)،

⁶فورزي (عبد المنعم)، مرجع سابق، ص 226.

الفصل الاول: ظاهرة الغش و التهرب الضريبي

نشاطه الذي تفرض عليه تلك الضريبة القاسية¹.

بالتالي يعتبر إحداث ضرائب جديدة أو الرفع في معدلاتها أيضا سبب في زيادة الضغط الجبائي الذي يعتبر سببا مهما ومباشر يدفع المكلف بعدم أداء التزاماته الضريبية.

الفرع الثاني. الأسباب المتعلقة بالبلاد

تعتبر الأزمات التي شهدتها الدول من العوامل المحفزة للتهرب الضريبي، سيما في فترات الكساد حيث تقل النقود ويؤدي ذلك إلى ارتفاع الأسعار وقلة دخل الأفراد مما يؤثر على ويصعب على المنتجين نقل عبء الضريبة على المستهلكين لذا يتملصون² قدراتهم الشرائية من التزاماتهم بدفعها باستخدامهم بكافة الطرق المتاحة، والعكس صحيح في فترات الرخاء الاقتصادي يقل ميل المكلفين للتهرب الضريبي وهذا الوضع يسمح بنقل عبء الضريبة على المستهلكين عن طريق رفع أسعار منتجاتهم لذا ينخفض ميول الأفراد الاحتيال³.

الفرع الثالث: الأسباب المتعلقة بالإدارة الجبائية:

تعتبر الإدارة الضريبية الجهاز الذي تنفذ من خلاله السياسة الجبائية، يضم مجموعة من الموظفين تنقصهم الكفاءة والخبرة في المجال الضريبي نتيجة العجز الكبير الذي تعاني منه على مستوى التكوين بسبب نقص الإمكانيات البشرية والوسائل المادية مما أدى إلى تفشي ظاهرة التهرب الضريبي، ويمكن تحديد هذا النقص فيما يلي:

- اعتماد بعض المصالح الجبائية في القيام بمهامها على الأسلوب اليدوي وهذا يرجع إلى نقص الوسائل المادية الحديثة كأجهزة الإعلام الآلي، مما يؤدي إلى تعطيل معالجة الملفات بسبب بطء وطول الإجراءات⁴.
- قلة وسائل النقل الضرورية ومتطلبات العمل الإداري والمكتبي أعوان الإدارة الجبائية من أجل التحكم الجيد في ملفات المكلفين، وحصص المعلومات الخاصة بهم في أوقات قياسية من أجل ضمان تحصيل الضرائب والرسوم⁵.
- نقص كفاءة وخبرة الموظفين بسبب نقص المعاهد المتخصصة لتكوينهم حيث يوجد مركزين فقط على المستوى الوطني هما المدرسة الوطنية للضرائب معهد الاقتصاد الجمركي والجبائي⁶.
- ضئالة المرتبات وغياب المكافآت والحوافز مما يجعل الموظفين يتواطؤون مع المكلفين لمساعدتهم على

¹ المرصفاوي (حسن صادق)، مرجع سابق، ص 63.

² بوعكاز سميرة، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات، رسالة دكتوراه في العلوم التجارية، (تخصص محاسبة) كلية الاقتصاد والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2015/2014، ص 35.

³ ناصر مراد، (الصالحات الضريبية في الجزائر)، مجلة الباحث، عدد 2، البلدة، 2003، ص 23.

⁴ علام ليلة: مرجع سابق، ص 61.

⁵ عوادي مصطفى، رجال نصر، مرجع سابق، ص 65.

⁶ علام ليلة، مرجع سابق، ص 62.

التهرب مقابل رشاي أو حتى بدون مقابل للتعبير عن تدميرهم من التعفن الإداري وتصرفات بعض المسؤولين المسؤولة.

- ارتكاب بعض موظفي الإدارة الجبائية الخطأ بسبب أعمال وظيفتهم كفرهم نفس الضريبة أكثر من مرة على ذات المكلف وعلى نفس النشاط وفي نفس المدة من سلطتين محليتين مختلفتين وهو ما يعرف بالازدواج الضريبي نتيجة لهذه الأخطاء يتهرب المكلف من دفع الضريبة دون أن يشعر بأي ذنب بسبب إحساسه بالتعسف في حقه مما يدفعه ذلك للدفاع عن ماله والمحافظة عليه.

- غياب المفاهيم الحديثة في تسيير الإدارة الضريبية مثل روح التسويق، العلاقات العامة، الإدارة المساهمة، لذلك يجب التركيز على تطوير تسيير الموارد البشرية وفق المفاهيم العلمية الحديثة المستندة على العلاقات الإنسانية.

- صعوبة تقدير الوعاء الضريبي واعتماد إدارة الضرائب على النظام الجزافي الذي يقدر الضريبة بأقل من قيمتها الحقيقية أو أكثر من قيمتها.

غياب أو نقص في الجهود للتعريف بالنظام الضريبي، والقيام بالتوعية سواء على مستوى وسائل الإعلام السمعي البصري، في حين نجد الكثير من دول العالم مثل كندا تنسق مع الوزارات الأخرى¹ (التربية، التكوين المهني، التعليم العالي)

كما توجد هنالك أسباب أخرى غير مباشرة نذكر منها:

أولا الأسباب النفسية:

هناك عوامل نفسية تشعر المكلف بعدم عدالة الضريبة، مما تجعله يتهرب من دفعها بالإضافة إلى عوامل أخرى تتمثل في²:

- ضعف المستوى الأخلاقي والوعي الضريبي لدى الأفراد باعتقاده أنها وسيلة في يد السلطة تستعملها للاستلاء على أموال الشعب؛
- إيمان بالمصلحة الشخصية فقط، بما أن الضريبة تهدف إلى المصلحة العامة؛
- اعتبار الضريبة اقتطاع نقدي مالي دون مقابل.

الأسباب السياسية:

يعتبر النظام السياسي القائم في البلاد محفزا لانتشار الغش والتهرب وذلك من خلال:

- الاختبار الإيديولوجي والسياسي الذي اعتمدته الدولة بعد الاستقلال مما كان له أثر كبير على

¹علام ليلة، مرجع سابق، ص 62.

²عوادي مصطفى، مرجع سابق، ص31

النظام الجبائي؛

- وجود موارد بترولية هامة جعلت السلطات تعتبر الحصيلة الجبائية ثانوية وليست من أولويات النظام السياسي.

المطلب الثاني: آثار التهرب و الغش الضريبي

الفرع الأول: الآثار الاقتصادية

إن للضريبة دورا اقتصاديا هاما كونها منظم وأداة للتدخل الاقتصادي للدولة، لذلك فإن للتهرب انعكاسات سلبية على اقتصاد الدولة من عدة جوانب من بينها:

أولاً: التأثير على المنافسة :

عند الأخذ بعين الاعتبار وجود ضرائب مرتفعة على المؤسسات والتجار فإن المؤسسات التي تتملص من الضريبة توجد دائما في وضعية اقتصادية حسنة مقارنة مع تلك التي تهرب من الضريبة وبالتالي تستطيع هذه المؤسسات فرض أسعارها التنافسية وخير مثال حال المؤسسات الوطنية التيلا تستطيع منافسة بعض مؤسسات القطاع الخاص، و يساهم التهرب الضريبي في دحض قواعد المنافسة الشريفة ويعرقل النمو الاقتصادي.

ثانيا: عرقلة النمو الاقتصادي:

بما أن التهرب الضريبي يعد من أصعب المشاكل التي تعاني منها الدولة الجزائرية، والذي يساهم في تأخير وإعاقة تقدمها الاقتصادي، يسبب الموارد المالية التي تضيع منها، ومن ثمة لا يمكن لها تكوين إ ذخار عام وبالتالي الحد من قدرتها على القيام بالمشاييع الاقتصادية ويترتب عن ذلك ركود اقتصادي متميز بارتفاع معدلات التضخم والبطالة.²

ثالثا: إعادة توجيه النشاط الاقتصادي:

يساهم التهرب الضريبي في إعادة توجيه الأنشطة الاقتصادية حيث يصبح الشغل الشاغل للمكلفين، هو توجيه نشاطاتهم الاقتصادية أكثر حسب الاعتبارات الجبائية وليس لاعتبارات الاقتصادية وهذا ملاحظ في الجزائر حيث النشاطات الاقتصادية تتوجه نحو القطاعات الأكثر حساسية التهرب والغش الضريبي دون أن توجه إلى النشاطات التي تخلق الثروات وتساهم في تكوين القيمة، المثال مسيري المؤسسات أحيانا يتوجهون إلى التخلي عن صفة الأجراء ألن الأجر الذي يتقاضونه خاضع للضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)³

¹ عوادي مصطفى و رحال ناصر، مرجع سابق، ص 97.

² علام ليلة، مرجع سابق، ص 75.

³ ناصر مراد، مرجع سابق، ص 22.

رابعاً: ظهور أزمة رؤوس الأموال:

يخفي المكلف بالضريبة أرباحه الحقيقية وال يصرح بها لإدارة الجبائية الشيء الذي يؤدي إلى إنقاص من إيرادات الدولة في مجال الاتفاق العام وتقع في أزمات مالية، وعليه تتجه إلى تبني سياسة الإصدار النقدي والقرض من الخارج والوقوع في المديونية وفي تبعية اقتصادية. لم تقتصر الآثار السلبية لظاهرة التهرب الضريبي على الجانب المالي والاقتصادي للدولة بل امتدت ومست الجانب السياسي¹.

الفرع الثاني: الآثار المالية

قضي التهرب الضريبي على أهداف الضريبة بما في ذلك أهدافها المالية حيث يرتب مجموعة من الانعكاسات السلبية من خلال ما يلي:

- إن التهرب الضريبي وصوره يهدد المداخل المالية للخزينة العمومية ويتسبب في حدوث خلل ألي سياسة اقتصادية واجتماعية وهو ما يعد عائقاً أمام تحقيق الهدف الرئيسي للضريبة والمتمثل في تمويل خزينة الدولة لمواجهة النفقات العامة لها².
- يساهم التهرب الضريبي في تخفيض الدخل القومي أو الوطني مما يؤدي بالنتيجة إلى تخفيض الدخل الفردي.
- كما يساهم التهرب في تخفيض العملة الوطنية وذلك بسبب عملية الاكتناز لأموال غير المصرح بها، إذا فقدت الضريبة وظيفتها المالية بسبب التهرب الضريبي، عندئذ لا يمكن أن تلعب دورها الاقتصادي³.
- الحاق خسارة في الخزينة العمومية
- انخفاض حصيلة الإيرادات بخلق تذبذبي الميزانية العامة.
- محدودية إيراداتها الضريبية والاحلال بمدا العدالة في توزيع الاعباء⁴.

الفرع الثالث: الآثار الاجتماعية والنفسية

بما أن الموارد الضريبية حق المجتمع وعلى هذا الأساس فمن غير الممكن التنازل عنها ويجب توريدها للضريبة العمومية، وامتناع المكلفين عن دفعها إما كلياً أو جزئياً يؤدي إلى آثار اجتماعية يمكن ذكرها في النقاط التالية:

- يؤثر التهرب الضريبي بشكل مباشر على إعادة توزيع المداخل بين أفراد المجتمع وهذا يؤدي إلى تثبيت

¹ علام ليلة، مرجع سابق، ص 7

² عوادي مصطفى، رجال نصر، مرجع سابق، ص 90.

³ علام ليلة، مرجع سابق، ص 74.

⁴ محمد عباس، مرجع سابق، 171.

وتعميق الفوارق الاجتماعية¹.

- يقلل التهرب من الحصيلة الجبائية للدولة، مما يجبر الدولة على زيادة معدلات
 - الضريبة من أجل تحصيل مداخيل أكبر².
 - يولد التهرب الضريبي تراجع الصديق في المعاملات بما أن كل متهرب يمسك محاسبة مزورة إخفاء رقم أعماله، فمن البديهي أن تكون له خطة بديلة في حال كشفت المصالح الجبائية لأمر تصريحاته ومباشرة الإجراءات القانونية لتحصيل مما يؤدي إلى الاطمئنان في منح القروض للعملاء لأن الإدارة الجبائية قد تتدخل في أي وقت وتلقى على عاتقهم ديون ثقيلة بسبب التهرب الضريبي.
 - تفشي المدنية الجبائية حيث المقصود بالمدنية الجبائية (fiscal Civisme) هو تفضيل المصلحة العامة على المصلحة الخاصة، لذلك بالتهرب الضريبي ينتج جيلا لا تهمه سوى مصلحته ولا يكثر بسواه³.
 - -توزيع الضرائب وزيادة العبء الضريبي الملقى على المكلفين غير المتهربين والتأثير عليهم سيكولوجيا، فانتشار الغش والخداع بين مختلف طبقات المجتمع يؤدي إلى تدهور الحس الجبائي وغياب الوعي الفردي لدى المكلفين؛
 - غياب الثقة في سياسة الدولة مما يؤدي إلى تفضيل النفع الخاص عن العام والامتناع عن دفع الضرائب ومشاركة النفقات العمومية.
- اما النفسية فتتمثل في:
- التهرب الضريبي يضعف إيمان المجتمع بدور الدولة في تحقيق الخدمات الضرورية للأفراد ويقلل الثقة بالادارة المالية وتصبح الضريبة عامل إفساد أخلاقي.

¹علام ليلة، مرجع سابق، ص 76.

²عوادي مصطفى، رجال ناصر، مرجع سابق، ص 95.

³علام ليلة، مرجع سابق، ص 76.

الخاتمة:

ما يمكن استخلاصه هو أن هذه الظاهرة لازالت تحتاج الى تعميق المفاهيم حولها ، خصوصا ما يتعلق منها بالأسس النظرية المصاحبة لها بدءا بإعادة هيكلة الأنظمة الضريبية ، و انتهاء بإعادة النظر في السياسات الجبائية المناسبة للحد من هذه الظاهرة.

و بالنظر إلى حالة الجزائر فإن غياب الإرادة السياسية من جهة و عدم فعالية النظام الضريبي الحالي من جهة أخرى ، إضافة الى المبالغة في السر المنهي ستظل معها هذه الظاهرة مصدر خطر على الاقتصاد الوطني.

