

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة قاصدي مرباح ورقلة

كلية الحقوق و العلوم السياسية

قسم الحقوق



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة الماستر في الحقوق

تخصص: قانون عام اقتصادي

مذكرة بعنوان:

الرقابة الجبائية و دورها في محاربة الغش و التهريب الضريبي

إشراف الأستاذ:

بامون لقمان.

إعداد الطلبة:

❖ قوقي داود.

❖ غطاس إسماعيل.

نوقشت وأجيزت بتاريخ: 2021/06/15

أعضاء لجنة المناقشة :

الصفة	الجامعة	الرتبة العلمية	لقب و اسم الأستاذ
رئيسا	ورقلة	أستاذ محاضر/ب	سويقات بلقاسم
مشرفا و مقرا	ورقلة	أستاذ مساعد/أ	بامون لقمان
عضوا	ورقلة	أستاذ مساعد / أ	زعباط عمر

الموسم الجامعي 2020/2021

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة قاصدي مرباح ورقلة

كلية الحقوق و العلوم السياسية

قسم الحقوق



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة الماستر في الحقوق

تخصص: قانون عام اقتصادي

مذكرة بعنوان:

الرقابة الجبائية و دورها في محاربة الغش و التهريب الضريبي

إشراف الأستاذ:

بامون لقمان.

إعداد الطلبة:

❖ قوقي داود.

❖ غطاس إسماعيل.

أعضاء لجنة المناقشة :

الصفة	الجامعة	الرتبة العلمية	لقب و اسم الأستاذ
رئيسا	ورقلة	أستاذ محاضر/ب	سويقات بلقاسم
مشرفا و مقرا	ورقلة	أستاذ مساعد/أ	بامون لقمان
عضوا	ورقلة	أستاذ مساعد / أ	زعباط عمر

الموسم الجامعي 2020/2021

الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم "وقل اعلموا فسيري الله عملكم ورسوله و

المؤمنين"

صدق الله العظيم

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك و لا يطيب النهار إلا بطاعتك ... لا تطيب اللحظات إلا بذكرك و لا تطيب الآخرة إلا بعفوك ... و لا تطيب الجنة إلا برويتك.

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة ... و نصح الأمة... إلى نبي الرحمة و نور العالمين... سيدنا محمد صلى الله عليه و سلم.
إلى حكمتي... و علمي، إلى أدبي... و حلبي، إلى طريقي المستقيم، إلى طريق الهداية، إلى ينبوع الصبر و التفاؤل و الأمل إلى كل من في الوجود بعد الله و رسوله ... **أبي الغالية**.

إلى من كلفه الله بالهبة و الوقار... إلى من علمني العطاء بدون انتظار... إلى من أحمل اسمه بكل افتخار... أرجو من الله أن يمد في عمرك لتري ثمارا قد حان قطافها بعد طول انتظار و ستبقى كلماتك نجوم أهتدي بها اليوم و في الغد و إلى الأبد... **أبي العزيز** .

إلى توأم روحي إلى سندي و قوتي و ملاذي بعد الله "**زوجتي الحبيبة**".

إلى قرة عيني و فلاة كبدي ابنتي **رودينا** و ابني **عبد السلام** حفظهم الله و رعاهم.

إلى القلوب الطاهرة الرقيقة و النفوس البرية إلى رباحين حياتي **إخوتي**.

إلى براعم العائلة كل باسمه.

إلى من تحلوا بالإحاء و تميزوا بالوفاء و العطاء إلى يبايع الصدق الصافي... إلى من معهم سعديت و برفقتهم في دروب الحياة الحلوة و

الحزينة سرت، إلى من كانوا معي على طريق النجاح و الخير إلى من عرفت كيف أجدهم و علموني أن لا أضيعهم **أصدقائي**.

إلى زملاء المهنة و رفقاء الدرب... (عين البيضاء... غرداية... ورقلة...)

إلى أستاذي الفاضل "**بامون لقمان**" له مني خالص الشناء و الشكر على ما قدمه لي - وفقه الله -

إلى كافة الأهل و الأصدقاء... أهدي هذا الجهد المتواضع.

إلى كل من علمني حرفا صرت له عبدا من قريب أو بعيد وشكرا

غطاس إساعيل

إهداء

إلى أغلى ما في هذا الوجود والديا الكريمين أبي و أمي أطال الله في عمرهما .

إلى كل عائلتي

إلى كل من يؤمن بأن العلم سلاح نواجه به الجهلاء

إلى كل من يجاهد في سبيل البحث العلمي

إلى كل الأصدقاء و الزملاء الذين عرفتهم طوال مشواري الدراسي .

إلى كل الأساتذة و الدكاترة الذين درسوني في مرحلة الليسانس و الماستر بجامعة ورقلة .

داود قوقي

شكر و تقدير

"كن عالماً.. فإن لم تستطع فكن متعلماً.. فإن لم تستطع فأحب العلماء.. فإن لم تستطع فلا تبغضهم "

لا بد لنا و نحن نخطو خطواتنا الأخيرة في الحياة الجامعية من وقفة نعود إلى أعوام قضيناها في رحاب الجامعة مع أساتذتنا الكرام الذين قدموا لنا الكثير باذلين بذلك جهوداً كبيرة في بناء جيل الغد لتبعث الأمة من جديد...و قبل أن نمضي تقدم أسمى آيات الشكر و الامتنان و التقدير و المحبة.

إلى الذين حملوا أقدس رسالة في الحياة...إلى الذين مهدوا لنا طريق العلم و المعرفة...إلى جميع أساتذتنا الأفاضل " أساتذة جامعة غرداية " و "أساتذة جامعة قاصدي مرباح – ورقلة - " كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى مشرفي الدكتور الفاضل " بامون لقمان " الذي نقول له بشراك قول رسول الله صلى الله عليه وسلم " إن الحوت في البحر و الطير في السماء ، ليصلون على معلم الناس الخير " ، أسأل الله أن يجزيه عني خير الجزاء ، و أن يبارك في عمره و علمه في جميع الأوقات، مع رفيع الدرجات في هذه الحياة، و في روضات الجنات.. وفقه الله و دام تألقه.

كما أعطف بثناء الشكر و العرفان إلى كافة أعضاء اللجنة من رئيس و مناقش و مقرر.

"أشكركم جميعاً فجزاكم الله عني خير الجزاء...جعلكم الله ذخراً للأمة"

ملخص

تعالج هذه المذكرة موضوع دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الضريبي استنادا إلى واقع النظام الجزائري و التحديات التي يواجهها هذا النظام, و ما تفرزه من مخاطر بالنسبة للاقتصاد الوطني بشكل عام و امتيازات الخزينة بشكل خاص.

فتطرقنا إلى الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية و الغش الضريبي, و كذا الآليات لمكافحة هذه الجريمة, لمحاولة تجسيد هذه الرقابة كونها أسلوب وقائي و عقابي. و من بين التوصيات, محاولة تقريب المكلفين بالضريبة من مصالح الرقابة الجبائية لكسر جدار التشاؤم من الضريبة و نزع الفكرة السلبية عنها, و ذلك بالعمل على تحسين وضعية الإدارة الجبائية و تكريس مبدأ العدالة دون تمييز.

رغم ذلك, فيمكن القول بأن الرقابة الجبائية لوحدها غير كافية للقضاء على الظاهرة و لذلك يجب على الدولة اتخاذ التدابير و الإجراءات التنظيمية و التشريعية بتدعيم آليات الرقابة الجبائية في مكافحة الغش و التهرب الضريبي.

الكلمات المفتاحية: الرقابة الجبائية - الغش الضريبي - المكلفين بالضريبة - النظام الجبائي.

Résumé

Cette note aborde le thème du rôle du contrôle fiscal dans la lutte contre la fraude fiscale en fonction de la réalité du système algérien et des défis auxquels ce système est confronté, et les risques qu'il crée pour l'économie nationale en général et les privilèges du trésor en particulier. Nous avons donc abordé le cadre conceptuel du contrôle fiscal et de la fraude fiscale, ainsi que les mécanismes de lutte contre ce crime, pour tenter d'incarner ce contrôle comme méthode préventive et punitive. Parmi les recommandations, la tentative de rapprocher les contribuables des services de contrôle fiscal pour briser le mur du pessimisme fiscal et en lever l'idée négative à son sujet, en œuvrant à l'amélioration du statut de l'administration fiscale et à l'instauration du principe de justice sans discrimination. Néanmoins, on peut dire que le contrôle fiscal à lui seul n'est pas suffisant pour éliminer le phénomène, et donc l'État doit prendre des mesures et procédures réglementaires et législatives en renforçant les mécanismes de contrôle fiscal dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale.

Mots clés : contrôle fiscal, fraude fiscale, contribuables, fiscalité.

قائمة المختصرات:

- ق. إ.ج: قانون الإجراءات الجبائية.
- ق. إ. ج: قانون الإجراءات الجزائية.
- ق. ض. غ. م: قانون الضرائب غير المباشرة.
- ق. ض. م: قانون الضرائب المباشرة.
- ق. ت: قانون التسجيل.
- ق. ر. ر. أ: قانون الرسوم على رقم الأعمال.
- ق. ض: قانون الضرائب.
- ق. ع: قانون العقوبات.
- ص: صفحة
- ط: طبعة
- ج: جزء
- ج: جريدة:
- م: مادة
- ق. ط: قانون الطابع

فائمة المختصرات باللغة الفرنسية

- الوكالة الوطنية لتطوير والاستثمار (ANDI)
- الوكالة الوطنية لترقية تشغيل الشباب (ANSEJ)
- الضريبة على أرباح الشركات (IBS)
- الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)

مقدمة

مقدمة

تعتبر الضرائب من أهم الموارد الجبائية التي تعتمد عليها الدولة لتغطية النفقات العامة ووسيلة فعالة لتحقيق التنمية الشاملة الاجتماعية ولتحقيق ذلك عملت الدولة على اتخاذ مصادر لتمويل الخزينة العامة وعلى ايجاد مصادر تتميز بالاستقرار والثبات.

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

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

لذا عمد المشرع الجزائري على ايجاد أجهزة متخصصة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي الذي انهك الاقتصاد الوطني من خلال جهاز الرقابة الجبائية والتي تتمثل في مجموعة من الاجراءات و التقنيات التي استعملتها الاداة الجبائية للتأكد من مصداقية البيانات والتصريحات باعتمادها على حق الرقابة والتحقيق بموجب القانون.

والرقابة الجبائية تتمثل في الاجهزة التي حدد لها القانون القيام بذلك من خلال انشاء بالإضافة الى مفتشيات 1990 المديرية الفرعية للرقابة الجبائية على مستوى الولائي سنة 1998 بالإضافة الى الضرائب على المستوى الاقليمي و مديريةية البحث والمراجعات المنشأة سنة احداث جهاز جديد يتمثل في مديريةية كبريات المؤسسات وبالرغم من هذه الجهود ورغم التعديلات في القوانين والتشريعات الجبائية لمواجهة الظاهرة الا ان نسبتها في تزايد.

انطلاقا من ذلك ومما سبق تبرز اشكالية البحث و نصيغا على الشكل: الى أي مدى ساهمت الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي؟

والتي سوف نناقشها بمعالجة التساؤلات التالية:

-مذا نقصد بالرقابة الجبائية؟ والغش الضريبي ؟

- ماهي الآليات التي يمكن من خلالها لرقابة الجبائية محاربة الغش والتهرب الضريبي ؟

أهمية الموضوع :

ان اختيارنا لموضوع الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري نابع من حرصنا على ايضاح مفاهيم و طرق و آليات هذه الرقابة و هذا كونها ذات أهمية للإدارة الجبائية والمكلفون بالضريبة معا لان النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي يعتمد على تصريحات المكلفون بالضريبة لذلك اعتمدنا على الرقابة الجبائية لتأكد من صحة المعلومات الواردة في تصريحات المكلفون للضريبة لتأكد من صحة تصريحاتهم ، ومنعهم من التهرب الضريبي.

أسباب اختيار الموضوع:

لقد اخترنا هذا الموضوع نظرا لاعتبار الضرائب أحد الموارد المالية الداخلية والهامة لدولة في تمويل النفقات العامة وفي توجيه النشاط الاقتصادي.

أسباب ذاتية:

-الميل الشخصي للتعرف على جريمة التهرب الضريبي وإزالة الغموض عنه.

- محاولة الكشف عن الآليات القانونية للقضاء على التهرب الضريبي ومكافحته .

المنهج المتبع:

للإجابة عن التساؤلات المطروحة ،كان من الضروري إتباع المنهج الوصفي لمعرفة ماهية التهرب الضريبي والأسباب والطرق والآثار المترتبة عنه ،ومن جهة أخرى المنهج التحليلي فيما يتعلق دراسة الجانب الإجرائي الذي أتبعه المشرع من أجل مكافحة التهرب الضريبي عن طريق الوسائل الوقائية والرقابية والعقابية .

وللإجابة عن الإشكالية المطروحة و التساؤلات الفرعية ،ولإعداد دراستنا قسمنا بحثنا إلى فصلين ،

الفصل الأول الاطار المفاهيمي لرقابة لجبائية والغش والتهرب الضريبي
الفصل الثاني أليات الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي.

أهداف الدراسة

لرقابة الجبائية اهداف مالية اقتصادية و اجتماعية فهي تهدف الى تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين و تساعد أيضا على اتخاذ الاجراءات السليمة و تحديد الانحرافات و من ثم اتخاذ القرارات و تساعد كذلك على الانتباه الى أوجه الاختلاف في التشريعات بالإضافة الى المحافظة على الاموال العمومية.

ومما لا شك فيه أن في تناول هذا الموضوع مشقة وصعوبات تتمثل أساسا في قلة المراجع وخصوصا باللغة العربية في التشريع الجزائري وعدم وجود كتب حول الرقابة الجبائية.

غير أنه تولد لدينا اندفاع ورغبة رغم هذه الصعوبات في ضبط خطة للموضوع ومن ثم فقد حاولنا جاهدين التركيز على المسائل الهامة والتي لها علاقة بإشكالية بحثنا ، فقمنا بالاعتماد على القوانين والمنشورات والدليل المكلفين الخاضعين للرقابة و المنشورات ، والمراسيم التنفيذية.

الفصل الأول

الإطار المفاهيمي للرقابة
الجبائية والغش الضريبي

تمهيد : إن ظاهرة التهرب الضريبي تضرب بجذورها منذ القدم، حيث اقترن وجودها بوجود الضريبة نفسها، و قد كانت و مازالت من بين اهتمامات و انشغالات الدول و الحكومات من خلال البحث عن إجراءات وقائية للحد منها أو للتقليل من حدتها قبل مكافحتها لأن هذه الأخيرة تعتبر مكلفة جدا، و عليه فإن سد الطريق أمام التهرب الضريبي هو إجراء وقائي بالدرجة الأولى و لا بد منه قبل الذهاب إلى تطبيق العقوبات و اللجوء إلى عملية المتابعة القضائية.

إن الوقاية هي من أنجع الأساليب التي اعتمدها الدول المتطورة للتخلص من هاته الآفة التي تهدد اقتصادياتها بالانهيار، عن طريق بناء منظومة ضريبية توائم متطلبات المتزايدة و النمو المضطرد للاقتصاد، وفي نفس الوقت تكون مقبولة من طرف المكلف الذي هو لبنة الأساسية في أي صياغة نظام ضريبي فهو المخاطب الأول بتلك القوانين، مع تبني نظام رقابي فعال له من الأساليب و الإجراءات الكافية التي تستطيع من خلالها الكشف عن حالات التهرب الضريبي التي تزداد من يوم لأخر، نتيجة تطور وسائل و طرق المستعملة في عملية التهرب.

المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي تسعى الإدارة الجبائية من ورائها إلى المحافظة على الأموال العامة، ولذلك أوجب علينا التطرق من خلال هذا المبحث إلى مفهومها وأهدافها وأشكالها.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة:

اختلف المفكرون في إعطاء تعريف موحد للرقابة الجبائية، وعليه يمكن أن نقدم التعاريف التالية:

الفرع الأول : تعريف الرقابة الجبائية

تعريف الرقابة الجبائية هي التحقق من شمول الوعاء الضريبي للمكلف لكافة العناصر الخاضعة للضريبة"¹

كما تعرف أيضا الرقابة الجبائية هي الفحص المحاسبي المطبق من طرف الإدارة الجبائية، وهي عبارة عن مراقبة احترام القوانين الجبائية"²

كما تعرف أيضا عرفتها المادة 18-01 من قانون الإجراءات الجبائية " تراقب الادارة الجبائية للتصريحات و المستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوة، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات و الهيئات التي ليست لها صفة التاجر التي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها"³ يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها،الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها.

من خلال ما سبق يمكن تعريف الرقابة الجبائية على أنها مجموعة من الإجراءات والعمليات، التي تنفذها الإدارة الجبائية، من أجل التحقيق ومراجعة كل تصريح جبائي متعلق بالمكلف بالضريبة، و كل هذا للحد من ظاهرة الغش الضريبي الذي يهدد الاقتصاد الوطني.

- أيضا الرقابة الجبائية تعتبر الأداة القانونية التي تعين السلطة المختصة على الوقوف على الأخطاء وتقويتها وبما أن الإدارة إحدى هذه السلطات فان رقابتها حسب Laurent «

¹ حامد عبد المجيد دراز: النظم الضريبية،الدار الجامعية، مصر، 1999، ص 222

² Philippe colin, La vérification fiscale, édition économique, Paris, 1985, P38

³ المادة 18 ،الفقرة 1 ،قانون الاجراءات الجبائية ،2014، ص1.

« Claude تمثل الوسيلة التي تمكنها من التحقيق بان المكلفين ملزمين بأداء واجباتهم الجبائية وتصحيح الأخطاء التي تم ملاحظتها¹»

كما يعرفها الدكتور فؤاد العطار: «هي وظيفة تقوم بها السلطة المختصة بقصد التحقق مما إذ كان العمل يسير وفقا للأهداف المرسومة بكفاءة في الوقت المحدد له²»

-«تعد الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي تسعى الإدارة من ورائها المحافظة على حقوق الخزينة، من خلال محاربة الغش أو التخفيض من حدته، فالرقابة تعتبر وسيلة للإدارة الجبائية للتأكد من صحة وسلامة المعلومات المدلى بها في تصريحات المكلفين، وإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات³.

