وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة يحيى فارس بالمدية

كلـــية الحقوق والعلوم السياسية

مذكرة نهاية الدراسة للحصول على شهادة الماستر في الحقوق

تخصص: دولة ومؤسسات

بعنوان :

آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري

من تقديم الطالبتين

- سارة بن يخلف
- نادية طالبي

تحت إشراف الدكتور:

عبد القادر سي موسى

أمام اللجنة المشكلة من :

الاسم و اللقب	الجامعة	الصفة
د/ شيخ عبد الصديق	جامعة المدية	رئيسا
د/ سي موسى عبد القادر	جامعة المدية	مشرفا و مقررا
د/ كربوش سليم	جامعة المدية	عضوا مناقشا

السنة الجامعية : 2019/2018

شكر و عرفان

بسم الله الرحمن الرحيم

<< فاذكروني أذكركم ، و اشكروا لي ولا تكفرون >>

صدق الله العظيم الآية 152 من سورة البقرة .

الشكر لله عز و جل على توفيقنا لإعداد هذا العمل .

كما أتقدم بجزيل الشكر إلى الأستاذ المشرف << سي موسى عبد القادر >> على قبوله الإشراف على هذا البحث و على النصائح و التوجيهات السديدة ، كما لا يفوتني أن أتقدم بالشكر إلى موظفي كليتنا الذين كان لهم الفضل الكبير بتقديم عدة تسهيلات للطلاب في منح ترخيصات لجميع المؤسسات و المكتبات ...

كما أتقدم بالشكر إلى موظفي مديرية الضرائب لولاية المدية و على رأسهم الأستاذ <<بجة>>و الأستاذ << بن سونة عبد القادر >>و الأستاذ <<حميدي محمد لمين >>محاسب بالمؤسسة الاستشفائية لبلدية قصر البخاري ،الذين لم يبخلوا علينا بأي جهد عضلي أو فكري .

كما اشكر الأساتذة الذين تفضلوا بقراءة البحث و قبول مناقشته.

إهداء

إلى التي كان بطنها لي وعاء و صدرها لي سقاء ،و حجرها لي وقاء

أمي .

إلى الذي أطعمني الحلال ورباني على صالح الأعمال ، و سقاني الأخلاق ماء زلالا

أبي .

إلى التي سهرت و تعبت معي و سدت من أزري رفيقة دربي

أختي .

إلى سندي في الحياة و نور عيني

أخي .

إلى كل من كان له الفضل في انجاز هدا العمل المتواضع من بعيد أو من قريب

إلى كل هؤلاء اهدي هذا العمل .

سارة/نادية

قائمة المختصرات:

المختصرات باللغة العربية:

ص	صفحة
ط	طبعة
د.ط	دون طبعة
ص.ص	من الصفحة إلى الصفحة
د.س.ن	دون سنة النشر
ج	جزء
ق.ا.ج	قانون الإجراءات الجبائية
ق.ض.م.ر.م	قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة
ق.ض.غ	قانون الضرائب غير المباشرة
T.V.A	الرسم على القيمة المضافة
I.R.G	الضريبة على الدخل الإجمالي

المختصرات باللغة الأجنبية:

C.D.I	CENTRE DES IMPOTS
D.G.I	DIRECTION GENERAL DES IMPOTS
D.G.E	DIRECTION DES GRANDES ENTREPRISE
D.R.I	DIRECTION REGIONALE DES IMPOTS
D.W.I	DIRECTION DE WILAYA DES IMPOTS
D.R.V	DIRECTION DES RECHERCHES ET VIREFICATION
M.F	MINISTERE DES FINANCES
P	PAGE
P.U.F	PRESSES UNIVERSITAIRE DE France

مقدمة

مقدمة:

الضريبة هي المورد الأساسي للخزينة العمومية فهي فريضة نقدية إجبارية للدولة ، يقوم المكلف بدفعها دون مقابل حتى تستطيع الدولة تحقيق أهداف المجتمع و تغطية الأعباء العامة .

تحضي الضريبة بأهمية بالغة نظرا للدور الذي تلعبه في الحياة الاقتصادية، باعتبارها موردا رئيسيا للدولة التي تساهم بشكل فعال في تمويل النفقات العامة و إنعاش الحياة الاقتصادية و الاجتماعية للوطن.

و يرتكز دور الدولة على مقدرتها في تسيير مواردها المالية قصد تغطية نفقاتها ، و لن يتأتى ذلك إلا بإحداث نشاط مالي يرتكز على نظام جبائي فعال يمكنها من خلاله تحصيل الإيرادات ، بحيث كل ما كان النظام الجبائي فعال تكون قادرة على إحداث التنمية الوطنية .

إلا أن الضريبة تواجه صعوبات و عراقيل من طرف المكلفين و هذا بتحايلهم عن تسديد مستحقاتهم و تهربهم من دفعها و هو ما يعرف بالتهرب الضريبي ، أو الغش الضريبي .

إذ أن التهرب الضريبي يعتبر مشكل عويص تقع به الدولة، مما ينجر عنه من تحطيم للبنية الاقتصادية و الذي بات يدق ناقوس الخطر.

فبتوسع هذه الظاهرة التي أصبحت تهدد اقتصاديات جل الدول و خاصة المتخلفة منها ، و تشتد خطورتها في البلدان التي تمثل الجباية فيها أهم مورد للخزينة العمومية ، كما أن هذه الظاهرة ليست وليدة عصرنا الحالي بل اقترن وجودها بوجود الضريبة نفسها ، كما أنها لا تقتصر على رقعة جغرافية محددة ولكنها أخذت بعدا و طابعا عالميا .

يرتبط التهرب الضريبي بهيكل النظام الضريبي، الذي يتطلب مراجعة فيما إذا كان دافع الضريبة يستند إلى أفعال مادية، عمليات محاسبية، أو أفعال قانونية.

و مـــع ذلك فان أسبابها متعددة ،بالطبــع ، قــد تعود إلى المكلف بالضريبة أو إلى الإدارة الجبائية أو المنظومة الجبائية ككل .

لذلك فالمشكل لا يكمن في وجود التهرب الضريبي نفسه ، بل في امكانية معرفة المدى الذي يبلغه لاتخاذ كل السبل المتاحة لحصره مادام من المستحيل القضاء عليه كليا .

لذا يسعى القانون الجبائي لإيجاد الدواء لهذا الداء ،بتوظيف جميع الوسائل المتاحة لمحاربته كالوقائية الرقابية ، الردعية ، إذ تعتبر إجراءات ووسائل مهمة لمكافحته تكتسي أهمية بالغة نظرا لان النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي ، أي انه يمنح الحرية النسبية للمكلف بالضريبة بالتصريح بمداخله من تلقاء نفسه انطلاقا من شعورهم بالمسؤولية، ووعيهم بأهمية مساهمة كل فرد في تمويل النفقات العمومية، و بالتالي تحمل الأعباء الضريبية ، و بطبيعة الحال تقابلها شريحة ترى إن الضريبة هي تقييد للحرية و تجعله يعتمد طرق كثيرة للتملص منها : كعدم الفوترة، التصريح الكاذب ، استغلال الثغرات القانونية ، إنشاء شركات خارجية في بلد لا يفرض فيه الضرائب ، إلى غير ذلك من الأساليب التي تبقى تتطور مع تطور التكنولوجيا ،و هذا هو موضوع دراستنا.

لأنه إذا كان جهاز ضريبي غير متوازن لا يتماشى مع العصر من حيث التكنولوجيا ، من حيث توسيع القاعدة القانونية من حيث النظر في العدالة الجبائية، هذا كله أضحى من الضرورة إعادة النظر فيه لخلق التوازن باعتبارها احد الوسائل الأساسية لتمويل الخزينة العمومية .

لذا وجب تسليط الضوء على الإشكاليات القانونية و المؤسساتية و سبل مكافحة التهرب الضريبي التي قد تحول دون التصدي لهذه الظاهرة .

ويمكن تلخيص أهمية موضوع ظاهرة التهرب الضريبي في فكرتين أساسيتين ، تتجلى الأولى في الجانب العلمي من حيث الإصلاح الاقتصادي إما من ناحية الإنفاق العام و هذا في المجال التجاري أو الاستثماري ، و من ناحية الموارد و على رأسها الضريبة المباشرة أو غير المباشرة ،اما الفكرة الثانية تتمحور في الجانب العملي من خلال إيجاد الوسائل و السبل للحد من ظاهرة التهرب الضريبي و هذا عن طريق أدوات و أجهزة الرقابة الجبائية، بهدف الإصلاح الاقتصادي و التنموي .

و ترجع أسباب اختيار الموضوع إلى كون الظاهرة من المواضيع التي لم يتم التطرق إليها بشكل مفصل في مشوارنا الدراسي ، إضافة إلى ميولنا الشخصي في البحث في مجال الجباية ، ناهيك عن هذه الظاهرة تمس الجانب القانوني بتفعيل القوانين الجبائية في مجال الرقابة و الردع ... ، ولتفعيل منظومة العقاب الجبائي و منظومة الكبح الاقتصادي عن طريق القوانين الجبائية، فالتهرب الضريبي من مواضيع الساعة من التي يجب الالتفاف إليها ، بما أنه من المواضيع الحساسة و الواقعية و موضوع حيوي إضافة كونه يرمي إلى مشكلة عويصة تعاني منها دولتنا ، و تشهد تزايد مستمر، باعتبارها القلب النابض للاقتصاد الوطني ، فأردنا أن نفعلها من الجانب القانوني .

و لعل الأهـداف المنشودة مـن الدراسة هو تسليط الضوء على الظـاهرة و معرفة تداعياتها من جهة و من جهة أخرى محاولة إبراز الآليات الجديرة لمكافحتها و كذلك محاولة معرفة مدى تفعيل القاعدة القانونية عامة و الجبائية خاصة ، على ارض الواقع للتقليص من هذه الظاهرة أم إنها مجرد حبر على ورق و ابراز دور المؤسسات الجبائية في ذلك .

و لمعالجة موضوع دراستنا فقد طرحنا الإشكالية التالية :

ما مدى فعالية النصوص القانونية و الهياكل الإدارية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي بالجزائر ؟

و قد اعتمدنا المنهج الوصفي التحليلي في دراسة موضوع بحثنا ، من خلال إعطاء مفهوم التهرب الضريبي، و تحليل مختلف النصوص القانونية و الإجرائية المتعلقة بالتهرب الضريبي في التشريع الجزائري .

إلا انه اعترضنا بعض الصعوبات في بحثنا تتلخص في عدم قدرتنا الحصول على معلومات المتعلقة بالموضوع ، و هذا راجع لتكتم الإدارة الجبائية في منحنا المعلومات بحجة السرية .

و للإجابة على الإشكالية فقد اتبعنا الخطة التالية ، حيث قسمنا البحث إلى فصلين الفصل الأول تحت عنوان الإطار المفاهيمي و التهرب الضريبي بالتطرق إلى تعريفه ، أنواعه ، أسبابه ، أساليبه ، آثاره.

ولكي يتسنى معرفة طرق مكافحته تم معالجتها في الفصل الثاني تحت عنوان طرق مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري ، حيث قسمناه إلى المبحثين المبحث الأول وسائل مكافحة التهرب الضريبي و اعتمدنا على الوسائل الثلاث الوقائية ، الرقابية ، الردعية كمطالب للمبحث الأول ، أما المبحث الثاني فاشرنا للهيئات المتخصصة لمكافحة التهرب الضريبي كآخر مبحث لمعرفة من يقوم بالعمليات الثلاثة السابقة .

الفصل الأول:

الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي في التشريع الجزائري

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي في التشريع الجزائري.

تعد الضريبة مورد هام للخزينــة العموميــة، و تفرضها الدولة على المكـلف، سواء كان طبيعي أو معنوي ، نظرا لأهميتها، ولها انعكاسات سواء على المستوى الاقتصادي أو الاجتماعي أو حتى السياسي، ولكن غالبا ما يلجأ المكلف بالضريبة، إلى طرق للتخلص منها وهو ما يعرف بالتهرب الضريبي الذي أصبح هاجس يؤرق معظم دول العالم.

والجزائر ليست في منأى عن هذه الظاهرة التي أصبحت منتشرة في جميع المجالات وتتضاعف بشكل رهيب من سنة إلى أخرى.

وتختلف الأسباب التي تدفع بالمكلف لارتكاب هذه الظاهرة، وهذا بطرق وأساليب متنوعة والهدف منها أساسا التخلص من الضريبة إما كليّا أو جزئيا.

ولكن رغم أن التهرب الضريبي يعود بالنفع على الفرد، إلا أنّه ينعكس سلبا على الاقتصاد الوطني، لما له من آثار قاتلة على السياسة العامة والاقتصاد . . . الخ.

وعليه سوف نتطرق في هذا الفصل إلى الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي من خلال مبحثين فتناولنا في المبحث الأول ماهية التهرب الضريبي، أما المبحث الثاني فقد أشرنا إلى أسباب وآثار التهرب الضريبي.

المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي.

أصبح التهرب الضريبي منتشرا بشكل غير مألوف في الجزائر، وهو ظاهرة تشكل خطر على الخزينة العمومية باعتبار أن الضريبة تمثل إيراد هام للدولة ، والمكلف يعتبرها عبأ عليه و يحاول بشتى السّبل التّملّص منها.

وسنتناول في هذا المبحث ماهية التهرب الضريبي في مطلبين. فقد تناول في المطلب الأول مفهوم التهرب الضريبي، أما المطلب الثاني أسباب التهرب الضريبي.

المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي.

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي من أصعب وأعقد الظواهر التي اختلف الباحثون في إيجاد تعريف جامع ومانع لها.

وهذا يمكن رده إلى كون هذه الظاهرة تعرف تطور مستمر، ولا يمكن حصرها في تعريف واحد.

لدراسة التهرب الضريبي، وجب التطرق إلى تعريف التهرب الضريبي من خلال الفرع الأول وإبراز أنواع هذا الأخير وهذا في الفرع الثاني.

الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي.

لم يعرف المشرع الجزائري التهرب الضريبي، بل ترك الأمر للفقه، وهذا لصعوبة حصر الأساليب المستعملة فيها وتطورها المستمر.

فقد عرفه الفقيه "غالب محمد عرفات" بأنه: «التخلص جزئيا أو كليا من الضريبة، ويمكن أن يتم قبل تحقق الضريبة بعدم أدائها للخزينة».[1]

وعرفه الدكتور "حسن عواضة" و "عبد الرؤوف قطيش" بأنه: «تخلص المكلف من الضريبة الواجبة عليه كليا أو جزئيا دون أن ينعكس عبؤها على الغير».[2]

1 سالم محمد الشوابكة، التهرب الضريبي في المملكة الهاشمية الأردنية، مجلة الحقوق، مجلة علمية ربع سنوية، تعنى بنشر الدراسات القانونية والتشريعية، مجلس النشر العلمي، العدد 4،الاردن، 2005، ص263.

2 حسن عواضة وعبد الرؤوف قطيش، المالية العامة الموازنة للضرائب والرسوم، دار الخلود،الجزائر، 1995، ص291.

وعرفه الدكتور "ناصر مراد" على أنه: «ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كليا أو جزئيا دون أن ينقل عبؤها إلى شخص آخر».[1]

وعــرفه الدكتور "موفق محمد عبده" بأنـه: « الإفلات من الضريبة المستحقة على المكلف كلها أو بعضها».[2]

إضافة إلى بعض التعريفات لفقهاء أجانب منها:

تعريف "Margairaze André": «التهرب الضريبي هو محاولة التملّص من الضريبة في حدود القانون».[3]

تعريف "Delahaye Thomas": «التهرب الضريبي هو أن يسعى المكلف من دفع الضريبة دون ارتكاب أية مخالفة من نصوص التشريع الضريبي».[4]وكذا تعريف C.R.Masson لتقديم تعريف أكثر دقة يقول بأنه: « التهريب الضريبي هو فعل فردي أو إرادي غير مخالف لأحكام القانون الجبائي المعمول به، ينجز من طرف مكلف وذلك بواسطة تقنية قانونية تتكيف دوريا مع التغيرات في القانون الضريبي وترتكز على مبدأ حرية التسيير الجبائي، يمكن اختيار المكلف وبطريقة غير مباشرة لوضعية جبائية محددة مسبقا بغية الوصول إلى نتيجة اقتصادية مكافئة للنتيجة المراد الوصول إليها وهذا كله يكون تحت وضعية اقتصادية جبائية مقبولة».[5]

من خــلال قراءتنا لعـديد التعــاريف الخــاصة بالتــهرب الضريبي و الموجــودة فــي جل الكتب و الكتابات العالمية بجميع اللغات،نستنتج أن التهرب الضريبي هو عبارة عن« تملص المكلف من أداء واجبه اتجاه الدولة والمجتمع بصورة أشمل وأعم فهو يقود إلى إنقاص حصيلة الإيرادات العامة الوسيلة الأساسية لإشباع حاجات المجتمع الاقتصادية والاجتماعية والدفاعية».

---

1 ناصر مراد، فعاليات التهرب الضريبي بين النظرة والتطبيق، د. ط، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص 151.

2موفق محمد عبده، التهرب الضريبي في الفقه الاقتصادي الإسلامي، الطبقة الأولى، دار الجبان، عمان (الأردن)،2008، ص.4

3Margairaze André, la fraude fiscale et ses succédanées, comment a échappé à l'impôt, Edition Blonay, (Suisse), 1998, p33. نقلا ليندة قرموش ، مذكرة نيل شهادة ماستر ،ص 22

4Delahaye Thomas, le choix de la voie moins imposée, édition Brulant, Bruxelles (Belgique), 1977, p2522 نقلا ليندة قرموش ، مذكرة نيل شهادة ماستر ،ص .

5 C.R.Masson, la notion de l'évasion fiscale en droit interne L.G.D, Paris(France),1990, p182. نقلا ليندة قرموش ، مذكرة نيل شهادة ماستر ،ص 22

فالتهرب الضريبي يؤدي بالنهاية إلى انخفاض الاستثمارات وهبوط المستوى المعيشي للأفراد ناهيك عن إضعاف مقدرة الدولة في المحافظة على الأمن وإعادة توزيع الدخل».[1]

وما يمكن قوله أن اختلاف النظرة لهذه الظاهرة من باحث لآخر إلاّ أنّ التهرب الضريبي هو عملية يقوم بها المكلفون من خلال استغلال الثغرات واغتنام الفجوات الموجودة في التشريع الجبائي من أجل تجنب الضريبة، فيجب على المشرع الجبائي أن يتمعّن في القوانين ويعيد النظر في الفراغات الموجودة بتصحيحها وتعديلها حتى لا يتمكن المكلفين التهرب من دفعها.

الفرع الثاني: أنواع التهرب الضريبي.

نميز بين شكلين للتهرب الضريبي، فهما إما بدون انتهاك القانون الضريبي وهو ما يعرف بالتجنب الضريبي، أو بانتهاك القانون الضريبي وهو ما يعرف بالغش الضريبي.

أولا: التجنب الضريبي.

يقصد بتجنب الضريبة أن يتخلص المكلف القانوني من دفع الضريبة دون مخالفة أحكام التشريع الضريبي القائم.[2]

في هذا الإطار يمكن التمييز بين ثلاث حالات لذلك التهرب هي:

أ/ تهرب ضريبي ناتج عن تغير سلوك المكلف:

وذلك من خلال بعض السلوكات التي يتخذها المكلف بغرض تجنب الضريبة والتي تتمثل فيما يلي:

1/ الامتناع عن استهلاك أو إنتاج السلع التي تفرض عليها الضريبة بقصد تفادي دفعها.

2/ ترك النشاط الإنتاجي الذي يخضع إلى ضريبة مرتفعة والانتقال إلى نشاط آخر الخاضع لضريبة أقل.[3]

1 صباح نعوش، الضرائب في الدولة العربية، المركز الثقافي العربي،بيروت (لبنان)،1985،ص.115

2Paul Marie Gaudmet, précis de finances publiques, Edition Monchrestien, Paris(France) ,1970, p314.

3 ناصر مراد، المرجع السابق، ص 152.

الملاحظ على هذا النوع من التهرب الضريبي أن المكلف يكون على دراية بكافة الضرائب المفروضة، ويتفادى كل نشاط يكلفه ضريبة مرتفعة.

ب/ التهرب الضريبي ينظمه التشريع الضريبي:

يستند هذا التهرب كون أن الضريبة أداة هامة تستخدمها الدولة لتحقيق عدة أهداف - مالية اقتصادية واجتماعية - لذلك ينظم المشرع هذا التهرب المشروع لتحقيق أهداف معينة مثل إخضاع الأرباح المراد استثمارها بالنسبة للشركاء إلى معدل خاص 15% عوض 30% قصد تشجيع الاستثمار.

هذا التهرب مشروع كون أنه منظم بالتقنين الجبائي وهدفه تشجيع الاستثمار إلا أنه من أشكال التهرب الضريبي.

ج/ التهرب الضريبي عن إهمال المشرع:

قد يتحقق التهرب الضريبي نتيجة وجود ثغرات في القانون الضريبي وهو ناتج عن إهمال المشرع، في هذه الحالة يقوم باستغلال ثغرات التشريعي ومن أجل ذلك قد يستعين المكلف بأهل الخبرة والاختصاص لاكتشاف تلك الثغرات، فمثلا يستطيع المكلف تجنب الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية بالتوصل إلى إعطاء نشاطه صفة غير تجارية من وجهة النظر القانونية، رغم أن طبيعة نشاطه تجارية من الناحية الاقتصادية.[1]

نستنتج أن هذا النوع يرتكز على استغلال الثغرات القانونية في التشريع الضريبي نتيجة إغفال المشرع في بعض المواضع فيستعملها المكلف للتهرب من الضريبة المفروضة عليه.

ثانيا: الغش الضريبي.

ويعرف هذا النوع من أنواع التهرب بالغش الضريبي ،وهو التهرب الذي يكون مقصودا من المكلف، ويتم عن طريق مخالفة أحكام و قوانين الضرائب وذلك في محاولة للتخلص أو التملص من الضريبة.[2]

1 ناصر مراد، المرجع ذاته، ص252.
2موفق محمد عبده، المرجع السابق الذكر، ص06.

و ينقسم الغش الضريبي إلى:

أ/الغش البسيط:

يتمثل هذا النوع من الغش في كل محاولة متعمدة وسوء نية من أجل مخادعة الإدارة الجبائية لدفع ضريبة أقل وهذا من خلال تقديم تصريحات ناقصة تتضمن بيانات خاطئة لتقدير الضريبة على أساسها بقصد النية السيئة كون المكلف واع بعدم مشروعية العمل الذي يقوم به.

فقد ورد ذكر الغش البسيط ضمنيا في قانون الضرائب المباشر: « ... عندما يصرح المكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة أو يبين دخلا أو ربحا ناقصا...».[1]

ب/ الغش المركب:

يمكن تعريفه بأنه غش بسيط مقرون بممارسات تدليسية أي أن المكلف يستعمل أساليب ماهرة تمكنه من التخلص من الضريبة وكذلك مسح كل الآثار التي قد تؤدي مغالطاته ولقد ذكره في نص المادة 13 من قانون ض.م.و.ر.م قانون المالية 2001.[2]

الملاحظ أن الغش الضريبي يعتمد أساسا على خرق القانون الجبائي باستعمال طرق احتيالية وتدليسية للتخلص من الضريبة وهذا بكل أنواعه.

ج/ الغش المحلي:

يتم هذا النوع من الغش داخل حدود السيادة الجبائية، والأعمال التي يقوم بها المكلف تكون داخل حدود جغرافية واحدة، ويكون المكلف مسؤولا أمام الجهاز الضريبي الموجود بمكان إقامته.

د/ الغش الدولي:

نطاق هذا الغش أوسع، حيث يتعدى حدود الوطن حيث أصبحت هذه الظاهرة منتشرة بكثرة خاصة بعد تأسيس منظمة التجارة العالمية وانضمام العديد من الدول إلى معاهدات جبائية مشتركة ومبادلات تجارية إقليمية ودولية.

1أنظر المادة 193 من قانون الضرائب غيرالمباشرة.