الفصل الثاني: إجراءات التحقيق و المتابعة للظاهرة

المبحث الأول: التحقيق الإداري (المعاينة و الإثبات)

المبحث الثاني: المتابعة الجزائية للغش و التهرب الضريبي

الفصل الثاني: إجراءات التحقيق والمتابعة للظاهرة

تمهيد:

ان ظاهرة التهرب والغش الضريبي من سائر الظواهر كونها تتضمن اعتداء صارخ على مصالح الخزينة الضريبية لذلك نظم المشرع الجبائي في سبيل ضمان تأكيدها القواعد التي من شأنها التحقق من توافر الواقعة المنشئة للضريبة وضبط وعائها وضمانات تحصيلها وفرض عقوبات مشددة على مخالفة هذه القواعد .

والرقابة الجبائية هي من اهم الإجراءات التي خولت للإدارة الجبائية من اجل التأكد من صحة التصريحات والتطبيق الميداني للقوانين والتشريعات الجبائية ، فللرقابة الجبائية دور في تمكين الادارة من تادية المكلفين بالضريبة لمستحقاتهم وبالتالي تصحيح الأخطاء والمخالفات والتجاوزات التي يتوصلون اليها من خلال الرقابة الجبائية.

الفصل الثاني: إجراءات التحقيق والمتابعة للظاهرة

المبحث الأول: التحقيق الإداري (المعينة والإثبات)

المطلب الأول: التحقيق من خلال الوثائق

الفرع الأول: الرقابة والتحقيق

أولا الرقابة:

تعتبر الرقابة إحدى الوظائف الأساسية التي تقوم بها أجهزة متعددة بغية التأكد من تحقيق النشاط المالي في حدود السياسية العامة لها، كما تعمل على الكشف عن السلوكيات غير الأخلاقية وغير القانونية مثل الرشوة والسرقة في المؤسسات الإدارية ومن أهم التعاريف المقترحة للرقابة تعريف المفكر الاقتصادي فايول الذي عرفها على أنها:

الرقابة تقوم على التحقق ما إذ كان كل شئ يسير وفقا للخطة المرسومة والتعليمات الصارمة والقواعد المقررة، إما موضوعها فهو تبيان الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها¹

وهو المنصوص عليه في نص المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية، بحيث يخول لمصالح الإدارة الجبائية مراقبة التصريحات والمستندات المستعملة من أجل تأسيس كل ضريبة أو رسم، ومراقبة الهيئات التي ليس لها صفة التاجر، وتدفع أجور وأتعاب مهما كانت طبيعتها².

كما يمكن تعريفها على أنها الوسيلة المجدية لقياس الأداء من أجل التأكد من أن الأهداف قد تحققت وأن الخطط قد وضعت موضع التنفيذ بالطرق الصحيحة، كما أنها تستطيع أن تسبق الأحداث فتعمل على التنبيه من الانحرافات قبل وقوعها ليتم التنفيذ وفقا لمقاييس مقررة.

ثانيا: التحقيق:

نصت المادة 33 من قانون الإجراءات الجبائية على حق إجراء التحقيق، ويقصد به إجراء التحقيق من طرف أعوان الإدارة الجبائية بالتدخل في المؤسسات التي تقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة، والمكلف مطالب بتزويد أعوان الإدارة الجبائية بكل الوثائق والمستندات الضرورية لتحديد رقم الأعمال وأسس فرض الضريبة، هذا الحق يمكن أن يمارس ابتداء من الساعة 08 صباحا إلى الساعة 20 مساء في المحلات ذات الاستعمال المهني، ويتم إثراك عملية تدخل تحرير محضر تدون فيه التحريات التي تمت، وتفصيل المخالفات الملاحظة، ويسجل فيه جرد الوثائق التي سلمها المكلف بالضريبة³

وذلك بقيام أعوان الإدارة الجبائية بالبحث والتحري، وكذا التدخل خلال ساعات النشاط على مستوى المؤسسات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة، والملزمة بتزويد أعوان الإدارة الجبائية بمختلف

¹ عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص 15.

² قانون الإجراءات الجبائية المستحدث بموجب المادة 40 من الأمر رقم 01-21 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 الصادر في 08 شوال 1422 هـ الموافق 23 ديسمبر 2001 م. الجريدة الرسمية عدد 79 لسنة 2001 .

³ المادة 33، قانون الإجراءات الجبائية، 2014، ص 16.

الفصل الثاني: إجراءات التحقيق والمتابعة للظاهرة

المبررات، والوثائق اللازمة لتحديد رقم الأعمال وأسس فرض الضريبة ويتم تحرير تقرير للتحقيق المنجز تدون فيه التحريات مستوفي لجميع الشروط الشكلية والموضوعية¹.

الفرع الثاني: حق المعاينة وحق الاطلاع

أولا حق المعاينة:

هو حق ممنوح لإدارة الضرائب "عندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدريبية يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص أعوانها الذين لهم على الأقل رتبة مفتش والمؤهلين قانونا بالقيام بإجراءات المعاينة في كل المحالات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة².

وحق المعاينة لا يتم إلا بترخيص من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاضي مفوض من قبله³.

عندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية، يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص للأعوان الذين لهم على الأقل رتبة مفتش ومؤهلين قانونيا، بإجراء المعاينة في كل المحلات قصد البحث وحجز كل المستندات والوثائق والعناصر المادية، التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من ، إذ لا يمكن الترخيص بإجراء حق المعاينة إلا بأمر من رئيس الوعاء والمراقبة⁴ ودفع الضريبة المحكمة المختصة إقليميا أو قاض يفوضه هذا الأخير، وعند قيام المحقق بطلب الرخصة يعين له ، وتجدر الإشارة إلى أن الحق في المعاينة قد ضابط قضائي يقوم بمرافقته أثناء قيامه بالمعاينة وضع وفقا لقوانين صارمة ومنظمة، وهي مفصلة وفق نصوص المواد من 35 إلى 38 من قانون الإجراءات الجبائية⁵.

ثانيا حق الاطلاع:

يعتبر حق الاطلاع من بين أهم الحقوق التي تتمتع بها الإدارة الجبائية، وقد أتاح المشرع هذا الحق من خلال المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية "يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة ، وبذلك يمكن⁶ الجبائية، قصد تأسيس وعاء للضريبة ومراقبتها، بتفحص الوثائق والمعلومات "لأعوان الإدارة الجبائية أن يمارسوا هذا الحق على جميع الإدارات العمومية أو المؤسسات الخاصة والبنكية، واستنادا الى أحكام المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية "لا يمكن بأي حال من الأحوال، للإدارات السابقة الذكر أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة الجبائية الذين يطلبون منها الاطلاع⁷ على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها"

¹المادة 33 من قانون الإجراءات الجزائية المعدل و المتمم .

²عوادي مصطفى و الزين يونس، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري ، موجه إلى الطلبة الجامعيين -المكلفين بالضريبة- المهنيين، الطبعة الثانية، مكتبة بن موسى السعيد للنشر والتوزيع 2011/2010 ، ص 18.

³عالم ليلة، مرجع سابق، ص 109.

⁴مادة 34 ،قانون الإجراءات الجبائية، 2014 ،ص 17

⁵لمادة 35 ،قانون الإجراءات الجبائية، 2014 ،ص 17

⁶المادة 45 ،قانون الإجراءات الجبائية، 2014 ،ص 24

⁷المادة 46 ،قانون الإجراءات الجبائية، 2014 ،ص 25

الفصل الثاني: إجراءات التحقيق والمتابعة للظاهرة

يسمح لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات، وهو الشيء المنصوص عليها في المواد من 46 إلى 59 من قانون الإجراءات الجبائية، وذلك لدى الإدارات والهيئات والمؤسسات العمومية والخاصة، والتي قسمها المشرع إلى ثلاث أصناف وهي :

- الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات، وذلك في المواد من 46 إلى 50 من قانون الإجراءات الجبائية.
 - المؤسسات المالية والمكلفين بالضريبة الآخرين، المواد 51 إلى 57 من قانون الإجراءات الجبائية.
 - الغير وذلك في نص المادتين 58 و 59 من قانون الإجراءات الجبائية .
- يعاقب بغرامة جبائية وكذا تلجنة مالية كل شخص أو شركة ترفض منح حق الاطلاع، أو تقوم بإتلاف الوثائق والسندات محل الاطلاع قبل انقضاء الأجل المحددة لحفظها.¹

الفرع الثالث: حق استدراك الأخطاء (الاسترداد)

حق استدراك الأخطاء هو الوسيلة الممنوحة للإدارة الجبائية لإجراء تقييمات لنفس المدة ونفس الضرائب، عندما يقدم لها المكلف عناصر غير كاملة أو خاطئة، سواء بتعديلها أو إنشاء اقتطاعات جديدة طبقا للمادة 327 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، " إذ يمكن استدراك كل خطأ يرتكب سواء في نوع الضريبة أو في مكان فرضها، بالنسبة لأي كان من الضرائب والرسوم المؤسسة²، ويحدد الأجل الذي يتقادم فيه عمل الإدارة بأربع (4) سنوات، إلا في حالة عن طريق الجداول"، حيث يتم تمديد آجال التقادم الى سنتين إضافيتين إذا ما قدمت الإدارة بعد وجود مناورات تدليسية إثباتها أن المكلف بالضريبة عمد إلى طرق تدليسية، برفع دعوى قضائية ضده.³

المطلب الثاني: التحقيق الميداني

الفرع الأول: ماهية الرقابة الجبائية

وردت عدة تعاريف للرقابة الجبائية، والتي لا يمكن التعرض لها جميعا وهذا لا يعني عدم وإنما لكثرتها. لذا سنكتفي بالتعريف التالية: عدم أهميتها فعرفت من قبل الأستاذ "كوسة فوضيل" كما يلي:

"الرقابة الجبائية أداة تستعملها إدارة الضرائب من أجل الإثبات والتأكد من صحة التصريحات المودعة لديها من طرف المكلف بالضريبة زيادة على قيامها بإجراءات أشد ضبطا وتأكيدا"⁴.

¹ مواد 62 و 63 من قانون الإجراءات الجزائية المعدل و المتمم .

² المادة 39، قانون الإجراءات الجبائية، 2014، ص 22

³ المادة 326، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، 2014، ص 152

⁴ كوسة فوضيل، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، د ط، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2010، ص 154.

الفصل الثاني: إجراءات التحقيق والمتابعة للظاهرة

كما عرفت أيضا من قبل الأستاذ "خلاصي رضا" بأنها: "فحص التصريحات وكل التسجيلات، الوثائق والمستندات الخاصة بالمكلفين بالضريبة مهما كانت شخصيتهم الجبائية، وذلك بهدف التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية، ومقارنة كل من التصريحات والمعلومات المحصل عليها مع مصادر أخرى ومع الوضعية المالية و المعيشة للمكلف".¹

قصد بها أيضا بأنها: "فحص التصريحات وكل التسجيلات والوثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أو معنويين، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية".²

أما التعريف التشريعي للرقابة الجبائية جاء في نص المادة 18/1 من قانون الإجراءات الجبائية كما يلي "ت ارقب الإدارة الجبائية التصريحات والأعمال المستعملة لتحديد كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة".³

على الرغم من تعدد وتنوع تعاريف الرقابة الجبائية إلى أنها تضمنت عنصران مهمين هما:⁴

1. تعتبر وسيلة لم رقبة مدى صحة التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أو معنويين.
2. وسيلة لمكافحة التهرب الضريبي عن طريق إكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التهرب من دفع الضريبة.

الفرع الثاني: أشكال الرقابة الجبائية

نظرا لتزايد الكم الهائل للتصريحات الجبائية من قبل المكلفين والتي تتطلب الرقابة مما يتطلب من الإدارة تنوع مخطط عملها ونشاطها وتأخذ في ذلك أشكالا لا بد من إتباعها في حدود ما هو مقرر في التشريعات المنظمة لها ولهي⁵ وتأخذ الرقابة الجبائية نوعين من الرقابة هما: الرقابة الداخلية والرقابة الخارجية

أولا الرقابة الداخلية (العامة):

وهي رقابة تتم داخل المكاتب من طرف أعوان الإدارة الجبائية من خلال التصفح لمختلف الوثائق وهذا دور المفتشية الضرائب التي تقوم بهذا النوع من الرقابة وتأخذ الرقابة الداخلية بدورها صورتين فإما أن تكون رقابة شكلية أو رقابة على الوثائق .

¹ خلاصي رضا، شذارت النظرية الجبائية، د ط، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014، ص214.
² كردودي سهام، الرقابة الجبائية بين النظرية و التطبيق، د ط، دار المفيد لنشر و التوزيع، الجزائر، 2001، ص 47.
³ المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية، المؤسس بموجب المادة 40 من القانون رقم 01-21، مؤرخ في 2 ديسمبر 2001، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج ر عدد 49، الصادر بتاريخ 23 ديسمبر سنة 2001.
⁴ صفي الدين أحلام، الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، كلية الحقوق، مدرسة دكتوراه الدولة والمؤسسات العمومية، جامعة الجزائر 1، 2014، ص 20.
⁵ بوعلام؛ مداخلة بعنوان نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة حالة الجزائر 2009، ملتقى الأزمة المالية والاقتصادية جامعة سطيف، الجزائر، 2009/10/20، ص7

1. الرقابة الشكلية: تتم الرقابة الشكلية عموماً على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص والتابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة وتنجز كل سنة وتعتبر كمرحلة تمهيدية كخطوة أولى. وتعتبر الرقابة الشكلية أول عملية رقابية تبدأ منذ استلام الإدارة الجبائية للتصريحات المودعة من قبل المكلفين وتتم مراقبتها بطريقة منظمة من خلال التصفح الشكلي للعناصر المصرح بها. الرقابة الشكلية الغرض منها هو ضمان أن التصريحات المقدمة تمت بطريقة صحيحة من الناحية الشكلية دون التعمق فيها بإجراء مقارنة بما تحتويه من معلومات وتلك التي تتوفر لدى الإدارة الجبائية.

تهدف إلى:

تصحيح الأخطاء المادية المحتملة والمثبتة على التصريحات، مع عدم إجراء أي تقدير أو مقارنة بين تلك التصريحات والمعلومات التي تملكها الإدارة.