وبالتالي الرقابة الجبائية هي مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين، لغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التملص والتهرب من دفع الضريبة وتقويمها.

الفرع الثاني: أشكال الرقابة

تأخذ الرقابة أشكالا وصورا عديدة يستوجب استعمالها في الوقت المناسب، حسب أهميتها في حدود ما هو مقرر في التشريعات والتقنيات المنظمة لها، والتي تتمثل في شقين متكاملة ومتتابعة كالآتي :

. الرقابة الداخلية(1)-الرقابة الشكلية.2-الرقابة على الوثائق).

¹ Claude Laurent – control fiscal – la verification personnel, bayeusaine. France 1995. P 13.

² حمدي سليمان القبيلات، الرقابة الادارية والمالية على الأجهزة الحكومية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 1998، ص 13.

³ فريال بولعناصر : زعطوط مليكة، الغش الضريبي ونور الرقابة الجبائية في مكافحته،مذكرة ليسانس علوم إقتصادية، الجزائر،2003-2004 ص 71.

الرقابة الخارجية الرقابة بعين المكان (التحقيق المصوب -التحقيق المجمل - التحقيق المحاسبية).

أشكال الرقابة الجبائية: تعمل الرقابة الجبائية على التثبت في صحة التقارير المودعة مع النسب المطبقة وطريقة احتساب الضرائب المتتبعة، للتأكد خاصة من أن المكلف بالضريبة لم يرتكب أخطاء ظاهرية، وأنه لم يسهو عن ذكر بعض المعلومات الخاصة به، وتختلف عملية فحص القرارات باختلاف أشكال الرقابة الجبائية، وعليه يمكن تصنيفها إلى رقابة داخلية ورقابة خارجية

الرقابة الداخلية:وتتم على مستوى متفشية الضرائب، حيث يقوم مدير المتفشية بفحص ومراقبة تصريحات المكلف بالضريبة دون التنقل إلى مقر نشاطه،وتشمل كل من الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق.

الرقابة الشكلية:تعتبر الرقابة الشكلية أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلف،تقتصر على تصحيح الأخطاء المادية أثناء تقديم المكلف لتصريحاته .

والهدف من هذه الرقابة يتمثل في - :

تصحيح الأخطاء المادية المحتواة من طرف المكلف؛ -التأكد من أن الملف المقدم يحتوي على جميع الوثائق؛ -التأكد من هوية وعنوان المكلف

الرقابة على الوثائق:إن الرقابة على المستندات تكون شاملة،تخص محتوى مضمون التصريح وتعتبر كفحص انتقادي للوثائق اعتمادا على المعلومات المكونة للملف الجبائي (السجلات المحاسبية مقارنة رقم الأعمال، الرسم على القيمة المضافة)

الرقابة الخارجية:تعتبر التصريحات المقدمة من طرف المكلفين مبدئيا ووفق للقانون صحيحة، وبالتالي إثبات عدم صحتها والتدليس الذي تحتويه قد يقع على عاتق الإدارة

الجبائية، وفي ضل ذلك تلجأ الإدارة الجبائية إلى شكل آخر من الرقابة الجبائية، وهو الرقابة الخارجية أو المعمقة، بحيث يستلزم الانتقال إلى مكان ممارسة النشاط التجاري أو الصناعي، ويأخذ هذا الشكل الطرق الجبائية التالية.)

التحقيق المصوب: هو تحقيق جزئي، ينصب على جزء من المحاسبة، كأن يكون قاصراً على نوع معين من الضرائب التي تحدد على أساس هذه المحاسبة، وال يجوز فيه سوى مراقبة أو طلب وثائق توضيحية عادية كالفواتير، العقود، وصول طلبيات، ولا يجوز بأي حال من الأحوال فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة

التحقيق المجمل (الوضعية الجبائية-المعمق-): (عرفته المديرية العامة للضرائب على أنه "مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به "أي بصفة عامة التصريحات على الدخل العام، أما الاقتصادي (therrylambert) عرفه على أنه مجموعة العمليات التي تهدف إلى مراقبة صحة تصريحات الدخل الإجمالية الخاضعة للضريبة على الدخل مقارنة بالدخول المصرح بها مع إجمالي الدخل المحققة.

التحقيق في المحاسبة: التحقيق في المحاسبة هو مجموع العمليات التي تستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبتها، والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية (وهي تمس كل الضرائب والرسوم .) وتتمثل هذه الرقابة في إتباع الطرق والوسائل العلمية والعملية التي تساعد في صحة وتنظيم المحاسبة باعتبارها مصدر كل البيانات والمعلومات المالية، ولهذا اشترط المشرع الجبائي ضرورة مسك محاسبة قانونية حتى يتم التحقيق المحاسبي، وإجراء كل التحريات لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها . إن الهدف الأساس ي من وراء عملية التحقيق المحاسبي هو إبراز كل الأخطاء المتضمنة

في محاسبة المكلف بغرض التأكد من صحة وعاء مختلف الرسوم والضرائب المستحقة التي قدمتها المحاسبة.

المطلب الثاني: أهداف الرقابة الجبائية و أسبابها

الفرع الأول: أسباب الرقابة الجبائية

يوجد سببان رئيسيان لإجراء الرقابة الجبائية على تصريحات المكلفين بالضريبة و هي كالتالي:¹

أولاً - الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية تعد الرقابة الجبائية وسيلة لمتابعة النظام التصريحي، لأن المكلف هو من يحدد و بنفس أسس فرض الضريبة و يصرح بها الإدارة الجبائية، وعن طريق الرقابة الجبائي يتم التأكد من صحة هذه التصريحات المكتتبه و ضمان صدقتها، بالإضافة إلى ذلك فإن الرقابة الجبائية تسمح بتجسيد مبدأ العدالة أمام الضريبة .

ثانياً - الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي نظرا لأسباب متعددة يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب أو تخفيض العبء الضريبي بشتى الطرق و الأساليب الشرعية وغير الشرعية وهي ما تعرف بظاهرة التهرب والغش الضريبي، لذلك فإن عملية مكافحة هذه الممارسات التدليسية يعتبر من أولويات الإدارة الجبائية والتي تمتلك سلطات وصلاحيات واسعة تمارسها، وذلك عن طريق تقنيات مختلفة و متعددة وعلى مختلف أصناف المكلفين والتي من بينها الرقابة الجبائية حيث تعد وسيلة ضرورية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي لأنها تشكل وسيلة ضمان مصلحة الخزينة العمومية.

¹ قرموش أئدة: جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، (مذكرة ماجستير) جامعة بسكرة، 2013-2014، ص: 61، 62.

الفرع الثاني: أهداف الرقابة الجبائية

للإدارة الجبائية صلاحيات تطبيق الرقابة الجبائية بما خول لها القانون من صلاحيات في تنفيذ التشريع الجبائي من خلال فرض الضرائب وتحصيلها أي ممارسة الرقابة عليها وذلك لتحقيق أهداف عديدة نذكر منها الهدف القانوني للرقابة الجبائية: يتمثل الهدف القانوني من خلال التأكد من مدى ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين للقوانين و الأنظمة ،لذا وحرصا على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أي انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من أداء مستحقاتهم الضريبية.¹

أولاً- الهدف الإداري:تؤدي الرقابة دورا هاما للإدارة الضريبية بزيادة فعاليتها من خلال المعلومات التي تقدمها ويمكن ان نبرز هذا الدور من خلال النقط التالية:

- تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه إلى أوجه النقص و الخلل في التشريعات المعمول بها مما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية.
- تحديد الانحرافات و كشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة و الإلمام بأسبابها و تقييم آثارها، و بالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تتجم عن ذلك.
- تسمح الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات مثل التهرب الضريبي.

ثانياً- الهدف المالي و الإقتصادي:حيث تهدف الرقابة الجبائية الى المحافظة على الاموال العامة من التلاعب والسرقة، أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الاشكال ،وهذا

¹ محمد حمو،منور اوسرير ، محاضرات في جباية مؤسساتهم تمارين مطولة،ط 1،مكتبة الشركة الجزائرية،بوداوا- الجزائر، 2009 ، ص 202.

دخول إيرادات أكبر للخرينة العمومية وبالتالي زيادة الاموال المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي الى زيادة مستوى الرقابة الاقتصادية للمجتمع.

إذ أن الاهداف الاقتصادية للرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الاقتصاد والجباية .

ثالثا- الهدف الاجتماعي: ويتمثل في¹

- منع ومحاربة الانحرافات الممولة بمختلف صورها مثل السرقة والاهمال أو تقصيره في أداء وتحمل و اجباته إتجاه المجتمع .
- تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة.

المبحث الثاني: مفهوم التهرب والغش الضريبي:

يعتمد المكلف على الغش والتهرب الضريبيين لتجنب دفع ما عليه من حقوق ضريبة وعادة ما تستعمل العبارات الدالة على الغش والتهرب الضريبيين نظرا لمعناهما المتقارب ولارتباطهما بسلوك الأفراد.

المطلب الأول: تعريف وأنواع التهرب والغش الضريبيين :

إن غاية المكلف واحدة من ممارسة التهرب و الغش الضريبي، وهي التملص من دفع الضريبة إلا أن لكل منهم مفهوم مختلف و أنواع متعددة .

الفرع الأول :تعريف التهرب والغش الضريبيين:

من أجل التعريف الدقيق لمفهومي التهرب والغش الضريبي يجب الفصل بين المفهومين من خلال تعريفهما ومعرفة ما يربطهما وما يفرق بينهما من خصائص:

¹ Marcleray ,control fiscale,edition lhramattan,paris,p 16-18

1_التهرب الضريبي : ويعرف على أنه محاولة المكلف بالضريبة التخلص من الأعباء الضريبة وعدم الالتزام القانوني بأدائها¹

-عرفه مورقناز أندر (Morgainaze André) :

هو محاولة التملص من الضريبة في حدود القانون.

- عرفه جون كلود مارتيناز (J.C martinez) :

هو فن تفادي الوقوع في مجال جاذبية القانون الجبائي.²

- عرفه ديلاهاي توماس (Delahaye Thomas) :

هو إذ يسعى المكلف إلى التخلص من الضريبة دون أن يخرق القانون الجبائي وإنما يعمل على خلق وضعيات تسمح له بتحقيق ذلك .

-الغش الضريبي :ويقصد به الممارسة الغير مشروعة بهدف التحايل وتجنب أداء الضريبة خارج إطار القانون وإرادة المشرع بطرق احتيالية وتدليسية بقصد التخلص من عبئ الضريبة.

- عرفه اندريا باليرالي (Andrée Barilari) :

هو الخفض أو الامتناع بطريقة غير شرعية عن دفع الضرائب المستحقة ونماذجه متنوعة جدا كالأخطاء إدارية في التصريحات ، وخفض الإيرادات ، وتضخيم النفقات .

¹ رجال ناصر، سياسة مكافحة الغش والتهرب الضريبي، دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمغرب، أطروحة مقدمة لنيل الدكتوراه في علوم التسيير ، تخصص تسيير مؤسسات ، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر 2013-2014، ص62.

² -Jean Claude Martineze: la fraude fiscal P U E, paris 1984, P 13

- تعريف جامع أحمد:

هو محاولة الشخص عدم دفع الضريبة المستحقة عليه بإتباع طرق وأساليب مخالفة للقانون وتحمل طابع الغش وغيره.¹

- تعريف القانون الجبائي الجزائري:

كل محاولة للتخلص من الضريبة باستعمال طرق تدليسية في إقرار أساس الضرائب والرسوم التي يخضع لها المكلف أو تصفيتها كلياً أو جزئياً.²

الفرع الثاني: أنواع التهرب والغش الضريبي:

يوجد عدة أنواع وتصنيفات للتهرب والغش الضريبيين نذكر منها ما يلي:

- أولاً: أنواع التهرب الضريبي

يمكن تقسيم أنواع التهرب الضريبي على ثلاثة أقسام كما يلي:

1- التهرب الضريبي التقليدي والحديث :

أ- التهرب الضريبي التقليدي: وهو كل ما يتعلق بتقليص الدخل بجميع أشكاله ، أو ما يتعلق بالأخطاء الوظيفية في كتابة الوثائق، ويأخذ صورتين هما:

- الأخطاء الموجودة في التصريحات الجبائية

- التهرب والتحايل المادي و المحاسبي.

ب- التهرب الضريبي الحديث: ويتجلى هذا التهرب في عمليات المراقبة التي تقوم بها الإدارة الجبائية، أي عمليات الرقابة على الكتابات و التسجيلات المحاسبية التي يجب أن تكون مبررة بوثائق محاسبية، ويركز المكلف بالضريبة في عملية التهرب على هذه النقطة

¹ - جامع أحمد: علم المالية، فن المالية العامة، ج 1، دار النشر العربية، القاهرة، ط 1975، ص 246-244.

² المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (محدث الى غاية 2018).

اذ يعتمد في تهربه الضريبي على العمليات الصورية المفتوحة وهي تعتمد على الكتابات، غير الصحيحة والمستخرجة من طرف مؤسسات مخادعة هذه العملية تسمح للمتهورين لامتياز أو أخذ التخفيضات الرسمية على العمليات التي لم يقوم بها أبدا بواسطة فواتير ثمنها غير حقيقي.¹

2- التهرب الضريبي المقصود وغير المقصود من المشروع الجبائي:

ويمكن أن نعبر عن التهرب الضريبي بالتجنب الضريبي في هاته الحالة .

أ- التجنب الضريبي المقصود من المشروع الجبائي:

ويلجأ إليه المشرع الجبائي من أجل تحقيق أهداف معينة كإنشاء البنى التحتية في المناطق المعزولة أو تدعيم الاستثمار الفلاحي والصناعي بالجنوب أو الاستثمار في إطار الوكالة الوطنية لتطوير والاستثمار (ANDI) أو الوكالة الوطنية لترقية تشغيل الشباب (ANSEJ) ويكون بإلغاء تخفيض للضرائب على أنشطة محدودة.

ب- التجنب الضريبي الغير مقصود من المشروع الجبائي:

ويكون هذا النوع من التجنب أو التهرب الضريبي في استغلال المكلف بالضريبة للثغرات المحددة في القانون من أجل عدم دفع الضريبة وتعود هذه الثغرات في الغالب إلى نقص في التشريع وعدم صياغة المواد القانونية.

3- الضريبي المحلي والدولي

أ- التهرب الضريبي المحلي: وهو التهرب الذي يكون داخل الإقليم الوطني أي أن المكلف

بالضريبة يكون مواجهها بأعوان للإدارة الجبائية الذاتية لبلده فقط.

¹ نصيرة يحيواوي: دراسة حول التهرب والغش الضريبيين، رسالة ماجستير، كلية العلوم والاقتصاد والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 1997، ص 50.

ب- التهرب الضريبي الدولي: ويتم خارج الإقليم الوطني ومن خلاله يستطيع المكلف بالضريبة الإفلات من الإدارة الجبائية لبلده أو لعدة بلدان من خلال تهريب رؤوس الأموال

وإتخاذ مقرات اجتماعية خارج الحدود الوطنية.

ثانيا- أنواع الغش الضريبي

يوجد عدة تصنيفات للغش الضريبي ويمكن أن نوجزها فيما يلي:

1- الغش البسيط والمعقد :

أ- الغش البسيط :

ويتوفر هذا النوع من الغش على عنصر القصد للتملص مندفع الضريبة، وهو كل فعل يترتب عن سوء نية من خلال تقديم تصريحات ناقصة أو خاطئة أو، التأخر في تقديمها أو عدم تقديمها نهائياً¹

ب- الغش المعقد:²

ويتميز هذا النوع من الغش بتوفره على عنصر الجريمة، أي أن الغش المعقد يتوفر على العناصر التالية:

- عنصر النية: أي أن المكلف على دارية بأن الفعل غير مشروع.
- العنصر المادي: تخفيض أساس الضريبة.
- عنصر التدليس: لجوء المكلف إلى منح كل الأدلة ترتباً لأي مراقبة محتملة ويتطلب الكشف عن هذا الغش بذل مجهود معتبر من طرف الإدارة الجبائية.

¹ -Martinje Jean Clande: la frande fiscale P V F, Paris, 1984,P91

² -رجال ناصر، ، مرجع سابق،ص. 9.

2- الغش الوطني و الغش الدولي:

أ - الغش الوطني المحلي :

ويقصد به كل غش يتم داخل حدود الدولة وكون المكلف بالضريبة خاضع لقانون جبائي وحيد إذا فهو يواجه سلطات جبائية محلية ,ويكون باستعمال طرق وممارسات الغش قصد التخلص بصفة غير شرعية من التزاماته الجبائية.

ب- الغش الدولي :

ظهر هذا النوع من الغش بعد التطور الكبير الذي عرفته التبادلات الدولية والنشاط الكبير لحركة رؤوس الأموال¹ وتحويل المداخل من بلد إلى آخر , ففي هذا النوع من الغش يستطيع المكلف بالضريبة عدم دفع ضرائبه في بلده أو بلدان أخرى.

المطلب الثاني :أسباب وأثار التهرب والغش الضريبي

للتهرب و الغش الضريبيين عدة أثار وأسباب نوضحها كما يلي :

الفرع الأول :أسباب التهرب والغش الضريبي:

تختلف أسباب ظاهرة التهرب والغش الضريبي من دولة إلى دولة،وذلك نظرا لاختلاف الأوضاع الداخلية والخارجية والاقتصادية والسياسية ،التي يتميز بها كل بلد ،ولا يمكن تحديد كل الأسباب المتعلقة بهذه الظاهرة إلا أنه يمكن تحديدها في أسباب مباشرة متعلقة بالإدارة الجبائية وغير مباشرة متعلقة بالمكلف بالضريبة والمنظومة الجبائية و المحاسبية للدولة .