2طرشي إبراهيم، التهرب وآليات مكافحته، مذكرة مقدمة لاستعمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، تخصص قانون أعمال، شعبة الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة الجزائر، سنة 2015/2014 ، ص 8.ص 9.

يتمثل هذا النوع من الغش في عدم وضع الضرائب داخل البلد وتحويل المداخيل إلى بلد آخر يتميز بجباية جذابة، ومثال ذلك ما حدث مؤخرا في قضية ما يعرف بالملذات الضريبية التي اكتشفت في بال.[1]

المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي.

إذا نظرنا إلى التهرب الضريبي باعتباره أخطر أنواع المشاكل الضريبية التي يجب تفاديها حفاظا على كيان الدولة واستقرارها، حتى قيل أن التهرب الضريبي هو جريمة الشرفاء بدعوى أن بعض الأشخاص ذوي الضمائر الحية لا يقبلون في كل الظروف الاستيلاء على الأشياء غير المملوكة لهم اعتقادا منهم بأن هذا القانون يفرض عليهم تقديم تضحيات بالتنازل عن جزء من ثرواتهم ومع هذا ليس من الصعب الوصول إلى الدوافع التي تجعل الأفراد يتهربون من دفعها.

الفرع الأول: الأسباب المباشرة.

أولا: الأسباب المتعلقة بالمنظومة الجبائية.

بعد الاستقلال وجدت الجزائر نفسها أمام فراغ قانوني من الجانب المالي فحاولت أن تساير الواقع.و اتسم النظام الضريبي إلى غاية 1991 بالظرفية،من خلال إلغاء الضريبة الفلاحية سنة 1971 و إعادتها سنة 1984 ، بالمقابل تم الرفع من معدل اقتطاع الضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية، و كان للازمة البترولية لسنة 1986 انعكاسات اقتصادية و اجتماعية خانقة،و دلك في سياق اقتصاد عالمي يتجه نحو نظام اقتصادي موحد،وتبعا لدلك فقد تمخضت فكرة الإصلاح الضريبي سنة 1987بمناسبة تشكيل اللجنة الوطنية للإصلاح الضريبي من كبار موظفي وزارة المالية و ممثلي رجال الأعمال و الباحثين في المجال الاقتصادي ،ولم تخلو قوانين المالية التي تلت 1992الى يومنا هدا من التعديلات ضف إلى دلك صدور ق.ا.ج. لسنة2002 .وما يمكن الإشارة إليه:

أ/ تعقد النظام الجبائي:

يعود التعقيد في التشريعات إلى الحجم الكبير للقوانين، بحيث يوجد قوانين منفصلة عن بعضها البعض وما تحويه كل واحدة منها من إعفاءات وتخفيفات، وإضافة في سعر الضريبة، وهذا النوع من الضرائب يصعب من مهمة الأعوان الإداريين، مما يسمح للمكلف باستغلال هذه الوضعية بتقديم التصريح الذي يناسبه.

1بن يحي جمال، جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة يحي فارس، المدية الجزائر، سنة 2017/2016، ص18.

من أحسن الأمثلة على تعقيد التشريعات الجبائية الجزائرية و عدم استقرارها هو الرسم على القيمة المضافة T.V.A التي دخلت حيز التنفيذ سنة 1992 بقانون رقم 36/90 المتضمن قانون المالية لسنة 1991 و المؤرخ في 31 ديسمبر سنة 1990، و التي جاءت عوضا عن الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج T.U.G.P و الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات T.U.G.P.S ، حيث احتوى هذا الرسم في بداية الامر على أربعة معدلات : 07% - 13% - 21% - 40% و هذا الى غاية سنة 1994 ، ثم تم الغاء معدل 40% و بعدها جاء قانون المالية لسنة 1997 و قام بالحفاظ على ثلاث معدلات ، و لكن قام بتغيير معدل 13% و استبدله بمعدل 14% ، كما اجرى كذلك تعديل على المكلفين الخاضعين لهذه المعدلات على الرسم على القيمة المضافة ، حيث اصبح بعض المكلفين الذين كانوا خاضعين لمعدل 07% خاضعين لمعدل 21% مثل المطاعم ، و من كان خاضعا لمعدل 13% أصبح خاضع لمعدل 14% ، و في هذه المدة التي بدأ فيها المكلف يتقبل هذه التغييرات يقوم المشرع من جديد بتغيير في قانون المالية لسنة 2001 ، في مادته 21 بإلغاء معدل 21% و استبدل معدل 14% بمعدل 17% مع تغييرات كذلك في نوع المكلفين الخاضعين لمعدل معين .

إن التعديلات المتواصلة للضريبة قد تصب في مصلحة المكلف، لكن لا ننسى أن المكلف يتعذر عليه مواكبة كل هذه التغيرات، ممّا يؤدي إلى عدم تحصيل الضريبة بالشكل المرجو كما أن هذه التعديلات تؤدي إلى عدم استقرار الجهاز الضريبي.[1]

ب/ عدم وجود العدالة الضريبية:

إن لعدالة النظام الضريبي دور كبير في التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي، فإذا احس المكلف بعدالة النظام الجبائي فسوف يدفع ما عليه من التزامات.

ونقصد بالعدالة:

التوزيع العادل لأعباء الضريبة بين أفراد المجتمع، لأن التهرب لا يؤدي إلى الأضرار بالمكلفين الذين يتحملون بصدق وإخلاص العبء الضريبي ممّا يخل بمبدأ العدالة إلى جانب إعطاء المتهرب ميزة أكبر على غيره من الأمناء دافعي الضرائب، وذلك بتحميلهم مزيدا من الضرائب عند رفع سعر الضريبة، أو فرض ضرائب أخرى جديدة من اجل تعويض النقص عن تهرب البعض.

هذا ما يضعف النسيج الاجتماعي بازدياد الفئات المتهربة جراء نتيجة عدم مساهمتها في تحمل الأعباء العامة، وحصولها على دخول كبيرة عن طريق توظيف ثرواتهم في نمو الاقتصاد، في حين لا يجهل أصحاب المداخيل المشروعة أية زيادة.[2]

1طرشي إبراهيم، المرجع السابق، ص12.
2طرشي إبراهيم المرجع ذاته، ص13.

ثانيا: أسباب خاصة بالإدارة الجبائية.

باعتبار الإدارة الجبائية ميزة وصل بين المكلف والإدارة الجبائية، لابد لهاته الأخيرة أن ترتقي للمستوى الواجب المنوط بها في تحصيل الضرائب بمختلف أنواعها دون أن تواجه في ذلك أي تعقيدات أو عراقيل بغية الوصول إلى إدارة جبائية متكاملة.[1]

لأنه باستدراك بعض النقائص في هاته الأخيرة والتي تتمثل أساسا في الإمكانيات البشرية.

من خلال موظفين أكفاء ذوي خبرة، وأن تتوفر على إمكانيات مادية من تجهيزات ومقرات تسهل من عملية التحصيل وتواجه التهرب الضريبي.

أ/ضعف الإمكانيات البشرية:

ويتجلى هذا في مظهرين:

1/ الجانب الكمي:

المقصود به عدد الموظفين، فمن المفروض أن يجاري عددهم عدد الملفات المطروحة المعالجة، فأي تباين بين هذين العاملين يؤدي إلى نتائج سلبية ووجود نقائص، نذكر منها:

- نقص المراقبين المتخصصين.
- نقص حملات المتابعة والرقابة، السبب الذي يجعل التهرب في أمان لفترة طويلة.

2/ الجانب النوعي (التأهيل):

إن عدم فعالية السياسة الضريبية ،و هدا لقلة الخبرة و التأهيل بالنسبة لموظفين خريجي الادارة الاستعمارية،وكذا سياسيات تكوينية منظمة ومنهجية، ضف إلى ذلك ضعف الدورات التكوينية والوسائل المسطرة من الإدارة لتمكين الأعوان من الإلمام ،[2] بأنواع الضرائب والرسوم وكذا عمليات التحقيق والتحصيل.

العمل الآخر الذي يعد في نفس الوقت مشكلة يجب حلها قبل النهوض لظاهرة التهرب،في نقص، الترقية ونظام الأجور، إذ تعد أجور موظفي القطاع الأكثر تدنيا، الشيء الذي يحفز بعض الموظفين إلى

1عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، ب.ط، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية(مصر)،2006، ص118.
2عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي، المرجع ذاته، ص119.

انتهاج سلوكيات، تدر عليهم بربح، يجعل من رواتبهم شيئا بسيطا، فالرشوة تطعن في شرف الوظيفة وتعدم التفاني والإخلاص.[1]

ثالثا: الأسباب التشريعية.

إن عمومية التشريع وتعديله باستمرار وما يترتب عليهما من غموض وعدم دقة وتحديد وصعوبة الفهم يفسحان المجال لثغرات، يستفيد منها المكلف أو الإدارة من التهرب من الضريبة، فقد يتطلب تحقيق أهداف المشرع من الضريبة رفع أسعارها (أهداف مالية)أو التمييز في المعاملة الضريبية بإعفاء بعض الاستثمارات من الضريبة (أهداف اقتصادية) أو إعفاء أصحاب الدخول المحدودة من الضريبة (أهداف اجتماعية) أو تخفيف العبء الضريبي عن طبقة ملاك الأراضي أو أصحاب رؤوس الأموال (أهداف سياسية)، فيشعر المكلف الذي زاد العبء الضريبي عليه برفع سعرها أو الذي لا يستفيد من هذا التمايز في المعاملة الضريبية بالضيق وعدم المساواة مما يشكل ضغطا نفسيا عليه يضعه في موقع المدافع عن حقوقه بالتهرب الضريبي.[2]

وكيفية تقدير الضريبة وتحصيلها سببا من مسببات التهرب، فالاعتماد في تقرير الضريبة على إقرار المكلف أو تقدير المكلف من الضريبة بالاعتماد الغير يحد كثيرا من التهرب الضريبي وبتحصيل الضريبة عن طريق الحجز من المنبع لإسقاط المقدمة، تضمن الخزينة تحصيل مالها من ضرائب في ذمة المكلف إلى حد كبير إما تحصيلها عن طريق المكلف مباشرة فإنه يضيع على الخزينة أموالا طائلة، إذا توافرت للمكلف الضمانات القانونية عدم الإطلاع وإمكانية تهريب أمواله، ولم تتوافر ضمانات التحصيل للإدارة. ونشير في النهاية إلى أهمية ملائمة وقت تحصيل الضريبة للمكلف، فعدم تزامن تحصيل الضريبة مع وقت تحقيق إراداتها يجعل عبأها أكبر مما لو تلاءم مع وقت تحقيقها كأن يكون موعد تحصيل الضريبة الزراعية قبل جني المحصول أو موعد تحصيل ضريبة الأرباح التجارية قبل تحقق الربح ممّا يجعلها تتجاوز مقدرته التكليفية ممّا يدفعه للتهرب من دفعها.

ولتيسيرات تحصيل دين الضريبة، كالدفع على أقساط أو السماح بالدفع مقدما على دفعات أثره في تخفيف وقع الضريبة وبالتالي في التهرب منها.

وممّا لاشك منه أن خلوّ القانون الضريبي من العقوبات والإجراءات الشديدة والصارمة مالية، جسدية لمخالفتها سواء من قبل الإدارة الضريبية أو من قبل المكلف عند تحضير الضريبة أو تحصيلها

1فاطمة السويسي، المالية العامة موازنة الضرائب، المؤسسة الحديثة للكتاب، طرابلس (ليبيا)، 2005، ص231 .ص232.

2عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي، المرجع نفسه، ص119

هما أكبر مشجع للتهرب من الضريبة، فعدم تعرض المكلف أو الإدارة لأية عقوبة أو فرض عقوبات حقيقية كالتنبيه على الموظف أو فرض غرامة مالية على المكلف أو إمكانية إجراء المصالحة مع المكلفين في حالة ارتكاب أي غش ضريبي، عند تقدير قيمتها أو تمنعه من دفعها بعد تقديرها أو إذا كان التأخر في تحصيلها لا يلحق الأذى بالموظف ولا يغير من مقدارها بالنسبة للمكلف فالمحصل سيتأخر في تحصيلها ودفعها إلى آخر لحظة ممكنة كسبا للوقت والمال فهو يستغل قرضا دين ضريبي[1] بدون فوائد ممّا يلحق الأذى في النهاية لخزينة الدولة ومشاريعها التي تعود بالنفع العام على المجتمع.

رابعا: الأسباب المتعلّقة بالمكلف.

غالبا ما تعود أسباب التهرب الضريبي إلى المكلف في حد ذاته والتي تندرج في إطار اعتبارات نفسية، أخلاقية ومالية.

أ/ ضعف المستوى الأخلاقي:

والذي يحفز الأفراد على التهرب من أداء الواجب الضريبي لذلك فهو يتناسب عكسيا مع الشعور الوطني في مصلحة المجتمع، ومع الشعور بالمسؤولية في تحمل الأعباء العامة

ب/ ضعف الوعي الضريبي:

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

في هذا المجال تشكل وسائل الإعلام أداة هامة للتأثير على مستوى الوعي الضريبي ويعتبر في المجتمع من أبرز أسباب التهرب الضريبي بحيث نقص شعور الأفراد بواجبهم تجاه الدولة يدفعهم إلى التهرب الضريبي، وذلك لوجود بعض الاعتقادات الخاطئة عن الضريبة والتي نجملها فيما يلي:

-اعتبار الضريبة إقطاع مالي دون مقابل، وبالتالي أداة تعسف على أملاك الأفراد.

- اعتقاد أن المتهرب من الضرائب إنما هو سارق شريف لأنه يسرق الدولة وهي شخص معنوي، وبالتالي فهو لا يضر الآخرين كما هو الحال في السارق أو الخائن أو المخالف لنظام المرور، وحسب استطلاع الرأي العام في فرنسا حول تكييف المتهرب من الضريبة اتّضح أن 4% من الأفراد يعتبرونه بمثابة سرقة و1% منهم بمثابة خائن لوطنه و18% منهم بمثابة شخص لا يحترم نظام مرور السيارات

1فاطمة السويسي، المرجع نفسه، ص232.

في حين أن 53% من الأفراد يعتبرونه كرجل أعمال يستغل الفرص للحفاظ على أمواله، كما أن 88% من الفرنسيين يبررون موقف التهرب ولا يجدون ضرورة لمعاقبته.[1]

ج/ الاعتقاد الديني حول عدم شرعية الضريبة:

لأنها لا تستند على منطلقات عقائدية بعكس الزكاة التي تعتبر من أركان الإسلام، سوء تخصيص النفقات العامة والذي يؤدي بالأفراد الشعور بتبذير أموالهم في أوجه لا تعود بالمنفعة العامة.[2]

الفرع الثاني: الأسباب غير المباشرة.

غالبا ما تعود أسباب التهرب الضريبي إلى المكلف في حد ذاته، والتي تندرج في إطار اعتبارات نفسية و

أولا:العامل التاريخي

فالوعي الضريبي للمكلف يتعلق بمستوى إدراكه لالتزاماته الضريبية، الشيء الذي يساعد على إشباع نطاق الظاهرة في أذهان المكلفين.

وهذا راجع للعامل التاريخي في دول جنوب المتوسط، فالجزائر المستعمرة كانت الضريبة المفروضة بها تهدف إلى تفقير الشعب ومنعه من مساعدة المجاهدين وعزله عنهم، الأمر الذي زاد من التهرب من دفعها باعتبارها اقتطاع ظالم من أموالهم، أو حتى سرقة في بعض الأحيان. وبعد الاستقلال ظلت النزعة في الضريبة رغم تغيير مركز من يطالب بها، وما هدفه منها، ما يدعى المكلفين وحتى وقتنا، دون إدراك منهم لا يرون الفائدة المباشرة التي تعود بالنفع عليهم من خلال دفعهم لمستحقاتهم اتجاه الخزينة.[3]

كما أنّ للجانب الديني نصيبا كبيرا من إبقاء الأفراد لثرواتهم حاملة يصعب الوصول إليها ضريبيا، وتقتصر نسبة الضريبة على تلك المسجلة بدافع أنهم يدفعون فائدة ربوية للدولة، عند تحويل ثرواتهم إلى أشكال معينة، واعتبارهم سرقة الجبائي ليست سرقة.

1ناصر مراد، المرجع السابق، ص155، نقلا عن محمد مرسي فهمي، سيد لطفي عبد الله، الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العملية، القاهرة(مصر)، بدون دار النشر، 1999، ص301.

2ناصر مراد، المرجع ذاته، ص155، نقلا عن صباح نعوش، الضرائب في الدول العربية، المركز الثقافي العربي، بيروت (لبنان)، 1987، ص121.

3زقاي أمينة، طرق مكافحة الغش والتهرب الضريبي، مذكرة نيل شهادة ليسانس، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس، المدية(الجزائر)، 2014/2013، ص48.

ثانيا: الضغط الجبائي على المكلف.

ونعني بالضغط الجبائي، عن التأثير الذي يحدثه فرض ضرائب مختلفة تبعا لحجم الاقتطاعات الضريبية.

فــإذا اعتبرنا الضريبة وسيلة متغيرة القيمة تبعا لعوامل معينة يكون وقعها على الأفراد بالإيجاب أو السلب، لابد من مراعاة الحدود عند الاقتطاع من أجل سيرورة أمثل للاقتصاد الوطني وتوازن النظام الضريبي.

فالضغط الضريبي على المكلف من خلال تعدد الضرائب، وارتفاع نسب تحصيلها و معدلاتها يجعل وقعها شديدا على المكلف فلا يجد منفذا إلا التهرب منها.[1]

ثالثا: الأسباب الاقتصادية.

إنّ فترات الكساد والأزمات التي يشهدها البلد تعمل على انتشار التهرب الضريبي وزيادته بسبب قلة النفوذ وانخفاض دخول المكلفين وتدهور القدرة الشرائية للأفراد وبالتالي زيادة حساباتهم لارتفاع الأسعار ممّا يصعب على المنتجين نقل عبء الضريبة لذا يدفعهم التهرب الضريبي لاستعمال مختلف الطرق المتاحة.

بينما في فترات الرخاء والانتعاش الاقتصادي تقل نسب التهرب الضريبي بسبب كثرة النقود وارتفاع الدخول وتحسن القدرة الشرائية للأفراد ممّا يسمح للمنتجين نقل عبء الضريبة إلى المستهلكين عن طريق رفع أسعار منتجاتهم لذا يكون الدفاع النفسي للتهرب لدى المكلف منخفضا.[2]

كما أنّ عدم تنظيم الاقتصاد الوطني وانتشار الاقتصاد الموازي يؤدي إلى استمرارية وزيادة حجم التهرب وذلك بسبب عدم ضبط سوق السلع والخدمات، وكذلك عدم ضمان حرية المنافسة التي تعتبر أهم شروط شفافية المعاملات.[3]

بالإضافة فإن القطاع الموازي لا يعمل على عدم دفع الضرائب فقط وإنما يجعل إجراءات التحريض الجبائي عديمة الجدوى وبالتالي فإن مبالغ نقدية هامة تتداول بحرية دون أن تخضع للمنطق العام للسياسة الاقتصادية، ولا يمكن للدولة محاربة هذا القطاع بصفة كلية لأنّه يساهم في امتصاص نسبة من ظاهرة البطالة وكذا التخفيف من بعض الضغوط الاجتماعية.

1زقاي أمينة، المرجع السابق،ص49.
2زقاي أمينة، المرجع ذاته،ص50.
3ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، المرجع السابق، ص159، نقلا عن gaudmet, Paul Marie IBID ص3101.

المبحث الثاني: أساليب وآثار التهرب الضريبي.

يعتبر التهرب الضريبي ظاهرة خطيرة يحاول من خلاله المكلف التخلص من تسديد الضريبة المستحقة عليه إما كليا أو جزئيا، ويستعمل المكلف الخاضع للضريبة شتى الطرق والأساليب للإفلات منها، وتختلف باختلاف النشاط الممارس المطلب الأول وينجر على ذلك انعكاسات سلبية تمس عدة جوانب الطلب الثاني.

المطلب الأول: أساليب التهرب الضريبي.

يستعمل المكلف بالضريبة طرق مختلفة من أجل تفادي الضريبة، إما بطرق احتيالية أو استغلال ثغرات قانونية. ويمكن تلخيص هذه الطرق في التحايل المادي الفرع الأول، التحايل القانوني الفرع الثاني، التحايل المحاسبي الفرع الثالث.

الفرع الأول: التحايل المادي.

يعتبر التهرب الضريبي عن طريق التحايل المادي أقل فعالية من التهرب عن طريق التحايل القانوني، وهذا التحايل يتمثل في عدم التصريح القانوني للمواد والمنتجات والأرباح التي تدخل في احتساب الاقتطاع الضريبي، بحيث أن المكلف يقوم بتغيير واقعة مادية بطريقة غير قانونية، أي أن هذه الصورة من التحايل تتم عن طريق إخفاء المكلف بالضريبة للسلع والمنتوجات والمواد الخاضعة للضريبة وجعلها بعيدا عن مراقبة إدارة الضرائب.[1]

أشار المشرع الجزائري إلى هذه الصورة ضمن أغلب القوانين التي لها علاقة بالضرائب وذلك في المواد 533 فقرة 5 من قانون الضرائب غير المباشرة[2]، والمادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال[3]، والتي تفيد أن الإخفاء من قبل أي شخص لمنتوجات تطبق عليها الضرائب أو الرسوم يعد من قبيل الطرق الاحتيالية.

1بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وآثارها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم الاقتصاد، تخصص نقود مالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة تلمسان (الجزائر)، 2011، ص63.

2نصّ المادة 533 فقرة 5 من قانون الضرائب غير المباشرة على ما يلي: «القيام وسيلة كانت لجعل الأعوان المؤهلين لإثبات المخالفات القانونية أو التنظيمية التي تضبط الضرائب غير المباشرة، غير قادرين على تأدية مهامهم، الأمر 104/76، المؤرخ في 9 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة جريدة رسمية، عدد 102، الصادر بتاريخ 22 نوفمبر 1976، المعدل والمتمم».

3نصّ المادة 118 فقرة 1 من قانون الرسم على رقم الأعمال، على ما يلي: «إخفاء أو محاولة إخفاء أي شخص للمبالغ والحواصل التي ينطبق عليها الرسم على القيمة المضافة الذي هو مدين بها ولا سيما منها عملية البيع بدون فاتورة».

كما اعتبر المشرع الجزائري أن الإخفاء يمكن أن يكون جزئيا ويمكن أن يكون كليا وسنتناوله كما يلي:

أولا: الإخفاء الجزئي.

يكون الإخفاء جزئيا عندما يقوم المكلف بإخفاء لجزء من بضاعته أو سلعه التي تكون من المفروض خاضعة للضريبة وذلك من أجل إعادة بيعها في السوق السوداء، كإخفاء بضائع مستوردة بهدف التخلص من الرسوم الجمركية والضريبية معا.[1]

كما يظهر هذا الإخفاء أيضا عندما يقوم المكلف بالإعلان عن قيمة أقل من القيمة الحقيقية للضريبة وإخفاء أملاكه بصفة جزئية كحالة المكلف الذي صدر في حقه أمر بالحجز على أمواله حتى تستو في الإدارة الجبائية الضريبية الصادرة في حقه من ثمن بيع الأموال المحجوزة فيقوم المكلف في هذه الحالة من تدبير إعساره عن طريق إخفاء أمواله.[2]

توجد حالات أخرى أين يتعمد فيها المكلف عند تحايله على البيع والشراء نقدا أو دون فواتير في جزء من نشاطه كما يمكن له أن يقوم بالتحويل المباشر للأملاك العقارية والممتلكات الموروثة من غير التصريح بها، كالتصرف الذي يقوم به المكلف في جزء من أمواله للورثة قبل وفاته، حيث يقوم بإخفاء بعض أموال التركة خاصة المنقولة منها، حيث يتم بعد توزيع الميراث التصرف فيها دون علم الإدارة الجبائية.[3]

ثانيا: الإخفاء الكلّي.