هذا النوع من الرقابة المعتمد على صحة الأرقام المصرح بها قدر ما يعتمد على الكيفية التي تم بها ملئ هذه التصريحات.

- تهدف إلى التأكيد من هوية وعنوان المكلف بالضريبة.

2. الرقابة على الوثائق: الرقابة على الوثائق هي عكس الرقابة الشكلية التي تعتبر تمهيدية للرقابة على الوثائق حيث تتميز بالفحص الدقيق للتصريحات المقدمة ويكون على مجمل التصريحات المهمة، حيث تتطلب إحضار الوثائق والسجلات المحاسبية وتقرن كل محتويات التصريح بالوثائق الملحقة به ومجموع المعلومات والوثائق التي يتم الحصول عليها من بعض الإدارات والمتعلقة بالمعاملات والصفقات التي أبرمت بينها وبين المكلف، بمعنى آخر هي فحص للتصريحات الجبائية المكتتبه و تجانسها مع المداخل المصرح بها بالإضافة إلى الوثائق والمعلومات التي هي في حوزته المصلحة. أما في حالة النقص أو الغموض هنا يستطيع المحقق أن يطلب بعض المعلومات والتوضيحات من طرف المكلف.

فمثلاً بالنسبة للمحامين يكون التنسيق مع كتابة الضبط بالمحكمة التي تقوم بتقديم كشوفات القضايا التي يترافع عنها كل محامي إدارة الضرائب أما بالنسبة لأطباء والعيادات ومختلف النشاطات الطبية يكون التنسيق مع مصلحة الضمان الاجتماعي التي تقدم الإدارة الضرائب كشوفات يظهر فيها عدد الفحوص التي قام بها كل طبيب مع توضيح المبالغ الإجمالية لألعاب التي جاءت في أوراق العلاج.¹

ثانياً: الرقابة في عين المكان (الرقابة المعمقة):

تعد الرقابة الخارجية أو الرقابة في عين المكان تدخلاً مباشراً للأمكنة التي يزاول المكلفون أنشطتهم بهدف التأكد من صحة المصرح به من المعلومات عن طريق الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية وكذا

¹ علام ليلة، مرجع سابق، ص 8.

الفصل الثاني: إجراءات التحقيق والمتابعة للظاهرة

جميع الوثائق الملحقة وتبريراتها اللازمة في محاولة الكشف عن احتمالات التهرب وهذا بهدف مقارنة العناصر والمعطيات المصرح بها مع تلك الموجودة على أرضية الواقع .

وتعتبر هذه الطريقة أكثرها فعالية حيث تسمح بمراقبة دقيقة الحقيقة النشاط الممارس للمؤسسة محل المراقبة والتحقيق بالتعرف على مختلف وسائل الإنتاج وطرائق استعمالها بالإضافة إلى درجة تأهيل العمال المستخدمين لهذه الوسائل. ولقد كرس النظام الجبائي الجزائري هذا النوع من الرقابة ليشمل هذا التحقيق:

- الفحص المحاسبي:

ان الفحص المحاسبي هو عبارة عن مجموعة من العمليات التي تهدف الى فحص في عين المكان ، الملفات المحاسبية و مقارنتها بعناصر الاستغلال. لذلك يتبين أن الذين يعينهم الفحص المحاسبي هم ملزمين بمسك الدفاتر والوثائق المحاسبية التي أكد عليها القانون التجاري والجبائي هذا الفحص يسمح التأكد من صحة التصريحات الجبائية بمقارنتها بالعناصر الخارجية كالدفاتر المحاسبية، اذ بواسطتها يتأكد العون المراقب من صحة تصريحات المكلفين بالضريبة وذلك من خلال النتائج المحددة عن طريق المحاسبة.¹

حيث تنص المادة 1/21 من "قانون الإجراءات الجبائية" "يمكن أعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل وفي هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون في الانسجام الحاصل بين المداخيل المصرح بها من جهة والذمة المالية والحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة المقر الجبائي من جهة أخرى".²

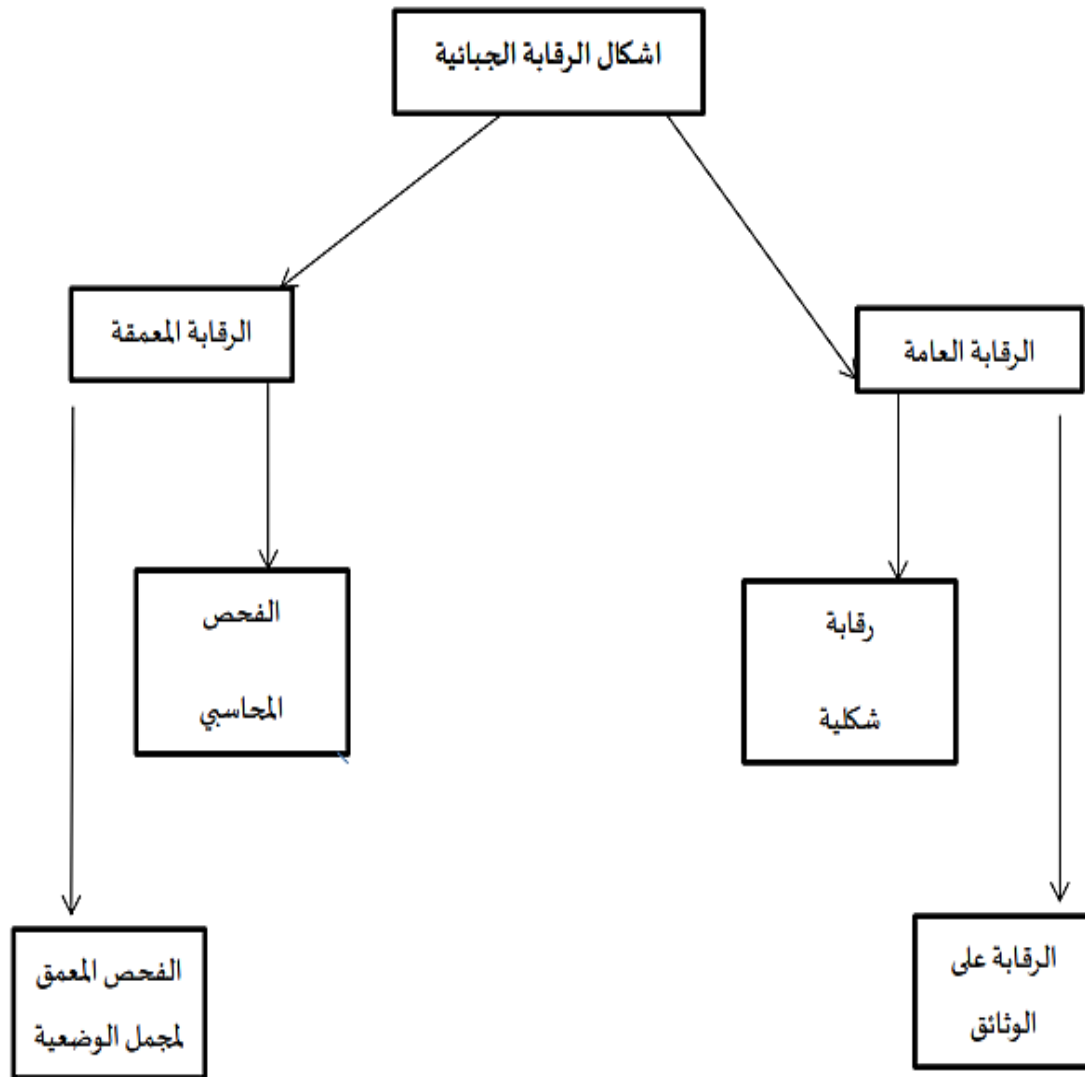
- الفحص المعمق لمجمل الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة:

هو الذي يقوم على مراقبة شخص شخص طبيعي للتأكد بأن تطور ونمو أمواله وأمواله تتوافق مع المداخيل المصرح بها وهي تعرف بأنها مجموع العمليات والأبحاث التي تهدف الى كشف الفارق الموجود والمتوقع بين الدخل المصرح به و الدخل الحقيقي بمقارنة مدى الانسجام بين مداخل المكلف بالضريبة فيما بينها من جهة وبين حالته المادية و عناصر وطرق معيشته والمظاهر الخارجية من جهة أخرى.

وتعتبر مجموعة المعلومات التي توجد بحوزة الإدارة الجبائية المصدر الأول الذي يعتمد عليه العون المحقق والمباشر للعملية، بعد أن يجمع كل الوثائق والعناصر الضرورية والموجودة لدى المصالح والهيئات التي يتعامل مع المكلف بالضريبة.

¹ المادة 01-20- من قانون الإجراءات الجبائية-ص

² مادة 1/21 من قانون الإجراءات الجنائية المعدلة بالمادة 24 من قانون المالية لسنة 2016، ج.ر العدد 72 بتاريخ 31 ديسمبر 2015.



مسطفى عوادي ويونس زين-الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري-دون ذكر دار النشر-ط-02-الجزائر 2011-

المصدر:ص11

الشكل الأول: أشكال المراقبة الجبائية

الفصل الثاني: إجراءات التحقيق والمتابعة للظاهرة

الفرع الثالث: أهداف الرقابة الجبائية:

للمراقبة الجبائية عدة أهداف قانونية، إدارية، اقتصادية واجتماعية والتي يمكن إيجازها في ما يلي¹:

1الهدف القانوني:

ويتمثل في التأكد من مطابقة ومسايرة مختلف العمليات المالية الخاصة بالمكلفين مع القوانين الجبائية المختلفة، وحرصا على ذلك تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين على ارتكاب أي مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية.

2الهدف الإداري:

: تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال المعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل ملفت وكبير في زيادة المردودية وهذا بواسطة كشف الأخطاء، والتجاوزات التي تساعد في معرفة الحقائق والإحصائيات وتقييم الآثار الناجمة عن ذلك لإتخاذ القرارات السليمة في سياستها الجبائية.

3الهدف الإقتصادي:

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العمومية من التهرب والغش الضريبي، وحمايتها لضمان أكبر للحصيلة الضريبية نعاش التي تعكس على زيادة الإنفاق العام وا الاقتصاد الوطني وهذا نظرا للتنافس المتواصل والكبير بين المجال الاقتصادي وتنميته بنظيره المجال الضريبي.

4الهدف الاجتماعي:

على الصعيد الاجتماعي نجد الرقابة الجبائية تهدف لمنع ومكافحة انحرافات المكلف بمختلف صورها مثل التلاعب أو الإهمال والتقصير في أداء وتحمل واجباته، وهذا سعيا منها لتكريس مبدأ المساواة بين المكلفين.

المبحث الثاني: المتابعة الجزائية الغش و التهرب الضريبي

المطلب الأول: الإطار القانوني للدعوى الجزائية

الفرع الأول: الركن المادي:

يتركز الركن المادي لجريمة التهرب الضريبي في مخالفة الإلتزام الضريبي، وذلك باللجوء إلى وسائل غير شرعية تنطوي على عدم الصدق والتدليس، فالركن المادي للجريمة يقوم على ثلاث عناصر الأول هو السلوك الإجرامي، والثاني هو النتيجة المادية، والثالث هو العلاقة السببية بين السلوك والنتيجة². ومنه ينقسم هذا المطلب إلى ثلاث عناصر:

¹ عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة مزوار الجزائر 2009، ص11
² احسن بوسقيعة مرجع سابق، ص 469.

الفصل الثاني: إجراءات التحقيق والمتابعة للظاهرة

- استعمال طرق احتيالية.

التملص من الضريبة أو الرسم أو أي حق ضريبي

- العلاقة السببية بين استعمال الطرق الاحتيالية وفعل التملص

استعمال طرق ووسائل احتيالية:

لا يقوم الركن المادي لجريمة التهرب الضريبي ما لم يستعمل الفاعل المتمثل في المكلف بالضريبة طرقا تدليسية، والطرق التدليسية أو الإحتيالية لم يعرفها المشرع بصفة دقيقة، حيث اكتفى بسرد بعض الأعمال التي اعتبرها طرقا احتيالية، ذلك أن كل تعريف لا يستطيع الإلمام بمختلف الأساليب والطرق باعتبار أن الجريمة متحركة ولا يمكن تقييدها، فما كان من المشرع إلا ترك المجال مفتوح أمام الإدارة الجبائية. بتحليل نصوص النظام الجبائي الج ازري نجد أن المشرع ذكر على سبيل المثال بعض الوسائل الإحتيالية وذلك ما سنبينه فيما يلي:

أورد المشرع ستة (06) أعمال اعتبرها طرق احتيالية، وذلك في نص المادة 533 من قانون الضرائب غير المباشرة، الأمر نفسه في المادة 118 من قانون الرسوم على رقم الأعمال والتي أوردت كذلك ستة (06) أعمال، فيما أوردت المادة 407 في فقرتها الثانية من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة عمليين اعتبرتهما من هذا القبيل، وهو نفس العدد الذي أوردته المادة 34 في فقرتها الثالثة من قانون الطابع، وكذا المادة 119 في فقرتها الأولى من قانون التسجيل.¹

وكل النصوص أجمعت على استعمال صيغة "على وجه الخصوص" قبل ذكر الأعمال والأفعال التي تعتبر طرقا احتيالية وتدليسية أو غشا، وذلك حرصا منها على توضيح أن الطرق التي وردت لم تذكر على وإنما على سبيل المثال فحسب.

وبصفة عامة قد أجمعت كل النصوص على اعتبار طرق تدليسية، كل عمل أو وسيلة يلجأ إليها المكلف من أجل عرقلة قيام أو أداء الضريبة، ومنه يمكن تقسيم الطرق الاحتيالية إلى صنفين، نبين في الفقرة الأولى الطرق التدليسية أثناء قيام الضريبة، وفي الفقرة الثانية الطرق التدليسية أثناء أداء الضريبة.

الفقرة الأولى: طرق تدليسية أثناء قيام الضريبة: (الوعاء الضريبي)

وتتمثل في الإغفال أو التقليل عن قصد في التصريح برقم الأعمال، وهو الصورة المثلى لهاته الجريمة، والتي تقوم أيضا بالتأخر في إيداع التصريح، أو بعدم تعيين المستفيدين من المبالغ الموزعة.