أولا - الأسباب المباشرة للتهرب والغش الضريبيين:

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

1- الأسباب التشريعية:¹ وتعود إلى تعدد تشريعات الضرائب والى عدم الاستقرار الذي من شأنه أن يخلق عدة مشاكل للمكلف تتجلى في عدم فهمه للنصوص القانونية مثل كثرة المعدلات و الإعفاءات والتعديلات التي تزيد من احتمال التهرب وزيادة عن هذا تنوع الضرائب وتعددتها مما يؤدي إلى إرهاق المكلف بالضرائب وترك ثغرات يمكن التسلل منها بسهولة، كما أن النظام الجبائي هو نظام تصريحي يعتمد على التصريح المقدم من طرف المكلف بالضريبة وهذا ما يزيد من نسبة التهرب .

2 - محدودية الإمكانيات المادية:

يقصد بالإمكانيات المادية المرافق الضرورية للعمل وسائل النقل ، الأجهزة والوسائل ، والأجور، إذ أن تعدد مهام الإدارة الجبائية من عمليات الإحصاء والبحث والرقابة والتفتيش يقتضي توفر مقرات مجهزة بالمرافق الضرورية للعمل. وذلك بتعميم الإعلام الآلي في تسيير مختلف أعمال الإدارة الجبائية وهو العلاج الفعال ضد أشكال الغش والتهرب الضريبيين² ، حيث يتيح الإعلام الآلي تخزين أكبر قدر ممكن من المعلومات في مساحات صغيرة ويحسن من عملية الرقابة الجبائية، عن طريق البرمجة العلمية للملفات المراقبة وسهولة الكشف عن الوضعيات الاحتمالية، ويعتبر توفر وسائل النقل من المتطلبات الضرورية للعمل الإداري وذلك من أجل التحكم الجيد في ملفات وحصر المعلومات في أوقات قياسية، ولتدني أجور موظفي الإدارة الجبائية دور كبير في استفحال ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي .

¹ سوزي عدلي ناشد: ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثاره على اقتصاديات الدول النامية، جامعة الإسكندرية، 1999ص21.

² سهام كردودي: المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية، دراسة ميدانية في المؤسسات الصيدلانية، رسالة ماجستير، تخصص شراء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2009ص 74.

3- **محدودية الإمكانيات البشرية:** وتتمثل في النقص الكبير الذي تعاني منه الإدارة الجبائية من الكفاءات وعدد العمال مقارنة بالمهام الكثيرة والمتنوعة من عمليات فرض الضريبة وتحديد الوعاء والبحث والإحصاء للمكلفين وعمليات الرقابة الجبائية، حيث من المفروض أن يكون عدد الموظفين مناسب وملائم لعدد الملفات المطروحة للمعالجة، وعدم توفر الإدارة الجبائية على عمال مهنيين ذات كفاءات ومهارات عالية ووعي مهني يساهم في لجوء المكلفين للغش والتهرب الضريبيين.

4- **الإجراءات الإدارية :** وهي الإجراءات الروتينية المعقدة التي تتسبب في خلق الكراهية اتجاه الإدارة الجبائية وتتمثل في صعوبة تقدير الوعاء الضريبي وعدم المساواة في تطبيق الإجراءات وكذلك تعقد الاجراءات الخاصة بتحصيل الضريبة .

ثانيا- **الأسباب الغير مباشرة للغش والتهريب الضريبيين:** وهي الأسباب المتعلقة بالمنظومة الجبائية والمحاسبية وكذلك المتعلقة بالمكلف الضريبة .

1- الأسباب المتعلقة بالمنظومة الجبائية والمحاسبية:

أ- **الأسباب السياسية:** وهي الأسباب التي تساعد على انتشار الغش والتهريب ويتجلى ذلك من خلال ، الضريبيين وذلك لعدم حرص النظام السياسي على مكافحة هذه الظاهرة عاملين أساسيين وهما:

- الاختيار الإيديولوجي والسياسي الذي تبنته الدولة بعد الاستقلال.

- وجود الموارد البترولية مما جعل الدولة تعتبر الجباية ثانوية وهذا أدى إلى تراخي الإدارة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبيين.¹

ب- **ضعف التوعية الجبائية:** إن الكم الهائل من القوانين الجبائية واللوائح التنظيمية والمذكرات التوضيحية يحدث اختلاف وسوء تأويل للقانون مما دفع المكلف للوقوع في

¹ يحيوي نصيرة: مرجع سابق، ص. 62.

الأخطاء , وكذلك عدم امتلاك موظفي الإدارة الجبائية للمقرارات واللوائح التنظيمية يجعلهم يعتمدون على قانون الضرائب أو على بعض النتائج الرسمية.¹

ج- عدالة النظام الجبائي : إن لعدالة النظام الجبائي دور كبير في التقليل من ظاهرة الغش والتهرب الضريبيين , ويقصد بعدالة النظام الجبائي هو التوزيع العادل للأعباء بين أفراد المجتمع , فإذا اقتنع المكلف بعدالة النظام الجبائي فإنه سوف يدفع ما عليه الضريبة من التزامات جبائية طوعية .

د- ظاهرة الرشوة والفساد الإداري : إن للفساد الإداري وانتشار الرشوة والمحسوبية بين أعوان الإدارة الجبائية تأثير كبير على ظاهرة الغش والتهرب الضريبيين , وسبب نقص المراقبة الحكومية وغياب الأجهزة المتخصصة لمحاربة الرشوة والفساد الإداري تبقى هذه الظاهرة مسيطرة على الإدارة الجبائية.

2- الأسباب المتعلقة بالمكلف بالضريبة : ويعبر عنها بالأسباب النفسية حيث تلعب العوامل النفسية دورا هاما في الغش والتهرب الضريبيين,تخلق ليس لدى المكلف شعورا بالضعف اتجاه السلطات الضريبية التي تتمتع بجميع وسائل الإكراه لإجباره على دفع جزء من أمواله للدولة , فالمكلف يدفع أمواله ولا يحصل على شيء مباشر مقابل ما يدفعه , الأمر الذي يجعله يقارن ما بين ما يمكن أن يفعله بذلك الجزء من أمواله عن عدم دفعه للدولة وبين ماتفعله الدولة بذلك الجزء من تمويل النفقات الكمالية أحيانا وترجع العوامل النفسية للمتهرب إلى ثلاثة أسباب:

أ - انعدام الثقة من سياسة الإنفاق: إن طريقة إنفاق حصيلة الضريبة من طرف الدولة لها تأثير كبير على نفسية المكلفين , فإذا كانت طريقة إنفاق الأموال ظاهرة وتعود على المجتمع بالإيجاب وبصفة محسومة من طرف المواطنين فإن المكلفون يشعرون بالاطمئنان وتعود ثقتهم في المصالح العمومية ,ويقومون بدفع ضرائبهم بطيبة خاطرهم ,والعكس

¹ ناصر مراد: فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب، مرجع سابق، ص 119.

صحيح, وبذلك فإن على الدولة أن تتبع سياسة إنفاق رشيدة حتى يشعر المكلفون أن ما يدفعونه من ضرائب ورسوم تعود عليهم بالنفع, وبذلك تعود بإيراداتهم في المساهمة في النفقات الدولية.¹

ب- تحقيق مبدأ العدالة : إن السياسة الضريبية المطبقة في الجزائر لا تتماشى مع مبادئ فرض الضريبة , ولا تراعي بشكل جيد مصالح الممولين والتجار, فالقدرة التمويلية تختلف من فرد لآخر فمثلا نلاحظ أن مصلحة الضرائب تفرض على التجار ضرائب دون التقرب من واقعهم المعيشي, فهناك فرق كبير بين محل موجود في شارع رئيسي, ومحل موجود في شارع فرعي , فالأول أكثر ربحا من الثاني, أي أن رقم الأعمال للأول أكبر من الثاني غير أن مبلغ الضريبة المدفوع من طرفهما متساوي.²

ج - ضعف المستوى الضريبي للمكلفين : إن المفهوم الخاطئ للضريبة من طرف المواطنين بصفة عامة ومن المكلفين بصفة خاصة يلعب دور كبيرا في التهرب الضريبي وذلك من خلال العلاقة العدوانية مع الإدارة الجبائية , وكما هو معروف فإن المواطن الجزائري يعتبر أن دفع الضريبة لا تعود عليه بالنفع أي أنه لا يتلقى مقابل في شكل خدمات عامة, وكل ذلك راجع إلى ضعف الوعي الضريبي , ويرى بعض الاقتصاديين أن السبب الرئيسي للتهرب الضريبي هو ضعف المستوى الأخلاقي للمكلفين بصورة خاصة وللمواطنين بصورة عامة .

الفرع الثاني: آثار الغش والتهرب الضريبي: تسبب ظاهرة الغش والتهرب الضريبي آثارا سلبية عديدة تؤدي إلى تخفيض الإيرادات العامة والإضرار بالخزينة وهذا ينجر سلبا على الإنفاق العام وبالتالي ينتج عنها آثار سلبية على الجوانب الاقتصادية والمالية والاجتماعية .

¹ رضوان محمد البشير: التهرب من الضريبة مظهر من مظاهر التخلف، دراسات عربية ، العدد ، 02ديسمبر ،

1989ص.23

² تقرير الاصلاحات الإقتصادية: الجزائر ،جانفي، 1989، ص.21.

1- الآثار الاقتصادية: بما أن الضريبة هي متغير اقتصادي هام في البلاد فإن ظاهرة الغش والتهرب الضريبي تنعكس سلبا على اقتصاد الدولة , وتؤثر على مستوى إنتاجية المؤسسات ولها عدة تأثيرات على جوانب اقتصادية أخرى نذكر منها ما يلي :

أ- الانعكاس على مستوى الاقتصاد الكلي : إن من نتائج الغش والتهرب الضريبي على الاقتصاد الوطني التقليل من الاستثمارات وذلك لارتفاع معدلات الضريبة ,فيؤدي هذا الارتفاع الوقائي للضريبة إلى فقدان المكلف استثمارات هامة في بلده فيقوم بتهريب أمواله واستثمارته الى دولة أجنبية عن طريق اقتناء أو شراء سلع أجنبية ,وبالتالي يفقد الاقتصاد الوطني استثمارات هامة,مما ينتج عنه تدني في الضرائب المحصلة لصالح الدولة والانخفاض في مستوى الادخارات العمومية وهذا ما يؤدي إلى التقليل في النفقات العامة خاصة المتعلقة بالإعانات والإعفاءات من أجل ترقية الاستثمارات وتحفيز الأفراد الاقتصاديين على إقامة مشاريع تخصصهم بتكاليف منخفضة¹

ب- التأثير على الإنتاجية: إن وجود ضرائب مرتفعة على المؤسسات والتجار يحتم وجود المؤسسات المتملصة من الضرائب في وضعية اقتصادية حسنة مقارنة مع باقي المؤسسات الأخرى التي تلتزم بأداء ضرائبها ,فتستطيع هذه المؤسسات المتهربة ضريبيا فرض أسعارها التنافسية,وهذا ما يؤثر على المنافسة الشريفة.

ج- عرقلة النمو الاقتصادي :تساهم ممارسة الغش والتهرب الضريبيين في خفض التكاليف عند بعض المستثمرين , فبدلا من رفع الإنتاجية لتحسين وزيادة المداخيل عن طريق فيعرقل هذا النمو , وضع إجراءات وتنظيمات لعملية الإنتاج التي تؤدي إلى النمو الاقتصادي وتنشط الجهود باللجوء إلى الغش والتهرب الضريبيين.

¹ يحي جوباليه: التهرب والغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة ليسانس في علوم التسيير: تخصص مالية، 2004/2005،المركز الجامعي يحي فارس بالمدينة، ص 48.

د- ندرة الأموال :يخلق الغش والتهرب الضريبيين ندرة في الأموال ,لان المكلف بالضريبة يعمل بكل حذر على إخفاء رؤوس الأموال التي يكتسبها عن مراقبة الإدارة الجبائية وذلك مخافة أن يكتشف , فيقوم هذا المكلف بالاكنتاز عن طريق حفظ أمواله خارج السوق ، النقدية لمدة طويلة ,أو استثمارها في شراء المجوهرات ,بالتالي تكون هناك ندرة في السيولة النقدية على مستوى الاقتصاد الوطني ككل.

2- الآثار المالية: بما أن للضرائب دور هام في تمويل خزينة الدولة والتي توجه لتغطية الانفاق العام ,للغش والتهرب الضريبيين السبب المباشر في حدوث العجز للميزانية العامة والتأثير على السياسة المالية والاقتصادية والاجتماعية ,ولسد هذه الفجوة تلجأ الدولة إلى البحث عن مصادر التمويل الأخرى ومن بين هذه المصادر:الإصدار النقدي, الدين العام الرفع من الضغط الجبائي.

أ- الإصدار النقدي :وهو إصدار نقود جديدة من العملة الوطنية,وهذا ينعكس سلبا على الاقتصاد الوطني لأنه يؤدي الى نتائج سلبية منها:¹

- إضعاف القدرة التنافسية الدولية المنتج الوطني.

- زيادة مفرطة للأسعار بصورة غير طبيعية.

- تغيير نمط الاستهلاك.

- نقص القدرة الشرائية للمواطنين.

- قصور في الحصول على العملة الصعبة بسبب انخفاض الصادرات.

¹ عيسى بولوخ: الرقابة الجبائية كاداة لمحاربة التهرب و الغش الضريبي ، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، جامعة باتنة . 2004 ، ص204.

ب-زيادة الضغط الجبائي :إن مراقبة الدولة للعجز في الميزانية بفرض معدلات ضريبية مرتفعة أو فرض ضرائب جديدة من أجل زيادة مداخيل للضرائب لمواجهة العجز المتولد عن ظاهرة الغش والتهرب الضريبيين ,يؤدي إلى زيادة الضغط الجبائي المفروض على المكلفين ,مما يساهم في زيادة هذه الظاهرة واستفحالها أكثر.

ج-الدين العام : وهو أسوأ الآثار المالية للغش والتهرب الجبائين,كما يعتبر اللجوء الى الدين العام المرحلة المخرجة للاقتصاد الوطني ,ويكون هذا الدين إما داخلي أو خارجي.قصير أو طويل وله آثار سيئة على الاقتصاد ككل,حيث يعتبر عبئا على ميزان المدفوعات خاصة في حالة استخدامه لأغراض استهلاكية إضافة إلى الضغط على القدرة الشرائية للمستفيدين من الاتفاق العام نظرا لسياسة التقشف التي تستلزمها تدابير الدين العام.¹

3- الآثار الاجتماعية لا تظهر آثار التهرب والغش الضريبيين على الجانب الاقتصادي والمالي فقط بل تتعدى إلى الجانب الاجتماعي ,فمن عجز الخزينة إلى عجز الميزانية إلى فرض ضرائب جديدة فزيادة الضغط الجبائي الى تهرب ضريبي جديد من طرف المكلفين ,ومن الملاحظ أن المتهربين هم في أغلب الأحيان يتميزون بمستوى معيشي جيد وبالتالي يزيدهم ذلك ثراء ويزيد الفقراء وأصحاب الدخل الضعيفة فقرا مما يزيد في ظاهرة التفاوت بين الطبقات وغياب العدالة الاجتماعية ,² كما تتمثل آثار الغش والتهرب الضريبي على المستوى الاجتماعي في الجوانب التالية :أ- تثبت وتعميق الفوارق الاجتماعية : إن التجاوزات التي يقترفها أصحاب النفوذ بغشهم وتهربهم الضريبيين الدائم وفي المقابل فرض ضرائب ورسوم على الأفراد وأصحاب الدخل الضعيفة يجعل الجو مضطربا في العلاقات

¹ بولوخ عيسى: مرجع سابق ،ص. 204

² رضوان محمد البشر:مرجع السابق، ص.65

بين أفراد المجتمع ويؤدي إلى ظهور الفوارق الاجتماعية إضافة إلى ظهور الرشوة بين المكلفين وموظفي الإدارة الجبائية .

ب- **التهرب يولد تهرب آخر:** يقلل الغش والتهرب الضريبيين من الحصيلة الجبائية للدولة مما يدفعها إلى زيادة معدلات ضريبية أو فرض ضرائب أخرى من أجل تحقيق مداخيل أكبر، ويترتب عن هذه الزيادة في المعدلات آثار سلبية على المكلفين الذين لا يقومون بالغش والتهرب الضريبيين يتحملون المساهمة في النفقات العمومية أكثر من المفروض تحمله، عكس المكلفين الذين يقومون بعمليات الغش والتهرب الضريبي، لذلك فإن اللجوء إلى التهرب يكون بمقدار أكبر كلما ارتفعت معدلات الضريبة، فالتهرب يولد تهرب آخر.¹

ج- تراجع الصدق في المعاملات الاقتصادية وتفشي اللامدنية الجبائية

يفسد الغش والتهرب الضريبيين تصرفات المكلفين الذين يمارسونه، وذلك بانعدام الثقة بين المتعاملين لأن كل واحد منهم يعلم أن الطرف الآخر يقوم بمسك محاسبة مزورة، مما يؤدي إلى عدم منح الفروض للعملاء لأن الإدارة الجبائية قد تتدخل في أي وقت وتلقي عليهم ديونا بسبب الغش والتهرب الضريبيين، مما يؤدي إلى عدم إمكانية أداء المستحقات للموردين الذين يتابعون جبائيا، كما يساهم الغش والتهرب الضريبيين في تدهور المدنية الجبائية، أي أن المكلف بالضريبة يفضل مصلحته الخاصة على المصلحة العامة، فلا يقوم بدفع مساهمته المالية الكاملة التي يجب أن يؤديها المجتمع، وبذلك فإن الغش والتهرب الضريبيين هما عامل من عوامل تدهور المدنية الجبائية.²

¹ –GuettoucheNacir: la fraude fiscale en Algérie, causes et consequences, Mémoire de Magister) , ESC, Alger , 1998– 1999, P103.

²– Guettouche Nacir: op cit, P 104

خلاصة

إن تميز آليات قمع التهرب من الضريبة من حيث خصوصيتها وتميزها عن باقي النصوص التي تعنى بجرائم القانون العام ، حيث نجد أن إدارة الضرائب تتخذ مركزاً متميزاً يجعلها تضغط على المعني ويتقبل كل ما تفرضه .