يكون الإخفاء كلّيا عندما يسعى المكلف بالضريبة إلى التخلص من دفعها نهائيا، بحيث أن هذا النوع من التحايل يؤدي إلى إنشاء اقتصاد خفي غير مصرح به وغير قانوني، وذلك في ظروف سريّة

1 كردودي سهام، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، د.ط، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2001، ص27.
2 بوزرورة حيزية، بوزيدي كاهنة، التهرب الضريبي في الجزائر وآليات مكافحته، مذكرة لنيل شهادة ماستر في الحقوق تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرّحمان ميرة، بجاية(الجزائر)، 2018، ص 32.
3 غضبان مريم، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية البويرة، مذكرة لنيل شهادة ماستر مالية ومحاسبية تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية علوم التسيير، جامعة آكلي محند أولحاج، البويرة(الجزائر)،2015، ص33.

عن طريق السوق السوداء، ويرجع ذلك إلى غياب الرقابة الجبائية في مواجهة هذا النوع من الغش نظرا لما تتعرض الإدارة الجبائية من صعوبات في إخضاع التبادلات التي تتم في السوق السوداء.[1]

ويعتبر احتيالا ماديا قيام المكلف بالضريبة بعرقلة الأعوان الاقتصاديين المؤهلين لإثبات المخالفات القانونية أو التنظيمية، ممّا يجعلهم غير قادرين على القيام بعملهم، وهذا ما تناولت المادة 533 فقرة 5 من قانون الضرائب غير المباشرة، بينما قانون الرسم على رقم الأعمال لم يعتبره كذلك ولا تسري عليه أحكام التهرب الضريبي إلا إذا أمكن تقدير أهمية التدليس.

وكذلك المادة 122 فقرة 1 من قانون الضرائب على رقم الأعمال تناولت هذه الحالة من التدليس، كما حدّدت مبلغ الغرامات لمرتكبها، أمّا في فقرتها الثانية نلاحظ أن المشرع قد ربط تطبيق هذه الغرامة بشرط أن يكون تقدير أهمية التدليس ممكنا.[2]

سوف نعرض بعض الأمثلة للتحايل المادي إما جزئيا أو كلّيا، والهدف منها معرفة هذا التحايل **بوضوح.**

- **مثال 1**:

المكلف بالضريبة يصرح بنشاط تجاري يمارسه مع إخفائه بنشاط آخر كان يكون له متجران ولا يصرح لإدارة الضرائب إلا بأحد المتجرين، والكثير من التجار يستعملون محلا تجاريا صغيرا كواجهة تسمح لهم بالحصول على قاعدة تجارية، في حين تكون لهم محلات أخرى لا علم للإدارة الجبائية بوجودها.[3]

- **مثال 2:**

ورشة لصناعة الملابس النسيجية تصرح بنسبة خسارة قدرها 90% على شكل فضلات ومهملات في حين النسبة العادية 10%، فالفارق إذن يكون محل صفقة بين صاحب الورشة وصانعي الأغطية.[4]

1- زروقي نجيب، جريمة التملّص الضريبي وآليات مكافحتها في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة ماجيستر في العلوم القانونية تخصص العلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة(الجزائر)، 2013، ص130/129.

2- بوزرورة حيزية بوزيدي كاهنة، المرجع السابق،ص 331، ص33

3- بوزرورة حيزية بوزيدي كاهنة، المرجع ذاته، ص34.

4- لابد لرزق، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر دراسة حالة ولاية تيارت، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية تخصص تسيير المالية العامة، كلية العلوم الاقتصادية، تسيير العلوم التجارية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان (الجزائر)، 2012، ص98.

الفرع الثاني: التحايل القانوني.

زيادة على أسلوب التحايل المادي الذي يكون بمبادرة من المكلف من أجل التهرب من الضريبة إما كليا أو جزئيا، وهناك أسلوب آخر ويتجلّى في التحايل عن طريق عمليات قانونية، ويعتبر الأكثر خطورة في الجزائر، والأسلوب الأكثر استعمالا والأرقى تقنيا.

يتم التحايل القانوني عن طريق استغلال الثغرات الموجودة في النظام الجبائي لصالح المكلفين الذين يستعينون بأهل الخبرة والاختصاص لاستنباط طرق التحايل مستندين بذلك إلى النصوص القانونية ويتجلّى في ذلك إلى إيجاد حالات قانونية تسمح للمكلف بالضريبة للاستفادة من مزايا ليس له الحق في الاستفادة منها وذلك من خلال وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية التي كانت عليه، وهذا ما أكده الفقيه Bruno في تعريفه بحيث أنه قال: «التحايل القانوني هي تلك العملية التي من خلالها يتم خلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية.[1]

ومن هنا فإنّ التحايل القانوني يتحقق وفق شكلين هما:

أولا: التكييف الخاطئ للعمليات القانونية.

ينصب هذا النوع من التحايل عن طريق التطبيق الخاطئ لبعض العمليات في محاولة تبرير نشاط ما خاضع للضريبة وراء نشاط آخر بحيث أن المكلف يقوم بتزييف واقعة أو حالة قانونية خاضعة للضريبة إلى وضعية أخرى مشابهة لها، ذلك يجعلها معفاة من الضريبة أو خاضعة لسعر ضريبي أقّل.[2]

كقيام المكلف بالأعمال التالية:

1/ دخول المكلف في نظام الإعفاءات كتوزيع أرباح الشركات على المساهمين في شكل رواتب وأجور لينخفض معدل الضريبة.[3]

1- قرموش ليندة، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق تخصص قانون جنائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيفر، بسكرة، 2014، ص41.
2- علام ليلى مكافحه ظاهره التهرب الضريبي في الجزائر، مذكره لنيل شهادة الماستر في القانون، فرع: القانون الدولي للأعمال، جامعه معمري، تيزي وزو(الجزائر) سنه 2013، ص 71.
3- حيزية بزرورة و كاهنة بوزيدي ، مرجع سابق ، ص 53.

2/ كما يمكن أيضا التلاعب أو التهرب عن طريق التعديل في برنامج الكمبيوتر نفسه أو من خلال برامج خاصة بالقرصنة و تسييره وفق ما يخدم مصالحه مما يسمح بالتحكم في البرنامج الاصلي.[1]

3/ قيام المكلف بتمرير حالة البيع على أساس أنها هبة وذلك من أجل التخلص من دفع حقوق التسجيل.

4/ قيام المكلف بإشهار إفلاسه وتسجيل ممتلكاته باسم أولاده للتهرب من دفع الضريبة.

ثانيا: التحايل عن طريق عمليات وهمية.

يلجأ المكلف بالضريبة إلى استعمال الثغرات الموجودة في القانون من أجل الإفلات من دفع الضريبة، بحيث يقوم بتركيب عمليات وهمية تهدف إلى التخلص منها، ويستعمل هذا النوع من التحايل غالبا في مجال الرسم على القيمة المضافة(TVA) و الذي يتمثل في تحديد فواتير مزيفة لعمليات البيع والشراء و التي يستفيد بموجبها المكلف من خصومات.[2]

بحيث أن المكلف يلجأ إلى انتهاج مثل هذه التقنية ظنا منه أن التحقيقات الجبائية تقوم على مطابقة القيمة المحاسبية للوثائق التبريرية المقدمة، ولأجل ذلك فالمتهربين يقومون بتأسيس نظام تهرب قائم على كتابات حسابية متناقضة فيما بينها وتبريرها بفواتير وهمية وهذا ما يسمح بالاستفادة من تخفيض الرسم على القيمة المضافة الخاص برفع الأعمال.[3]

ومن بين صور هذا التهرب نجد:

مؤسسة (أ) تشتري من مؤسسة ب بضاعة دون فاتورة، وبثمن أقل من ثمن المعمول به في السوق، بينما المؤسسة (أ) تتعامل مع مؤسسة أخرى وهمية تمنحها فاتورة أسعار باهظة مع الإفراط في تسجيل مبلغ تكاليف النقل والرسوم التي لم تدفع أصلا، بعد ذلك تدفع المؤسسة (أ) صكّا بنكيا للمؤسسة الوهمية التي تتقاضى قيمتها شكليا وتعيدها نقدا لمسيري المؤسسة (أ) مقابل حصولها على عمولة.

1- البريم محمد نور الدين، حركة الشركات ودورها في الحد من التهرب الضريبي، دراسة ميدانية على الدوائر الضريبية في غزة، قدمت لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة كليه الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر(مصر)، 2016، ص 419.
2- لابد لرزق، المرجع السابق، ص98.
3- لابد لرزق، المرجع نفسه، ص99.

هذه التلاعبات تسمح للمؤسسة أ بتبرير سعر التكلفة المرتفع لمشترياتها والذي يمكنها من تخفيف ربحها الخاضع للضريبة على أرباح الشركات والأرباح المقتطعة بضريبة الدخل.[1]

بالإضافة إلى ذلك فإن شراء بضاعة برسم للخصم قابل للتعويض إذا كانت الرسوم السابقة تفوق الرسوم اللاحقة ،فالفارق بين سعر البضاعة المسجل في الفاتورة المزورة، وسعرها الحقيقي المدفوع للمؤسسة الوهمية و الذي يخرج من خزينة المؤسسة أ يعفى من كل اقتطاع، وقد تعمد إلى تصدير نفس البضاعة والتي لم تدفع لاسمها طمعا في تعويضها باعتبار أن التصدير معفى من كل اقتطاع.[2]

الفرع الثالث: التحايل المحاسبي.

بما أن معظم التشريعات الضريبية قائمة على أساس الإقرار، أي إلزام المكلف بتقديم تصريح على أرباحه لمختلف الأنشطة التي يمارسها، فإن من البديهي أن معظم البيانات والمعلومات الموجودة في هذا التصريح يوفرها النظام المحاسبي، والذي يعد نظام قياس واتصال بعمل على تبويب وتسجيل وتلخيص العمليات المالية التي يقوم بها المكلف وإعطاء بيان دوري للجهات المعنية بنتائج النشاط الفعلي ومع اقتراض جزء من تضامن المكلف تجاه الإدارة الجبائية فإن المكلف يسعى دوما لإدخال تغيرات ولو طفيفة على ملفه الخاص من الجانب المحاسبي.

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

1- رحال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الفقيرة والمتوسطة دراسة حالة ولاية الوادي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية تخصص تسيير المؤسسات الفقيرة والمتوسطة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة (الجزائر)، 2007، ص66.
2 - رحال نصر، المرجع نفسه، ص67.

أولا: تضخيم الأعباء والتكاليف المحاسبية والجبائية.

إن القوانين الجبائية تسمح للمكلف بأن يقوم بخصم الأعباء والتكاليف ضمن شروط محددة مسبقا من أجل تحديد الأسس الخاضعة للضريبة ويشترط أن تكون هذه الأعباء متعلقة بممارسة نشاط المؤسسة ومدعّمة بوثائق تبريرية وأن تكون في حدود السقف المحدّد جبائيا لبعض التكاليف حتى لا يبالغ فيها، ولقد حدّد القانون الجبائي شروط معينةللتكاليف القابلة للخصم وهي:[1]

- أن تكون هذه الأعباء لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة.
- أن تكون هذه الأعباء متعلقة بالسير العادي لنشاط المؤسسة.
- أن تكون هذه الأعباء مرفقة بمبرات ووثائق رسمية.
- أن تعمل على تخفيض أصول المؤسسة.

والواقع يبين أن المكلف يحاول دائما إدخال نفقات ولو وهمية ومن أجل تخفيض الأساس الخاضع للضريبة ومن بين الأساليب التي يلجأ إليها نذكر مايلي: [2]

- تقييد النفقات الشخصية الغير قابلة للخصم ضمن مصاريف المحاسبة العامة للمؤسسة مثل تسجيل تكاليف إصلاح وصيانة السيارات الشخصية باسم المؤسسة، وهي في الواقع تستعمل لأغراض شخصية من طرف الأفراد المسيرين للمؤسسة.
- تسجيل ترميمات المباني الخاصة بالمؤسسة وهي الواقعة متعلقة بمساكن مسيريها.
- تسجيل مصاريف السفر إلى الخارج على أساس أنها تتعلق بمهمة في إطار الوظيفة وهي في الواقع مصاريف إضافية لا ترتبط بنشاط المؤسسة.
- تسجيل مشتريات في حسابات المؤسسة وهي في الواقع خاصة بمسيريها ومن أمثلتها شراء الأثاث المنزلي.

1/ العمال الوهميين والوظائف الوهمية.

حيث يقوم المكلف بتشكيل ملفات العمال الوهميين، أي بعبارة أخرى على الوثائق على الوثائق فقط، ويقوم بتسجيل أجورهم ومرتباتهم في محاسبته لتضخيم التكاليف، وهذه الأجور والمرتبات المسجلة في المناسبة تعمل على تخفيض الربح الخاضع للضريبة وانخفاض الربح يؤدي إلى تخفيض الضريبة.[3]

1- رحال نصر، المرجع السابق، ص 62.

2-غوفي خالد،اثر التهرب الضريبي على مداخيل الخزينة العمومية (دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة) ،مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبية،تخصص مالية و محاسبة،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ،جامعة محمد خيضر،بسكرة(الجزائر) ،2015،ص30.

3 -عباس عبدالرزاق،،التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي،دار الهدى ،الجزائر،ص101.

2/ التكاليف العامة غير المبررة.

إن التكاليف العامة القابلة للخصم هي جميع النفقات والأعباء والمصاريف المباشرة المتعلقة بنشاط المكلف إذا كان من السهل إدخال أعباء ومصاريف إضافية إلى التكاليف الموجودة حقيقة حيث سمح المشرع الجبائي للمكلف حق خصم بعض التكاليف من الربح الخاضع للضريبة والتي لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة، لكن في أغلب الأحيان يستغل المكلف هذه الفرصة لتسجيل تكاليف خارج نشاط المؤسسة من أجل التخفيض من الربح الخاضع للضريبة.

وقد أوضح المشرع الجبائي في المادة 169 فقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التكاليف القابلة للخصم جبائيا مثل: [1]

-المبالغ المخصصة للإشهار المالي والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية.

- ترميم المعالم الأثرية والمناظر التاريخية المصنفة وتجديدها: رد الاعتبار لها وتصليحها وتدعيمها وإصلاحها.

- ترميم التحف الأثرية والمجموعات المتحفية وحفظها.

- توعية الجمهور وتحسيسه بجميع الوسائل في كل ما يتعلق بالتراث التاريخي المادي والمعنوي.

- إحياء البنايات التقليدية المحلية.

ونذكر على سبيل المثال التكاليف الغير قابلة للخصم جبائيا:

-قيام المؤسسات بترميمات على المباني الصناعية والتجارية، فيقوم مسيرو المؤسسة بإجراء ترميمات على مبانيهم الشخصية مسجلين إيّاها في حسابات في الترميمات الخاصة بالمؤسسة.

- شراء مستلزمات خاصة كالأثاث لأغراض شخصية مسجلين إيّاها في حسابات مشتريات المؤسسة.

- قيام مسؤولي المؤسسة بعطلة إلى الخارج مسجلين ذلك على حساب المؤسسة موهمين بأنها تدخل في إطار النشاط العادي للمؤسسة.

-تضخيم مبالغ الإشهار والتمويل والدعاية.

3/ تقنية الاهتلاك:

تتميز إهتلاكات الإثبات المحاسبي للتدني الذي يحدث في قيمة الاستثمارات بفعل الاستعمال والتقادم، فالاستثمارات سواء كانت تجهيزات إنتاجية، اجتماعية...الخ.[2]

1المادة 169 ف 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة،لسنة2017.
2رحال نصر، المرجع السابق، ص 63.

وهب أموال مخصصة للاستعمال في النشاط الاستغلالي و لغرض البيع، وتتجه لذلك تتناقص قيمتها مع الوقت تدريجياً وبعد فترة من الوقت تختلف باختلاف الاستثمارات تصبح المؤسسة مضطرة لتغيرها وذلك:

- لأنّ الاستثمار تآكل وأصبح إصلاحه غير ممكن.
- لأنّ الاستثمار أصبح لا يستجيب لمتطلبات الاستغلال.

نتيجة ظهور أدوات إنتاج حديثة أكثر إنتاجية أو لأسباب أخرة وبعبارة أخرى فهو يمثل القيمة المفقودة تدريجيا للموجودات الثابتة الأصول الممتلكة للمؤسسة والمتمثلة في المباني والعقارات والتجهيزات ووسائل النقل ومعدات المكاتب.

وتحسب الاهتلاكات على أساس ثمن شراء الاستثمارات من مباني وآلات ومعدات وتجهيزات ويستثنى الرسم على القيمة المضافة المرتبط بعملية الشراء إذا كان قابلا للاسترجاع ويحسب على أساس المبلغ بكل الرسوم إذا كان الرسم على القيمة المضافة غير قابلة للاسترجاع.[1]

ويعتبر الاهتلاك أحد العناصر المكونة للربح والدخل الخاضع للضريبة وهو عبء من أعباء الاستغلال.

وتقنية الاهتلاك تستعمل غالبا خارج القواعد القانونية التي حددها التشريع المحاسبي والجبائي ومن قبل بعض المكلفين من أجل تضخيم الأعباء والتكاليف القابلة للخصم ويتم ذلك باتّباع الطريقتين التاليتين:

- تطبيق معدلات أو نسب مرتفعة غير مسموح بها قانونيا بغرض تخصيم مخصصات الاهتلاك السنوية وبالتالي تخفيض الربح الخاضع للضريبة، على سبيل المثال آلة معينة عمرها الإنتاجي 10 سنوات أي تمتلك بنسبة 10% من قيمة الاستثمار لكل سنة فيقوم المكلف بتسجيل قسط الامتلاك في محاسبته لمدة سنتين فقط أي بنسبة امتلاك 50% لكل سنة محاسبية أو لمدة أربع سنوات بمعدل 25%.
- تطبيق الامتلاك على أساس ثمن الشراء أو الحصول عليه مضافا إليه بمبلغ الرسم على القيمة المضافة المسترجع لتضخيم القيمة الأصلية التي تعتمد كأساس لحساب الأقساط السنوية للامتلاك في حين كان يجب جمع مبلغ الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع من قيمة الشراء أو سعر الاكتساب.

ولكي تكون هذه الاهتلاكات قابلة للخصم لا بدّ أن تخضع لشروط و هي كما يلي: [2]

- أن يصنف الأصل المهتلك ضمن عناصر الأصول الثابتة للمؤسسة والتي تتقادم مع مرور الزمن.

1المادة 141 ف 3، والمادة 174 ق.ض.م .ر.م ، لسنة2017 .
2المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة،لسنة2017.

- أنه لا تتعدى الامتلاكات المتراكمة قيمة الأصل الممتلك.
- أن تكون هذه الأصول محل الاستغلال مسجلة في سجلات المحاسبة.

2- تخفيض الإيرادات:

تعتبر طريقة التقليص أوالاغفال لبعض الإيرادات في التقييد المحاسبي من ضمن الطرق التي يلجأ إليها المكلف للتخفيض من قيمة الضريبة، حيث أنه يصرح بأرباح أقل بكثير مما هو عليه فعلا، فيحرم بذلك مصالح الضرائب من أوعيته ذات قيم معتبرة.

والجدير بالذكر هنا أنّ التشريعات الجبائية تحدد قيمة لرفع الأعمال كحد تلزم من تجارها بسك الوثائق المحاسبية، هذه الأخيرة تعتبر وسيلة لمتابعة مختلف الإيرادات التي يحققها المكلف، ومن هنا تبرز قدرات المكلف انطلاقا من الإقرارات الضريبية والذي يسعى جاهدا لأن يكون مطابقا لسجلاته المحاسبية مستعملا كل الطرق والأساليب للتصريح بمبالغ بسيطة بعيدة كل البعد عن القيمة الحقيقية للربح وفي هذا الإطار يقوم المكلف بعدة عمليات مثل:

- عدم تسجيل المبيعات وتتمثل هذه الطريقة في لجوء بعض المكلفين إلى البيع بدون استعمال الفواتير أو الشبكات، حتى لا يكون هناك أي أثر لعملية البيع فيحصل ثمن البيع ولا تسجل أو تظهر العملية في محاسبة المبيعات ولا في محاسبة المخزونات ولا في محاسبة الخزينة كذلك الحال بالنسبة للإيرادات التي تأتي من بيع البقايا الفضلات والمهملات الناتجة عن استعمال أو تحويل المواد الأولية أو المنتوجات النصف مصنّعة في الصناعات التحويلية وقطاع البناء.

- لكي يتم التخفيض محاسبيا من مبلغ المبيعات يلجأ بعض المكلفين إلى تسجيل مردودات وهمية للبضائع أو تخفيضات تجارية بشكل مبالغ فيها في حساب المبيعات مع أنه في الحقيقة لم تكن هناك أي مردودات للبضائع ولم تمنح أية تخفيضات تجارية للزبائن .[1]

وأخيرا نقول أن هذه الأساليب تبقى مجرد أمثلة نظرا لأن الأساليب يصعب حصرها فهي في تطور مستمر، فالمكلف يبقى جاهدا في البحث عن أساليب جديدة للتملص من الضريبة فيمكن أن يكون التهرب قبل فرض الضريبة حتى، كأن يقوم التصريح بنشاط وأسماء أشخاص متوفين، عجزة...الخ. وبعد فرض الضريبة وذلك بعدم دفع الضريبة أصلا كليا أو جزئيا أو تحرير رزنامة للتسديد الجزئي ثم بعد ذلك يتراجع عنها.

1رحال نصر، المرجع السابق الذكر، ص 64.

المطلب الثاني: آثار التهرب الضريبي.

يعتبر التهرب الضريبي من بين أخطر المشاكل التي تعاني منها الجزائر، إذ يؤدي إلى تخفيض الإيرادات وبالتالي إلحاق ضرر بالخزينة العمومية هذا ما دفع الدولة إلى القيام بالإنفاق العام من أجل تحقيق منفعة عامة، ولا يقتصر على هذا فقط، فهذه الظاهرة –التهرب الضريبي- تمس جوانب مختلفة تؤدي إلى تعطيل مشاريع عامة. وهذا ما سنتطرق إليه في هذا المطلب، فقد تناولنا في الفرع الأول الآثار المالية، أما الفرع الثاني فقد أشرنا إلى الآثار الاجتماعية، وبالنسبة للفرع الثالث فقد عرجنا على الآثار الاقتصادية.

الفرع الأول: الآثار المالية.

إن الضريبة لها دور أساسي في تمويل خزينة الدولة بالموارد المالية اللّازمة والتي توجه لتغطية النفقات العمومية لهذا فإن التملص من الضريبة بمختلف أشكاله وصوره يهدد المداخيل المالية للخزينة العامة ويتسبب في حدوث خلل لأي سياسة اقتصادية واجتماعية وهو ما يعد عائقا أمام تحقيق الهدف الرئيسي للضريبة والمتمثل في تمويل خزينة الدولة ومواجهة النفقات العاملة للدولة، وحتى تتمكن الدولة من سد هذه الفجوة تلجأ إلى البحث عن مصادر تمويل أخرى وتؤدي بالتأكيد إلى إحداث ضغط على التنمية الاقتصادية لما تشكله من مخاطر على الاستقلال المالي والاقتصادي للدولة، ومن بين هذه المصادر: الإصدار النقدي، الدين العام، الرفع من الضغط الجبائي.

أولا: الإصدار النقدي.

ويتم ذلك عن طريق خلق نقود جديدة من العملة الوطنية وهو ما يعرف بالتمويل التضخم وهذا ما ينعكس سلبا على الاقتصاد الوطني ذلك أن التمويل التضخم يؤدي إلى نتائج سلبية منها:

1- زيادة مفرطة للأسعار بصورة غير طبيعية.
2- إضعاف القدرة التنافسية الدولية للمنتج المحلي.
3- نقص القدرة الشرائية للمواطنين وتدهورها.
4- تغير نمط الاستهلاك.
5- انخفاض الصادرات في البلاد الذي يؤدي إلى قصور في الحصول على العملة الصعبة.[1]

1 ناصر مراد، المرجع السابق، ص 152.

ثانيا: الدين العام.