¹ أحسن بوسقيعة . مرجع سابق . ص 470

الفصل الثاني: إجراءات التحقيق والمتابعة للظاهرة

الفقرة الثانية: طرق تدليسية أثناء أداء الضريبة : (التحصيل الضريبي)

ويقوم بها المكلف عند القيام بتحصيل الضرائب والرسوم المفروضة عليه من طرف المصالح الضريبية، وأهم هاته الطرق ما يلي:

قيام المكلف بتدبير إعساره من أجل عرقلة تحصيل الضريبة من طرف مصالح الضرائب، مثل بيع وهمي لعقار و بئمن بخس.

قيام المكلف بتقسيم ثروته على أبنائه في شكل هبات، كما تقوم الجريمة بقيام المكلف بعرقلة تحصيل (أي نوع من الضريب، أو الرسوم المكلف بها بكل أشكال المناوارة التي لم ترد في النص صراحة.

إعلان الإفلاس باستعمال طرق احتيالية، كأن يقوم مسير الشركة بتحويل الأصول الناتجة عن بيع المنقولات لأحد الأقارب أو المعارف.

"استعمال الطوابع المنفصلة، أو طوابع مزورة أو سبق استعمالها من اجل دفع اضرئب، وكذلك بيع أو محاولة بيع الطوابع المذكورة، أو المنتجات التي تحمل تلك الطوابع.

-القيام بأي وسيلة كانت لجعل الأعوان المؤهلين لإثبات المخالفات للأحكام القانونية، أو التنظيمية التي تضبط الضرائب غير المباشرة غير قادرين على تأدية مهامهم.

القيام من قبل المكلف بالضريبة بتنظيم أسعار أو رفع الع ارقيل بطرق أخرى، لتحميل كل الضريبة أو الرسم الذي هو مكلف به.

تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة وتقديم بيانات كاذبة، أو إخفاء معلومات صحيحة، سواء تعلقت هذه البيانات أو المعلومات بوعاء الضريبة، أو بتاريخ نشوئها، أو استحقاقها أو بحالة المكلف الاجتماعية وغير ذلك من البيانات التي تؤثر على الضريبة تحديدا أو استحقاقا، فيتم بإحدى طرق التزوير المادية أو المعنوية التي نص عليها قانون العقوبات.

والطرق التدليسية هي كل تقديم لأفعال مادية غير صحيحة، أو حالات قانونية خاطئة تهدف إلى خداع مصلحة الضرائب¹.

التملص من الضريبة أو الرسم :

إن الهدف أو الغاية المرجوة من استعمال مختلف المناوارة الإحتيالية من طرف المكلف بالضريبة يرمي إلى تحقيق إحدى النتائج التالية:

إما التملص من كل أو بعض وعاء الضريبة، ويقصد به التهرب من تحديد أساس الضريبة، وذلك حينما يقوم المكلف بإخفاء كل المادة الخاضعة للضريبة أو بعضها، أو حينما يقدم تصريحات ووثائق غير صحيحة ، كأن

¹ - طالب نور الشرع . الجريمة الضريبية . الطبعة الأولى . دار وائل للنشر والتوزيع : الأردن . 2008 . ص 74

الفصل الثاني: إجراءات التحقيق والمتابعة للظاهرة

يقوم المكلف بتخفيض سعر العقار المشتري، وذلك في التصريحات الضريبية، وذلك لتقليل من وعاء الضريبة.

التملص الكلي أو الجزئي من أداء الضريبة، ويقصد به إعفاء الملتزم بالضريبة من الالتزام بأدائها والتخفيف من عبء الإلزام، كأن يقوم المكلف بتنظيم إعساره أو العمل باسم مستعار.

التملص الكلي أو الجزئي من تصفية الضريبة، ويقصد به إعداد الجداول والاندازات وارسالها للجهة المختصة بتحصيل الضريبة.

ونلاحظ أن المشرع الج ازري لم يشترط لقيام جريمة التهرب الضريبي وجود جريمة تامة، أي حصول النتيجة فيها، بل إن المحاولة تكفي لقيامها، فقد سوى المشرع بين تمام ارتكاب الجريمة ومحاولة ارتكابها، وهذا ما جاء به المشرع في مجمل القوانين الضريبية، فنصت المادة 303 من قانون ض.م.ر.أ وذلك في فقرتها الأولى على " يعاقب كل من تملص أو حاول التملص..." وكذا نصت المادة 532 من قانون ض.غ.م "يعاقب كل من يستخدم طرق إحتيالية للتملص أو محاولة التملص..."، وكذا في نص المادة 533 من نفس القانون "الإخفاء أو محاولة الإخفاء"، وهو الشيء الملاحظ كذلك في كل من المادة 118 من قانون ر.ر.أ، والمادة 119 من قانون التسجيل وكذا المادة 33 من قانون الطابع، وذلك في عبارة "إن كل غش أو محاولة للغش..."، وكذلك في القانون الضريبي الفرنسي المحاولة معاقب عليها فلا يستلزم إتمام الأعمال التدليسية.

مما سبق نستنتج أن استعمال إحدى الطرق أو الوسائل الإحتيالية يكفي لقيام جريمة التهرب الضريبي حتى وائي يعاقب على المحاولة بنفس. ن لم تتحقق النتيجة المرجوة من السلوك الإجرامي، وأن المشرع الجبا عقوبة الفعل التام، ويساوي بينهما نظار لخطورة هاته الجريمة وللآثار المترتبة عنها.

الفرع الثاني: الركن الشرعي :

يتمثل الركن الشرعي في مجموعة النصوص القانونية التي تبين أن الفعل يعد جريمة، وأن هاته الجريمة معاقب عليها، وبالتالي لا يمكن تجريم فعل دون نص قانوني، والمبدأ العام في الركن الشرعي منصوص عليه في المادة الأولى من قانون العقوبات "لا جريمة ولا عقوبة أو تدابير أمن بغير قانون".¹

والمتمق في التقنيات الجبائية المختلفة التي يركز عليها النظام الجبائي الج ازري يلاحظ عليها العمومية والشمولية والتشابه التام في تحرير المواد المنظمة لجريمة التهرب الضريبي.

وقد جاء المشرع الجبائي الجزائري بالنص على الحالة العامة للتهرب في الفقرة الأولى من المادة 303 من بنفس² قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وصيغت المادة 117 من قانون الرسوم على رقم

¹ الأمر رقم 66-156 المؤرخ في 18 صفر 1386 هـ الموافق لـ 8 يونيو 1966م والمتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم الجريدة الرسمية العدد 49 لسنة 1966

² الأمر رقم 102/76 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396 هـ الموافق لـ 09 ديسمبر 1976م يتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال المعدل والمتمم . الجريدة الرسمية العدد 103 لسنة 1976

الفصل الثاني: إجراءات التحقيق والمتابعة للظاهرة

الأعمال، الأسلوب والعبارة الواردة في المادة 303 أعلاه، وهو الشيء ذاته بالنسبة للمادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة¹.

كما استعمل المشرع الجبائي عبارة "طرق تدليسية" وفي مواد أخرى عوضها بعبارة "مناوارة تدليسية" أو بعبارة "وسائل الغش" وكلها تأخذ نفس المعنى، الشيء نفسه بالنسبة لعبارة "التملص" أو "محاولة التملص" من دفع الضريبة والرسوم والتي احتوتها أغلب القوانين الجبائية.

نخلص أن الركن الشرعي في الميدان الجبائي يتجسد في المواد المجرمة للأفعال المادية والمنصوص عليها في التقنينات الجبائية الخمسة ويمكن حصرها كما يلي:

قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المواد: 192، 193، 01/303، 309، 407 و 408.

- قانون الضرائب غير المباشرة المواد: 530، 532، 538، 542 و 544.

قانون التسجيل المواد: 122 و 120، 1، فقرة 119.²

قانون الطابع المواد: 33 و 34.³

- قانون الرسوم على رقم الأعمال المواد: 117 و 118.

الفرع الثالث: العلاقة السببية بين استعمال الطرق الاحتمالية والتملص من الضريبة

يتوجب لقيام جريمة التهرب الضريبي، وجود علاقة سببية بين التملص من كل أو بعض الإلتزام الضريبي من حيث الأداء أو التصفية أو تحديد أساس الضريبة، وبين اللجوء واستعمال الطرق الاحتمالية والتدليسية، ومنه تنعدم علاقة السببية وتنعدم الجريمة كذلك إذا تملص المكلف من الضريبة أو الرسم نتيجة لخطأ من طرف إدارة الضرائب في ربط الضريبة، أو في تقرير الإعفاء، وبالمقابل تنشأ العلاقة السببية إذا ربطت إدارة الضرائب ربطاً خاطئاً دون إطلاع على الوثائق المزورة، التي أخفى فيها الجاني بعض المبالغ التي تكون محلاً للضريبة والاقتطاع.

الفرع الثالث: الركن المعنوي :

يعد الركن المعنوي روح الجريمة والوسيلة التي تحدد المسؤول عنها، فلا يسأل الشخص عن جريمة ارتكباها ما لم تقم علاقة بين مادياتها ونفسيتها، والركن المعنوي ضمان للعدالة وشرط لكي تحقق العقوبة أغراضها الإجتماعية.¹

¹ الأمر رقم 107/76 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396 هـ الموافق لـ 09 ديسمبر 1986 م يتضمن قانون ال اضرئب غير المباشرة المعدل والمتمم. الجريدة الرسمية العدد 106 لسنة 1976

² الأمر رقم 105-76 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396 هـ الموافق لـ 09 ديسمبر 1976 م المتضمن قانون التسجيل المعدل والمتمم . الجريدة الرسمية العدد 81 لسنة 1976

³ - الأمر رقم 103-76 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396 هـ الموافق لـ 09 ديسمبر 1976 م المتضمن قانون الطابع المعدل والمتمم . الجريدة الرسمية العدد 39 لسنة 1977.

الفصل الثاني: إجراءات التحقيق والمتابعة للظاهرة

"وتعتبر جريمة التهرب الضريبي من الجرائم العمدية التي تتطلب توافر القصد الجنائي، بشقيه العام والخاص، فقد استعمل المشرع الجبائي في جل النصوص الضريبية عبارة عن "قصد" أو "عمدا" فلا جريمة ما لم يثبت توافر القصد الجنائي"².

القصد الجنائي العام: يقصد بالقصد الجنائي العام توجه إرادة الجاني نحو ارتكاب الجريمة علما بعناصرها القانونية. وفي هذه الجريمة القصد الجنائي العام فيها هو افتراض علم الجاني بارتكابه فعلا من أفعال الاحتيال والغش، المؤدية إلى التملص ومحاولة التملص من كل أو بعض الضريبة أو الرسم أداء أو تحديدا، وعلمه كذلك بعدم مشروعية الواقعة والأفعال المرتبكة، وهذا أخذا بقاعدة لا يعذر بجهل القانون.

كما يتطلب القصد العام توافر عنصر الإرادة، أي اتجاه إرادة الجاني إلى الاحتيال والإدارة الضريبية في الغلط³.

فإذا أخفى الممول بعض المبالغ المالية التي تسري عليها الضريبة نتيجة لغلط مادي، أو لجهله بقواعد المحاسبة ينتفي القصد لديه.

القصد الجنائي الخاص

يشترط أيضا لقيام الركن المعنوي في جريمة التهرب الضريبي توافر القصد الجنائي الخاص، وهو أن يكون سلوك المكلف منبعثا عن قصده في التخلص من الضريبة، كليا أو جزئيا، وحرمان الإدارة الضريبية من الحصول على حقها من هذه الضريبة، أي أن النية الإجرامية في إضرار بمصالح الإدارة الضريبية وعدم أداء التزام قانوني شرط جوهري لإسناد الجريمة.

ويطرح إشكال في إثبات توافر عنصر النية، ففي غياب الإقرار وهي فرضية نادرة يميل القضاة إلى افتراض وجود النية في بعض الحالات، وعليه فقد استخلص القضاء الفرنسي إلى توافر سوء النية، في ظل غير مبالاة المكلف بإنذارات الإدارة المتكررة، أو في ظل تأخير تحصيل الأرصدة للاستفادة من النظام الجزائي وبالتالي فإن الباعث أو القصد هو عنصر تقدير شدة أو خفة العقوبة حسبما يقدره القانون استخلاصا من ظروف الدعوى وخاصة في شقها الجزائي فقط دون الشق الجبائي، الذي لا تطبق عليه أحكام المواد 53 إلى 53 مكرر 8 من قانون العقوبات الجزائي⁴.

¹ علي حسين الخلف و سلطان الشاوي . المبادئ العامة في قانون العقوبات . دون طبعة . مطابع الرسالة : الكويت . 1982 . ص 148.

² أحسن بوسقيعة . مرجع سابق . ص 437

³ أحمد فتحي سرور . الجرم الضريبي . الطبعة الأولى . دار النهضة العربية : القاهرة . 1999 . ص 17.

⁴ - أحسن بوسقيعة . مرجع سابق . ص 474.

الفصل الثاني: إجراءات التحقيق والمتابعة للظاهرة

المطلب الثاني : سير الدعوى الجزائية.

تمر الدعوى الجزائية بثلاث مراحل:

- الفرع الأول: مرحلة إيداع الشكوى

يقصد بالشكوى الجزائية، الطلب الذي تتقدم به إدارة الضرائب إلى السلطات المختصة

(وكيل الجمهورية أو قاضي التحقيق) تطلب فيه تحريك الدعوى العمومية وتتأسس طرفا مدنيا فيها.

تنفرد إدارة الضرائب، خلافا للقواعد العامة، بحرية تحريك الدعوى العمومية في المجال الضريبي، ولا يسن هذا الحق الى النيابة العامة التي تبقى محتفظة بسلطة مباشرة الدعوة العمومية فقط دون سلطه تحريكها.

أولاً: متى ترفع الشكوى؟

ترفع الشكوى في حالة ارتكاب مخالفة الغش الجبائي (المادة 303 من قانون المباشرة) وفي حالتي الامتناع عن دفع الضريبة وتنظيم الإعسار المنصوص عليهما في المادة 407 من قانون الضرائب المباشرة.