و عليه فالآليات القمعية على قدر ما تنجح نسبياً في تحصيل الإيراد الضريبي المتهرب منه ، ولاكن لا تضمن ديمومته ، عن طريق الضرر الذي يصيب علاقة المكلف بالضريبة بالإدارة الضريبية نتيجة اللجوء لطرق الغير ودية في فض النزاعات تجعل الكثير من المكلفين يتوقفون عن نشاطاتهم.

إن الهدف الأسمى لأي سياسة الضريبية هو ديمومة الإيراد وذلك عبر جعل الضريبة مصدر ثابت لتمويل الخزينة ، وجعلها تأخذ حيزها الطبيعي في تمويل الاقتصاد ، كما أن التطور الاقتصادي وانفتاح الأسواق الدولية وطرق جذب رؤوس الأموال التي تلغي حتى الضرائب والرسوم ، أصبح هاجس للدول الغير نامية نتيجة هروب رؤوس الأموال إلى بلدان أخرى .

لذا وجب العناية بالجانب التشريعي عبر تحيين النصوص وجعلها تتماشى و المستجدات الاقتصادية ، وجعل العلاقة بين الإدارة و المكلف أكثر توازناً ،

مع تفعيل كل ماتم رصدده لاجل الوقاية من هذه الافة

الفصل الثاني
آليات مكافحة التهرب
الضريبي

المبحث الأول: الآليات الإجرائية و العقابية

بعد التطرق إلى الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية والتهرب الغش الضريبي في الفصل الاول التي أعتمدها المشرع الجزائري في مكافحة هذه الجريمة ، كان لازما التطرق إلى السياسة العقابية التي اتبعها المشرع الجزائري من اجل مكافحة التهرب الضريبي من خلال التعرف على ما ينطوي قمع جريمة الغش الضريبي من إجراءات المتابعة الخاصة والتميزة، كما يتسع مضمون الجزاء ليشمل جزاءات متعددة و متباينة الطبيعة .

و عليه سنحاول في هذا الصدد أن نتناول السياسة العقابية الخاصة التي انتهجها المشرع، فيما يخص العقوبات الجزائية و الجبائية.

لكن قبلها سنتطرق لإجراءات المتابعة وكيفية إثبات جريمة الغش الضريبي، و الأشخاص المؤهلة لإثباتها، و الجهة المختصة برفع الشكوى وتحريك الدعوى العمومية و الجبائية، كما أيضا نتطرق إلي تقرير المسؤولية الجزائية .

بالتالي سنتحدث في المطلب الأول عن الآليات الإجرائية فيما يخص إجراءات و تحريك الدعوى العمومية و الجبائية، بعدها الآليات العقابية التي تتمثل في العقوبات الجزائية و الجبائية في المطلب الثاني.

المطلب الأول: الآليات الإجرائية

إن أي سياسة جنائية رشيدة لا بد أن تكون لها آليات قمعية فعالة، بالموازاة مع الآليات الوقائية، وعليه فالمسار الطبيعي ألي عقاب لا بد أن يرافقه نص إجرائي واضح من أجل مكافحة أمثل ألي جريمة، ومنه فالآليات الإجرائية تتمحور حور كيفية إثبات الجريمة ومعاينتها ومن ثم تليها تقديم وتحريك الشكوى وممارسة الدعوى العمومية.

وهذا ما سنتطرق إليه في هذا المطلب من خلال إجراءات وأحكام معاينة جريمة الغش الضريبي، و الأشخاص المؤهلة إثباتها في الفرع الأول، وتحريك الدعوى العمومية وأسباب انقضائها في المطلب الثاني.

الفرع الأول: إجراءات المتابعة

تتطلق الإجراءات الجبائية الجزائية بمعاينة الجريمة الجبائية، و التي يعبر عنها أيضا بمرحلة الاستدلال، وهي المرحلة السابقة عن نشوء الخصومة الجبائية، أي هي مرحلة التحضيرية للدعوى الجبائية، ويتم فيها إجراءات البحث والتحري لجمع المعلومات عن الجريمة و مرتكبيها لتسهيل مهمة سلطات التحقيق والمحاكمة .

و تبعا لذلك أفرد المشرع الجزائري عدة أحكام خاصة على الجرائم الجبائية، من خلال حرصه على الإجراءات الواجب توفرها خلال هذه المرحلة، من حيث الأشخاص المختصين المكلفين بإثبات الجريمة، و أحكام المعاينة لإثبات الجريمة الغش الضريبي .

وعليه سنتطرق للأشخاص المؤهلين إثبات جريمة الغش الضريبي، وإلى أحكام المعاينة إثبات الجريمة الغش الضريبي

أولاً- الأشخاص المؤهلين إثبات جريمة الغش الضريبي

هم أشخاص الذين منحهم المشرع صفة الضبط القضائي غير أن اختصاصهم لا يتعدى جرائم محددة تتعلق بالوظيفة التي يبشرونها، وقد تم تحديد هؤلاء الأشخاص على سبيل الحصر في المادتين 21 و 27 من قانون الإجراءات الجزائية، و من بين من خولهم القانون صفة الضبط القضائي موظفو مصلحة الضرائب بالنسبة للجرائم الضريبية، وموظفو مصلحة الجمارك بالنسبة للجرائم الجمركية، و يباشر أعضاء الضبط القضائي في حدود اختصاصهم و على اختلاف درجاتهم كافة الإجراءات التي يحددها قانون الإجراءات الجبائية، ومختلف قوانين الضرائب.

وقد اختلفت القوانين الضريبية في تحديد الأشخاص المؤهلين إثبات جريمة التهرب الضريبي، و الوصول إلى دلائل تفيد بوقوع الفعل، ونذكرها على النحو التالي :

1 - الأشخاص المؤهلون في قانوني الضرائب غير المباشرة و الطابع

جاء في المادة 21 من قانون الطابع و المادة 504 من ق. ض. غ. م، على أن الأشخاص المؤهلين إثبات التهرب الضريبي، هم جميع أعوان إدارة الضرائب المفوضين و المحلفين قانوناً، مكلفون بإثبات المخالفات للقوانين و الأنظمة المتعلقة بالضرائب.

2 - الأشخاص المؤهلون في قانون الرسم على رقم الأعمال

ما يلاحظ بالنسبة لهذا القانون انه وسع نوعاً ما في قائمة الأشخاص المؤهلين لإثبات هذه الجريمة فحسب المادة 112 منه فانه « يمكن أن تثبت المخالفات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة بكل وسائل الإثبات التابعة للقانون العام أو تعالين بواسطة محاضر يعدها ضباط الشرطة القضائية أو أعوان إدارة الضرائب المختلفة والضرائب المباشرة والتسجيل

ومصالح الجمارك أو قمع الغش والمخالفات الاقتصادية، تلاحق المخالفات ويحكم فيها طبقا للقواعد الخاصة بكل واحدة من الإدارات المكلفة بتحصيل هذا الرسم¹

3- الأشخاص المؤهلون في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة و التسجيل:

أما قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتسجيل لم تتكلم عن الأشخاص المؤهلين لإثبات جريمة الغش الضريبي، وبعد هذا الفراغ القانوني، إشكالا في تحديد من لهم الحق في القيام بمهمة إثبات جريمة الغش الضريبي، وهل الشرطة القضائية لها أيضا حق إثبات جريمة الغش الضريبي في كل أنواع الضرائب، وفي هذا المجال يرى جانبا من الفقه، جواز الإثبات للشرطة القضائية إذا انطلقنا من قاعدة أن الشرطة القضائية صاحبة الاختصاص العام في إثبات الجرائم، ويكون من صلاحيتها البحث و جمع الاستدلالات في كل الجرائم ما لم تبعد بنص صريح²، و لا يجوز إذا تم الأخذ بعين الاعتبار إلى خصوصية هذا النوع من الجرائم، التي تهتم بالدرجة الأولى³ بتحديد وعاء الضريبة التي تختص بها إدارة الضرائب دون سواها ، فيكون بذلك من طبيعة الأمور أن تختص دون غيرها بإثبات الجرائم المتعلقة بها طالما أنها جهة المؤهلة لاكتشافها .و طالما لا يوجد نص صريح يستبعد ضباط الشرطة القضائية من إثبات هذه الجرائم، فمن حقهم إثباتها على أن يحيلوا محاضر الإثبات إلى إدارة الضرائب المختصة دون سواها بتحريك الدعوى العمومية.⁴

¹ المادة 112 من قانون الرسم على رقم الأعمال، ص 430.

² معاشو عمار، خصوصية إجراءات الدعوى الجزائية في مجال الغش الضريبي، المجلة القضائية، عدد خاص، ص 133 .

³ أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، ط 2، ج 2، دار هومة، 2006، ص 432.

⁴ أحسن بوسقيعة، المخالفة الضريبية، الغش الضريبي، المجلة القضائية، العدد 01، 1998، ص 24.

ثانياً: وسائل إثبات جريمة الغش الضريبي

إن البحث عن الجرائم الضريبية يتم عن طريق إجراء معاينة أو التحقيق المحاسبي أو التحقيق المعمق و ينجر على ذلك إجراء حجز ومعاينات مادية وميدانية بواسطة أعوان الإدارة الجبائية و المالية، وفي كلتا الحالتين يتعين على الأعوان الذين عاينوا أو قاموا بإجراءات الحجز بقصد اكتشاف و إثبات الجريمة و الوسائل المستخدمة لتحقيقها تحرير محضر بالنتائج المتوصل إليها وفقاً لأحكام المادة 78 من قانون الإجراءات الجبائية فيما يتعلق بمحضر المعاينة والحجز، والمواد 505 و ما يليها من قانون الضرائب غير مباشرة.

1- أحكام المعاينة

إن البحث عن الجرائم الضريبية يتم عن طريق إجراء معاينة أو التحقيق المحاسبي أو التحقيق المعمق و ينجر على ذلك إجراء حجز ومعاينات مادية وميدانية بواسطة أعوان الإدارة الجبائية و المالية، وفي كلتا الحالتين يتعين على الأعوان الذين عاينوا أو قاموا بإجراءات الحجز بقصد اكتشاف و إثبات الجريمة و الوسائل المستخدمة لتحقيقها تحرير محضر بالنتائج المتوصل إليها وفقاً لأحكام المادة 78 من قانون الإجراءات الجبائية فيما يتعلق بمحضر المعاينة والحجز، والمواد 505 و ما يليها من قانون الضرائب غير مباشرة، المادة 309 من ق ض م ر م.

حيث يقوم أعوان الضبط القضائي الضريبي بعمل التحريات اللازمة عن المكلف بالضريبة لمعرفة ثروته وحدود نشاطه ونفقاته للتحقق من قيامه بجريمة التهرب الضريبي، وبالتالي معرفة المبالغ المتهرب من دفعها.

ما منح المشرع أيضا الأعوان إدارة الضرائب سلطة اتخاذ تدابير تحفظية إذ يجوز لهم حجز الأشياء محل الغش والوسائل المستعملة فيه¹

و يجوز أيضا الأعوان الضرائب القيام بكل المعاينات والتحقيقات التي تبدو لهم ضرورية لإثبات الجرائم في المحلات المهنية للمكلفين بالضريبة، ولكن وفقا لإجراءات معينة، حيث يجب أن تكون خلال النهار وفي ساعات محددة قانونا.²

2 - شروط المعاينة

يشترط لصحة المعاينات للكشف عن جريمة الغش الضريبي، أن تتم وفق الشروط الآتية : - ضرورة وجود قرائن جدية تتعلق بالغش.

- الحصول على الترخيص المسبق من طرف الإدارة .

كما يمارس حق المعاينة إلا من طرف أعوان ذوي رتبة مفتش على الأقل، و المؤهلين من طرف المدير الولائي للضرائب، والمتمتعون بالكفاءات المطلوبة لتحقيق هذه المهمات.

أ- إجراءات المعاينة

ترخيص بالمعاينة³

قبل إجراء أي معاينة يجب الحصول على ترخيص من طرف رئيس المحكمة المختصة إقليميا، أو الواقعة في دائرة اختصاصه والأماكن التي من المقرر معاينتها، أو من طرف قاضي يفوضه رئيس المحكمة المختصة و يتخذ الترخيص شكل أمر بناء على طلب المدير الولائي للضرائب، و يجب على المكلف بإثبات المعاينة، أن يقدم الإثبات المادي للمدير الولائي للضرائب بواسطة تقرير مفصل.

¹ المواد 316، 315، 313، 312، 309 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

² أنظر المواد 515 إلى 517 من قانون الضرائب غير مباشرة

³ أنظر المادة 23 قانون الاجراءات الجبائية

تتم المعاينة بحضور الشخص المعني بالأمر أو ممثله، و في حالة غياب المعني يطلب ضابط الشرطة القضائية شاهدين خارج تعداد المستخدمين التابعين لسلطته، أو سلطة الإدارة الجبائية، فإذا تعذر الأمر، يقوم ضابط الشرطة القضائية بالاستعانة بمحضر قضائي .

طرق التدخل للمعاينة

يتم التدخل في الأماكن والأوقات المسموح بها قانوناً¹، يمكن ممارسة حق المعاينة بالبحث عن إثبات القيام بالتصرفات التدليسية سواء في المحلات المهنية التي يمكن أن تستعمل لتخزين السلع، أو في وسائل النقل، أو المحلات ذات الاستعمال السكني، التي تحتوي على مستندات تهم المصلحة، و يكون وقت القيام بعملية المعاينة ما بين الساعة 06 صباحاً إلى غاية 08 مساءً، و لا يمكن القيام بأي تدخل خارج هذه الأوقات

إعداد التقارير

يكون مفصل على إثره يقرر المدير الولائي من طرف الأعوان الذين قاموا بإجراء المعاينة، و بناءً على ذلك يتم إخضاع المكلف المعني بالمعاينة إلى تحقيق محاسبي، أو تحقيق معمق للوضعية الجبائية، أو مراقبة على الوثائق، وذلك بعد موافقة مديرية البحث و المراجعات.

إعلام القاضي المرخص بالمعاينة

يجب إعلام القاضي المرخص للمعاينة بكل ما حدث، وما ورد خلال عمليات المعاينة، وتتبع ممارسة حق المعاينة بإقامة المستندات التالية²

¹ المواد 511 إلى 517 من قانون الضرائب غير مباشرة

² معاشو عمار، خصوصية إجراءات الدعوى الجزائية في مجال الغش الضريبي، المجلة القضائية، عدد خاص، المحكمة العليا.

الأمر الذي يصدره القاضي المؤهل، ويجب أن يبلغ للمعنى بالأمر في عين المكان، أو - لممثليه أو ألي شخص يشغل الأماكن، وفي حالة عدم وجود هذه الأشخاص يبلغ الأمر إلى المعنى عن طريق رسالة مستعجلة مع الإشعار بالاستلام.

- يتم تحرير محضر يسرد فيه الشروط ، ومجريات هذه العملية إثر انتهاء المعاينة،

- في حالة اعتراض أو صعوبات عند عملية الجرد أثناء المعاينة ، يتعين القيام بتشميع وختم المستندات، والوثائق المحجوزة.

ب- تحرير المحضر

يقصد بالمحاضر الضريبية الأوراق التي يحررها المكلفون أعوان الإدارة المالية بصفة عامة و المؤهلين لذلك لإثبات ما يتوصلون إليه من ج ائم ضريبية وظروفها و أدلتها ومرتكبيها، وقد وصفت هذه المحاضر بأنها شهادة صامتة مثبتة في ورقة ويشترط في تلك المحاضر إجراءات الشكلية معينة يجب احترامها عند تحرير المحضر والتي نص عليها ق ض غ م في المادة 506 منها¹:

- تاريخ تحرير المحضر و نوع المخالفة.

- اسم و صفة العون أو الأعوان الذين حرروا المحضر .

- اسم الشخص المكلف بالمتابعة.

- يختتم المحضر بمكان تحريره و ساعة اختتامه .

¹ المادة 506 من قانون الضرائب غير مباشرة

أما باقي القوانين الجبائية لم تخضع تحرير محضر الإثبات ألي شكلية معينة، ولكن حسب المادة 112 من قانون الرسم على رقم الأعمال يفهم أنه لكل جهة مؤهلة لإثبات الغش الضريبي تحرير محاضرها وفقا للأوضاع و الإجراءات التي تحكم محاضرها.¹

و بعد عملية المعاينة و تحرير المحضر ترسل النسخة الأصلية للقاضي الذي رخص المعاينة والذي تمت العملية تحت رعايته ورقابته، و يتعين تسليم نسخة من المحضر للمعني بالأمر، أو في حالة غيابه إلى ممثله، أو أي شاغل للأماكن .

و تكون لمحاضر أعوان الضرائب حجية مطلقة² أمام القضاء، إذا كانت محررة من قبل عون واحد ما لم يثبت العكس وتكون لها حجة أكبر إذا كانت محررة من قبل عونين ما لم يطعن³ في تزويرها .

الفرع الثاني: إجراءات تحريك الدعوى الجبائية وأسباب انقضائها

بعد مرحلة المعاينة والتحقق من وقوعها تأتي مرحلة المتابعة بتحريك الدعوى العمومية ومباشرتها أمام القضاء للفصل فيها و إصدار الحكم على مرتكبيها.

أولاً: إجراءات تحريك الدعوى الجبائية تخضع جميع المتابعات القضائية من حيث تحريكها إلى القواعد العامة المقررة في قانون الإجراءات الجزائية، غير أن القوانين الجبائية وكذا قانون الإجراءات الجبائية تضمنت أحكام خاصة بالدعاوي و المنازعات الضريبية، وأنه على غرار المخالفات الجمركية تنجم عن جريمة الغش الضريبي دعوتان:

- دعوى عمومية تهدف إلى تطبيق العقوبات الجزائية وهي الحبس و الغرامات

الجزائية.

¹ أحسن بوسيقعة، المخالفة الضريبية، الغش الضريبي، مرجع سابق، ص 432.

² فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، ط 2، دار هومة للطباعة والنشر، 2011، ص 147

³ المادة 505، فقرة 02 من قانون الضرائب الغير مباشرة

- دعوى جبائية تهدف إلى تطبيق الجزاءات الجبائية وهي الغرامة الجبائية و المصادرة للمحجوزات¹.

وتتميز الجرائم الضريبية بوحدة الدعوتين العمومية و الجبائية من حيث التحريك إذ أوكلت النصوص الضريبية كلها صلاحية تحريكها لإدارة الضرائب وحدها، ويكون ذلك بناء على شكوى.