يؤدي اللجوء إلى الدين العام باختلاف مصادره (داخلي، خارجي) ومدته (قصير المدى أو طويل المدى) وطريقة الاكتساب (عام أو عن طريق الاكتتاب) إلى آثار نسبية على الاقتصاد ككل ومنها على الخصوص أن الدين العام 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 تسديد الدين العام.

ثالثا: التجارة الخارجية.

نظرا لارتباط الدولة بالمحيط الدولي فإنها تعمل على ترقية التجارة الخارجية من خلال فتح السوق الوطنية على الأسواق العالمية من أجل تمويل وارداتها الضرورية من السلع الرأسمالية وذلك العمل على تصدير منتجاتها الوطنية لجلب العملة الصعبة، فإذا كان هذا التصدير بكميات كبيرة ازدادت قدرة البلد على زيادة الاستيراد للسلع.[1]

الرأسمالية الضرورية ويعمل على إثراء الخزينة العامة، ولكن تبقى المشكلة في البلدان النامية هي اعتمادها على تصدير المواد الأولية بأسعار متدنية واستيراد سلع التجهيزات بأسعار مرتفعة وبالتالي اللجوء إلى الخزينة العمومية لتغطية النقص، ففي حالة وجود العجز في الخزينة نفسها فإن هذا يؤثر سلبا على التجارة الخارجية نفسها وبالتالي تضطر الدول على جلب رؤوس الأموال الخارجية لتنشيط وتحصيل عملية التنمية الاقتصادية ويبقى ذلك العجز أو اللجوء إلى الموارد المالية الأخرى له أثر بالغ على المكلف فيما بعد حيث يؤدي بالدولة إلى زيادة سعر الضرائب أو فرض ضرائب جديدة فيزداد عبئها على الذي لا يتهرب.[2]

رابعا: زيادة الضغط الجبائي.

إن لجوء الدولة إلى فرض معدلات ضريبية مرتفعة أو فرض ضرائب جديدة من أجل زيادة حصيلة الضرائب لمواجهة العجز المتولد عن ظاهرة التهرب الضريبي يؤدي إلى زيادة الضغط الجبائي

1رحال نصر، المرجع ذاته، ص 86.

2Bouderbala.Abdou, la fraude fiscale, revue, mutation n°7. Editée par la chambre nationale de commerce, Alger, 1994, p33.

المفروض على المكلفين مما يؤيد من ميولهم للتهرب وبالتالي استفحال ظاهرة التهرب الضريبي أكثر فأكثر.[1]

الفرع الثاني: الآثار الاجتماعية.

تتمثل آثار التهرب الضريبي على المستوى الاجتماعي في الجوانب التالية:

أولا/ التهرب يولد تهرب آخر.

إن التهرب الضريبي يقلل من الحصيلة الجبائية للدولة، مما يدفعها إلى زيادة معدلات الضريبة من أجل تحقيق مداخيل أكبر، ويترتب عن هذه الزيادة المعدلات الضريبية آثار أخرى سلبية، فنجد مثلا أن المكلفين الذين لا يقومون بالغش الضريبي يتحملون مساهمة في النفقات العمومية أكثر من المفروض تحمله على عكس المكلفين الذين يقومون بعمليات التهرب الضريبي لذلك فإن اللجوء إلى التهرب يكون بمقدار أكبر كلما ارتفعت معدلات الضريبة بالتمديد يولد تهرب آخر.

ثانيا/ تراجع الصرف في المعاملات الاقتصادية.

إن التهرب الضريبي يفسد تصرفات المكلفين الذين يمارسونه، حيث تنعدم الثقة بين المتعاملين لأن كل واحد منهم يعلم بأن المكلف الآخر يقوم بمسك محاسب مزورة لاعتبارات جبائية مما يؤدي إلى عدم الاطمئنان في منح القروض للعملاء، لأن الإدارة الجبائية قد تتدخل في أي وقت وتلقي على عاتقهم ديونا ثقيلة بسبب الغش الضريبي مما يؤدي إلى عدم إمكانية أداء مستحقات الموردين والذين قد يتابعون كذلك جبائيا

ثالثا / تثبيت وتعميق الفوارق الاجتماعية.

إن اعتماد الكثير من البلدان وخاصة الدول النامية على الضرائب لتمويل الخزينة العامة يؤدي إلى فرض ضرائب ورسوم مبالغ فيها على الأفراد مما ينمي لديهم الإحساس بالقهر والاستغلال من طرف النظام الجبائي، ويتزايد هذا الشعور لدى الفئات بسكوت الدولة على مختلف التجاوزات التي تقترفها أيادي أصحاب النفوذ بتهربهم الدائم، وهو ما يجعل الجو مضطربا في العلاقات بين أفراد المجتمع ويؤدي إلى ظهور الفوارق الاجتماعية، إضافة إلى انتشار الرشوة التي يتقاسم فيها المكلف عبء المخالفة مع موظفي الإدارة الجبائية اعتقادا بأنها مهما ارتفعت قيمتها فهي أقل وأخف من الضريبة، وبهذا ترسخ

1رحال نصر، المرجع السابق، ص 89.

فكرة التهرب الضريبي لديهم خاصة وسط مكلفين يخترقون نفس المسالك وفي محيط لا تدفع فيه الضريبة إلا من طرف الفقراء وأصحاب المداخيل المحدودة.

رابعا/ تفشي اللامدنية الجبائية في المجتمع.

إن وجود التهرب الضريبي بين مختلف الطبقات الاجتماعية يساهم في تدهور المدنية الجبائية "civisme fiscale" والتي يقصد بها تفضيل المكلف المصلحة العامة للمجتمع على مصلحته الخاصة بحيث لا يقوم بتخفيض جزء من المساهمة المالية التي يجب أن يؤديها للمجتمع وبذلك فإن التهرب الضريبي هو عامل من عوامل تدهور المدنية الجبائية.

الفرع الثالث: الآثار الاقتصادية.

إن للضريبة دور اقتصادي هام كونها منطق وأداة للتدخل الاقتصادي للدولة لذلك فإن التملص من هذه الضريبة له انعكاسات سلبية على اقتصاد الدولة من عدة جوانب ونخص بالذكر ما يلي:

أولا: التأثير على المنافسة.

عند الأخذ بعين الاعتبار وجود ضرائب مرتفعة على المؤسسات والتجار فإن المؤسسات التي تتملص من الضريبة توجد دائما في وضعية اقتصادية حسنة مقارنة مع تلك التي لا تتهرب من الضريبة وبالتالي تستطيع فرض أسعارها التنافسية وأحسن مثال على ذلك حال المؤسسات الوطنية التي لا تستطيع منافسة بعض مؤسسات القطاع الخاص والتي لا تتردد في إجراء صفقاتها التجارية بدون فواتير، وبالتالي فإن أسعارها منخفضة لعدم احتوائها على الرسم على القيمة المضافة لذلك فإن التهرب الضريبي يساهم في خفض قواعد المنافسة الشريفة ويعرقل النمو الاقتصادي.[1]

1/ عرقلة النمو الاقتصادي:

إن التهرب الضريبي يساهم في إبطاء وتأخير النمو الاقتصادي حيث أن التهرب الضريبي يثبط الجهود التي تسعى إلى رفع الإنتاجية فالمستثمر الذي يطمح إلى زيادة مداخيله عن طريق وضع إجراءات تنظيمية لعملية الإنتاج وعملية التسيير بهدف خفض التكاليف فإنه لا يتردد في ممارسة التهرب الضريبي من أجل الوصول إلى مبتغاه.[2]

1رحال نصر، المرجع السابق ، ص 89.ص90.
2حيزية بوزرورة و كاهنة بوزيدي، المرجع السابق، ص42

2/ إعادة توجيه النشاط الاقتصادي:

إن التهرب الضريبي يسهم في إعادة توجيه الأنشطة الاقتصادية، حيث يصبح الشغل الشاغل للمكلفين هو توجيه نشاطاتهم الاقتصادية أكثر حسب الاعتبارات الاقتصادية، وفي الجزائر نلاحظ هذا فالأنشطة الاقتصادية تتوجه عامة نحو القطاعات الأكثر حساسية للتهرب الضريبي دون أن تتوجه إلى النشاطات التي تخلق الثروات وتساهم في تكوين القيمة، مثال على ذلك إطارات المؤسسات في بعض الأحيان يتوجهون إلى التخلي عن صفة الإجراء لأن الأجر الذي يتقاضونه خاضع للضريبة على الدخل الإجمالي بمعدلات مرتفعة وهم ينشئون مؤسسات مستقلة أخرى تستفيد من إمكانية تكوين احتياطات معفية من الضرائب وانتهاز فرص التهرب الضريبي التي تتأتى لهم والتصريح بأنفسهم بالعناصر المحددة لدخلهم الخاص.

أيضا يلاحظ في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة من أجل ضمان مدخول جيد يفكر مدير المؤسسة في كيفية التهرب أكثر من تنمية أعماله ومؤسسته وبالتالي يمكن القول أن التهرب هو إذن مسبب للركود الاقتصادي.

3/ ندرة الأموال:

إن التهرب الضريبي يخلق ندرة لرؤوس الأموال لأن المكلف عند إخفاء الأرباح عن الضريبة يعمل بكل حذر على إخفاء رؤوس الأموال التي يكتسبها عن مراقبة الإدارة الجبائية ويعمل على عدم إنفاقها بغية عدم الانكشاف، فالتملص يعمل على الاكتناز عن طريق حفظ أمواله خارج السوق النقدي والمالي لمدة طويلة من الزمن ويمكنه اللجوء أيضا إلى شراء سندات مغفلة الأسهم مثل سندات الخزينة أو استثمارات معينة المراقبة مجوهرات، تحف فنية وبالتالي ستكون ندرة في السيولة النقدية على مستوى الاقتصاد الوطني ككل، بالإضافة إلى أن التسديد عن طريق النقود السائلة يكون مفضلا على النقود الاعتبارية وذلك لأن المبادلات البنكية سهلة المراقبة من قبل الإدارة الجبائية باستعمال الصلاحيات القانونية وخصوصا حق الإطلاع لدى المؤسسات البنكية.[1]

إن الإخلال بالواجب الضريبي ،يعتبر من انشغالات العالم الاقتصادي وكذا القانوني، لأن هذه الآفة بلغت العنان باعتبارها وكما سبق وقلنا هي المورد الاقتصادي الأول الذي تعتمده أغلب الشعوب لتمويل حاجاتها وسد نفقاتها، فهي تولد آثار سلبية شتّى تطرقنا لأهمها، فمنها المالية التي تؤدي بالإضرار بالخزينة العمومية بفقدان جزء هام من مواردها وبالتالي تصبح الدولة عاجزة على القيام

1 نصر رحال، المرجع السابق ، ص 91.ص64.

بواجباتها من نفقات تمويلات على أكمل وجه، ويفرض عليها اللجوء إلى طرق أخرى أكثر خطورة القروض...الخ.

وكذا الاجتماعية كأول أثر اجتماعي هو عدم المساواة بين الأفراد في تحمل عبء الضريبة، في المقابل تقوم الدولة بزيادة قيمة الضريبة فيزداد العبء ويصبح ما يسمى التهرب يولد تهرب آخر.

بالإضافة إلى الآثار الاقتصادية، التي تعتبر أخطرها الركود الاقتصاد الوطني وعدم القيام باستثمارات، إضافة إلى الإخلال بالمنافسة حيث تصبح المؤسسات المتهربة أفضل وأقوى من تلك التي تؤدي واجبها.

ونقول في الأخير أن مادامت الضريبة هي الممول الأساسي للخزينة العمومية، يجب العمل على الحد من هذه الآفة التي تسبب في آثار سلبية للإدارة الجبائية على كل المستويات ،وهذه الأخيرة لا تضر بالدولة فقط ،بل كذلك بالمكلفين الذين يقومون بواجبهم الضريبي، حيث يتم تحميلهم عبئا جبائيا إضافيا مما يولد الفوارق الاجتماعية، الاقتصادية في المجتمع ككل، وهذا لغياب نظام ضريبي فعّال يضمن التحصيل الأمثل للموارد الضريبية.

الفصل الثاني:

طرق مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري

الفصل الثاني: طرق مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري

بعد التعرض للإطار النظري العام لظاهرة التهرب الضريبي ،و أساليبه و أسبابه و آثاره رأينا أن المكلف يسعي لتخفيض عبء الضريبة بشتي الطرق، مما يؤثر مباشرة على مصالح الخزينة العمومية ،و من أجل الحفاظ علي هذه المصالح تقوم الإدارة الجبائية بإجراء عمليات وقائية ،رقابية و ردعية ،و التي تعد بين المواضيع الضرورية التي يلزم التطرق إليها لفهم ظاهرة التهرب الضريبي، و الإدارة الجبائية تملك جملة من السلطات، و هو ما يعرف بالسلطة الجبائية.

ومن أجل القيام بهذه العمليات ،وضع المشرع الجبائي مجموعة من النصوص القانونية والتنظيمية، من أجل ضبط و كبح عمليات التهرب الضريبي ،و ضمان التوزيع العادل للعبء الجبائي بين المواطنين حسب قدرتهم التساهمية. لذلك خصصنا هذا الفصل للتطرق الى وسائل مكافحة هذه الظاهرة من خلال مبحثين ،فقد تناولنا في المبحث الأول وسائل مكافحة التهرب الضريبي، أما المبحث الثاني فقد أشرنا لهيأت المتخصصة لمكافحة التهرب الضريبي .

المبحث الأول: وسائل مكافحة التهرب الضريبي

إن اعتماد المشرع على الأسلوب التصريحي الرقابي، في النظام الجبائي ،منح للمكلف بالضريبة حرية في عملية التصريح بما يتوافق مع نشاطه و مداخيله.[1]

و هذا ما يجعل المكلف يلجأ إلي تقديم معلومات غير صحيحة ،أثناء عملية التصريح ،و تعد مواجهة هذه الظاهرة التي أصبحت منتشرة بشكل واسع، أصبحت تكلف الخزينة العمومية خسائر ثقيلة.

سعى المشرع الجزائري إلي تبني وسائل مختلفة لمحاربة هذه الظاهرة ،و هذا ما أشرنا إليه في هذا المبحث من خلال ثلاثة مطالب، ففي المطلب الأول وضحنا الوسائل الوقائية، أما المطلب الثاني فقد لخصنا أهم الوسائل الرقابية، والمطلب الثالث فقد سلطنا الضوء علي الوسائل الردعية المنتهجة في سبيل الحد من هذه الظاهرة، أو حتى القضاء عليها نهائيا.

المطلب الأول : الوسائل الوقائية للحد من التهرب الضريبي

تعد الوسائل الوقائية من أهم الوسائل لمواجهة التهرب الضريبي وانجعها لاحتوائها على حلول كفيلة للتقليل من هذه الظاهرة .

فبالوقاية تسعى الدولة إلى تفعيل النظام الضريبي بمختلف الطرق قبل مكافحتها، لان هذه الأخيرة قد تكون مكلفة وهذا للنقص التي تعاني منه الإدارة الجبائية من ناحية الإمكانيات المادية أو حتى البشرية.

ويعتبر سد الطريق أمام المكلف بالضريبة، امثل إجراء وقائي وحاولنا في هذا المطلب الإشارة إلى الوسائل الوقائية و هذا في ثلاثة فروع، ففي الفرع الأول تحدثنا عن هذه الآلية على مستوى التشريع الضريبي ثم الفرع الثاني على مستوى الإدارة الجبائية، أما الفرع الثالث على مستوى المكلف بالضريبة .

الفرع الأول : على مستوى التشريع الضريبي

من أسباب التهرب الضريبي، وجود ثغرات في التشريع الضريبي بالإضافة إلى تعقده، لذلك خير وسيلة لمكافحة هذه الظاهرة، هو إعادة صياغة التشريعات الضريبية بطريقة مبسطة وواضحة يفهمها عامة الناس، ولا يجب أن تترك القوانين في طياتها مجالا للتأويل و التفسير[2].

1 ناصر مراد، المرجع السابق، ص 51.

2 العقيلي ابراهيم سالم ابراهيم، الرقابة القضائية علي قرارات مقدري الضريبة علي الدخل و فعالية عقوبات الجرائم الضريبية دراسة قانونية مقارنة ، دار قنديل للنشر و التوريع، عمان، 2008، ص 178.

و يستحسن في هذا المجال أن يشترك الفقه القانوني و المحاسبي مع الفقه الاقتصادي والمالي في إقامة هذه النصوص التشريعية للعمل علي سد الثغرات و تصحيح الأخطاء واستكمال النقائص، و حسم الخلافات الفقهية عند التطبيق[1].

أولا/ العمل على تحسين التشريع الضريبي

إن العمل علي تحسين التشريع الضريبي يكون من خلال الصياغة القانونية الجيدة بأسلوب يسهل على المكلفين فهمها وكذلك موظفي الضرائب، وتبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بفرض الضريبة وحساب مقدار تحصيلها[2].

و بالتالي يجب إحكام صياغة نصوص التشريعي الضريبي حتي يفوت علي المكلف الاستفادة من بعض الثغرات التي قد يتضمنها التشريع الضريبي، و عليه سد منافذ التهرب الضريبي[3].

وأن يتسم بالبساطة و الوضوح و المرونة لأن صياغة القانون الضريبي تلعب دورا رئيسيا في نجاح أو فشل أي نوع من أنواع الضرائب[4].

كما يجب أن يتسم النظام الضريبي بالشفافية في إجراءات فرض الضرائب أو تقييم رقم الأعمال خاصة إذا تعلق الأمر بالنظام الجزافي[5].

ثانيا/ العمل على استقرار التشريع الضريبي

نظرا للتعديلات المستمرة التي تمس التشريع الضريبي من خلال كل قانون مالية والتي تؤدي الى تعقد مهام موظفي الضرائب، وعدم قدرة المكلفين بالضريبة تتبعها وفهمها، وبالتالي نشوء حالة من الحساسية اتجاه الضريبة [6].

مما يستوجب العمل على استقرار النظام الضريبي وإلغاء كل التعقيدات المتمثلة بالأخص في تعدد الضرائب واختلاف معدلاتها حتى يسهل على المكلفين والإدارة معا تبسيط قوانين الضرائب وإجراءات تنفيذها[7].

1 برحماني محفوظ، الضريبة العقارية دراسة في القانون الجزائري و التشريعات المقارنة، د.ط،دار الجامع الجديدة. (الجزائر)، 2009، ص 172.
2 ناصر مراد،المرجع ذاته، ص 165.
3محمد مرسي فهمي، سيد لطفي عبد الله، الضريبة الموحدة علي الأشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العملية، دون نشر، القاهرة، 1999، ص 309
4 حامد عبد المجيد دراز، مرسي السيد حجازي، المالية العامة، دون دار النشر، بيروت(لبنان)، 2003، ص 272.
5 مولاي سليماني بغدادي، الإجراءات الجزافيةفي التشريع الجزائري، دون طبعة، المؤسسة الوطنية للكتاب، الجزائر، 1992، ص 52.
6 أحمد زهير شامية، المالية العامة، دار زهران للنشر و التوريع، عمان(الأردن)، دون سنة النشر، ص 210.
7 أحمد يونس البطريق، حامد عبد المجيد دراز، محمد أحمد عبد الله، مبادئ المالية العامة، دون طبعة، دار الشباب الجامعية الإسكندرية (مصر)1978، ص 102.

وخير ما فعله المشرع الجزائري أثناءالإصلاحات الضريبية هو محاولة منه خلال قانون المالية سنة 2002 وأيضا 2008، تبسيط الإجراءات القانونية الموجودة في القوانين الخمسةقانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، قانون الرسم، قانون الطابع، قانون التسجيل بقانون واحد يسمى قانون الإجراءات الجبائية الذي يحتوي على 179 مادة قانونية[1].

ثالثا / العدالة في النظام الضريبي

تتحقق عدالة النظام الضريبي من خلال تحقيق العدالة الاجتماعية بين أفراد المجتمع، والحد من التفاوت الطبقي[2].

ويقصد هنا بالعدالة الاجتماعية أي تحمل الأفراد لأعباء ضريبية متساوية، المقصود هنا أعباء الضرائب كلها أو بعضا منها[3].

مع السعي إلى تحقيق العدالة الضريبية من خلال مراعاة مبدأ شخصية الضريبية[4].

و إن تفرض الضريبة على المكلف حسب مقدرته وتجنب الازدواج الضريبي الذي يزيد من الإحساس بالتعسف الضـــريبي، فالنظـــام الجبائي العادل هو ما يسهل تقبل الضريبة من طرف المكلف بها و أن يكون نظام يجعل الأغنياء يدفعون الضريبة [5] .

تتجلى الآليات الوقائية على مستوى التشريع في العمل على تحسينه من خلال قوانين تكون ملمة بكل الثغرات التي مافتئ المكلف الاستفادة منها فيكون استقرار النظام الضريبي أو ما يعرف بالأمن القانوني يلعب دورا كبيرا فمن خلاله لا يتسنى للمكلف البحث عن الثغرات القانونية وكذلك لرجل الإدارة بفهم القوانين الضريبية و تنفيذها كما ينبغي .

ولعل للعدالة الضريبية دور في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي كونها تبقى حبرا على ورق، فمن الجانب القانوني هي مفعلة ولكنها مغيبة في الجانب الميداني، وتطبيقها يتجلى أساسا في القضاء على المحسوبية، الرشوة في مجال تقدير الوعاء الضريبي .

1 قتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب و الغش الضريبي –(حالة الجزائر من 2003 إلي 2008) مذكرة لنيل شهادة ماجستير علوم التسيير تخصص مالية و محاسبة، معهد العلوم الاقتصادية و التجارية و التسيير، جامعة يحي فارس – المدية(الجزائر)، 2009، ص 08.

2 عادل فليح العلي، المالية العامة و التشريع الضريبي، دار الحامد للنشر و التوريع، عمان (الأردن)، 2008، ص 181.

3 عادل فليح العلي، المرجع نفسه، ص 124.

4 ناصر مراد، الغش و التهرب الضريبي في الجزائر، المرجع سابق، ص 6.

5 jean rivoli,vive l’impot, edition du seuil collection societe, Paris(France),1965, p 72. نقلا عن نجوى سديرة ، مرجع سابق ، ص 207.

وأخيرا إن الإصلاحات التي عرفتها الجزائر في مجال الضريبة، من اجل إرشاد النظام الضريبي يلاحظ اختفائها في الوضع العملي، وهذا راجع كله للتعديل المستمر والذي يصاحب كل قانون مالية من سنة إلى أخرى .

الفرع الثاني : على مستوى الإدارة الجبائية

مـن بين أسبـاب التهــرب الضريبي، ضعف أداء أجهـزة الإدارة الضريبية بحيث مهما بلغــت الدقة و صياغة أحكام التشريع الضريبي فانه لا يكفي إذا لم تكن الإدارة الضريبية تتمتع بالكفاءة والنزاهة[1].

وقد وضع المشرع الجزائري العديد من الإجراءات التي يتعين على الإدارة الضريبية اتخاذها سواءا على مستوى الجانب البشري أو على مستوى الجانب المادي[2].

أولا / الجانب البشري :

تتمثل أهم الإجراءات التي لا بد للإدارة الضريبية اتخاذها على مستوى الجانب البشري فيما يلي:

1- رفع مستوى الموظفين من خلال التكوين المتخصص الذي يعمل على رفع مستوى تأهيل وتدريس تلك العناصر[3].

2- تحسين علاقة الإدارة بالمكلفين وذلك باعتبارهم زبائن لديها، وان التعامل لا بد ان يكون السائد فضلا عن الاستماع لانشغالاتهم و الأخذ بعين الاعتبار لمقترحاتهم [4].

3- توفير المعلومات الفردية التي يطلبها المكلف من قبل تقدير الوعاء، وفرض سعر الضريبة وإجراءات الضريبة [5].

4- تحسين الأوضاع المادية والاجتماعية بالإدارة الضريبية، قصد غلق منافذ الإغراءات المقدمة لهم في الإدارة تضمن أحسن تطبيق للنظام الضريبي، تؤمن له الظروف الموضوعية لأخلاقيات العمل الضريبي و مردوديته التامة.