ولا ترفع الشكوى إلا بعد اتخاذ الإجراءات التالية:¹

- تحرير محاضر المعاينة ومحاضر إثبات المخالفة في حالة الغش الجبائي. - تحديد قيمة الحقوق محل الغش وبالتالي قيمة الفرض الضريبي".
- استنفاد جميع إجراءات التحصيل الجبري في حالتي تنظيم الإعسار والامتناع عن دفع الضريبة.
- عدم وجود نزاع في نفس أنواع الضرائب والرسوم موضوع الشكوى، وفي أي مرحلة كان سواء في مرحلة الطعن المسبق أو أمام لجان الطعن أو كان أمام القضاء الإداري.

ثانياً: من يقوم برفع الشكوى؟

تخول سلطة رفع الشكوى الجزائية إلى مدير الضرائب بالولاية ومدير كبريات المؤسسة دون سواها وإلا كان الإجراء باطلاً.

يختص مكتب المنازعات الإدارية والقضائية المتواجد على مستوى مديريات الضرائب وكذا المتواجد على مستوى مديرية كبريات المؤسسة، بإيداع الشكوى ومتابعتها أمام جهات التحقيق وجهات الحكم. يمكن الاستعانة أمام جهات التحقيق وجهات الحكم، إن اقتضت الضرورة ذلك، بالمصلحة التي قدمت اقتراح إيداع الشكوى.²

¹ محمد الصغير يعلى، الوجيز في المنازعات الإدارية دار العلوم للنشر و التوزيع، باتنة، ص 142

² محمد الصغير يعلى، الوجيز في المنازعات الإدارية، ص 143

ثالثا: كيف تحرر الشكوى؟

- يجب أن تكون الشكوى مكتوبة من صاحب السلطة في إصدارها.
 - يجب أن لا تكون مجرد رسالة محررة بطريقة عادية، بل يجب أن تتضمن عرضا وافيا لمختلف الوقائع والوسائل والاستنتاجات التي أحاطت بالغش الضريبي. وذلك وفق التشريعات المعمول بها.
 - يجب استعمال العبارات القانونية المتداولة التي تسهل مهمة القاضي وتجعله يقتنع بادعاءات الإدارة.
- يجب أن تدعم الشكوى ب¹:

- كل وثيقة يمكن أن ترتبط بالوقائع.

- تفاصيل الإخضاع الضريبي منجزة وموقعة من الجهة التي قامت بذلك الوسائل الإقناعية.

الهوية الكاملة وجميع المعلومات الممكنة حول الشخص المتابع، مثل الطبيعة القانونية للشخص (شخص طبيعي أو معنوي)، الاسم واللقب والنسب وتاريخ ومكان الميلاد والموطن، العنوان المهني والشخصي، طبيعة النشاط، رقم التعريف الجبائي، الوضعية تجاه الالتزامات الجبائية (تصريحات وتسديدات)، السمعة الجبائية وسوابقه وإن دعت الضرورة.

رابعاً : ضد من ترفع الشكوى؟

يجب أن ترفع الشكوى ضد الفاعل وشركائه إن وجدوا، وضد كل شخص يكشف عنه التحقيق.²

الفاعل: هو الشخص الذي ارتكب المخالفة، نصت عليه المادة 41 من قانون العقوبات: "يعتبر فعلا كل من ساهم مساهمة مباشرة في تنفيذ الجريمة..."، يخضع للمسؤولية الجزائية سواء كان شخصا طبيعيا أو معنوياً.

الشريك: هو الشخص الذي يساهم في الغش الضريبي رفقة الفاعل الأصلي، يتحمل

بجانب هذا الأخير المسؤولية كاملة وتطبق عليه نفس عقوباته، نصت عليه المادة 120/ 1 ن قانون التسجيل: "تطبق على الشركاء في الجرائم نفس العقوبات المطبقة على مرتكبي هذه الجرائم أنفسهم..."

كل شخص يكشف عنه التحقيق: يكشف التحقيق أحيانا عن أشخاص لم ترد أسمائهم في محاضر الإثبات، ولم تكن تعرف لهم أي علاقة بالمخالفة أثناء إيداع الشكوى، ومثالهم الأشخاص الذين يؤجرون السجلات التجارية دون علم الإدارة .

¹- محمد الصغير بعلي الوجيز في المنازعات الإدارية ص144.

²- محمد الصغير بعلي الوجيز في المنازعات الإدارية، ص ص 145. 146 .

خامسا : أين تودع الشكوى؟

تودع الشكوى أمام وكيل الجمهورية أو أمام عميد قضاة التحقيق:

أولا : أمام وكيل الجمهورية

يمكن للمدير الولائي للضرائب تقديم الشكوى الجزائية أمام وكيل الجمهورية، هذا الأخير وعملا بمبدأ الملاءمة المخول له قانونا، يمكن أن يحفظ الملف أو يحيل القضية على قاضي التحقيق أو يحيلها إلى محكمة الجناح للفصل فيها، وذلك استنادا إلى الأحكام الواردة في المادة 5/ 36 من قانون الإجراءات الجزائية التي تنص: " يقوم وكيل الجمهورية بتلقي المحاضر والشكاوى والبلاغات ويقرر ما يتخذه بشأنها وبخطر الجهات القضائية المختصة بالتحقيق أو المحاكمة للنظر فيها أو يأمر بحفظها بمقرر يكون قابلا دائما للمراجعة ويعلم به الشاكي أو الضحية إذا كان معروفا في أقرب الآجال."

أ. الحفظ:

يلجأ وكيل الجمهورية إلى حفظ الملف إذا تبين له من محضر أو محاضر أعوان الضرائب عدم وجود أدلة مقنعة تستوجب مباشرة الدعوى العمومية، وهو إجراء لا ينهي المتابعة إذ يمكن تحريكها لاحقا إذا قدمت إدارة الضرائب أدلة جديدة تدين المتهم. وقرار الحفظ لا ينهي الدعوى العمومية لأنه إجراء إداري محض ليس له صفة قضائية، وبالتالي لا يجوز الطعن فيه بأي وجه من أوجه الطعن، وما على الإدارة في هذه الحالة إلا مواصلة البحث لتقديم أدلة إثبات جديدة.

يمكن للإدارة بعد صدور قرار الحفظ أن تلجأ إلى قاضي التحقيق عن طريق شكوى

مصحوبة بادعاء مدني، كما سيتم توضيحه لاحقا،

ب- إحالة الدعوى إلى محكمة الجناح:

يلجأ وكيل الجمهورية إلى هذا الإجراء إذا تبين له من المحاضر والمستندات المقدمة إليه من إدارة الضرائب أن الغش الضريبي في هذه الحالة يوصف على أنه جنحة حسب الجدول المشار إليه سابقا، وأن تهمة الغش الضريبي ثابتة ضد المتهم ولا حاجة لإجراء تحقيق في القضية.

ج- إحالة الملف إلى قاضي التحقيق عن طريق طلب إفتتاحي:

يحيل وكيل الجمهورية وجوبا الملف إلى قاضي التحقيق في الحالات التي يوصف فيها الغش الجبائي على أنه جنائية (الحالة التي يتعدى فيها مبلغ التملص 1000.000 دج وذلك بالنسبة للضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال)، ويكون ذلك اختياريا في حالة الجناح.

الفصل الثاني: إجراءات التحقيق والمتابعة للظاهرة

تتم الإحالة إلى قاضي التحقيق بواسطة طلب فتح تحقيق يلتمس من خلاله وكيل الجمهورية إجراء تحقيق في الوقائع التي تمت إثارتها في الشكوى المودعة من طرف إدارة الضرائب. يرفق هذا الطلب بملف كامل يتضمن الأدلة والمستندات المثبتة للجريمة".¹

ثانيا: أمام عميد قضاة التحقيق (شكوى مصحوبة بادعاء مدني)

حسب مقتضيات المادة 72 من قانون الإجراءات الجزائية، فإنه يجوز لكل شخص متضرر من جناية أو جنحة أن يدعي مدنيا بأن يتقدم بشكواه عميد قضاة التحقيق المختص. يقوم عميد قضاة التحقيق بتعيين قاضي تحقيق توكل له مهمة مباشرة التحقيق في شكوى إدارة الضرائب. يقوم قاضي التحقيق المعين، باستدعاء ممثل الإدارة الجبائية للتأكد من تأسيس هذه الأخيرة كطرف مدني في الدعوى، ويحرر بموجب ذلك محضر سماع ويباشر إجراءات التحقيق.

الفرع الثاني : مرحلة التحقيق

يحقق قاضي التحقيق في القضية، كما سبق توضيحه، من خلال الطريقتين الآتين:

- إما بناء على طلب وكيل الجمهورية " لا يجوز لقاضي التحقيق أن يجري تحقيقا إلا بموجب طلب من وكيل الجمهورية لإجراء التحقيق..." المادة 1 / 67 من قانون الإجراءات

الجزائية

- أو بناء على شكوى مصحوبة بادعاء مدني، حسب أحكام المادة 72 وما يليها من قانون

الإجراءات الجزائية حيث:

يجوز لكل شخص متضرر من جناية أو جنحة أن يدعي مدنيا بأن يتقدم بشكواه أمام قاضي

التحقيق المختص (المادة 72 من قانون الإجراءات الجزائية)².

أولا: قاضي التحقيق:

أوامر قاضي التحقيق: تلتزم إدارة الضرائب بتقديم كل ما من شأنه أن يساعد في عملية التحقيق، ولا مجال للسر المهني وهو ما أكدته المادة 67 من قانون الإجراءات الجبائية بنصها: "عندما تقدم الإدارة شكوى قانونية ضد مدين ما، ويفتح تحقيق بذلك، لا يلزم أعوان الإدارة بالسر المهني إزاء قاضي التحقيق الذي يستنطقهم حول الوقائع موضوع الشكوى"³

¹ محمد الصغير بعلي، الوجيز المنازعات الإدارية، مرجع سبق ذكره ص 148

² محمد الصغير بعلي الوجيز في المنازعات الإدارية مرجع سبق ذكره، ص 151.

³ المادة 67 قانون الإجراءات الجبائية طبعة 2012 ص 49.

الفصل الثاني: إجراءات التحقيق والمتابعة للظاهرة

يصدر قاضي التحقيق ثلاثة أنواع من الأوامر: أوامر في بداية التحقيق وأوامر أثناء مرحلة التحقيق وأخرى ينهي بها التحقيق وتتمثل في:

أ- أوامر القضاء هي إجراءات احتياطية ضد المتهم يصدرها قاضي التحقيق إذا رأى فيها ضرورة، وذلك عند بداية التحقيق وتتمثل في:

ب- الأمر بالإحضار: هو ذلك الأمر الذي يصدره قاضي التحقيق إلى القوة العمومية لاقتياد المتهم ومثوله أمامه على الفور (المادة 101 من قانون الإجراءات الجزائية).

ج- الأمر بالإيداع في السجن: هو ذلك الأمر الذي يصدره القاضي إلى المشرف رئيس مؤسسة إعادة التربية باستلام وحبس المتهم¹.

د- الأمر بالقبض: هو ذلك الأمر الذي يصدر إلى القوة العمومية بالبحث عن المتهم وسوقه

إلى المؤسسة العقابية حيث يجري تسليمه وحبسه مادة 119 قانون الإجراءات الجزائية طبعة 2012، ص71.

هـ- أوامر التصرف: تصدر أثناء مرحلة التحقيق، نذكر منها:

الحبس المؤقت: إجراء استثنائي يؤمر به إذا كانت التزامات الرقابة القضائية غير كافية. يخضع لعدة شروط نصت عليها المواد من 117 إلى 125/1 من قانون الإجراءات الجزائية.

الرقابة القضائية: يمكن لقاضي التحقيق أن يأمر بالرقابة القضائية إذا كانت الأفعال المنسوبة للمتهم يعاقب عليها بالحبس أو عقوبة أقل (المواد من 125 مكررا إلى 125 مكرر 4 من قانون الإجراءات الجزائية).

الإفراج المؤقت: يلجأ قاضي التحقيق إليه إذا زالت مبررات الحبس المؤقت، تحكمه المواد من 126 إلى 137 من قانون الإجراءات الجزائية.

و- الأمر بالإحالة على محكمة الجench: إذا تبين لقاضي التحقيق من الوقائع الموجودة بالملف أن الغش الضريبي في هذه الحالة يشكل جنحة، يصدر أمرا بإحالة القضية على محكمة الجench المختصة ن وذلك بإرسال الملف إلى وكيل الجمهورية الذي يتعين عليه إرساله إلى كتابة الضبط.

ن- الأمر بإرسال الملف إلى النائب العام: إذا توصل قاضي التحقيق إلى أن الغش الضريبي في هذه الحالة يوصف بأنه جنائية حسب | الأحكام الواردة في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 119 من قانون الرسم على رقم الأعمال، فإنه يأمر بإرسال الملف إلى النائب العام وذلك بعد ترتيبه وتنظيمه مرفوقا بأدلة الإثبات والمحاضر.

¹ المادة 117 قانون الإجراءات الجزائية، طبعة 2012، ص70

الفصل الثاني: إجراءات التحقيق والمتابعة للظاهرة

ي- الأمر بإجراء خبرة يلجأ قاضي التحقيق إلى الاستعانة بتقارير الخبرة إذا رأى ضرورة لذلك، وفق الأحكام الواردة في قانون الإجراءات الجزائية

الفرع الثالث: مرحلة المحاكمة.

تعتبر مرحلة المحاكمة آخر مراحل الدعوى الجزائية، فيها يتقرر مصير الشكوى الضريبية، نتطرق إليها من خلال معرفة الاختصاص القضائي، مجريات المحاكمة وطرق الطعن في الأحكام.

الاختصاص القضائي:

أ- الاختصاص النوعي:

تختلف الهيئات القضائية المختصة بالنظر في الدعاوى الجزائية عن تلك المختصة بالفصل في المنازعات الإدارية وحتى تلك المختصة في باقي فروع القضاء العادي.