1 - تقديم الشكوى

لقد اتفقت جميع القوانين الجبائية على تعليق تحريك الدعوى العمومية و الجبائية على شكوى من إدارة الضرائب، وهذا فيه خروج عن الأصل العام الذي يوكل مهمة تحريك الدعوى العمومية إلى النيابة العامة، وحسب المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة فإن إيداع الشكوى من قبل إدارة الضرائب هو إجراء إلزامي دون أن يستوجب ذلك القيام مسبقا بإنذار المعني لتقديم أو تكميل تصريحه أو تسوية وضعيته إزاء التنظيم الجبائي، فهي من النظام العام فلا يمكن ملاحقة المكلف بالضريبة إلا بعد إيداع الشكوى من قبل إدارة الضرائب أمام الجهات القضائية المختصة، وخروجا عن القاعدة العامة في الاختصاص المحلي حسب المادة 329 من قانون الإجراءات الجزائية، فقد أخضع المشرع الاختصاص المحلي فيما يتعلق بالجريمة الضريبية لاختيار الإدارة الضريبية. و حتى تكون الدعوى صحيحة، يجب أن تتوفر الشكوى على شرطين أساسيين، الأول أن تقدم الشكوى من قبل من كلفه القانون بذلك و هو المدير الولائي للضرائب أو الجهوي أو المركزي أو من ينوب عنه قانونا، وثانيا تكون الشكوى مكتوبة وموقعة من صاحب السلطة في إصدارها، أي وضع ختم الإدارة الجبائية حتى تكتسب الصفة الرسمية.

¹ أحمد شوقي الشلقاني، مبادئ الاجراءاتالجزائية في التشريع الجزائري، ج 1، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 1990، ص41.

2 - الجهة القضائية المختصة بالنظر في الشكوى

إن الأصل أن مكان وقوع الجريمة هو مكان الاختصاص¹، إلا أنه في التهرب الضريبي يمنح المشرع لإدارة الضرائب الاختيار حسب كل حالة، أمام المحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الغرامة، أو مكان الحجز، أو مقر المؤسسة²، و هذا يعد امتيازاً لإدارة الضرائب لان الغير ليس له مثل هذا الحق بل يخضع إلى تطبيق الأحكام العامة الموجودة في قانون الإجراءات الجزائية .

و بالرجوع إلى قواعد الاختصاص المحلي و التي هي من النظام العام طبقاً للقواعد العامة المحددة بالنسبة للجنح⁴ ، فإن الاختصاص المحلي يتحدد بمحل الجريمة أو محل إقامة أحد المتهمين أو شركاء أو محل القبض عليهم فعلى غرار هذا أخضع المشرع الاختصاص المحلي في جريمة الغش الضريبي، لاختيار إدارة الضرائب حيث بالرجوع إلى نصوص المواد 05فقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة و المادة 534 من قانون الضرائب الغير مباشرة ، و المادة 119 فقرة 02 من قانون التسجيل، و المادة 34 فقرة 02 من قانون الطابع نجدها نصت على أنه « تلاحق أمام الجهة القضائية المختصة بناء على شكوى إدارة الضرائب فيما يخص الضرائب التابعة اختصاصها، و الجهة القضائية المختصة حسب الحالة و حسب اختيار الإدارة هي الجهة القضائية التي يوجد في نطاقها مكان فرض الضريبة أو مكان الحجز أو مقر المؤسسة.

ثانياً: انقضاء الدعوى الجنائية

لم تنص النصوص الجنائية صراحة على أسباب انقضاء الدعوى العمومية بشأن الجرائم الجنائية، ورغم ذلك فإنه يتم الرجوع إلى الأحكام العامة و التي تقضي بأن الدعوى العمومية

¹ المواد 528منق ض غ م ، 136 من ق ر ر أ ، 121 من ق ت ، 36 منق ط ، 16 و 37 من ق إ ج .

² المواد 305 فقرة 02 من ق ض م ، 534 من ق ض غ م ، 219 من ق ت ، 34 من ق ط .

4 المادة 329 من قانون الاجراءات الجزائية

تتقضي لأسباب العامة التالية: وفاة المتهم، التقادم، العفو الشامل، إلغاء قانون العقوبات ،
بصدور حكم حائز لقوة الشيء المقضي فيه⁽¹⁾ وللأسباب الخاصة سحب الشكوى⁽²⁾.

1- سحب الشكوى

إن سحب الشكوى في الأصل لا يؤدي إلى انقضاء الدعوى العمومية، إلا أن في ننازعات التهرب الضريبي يكون عكس ذلك، فالمشرع يسمح للمدير الولائي للضرائب بإمكانية سحب الشكوى، في حالة الدفع الكلي للحقوق العادية و الغرامات موضوع الملاحقات¹، ويترتب على سحبها انقضاء الدعوى العمومية طبقا للمادة 06 من قانون الإجراءات الجزائية، لهذا فالسحب أو التنازل عن الشكوى يوقف إجراءات المتابعة. ثانيا- التقادم تتميز المخالفات الضريبية بوحدة الدعوتين من حيث التحريك بحيث تملك صلاحية تحريكهما في نفس الوقت إدارة الضرائب فقط، فإن مدة التقادم تختلف بين الدعوتين العمومية و الجبائية، فالدعوى العمومية تتقادم وفقا أحكام المادة 7 و 8 من قانون الإجراءات الجزائية بثلاث(03) سنوات بالنسبة للجنح و عشر(10) بالنسبة للجناية من يوم ارتكاب الجريمة، لكن بالرجوع على القوانين الجبائية نجدها تتفق على مدة التقادم بأربع(04)سنوات للدعوى العمومية و الجبائية من تاريخ ارتكاب الجريمة جنحة او جناية² ، أما في حالة استعمال المكلف لوسائل تدليسية من أجل إخفاء استحقاق الحقوق أو أي مخالفة أخرى، فإن التقادم يسري من اليوم الذي يتمكن فيه أعوان الضرائب من اكتشاف الجريمة ومثال ذلك:

¹ المادة 06 فقرة 01 قانون الاجراءات الجزائية.

المادة 06 فقرة نفس القانون.

² المواد 305 فقرة 2 من ق ض م، و 564 من ق ض غ م، و 110 و 127 من ق إ ج.

فالنسبة للرسم على القيمة المضافة يمدد أجل التقادم وهو أربع (04) سنوات، سنتين (02) بمجرد أن يتبين للإدارة أن المكلف قام باستعمال طرق تدليسية، ورفعت ضده دعوى قضائية.¹

كما تتقادم دعوى استرداد المبالغ المقبوضة بدون حق أو بصفة غير قانونية نتيجة خطأ ارتكبه الأطراف أو الإدارة بمرور أربع (04) سنوات اعتباراً من يوم الدفع .
و يقطع التقادم على الخصوص بمحضر إثبات المخالفة وبصفة عامة بكل فعل قاطع للتقادم من أفعال القانون العام²

3- المصالحة

فالمادة 555 ق ض غ م أشارت إلى المصالحة من حيث إمكانيتها، فنصت على أن الغ ارمات المنصوص عليها في هذا القانون يمكن أن تكون موضوع إعفاءات أو مصالحات حسب الشروط والقواعد المنصوص عليها في المادة 540 من نفس القانون ويشترط لتطبيق هذا الإجراء عند منح كل رزنامة استحقاقات دفع مسبق لـ 20 % من المبلغ الكلي للدين الجبائي و تتم تصفية باقي الدين و فقا للآجال التالية :- مدة 6 أشهر بالنسبة للديون التي ال تفوق 10 مالبين دينار .

- مدة 12 شهر بالنسبة للديون التي ال تفوق 20 مليون دينار .

- مدة 18 عشر شهر بالنسبة للديون التي تفوق 20 مليون دينار

و بمجرد منح الرزنامة الدفع من طرف قابض الضرائب، يتم تقديم طلب لتأجيل الدعوى العمومية مرفق بنسخة من هذه الرزنامة إلى وكيل الجمهورية أو إلى قاضي التحقيق أو أمام جهة الحكم المختصة لإدراجها بملف الدعوى .

¹ انظر المادة 150 من القانون رقم 01-21 المتضمن قانون المالية لسنة 2002.

² انظر المادة 166 والمادة 170 من نفس القانون.

و في حالة تصفية الدين في الآجال المحددة وبعد سحب الطلب بصفة نهائية من طرف المدير الولائي للضرائب، فإنه يتعين اتخاذ الإجراءات القضائية لانقضاء الدعوى العمومية.

المطلب الثاني: الآليات العقابية

الفرع الأول: العقوبات الجبائية

تتفق جميع القوانين الضريبية على توقيع عقوبات جبائية على مرتكبي الغش الضريبي وغالبا ما تكون مالية وأحيانا المصادرة التي تنصب على الأشياء ووسائل الغش¹.

أولا- الغرامات الجبائية

1- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

إن أول غرامة جبائية قد يتعرض لها المكلف بالضريبة تلك المتعلقة بعدم تقديم التصريح بالوجود المنصوص عليه في المادة 183 من نفس القانون، وذلك بدفع غرامة مالية محدد ب30.000 دج².

و تفرض تلقائيا الضريبة على المكلف بها الذي لم يقدم التصريح السنوي، إما بصدد الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) أو الضريبة على أرباح الشركات³ (IBS)، وبضاعف المبلغ المفروض (عليه بنسبة 25%)، و تخفض هذه الزيادة إلى إذا لم يتعدى التأخير شهر 02% و إلى 10% إذا كانت مدة التأخير شهرين⁴

كما يترتب على الإيداع المتأخر للتصريحات التي تحمل عبارة "لا شيء" والتصريحات التي تكتتب من طرف المكلفين بالضريبة الذين يستفيدون من إعفاء جبائي أو الذين يتحصلون على نتائج عاجزة، تطبيق الغرامات الآتية:

2.5000 دج عندما تكون مدة التأخر شهرا واحدا

5.000 دج عندما يتجاوز التأخر شهرا واحدا ويقل عن شهرين.

¹ عدلت بموجب القانون رقم 05-16 المؤرخ في 31/12/2005 المتضمن قانون المالية لسنة 2006.

² المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة.

³ المادة 192 من نفس القانون.

⁴ المادة 322 من نفس القانون.

10.000 دج عندما يتجاوز التأخر شهريين .

و إذا لم يصل التصريح إلى الإدارة خلال أجل قدره ثلاثين (30) يوماً اعتباراً من تاريخ التبليغ في ظرف موسى عليه مع إشعار بالاستلام والقاضي بوجوب تقديم هذا التصريح في هذا الأجل، تطبق زيادة بنسبة 35%.

كما نصت المادة 193 من ق ض ر م على أنه عندما يصرح مكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة، أو يبين داخل أو ربحاً ناقصاً أو غير صحيح، زيادة على مبلغ الحقوق التي تملص منها أو أدخل بها نسبة:

-10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50.000 دج أو يساويه.

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

-25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 2.000.000 دج.

2- قانون الضرائب غير المباشرة

نجد أن قانون الضرائب غير المباشرة ميز بين نوعين من العقوبات الجبائية، وهما العقوبات الثابتة و العقوبات النسبية.

أ- العقوبات الثابتة

فحسب المادة 523 من ق ض غ م، يعاقب على جميع المخالفات للأحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب غير المباشرة بغرامة جبائية من 5.000 إلى 25.000 دج دون الإخلال بالعقوبات المنصوص عليها في القانون العام، لاسيما بالنسبة للمسحوق وحق ضمان المعادن الثمينة، ومع مراعاة الأحكام المنصوص عليها في المواد من 524 إلى 527 من نفس القانون .

ب- العقوبات النسبية

حسب المادة 524 من نفس القانون ففي حالة التملص من الحقوق، يعاقب بغرامة جبائية مساوية لمبلغ الضريبة غير المسددة أو الرسم الذي كان تحصيله محل شبهة نتيجة عدم مراعاة إجراء قانون أو تنظيمي، دون أن يقل مبلغ الغرامة عن 25.000 دج. .
في حالة استعمال طرق احتيالية، ومهما كان مبلغ الحقوق موضوع الغش وكذا في الحالة المنصوص عليها في المادة 530 فقرة 02، تحدد الغرامة بضعف الحقوق موضوع الغش، على ألا تقل عن 50.000 دج .

3- الرسم على رقم الأعمال

نصت المادة 114 منه على معاقبة كل من يقوم بمخالفات للأحكام القانونية أو النصوص التنظيمية التطبيقية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة، بغرامة جبائية يتراوح مبلغها بين 500 و 2500 دج، وفي حالة استعمال طرق تدليسية، يحدد مبلغ هذه الغرامة ب 1000 الى 5000 دج .

كما نصت المادة 116 من ق ر ر أ على أنه إذا تبين بعد عملية التحقيق أن رقم الأعمال السنوي المصرح به من طرف المدين، غير كاف، أو إذا طبق الخصم في غير محله، يضاف إلى مبلغ الرسوم المتملص منها، النسب الآتية :

- 10% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها المجموعة في السنة المالية أقل أو تساوي مبلغ 50.000 دج أو يساويه .

- 15% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها في السنة المالية يزيد عن مبلغ 50.000 دج ويقل أو يساوي عن مبلغ 200.000 دج أو يساويه .

- 25% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها في السنة المالية يزيد عن مبلغ 200.000 دج .

- 40% مهما كان مبلغ الحقوق إذا تجاوز تاريخ استحقاقها أجل سنة.

أما في حالة استعمال طرق تدليسية، تطبق غرامة بنسبة 100% على مجمل الحقوق .

2- قانون الطابع

أما من أمثلة العقوبة الجبائية في قانون الطابع المادة 07 حيث أنه لا يجوز ألي شخص أن يبيع أو يوزع ورقا مفروضا عليه طابع إلا بمقتضى أمر من الإدارة الجبائية وذلك تحت طائلة غرامة تتراوح من 1000 إلى 10.000 دج.

وفي حالة العود تضاعف هذه الغرامة .

وأیضا المادة 106 حيث إن كل مخالفة ألكام المواد 19، 100 و 101 من هذا القانون يعاقب عليها بغرامة :

-10% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها يقل عن 50.000 دج أو يساويه.

- 15% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها عن كل سنة مالية يزيد عن 50.000 دج ويقل عن 200.000 دج أو يساويه .

-25% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها يزيد عن 000.200 دج في حالة استعمال

طرق تدليسية تطبق

غرامة بنسبة 100 % على كل الحقوق.

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

5- قانون التسجيل

أما في ما يخص قانون التسجيل فنصت المادة 49 منه على أن كل شخص على علم بالوفاة سواء كان المؤجر أم أحد المؤجرين، قام بفتح الخزانة أو عمل على فتحها من دون مراعاة شروط المادة 48 من نفس القانون، ترتب عليه شخصيا رسوم نقل الملكية عن طريق الوفاة والعقوبات المستحقة بسبب المبالغ أو السندات أو الأشياء الموجودة في الخزانة ماعدا

رجوعه على المكلف بالضريبة فيما يخص هذه الرسوم والعقوبات عند الاقتضاء ويكون فضال عن ذلك خاضعا لغرامة تتراوح من 25.000 إلى 250.000 دج.

6- قانون الإجراءات الجبائية.

فالمادة 62 منه تنص على انه يعاقب بغرامة جبائية يتراوح مبلغها من 5000 إلى 50.000 دج، كل شخص أو شركة ترفض منح حق الاطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها في المواد من 45 إلى 61 أعلاه، والتي يتعين عليها تقديمها وفقا للتشريع أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها.

ثانيا - المصادرة

تعتبر الإجراء الذي تمارسه الدولة أو تتخذه عن طريق سلطاتها العامة، لتستولي بمقتضاه على ملكية كل أو بعض الأموال أو الحقوق العينية المملوكة لأحد الأشخاص، فقد عرفتھا المادة 15 من قانون العقوبات كما يلي: «المصادرة هي الأيلولة النهائية إلى الدولة لمال أو مجموعة أموال معينة...» .

كما نصت القوانين الجبائية على المصادرة في نص المادة 525 من ق ض غ م على أن المخالفات التي يتم قمعها ضمن الشروط المنصوص عليها في المادتين 523 و 524 من نفس القانون، تؤدي في جميع الحالات إلى مصادرة الأشياء ووسائل التزوير، و تصادر أيضا الأجهزة أو أجزاء الأجهزة المخصصة للتقطير وغير المدموغة أو التي تكون حيازتها غير شرعية طبقا أحكام المادتين 64 و 66 من هذا القانون .

وتعتبر كأشياء أو وسائل للتزوير، ليس فقط الأشياء الخاصة بالتزوير، ولكن كذلك الأجهزة والأوعية و الآليات والأواني غير المصرح بها والمستعملة في كميات الصنع أو الحياة وكذلك العربات أو الوسائل الأخرى المستعملة في نقل الأشياء المحجوزة، غيرأنه لا يكون قابلا للمصادرة حسب المادة 15 من قانون العقوبات:

- محل السكن اللازم لإيواء الزوج و الأصول والفروع من الدرجة الأولى (1) للمحكوم عليه.

- الأموال المذكورة في المادة 378 الفقرات 02 إلى 08 قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

- المداخل الضرورية لمعيشة الزوج وأولاد المحكوم عليه كذلك الأصول الذين يعيشون تحت كفالتة .

كما أن المصادرة ال تشمل الأشياء المملوكة للغير إذا تعلق الأمر بتدبير من تدابير الأمن قضي به وفقا لاحكام المادة 25 من قانون العقوبات أو بنص صريح القانون، فالمصادرة كتدبير أمن تختلف عن المصادرة كعقوبة تكميلية من عدة نقاط أهمها¹

- المصادرة كتدبير وقائي يحكم بها ولو لم تكن هناك أية عقوبة أصلية (في حالة قضي ببراءة المتهم) في حين لا يمكن الحكم بها كعقوبة تكميلية إلا إذا قضت المحكمة بعقوبة أصلية.

- المصادرة كتدبير أمن وقائي وجوبية، لا خيار للمحكمة فيها، في حين المصادرة كعقوبة تكميلية هي جوازية إلا إذا نص القانون صراحة بوجوبيتها.