5- تقرير تعداد الموظفين المعنيين بالرقابة و تحسين مردوديتهم [6].

1بوزرورة حيزية، بوزيدي كاهنة، المرجع السابق، ص 57.

2 نجوى سديرة، آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة الحقوق و العلوم السياسية، العدد11، 11جانفي2019، خنشلة (الجزائر)، ص 270.

3 ناصر مراد، الإصلاحات الضريبية في الجرائر، مجلة الباحث، العدد الثاني، جامعة ورقلة (الجزائر) ص 261، ص 229.

4 عبد المجيد قدي، دراسة في علم الضرائب، ط1، دار جرير للنشر و التوريع، عمان (الاردن)، 2008، ص 155.

5 إياد محمود القيسمي، المالية العامة و التشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر و التوريع، عمان (الاردن)، ص 2008، ص 155.

6la lettre de D.G.I (Algerie), bullent de d' information direction générale des impôts.; 64/2012,p 05.

ثانيا/ الجانب المادي :

اتخذ المشرع الجزائري الجبائي تعديلات هيكلية مست المستويين المحلي و المركزي تتمثل فيما يلي :

1- انشاء المديرية العامة للضرائب، وذلك بموجب المرسوم 190/90[1].

2- إنشاء تسعة مديريات جهوية بموجب المرسوم التنفيذي 60/91 .

3- إدماج مفتشية الضرائب المباشرة وغير المباشرة في مديرية واحدة.[2]

4- تجهيز مختلف المصالح الإدارية بالإعلام الآلي، وخصصت له نفقات للفترة الممتدة من سنة 2009 إلى 2012 [3].

و قد وضعت الإدارة الجبائية العديد من الإجراءات لمكافحة التهرب الضريبي منها :

أ- استحداث رقم تعريف إحصائي وإجبار المكلفين بإظهاره على كل التصريحات والوثائق التي لها علاقة بالنشاط الممارس[4].

ب- تسجيل المكلفين المتهربين في البطاقة الوطنية لمرتكبي الغش ومرتكبي المخالفات الخطيرة للتشريعات و التنظيمات الجمركية و التجارية ، ويتم انجازها من طرف المديرية العامة للضرائب، ومن ثم ضرورة استبعادهم من المشاركة في اية مناقصة تخص الصفقات العمومية، وعمليات التجارة الخارجية[5].

ت-إخضاع كل طلب شطب في السجل التجاري إلي تقديم شهادة الوضعية الجبائية مسلمة من طرف الإدارة الجبائية المختصة خلال 48ساعةالتي تلي تقديم الطلب حتى ولو كان مدنيا للخزينة العمومية، لكن في هذه الحالة الأخيرة لا يمكن الإعفاء من المتابعة[6] .

ما يمكن ملاحظته علي الوسائل الوقائية المنتهجة علي مستوي الإدارة الجبائية، وعلي الرغم من الإصلاحات التي تتبناها المنظومة الجبائية إلا أنها مازالت تشكو العديد من المشاكل سواء علي الجانب المادي أو حتي الجانب البشري.

---

1 مرسوم التنفيذي190/90 مؤرخ في 1990/6/23و المتعلق بتنظيم الإدارة المركزية في وزارة الاقتصاد، جريدة الرسمية رقم 26 الصادرة بتاريخ 19990/6/27.

2 ناصر مراد، واقع التهرب الضريبي، ص 262.ص 263.

3 نقلا عن نجوى سديرة، المرجع السابق ص 271.

4 راجع النص المادة ،3،4، 6، 8، 24 من القانون رقم21/01 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002، جريدة رسمية رقم 79، الصادرة بتاريخ 2001/12/23.

5 المادة 29 من الأمر رقم 01/09 المؤرخ في 22 جوان 2009 المتضمن لقانون المالية التكميلي لسنة 2009، جريدة رسمية عدد 44 ،الصادر بتاريخ 26 جوان 2009.

6المادة39 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 والتي جاءت لتعديل معني المادة66 من الأمر رقم 11/02 من قانون المالية لسنة2003، جريدة الرسمية56، الصادرة في 25 ديسمبر 2002.

فكان من الأجدر الاهتمام بموظفي الإدارة الجبائية، و ذلك بتسطير برامج تكوينية دورية لمواكبة التطور الحاصل في النظام الجبائي، و كذلك توقيع عقوبات قاسية على كل موظف تثبت في حقه جريمة من جرائم الفساد كالرشوة، الإفلاس...الخ، بالإضافة إلي ذلك وجب الرفع من مقرات الإدارة الجبائية و التي هي قليلة و مورثة عن الاستعمار

الفرع الثالث:على مستوى المكلف بالضريبة

إن العمل على توعية المكلف بالضريبة من ناحية، و تحسين العلاقة بينه و بين إدارة الضرائب من ناحية اخرى كفيل كآلية وقائية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي خصوصا وأن المكلف يعتبر حجر الأساس في هذه الحلقة.

أولا/ توعية المكلف بالضريبة

إن توعية المكلف بالضريبة تتلخص في عدة نقاط و لعل أساسها ما يلي:

1/ إعلام المكلف بحقوقه في طلب الإعفاء من الضريبة أو التنزيل و كذلك حقه في الاعتراض على الإجراءات و علي التقدير[1].

2/ الترسيخ لمواطن المستقبل المفاهيم الأساسية المتعلقة بمهمة الدولة و دور الضريبة، وذلك من خلال تعميمها في البرامج التربوية من أجل إرساء ثقافة ضريبة لدى المواطنين[2].إقناعه بأن ما يدفعه من التزامات ما هي إلا مساهمات ضرورية في مالية الدولة التي تتخلص لإنشاء المرافق العامة لتجسيد ذلك علي أرض الواقع من خلال انتهاج سياسة رشيدة في إنشاء الموارد تعيد ثقته في الدولة [3].

ثانيا/ إزالة التوتر بين الإدارة و المكلف

لإزالة التوتر بين الإدارة والمكلف يجب علي الدولة أن تقوم بإنشاء مكاتب للعلاقات الهامة علي مستوى المديريات الولائية للضرائب مهمتها مسائلة المكلفين بتقديم كل الإرشادات والتفسيرات اللازمة علي مختلف الإجراءات و المتعلقة بالتزامات المكلفين و يجب أن تسير من طرف موظفين مؤهلين من أجل إعطاء إجابات واضحة كافية لمختلف التساؤلات التي يطرحها المكلفين[4].

1 أعاد محمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان (الأردن)، 2008، ص 155.

2Mehel lucien ,science et technique fixale, Edition P.U.F ,Paris (France), 1984,p 341.

3 نجوى سديرة، مرجع سابق، ص 271.

4المادة 17 من المرسوم التنفيذي رقم 327/06 المؤرخ في 2006/12/28 المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الضرائب وصلاحياتها، جريدة رسمية عدد59، الصادرة بتاريخ 12/28/ 2006.

بالإضافة إلى ذلك يجب علي الإدارة الجبائية أن تعمل على تحسين علاقتها بالمكلف حتى تمتص حدة التوتر و الانزعاج الذي تبعثه الضريبة في نفسية المكلف كما نعرف أن المكلف الجزائري له نظرة عدوانية و سلبية اتجاه الإدارة الضريبية و الذي يعود –كما أشرنا سابقا لأسباب تاريخية نفسية مالية متعلقة به من أجل تحويله من خصم عنيد إلي متعاون مطيع .[1]

إن توعية المكلف و تحسين علاقته بإدارة الضرائب قادر لتقبله فكرة دفع الضريبة، خصوصا و أن السبب الرئيسي للتهرب من الضريبية يمكن تلخيصه في العامل التاريخي فغالبا استعملت الضريبة من قبل المستعمر لإثقال كاهل أجدادنا سابقا، توارثت هذه الفكرة لحد اليوم الآن رغم تغير الجهة المحصلة .

كذلك إن العمل علي وضع مصلحة لإدارة العلاقات العامة في كل مؤسسة للجباية كفيل بتجنب الإدارة الكثير من الانشغالات و كذلك تسهيل عمليات التحصيل .

إن استيعاب المكلف لفكرة تسديد الضريبة قادر بتخفيض نسبة كبيرة من إشكالية التهرب الضريبي.

المطلب الثاني: الوسائل الرقابية للحد من التهرب الضريبي.

تعد الوسائل الرقابية أهم سبيل للحد من التهرب الضريبي، خصوصا أنها تعمل على رقابة صحة المعلومات المقدمة من المكلف باعتبار أن النظام الجبائي في الجزائر يقوم على التصريح.

وقد اعتمد المشرع في هذا المجال الرقابة الجبائية و التحقيق الجبائي و هذا ما سنشير إليه في هذا المطلب من خلال فرعين.

الفرع الأول: الرقابة الجبائية

تراقــب الإدارة الجبائية التصريحــات و المستنــدات المستعملة لفـرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة[2].

وتطلب التوضيحات و التبريرات كتابيا كما يمكنه أن يصحح التصريحات بإرسال التصحيح المزمع القيام به للمكلف بالضريبة[3].

وقد برزت عدة تعار يف للرقابة الجبائية، فعرفها الأستاذ "كوسة فضيل" بأنها:"الرقابة الجبائية أداة تستعملها إدارة الضرائب من أجل الإثبات و التأكد من صحة التعريفات المودعة لديها من طرف المكلف بالضريبة زيادة علي قيامها بإجراءات أشد ضبطا و تأكيدا".

1- بوزرورة حيزية و بوزيدي كاهنة، المرجع السابق، ص 54.
2 - المادة 18 فقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2017.
3 - المديرية العامة للضرائب، إجراءات الرقابة الجبائية، الجزائر لسنة 2017.

و يقصد بها أيضا:" فحص التصريحات و كل تسجيلات الوثائق و مستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين و ذلك بقصد تأكد من صحة المعلومات التي تحتويها الملفات الجبائية[1]، وقد نصت المادة 18الفقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية علي مايلي:"ترقب الإدارة الجبائية التصريحات و الأعمال المستعملة لتحديد كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة".

أولا / الرقابة الشكلية

تمثل مرحلة أولية منذ استلام المصالح المعنية للتصريحات الجبائية المودعة من طرف المكلفين، و تتم علي مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص و التابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة والتي ينجز في كل سنة، وتقوم المصالح المعنية بالتحقيق الشكلي للمعلومات التي يتضمنها التصريح كالهوية والإمضاء، ختم المكلف...الخ[2]

فالرقابة الجبائية تخص مجمل التدخلات المادية الظاهرة في التصريحات و الملاحظة من طرف المراقبين الجبائيين، و تكليفهم بالضريبة إن ألزم الأمر بتوضيح الاغفالات و استكمال النقائص[3].

و الرقابة الجبائية تقوم بفحص سريع للتصريحات التي يقدمها المكلف خاصة من حيث الشكل و التي تهدف إلي إعطاء فكرة أولية عن الملف الجبائي، يتم من خلاله إعطاء قرار مبدئي عن مصداقية التصريحات سواءا بقبولها او تحويلها إلي الرقابة علي الوثائق أي أن الرقابة الشكلية تمهيد للرقابة علي الوثائق[4].

ثانيا: الرقابة على الوثائق

تتمثل المرحلة الموالية للرقابة الشكلية، و تتجلى دور هذه الرقابة بإجراء فحص نقدي و شامل للتصريحات الجبائية المكتتبة من قبل المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية والتي تتم في مقر المفتشية التي يتواجد بها الملف الجبائي[5].

1كوسة فضيل، الدعوى الضريبية و اثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، د ط، دار هومة للطباعة و النشر و التوريع، الجزائر، 2010، ص 154.

2 بن صفي الدين أحلام، الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، كلية الحقوق، تخصص دولة و المؤسسات العمومية، جامعة الجزائر 1، (الجزائر) 2014 ص 20.

3Mirat lamia ,Hamouch ouarda, Le contrôle fixale ;technique et procédures (illustration part cas pratique au sein la direction des impôts de wilaya de Bejaia) , mémoire de université Master en finance et comptabilité, option ; comptabilité,contrôle audit, Abderrahman Mira, Bejaia (Algérie), 2016 , P 5 .

4 بن صفي الدين أحلام، المرجع السابق، ص 11.

5Amokran Souad , Aourthilane Kameli, control fixale et procédures de gestion du contentieux, mémoire de master en science de gestion , spécialité : finance et comptabilité , option :comptabilité contrôle et audit, université Abderrahmane Mira, Bejaïa(Algérie), 2013 ,P 31.

و هذا وفقا لأحكام المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية و التي تنص على مايلي:" يتعين علي المؤسسات و الهيأت المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناءا علي طلبها، الدفاتر و الوثائق المحاسبة التي تتوفر عليها .

تتم ممارسة حق الرقابة علي المستوي المنشآت و المؤسسات المعنية خلال ساعات فتحها للجمهور و ساعات ممارسة نشاطها"[1].

وعليه فالإدارة الجبائية تقوم بتحليل و مقارنة هذه المعلومات عن طريق دراسة ترابطها و تطور الذمة المالية لكل مكلف بالضريبة من سنة إلى أخرى، وفي هذا الصدد تطلب الإدارة الجبائية معلومات إضافية من المكلف بالضريبة أو تبريرات و توضيحات فيما يخص مبالغ الرسوم المخصومة و المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة و التأكد من المعدلات المطبقة على العملية زيادة إلي النظر في مبيعاتها وإن كانت فعلا متعلقة بالعمليات المحققة أو كانت من بين العمليات المعنية أو ينحصر هذا الشكل من الرقابة علي الوثائق في طلب المعلومات وطلب التوضيحات والتبريرات[2].

1/ طلب المعلومات

يتسنى للمصلحة الجبائية التي تحقق في تصريحات المكلفين أن تتقدم بطلب المعلومات حول النقاط أو المسائل التي يشوبها الغموض و هذا بفعل الامتيازات المخولة للمفتش الذي يمكنه توجيه طلب سواء كان شفويا أو كتابيا من أجل تقديم معلومات إضافية فيما يخص النقاط أو المسائل التي احتوتها التصريحات المقدمة[3].

2/ طلب توضيحات و تبريرات

عندما يرفض المكلف بالضريبة الإجابة علي الطلبات الشفوية أو يرفض جزء من النقاط المطلوب تقديمها يحدد المفتش الطلب كتابيا، و هذا الإجراء يفضى الطابع الإلزامي، كما يجب علي الطلب الكتابي أن يبين و بشكل صريح النقاط التي يراها المحقق ضرورية للحصول على التبريرات و التوضيحات، و على المكلف بالضريبة تقديم إجابة في مدة لا يمكن أن تقل عن 30يوم. حسب أحكام نص القانون للعون المحقق أن يصحح تصريحات المكلف و ذلك بشرط نصت عليها الأحكام المادة 19 فقرة 5، و بهذا يلجأ

1 المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.
2 فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 168.
3فضيل كوسة، المرجع ذاته، ص 169.

العون المحقق الي تسوية وضعية ملف المكلف بشكل واضح و دقيق متضمنة النقائص المستخرجة و التصحيحات اللازمة مع الحقوق و الالتزامات الواجبة [1].

إن الرقابة الجبائية والتي تنقسم إلي رقابة شكلية و الرقابة علي الوثائق، بالرغم من أنها كفيلة بكشف نية المكلف بتقديم مغالطات للإدارة الجبائية قصد التملص من الضريبة، إلا أنه تعتريها بعض العيوب فمن جهة الوثائق الواجب فحصها و من جهة أخري ضعف نية بعض موظفي الإدارة الجبائية.

ولا يمكن للرقابة لوحدها أن تكتشف المتهربين ان لم يكن هناك تمحيص و تفتيش وثيق.

الفرع الثاني: التحقيق الجبائي

يعتبر التحقيق ثاني آلية رقابية لمكافحة التهرب الضريبي، و يتم عن طريق مجموعة من الإجراءات التي يمارسها موظفي الإدارة الجبائية و تتمثل هذه الإجراءات في التحقيق في المحاسبة، التحقيق المصوب في المحاسبة، وكذلك التحقيق المعمق في الوضعية الشاملة.

أولا/ التحقيق في المحاسبة

يعني مجموعة العمليات التي تهدف إلي مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة، و فحص محاسبة مهما كانت طريقة حفظها، حتي ولو كانت بطريقة معلوماتية، و التأكد من مدى مطابقتها مع بعض المعطيات حتى يتسنى معرفة مدي مصداقيتها[2].

ويعتبر التدقيق في المحاسبة تحقيقا معمقا بالنظر إلي حجم المعلومات المحاسبية التي يدقق فيها، كما أنه يتم علي الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الملزمين بمسك محاسبته.

لا يمكن للإدارة الجبائية أن تمارس هذا التحقيق إلا في عين المكان.

وعلي المكلفين الملزمين بمسك الدفاتر و الوثائق المحاسبية التي فرض القانون التجاري مسكها هذا من جهة، و من جهة أخري لا يمكن مباشرة التحقيق الا من طرف أعوان الإدارة الذين لهم رتبة مراقب علي الأقل، كما يمارس التحقيق مهما كانت الوسيلة أو السند المستعمل لحفظ الحقوق، فإذا كانت المحاسبة

1حيزية بوزرورة و كاهنة بوزيدي، المرجع السابق، ص 67.
2 نقلا عن نجوي سديرة، المرجع السابق، ص 274.

ممسوكة بواسطة أنظمة الإعلام الالي يمكن أن تشمل المراقبة مجمل المعلومات و المعطيات و المعالجات التي تساهم بصورة مباشرة اوغير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبة أو الجبائية[1].

و يمر التحقيق في المحاسبة بالمراحل التالية:

1/ مرحلة التحضير للتحقيق:

لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال و تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق الحقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في المحاسبة علي أن يستفيد من أجل أدني للتحضير مدته عشرة أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار[2].

بالإضافة إلي المعلومات الواجب توفرها في الإشعار بالتحقيق يحب أن يبين الإشعار الوثائق الواجب الإطلاع عليها، و للمكلف بالضريبة الاستعانة بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة، و يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر و الوثائق المحاسبية بعين المكان، ماعدا في حالة طلب المعاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا و تقبله المصلحة، أو و في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من المصلحة[3].

2/ مدة إجراء التحقيق:

في عين المكان فيما يخص الدفاتر و الوثائق المحاسبية، و تحت طائلة بطلان الإجراء وفقا لما جاء في المادة 20 فقرة 5 قانون الإجراءات الجبائية لا يمكن أن تستغرق أكثر من ثلاثة أشهر فيما بخص :

أ/ مؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000.00دج بالنسبة لكل سنة مالية محققة فيها.

ب/ كل المؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاور 2.000.000.00دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

يمدد هذا الأجل إلي ستة06 أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه، اذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق علي التوالي5.000.000.00دج و 1.000.000.00دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

1 العيد صالحي، الوجيز في الإجراءات الجبائية ، ط2، دار هومة، الجزائر، 2008 ،ص46.
2 المادة 20 فقرة 4، من قانون الإجراءات الجبائية ،2017.
3 المادة 20 فقرة 1، قانون الإجراءات الجبائية، 2017.

يجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى تسعة 09 أشهر.

3/ إجراء التحقيق المحاسبي:

بعد إشعار المكلف بالضريبة و انتهاء المدة الممنوحة له لتحضير محاسبته و تنظيمها، ينتقل العون المحقق إلى عين المكان و يبدأ عمله بفحص وثائق المحاسبية كي يستطيع التقدير الجيد لوضعية المكلف، و جمع مختلف المعلومات التي تفيده في ذلك كطبيعة النشاط، أهدافه و شروط الاستغلال (الزبائن، الموردون، دوران المخزون، أسعار البيع، أسعار التكلفة..)، وسائل الإنتاج المستخدمة، عدد المستخدمين أو الموظفين، دراسة مختلف أقسام الميزانية...الخ[1].

كما تجدر الإشارة إلي أن أعوان الإدارة الجبائية أثناء تنفيذهم لعملية الرقابة الجبائية يتمتعون بصلاحيات وحقوق قانونية اتجاه المكلفين بالضريبة، وهي حق الإطلاع وفق أحكام المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية، وحق إجراء التحقيق وفق أحكام المادة 33من القانون السابق، و حق المحاسبة وفقا أحكام نفس المادة 34 من نفس القانون .

4/ نتائج التحقيق المحاسبي:

عندما ينتهي التحقيق في المحاسبة الخاصة بفترة معينة بالنسبة لضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب وباستثناء ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق،لا يمكن للإدارة أن تشرع في مراقبة شديدة لنفس التقييدات الحسابية، فواتير أو مذكرات بالنسبة لنفس الضرائب و الرسوم بالنسبة لنفس الفترة . كما منح المشرع الجزائري للمكلفين بالضريبة ضمانات مرتبطة بممارسة حق إعادة التقويم و المتمثلة في :

1-التبليغ بإعادة التقييم.
2-حق الرد بالنسبة للمكلف بالضريبة [2].

وبالتالي عند الوصول إلى نتائج التحقيق بالمناسبة و تبليغها للمكلف تنتهي مهمة عون المحقق، وعليه احترام كل الإجراءات القانونية و الالتزامات بالسر المهني، ومن خلال ما تطرقنا إليه نجد أن المشرع منح صلاحيات واسعة للإدارة الجبائية وأعوانها في إطار العملية الرقابية كحق الاطلاع حق إجراء التحقيق و

1 نجوى سديرة، المرجع السابق، ص 274.
2 نحوي سديرة، المرجع ذاته، ص 275.

المعاينة .كما ذكرنا سابقا من أجل محاربة كل التجاوزات والمناورات التي تؤدي إلى التهرب الضريبي و بالمقابل منح ضمانات كحماية حقوق المكلف بالضريبة[1].

ثانيا / التحقيق المصوب في المحاسبة

في إطار تقوية جهاز الرقابة الضريبية اتى قانون المالية التكميلي لسنة 2008 بشكل جديد من الرقابة أكثر فعالية و المتمثل في التحقيق المصوب في المحاسبة والمتضمن في المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية و المعدل ب موجب المادة 26 من قانون رقم 108/13 المؤرخ في 30 ديسمبر 2013، المتضمن قانون المالية لسنة 2014[2]، كما يلي" ...

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة و المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقادمة أو مجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية، ويتم كذلك التحقيق عندما تشكك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي يتم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تحظى المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى التجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية " .

حيث انه لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة قبل إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا عن طريق إرسال و تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق الحقوق و الالتزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته على أن يستفيد من اجل ادني للتحضير مدته عشرة أيام، ابتداء من تاريخ الاستلام وفقا لأحكام المادة 20 فقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية، يجب أن يشمل الإشعار توضيح خاصية تحقيق المصوب و التعرف على طبيعة العمليات المحقق فيها [3].

لا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان في الوثائق و الدفاتر تحت طائلة بطلان الإجراءات أكثر من شهرين كما يمكن تمديد هذا الأجل بستة أشهر عندما توجه الإدارة الجبائية طلبات للمعلومات في إطار المساعدة الإدارية إلى الإدارات الجبائية الأخرى و ذلك في إطار التعاون الإداري و تبادل المعلومات كما يملك المكلف بالضريبة اجل ثلاثين يوما للإرسال و قبوله ابتداء من تاريخ تسليم الإشعار بإعادة التقويم[4].

1 المديرية العامة للضرائب، اجراءات الرقابة الجبائية، 2017، ص 05.ص 06.ص 07.
2حيزية بوزرورة، كاهنة بوزيدي، المرجع سابق، ص 69.
3العيد صالحي، المرجع السابق، ص 46.
4 نجوي سديرة، المرجع السابق ص 276.

إذن فالتحقيق المصوب في المحاسبة هو إجراء رقابي اقل شمولا، سريع اقل بعدا من التحقيق المحاسبي، ومنه يمكن القول إن التحقيق المصوب في المحاسبة يختلف عن التحقيق في المحاسبة من حيث نطاق و شمول التحقيق، فالتحقيق المصوب يقتصر على فحص أنواع أو عدة أنواع من الضرائب و هذا ما يجعل المعلومات المحاسبية المحقق فيها تتمتع بقدر كافي من الدقة وتقليص فترة التحقيق [1].