ب- الاختصاص المحلي:

خروجا عن القواعد العامة للاختصاص المحلي للجنح، المنصوص عليه في المادة 329 من قانون الإجراءات الجزائية والمرتبطة بمحل الجريمة أو محل إقامة أحد المتهمين أو شركائهم أو محل القبض عليهم، فإن المشرع الجبائي أخضع الاختصاص المحلي للفصل في مخالفات الغش الضريبي إلى اختيار الإدارة بين المحاكم التي يقع في دائرة اختصاصها إما مكان فرض الضريبة أو مكان الحجز أو مقر المؤسسة (المواد: 2/ 305 ق ض م، 534 ق ض غ م، 119 ق ت، 2/ 34 ق ط). يحدد المرسوم التنفيذي رقم 63/ 98 المؤرخ في 16 فيفري 1998 الاختصاص الإقليمي للمجالس القضائية وكيفية تطبيق الأمر 11/ 97 المؤرخ في 19 مارس 1997 المتضمن التقسيم القضائي.

يمتد الاختصاص المحلي لمحكمة الجنايات إلى دائرة اختصاص المجلس (المادة 252 من قانون الإجراءات الجزائية).

تعقد محكمة الجنايات جلساتها بمقر المجلس القضائي، غير أنه يجوز لها أن تنعقد في أي مكان آخر من دائرة الاختصاص وذلك بقرار من وزير العدل (المادة 250 من قانون الإجراءات الجزائية).

يجدر الإشارة إلى أن لجوء الإدارة إلى القضاء الجزائي ما هو إلا أسلوب ردي يتلقى بموجبه المكلف بالضريبة جزاء على ارتكابه للغش الجبائي وعدم تسديده لواجباته الجبائية. العقوبات الجزائية: وهي نوعان: عقوبات أصلية وعقوبات تبعية.

ولا يعتبر طلبا للحصول علي سند يلزم المكلف بالضريبة بدفع حقوقه، لأن إدارة الضرائب بحوزتها سند التحصيل وهو سند تنفيذي يخول لها التحصيل الجبري ويغنيها عن الحكم القضائي، هذا الأخير الذي يبقى وسيلة للردع قد تؤدي إلى التحصيل.

الفصل الثاني: إجراءات التحقيق والمتابعة للظاهرة

يتمثل الحكم في حالة إدانة المتهم، عقوبات جزائية وتعويضات مالية:

العقوبات الأصلية:

على إدارة الضرائب المطالبة بها أمام القاضي الجزائي، تتمثل في:

- نشر الحكم وتعليقه والذي يكون إلزاميا في حالة العود.

- منع مزاولة بعض المين مثل خبير، محاسب..

التعويضات المالية:

إضافة إلى العقوبات التبعية يجب أن تطالب إدارة الضرائب بما تراه مناسبا من تعويض عن الضرر اللاحق بالخزينة العمومية جراء الغش الضريبي التعويضات المالية التي يحكم بها القاضي لصالح الإدارة باعتبارها طرفا مدنيا، لا تعتبر عوضا عن الحقوق والغرامات والزيادات التي كانت إدارة الضرائب قد فرضتها على المكلف بالضريبة وإنما يبقى هذا الأخير مطالبا بها سواء أشار الحكم الجزائي إلى ضرورة تسديدها أو لم يشير. إن الحكم ببراءة المتهم لا يقتضي إعفائه ولا عدم متابعته في تسديد واجباته الجبائية التي تبقى على عاتقه مطالبة الإدارة بها عن طريق التحصيل الجبري.

انقضاء الدعوى العمومية :

حسب أحكام القانون العام: تنقضي الدعوى العمومية الرامية إلى تطبيق العقوبة بوفاء المتهم وبالتقادم والعفو الشامل وبإلغاء قانون العقوبات وبصدور حكم حائز لقوة الشيء المقضي. غير أنه إذا طرأت إجراءات أدت إلى الإدانة وكشفت عن أن الحكم الذي قضى بانقضاء الدعوى العمومية مبني على تزوير، أو استعمال مزور، فإنه يجوز إعادة السير فيها، وحينئذ. يتعين اعتبار التقادم موقوفا منذ اليوم الذي صار فيه الحكم أو القرار نهائيا إلى يوم إدانة مقترف التزوير أو استعمال المزور.

تنقضي الدعوة العمومية في حالة سحب الشكوى إذا كانت هذه الأخيرة شرطا لازما للمتابعة كما يجوز أن تنقضي الدعوى العمومية بالمصالحة إذا كان القانون يجيزها سراحة (المادة 3/ 06 من قانون الإجراءات الجزائية).

إن ظاهرة الغش والتهرب الجبائي من أبرز الأسباب التي أدت إلى ضعف الموارد المالية للدولة، ومن أهم الوسائل التي تستعملها الإدارة الجبائية في الرقابة والتي تعتبر جملة من العمليات التي تقوم بها الإدارة للتأكد من صحة التصريحات والمعلومات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة

إن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي وإن الرقابة تتخذ أشكالا مختلفة فإما أن تكون رقابة موجزة أو أن تكون رقابة معمقة حيث تتمثل هذه الأخيرة في التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية والتحقق في المحاسبة والذي يتمثل في فحص التصريحات الجبائية للمكلفين بالضريبة والتأكد من صحتها، من أجل القيام بهذه الرقابة منح المشرع الجبائي للإدارة الجبائية حقوقا تساعد على القيام بهذه المهمة

الفصل الثاني: اجراءات التحقيق والمتابعة للظاهرة

حيث منحها حق الاطلاع على كل الوثائق الخاصة بالمكلف سواء كانت ملكه أو لذي المتعاملين معه وكذا حق رقابة تصريحات المكلف.

الخاتمة:

تعد الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي تقوم بها الإدارة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة كما تعتبر أداة قانونية في يد الإدارة تسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم ، والعمل على اكتشاف كل الأخطاء والمخالفات المسجلة. ولتحقيق هذه الأهداف المرجوة من عملية الرقابة الجبائية ، عمل المشرع على تنظيم مراحل سير عملية الرقابة، وكذلك تنظيم هياكل إدارية وأسند لكل من هذه المصالح مهام خاصة بها.

الجانِب التطبيقِي:

تمهيد:

بعد التطرق لمختلف الجوانب المتعلقة بالغش والتهرب الضريبي وأهمية الرقابة الجبائية في محاربة التهرب الضريبي من خلال مجموعة من الأدوات والآليات التي تتبعها الإدارة الجبائية.

وكذلك فعالية الرقابة الجبائية ومدى قدرتها على تحقيق أهدافها المتمثلة في تحسين الرقابة الجبائية ومكافحة التهرب الضريبي بشتى الطرق والوسائل المختلفة التي تسعى الى اكتساب ثقة المكلفين بالضريبة.

وعليه سنتطرق في هذا الفصل الى إسقاط الاطار النظري على ارض الواقع من خلال دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية مستغانم.

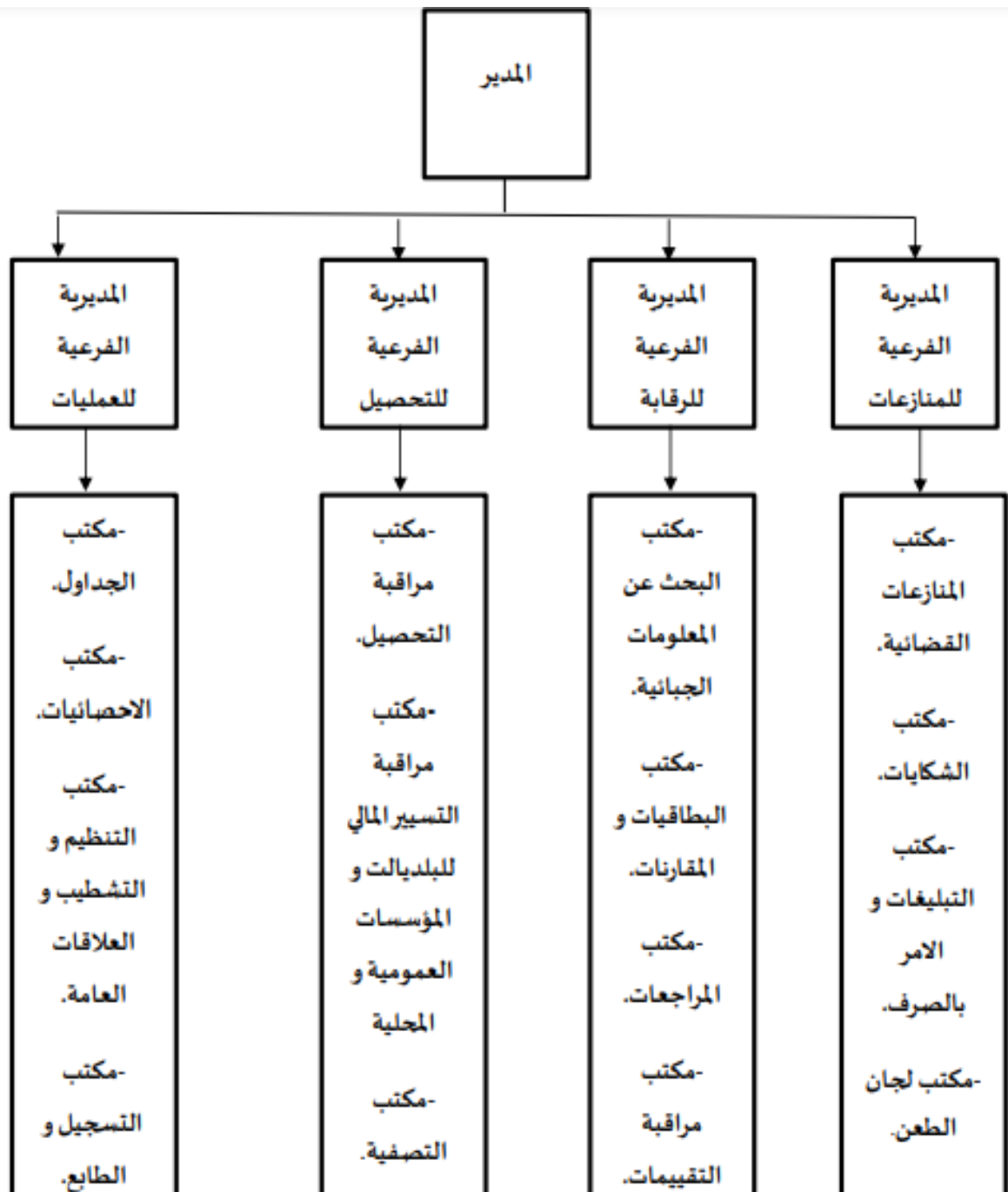
المبحث الأول: مديريه الضرائب لولاية مستغانم:

وتتكون من خمسة مديريات فرعية هي:

- المديرية الفرعية للوسائل
- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية
- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية
- المديرية الفرعية للتحصيل

المطلب الأول: الهيكل التنظيمي

يعتبر الهيكل التنظيمي لأي مؤسسة بمثابة شبكة متينة تعمل على الحفاظ على الوضعية العملية وتنظم الأقسام والفروع وأيضا كيفية توزيع المهام وكذا توضيح العلاقات الوظيفية وإدراج السلم الإداري وكذلك الكشف عن القيام كل موظف بعمله بأحسن صورة .



الشكل 02: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية مستغانم.¹

¹ عطاء تواتية، الرقابة الجبائية كاداة في محاربة التهريب والغش الضريبي، مذكرة ماستر: المالية والمحاسبة، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، 2017، ص 56.

المطلب الثاني: أقسام المديرية وصلاحيتها:

الأمانة العامة وتتكون من:

المديرة: تعتبر الرئيس الأول وصاحب السلطة العليا في مديرية الضرائب حيث تهتم بتسيير المصالح الجبائية وتسيير الوسائل و الموارد البشرية تقدير ما تحتاج إليه المديرية من وسائل بشرية تقنية ومالية وإعداد تقديرات الميزانية المطابقة لذلك.

تكوين رصيد وثائقي للمديرية الولائية وتسيير وتعميمه

السهر على جرد الأملاك العقارية والمنقولة والسهر على صيانتها والمحافظة عليها

السكرتيرة: من المعروف أن لكل مؤسسة مهما كانت لا تستطيع أن تباشر مهامها لوحدها بل تحتاج لعون من طرف شخص آخر يكون المقر الذي يحرك الشغل وأعمال المدير هذا الشخص هو السكرتير أو السكرتيرة.

ومن مهامه:

- استلام البريد وإرساله.
- تدوين مواعيد الاجتماعات و استدعاء الأعضاء للحضور.
- تلقي الفاكسات و الرد عليها و تقيدها في سجل خاص بها.

1- المديرية الفرعية للوسائل:

الوسائل المادية: ويقصد بها ما يتعلق بأجور العمال، تزويد المكاتب بالمعدات من خزائن، كراسي. مكاتب وسيارات تساعد المديرية في احتياجاتها.

الوسائل البشرية نعني بها كل العمال على مستوى المديرية في الداخل أو الخارج وهم كالتالي:

- 05 مدراء فرعيين
- 13 رؤساء مكاتب.
- 20 رؤساء مصلحة
- 15 مفتش قسم
- 20 مفتش مركزي
- 57 مفتش رئيسي
- 29 مفتش
- 46 مراقب للضرائب
- 46 عون معاينة للضرائب.
- 03 مهندس دولة في الإعلام الآلي

- 02 محلل جبائي رئيسي
 - 04 مبرمج جبائي
 - 01 سكرتيرة
 - 01 موزع الهاتف.
 - 05 عمال مصنفين درجة أولى وثانية.
 - 07 سائقين
 - 05 أعوان أمن.
 - 20 الحراس و المنظفين (مؤقتين).
- وتتضمن المديرية الفرعية للوسائل 03 مكاتب هي:

1-1 مكتب المستخدمين والتكوين ويكلف:

- تسيير المستخدمين و متابعة مسارهم المهني.
- تنظيم لجان المستخدمين.
- التنظيم العقلاني لمناصب العمل.

1-2 مكتب العمليات الميزانية:

- القيام بتنفيذ عمليات نفقات التسيير الخاصة بالمديرية، تصنيفها والأمر بصرفها.
- تقييم احتياجات مصالح المديرية فيما يخص إعمدات الميزانية وإعداد تقدير شامل حول استهلاك هذه الاعتمادات.