- المصادرة كتدبير وقائي يجب الحكم بها في جميع الأحوال ولوم تكن الأشياء المضبوطة ملك المتهم أو محل نزاع في ملكيتها بين المتهم و الغير، بينما المصادرة كعقوبة تكميلية.

ثالثا: العقوبات المهنية

زيادة على العقوبات الجزائية و الجبائية التي وقعها المشرع على مرتكبي التهرب الضريبي، و من أجل حماية حقوق الخزينة العمومية، جاء بموجب قانون المالية لسنة 1997، ببعض الإجراءات والأساليب لتعزيز الجهاز الردعي، ودعم نظام محاربة التهرب الضريبي، وهي عقوبات تمس مهنة المكلف بالضريبة.

¹ فارس السبتي، مرجع سابق، ص 340

1- تسجيل المكلف المتهرب من الضريبة في بطاقة معلوماتية :

تم وضع هذه البطاقة الخاصة بالمكلفين المتهربين المخالفين للتشريع الجبائي، الجمركي والتجاري، بموجب التعليم المشترك بين وزارتي المالية و التجارة رقم 127 الصادرة بتاريخ 1997/07/07.

كما تلزم هذه التعليم بتبليغ المكلفين الذين تم تسجيلهم في هذه البطاقة من أجل تسوية وضعيتهم إزاء الخزينة العمومية، و في حالة تسوية المكلف لوضعيته يمكن أن يطلب إلغاء تسجيله من البطاقة، إلا أن الإلغاء لا يتم إلا بعد مرور سنتين (02) من تسوية الوضعية، بطلب من أحد الإدارات الثلاثة (الجمارك، الضرائب، التجارة).

2- سحب التوطين المصرفي للمستوردين

لقد أسس المشرع من أجل محاربة التهرب الضريبي، رسم خاص للتوطين، بموجب الأمر رقم 05-05 المؤرخ في 2005/07/25 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005.

يسدد هذا الرسم لدى قابضي الضرائب ويترتب عنه منح شهادة توطين¹، و في حين طلبها المستورد من قابض الضرائب، يقوم هذا الأخير قبل تسليمها والتأشير عليها، بالتأكد بالتنسيق مع مفتشية الضرائب من صحة المعلومات المقدمة من طرف المكلف، ومدى احترامه لالتزاماته الجبائية الخاصة بالتصريح وأداء الضريبة، وكذلك من عدم تسجيل هذا الأخير في البطاقة الوطنية للمتهربين أو البطاقة الوطنية للمستوردين غير المعروف مقر نشاطهم .

بعد أن ينتهي القابض من عملية التحقيق ينتج عن ذلك حالتين :

– في حالة كان المكلف غير مدين اتجاه الخزينة العمومية واحترم كل واجباته الجبائية، يقدم له شهادة التوطين المصرفي و إيصال عن تسديد الرسم.

– في حالة كان مدين اتجاه الخزينة العمومية ولم يلتزم بالتصريحات الجبائية أو كان مسجل في أحد بطاقتي الخاصة بالمتهربين أو المستوردين غير المعروف مقر نشاطهم، يقدم

قابض الضرائب رفض الطلب، مع توضيح سبب الرفض والطلب من هذا الأخير تسوية وضعيته .

- ففي هذه الحالة على إدارة الضرائب أن تطلب من البنوك سحب الوثيقة التي تمنح للمستوردين من أجل القيام بعمليات الاستيراد حتى يسوا وضعيتهم الجبائية⁽¹⁾.
- شهادة التوطين المصرفي تخص المكلفين بالضريبة الذين يقومون بعمليات الاستيراد، وهي رخصة تقدم لهم من طرف البنوك الوطنية المتعاملين معها من أجل السماح لهم القيام بعمليات الاستيراد .

3 - الغلق المؤقت لمقر نشاط المكلف بالضريبة

إن الهدف من وراء عقوبة الغلق المؤقت للمحل هو إجبار المكلف على الوفاء بالتزامه اتجاه الخزينة العمومية، فالمكلف هنا بين خيارين، إما الدفع وتسديد ما عليه أو توقف النشاط، الناتج عن غلق المؤقت لمقر نشاطه و تحمل تبعات ذلك طيلة مدة الغلق .وقد نص المشرع على الغلق المؤقت للمحل في المادة 146 قانون الإجراءات الجبائية بموجب المادة 34 من قانون المالية لسنة 1997 ،على أن يتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف المدير الولائي للضرائب، بناء على تقرير يقدم من طرف قابض الضرائب المختص، كما يبلغ قرار الغلق إلى المكلف بالضريبة من طرف عون المتابعة الموكل قانونا أو المحضر القضائي، ولا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق ستة(06) أشهر، بالمقابل أعطى المشرع للمكلف بالضريبة الصادر في حقه قرار الغلق المؤقت، الحق في الطعن في هذا القرار من أجل رفع اليد، بمجرد عريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة المختصة إقليميا، إلا أن إقامة مثل هذا الطعن لا يوقف تنفيذ قرار الغلق المؤقت .

4 - المنع من مزاوله النشاط التجاري

علاوة على العقوبة المنصوص عليها فالمادة 544 فقرة 03 من ق ض غ م، والمادة 306 فقرة 03 من ق ض م، على أنه في حالة العود أو تعدد الجرائم المثبتة بواسطة حكم أو عدم أحكام، فإن العقوبة المقررة تؤدي بحكم القانون إلى المنع من مزاوله المهنة لكل من رجال الأعمال، الخبير الجبائي أو المحاسب، ولكل من له هذه الصفة، وحتى إذا كان بصفة مسير أو مستخدم وعند الاقتضاء غلق المؤسسة .

5- إقصاء المكلفين بالضريبة من المشاركة في الصفقات العمومية:

جاءت المادة 75 من المرسوم الرئاسي 15-247 المؤرخ في 16/09/2015¹ المتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام، على أن يقصى بشكل مؤقت أو نهائي من المشاركة في الصفقات العمومية المتعاملون الاقتصاديون الذين :

- لا يستوفون واجباتهم الجبائية والشبه جبائية.

- المسجلون في البطاقة الوطنية لمرتكبي الغش .

- و كذا أصحاب المخالفات الخطيرة للتشريع والتنظيم في مجال الجباية والجمارك والتجارة .

إن التهرب الضريبي ظاهرة عالمية تستنزف الاقتصاد، و رغم أن كل الدول أفردت لها عبر تشريعاتها عقوبات جزائية رادعة لمن قام بتلك الجريمة، إلا أن واقع الحال بين أن تلك العقوبات بقي تأثيرها نسبي، و لذلك فالدراسات الحديثة و بعد أن استهدفت شخصية المكلف بالضريبة، محاولة معرفة الأسباب التي تدفع به للتهرب، اكتشفت أن تحايل المكلف بالضريبة وامتناعه عن دفع الضريبة ناتج عن إحساسه بأن الدولة تأخذ منه جزء من ماله ودون اختياره أي عن طريق الجبر، وعليه فالتوعية و تحسيس المكلف بدور الضريبة في التنمية الاقتصادية و الاجتماعية، وانه العنصر المحوري في ذلك، أفضل نتيجة من اللجوء

¹ المادة 75 من المرسوم الرئاسي 15-247 المؤرخ في 16/09/2015، المتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام، الجريدة الرسمية، عدد 50، الصادرة بتاريخ 20/09/2015، ص 21

إلى القضاء وتسليط العقوبات، فمن خصائص الضريبة الاقتصادية في التحصيل، و اللجوء إلى القضاء يكلف الدولة مالا ووقتا.

القواعد المشتركة لمختلف العقوبات:

- التواطؤ: نصت عليها المواد من 542 إلى غاية المادة 545 من قانون الضرائب غير المباشرة.
- العود: نصت عليها المواد 546 و 547 من قانون الضرائب غير المباشرة، فيما يخص لصق إعلان الحكم و نشره يؤمر بهما في جميع الحالات المنصوص عليها في هذه المادة، ضمن الشروط المحددة في المادة 550 أدناه.
- الظروف المخففة: نصت عليها المادة 548 ق ض غ م لا تطبق بأي حال من الأحوال أحكام المادة 53 من قانون العقوبات، على العقوبات المقررة في مادة الجباية. و يمكن تطبيقها فيما يخص العقوبات الجزائية باستثناء العقوبات المنصوص عليها في المقطع الرابع من المادة 540 و 550 ق ض غ م.
- جمع العقوبات: المادة 549 ق ض غ م تجمع العقوبات فيما يخص قمع المخالفات في مادة الجباية مهما كان نوعها.
- نشر الأحكام: نصت عليه المادة 550 ق ض غ م.
- التضامن: المادة 551 ق ض غ م إن الأشخاص أو الشركات المحكوم عليهم بنفس المخالفة، ينبغي عليهم أن يدفعوا بالتضامن العقوبات المالية المقررة.
- دفع الرسوم: المادة 552 ق ض غ م.
- الإكراه البدني: المادة 553 ق ض غ م العقوبات المالية ينتج عليها تطبيق أحكام المواد 601 و ما يليها من قانون العقوبات الجزائية المتعلقة بالإكراه لبدني.
- المخالفات المرتكبة من قبل الشركات: المادة 554 ق ض غ م.

- الإعفاءات و المصالحات: نصت عليها المادة 550 ق ض غ م، أجازت تخفيض الغرامات الجبائية وفق الشروط و القواعد المنصوص عليها في م 540 ق ض غ م أعلاه.
- الحقوق و الرسوم المقبوضة: كما هو الشأن في مادة الجمارك المادة 556 ق ض غ م باستثناء أحكام المادة 555 ق ض غ م السابقة الذكر.
- تخصيص حصيلة العقوبات: المادة 557 تدفع الحصيلة الصافي للغرامات و العقوبات و المصادرات فيما يخص الضرائب المختلفة إلى ميزانية الدولة مع مراعاة الأحكام الخاصة.

الفرع الثاني: العقوبات الجزائية

لقد اتبع المشرع بخصوص الأفعال التدلّيسية المرتكبة من طرف المكلفين بالضريبة سياسة تجريم خاصة بها، وأقر لها عقوبات جزائية و جبائية، كما أنها تسند المسؤولية الجزائية للشخص الطبيعي والمعنوي على حد سواء وهذا يعد خروجاً عن القواعد العامة لقانون العقوبات .

الأشخاص الخاضعون للجزاء

تتعقد المسؤولية الجزائية للشخص الطبيعي من مخالفته للقوانين، غير إن انعقاد المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي هو خروج عن قاعدة العامة للعقوبات، وهي الخصوصية التي كرسها النصوص الضريبية.

أولاً: الفاعل الأصلي

من البديهي أن يكون الفاعل هو أول من يخضع للجزاء ويكون إما شخصاً طبيعياً أو معنوياً وقد يساعده في ارتكاب الجريمة شريكاً فيكون هو الآخر كل ما دله .

و بالرجوع إلى قانون العقوبات المادة 41 منه، فإنه عرف الفاعل الأصلي بأنه كل من ساهم مساهمة مباشرة في تنفيذ الجريمة أو حرض على ارتكابها بالهبة أو الوعيد أو التهديد أو إساءة استعمال السلطة أو الوالية أو التحايل أو التدليس الإجرامي .

1: الشخص الطبيعي

إن أكثر ما يتميز به القانون الضريبي هو إنشاء علاقات ضريبية بين إدارة الضرائب، و أشخاص طبيعية أو معنوية هم المكلفون بالضريبة، فالمسؤولية الجزائية لا يتجه بها القانون إلا من كان طرفا سلبيا في العالقة الضريبية، فعليه لا يعتبر فاعل أصليا في الجريمة إلا من كان طرفا سلبيا في هذه العالقة، فمثال لا يعتبر فاعلا أصليا في جريمة عدم تقديم التصريحات إلا من كان ملزما بتقديمه، ولا يكون فاعلا أصليا كذلك في جريمة عدم اداء الضريبة في الميعاد من كان ملزما بها.

2- الأشخاص المعنوية

طبقا لأحكام المادة 303 فقرة 09 من قانون الضرائب المباشرة بنصها « عندما ترتكب المخالفة من قبل الشركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص يصدر الحكم بعقوبات الحبس ضد المتصرفين أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين للمجموعة، ويصدر الحكم بالغرامات الجزائية ضد الشخص المعنوي دون الاخلال بتطبيق الغرامات الجبائية عليه »، فقد تم إسناد المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي من طرف المشرع الجبائي، و هذا نفس ما كرسته كافة النصوص الضريبية الأخرى⁵

غير أن الملاحظ أنها ليست مطلقة بل حرص المشرع الجبائي على حصرها في الشخص المعنوي من القانون الخاص مستبعدا بذلك الدولة والمجموعات المحلية وكذا الهيئات ذات الطابع الإداري أما الهيئات العمومية الأخرى الغامضة للقانون كالمؤسسات

العمومية و الاقتصادية فإنها تكون محل مساءلة جزائية في حالة ارتكابها جنحة الغش الضريبي¹

كما أجاز المشرع الجزائري في المادة 51 مكرر من قانون العقوبات أثر تعديله بموجب القانون رقم 04-15 المؤرخ في 10 نوفمبر 2004، المتابعة الجزائية للشخص المعنوي واضعا حدا لعدم انسجام النصوص الضريبية مع أحكام القانون العام بخصوص مسألة المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي.² تنص عليها النصوص الجبائية صراحة وتتراوح بين الحبس والغرامة إلا أن القانون 11/02 في مادته 28 المعدلة لنص المادة 303 من ق.ض.م.ر.م عدلت في العقوبات²، حيث أصبحت العقوبة على التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء الضريبة أو حق أو رسم أو تصفيته كليا أو جزئيا كما يلي:

1 - غرامة مالية من 50.00 إلى 100.00 دج عندما لا يفوق المبلغ المتملص منه 100.00 دج.

2 - الحبس من شهرين إلى 6 أشهر وغرامة مالية من 100 000 إلى 500 000 دج، أو حدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق المبلغ المتملص منه 100 000 ولا يتجاوز 1000 دج

3- الحبس من ستة أشهر إلى سنتين و بغرامة مالية من 500 000 دج إلى 2.000.000 دج أ، حدى العقوبتين، عندما يفوق المبلغ المتملص منه 1.000.000 دج والا يتجاوز 5.000.000 دج؛

4- الحبس من سنتين إلى 5 سنوات وغرامة مالية من 2.000.000 إلى 5000.000 دج أو حدى العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 5.000.000 دج ولا يتجاوز 10.000.000 دج

¹ فارس السبتي، مرجع سابق، ص 343.
² احسن بوسقيعة، مرجع سابق، ص 400.

5- الحبس من 5 سنوات إلى 10 سنوات وبغرامة مالية من 5000.000 إلى 10.000.000 دج، إحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10.000,000 دج

ونجد ق.ر.ر.أ في المادة 117 أحال العقوبات طبقا للمادة 303 من ق.ض.م عن كل من تملص م عن كل من تملص أو حاول التملص بصفة كلية أو جزئية باستعمال طرق تدليسية.

يضا نجد المادة 129 من ق.ر.ر.أ تعاقب على مخالفة الخبير الجبائي أو وكيل الأعمال أو المحاسب، بغرامة جزائية تتراوح من 1.000 إلى 10000 دج وتقابلها في ق.ض.غ.م المادة 545 إلا أنها نصت عليها كمخالفة جبائية، هذا في الحالة العادية أما في حالة العود كما عرفته المادة 131 من ق.ر.ر.أ " يعتبر في حالة عود كل شخص أو شركة صدر ضدها حكم بإحدى العقوبات المنصوص عليها في القانون، يرتكب في غضون أجل (05) سنوات بعد الحكم لإدانة"، فلقيام العود يجب أن يكون صادرا من محكمة جزائية بعقوبة أصلية، ويترتب عنه وجوب مضاعفة العقوبات الجبائية والجزائية، وحددت مدته ب (05) سنوات، وأجمعت على ذلك كل القوانين الجبائية.

ولا يمكن في حال من الأحوال للقاضي العمل بنص المادة 53 من ق.ع لأن القوانين الجبائية نصت صراحة على ذلك لأن العقوبة الجبائية هدفها تعويض الخزينة العمومية عن الأضرار التي لحقتها من جراء التهرب، ولكن يمكن للقاضي أن يستعين بها فيما يخص العقوبات الجزائية فهي جزاء لمخالفة الأحكام ويجوز تخفيضها حسب الظروف المخففة السلطة التقديرية للقاضي.

لكن تجدر الإشارة إلى أن العقوبة السالبة للحرية وإن كانت ذات طابع ردعي إلا أن المصلحة الواجب حمايتها هي الضريبة كإقتطاع مالي يغذي الخزينة العمومية؛ فحبس

المكلف المتهرب إنما هو حبس لمصدر من مصادر تغذية الخزينة، بل وقد يضر الخزينة بشكل أكبر عن طريق إقامته في المؤسسة العقابية من خلال نفقات معيشته.

3: الشريك

إن الشريك في الجرائم الضريبية يعتبر مسؤولاً جنائياً عن ارتكاب الفعل المجرم قانوناً من تجريم الفعل الذي ساهم فيه، لا من إجرام المكلف بالضريبة، فالشريك يستمد إجرامه من تجريم الفعل لا من إجرام فاعله، ومن ثم يتعين لوقوع الاشتراك وقوع الجريمة الضريبية، ويستوي في ذلك¹ أن

تقع الجريمة تامة أو يقتصر الحال على مرحلة الشروع. وقد أحوالت النصوص الجبائية² تعريف الشريك في الجريمة التهرب إلى تعريف شركاء مرتكبي الجرائم المحددة بموجب قانون العقوبات³، على أنه يعتبر شريكاً في الجريمة من لم يشترك اشتراكاً ولكنه ساعد بكل الطرق وعاون الفاعل أو الفاعلين على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة لها مع علمه بذلك. لقد أجمعت النصوص الضريبية على تحميل الشريك المسؤولية الجزائية كاملة

وتطبق عليه العقوبات المقررة على الفاعل الأصلي، ومنه المادة 302 فقرة 02 من قانون الضريبة المباشرة، حيث تطبق على شركاء مرتكبي المخالفات نفس العقوبات المطبقة على مرتكبي هذه المخالفات⁴ أنفسهم ويعتبر على الخصوص كشركاء الأشخاص.