ثالثا/ التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

يقصد بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، مجموع العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف و الدخل المصرح به، ويستلزم هذا الإجراء مقارنة المداخيل المصرح بها بالمداخيل المستنتجة من وضعية أملاك المكلف في الخزينة، وكذا المتعلقة بسياق الحياة لسائر أفراد أسرته[2].

وهكذا يمكن الأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر ام لا عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة طبقا لأحكام المادة 21 فقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية حيث يقوم أعوان من الإدارة الجبائية لهم رتبة مفتش على الأقل بالتحقيق، و يكون ذلك بإعلان المكلف بالضريبة و منحه أجلا يقدر بخمسة عشرة يوما ابتداء من تاريخ الاستلام مع الإشارةإلى فترة موضوع التحقيق مع إمكانية استعانة المكلف بمستشار يختاره[3].

ولا يمكن أن يمتد التحقيق أكثر من سنة واحدة اعتبارا من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق أو تاريخ تسليمه المنصوص عليه في أحكام المادة 21 فقرة 03 من القانون السابق إلى غاية تاريخ الاستلام لإعادة التقويم، كما يمكن أن تمتد هذه الفترة بأجل يمنح عند الاقتضاء للمكلف و بناءا على طلبه للرد على طلبات التوضيح او تبرير الأرصدة و مداخيل الأرصدة في الخارج، و تمدد إلى سنتين في حالة اكتشاف نشاط خفي[4]بعد تحديد عون المحقق اسس فرض الضريبة بالنسبة للضريبة على الدخل يتعين على الإدارة اعلام المكلف بالضريبة برسالة مضمونة مع إشعار بالاستلام ضمن الشروط المنصوص عليها في أحكام المادة 20 فقرة 06 من قانون الإجراءات الجبائية، و للمكلف بالضريبة اجل اربعين يوما لتبليغ ملاحظاته، أوقبوله عدم الرد في الأجل يعد قبولا ضمنيا، وله أن يستفيد من كل التفسيرات الشفوية المفيدة حول

1 أحلام بن صفي الدين، المرجع السابق ،ص 52.
2العيد صالحي، المرجع السابق، ص 46.
3 ميثاق المكلفين الخاضعين للرقابة، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2013، ص 31.
4 نجوي سديرة، المرجع السابق ص 276.

مضمون التبليغ إذا طلب ذلك و في حالة رفض العون المحقق ملاحظات المكلف بالضريبة فعليه إبلاغه بذلك عن طريق مراسلة مقفلة و مبررة[1].

وفق أحكام المادة 21 فقرة 06 من قانون إجراءات الجبائية، عند الانتهاء من الإجراء التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية بالنسبة للضريبة على الدخل، لا يجوز للإدارة الجبائية بعد ذلك الشروع في تحقيق جديد و بدا مراقبة الوثائق الخاصة بنفس الفترة ونفس الضريبة إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد أدلى بمعلومات غير كاملة و خاطئة خلال التحقيق أو يكون قد استعمل أساليب تدليسية[2].

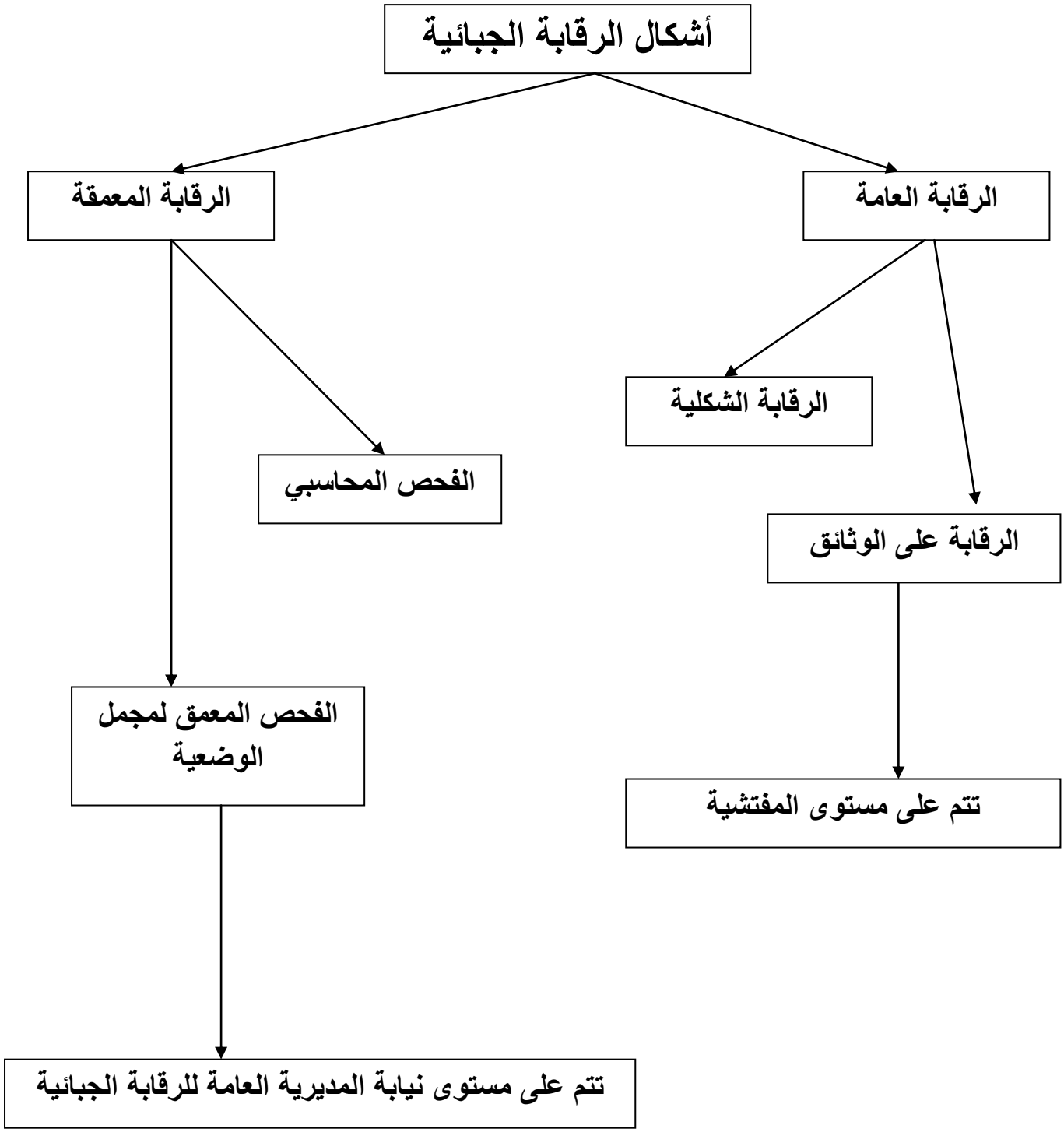
إن تنفيذ عملية الرقابة الجبائية على طريقتين في التحقيق وهما التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية وباستعراضنا لكلا الطريقتين اتضح لنا إن عملية التحقيق المحاسبي تكون بفحص محاسبة المكلف المعني بالتحقيق شكلا و مضمونا بهدف اكتشاف الأخطاء المرتكبة والتي تقود إلى عدم التوافق مع ما هو مصرح به مما يؤدي في الكثير من الأحيان الى الرفض الكلي او الجزئي لمحاسبته ومن ثم إعادة تأسيس القاعدة الخاضعة للضريبة .

لكن هذا كله لا ينفي وجوب احترام حقوق هذا المكلف بإبلاغه عن عملية الرقابة المباشرة ونتائجها فكل التعديلات أن وجدت لكن هذه الطريقة خاصة بالأشخاص المعنويين مما أدى إلى تدعيمها بطريقة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الخاصة بالأشخاص الطبيعيين و هنا يهدف التوسيع من صلاحيات الأعوان المحققين والسماح لهم بمراقبة مجموع أملاك المكلف بغرض التحقيق من التجانس وانسجام المداخيل المصرح بها في إطار الضريبة على الدخل الإجمالي و الوضعية المالية و نمط معيشة المكلف ومنه مراقبة إذا كان تطور ذمته المالية مساير لدخوله المعلنة إلا أن هذه الوسيلة تبقى حديثة بالرغم من مرور عشرية كاملة عن نشأتها لان هناك حساسية من قبل المكلفين اتجاهها حيث يعتبرها البعض تدخلا في الأمور الشخصية مما يصعب من أداء الأعوان المحققين لمهمتهم الرقابية .

1 نجوي سديرة، المرجع السابق ، ص 277.

2 المادة 24 من قانون المالية لسنة 2016، جريدة الرسمية رقم 77، الصادرة بتاريخ 2015./12/20

الشكل رقم (01) يوضح أشكال الرقابة الجبائية



المصدر: المديرية الولائية للضرائب -المدية-

المطلب الثالث : الوسائل الردعية للحد من التهرب الضريبي

يعتبر الردع أهم وسيلة لمحاربة أية ظاهرة، كما يقال من أمن العقاب أساء الأدب.

و قد انتهج المشرع عدة عقوبات في هذا المجال و التعديلات التي طرأت علي المنظومة الجبائية تنصب في وجه واحد و هو محاربة التهرب الضريبي و هذا بمسايرة الأوضاع الاقتصادية ومحاولة التوفيق بين الجزاءات و نسبة التهرب.

وقد حاولنا في هذا المطلب التعريج علي أهم الوسائل الردعية والمتمثلة أساسا في العقوبات وهذا من خلال أربعة فروع، ففي الفرع الأول خصصناه للعقوبات الجبائية أما الفرع الثاني للعقوبات المهنية، ثم الفرع الثالث للعقوبات التهديدية و الفرع الرابع للعقوبات الجزائية.

الفرع الأول : العقوبات الجبائية

تعتبر العقوبات الجبائية من أهم الوسائل الردعية لمحاربة التهرب الضريبي فالمكلف إذا تكبد مبالغ إضافية عن القيمة المفروضة، فهذا يجعله يفكر ماليا قبل الخوض في التملص من الضريبة أساسا .

و تتمثل العقوبات الجزائية في الغرامات الزيادات و المصادرات.

ولكن قبل التطرق للعقوبات وجب معرفة الأشخاص الخاضعين للجراء. والمتمثلة في المكلف بالضريبة ،الشريك ،الشخص المعنوي.

فالمقصود بالمكلف كل مدين للخزينة العمومية للدولة بمبالغ متمثلة في الضرائب أو الرسوم...الخ، والتي يحول المكلف دون تسديدها كليا أو جزئيا و ذلك عن طريق تعمده

تقديم بيانات ناقصة أثناء التصريحات الدورية مما يجعل الضريبة أقل مما يجب قانونا[1].

أما الشريك في مجال التهرب الضريبي تطبق عليه عقوبات الفاعل الأصلي و هو المكلف فارتباط عمل الشريك بالفاعل الأصلي المعاقب عليه يكفي لتجريمه، و اعتباره موصوف بالعقوبة في القوانين الجبائية[2].

1مصطفي عوادي، نصر رحال، المرجع السابق ص 131
2مصطفي عوادي، ناصر رحال، المرجع السابق، نفس الصفحة.

فهل يجوز مسائلة الشخص المعنوي في حالة مخالفته لقانون الجبائي ؟

و في هذا الصدد نميز نوعان:

1/ أشخاص معنوية عامة تخضع لأحكام القانون العام مثل الدولة و البلدية والولاية والمرافق العمومية.

2/ كل شخص معنوي خاص يخضع لأحكام القانون الخاص كالشركات المدنية والتجارية.

تنص المادة 903 فقرة 09 من قانون الضرائب المباشرة أنه عند ارتكاب مخالفة من قبل شركة أو شخص معنوي أخر تابع للقانون الخاص تقع عقوبة الحبس و العقوبات الملحقة علي كل من المتصرفين والممثلين الشرعيين أو القانونيين للمجموعة و أضافت نفس المادة أن تطبق الغرامات الجبائية المنصوص على تطبيقاتها، و نفس الحكم تكرر في أحكام نص المادة 554 من قانون الضرائب غير المباشرة و المادة 138 من قانون الرسوم علي رقم الأعمال، و في أحكام المادة 36 فقرة 4 من قانون الطابع و في أحكام المادة 121 فقرة 4 من قانون التسجيل.

والملاحظ أن مسؤولية الشخص المعنوي ليست مطلقه بل ذكرها المشرع علي سبيل الحصر حيث تقع فقط علي الشخص المعنوي التابع للقانون الخاص مستبعدة بذلك الدولة و الجماعات المحلية و الهيئات العامة ذات الطابع الإداري [1] .

أولا / الغرامات

هي نوع خاص من الغرامات المنصوص عليها في القوانين الجبائية و تقدر غالبا بنسبة معينة مما لم يؤدي الضريبة أو مبلغ محدد بالنظر الي المخالفة المرتكبة :" الغرامة المالية هي غرامة إضافية تلحق بالضريبة الأصلية"

1/ بالنسبة لقانون الضرائب و الرسوم المماثلة

تطبيق الغرامات في الحالات الآتية:

أ/ يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلي أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كليا أو جزئيا بغرامة تتراوح بين 30.000دج إلى 300.000دج عندما لا يفوق مبلغ الحقوق المتبقية منها 1000.000دج[2].

1 مصطفي عوادي ناصر رحال، المرجع داته ، ص 32

2 المادة 303فقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم، الممثلة لسنة 2017.

ب/ كما يعاقب بغرامة جبائية تبلغ 10.000دج إلي 30.000دج كل شخص يتصرف بأي طريقة كانت بحيث يتعذر علي الأعوان المؤهلين لمعاينة مخالفات تشريع الضرائب القيام بمهامها أو غرامة تحدد ب 50.000دج في حالة غلق المحل لأسباب تهدف إلي منع المصالح الجبائية من إجراء الرقابة .وفقا أحكام المادة 304 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة في حالة إجراء معاينتين متتاليتين يضاعف المبلغ الغرامة ثلاثة مرات، و عند العود المحكمة أن تقتضي بحسب المكلف لمدة 6 ستة أيام إلى 6 أشهر.

ج/ يعاقب المكلف بالضريبة الذي يقدم تصريحا بالوجود المنصوص عليها في المادة 123 من القانون السابق بدفع غرامة جبائية مجددة ب 30.000دج [1].

د/ كما أن هناك زيادات بسبب نقص في التصريح بعد الإشارة إلي الاسس أو القيام التي تعتمد علي الوعاء الضريبي، وغيرها و قد حددت هذه النسب من 10%إلي 15%و 25% وفقا أحكام نص المادة 193 فقرة 1 من القانون السابق [2] .

هـ/ بالنسبة لقانون الضرائب غير المباشرة :

فيميز هذا القانون بين نوعين:

أ/ غرامة ثابتة:

تتراوح بين 50.000دج إلي25000دج بالنسبة لجميع المخالفات المتعلقة بالأحكام الخاصة بالضرائب غير المباشرة وفقا لأحكام المادة 523[3].

ب/ غرامة نسبية :

تساوي مبلغ الحقوق المتمثل منها علي أن لا يقل عن 25.000دج. ففي حالة استعمال طرق احتيالية تحدد الغرامة بضعف الحقوق موضوع الغش علي أن من 50.000دج وفقا لأحكام المادة 324 فقرة 2 من قانون الضرائب غير المباشرة [4].

كما حدد المشرع في المادة 324-[5]الفقرة الاولى من القانون السابق بأربعة أضعاف الحقوق المتملص منها دون أن تقل عن مبلغ 100.000دج في حالة حيازة أو بيع صانع او تاجر أو مستورد

1 المادة 194 فقرة 1 قانون الضرائب و الرسوم المماثلة لسنة 2017.
2 المادة 193فقرة 1 قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2017.
3 المادة 523 قانون الضرائب غير المباشرة سنة 2017.
4المادة 524 فقرة 1 من قانون الضرائب غير المباشرة لسنة 2017.
5المادة 324 فقرة 2، قانون الضرائب غير المباشرة لسنة 2017.

المصنوعات من البلاتين الذهب أو الفضة وفقا أحكام المادة 359 و378 من نفس القانون [1] .و توجد كذلك أفعال مخالفة للقانون و الخاضعة للغرامة .

3/ بالنسبة القانون الرسم على رقم الأعمال

يعاقب بغرامة جبائية تتراوح بين 500 و2500 دج علي كل المخالفات للأحكام القانونية أو النصوص التنظيمية بالرسم عي القيمة المضافة مع مراعاة أحكام المادتين 115 و 116 [2].

و في حالة استعمال طرق تدليسية يحدد مبلغ الغرامة ب 1000دج إلي 5000دج، كما أشارت المادة 115 علي أن " الإيداع المتأخر لبيان رقم الأعمال يترتب عليه تطبيق غرامة نسبتها 10% وترفع إلي 25% بعد إعذار الإدارة الضريبية للمدين بالضريبة وغيرها من الغرامات الجبائية يتراوح مبلغها بين 1000دج 10000دح كل من يجعل الأعوان المؤهلين لمعاينة المخالفات المتعلقة بالتشريع الجبائي في وضع يستحيل عليهم أداء وظائفهم، وهذا ما ذهبت إليه أحكام المادة 122 من نفس القانون[3] .

4/ بالنسبة لقانون الطابع :

في حالة التملص من الرسوم الخاصة بالطابع، تساوي الغرامة خمسة 5 مرات هذه الرسوم دون أن تقل عن 2000دج وهذا ما تناولته المادة 35 فقرة 2 من قانون الطابع[4].

في حين نصت المادة 90 علي أن كل مخالفة لأحكام دفع طابع الأوراق القابلة للتداول أو غير قابلة للتداول بغرامة بين 500دج و 5000دج و مبلغ 50.000دج الي 200.000 دج.

في حالة استعمال طرق تدليسية تطبق الغرامة بنسبة 100%. علي حقوق المتملص منها، و تستحق هذه الغرامة عن كل عقود أو محررات و إيصالات أو إيرادات عن كل عملية يسدد منها رسم الطابع والحد الأدنى للغرامة هو 500دج.

في حين كل مخالفة لأحكام المواد19، 100، 101 من قانون الطابع يعاقب عليها الغرامات متناوبة تتراوح بين 10% ة 25%.

1 المادة 324 /1، من قانون الضرائب غير المباشرة سنة 2017.
2 المادة 14، من قانون الرسوم علي رقم الأعمال لسنة 2017.
3 نجوي بوسديرة، المرجع السابق، ص 279.
4 نجوي بوسديرة، المرجع ذاته، نفس الصفحة.

5/ بالنسبة لقانون التسجيل

في حالة قيام المكلف بالتملص من رسوم التسجيل تطبق غرامة جبائية متساوية أربعة إضعاف هذا الرسم من دون أن تقل عن 5000 دج وفقا لما جاءت به المادة 120 فقرة 2 من قانون التسجيل[1] .

أ/ عند عرقلة المراقبة الجبائية من طرف المكلف تتراوح الغرامة ما بين 500 دج إلى 50000دج .

ب/ بالإضافة إلى الغرامة المقدرة بـ 1000 دج إلى 50000 دج في حالة الخزانات المؤجرة وفقا للأحكام المادة 49 من قانون التسجيل.

مع العلم بالوفاة سواء كان المؤجر أم احد المؤجرين قام بفتح الخزانة او عمل على فتحها من دون مراعاة شروط المادة 48.

5- بالنسبة لقانون الإجراءات الجبائية

نص على أن كل شخص أو شركة ترفض منح حق الاطلاع على الدفاتر والمستندات و الوثائق المنصوص عليها في المواد من 45 إلى 61 بغرامة جبائية يتراوح مبلغها من 5000 دج إلى 50000 دج[2].

ثانيا / المصادرة

انفرد قانون الضرائب غير المباشرة بالنص على عقوبة المصادرة وهي إجراء يهدف إلى تمليك السلطات العامة أشياء و مبالغ ذات صلة بجريمة ما قهرا لمالكها أو صاحبها بغير مقابل[3].

وتعني المصادرة نقل ملكية مال أو أكثر إلى الدولة، فالأشياء المصادرة تؤول إلى المجني عليه أوالى خزانة الدولة كتعويض عما سببته الجريمة من أضرار[4] .

وقد تطرق المشرع الجبائي الجزائري للمصادرة في مادة 525من قانون الضرائب غير المباشرة للمخالفات التي يتم قمعها ضمن الشروط المنصوص عليها في المادتين 523 و 524 تؤدي في جميع الحالات إلى مصادرة الأشياء و وسائل التزوير و كذا الأجهزة أو أجزاء الأجهزة المخصصة للتقطير وغير المدموغة أو التي تكون حيازتها غير شرعية طبقا لأحكام المادتين 64 و 65 من هذا القانون [5].

1 قانون التسجيل لسنة 2017.

2 المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية للسنة2017.

3 رؤوف عبيد، مبادئ القسم العام من التشريع الجبائي، دار الفكر العربي، دون بلد نشر، 1979، ص 168.

4أبو بكر محمد عامر، أحكام التجريم في قانون العربية العامة علي المبيعات، دار غريب للطباعة القاهرة (مصر) 1993، ص 234.

5 نحوي سديرة، مرجع سابق، ص 280.

ثالثا / الزيادات

تختلف الزيادات عن فوائد التأخير، وهي تدفع بغض النظر عن الجزاءات الأخرى التي يكون الهدف من تطبيقها تعويض القرار الذي يصيب الخزينة العامة للدولة من جراء تأخر المكلف من أداء ضريبته و فوائد التأخير ليس لها طابع عقابي بل تأخذ صورة تعويضات مالية، أما الزيادات فهي تمثل نسبة تختلف باختلاف درجة المخالفة وتطلق على المكلف عن عدم قيامه بتسوية وضعيته في الآجال المحددة قانونا وكما أنها تفرض تلقائيا وهي مقررة في الحالات معينة كما يلي[1] :

أ- نقص في تقديم التصريح[2].

ب- التأخير في تقديم التصريح[3].

ت- عدم التصريح [4].

ونشير إلى أن هذه الزيادات تفرض بنسبة 100%على كامل الحقوق إذا كان مقدار الحقوق المتملص منها اقل من خمسة ملايين دج 5000.000 دج أو ما يعادلها، ترفع إلى 200 %إذا كان مقدار الحقوق يفوق هذا المبلغ [5].

إن العقوبات الجبائية ورغم شدتها، إلا أنها لا تعتبر ردع حقيقي للمكلف خصوصا و كثرة قوانين الجبائية و هذا ما يضعف من فعاليتها .

الفرع الثاني : العقوبات التهديدية

نصت النصوص الجبائية على العقوبات التهديدية تحت اسم التلجئة المالية، وتعتبر وسيلة فقط على المكلفين بالضريبة و إجباره على تنفيذ التزاماته من طرف الإدارة الجبائية، وهي عبارة عن مبلغ مالي يدفعه المكلف بالضريبة عن كل يوم تأخير عن أداء التزاماته الضريبية[6] .

وقد جاء في أحكام المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية يتعين على كل شخص أو شركة ترفض منح حق الاطلاع على الدفاتر والمستندات التي يتعين عليها تقديمها وفقا للتشريع او تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها بغرامة جبائية يتراوح مبلغها5.000 دج إلى 50.000 دج وتنص المادة 538 من قانون الضرائب غير المباشرة على : " ... تعاقب بغرامة جبائية من 1.000 دج الى 10.000 دج ..."

1 نجوي سديرة، مرجع السابق ، ص 280.
2 المادة 193 فقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة 2017.
3 المادة 193 فقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة 2017.
4 المادة 193 فقرة 3 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة 2017.
5 أنظر المادة 193 فقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة سنة 2017.
6 أحلام بن صفي الدين، مرجع سابق ص 30.

نلاحظ أن مبلغ التلجئة يختلف بين قانون الإجراءات الجبائية و قانون الضرائب غير المباشرة وبالتالي نستنتج أن المشرع اغفل إلغاء أحكام المادة 538 من قانون الض .غ .م فصل بأحكام المادتين 123 قانون الرسم على الأعمال، والمادة 40 من قانون الطابع، و النص الواجب تطبيق المادة 63 من قانون الإجراءات الجبائية[1].