1-3 مكتب الوسائل تسيير المطبوعات ،الأرشيف والإعلام الآلي:

- اقتناء المعدات و اللوازم التي تتضمن السير الحسن لمصالح المديرية.
- المساهمة في عملية ضبط مقاييس المطبوعات.
- تنظيم مخزن المطبوعات و تموينه.
- تطبيق برنامج إدخال الإعلام الآلي و متابعة عملية تركيب التجهيزات.
- المديرية الفرعية للتصحيح،

1-2 مكتب مراقبة التحصيل:

- مراقبة وضعية التحصيل الموارد الجبائية، الغرامات والعقوبات المالية والمحاصيل البلدية
- متابعة الوضعية الجبائية للمكلفين بالضريبة، فحص وضعية المكلفين بالضريبة، المتأخرين في دفع مستحقاتهم الجبائية واتخاذ الإجراءات القسرية ضدهم.
- السهر على التصفية السريعة للتدابير الجبرية و العمولات الخارجية التي تكفلت بها قابضات الضرائب الموجودة في الولاية.
- مراقبة حالة تصفية محاصيل الخزينة والسجل الخاص بترحيل المبالغ.

--2 مكتب مراقبة التسيير المالي للبلديات:

- مراقبة الميزانية الأولية والإضافية المتضمنة فتح الاعتمادات المخصصة للبلديات التي تكفل بتسييرها المالي القباضات الضرائب الموجودة في الولاية.
- مراقبة تنفيذ الإيرادات المقررة في ميزانيات تلك البلديات.
- ضمان تصفية حسابات التسيير المالي للبلديات المذكورة،

3-2 مكتب التصفية:

- مراقبة عملية التكفل بمستخلصات الأحكام القضائية و القرارات فيما يتعلق بالغرامات والعقوبات المالية.
- مراقبة التكفل بسندات التحصيل أو سندات الإيرادات المتعلقة بالديون.
- تلقي النتائج المتعلقة بالإحصائيات التي تعدها قابضات الضرائب و تجميعها ماديا وضمان رأسمالها إلى الإدارة المركزية.
- مراقبة الحالة السنوية للتصفية المتعلقة بالغرامات والعقوبات المالية.

3- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية:

1-3 مكتب الجداول:

- المصادقة على الجداول التي تمت تصفيتها من الرسوم عن طريق مركز الإعلام الآلي.
- استلام الجداول العامة وترتيبها.
- مراقبة الجداول التخصيصية.

2-3- مكتب الإحصائيات:

استلام المعلومات الإحصائية الدورية المتعلقة بالوعاء و التحصيل المقدمة من الهياكل الأخرى للمديرية للولاية.

- إعداد المعلومات الجبائية الضرورية وإبلاغ الجماعات المحلية و الهيئات بها لتحضير ميزانيتها

3-3- مكتب تنظيم و تنشيط العلاقات العامة:

توزيع التعليمات و المناشير و المذكرات الواردة من الإدارة المركزية و المديرية الجهوية و

المتعلقة بتطبيق التشريع و التنظيم الجبائيين.

- السهر على احترام أجل إصدار الضريبة من قبل مفتشيات الوعاء.

- متابعة و مراقبة تنفيذ و إنجاز برنامج عمل مفتشيات الوعاء فيما يخص الرقابة المعمقة للملفات الجبائية.

4- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية:

1-4- مكتب البحث عن المعلومات الجبائية:

- إعداد بطاقات خاصة للإدارات والأجهزة والمؤسسات والأشخاص الذين من المحتمل

أن تتوفر لديهم المعلومات التي يمكن أن تهم تأسيس وعاء الضريبة أو تحصيلها

- جمع المعلومات وإرسالها إلى المكتب المكلف بمقارنة المعلومات.

2-4- مكتب البطاقات و مقارنة المعلومات:

- تغيير البطاقات و مساعدة مفتشية الوعاء على تأسيس بطاقتها.

تلقي المعلومات التي يتحصل عليها المكتب السابق و تصنيفها و توزيعها بين مفتشيات الضرائب المتعلقة باستغلالها.

تقديم كل الاقتراحات و الآراء الرامية إلى تحسين حفظ المعلومات و استغلالها و مراقبة استعمالها.

3 4- مكتب التحقيقات الجبائية:

- السهر على تحصيل الضرائب و الرسوم الناتجة عن عمليات التحقيق و إرسال التقارير إلى الإدارة المركزية.

- متابعة و مراقبة عمل فرق المراجعة و المحافظة على مصالح الخزينة.

- برمجة عملية مراقبة الأسعار المصرح بها عند إبرام عقود البيع المتعلقة بالعقارات و الحقوق العقارية

5- المديرية الفرعية للمنازعات:

5-1- مكتب الشكاوي:

- استقبال رسائل الشكاوي والاطلاع عليها لإصدار القرارات إما بتخفيض الضريبة الملقاة على عائق الممول أو التحقيق منها اقتراح كل تدبير من شأنه المساهمة في تحسين الإجراءات الخاصة بالمنازعات.

5-2- مكتب التبليغ والأمر بالتخفيض:

تبليغ المكلفين بالضريبة والمصالح المعنية بالقرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب

5-3- مكتب المنازعات ولجان الطعن:

- إعلام لجان الطعن للضرائب المباشرة على مستوى كل بلدية بالطعون مد الفارات من طرف المدير الولائي.

- الدفع أمام الهيئات المتخصصة عن الاحتياجات الخاصة بالضرائب والإجراءات التي تلزم الإدارة الجبائية العمل بها.

المبحث الثاني: دراسة بعض حالات التهرب الجبائي وطرق مكافحتها من طرف إدارة الضرائب

ومن الحالات التي سنذكرها هي:

- التصريح الخطأ
- انعدام التصريح الجبائي

المطلب الأول: التصريح الخطأ.

مقاول قام بتقديم الميزانية الجبائية لسنة 1998 / 1997 مصرحاً فيها النتائج المالية لسنة 1997 رقم الأعمال للسنة هو 650 00. 000 دج حقق ربها قيمته: 342 00. 208 مصلحة الضرائب أخذت بهذا التصريح لتحديد الضريبة الواجبة على هذا المقاول في سنة 1998 تحصلت مديرية الضرائب على بيانات تبثت بأن هذا المقاول قد حقق خلال سنة 1997 رقم أعمال بقيمة 846 00. 930 دج،

في هذه الحالة نوجة حالة تهرب جبائي عن طريق التصريح الخطأ

الإجراءات المتخذة من طرف المفتشية:

1- تقوم بتصحيح الوضعية الجبائية لسنة 1907 لهذا المقاول عبر وثيقة التبليغ وتبحيث

مها إلى محل إقامته أو الاستغلال التجاري وتمهل مدة 30 يوم وإعطائه ملاحظات على نفس الوثيقة توضح فيها جميع المعطيات التي استندت عليها المفتشية في إعداد التقييم

طريقة إعادة الحساب (re dressement)

أخذ رقم الأعمال الجديد. 1946 9 200,00 دج

أخذ رقم الأعمال القديم 2650 000,000

حساب الفرق الظاهري بينهما 196930.000

الرسم على القيمة المضافة 17% = $196930.000 \times 0.17 = 33.478.10$ دج.

بالإضافة على غرامة مالية 20% على القيمة المضافة. 33 471910 دج 6692.65 دج

المبلغ النهائي للمخالفة 10 478 33 + 65. 6692 40 74 دج

2- المخالفات: إذا ما تبين للإدارة بأن شخص ما قدم لها تصريحاً خاطئاً تقوم بإعداد تقييم وتعرض عليه غرامة مالية حسب الفرق الظاهر:

إذا كان الفرق في الحقوق لا يتجاوز 250 00,000 ج 10%

بين 50 00. 000 دج و 100 00,000 دج 15%

بين 100 00. 000 دج و 200 00. 000 دج 20%

أكثر من 200 00. 000 دج 25%

المطلب الثاني: حالة تخص عدم التصريح

حالة عدم التصريح شخص معين لرقم الأعمال أو الميزانية الجنائية يتعين على الإدارة تقييم فوري لرقم أعماله حسب تقديرها زائد غرامة مالية تقدر ب 25% من الحقوق الواجبة.

مثال: تاجر للمواد الغذائية العامة لم يقدم أي تصريح لرقم أعماله الخاص لسنة 1997 وفي سنة 1998 قامت الإدارة بتقييم فوري لرقم أعماله، وأخذت كقاعدة لهذا التقييم

رقم أعماله المحقق سنة 1996 والذي يقدر ب 180 00. 000 دج + غرامة مالية ب 25% على الحقوق المفروضة عليه من حيث:

الرسم على رقم الأعمال TAP.

الضريبة على الدخل الإجمالي IRG.

الإجراءات المتخذة،

عدم التصريح تقييم فوري غرامة مالية 20%

رقم الأعمال المضبوطة 180 00. 000 دج

T.A.P

180 00. 000 دج * 2.55% = 45900000 دج.

زائد غرامة مالية 25 % 114750.00 * 25% = 459000.00

الضريبة على الدخل الإجمالي نسبة 8% من رقم الأعمال كقاعدة لهذه الضريبة

14 400.00 % 8 * 180 000.00

14 400.00 % 8 * 180 000.00

زائد غرامة مالية تقدر بـ 25 % على الحقوق

IRG

14 00, 400 دج * 25 % = 3 00, 600 دج

بعدها بلغت الإدارة هذا التقييم للممول على وثيقة تبليغ و أمهلته مدة 30 يوم لتقديم ملاحظاته على الوثيقة، بالإضافة إلى إصدار جدول ضريبي

un extrait de rôle جميع الغرامات الذي يعتبر واجب الاستحقاق خلال شهر من الإصدار.

لقد وفرت الدولة الجزائرية كل الوثائق و المطبوعات من أجل التبليغ و التصريح الجيد للضريبة وعدم الوقوع في التهرب ومن أمثلة ذلك:

G N°12: الخاص بالتصريح برقم الأعمال (نظام الضريبة الجرافي ة الوحيدة)،

G N° 11: التصريح بالأرباح الصناعية والتجارية الضريبة على الدخل الإجمالي،

GN°4: التصريح بالنظرية على أرباح الشركات، أنظر الملحق رقم GN° 0215: التصريح بالمداخل الفلاحية الضريبة على الدخل الإجمالي،

GN°50: الضرائب والرسوم المحصلة فورا عن طريق الاقتطاع من المصدر،

GN°8: تصريح بالوجود.

GN°30: الضرائب علي الدخل الجمالي،

. CN°4 . Notification de redressements.

المبحث الثاني: حالات التهرب الضريبي لمديرية الضرائب ولاية مستغانم:

المطلب الأول: نماذج التهرب الضريبي:

من أهم الطرق التي يتم استعمالها في مكافحة التهرب الضريبي التحقيق المحاسبي ، من خلال المراقبة المحاسب يتم الكشف عنه من حيث الشكل والمضمون، تقوم الإدارة الجبائية بعد ذلك اتخاذ الإجراءات العملية التي من شأنها إعادة تشكيل رقم الأعمال من أجل التمكن من الوصول الى المبالغ المتهرب من دفع الضريبة عليها ، الاسترجاع الغرامات والحقوق والغرامات المترتبة عنها ، وإجبار المكلف بدفعها إلى مصلحة الضرائب ، للكشف عن التحقيق المحاسبي في الجزائر وأثره في مكافحة التهرب الضريبي تقوم بعرض بعض الإحصائيات المقدمة من مديرية الضرائب.

أولاً: التهرب الضريبي في مادة الوعاء الضريبي تختص مديريات الولائية للضرائب بمهمة الرقابة الجبائية على مستوى الولاية ويتم تجميع المعلومات والإحصائيات على المستوى الولائي، ومنه نقول ان املك فتهرب من خلال المخالفات التالية :

تسجيل عمليات وهمية في الدفاتر المحاسبية.

تقديم فواتير وهمية الثبات معاملي تجارية من أجل الاستفادة من تخفيضات من الضرائب اونقاي صفيا الرباح تسجيل عمليات وهمية في الدفاتر المحاسبية. المحققة.

-الامتناع عمدا عن تقديم التصريحات الجبائية السنوية والفصلية.

-التعمد في إخفاء المعاملات التجارية للمكلف بالضريبة.

وقد كانتا معطيات الحصول عليها من خلال مديرية الضرائب مبينة في الجدول التالي¹:

¹عطاب تواتية، مرجع سابق.

الجدول: 01: حالات التهرب الضريبي في مادة الوعاء:

السنوات	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	المجموع
عدد الحالات	68	64	54	44	37	40	22	18	347
اجمالي مبالغ	1.258	1.203	1.198	1.123	1.098	1.165	960	938	8.942

ثانيا: التهرب في مادة التحصيل

يكون المكلف متهرب دريبي في مادة التحصيل الضريبي اذا قام بالعمليات التالية:

- عدم تسديد الضريبة بالرغم من وضعيته المالية الجيدة،
- عدم التصريح بعنوان عمله بهدف التهرب من التسديد،
- عدم استقبال أعوان الضرائب ومنعه القيام بمهامهم ،
- عدم الوفاء بالوعود المتفق عليها من طرف مصلحة الضرائب،
- وقد كانت الإحصائيات المتحصل عليها من طرف المديرية كمايلي :

الجدول: 02 حالات التهرب في مادة التحصيل مستغانم:

السنوات	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	مجموع
عدد الحالات	24	21	19	17	15	14	11	8	129
اجمالي المبالغ	2356	2215	2062	1920	1897	1671	1594	1503	15.218

من خلال الجدول نلاحظ عدد حالات المتهمين من الضريبة في مادة التحصيل يقل من سنة الأخرى، والفرق بين السنة الأساس 2008 تواجد 24 حالة بينما سنة 2005 يوجد 8 حالات وهذا يدل على فعالية نظام الرقابة التي تقوم به مديرية الضرائب¹.

المطلب الثاني: عدد الملفات المدروسة على مستوى ولاية:

يبين الجدول التالي عدد الملفات المدروسة من طرف الإدارة الجبائية:

الجدول: 03 تطور عدد الملفات الخاضعة للرقابة الجبائية:

انواع الرقابة	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
التحقيق المحاسبي	250	261	244	254	204	203	272	240
التحقيق المصوب	45	45	39	48	50	53	56	57
التحقيق المعمق	-	11	11	13	15	17	19	21
المجموع	295	318	294	315	269	300	347	318

1- عدد الملفات المدروسة:

من خلال المعطيات السابقة نلاحظ أن هناك تزايد في عددا ملفات المدروسة وهذا راجع الى الجهود المبذولة من طرف أعوان الضرائب واتباع كبيرة أو صغيرة يقوم بها المكلفين بالضريبة من أجل حدهم من التهرب ، أما بالنسبة لانخفاض فهذا راجع الى قلة المراقبين من حيث العدد، وعلى الإدارة الضريبية توفير العدد الممكن من المراقبين من اجل اكتشاف الكثير للمتهمين ويترتب عن توفير العدد الكافي من المراقبين تكون الدراسة الجيدة والدقيقة للملفات.²

¹ عطاب تواتية، مرجع سابق.
² نفسه.