تطبق على الشريك المرتكب لجريمة التهرب الضريبي نفس العقوبات المقررة للفاعل الأصلي لهذه الجريمة، وبالتالي تحميل الشريك المسؤولية كاملة، وهذا ما جاء بإجماع في كل القوانين

¹ احمد فتحي سرور، مرجع سابق، ص 153.

² انظر المواد 303 فقرة 02 من ق ض م، 452 من ق ض غ م، 126 من ق ر ر أ، 120 من ق ت، المادة 35 فقرة 01 من ق ط.

³ انظر المادة 42 من قانون العقوبات.

⁴ أنظر المواد 02 من ق ط، و 120 فقرة 01 من ق ت.

الجبائية ، والشركاء هم من نصت عليهم المادة 42 من قانون العقوبات، وعلى الخصوص المواد 303فقرة 02 من ق ض م، و 120 فقرة 01 من ق ت، و 35 فقرة 01 ق ط. الأشخاص الذين يتدخلون بصفة غير قانونية لإيجار في القيم المنقولة أو تحصيل قائم في - الخارج .الذين قبضوا بأسمائهم فسائم يملكها الغير .

- كل من شارك أو أعد أو استعمل وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها من قبل وكيل أعمال -أو خبير.

- و الجدير بالذكر أن القوانين الضريبية استتت بعض الأشخاص بسبب وظائفهم وخصتهم بأحكام خاصة رغم أنهم شركاء في الجريمة، وهم المهنيين في ميدان المحاسبة والخبراء والمعتمدين ، فقد أجمعت على تغريمهم جبائيا وذلك أنهم شركاء في جريمة الغش الضريبي، أو أن تطبق عليهم إلى جانب العقوبات الجزائية عقوبات تأديبية حسب التنظيم الداخلي للمهنة التي تحكمهم والتي يمكن أن تصل إلى حد الشطب.¹

ثانيا - العقوبات التكميلية

- وهي عقوبات تكون تابعة للعقوبات الأصلية من خلال نص المادة 3/303 من ق.ض.م، والمادة 130 من ق.ر.ر.أ والمادة 3/546 من ق.ض.غ.م بنصها"دون الإخلال لعقوبات الخاصة المنصوص عليها في نصوص أخرى مثل (المنع من ممارسة مهنة، العزل من الوظيفة، غلق المؤسسة... الخ).

- أما فيما يخص النصوص التي تناولت العقوبات التكميلية في القوانين الجبائية لاسيما المادة 3/306 من ق.ض.م م، والمادة 544 من ق.ض.غ.م، والمادة 128 من ق.ر.ر.أ، بخصوص العود لنسبة لرجال الأعمال والخبراء والمحاسبين، تطبق عليهم بقوة القانون عقوبات المنع من مزاولة المهنة أو المنع من ممارسة النشاط التجاري،

وعند الاقتضاء تطبق عقوبة غلق المكتب أو المؤسسة. إلا أنه وبتفحصنا لجميع المواد السابقة الخاصة بالعقوبات التكميلية في حالة العود نجد أنها لم تحدد مدة معينة للعقوبة لذا وباستقراءنا للمواد نجدها تنص على المنع النهائي. بالإضافة إلى نشر وتعليق الحكم.

المبحث الثاني: الأساليب الوقائية لمعالجة التهرب والغش الضريبي

يؤدي الغش والتهرب الضريبيين إلى عدة آثار سلبية عديدة بما فيها الاقتصادية والمالية والاجتماعية, لذلك تعمل الدولة على مكافحة هذه الظاهرة على كافة المستويات المحلية والدولية, ويتم ذلك عن طريق معالجة أسباب هذه الظاهرة بطرق عديدة إما أن تكون وقائية تتعلق بالنظام والتشريع الجبائي, أو رقابية بأشكالها المختلفة, شكلية, أو رقابة على الوثائق أو معمقة على مجمل الوظيفة الجبائية.

تتم المعالجة الوقائية لظاهرتي الغش والتهرب الضريبيين على أمرين هامين, وهما تحسين وضعية الإدارة الجبائية وإصلاح التشريعات الجبائية.

المطلب الأول: تحسين وضعية الإدارة الجبائية :

بما أن تنفيذ النصوص القانونية ومختلف التشريعات الجبائية لا بد أن يتم على يد هيئة تنفيذية على مستوى مقبول من الكفاءة والخبرة والتنظيم , وعلى هذا الأساس فان فاعلية النظام الجبائي تستلزم وجود هيكل إداري منظم وعصري يتمتع بالتقنية , فوجود أي خلل أو عدم التجانس , أو تفاوت بين النص أو الإدارة , سيؤدي الى عدم تطبيق النص على ارض الواقع , لذا يجب تحسين وضعية الإدارة الجبائية من عدة جوانب:

الفرع الأول-تحسين الأوضاع الاقتصادية

مما يميز الإدارة الجبائية أنها تفتقد ذات الكفاءة المكونة تكويننا جيدا ,وفي إطار الإصلاحات الضريبية وما نتج عنها من إرتفاع عدد المكلفين واجهت الإدارة الجبائية عدة صعوبات في أداء مهامها وذلك لقلّة موظفيها ونقص كفاءتهم , وهذا ما يحتم على الإدارة الجبائية أن تتخذ إجراءات مثل :

- رفع مستوى موظفي الجهاز الجبائي من خلال التكوين المتخصص الذي يعمل على رفع مستوى تأهيل وتدريب تلك العناصر.¹
- تحسين الأجور ورفع في المرتبات الأمر الذي يجعل للأعوان في موضع بعيد عن الإغراءات المادية والرشوة.
- وضع أسس عادلة, للترقية , وبالمقابل تسليط أقصى العقوبات للموظفين الذين يثبت في حقهم سلوكيات غير مشروعة ومنافية لأخلاقيات المهنة.
- فتح مدارس متخصصة في المجال الجبائي عبر مختلف جهات الوطن قصد تكوين إطارات جبائية ورسكلة الأعوان الإداريين.²
- توفير الحماية اللازمة للموظفين في مجال الرقابة الميدانية , خاصة إذا تعلق الأمر بمراقبة المصالح الشخصية للمكلفين من أجل ضمان السير الحسن لمهامهم .
- تعزيز تعداد أعوان الإدارة الجبائية وخاصة المعنيين بالرقابة وتحسين مردودهم.

¹ ناصر مراد الإصلاحات الضريبية في الجزائر،مجلة الباحث ،دورية علمية محكمة ، جامعة ورقلة ،العدد02، 2003، ص30.

² ناصر مراد، الغش والتهرب الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر و التوزيع ، الجزائر ، ط 2003، ص1.167.

- توفير المعلومات الضرورية التي يطلبها المكلف عن كيفية تقدير الوعاء الضريبي والإجراءات الضريبية.
- تحسين علاقة الإدارة الجبائية بالمكلفين وذلك باعتبارهم زبائن لديها والتعاون معهم وإستماعهم في طرح انشغالاتهم أخذ مقترحاتهم بعين الاعتبار.¹
- إعادة الثقة بين المكلفين وموظفي الإدارة الجبائية.
- فرض عقوبات على أعوان الإدارة الجبائية الذين يغالون في تقدير الوعاء الضريبي.
- العمل على تخفيف حدة المنازعات مع المكلفين.

الفرع الثاني : تحسين الإمكانيات المادية

تعاني الإدارة الجبائية أثناء ممارسة مهامها من عدة مشاكل مادية تتمحور في:

1. المقرات الإدارية: يجب توفير مقرات إدارية مجهزة بالمرافق الضرورية للعمل متطورة تتجاوب ومقتضيات العصر لأنه في الوقت الراهن المقارت التي تتوفر عليها الإدارة الجبائية غير كافية وأكثرها عبارة عن منشآت تم تدشينها أثناء الفترة الاستعمارية لا تتجاوب مع متطلبات المصالح الجبائية، فمعظمها مقرات ضيقة لا تحتوي على أدنى الشروط ففي بعض الأحيان لاتكفي لتنظيم الملفات التي تسهل عملية المتابعة والمراقبة وهذا ما يؤثر على مردود الإدارة الجبائية مما يستلزم تجديد بناء مقرات جديدة تليق بالإدارة الجبائية وأداء وظائفها.²

¹ عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، ط 1، عمان الأردن، 2011 ص .. 229.

² بتانة طورش، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل الماجستير في القانون، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة، 2012/2011، ص 102، 103.

2- اللوازم والتجهيزات :معظم التجهيزات واللوازم التي تمتلكها الإدارة الجبائية تعتبر قديمة وغير متكيفة مع متطلباتها لذلك يجب توفير أحدث أنواع التجهيزات واللوازم لمواكبة التطورات الحديثة.

3-تجهيز الإدارة بالإعلام الآلي : إن استخدام الاعلام الآلي في الإدارة الضريبية يعتبر أنجع علاج لمكافحة الغش والتهرب الضريبيين ,كما أنه أصبح ضرورة حتمية يفرضها الواقع وهو لغة العصر,وذلك من أجل تسيير مختلف أعمال الإدارة المتعلقة بالإحصاء والبحث عن المادة الضريبية ويسمح كذلك بتحسين عمليات الرقابة الجبائية عن طريق برمجة علمية للملفات المراد مراقبتها وتسهيل الكشف عن الوضعيات الاحتمالية فأصبح الإعلام الآلي هو العلاج الفعال ضد كل أساليب الغش والتهرب الضريبيين.

4-وسائل النقل :تحتاج الإدارة الجبائية إلى وسائل النقل التي تساعد الأعوان والمراقبين على القيام بمهامهم, قلة تسهيل عمليات التحقيق والمراقبة من أجل مكافحة الغش والتهرب الضريبيين يجب توفير وسائل نقل تتماشى مع هذه الإجراءات والمهام.

المطلب الثاني :إصلاح التشريعات الجبائية:

يلعب التشريع الجبائي الدور الأساسي في محاربة الغش والتهرب الجبائين لذلك وجب العمل على إصلاحه أو إعادة صياغته بشكل يسهل فهمه والعمل به من قبل أعوان الإدارة الجبائية والمكلفين.

الفرع الأول-العمل على إصلاح التشريع الجبائي واستقراره:الصياغة القانونية الجيدة إن تسهل على المكلفين فهمها لذا يجب أن يتسم بالبساطة والوضوح والمرونة , لأن صياغة القانون الجبائي تلعب دور رئيسيا في نجاح أو فشل أي نوع من أنواع الضرائب, وكذلك الصياغة الجيدة من شأنها أن تصل إلى المكلف ويستوعبها دون بذل جهد كبير منه لذلك

يجب العمل على سد الطريق أمام التهرب ، من أجل هذا يجب العمل على صياغة النصوص القانونية بشكل

واضح لا يحتمل إلا تأويلا واحدا، فحتى إذا استعان المكلف بذوي الخبرة فلا يمكنهم أن يحملوا النص أي تفسير آخر غير التفسير الذي صيغ من أجله ولا يمكننا أن نصل إلى هذا المستوى من الدقة في النص إلا إذا تضافرت الجهود بين السلطة التنفيذية باعتبارها على علم بجميع ما يحيط بالضريبة من لحظة فرضها إلى تحصيلها و في الجهة الأخرى تجسد السلطة التشريعية ودورها بإعادة صياغة للنصوص المقترحة عليها من السلطة التنفيذية بمشاريع القوانين التي تزيل كذلك كل غموض ثد يشوب النص ويحرفه عن معناه الذي صيغ من أجله.¹

ويجب أن يعتمد التشريع على لغة بسيطة ومتناسقة ويحاول من خلالها التقرب إلى المكلفين وتسهيل إجراءات التزامهم اتجاه الإدارة الجبائية ، فتبسط لغة النصوص الجبائية لتساهم في تجنب التفسيرات الفردية والشخصية، التي تختلف من فرد لآخر لأن عدم وضوحها يجعل الموظفين في المصالح الجبائية غير قادرين على المتابعة اليومية للإجراءات التشريعية المختلفة.

كما يجب أن يتوخى المشرع أثناء صياغته للنصوص، الصياغة الجيدة و المنسجمة حتى تؤدي بنا الى استقرار القوانين ، نظرا للتغيرات والتعديلات التي نلاحظها كل سنة من خلال قانون المالية . لأنها تعقد مهام موظفي الضرائب الذين لا يمكنهم مواكبة التغيرات على مختلف النصوص القانونية ، لذلك يجب العمل على استقرار النظام الضريبي بإنشاء قانون جبائي قادر

¹ إبراهيم طرشي، التهرب الضريبي وآليات مكافحته، مذكرة ماستر، تخصص القانون العام للاعمال . كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، ، 2015ص 22.

على البقاء لمدة طويلة تضمن تحصيل الضريبة ومتابعتها بالنسبة للموظفين وأداءها بالنسبة للمكلفين، لأن الشكل ليس في انعدام القوانين أو تعددها بقدر ما هو في استقرارها، لذا يجب الإشارة إلى بعض التوصيات من فعالية النظام الجبائي¹.

- اللجوء إلى إجراءات تكفل الحد من إمكانية الغش والتهرب مثل: حجز الضريبة من المصدر (المنبع) : ويتجلى ذلك في حجز مبلغ الضريبة المستحق عند مدين المكلف ليدفعها هذا الأخير نيابة عن المكلف للإدارة الجبائية.²

- التبليغ بواسطة الغير وهذا المظهر لا نجده في الكثير من الدول النامية، مع تخصيص مكافئة لمن يلبى بمعلومات تساعد في الرقابة حتى وان حمل في طياته أغراض شخصية إلا أنه يبقى أداة فعالة.³

الفرع الثاني - بساطة وعدالة النظام الجبائي:

1- بساطة النظام الجبائي: إن بساطة النظام الجبائي لا تمكن فقط في تبسيط التشريعات الجبائية بل كذلك في تبسيط المعاملات الإدارية بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية.

ويتمثل تبسيط التشريعات الجبائية من خلال جعلها أكثر شفافية ووضوح في إجراءات فرض الضريبة وفي تقييم وضع المكلف وأكثر مرونة وفعالية لتقليل من ظاهرة الغش والتهرب الضريبيين، لأنه كلما كان التشريع الجبائي سهلا وبسيطا كلما أدى ذلك إلى إقناع المكلف

¹ إبراهيم طرشي مرجع سابق، ص 23.

² جهاد سعيد خصاونة، علم المالية والتشريع الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار وائل للنشر، ط 2010، ص 21.

³ نفيسة سويس، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة الغش والتهرب الضريبي، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة ورقلة، 2010/2011، ص 17.

بضرورة الوجوب دفع ديونه اتجاه الإدارة الجبائية ، ويسعى المشرع الجبائي من أجل استدراك

النقائص من خلال تبسيط إجراءات الرقابة وفرض الضريبة وتقدير رقم الأعمال وتطبيق معدلات منخفضة من الضريبة والتقليل من التعديلات الضريبية في كل فترة وجيزة.

2- **عدالة النظام الضريبي**: إن الإحساس بالتضييق من أهم العوامل التي تؤدي إلى استفحال ظاهرة الغش والتهرب الضريبيين ولمواجهة هذا الوضع يعمل المشرع الجبائي على إرساء نظام جبائي عادل من خلال الأخذ بمبدأ شخصية الضريبة وشموليتها من خلال المعدل

وكذلك تجنب ظاهرة الازدواج الضريبي، وتحقيق المساواة بين جميع المكلفين أمام القوانين والتشريعات الجبائية وعدم محاباة بعض المكلفين على الآخرين.¹

كما أن العدالة في التشريع الجبائي تقتضي أن يرى المواطن الواجب ما ينبغي أن يكون واجبا عليه فعلا، وكذلك طلب منهم احترام القانون السلطة العليا فإذا ضمن المشرع هذه المنزلة التشريعية في نفوس أفراد سهل عليهم تحقيق ما أمكن من عبء الالتزام الناتج عن هذا التشريع الجبائي، وعلى هذا يمكن القول بأن فكرة العدالة تقوم على ثلاث أسس وهي:²

-الشعور باحترام التشريع الجبائي

-الشعور بأهداف التشريع الجبائي

-إمكانية تحمل عبء هذا التشريع الجبائي.

¹ محي محمد سعد، العلاقة القانونية بين ممول الإدارة و الإدارة الضريبية ، مكتبة و طبعة الاشعاع الفنية ، ، 2002، ص،

² ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق ،مرجع سابق، ص116.

خلاصة

تعتبر الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي خولت الإدارة الجبائية التأكد من صحة التصريحات المقدمة من قبل المكلفين وهي أداة قانونية في يد الإدارة تسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم والتزاماتهم الضريبية ومن ثم اكتشاف كل الأخطاء والغفلات فقام المشرع الجبائي من اجل تصحيحها على تنظيم سير عملها وإسناد العمل للقيام به إلى أقصى مختصة متمثلة في المديرية البحث والتحقيقات والمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالولاية ،ومديرية كبريات المؤسسات وعمل على سن مجموعة من القوانين لكل من المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية ومنح صلاحيات للأعوان المحققة لتيسير الأداء مهامهم وفرض على المكلف عدة التزامات وهذا كله تحقيقا للعدالة ومنع تعسف الإدارة الجبائية من خلال منحه جملة من الضمانات والحقوق سواء المتعلقة بالتحقيق أو للإجراءات التقويم أو حتى الطعن القضائي.

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي ظاهرة خطيرة سواء كان دون اي مخالفة يعاقب عليها واذا كان ، القانون هذا بالنسبة التهرب الضريبي أو مخالفة يعاقب عليها القانون للغش الضريبي التهرب يمثل اهم التحديات التي تواجهها الدولة في تطبيقها لسياستها الاقتصادية والاجتماعية وهذا ما قادنا الى محاولة و تشخيص و كذا الالمام بمختلف جوانب هذه الظاهرة ومن خلال ما عرضناه اتضح لنا انه من الصعب اعطاء تعريف دقيق لظاهرة التهرب الضريبي من الناحية النظرية و هذا راجع الى اختلاف وجهات النظر التي انطلق منها كل باحث كما ان هذه ، الظاهرة تعود الى أسباب متداخلة ومتراطة فيما بينها تترجمها تصرفات الممولين، وتؤدي بهم الى التملص والافلات سواء الكلي أو الجزئي من ادائهم لواجباتهم الضريبية وهذ باللجوء الى طرق واساليب مختلفة وهذا ما زاد في شدة وصعوبة التحكم في هذه الظاهرة .