لفرض الغرامة التهديدية يتطلب عنصران هما[2] :

1- أن يكون التنفيذ عينيا مازال ممكن، أي لا يكون التنفيذ العيني مستحيل لقوة قاهرة أو سبب أجنبي، لا حاجة لطلب الحكم بالغرامة التهديدية أما إذا كان بسبب عدم إمكانية التنفيذ العيني هو إتلاف الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها من قبل المكلف أو بعلمه فهذا لا يوقف التنفيذ.

2- أن يكون التنفيذ غير ممكن أو غير ملائم إلا إذا قام به المكلف شخصيا، أن يكون الامتناع عن تسليم الوثائق والمستندات وعدم تمكين الإدارة من الاطلاع عليها منه شخصيا .

الفرع الثالث : العقوبات المهنية

لقد جاء بالعقوبات المهنية في قانون المالية لسنة 1997 وهذا لحماية المال العام من جهة و ردع المكلفين من جهة أخرى.

أولا / الغلق المؤقت لمقر النشاط

هي عقوبة تلجأ إليها إدارة الضرائب بعد استيفاء كل المحاولات الودية لتحصيل الضريبة من اجل إجبار المكلف على التسديد، فالمكلف يكون إمام خيارين إما التسديد أو الغلق المؤقت ما ينتج عنه من خسائر عند توقف نشاطه[3].

في حالة عدم الدفع يتخذ قرار الغلق ضده في اجل 10 أيام ابتداء من تاريخ التبليغ من طرف العون المتابع وبحضور المحضر القضائي، فقد نص عليه المشرع في المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية[4]بموجب المادة 34 من قانون المالية لسنة 1997، على أن يتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف المدير الولائي للضرائب مع تبليغ المكلف من طرف عون المتابعة أو المحضر القضائي، وان لا يتجاوز مدة الغلق 6 أشهر . وللمكلف حق الطعن في القرار برفع اليد بعريضة يقدمها الى رئيس المحكمة المختصة إقليميا إلا أن الطعن لا يوقف التنفيذ.

1بتاتة طورش،مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر،مذكرة لنيل شهادة الماجستير،جامعة قسنطينة، الجزائر،2012،ص11.
2 نقلا عم أحلام بن صفي الدين، المرجع السابق ص 181.
3 نجوي سديرة، المرجع السابق ،ص 280.
4 المادة ،146،قانون الإجراءات الجبائية ،لسنة 2017.

ثانيا / التسجيل في بطاقية معلوماتية

لقد قام المشرع بوضع بطاقية معلوماتية وطنية خاصة بالمكلفين المتهربين المخالفين للتشريع الجبائي، الجمركي و التجاري، بموجب تعليمة وزارية مشتركة رقم 127/97 المؤرخة في 27 جويلية 1997[1]يكون طلب التسجيل المتهربين الجدد ضريبيا عن طريق استمارة، هذه الاستمارة تقدم فيها كل المعلومات المتحصل عليها الخاصة بالمتهربين من طرف إدارة الضرائب، الجمارك و التجارة، و ترسل إلى مديرية التنظيم و الإعلام الآلي عل مستوى المديرية العامة للضرائب[2]

يجب تسجيل المكلفين ضريبيا وتبليغهم من اجل تسوية وضعيتهم إزاء الخزينة العمومية أو في حالة تسوية الوضعية يمكن للمكلف طلب إلغاء تسجيله في البطاقية، إلا أن الإلغاء لا يكون إلا بعد مرور سنتين من التسوية بطلب من إحدى الإدارات الثلاث التي سبق و أن ذكرناها [3].

ثالثا / سحب التوطين المصرفي

وهي عبارة عن رخصة تقدم من البنوك للمكلفين الذين يتعاملون معها من اجل السماح لهم بعمليات الاستيراد، من اجل محاربة التهرب أسس المشرع رسم خاص للتوطين المصرفي يطبق على عمليات الاستيراد بموجب الأمر 50/05 [4]في أحكام المادة 2 والتي نصت على أن كل طلب يخضع بفتح ملف توطين مصرفي خاص بعملية الاستيراد يخضع لتسديد رقم قدره 10.000 دج كما جاءت التعليمة الوزارية رقم 04 بتاريخ 2005/08/10تحدد كيفية تطبيق الرسم و سحب التوطين المصرفي[5] .

رابعا / الإقصاء من المشاركة في الصفقات العمومية

لقد أورد المشرع حالات الإقصاء من المشاركة في الصفقات العمومية في أحكام المادة 75 من المرسوم الرئاسي247/15 من اجل ردع المكلفين المتهربين الذين لا يستوفون واجباتهم الجبائية وشبه الجبائية، والذين لا يستوفون الإيداع القانوني لحسابات شركاتهم وكذا المسجلون في البطاقية الوطنية

1 نجوي سديرة، المرجع السابق ،ص 251.
2بتاتة طورش، المرجع السابق، ص 186.
3 إبراهيم طورشي، المرجع السابق، ص 40.
4 الأمر 05/05 المؤرخ في 25 جويلية 2005 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005، جريدة الرسمية رقم 52، الصادرة بتاريخ 26جويلية 2005.
5 نجوي سديرة، المرجع السابق، ص 281.

لـــمرتكبي الغش ومرتكبي المخالفـــات الخطيرة للتشريع والتنظيم في مجال الجباية والجمارك و التجارة إضافة إلى أصحاب التصريحات الكاذبة [1].

الملاحـظ أن العقوبـات المهنيـة لهـا اثـر قـوي فـي ردع المكلـف للحـد مـن ظـاهرة التهـرب الضـريبي خصوصـا وان عقوبتهـا تمتـد إلـى حـد توقيـف ممارسـة النشـاط و هـذا مـا يـؤثر علـى المكلـف ويجعله يفكر ماليا قبل الإقدام على التهرب الضريبي .

الفرع الرابع : العقوبات الجزائية

بالإضافة إلى الجزاءات الجبائية المقررة فهناك عقوبات جزائية منصوص عليها في قانون العقوبات .

أولا /العقوبات الأصلية

نصت القوانين الجبائية بنصوص صريحة على العقوبات الأصلية، وهي تتمثل في الحبس و الغرامة فمن خلال المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، أصبحت عقوبة كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تغطيته كليا أو جزئيا فيما يأتي [2]:

1/ الحبس من شهرين 02 إلى 06 ستة أشهر وغرامة مالية من 10.000 دج إلى 500.000 دج أو بـــإحدى العقوبتين عندمـــا يفـــوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج و لا يتجاوز 1.000.000 دج.

2/ الحبس من ستة 06 أشهر إلى سنتين وغرامة مالية 50.000 دج إلى 2.000.000دج أو بإحدى هـــاتين العقوبتين عنـــدما يفـــوق مبلـــغ الحقوق المتملص منها1.000.000 دج و لا يتجاوز 5.000.000 دج .

3/ الحبس من 05 سنوات إلى 10 سنوات و غرامة مالية من 5.000.000 دج الى 10.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ المتملص منها 10.000.000 دج .

1 المادة 75 من المرسوم الرئاسي 247/15، المؤرخ في 10سبتمبر 2015، المتضمن تنظيم الصفقات العمومية و تفويضات المرفق العام،ج.ر.ع.150الصادرة بتاريخ 2015/09/20.
2 نجوي سديرة، المرجع السابق ص 286 إلي 282.

4/ الحبس من سنتين 2 إلي خمس 5 سنوات وغرامة مالية من 2.000.000دج إلي 5.000.000دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 5.000.000دج و لا يتجاوز 1.000.000دج [1].

أما بالنسبة للمادتين 117 من قانون الرسوم علي رقم الأعمال و المادة 119 ف1 من قانون التسجيل فالعقوبة المسلطة تتمثل في الجبس من سنة إلي خمس05 سنوات و قيمة الغرامة الجزائية من 5000دج إلي 20.000 دج بإحدى هاتين العقوبتين فقط،

أما القانون الضرائب غير المباشرة فقد نص في أحكام المادة 532 علي أن تطبيق عقوبة الجبس من سنة إلي خمسة سنوات و غرامة من 10.000دج إلي 200.000دج و لا يطبق هذا الحكم الا في حالة الإخفاء إلا إذا كان هذا الأخير يتجاوز عشر$\frac{1}{10}$المبلغ الخاضع للضريبة أو المبلغ 10.000دج، و هذا ما ذهب إليه قانون التسجيل في أحكام المادة 119 فقرة 1 و قانون الضرائب غير مباشرة في أحكام المادة[2]532.

وفي حالة العودة إلي الجريمة تتضاعف العقوبة وقد حددت مدة العود ب 05خمس سنوات، أما المتهم فقد يتمتع بحق الاستفادة من الظروف المخففة طبقا لأحكام المادة53 مكرر قانون العقوبات .

وفيما يخص عقوبات الشريك وفقا لأحكام المادة 303 من قانون الض.م.ر.م الأشخاص الذين يتدخلون بصفة غير قانونية للمتاجرة في القيم المنقولة أو تحصيل قسائم في الخارج والذين قبضوا بأسمائهم قسائم يملكها غير.

وتطبق علي شركاء مرتكبي المخالفات الجبائية نفس العقوبات المطبقة علي مرتكبيها مع مراعاة أحكام المادة 306 من قانون ض.م.ر.م وفي حالة العودة من أجل 05 سنوات ينتج عن ذلك مضاعفة العقوبات بحكم القانون سواء كانت جبائية أو جزائية ذلك دون الأخذ بالعقوبات الخاصة مثل :المنع من ممارسة المهنة، غلق المؤسسة...الخ

وتباشر هذه المتابعة بتطبيق العقوبات علي المكلف بالضريبة بناءا علي شكوى من مدير الضرائب بالولاية.

1 المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، لسنة 2017.
2 نجوي سديرة، المرجع السابق، ص 282.

و قد نصت المادة 31 من قانون الوقاية من الفساد و مكافحته علي عقوبات خاصة بأدوات إدارة الضرائب علي " الحبس من 05سنوات إلي عشرة سنوات و بالغرامة الجزائية من 500.000دج الي 1.000.000دج كل موظف عمومي يمنح أو يأمر بالاستفادة تحت أي شكل من الأشكال ولأي سبب كان دون ترخيص من القانون من إعفاءات أو تخفيضات في الضرائب أو الرسوم العمومية أو تسيم مجانا محاصيل و مؤسسات الدولة "و فضلا عن العقوبات الجزائية تطبق عليهم العقوبات التأديبية المقررة في حق الموظفين والأعوان العموميين وفقا لأحكام الأمر 03/06 المؤرخ في 2006/7/15 المتضمن القانون الأساسي للوظيفة العمومية[1] .

ثانيا/ العقوبات التكميلية

العقوبات التكميلية هي جزاءات سالبة للحقوق في حالة ارتكاب مخالفات للأحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب و هذا بهدف حماية الخزينة العمومية و الاقتصاد الوطني من المناورات التدليسية التي تؤدي إلي التهرب الضريبي[2].و قد تناولت العقوبات التكميلية في هذا العدد القوانين الجبائية لاسيما قانون ض.م.ر.م، في أحكام المادة 306 ف 3 من .ق.ض.غ.م في أحكام المادة 544 و نصت عليها أحكام المادة 128 من قانون الرسوم علي رقم الأعمال بخصوص رجال الأعمال و الخبرات و المحاسبيين[3].

من خلال النصوص القانونية السابقة نجد أن العقوبات التكميلية تتضمن المنع من ممارسة المهنة في حالة العود، و يكون الحكم بها إجباريا و يصل حتى غلق المؤسسة، و لكن هذه المواد القانونية لم تجدد مدة معينة للعقوبات السابقة للحقوق العقوبة التكميلية بل انه استقراء المواد نجد بها تنص علي المبالغ النهائي بالإضافة إلي نشر و تعليق الحكم[4].

إن العقوبات و علي الرغم من تعددها إلا أنها تبقي غير كفيلة لردع المكلف لإيجاد ثغرات تجعله يتخلص من الضريبة .

ولا يمكن للإجراءات أن يكون لها وزن و قيمة فعالة إذا ما لم تدعم بجهاز إداري قوي و فعال يضمن الحيطة و الحذر و تنفيذ القوانين بغرامة من قبل موظفين أكفاء و ذوي خبرة.

1 نجوي سديرة، المرجع السابق، ص 283.
2بتاتة طورش، المرجع السابق، ص 165.ص 166.
3 نجوي سديرة المرجع داته، ص 281.
4 فارس السبيتي، المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري و القضاء الجزائي الجزائري، دار هومة، دون طبعة، الجزائر، 2008 ص 319.

المبحث الثاني :الهيئات المتخصصة في مكافحة التهرب الضريبي

لقد أصبح التهرب الضريبي محور اهتمام السلطات، وهذا لتصاعد انتشار الظاهرة في جل المجالات، و تتم عملية المكافحة عن طريق آليات مختلفة، و لكن هذه الآليات لا يمكن أن يكون لها الصدى بدون وجود أجهزة تسهر علي تطبيق الإجراءات فهي تلعب دور أساسي في الحد من الظاهرة.

و سنحاول في هذا المبحث الإشارة إلي الهيئات المختصة في مكافحة التهرب الضريبي في مطلبين ففي المطلب الأول اشرنا إلي الأجهزة العامة أما المطلب الثاني إلي الأجهزة المستحدثة.

المطلب الأول: الأجهزة العامة لمكافحة التهرب الضريبي

إن تنوع الهيات المتخصصة لمكافحة التهرب الضريبي أدى لإيجاد هيئات عامة، مهمتها البحث والتحري و الرقابة، لفحص مدى مصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلف .

وسنتناول في هذا المطلب هذه الأجهزة و هذا في فرعين، ففي الفرع الأول نتكلم عن مديريات البحث و المراجعات أما الفرع الثاني فنتحدث عن المديرية الولائية بفروعها.

الفرع الأول : مديرية البحث و المراجعات DRV

أنشأت بموجب المرسوم التنفيذي 228/98 الصادرة في 1998/7/13 و المتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية، تقوم هذه المديرية بصفتها مصلحة مركزية تابعة للمديرية العامة للضرائب و باعتبارها صاحبة سلطة واسعة علي المستوي الوطني، بتسيير الرقابة الجبائية علي المستوي المركزي و مكافحة التهرب الضريبي و تتضمن 3 مصالح جهوية للبحث والمراجعاتDRV[1].

غير أن تحديد و اختيار المكلفين الخاضعين لعملية التحقيق، يدخل ضمن مهام مديرية الأبحاث والمراجعات، كما لأنها تكلف كذلك بالمصادقة علي البرنامج الذي تعده الهيئة المكلفة بانتقاء الملفات المراد مراقبتها، و اعتمادا علي صلاحيات مديرية الأبحاث و المراجعات فهي مكلفة كما يلي[2]:

1/ البحث عن التيارات الكبيرة للتهرب الضريبي.

2/ جعل الوقاية أكثر شفافية مع الأخذ بعين الاعتبار حقوق المكلفين بالضريبة في هذا الإطار.

3/ إجراء سلسلة من العمليات إلي جانب المتفشية العامة للمصالح الجبائية لتقييم أداء المفتشيات المحلية للضرائب و تحسين المردودية الجبائية العامة [3].

1المادة 1 من المرسوم التنفيذي 228/98، المؤرخ 1998/7/19، و المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، جريدة رسمية العدد52، لسنة 1998 المعدل و المتمم للمرسوم التنفيذي رقم 53/95 المؤرخ في 1995/2/15.

2 لبندة قرموش، المرجع السابق، ص 72.

3 سهام كردودي ،المرجع السابق، ص 54ص55.

و الهدف من هذا الجهاز مكافحة التهرب الضريبي، و ذلك بإستراتيجية التالية[1]:

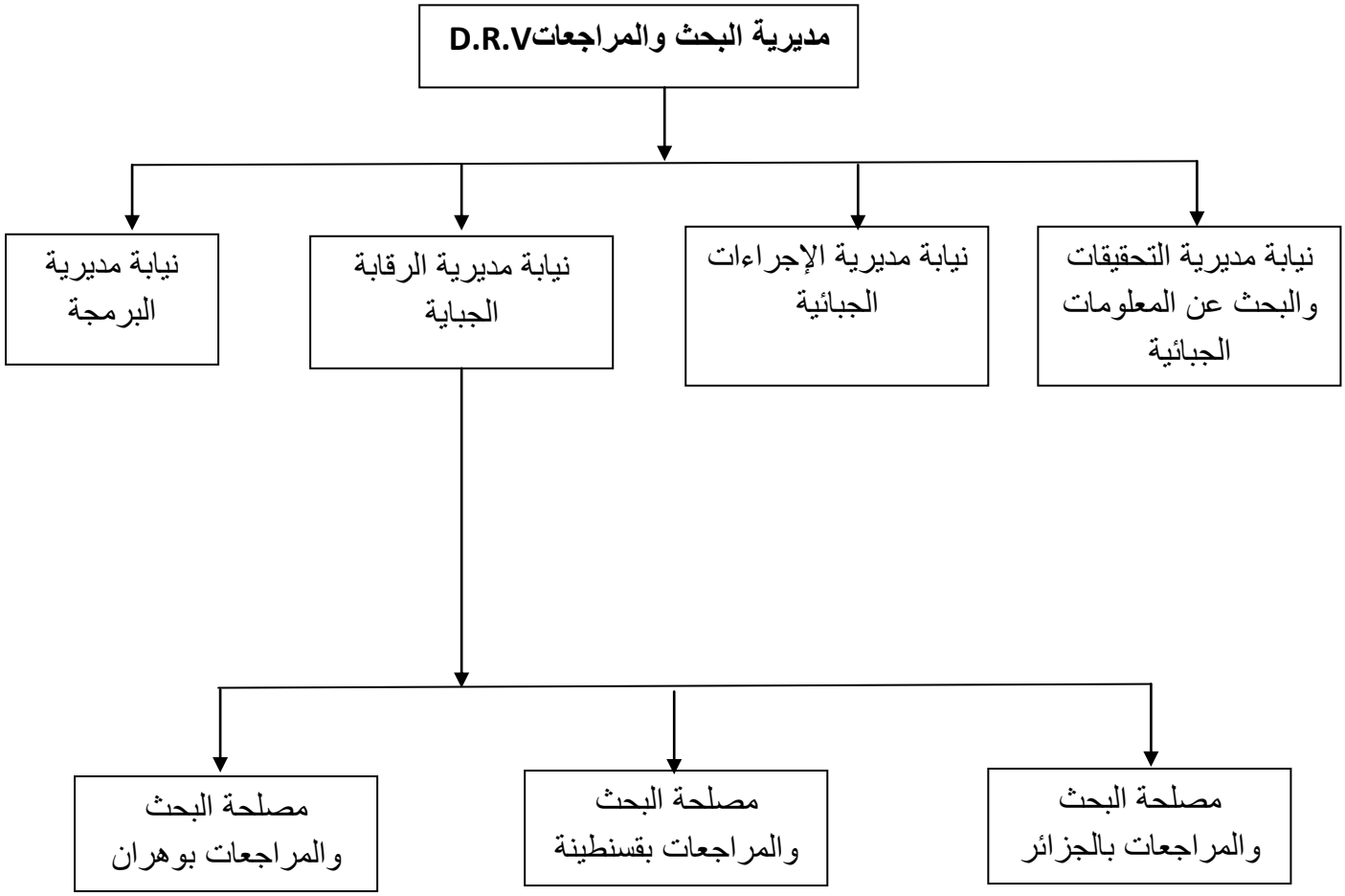
1/ تطوير عملية التحقيق أو رفع من نوعية للوصول إلي أحسن المستويات.

2/ تحسين مردودية الرقابة الجبائية.

3/ تقليص حجم المنازعات الجبائية من خلال العمل بجدية و كفاءة في عملية التحقيق.

4/ برمجة الملفات ذات المداخيل الكبيرة بالأولية.

الشكل رقم (02) يوضح الهيكل التنظيمي لمديرية البحث والمراجعات.



المصدر: مديرية الضرائب لولاية المدية .

1 سليمان عيتر، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ،دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي، مذكرة مقدمة لنيل متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التسيير، تخصص محاسبة كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة (الجزائر)، 2011 2012، ص 89.

الفرع الثاني: المديرية الولائية للضرائب DWI

إن القضاء علي التهرب الضريبي يقتضي مشاركة كل مصالح المراقبة العاملة علي تحقيق الأهداف المنوطة لها، إلا أنه في هذا الصدد نجد أن المديرية الولائية للضرائب هي كذلك تتدخل في هذا الإطار للقيام بالرقابة الجبائية[1].

وتوكل مهمة ذلك الي مجموعة من الأعوان المحققين يتألفون من :

1/ نائب المدير:

هو المسؤول عن الإعداد البرامج التحقيقات الممنوحة للمصلحة وفي هذا المجال مراقبة أعمال فرق التحقيق الجبائي.

2/رئيس فرق التحقيق:

إن القانون يستوجب أن تكون لرئيس فرقة التحقيق رتبة مفتش و خبرة لا تقل عن 6 سنوات كمحقق جبائي.

3/ المحققون:

هم الذين تستند لهم مهام التدخل، هم وحدهم المكلفين بأعمال التحقيق و مراقبة النتائج و حسابها مع إرسال التقويمات و معالجة الملاحظات الاحتمالية للمكلف بالضريبة المحقق معه[2].

و في هذا الإطار تضم المديرية الفرعية للرقابة الجبائية 3 مكاتب هي [3]:

1/ مكتب البحث عن المعلومات الجبائية .

2/ مكتب البطاقيات مقارنة المعلومات.

3/ مكتب المراجعة الجبائية.

بالإضافة إلي ذلك فقد أوكلت المديرية الولائية للضرائب بمهمة تطبيق برامج التحقيق المصادق عليها من قبل مديريات الأبحاث و المراجعات، كما نجد كذلك أن المديرية الفرعية للرقابة الجبائية و قد أسندت إليها المهام التالية [4]:

1/ إعداد بطاقيات لكل مؤسسات و الأجهزة التي تتوفر إليهم معلومات بشأن تأسيس الوعاء الضريبي أو تحصيله.

2/ تحسين البحث عن الحالة الخاضعة للضريبة، فبعد تقسيم أنشطة المفتشيات وإعطائها أراء أو توصيات في هذا الإطار.

3/ الحرص علي حفظ المعلومات و استغلالها و مراقبة استعمالها من خلال إيجاد اقتراحات ناجحة.