2-عدد الملفات المدروسة بالتحقيق المصوب:

من خلال المعطيات السابقة نلاحظ أن هناك تفاوت تقريبا في عدد الملفات المدروسة على مر السنوات امل تطرق إليها وهذا يعود لأهمية الرقابة الجبائية وفعاليتها. وهذا النوع يعتبر جديد يضاف الى أنواع الرقابة الجبائية لم يكن يطبق في القدم.

3-عدد الملفات الدروس التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:

من خلال معطيات الجدول أن هناك تفاوت في عددا ملفات المدروسة نلاحظ استمرار من حيث العدد وهو يتزايد بنسب ضئيلة وهذا يعود إلى المادة و الجهد وحجم العمل الذي يطلبه هذا النوع من الرقابة الجبائية اتجاه المهربين.

الخاتمة

ان ظاهرة التهرب الضريبي لها أسباب أدت إلى تفاقمها ، أهمها الوضعية الاقتصادية للمكلف والتي لها تأثير على هذا الأخير إضافة إلى النقائص و التعقيدات التي يتميز بها النظام الضريبي وعدم استقراره مما يساهم في توسيع ظاهرة التهرب الضريبي .

تعتبر ظاهرة التهرب والغش الضريبي أحد أهم التحديات التي تواجهها السياسة الضريبية في الجزائر، و هي تعود لجملة من الأسباب المتداخلة تؤدي إلى التملص الكلي أو الجزئي للمكلفين من دفع مستحقاتهم مستعملين في ذلك طرق متنوعة ، والنتيجة في ذلك واحدة هي الآثار السلبية التي تخلفها هذه الظاهرة على جميع المستويات الاقتصادية والمالية والاجتماعية.

وسعيا من المشرع الجبائي للحد من هذه الظاهرة خول الإدارة جملة من الأجهزة والهيكل وقام بسن جملة من القوانين لمكافحةها ، فكانت الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات في ذلك من خلال التأكد من صحة التصريحات المكتتبة من قبل المكلفين بالضريبة .

وأوجب المشرع على المكلفين جملة من الواجبات سواء كانت ذات طابع محاسبي أو ذات طابع جبائي ، وأعطاه ضمانات من خلال الإعلام المسبق، الحق في الاستعانة بمستشار وعدم إعادة الرقابة، وله الحق في اللجوء إلى الطعن، تشمل الرقابة الجبائية جميع عمليات التحقيق والفحص التي تقوم بها الإدارة الجبائية تختلف باختلاف المكلف قصد التحقق من مصداقية وقانونية تصريحات المكلفة، وهي وسيلة تمكن من كشف حالات التهرب والغش الضريبي إذ تعتبر من الحقوق التي حولت للإدارة الجبائية لكشف المخالفات المرتكبة والسماح والتوزيع العادل للعبء الضريبي بين المكلفين .

الرقابة الجبائية أهمية بالغة نظرا لطبيعة النظام الضريبي الذي يعتمد على التصريحات المقدمة لذلك تقوم الإدارة الجبائية بالتحقيق المحاسبي للتصريحات قصد كشف المخالفات والاقفالات .

نتائج البحث:

نظرا للآثار السلبية لظاهرة التهرب والغش الضريبي والتي حالت دون تحقيق التنمية الشاملة سواء كانت اجتماعية أو مالية أو اقتصادية.

انتشار وتوسع ظاهرة التهرب الضريبي من خلال التغيرات الاقتصادية نتيجة التوجه نحو اقتصاد السوق والعملة وتطور الاتصالات مما أدى إلى ظهور أنواع جديدة للتهرب الضريبي مثل: التهرب الإلكتروني.

ليس من السهل قياس حجم ظاهرة التهرب الضريبي نتيجة تطور طرق وأنواع التهرب الضريبي.

الرقابة الجبائية مجموعة الإجراءات تضبط تدخل الدولة وتحمي المكلفة بالضريبة (حقوق وضمانات للمكلفين) والمنع من تعسف الإدارة.

من طرف الرقابة الجبائية التحقيق المحاسبي تبقى فعاليته محدودة ولا تستطيع أن تصل إلى كافة المداخل المصرح بها من طرف الأشخاص الطبيعي.

حتى تكون الرقابة الجبائية فعالة وذات مردودية لابد من توفر مقومات كمية ونوعية للوصول إلى الأهداف المرجوة.

عدم نجاعة الآليات التي أقرها المشرع مكافحة جريمة التهرب الضريبي والقصور الواضح في عمل الإدارة الجبائية وفي وسائل التحصيل والتدقيق، وكذا ضعف التكوين القانوني والاقتصادي لدى أعوان الإدارة الجبائية.

التوصيات والاقتراحات:

- محاربة ظاهرة الفساد الإداري قبل التوجه لظاهرة التهرب الضريبي (للمكلف متهرب = موظف غير كفء، والموظف غير الكفاء = عبء على الخزينة.).
- تطوير الإدارة الضريبية مع الاقتصاد في الإنفاق على عملية التطوير لكي لا تتجاوز ما تم تحصيله.
- استبدال عقوبة حبس المكلف بعقوبة يكون وقعها أكثر عليه وعلى ذمته المالية، فتهرب محبوس ليس له أي فائدة للخزينة بل وبعد أن أخل التزاماته الضريبية تتم استضافته في المؤسسة العقابية على نفقة المضرور؛ فهو عبء غير مباشر على الخزينة من خلال توفير شروط ومعيشتة وأمنه داخل المؤسسة.
- وعليه على المشرع الجزائري تدارك النقائص الملاحظة على مستوى التشريع الجبائي وكذا معالجة جوانب القصور في عمل الآليات التي أقرها لمكافحة الجريمة، وتحديثها لمواكبة التغيرات الدائمة.

قائمة المراجع

1. أميريحياوي العامة مساهمة في دراسة المالية العامة، دار هومة الجزائر، سنة 2003 .
2. بركات عبد الكريم صادق، دراسات في النظم الضريبية، مؤسسة شباب الجامعة،
3. خلاصي رضا، شذارت النظرية الجبائية، د ط، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر 2014.
4. الرفاعي عبد الحكيم وخلاف حسين، عن أحمد فتحي سرور،
5. زغودود علي، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، د. ط، الجزائر، 2005.
6. زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، لبنان، سنة 2006 .
7. شرفاوي عبد الحكيم مصطفى، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة للنشر، 2006.
8. عدلي ناشد سوزي، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثرها على اقتصاديات الدول النامية، دار المطبوعات الجامعية الحقوقية، القاهرة، 1999 ،
9. عوادي مصطفى و الزين يونس، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري ، موجه إلى الطلبة الجامعيين -المكلفين بالضريبة- المهنيين، الطبعة الثانية، مكتبة بن موسى السعيد للنشر والتوزيع 2010/2011.
10. عوادي مصطفى ورحال ناصر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، للطلبة الجامعيين المكلفين بالضريبة والمهنيين، مكتبة بن موسى للنشر والتوزيع، 2010/2011.
11. العيد الصالحي الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجزائية دارهما الجزائر سنة 2005 .
12. غازي عناية، المالية العامة والتشريع الضريبي دار الآفاق الأردن.
13. الغش والتهرب الجبائي، رسالة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية جامعة الجزائر 1998.
14. كردودي سهام، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، د ط، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر 2001.
15. كوسة فوضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، د ط، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2010 .
16. محمد الصغير يعلى، الوجيز في المنازعات الإدارية دار العلوم للنشر والتوزيع، باتنة.
17. محمد خالد المدني الهروب الضريبي وأساليب مكافحته المنظمة العربية للتنمية 30 أبريل 2013.
18. محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضريبة ،
19. محمد فلاح، التهرب الجبائي وتأثيره على دور الجباية في التنمية الاقتصادية..

20. مراد ناصر، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة، د ت .
21. مراد ناصر، فعالية النظام الضريبي والتطبيق ،دار النشر والتوزيع، الجزائر 2003،.
22. وزارة المالية، المديرية العامة الضرائب، قوانين جبائية، منشورات الساحل الجزائر، سنة 2010..
23. سوزي عدلي ناشد-ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها-منشورات الحلبي الحقوقية-لبنان-ط 01-2008-ص19
24. عدلي ناشد سوزي، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثرها على اقتصاديات الدول النامية، دار المطبوعات الجامعية الحقوقية، القاهرة، 1999، ص 18.
25. عبد الرزاق عباس، التهرب الضريبي الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الدراسات العليا ،جامعة الجزائر سنة 2001،
26. قصاص سليم، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة العلوم الإنسانية، كلية الحقوق، جامعة الإخوة منتوري قسنطينة العدد 48، مجلد أ، ، ديسمبر 2017
27. بركات (عبد الكريم صادق)، دراسات في النظم الضريبية، مؤسسة شباب الجامعة،
28. شرقاوي عبد الحكيم (مصطفى)، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة للنشر، 2006ذ

الرسائل الجامعية:

1. بوعكاز سميرة، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات، رسالة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة كلية الاقتصاد والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2015/2014.
2. صفى الدين أحلام، الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، كلية الحقوق، مدرسة دكتوراه الدولة والمؤسسات العمومية، جامعة الجزائر 1، 2014.
3. عبد الرزاق عباس، التهرب الضريبي الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الدراسات العليا ،جامعة الجزائر سنة 2001.
4. علام ليلة، آليات مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكر لنيل شهادة الماجستير في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو.
5. قرموش ليندة، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري ، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون جنائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014/2013.
6. لابد لزرق، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير جامعة تلمسان الجزائر 2011 2012.
7. سوزي عدلي ناشد-ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها-منشورات الحلبي الحقوقية-لبنان-ط 01-2008
8. عطاب تواتية، الرقابة الجبائية كاداة في محاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة ماستر جامعة مستغانم، 2017 2018.

المواد القانونية:

1. لأمر رقم 66-156 المؤرخ في 18 صفر 1386 هـ الموافق لـ 8 يونيو 1966م والمتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم الجريدة الرسمية العدد 49 لسنة 1966
2. الأمر رقم 102/76 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396 هـ الموافق لـ 09 ديسمبر 1976م يتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال المعدل والمتمم . الجريدة الرسمية العدد 103 لسنة 1976
3. الأمر رقم 107/76 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396 هـ الموافق لـ 09 ديسمبر 1986 م يتضمن قانون ال اضرب غير المباشرة المعدل والمتمم. الجريدة الرسمية العدد 106 لسنة 1976
4. الأمر رقم 105-76 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396 هـ الموافق لـ 09 ديسمبر 1976 م المتضمن قانون التسجيل المعدل والمتمم . الجريدة الرسمية العدد 81 لسنة 1976
5. -الأمر رقم 103-76 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396 هـ الموافق لـ 09 ديسمبر 1976 م المتضمن قانون الطابع المعدل والمتمم . الجريدة الرسمية العدد 39 لسنة 1977 .
6. المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية، المؤسس بموجب المادة 40 من القانون رقم 01-21 ، مؤرخ في 2 ديسمبر 2001 ، المتضمن قانون المالية لسنة 2002 ، ج ر عدد 49 ، الصادر بتاريخ 23 ديسمبر سنة 2001.
7. مادة 1/21 من قانون الإجراءات الجنائية المعدلة بالمادة 24 من قانون المالية لسنة 2016، ج.ر العدد 72 بتاريخ 31 ديسمبر 2015.
8. ع المادة 67 قانون الإجراءات الجبائية طبعة 2012 .
9. المادة 01-20- من قانون الإجراءات الجبائية-ص
10. مادة 1/21 من قانون الإجراءات الجنائية المعدلة بالمادة 24 من قانون المالية لسنة 2016، ج.ر العدد 72 بتاريخ 31 ديسمبر 2015.
11. المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية، المؤسس بموجب المادة 40 من القانون رقم 01-21 ، مؤرخ في 2 ديسمبر 2001 ، المتضمن قانون المالية لسنة 2002 ، ج ر عدد 49 ، الصادر بتاريخ 23 ديسمبر سنة 2001.
12. مادة 34 ،قانون الإجراءات الجبائية، 2014 ،ص17
13. لمادة 35 ،قانون الإجراءات الجبائية، 2014 ،ص17
14. المادة 45 ،قانون الإجراءات الجبائية، 2014 ،ص24
15. المادة 46 ،قانون الإجراءات الجبائية، 2014 ،ص25
16. مواد 62 و 63 من قانون الإجراءات الجزائية المعدل و المتمم .
17. المادة 39 ،قانون الإجراءات الجبائية، 2014 ،ص 22
18. المادة 326 ،قانون الضرائب المباشرة و الرسوم الماثلة، 2014 ،ص152
19. قانون الإجراءات الجبائية المستحدث بموجب المادة 40 من الأمر رقم 01-21 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 الصادر في 08 شوال 1422 هـ الموافق 23 ديسمبر 2001 م. الجريدة الرسمية عدد 79 لسنة 2001 .
20. لمادة 33 ،قانون الإجراءات الجبائية، 2014 ،ص16

المجلات:

1. بوعلام ;مداخلة بعنوان نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة حالة الجزائر 2009، ملتقى الأزمة المالية والاقتصادية جامعة سطيف، الجزائر، 20/10/2009.
2. قصاص سليم، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة العلوم الإنسانية، كلية الحقوق، جامعة الإخوة منتوري قسنطينة العدد 48، مجلد أ، ، ديسمبر 2017.
3. ناصر مراد، الصالحات الضريبية في الجزائر، مجلة الباحث، عدد 2، البليدة، 2003.

المراجع الأجنبية:

Tadeel (B), La Fraude Fiscale, Librairie Technique, Paris, 1974