الخاتمة

الخاتمة:

من خلال دراستنا لدور الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي نجد ر بنا أن نختم هذه الدراسة بالتأكيد على أن الرقابة الجبائية أصبحت من أهم المواضيع المطروحة في جميع الدول بصفة عامة و في الجزائر بصفة خاصة،كون الضريبة تعد من أهم مصادر الإيرادات العامة للدولة.

يعتبر التهرب الضريبي احد معوقات النظام الضريبي ،حيث يؤدي إلى الإضرار بالخزينة العامة للدولة مما يؤثر سلبا على مواردها المالية ،وبترتب على ذلك عدم قيام الدولة بالإنفاق على أحسن وجه و عدم تقديم الخدمات العامة بصورة جيدة،إلا أن مكافحة هذا الأخير ليس بالأمر الهين،وهذا نظرا للإشكال المتخذة و التقنيات المتبعة من طرف المكلفين في استعمالهم للطرق الاحتيالية.

أما بالنسبة للرقابة الجبائية فهي تكتسي أهمية بالغة نظرا للنظام الجبائي في الجزائر كونه نظام تصريحي،حيث تسعى الإدارة الجبائية من خلالها إلى تحسين إيرادات خزينة الدولة بتوظيف جميع الوسائل المتاحة لمحاربة ظاهرة التهرب الضريبي.

و على هذا الأساس فان مواجهة هذه الظاهرة و الاهتمام بدراستها لا يعد أمرا اختياريا للإدارة الجبائية بل اكتسبت هذه الأخيرة الأهمية البالغة في اتخاذ الإجراءات الردعية و الصارمة ،وكذا تسخير كل الوسائل القانونية و التنظيمية و البشرية،على جميع المستويات المركزية،الجهوية و المحلية ،بالضافة إلى إطار قانوني يتجسد في الحقوق الممنوحة لها ،حيث مكنتها من تطبيق و تنفيذ إجراءاتها على أكمل وجه و كذا تحقيق الأهداف المرجوة من ذلك.

النتائج

- إن انعدام الثقة بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، يعتبر من مخاطر التهرب الضريبي ذات التأثير القوي على النظام الضريبي.
 - للرقابة الجبائية أهمية كبيرة للحد من ظاهرتي الغش و التهرب الضريبيين و أحسن وسيلة في يد الإدارة الضريبية.
 - يعتبر البحث عن المعلومة الضريبية من أهم خطوات الرقابة الجبائية
 - من المشاكل التي يعاني منها نظام الرقابة الجبائية البرمجة القليلة لملفات التحقيق مقارنة
 - بعدد المكلفين ،وهذا يعود لضعف الإمكانيات البشرية و كذا نقص الإمكانيات المادية.
 - بالرغم من مساهمة الرقابة الجبائية في زيادة الإيرادات المالية للدولة ،إل أنها ل تزال بعيدة عن الطموحات المعلنة في إطار السياسة الضريبية المرجوة.
 - إن التنسيق التام بين الإدارة الضريبية و مختلف الإدارات الأخرى يلعب دورا فعال في تبادل المعلومات من حيث جمعها و استغلالها.
- هناك عدة مبادئ و فروض محاسبية يجب على أعوان إدارة الضرائب التعرف عليها و هذا من اجل كشف الأخطاء و التجاوزات المتعلقة بالمعالجة المحاسبية و ما تخفيه منتلاعات على مستوى تخفيض الإيرادات أو تضخيم المصاريف بهدف التقليل من حجم النشاط الممارس و الأرباح المحققة للإفلات من الضريبة أو على الأقل التخفيف منها.
- عدم توافر قاعدة بيانات و معلومات عن نشاط المكلفين من العاملين في تجارة الجملة و التجزئة، و كذا العاملين في قطاع الصناعات التحويلية، إضافة إلى المهنيين الآخرين.
- القوانين على أدخلت التي المتكررة التعديلات بسبب استقراره، عدم و الضريبي النظام تعقيدات بها واللتزام بالضريبة المتعلقة القانونية النصوص فهم عملية صعب الذي ر الأم الضريبية،

3. الاقتراحات

نشر الوعي الضريبي و تنظيم ملتقيات حول النظام الضريبي، مع ضرورة إدراج التكوين و الثقافة الضريبية للمصرحين كونها تحسن من الخدمات الاجتماعية للوطن.

العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية و القوانين التشريعية المرتبطة بربط و تحصيل الضريبة.

تحسين الإمكانيات و الموارد البشرية لأجهزة الرقابة الجبائية عن طريق زيادة عدد الأعوان المحققين و تدريبهم على استخدام أدوات التكنولوجيا المتطورة
تحسين العلاقة بين المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية و تطوير أساليب التواصل و التعامل.

العمل على سد كل الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي، و هذا لمنع المكلف بالضريبة من التجنب عن دفع الضريبة باستغلال تلك الثغرات.

تحديد معايير واضحة، شفافة و موضوعية لانتقاء المكلفين الذين سيتم إخضاعهم للرقابة الجبائية، و عدم التركيز على قطاع دون غيره.

توفير بنك معلومات و قاعدة بيانات دقيقة تشمل كافة المكلفين بحيث تربط بين المؤسسات و الوزارات ذات العلاقة بمتابعة التهرب الضريبي.

تسهيل الحصول على المعلومة الضريبية و البرمجة العقلانية و العلمية للملفات بواسطة أجهزة الإعلام الآلي، بالإضافة إلى العمل بالرقمنة الالكترونية.

4. آفاق الدراسة: في الأخير نأمل من خلال هذه الدراسة أن تكون منطلقا لبحوث أخرى في

المستقبل مثل:

➤ لتجاه نظرا ذلك و اللكترونية، التجارة ظل في الجبائية الرقابة تفعيل يمكن كيف العالم نحو الققتصاد الرقمي.

➤.الدولي المستوى على الضريبي التهرب مكافحة في المختلفة التجارب دراسة دراسة سلوك المكلف تجاه الرقابة الجبائية و النظام الضريبي

قائمة المصادر و المراجع

Referance

قائمة المراجع

❖ المراجع باللغة العربية

• القوانين:

1. قانون الاجراءات الجبائية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب 2019 معدل ومتمم بقانون المالية لسنة 2020
2. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب 2019 معدل ومتمم بقانون المالية لسنة 2020
3. قانون الرسم على رقم الاعمال، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب معدل ومتمم بقانون المالية لسنة 2020
4. امر رقم 103/76 مؤرخ في 1976/12/09 يتضمن قانون الطابع معدل ومتمم بقانون المالية لسنة 2020
5. امر رقم 104/76 مؤرخ في 1976/12/09 يتضمن قانون الضرائب غير مباشرة معدل ومتمم بقانون المالية لسنة 2020
6. امر رقم 105-76 مؤرخ في 1976/12/09 يتضمن قانون التسجيل ومتمم بقانون المالية لسنة 2020 معدل
7. قانون الاجراءات الجزائية
8. قانون العقوبات

• الكتب

1. أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، ط 2، ج 2، دار هومة، 2006 .
2. أحمد شوقي الشلقاني، مبادئ الاجراءاتالجزائية في التشريع الجزائري، ج 1، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 1990.

3. جامع أحمد: علم المالية، فن المالية العامة، ج 1، دار النشر العربية، القاهرة، ط 1975، .
4. جهاد سعيد خصاونة، علم المالية والتشريع الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار وائل للنشر ، ط ، 2010،
5. حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية،الدار الجامعية، مصر، 1999.
6. حمدي سليمان القبيلات، الرقابة الادارية والمالية على الأجهزة الحكومية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 1998 .
7. سوزي عدلي ناشد: ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثاره على اقتصاديات الدول النامية، جامعة الإسكندرية، ،1999.
8. عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، ط ،1، عمان الأردن،
9. فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري الجزيري، ط 2، دار هومة للطباعة والنشر، 2011.
10. محمد حمو،منور اوسرير ، محاضرات في جباية مؤسسات مع تمارين محلولة، ط 1،مكتبة الشركة الجزائرية،بودواو- الجزائر، 2009 .
11. محي محمد سعد،العلاقة القانونية بين ممول الإدارة و الادارة الضريبية ، مكتبة و طبعة الاشعاع الفنية ،2002.
12. ناصر مراد، الغش والتهرب الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر و التوزيع ، الجزائر ، ط 2003.

• المذكرات والرسائل

1. رجال ناصر، سياسة مكافحة الغش والتهرب الضريبي، دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمغرب، أطروحة مقدمة لنيل الدكتوراه في علوم التسيير ، تخصص تسيير مؤسسات ، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر 2013-2014.
2. بتانة طورش، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل الماجستير في القانون ،كلية الحقوق ،جامعة قسنطينة، 2011/2012.
3. قرموش لئدة، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري ،(مذكرة ماجستير) جامعة بسكرة، 2013-2014.
4. نصيرة يحيوي: دراسة حول التهرب والغش الضريبيين، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصاد وا لعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة 199 الج زائر 7 . الج زائر
5. نفيسة سويبي ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة الغش والتهرب الضريبي، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة ورقلة، 2010/2011.
6. فريال بولعناصر، زعطوط مليكة، الغش الضريبي ونور الرقابة الجبائية في مكافحته، مذكرة ليسانس علوم إقتصادية، الجزائر، 2003-2004.

• الدوريات والمقالات

1. تقرير الاصلاحات الإقتصادية: الجزائر ،جانفي، 1989
2. تقرير الاصلاحات الإقتصادية: الجزائر ،جانفي، 1989
3. رضوان محمد البشير: التهرب من الضريبة مظهر من مظاهر التخلف، دراسات عربية ، العدد ، 02ديسمبر ، 1989.
4. محمد حمو،منور اوسرير ، محاضرات في جباية مؤسسات تمارين محلولة، ط1،مكتبة الشركة الجزائرية،بودواو- الجزائر، 2009 .

5. معاشو عمار، خصوصية إجراءات الدعوى الجزائية في مجال الغش الضريبي،
المجلة القضائية، عدد خاص، المحكمة العليا.
6. ناصر مراد الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة الباحث، دورية علمية محكمة ،
جامعة ورقلة، العدد 02، 2003.

• الكتب باللغة الاجنبية

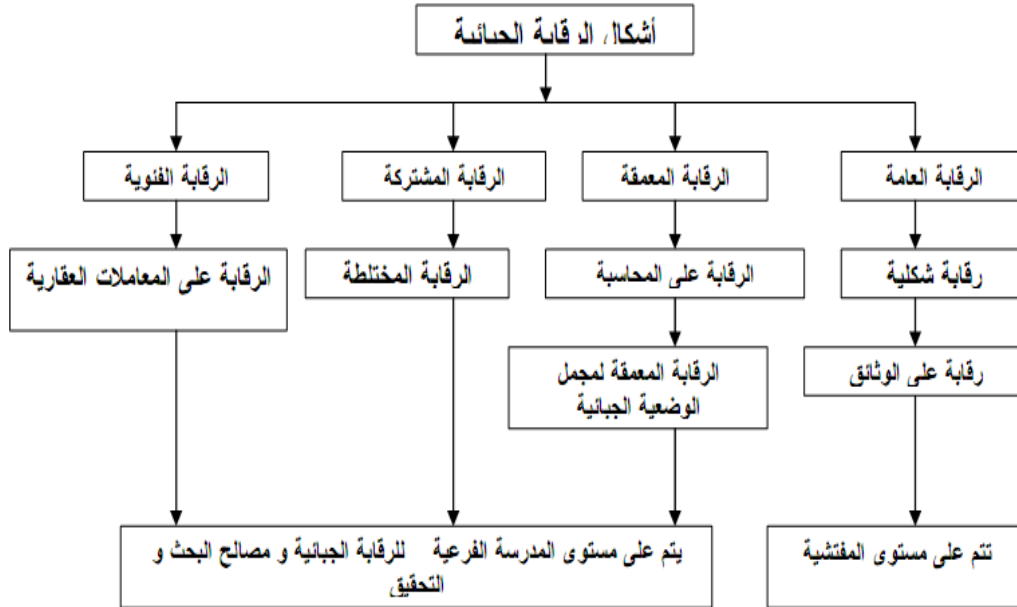
1. Claude La¹Marcleray ,control fiscale,edition Ihramattan,paris,p 16-18
2. Guettouche Nacir: op cit,
3. GuettoucheNacir: la fraude fiscale enAlgerie, causes et consequences,
(Mémoire de Magister) , ESC, Alger , 1998- 1999, P
4. ntról fiscal ¹-Martinje Jean Clande: la frande fiscale P V F, Paris, 1984
5. Philippe colin, La vérification fiscale, Ed économique, Paris, 198538
6. urent – co¹-Jean Claude Martineze: la fraude fiscal P U E, paris 1984,

الملاحق

السنوات	2007	2008	2009	2010	2011
عدد الوثائق المراقبة	30894	32795	30365	30029	27291
قيمة الإيرادات	33162154643	30015195068	28246714392	32293982830	26224016076

الجدول أعلاه يبين عمليات الرقابة الجبائية المنجزة للسنوات 2007-2008-2009-

2010-2011 على المستوى الوطني. (1)



المصدر : من إعداد الباحث

1-العقوبات الأصلية: في الجدول الموالي العقوبات الجزائية المنصوص عليها في مختلف القوانين
الجزائية: (1)

نوع الضرائب والرسوم	قيمة المبلغ المتضمن منه		الغرامة الجزائية		الحبس	
	الحد الأدنى	الحد الأقصى	الحد الأدنى	الحد الأقصى	الحد الأدنى	الحد الأقصى
-الضرائب المباشرة	0	100.000	50.000	100.000	/	/
والرسوم المماثلة	100.000	1.000.000	100.000	500.000	شهرين	أشهر 06
المادة 303	1.000.000	5.000.000	500.000	2.000.000	06 أشهر	سنتين
-الرسوم على رقم الأعمال	5.000.000	10.000.000	2.000.000	5.000.000	سنتين	05 سنوات
المادة 119	أكثر من 10.000.000		5.000.000	10.000.000	05 سنوات	10 سنوات
-حقوق الطبع	مهما كان المبلغ غير أنه في صورة الإخفاء يشترط لتطبيق العقوبات المذكورة أن يتجاوز المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 10.000 دج		50.000	200.000	سنة	05 سنوات
المادة 01-34	مهما كان المبلغ		/	/	06 أيام	أشهر 06
-حقوق التسجيل	مهما كان المبلغ		العقوبات المنصوص عليه في المادتين 209-210 من قانون العقوبات			
المادة 530	مهما كان المبلغ					
المادة 531	مهما كان المبلغ					
الضرائب	مهما كان المبلغ غير أنه في صورة الإخفاء يشترط لتطبيق العقوبات المذكورة أن يتجاوز هذا الإخفاء عشر للضريبة أو مبلغ 10.000 دج		50.000	200.000	سنة	05 سنوات
المادة 532	مهما كان المبلغ غير أنه في صورة الإخفاء يشترط لتطبيق العقوبات المذكورة أن يتجاوز هذا الإخفاء عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 10.000 دج		50.000	200.000	سنة	05 سنوات
غسبر	مهما كان المبلغ غير أنه في صورة الإخفاء يشترط لتطبيق العقوبات المذكورة أن يتجاوز هذا الإخفاء عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 10.000 دج		50.000	200.000	سنة	05 سنوات
المباشرة	مهما كان المبلغ غير أنه في صورة الإخفاء يشترط لتطبيق العقوبات المذكورة أن يتجاوز هذا الإخفاء عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 10.000 دج		50.000	200.000	سنة	05 سنوات

الفهرس

الصفحة	العنوان
I	الإهداء
III	التشكرات
IV	ملخص
V	قائمة الرموز
أ	المقدمة
الفص الاول الاطار المفاهيمي للرقابة الجبائية و الغش و التهرب الضريبي	
2	تمهيد
2	المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية
2	المطلب الأول: مفهوم الرقابة:
3	الفرع الاول : تعريف الرقابة الجبائية
4	الفرع الثاني: أشكال الرقابة
7	المطلب الثاني: أهداف الرقابة الجبائية و أسبابها
7	الفرع الاول: أسباب الرقابة الجبائية
8	الفرع الثاني: أهداف الرقابة الجبائية
9	المبحث الثاني :مفهوم التهرب والغش الضريبي:
9	المطلب الأول :تعريف وأنواع التهرب والغش الضريبيين :
9	الفرع الأول :تعريف التهرب والغش الضريبيين:
11	الفرع الثاني :أنواع التهرب والغش الضريبي:
14	المطلب الثاني :أسباب وأثار التهرب والغش الضريبي
14	الفرع الأول :أسباب التهرب والغش الضريبي:
18	الفرع الثاني :أثار الغش والتهرب الضريبي

23	خلاصة
الفصل الثاني أليات الرقابة في مكافحة الغش و التهرب الضريبي	
25	المبحث الأول: الآليات الإجرائية و العقابية
26	المطلب الأول: الآليات الإجرائية
26	الفرع الأول: إجراءات المتابعة
33	الفرع الثاني: إجراءات تحريك الدعوى الجبائية وأسباب انقضائها
38	المطلب الثاني: الآليات العقابية
38	الفرع الأول: العقوبات الجبائية
48	الفرع الثاني: العقوبات الجزائية
54	المبحث الثاني: الأساليب الوقائية لمعالجة التهرب والغش الضريبي
54	المطلب الأول: تحسين وضعية الإدارة الجبائية :
55	الفرع الأول-تحسين الأوضاع الاقتصادية
56	الفرع الثاني : تحسين الإمكانيات المادية
57	-المطلب الثاني: إصلاح التشريعات الجبائية
57	الفرع الأول-العمل على إصلاح التشريع الجبائي واستقراره
59	الفرع الثاني -بساطة وعدالة النظام الجبائي:
61	خلاصة
63	الخاتمة:
68	قائمة المراجع
73	الملاحق
76	الفهرس