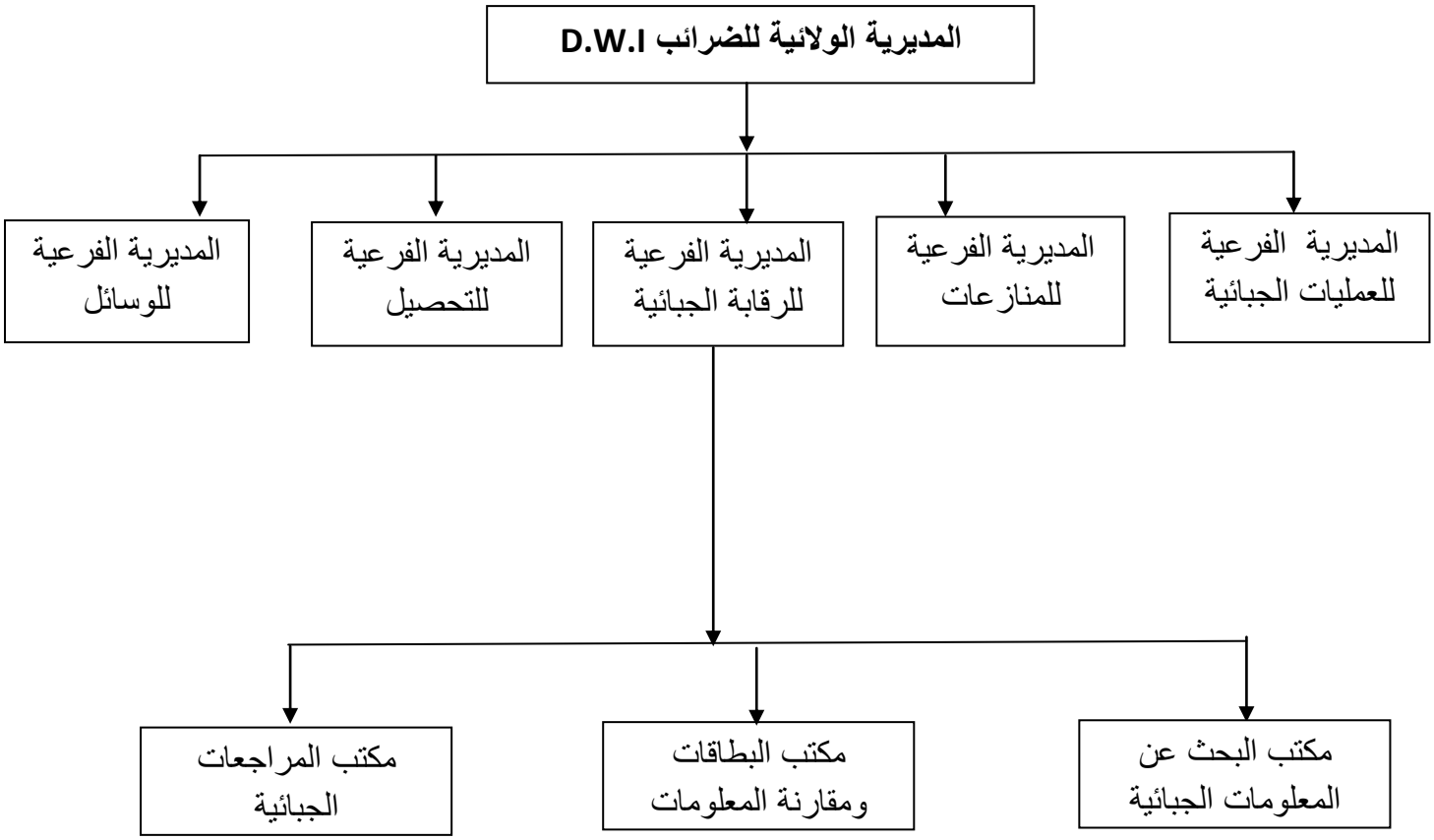
1سهام كردود، المرجع السابق، ص 55.

2سهام كردودي، المرجع ذاته، ص 56.ص 57.

3 المادة 52 من القرار وزير المالية المؤرخ في 22جويلية 1998، يتضمن الإختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية و الولائية للضرائب و تنظيميها و صلاحياتها علي مستوي الوطني،228/98،ج.ر.ع.51.الصادرة بتاريخ 1998/07/13.

4 المواد 53 إلي 55 من قانون المالية، المرجع نفسه.

الشكل رقم (03) يوضح الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب.



المصدر: المادتين 60 فقرة 2 والمادة 61 فقرة 2 من القانون رقم 06-21 المؤرخ في 7 شوال 1422 الموافق لـ 22-12-2001المتضمن لقانون المالية لسنة 2002، ص 21، 24.

الفرع الثالث: المديرية الجهوية للضرائب DRT

تمثل هذه المديريات الإدارة المركزية علي المستوي المحلي ذلك بغرض الإشراف عن قرب علي المديريات الولائية[1].

كون أن دورها يكمن في تنشيط و توجيه و مراقبة أنشطة المديريات الولائية التابعة لاختصاصها الإقليمي [2]، و تضم أربعة 04 مديريات فرعية [3].

1 نجيب زروقي، جريمة التملص الضريبي و آليات مكافحتها في التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية، تخصص العلوم الجبائية، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة (الجزائر)، 2013، ص 29.

2 المادة 07 من المرسوم التنفيذي 327/06المؤرخ 2006/9/18 المتضمن المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها ج ر عدد 59،الصادرة بتاريخ24 /2006/12.

3 المواد من 12 الي 28 من قرار وزير المالية رقم228/98، المرجع السابق.

و يكمن دورها في الفحص و التنسيق و السهر علي تصحيح النقائص والأخطاء المستعجلة خاصة تلك المتعلقة بالرقابة الجبائية وتحصيل الضرائب ومعالجة المنازعات[1].

و تتكفل بالقيام بالمهام التالية[2]:

1/ السهر على احترام أدوات تدخل المصالح الجبائية الجهوية.

2/ تقديم اقتراحات لتكييف التشريع الجبائي.

3/ إعداد تقرير دوري لاحتياجات المصالح الجهوية المتعلقة بالوسائل البشرية و المالية و التقنية.

الفرع الرابع: المصالح الجهوية للأبحاث و المراجعات SRV

تتوزع هذه المصالح في ثلاث مديريات جهوية علي المستوي الوطني في كل من : وهران، قسنطينة، الجزائر وتتكون هذه المصلحة من ثلاثة، ولها صلاحيات علي المستوي الجهوي[3].

و تكلف للقيام بالمصالح التالية:

1/ تنفيذ برامج التحقيق و مراقبة النشاطات التي تطبقها المديريات الأبحاث و المراجعات، كما تقوم كذلك لإعداد بالإحصائيات المتعلقة بها.

2/ تنفيذ برامج التحقيق و البحث و متابعة و مراقبة الأشغال المتعلقة بها و تقوم بتقييمها الدوري.

3/ تطبيق حق الإطلاع علي الملفات التي تخضع لمجال اختصاص، مديريتين ولائيتين للضرائب أو أكثر.

الفرع الخامس : مفتشيات الضرائب

تم إنشاء هذه المفتشيات لتسيير ومراقبة الوضعيات الجبائية للمكلفين وكشف ومكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، ذلك لتمتعها بسلطات واسعة تجعلها قادرة علي مواجهة هذه الظاهرة بإعتبارها الأقرب من المكلف بالضريبة[4].

وقد نصت أحكام المادة 12 من الرسوم التنفيذي علي مايلي: " تتولي مفتشية الضرائب علي الخصوص مسك الملف الجبائي الخاص بكل خاضع للضريبة فتقوم بالبحث و جمع المعلومات الجبائية، و استغلالها و مراقبة التصريحات و إصدار الجدول الضريبة و كشوف العائدات و تنفيذ عمليات التسجيل"[5].

---

1 نصر رحال، مرجع السابق، ص 106.

2 المادة 7 من المرسوم التنفيذي 327/06، المرجع السابق.

3 نصر رحال، المرجع السابق، ص 108.

4 عبد الجليل لخذاري، الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب الضريبي، (دراسة حالة بمديرية الضرائب الولائية بسكرة)، مذكرة مقدمة ،كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبية،تخصص فحص محاسبي،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير،جامعة محمد خيضر،بسكرة(الجزائر) ،2014،ص71.

5 المرسوم التنفيذي 60/91 المؤرخ في1991/2/23 الذي ينظم تحديد المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، ج ر عدد لسنة 1991

تعتبر مفتشيات الضرائب المقرر الأول في إعداد برامج الرقابة الجبائية لكل سنة، و تعتبر العنصر الأكثر أهمية في النظام الجبائي الجزائري لذلك فهي تنقسم إلي أربعة مصالح [1].

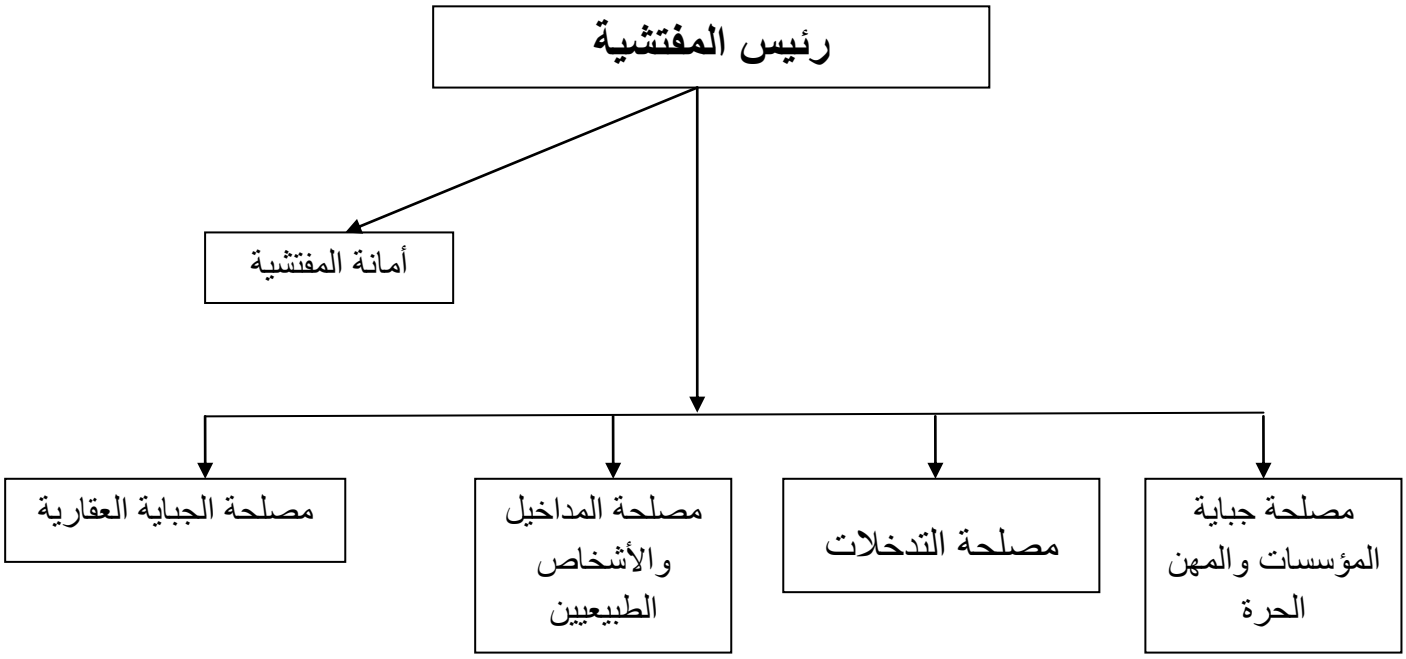
و هي مكلفة بالقيام بالمهام التالية:

1/ مراقبة تصريحات المكلفين بالضريبة الشهرية، السنوية، الخاصة وإجراء مراقبة معمقة في حالة اكتشاف أخطاء أو فائض بالإضافة إلي فحص التصريحات الواردة في الملف الجبائي أوكشوفات الربط و بطاقات المعلومات [2].

2/ متابعة و مراقبة الملفات الجبائية بالنسبة للتغيرات التي يتم علي طبيعة النشاط من جهة و علي الطبيعة القانونية للمكلفين بالضريبة من جهة أخرى[3].

3/ تسجيل المنازعات و الطعون و إعطاء الحلول الملائمة لمعالجتها[4].

الشكل رقم (04) يوضح الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب.



المصدر: مديرية للضرائب لولاية المدية.

1 مختار تريش، دور مفتش الضرائب في قمع الضرائب، كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبية ،تتخصص فحص محاسبي ،كلية العلوم الاقتصادية ،جامعة محمد خيضر، بسكرة (الجزائر) 2014 ،ص71

2 مصطفي عوادي، الرقابة الجبائية علي المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة مزوار، الجزائر، 2009، ص 39.

3 لامية أيت بلقاسم، آليات و إجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر و دورها في الجد من الظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة تدخل في متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاديات المالية و البنوك، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة اكلي محند أولحاج البويرة(الجزائر)، 2014.ص 46.

4 عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي و الغش الضريبة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، التخصص مالية و محاسبة، معهد العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، المركز الجامعي الدكتور يحيي فارس، المدية

المطلب الثاني: الأجهزة المستحدثة لمكافحة التهرب الضريبي

كتدعيم للجهاز الرقابي و تحسين فعاليته، في إطارمكافحة التهرب الضريبي، قامت مديرية العامة للضرائب بإنشاء هياكل جديدة بداية من 2012.

و سنحاول في المطلب التعرض لهذه الأجهزة من خلال فرعين ففي الفرع الأول مديرية كبريات المؤسسات أما الفرع الثاني مراكز الضرائب.

الفرع الأول : مديرية كبريات المؤسسات DGE

تم إنشاء هذه المديرية بموجب المرسوم التنفيذي 303/02 المؤرخ في 2002/9/28 المعدل و المتمم بالمرسوم التنفيذي 494/05 المؤرخ في 2005/12/28، فهي تعتبر هياكل مستحدثة ذلك تدعيما للجهاز السابق، لمكافحة التهرب الضريبي، يتمتع بصلاحيات علي المستوي الوطني، و تكلف بتسيير مهام الوعاء و التحصيل و الرقابة و المنازعات، فهي بذلك تتكون من 5 مديريات فرعية[1]، مكلفة للقيام بالعديد من المهام منها:

1/ متابعة الملفات الجبائية المتواجدة تحت سلطتها[2].

2/ إعداد و انجاز برامج التدخلات و الرقابة الجبائية لدي المكلفين بالضريبة مع تقديم نتائجها[3].وقد تم انشاء مديرية كبريات المؤسسات من أجل بلوغ الهدف الرئيسي والمتمثل أساسا في قدرة تسيير ملفات المؤسسات الكبرى والمؤسسات البترولية والشركات الأجنبية التي تملك ما يقارب 70%من الإيرادات الجبائية[4].

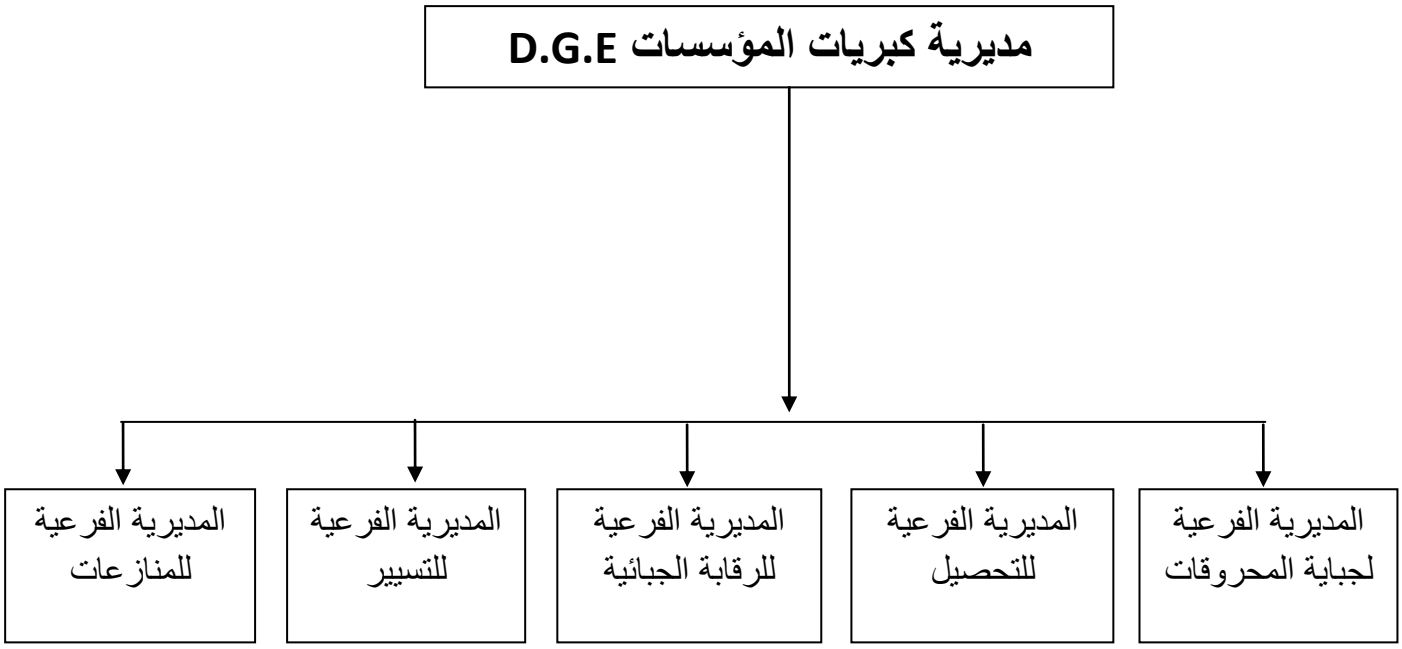
1المادتين 3و4 من المرسوم التنفيذي رقم 327/06، المرجع السابق

2 سليمة بوكموش، دور الرقابة الجبائية في مكافحة جريمة التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق فرع قانون أعمال، تخصص قانون العام للأعمال، جامعة عبد الرحمان ميرة، كلية الحقوق و العلوم السياسية، بجاية الجزائر، 2017، ص 14.

3 لياس قلاب دبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي، مذكرة مقدمة لنيل شهادةالماجستير علوم التسيير تخصص : محاسبة، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر 2011، ص 29.

4 بوشري عبد الغني، مطالب الرقابة الجبائية و أثارها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر 1997، 2009، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماسترفي العلوم الإقتصادية تخصص نقود ماليو وبنوك، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التجارية و علوم التسيير، جامعة المدية، 2014، ص 111.

الشكل رقم (05) يوضح الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات



المصدر: المديرية العامة للضرائب لولاية المدية.

الفرع الثاني : مركز الضرائب CDI و المركز الجواري للضرائب

أولا : مركز الضرائب CDI

تعتبر مراكز الضرائب من بين الهياكل الحديثة في الإدارة الجبائية، و التي تم إنشاؤها بموجب المرسوم التنفيذي 327/06، غير أنه يفتقر وجودها علي بعض المناطق فقط فلم يتم بعد إطلاقها علي كامل التراب الوطني، و في انتظار القيام بإدماجها بصفة كلية في مراكز الضرائب أو المراكز الجوارية، تتكفل بمهامها بصفة انتقالية كل من المفتشيات و القابضات [1].بالإضافة إلي ذلك فهي تعتبر من بين المصالح التنفيذية علي مستوي المحلي، وتربط بصفة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب بحيث لديها علاقة مباشرة بمركز الإحصائيات و برمجته المراقبة الجبائية والأعمال التنازعية التي تتجاوز سلطة رئيسها [2].

1 نبيلة ساعد، الرقابة الجبائية و دورها في التحصيل الضريبي دراسة حالة مفتشية الضرائب –الأخضرية مذكرة تدخل ضمن المتطلبات نيل شهادة الماستر في المحاسبة و المالية، التخصص محاسبة و تدقيق كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة اكلي محند أوحاج، البويرة، الجزائر، 2015 ص 28

2مصطفي عوادي، نصر رحال، جباية المؤسسة بين النظرية و التطبيق، مطبعة صخري، الجزائر، 2011، ص 51.

لذلك تتكفل بمراقبة الأشخاص التابعين لمجال اختصاصها و الخاضعة للنظام الحقيقي، كما نص كذلك هذه المراكز بتسديد الوعاء والتحصيل، بالإضافة الي ذلك فإنها تتولي القيام بمهمة الرقابة الجبائية و المنازعات و الضرائب و الرسوم التي علي هؤلاء الأشخاص [1].و تتمثل مهام هذه المراكز فيمايلي:

1/ دراسة الشكاوي و نزاعات الجبائية[2].

2/ مسك و تسيير ملفات الشركات و غيرها من الأشخاص المعنيين بعنوان المداخيل الخاضعة للضريبة علي أرباح الشركات و كذا الأشخاص الخاضعين للنظام الحقيقي بالإخضاع الضريبي بعنوان الأرباح المهنية [3].

3/ البحث عن المعلومات و الجبائية و استغلالها و مراقبتها[4].

4/ دراسة الشكاوي و تسوية النزاعات الجبائية[5].

كما تظم كذلك هذه المراكز في 3 مصالح رئيسية و قابضة و مصلحتين [6].

ثانيا : المركز الجواري للضرائب[7] :

هو مكلف بـ:

*تسيير المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الجزافي.

* تسيير المستثمرات الفلاحية.

*تسيير الأشخاص الطبيعيين برسم الضريبة المفروضة على الدخل الإجمالي أو على الذمة المالية وكذا الرسوم المفروضة على ممتلكاتهم العقارية المبنية وغير المبنية.

* تسيير المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والجمعيات أو أي تنظيم آخر برسم الضرائب أو الرسوم المفروضة على الأجور والرواتب المدفوعة، أو أي جزء آخر من نشاطهم الخاضع للرسم.

* تسيير المؤسسات التابعة لمديرية كبريات المؤسسات أو مراكز الضرائب، برسم الضرائب أو الرسوم غير المتكفل بها من قبل الهياكل الجبائية التي تخضع لها.

* تمسك وتسيّر الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاصها.

1 المادة 20 من المرسوم التنفيذي327/06، المرجع السابق.
2 المادة 20 من المرسوم التنفيذي 327/06، المرجع ذاته.
3سيلية بوكموش، المرجع السابق، ص 16.
4 سيلية بوكموش، المرجع ذاته الصفحة.
5 المادة 20 من المرسوم تنفيذي 327/06، المرجع السابق.
6 المادة 21 من المرسوم التنفيذي 327/06، المرجع نفسه.
7 الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب ،https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-03-24-14-21-49/services-exterieurs/272-2014-05-29-13-53-32

* تصدر الجداول وقوائم التحصيل وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعاينها وتصادق عليها.
* تتكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والحقوق و الرسوم والأتاوى.
* تنفذ العمليات المادية للدفع والقبض واستخراج النقود.
* تضبط الكتابات وتمركز تسليم القيم .
* تبحث عن المعلومات الجبائية وتجمعها وتستغلها.
*تراقب التصريحات وتنظم التدخلات.
*تدرس الشكاوى وتعالجها.
*تتابع المنازعات الإدارية والقضائية.
*تدرس طلبات التخفيض الإداري .
* تضمن مهمة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة.
* تتكفل بالإجراءات الإدارية المرتبطة بالوعاء لاسيّما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات أو التصريح بكل تعديل.
* تنظم المواعيد وتسيّرها.
* تنشر المعلومات والآراء لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاص المراكز الجوارية للضرائب.

يتكون المركز الجواري للضرائب في ثلاث (03) مصالح رئيسية و قباضة ومصلحتين .

1-المصلحة الرئيسية للتسيير:

وتكلف بـ:
- إحصاء الممتلكات و النشطات و تسيير الوعاء من خلال إعداد فرض الضرائب وكذا بالمراقبة الشكلية للتصريحات.
- المصادقة على الجداول وسندات الإيرادات وتقديمها لرئيس المركز للموافقة عليها، بصفته وكيلا مفوضا للمدير الولائي للضرائب.
- إعداد اقتراحات برامج المكلفين بالضريبة في مختلف المراقبات .
تعمل على تسيير:
أ) مصلحة جباية النشاطات التجارية والحرفية:

وتكلف بـ:

- التكفل بالملفات الجبائية واستلام التصريحات التي يحررها المكلفين بالضريبة المتابعون حسب نظام الضريبة الجزافية الوحيدة، و كذا إعداد العقود المتصلة بها؛

- المراقبة الشكلية للتصريحات و اقتراح ملفات مكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات.

ب) مصلحة الجباية الزراعية:

وتكلف بـ:

- التكفل بالملفات الجبائية للمزارعين و المربين وكذا استقبال واستغلال التصريحات ومراقبتها الشكلية و اقتراح تسجيل ملفات المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات .

ج) مصلحة جباية المداخيل والممتلكات:

وتكلف بـ::

- التكفل بالملفات الجبائية للأشخاص الطبيعيين بعنوان الضريبة على الدخل مقر السكن أو الضريبة على الممتلكات أوالأشخاص المعنويين الذين يمارسون نشاطات غير ربحية بعنوان الضريبة على الدخل الإجمالي /أجور أو أي جزء من نشاطاتهم يمكن فرض الضريبة عليه؛

- المراقبة الشكلية للتصريحات و اقتراح التسجيل، حسب الحالة في برنامج المراقبة على أساس المستندات و/أو المراجعة المعمقة للوضعية الجبائية الشاملة.

د) مصلحة الجباية العقارية:

وتكلف بـ::

- التكفل بالملفات الجبائية واستغلال تصريحات الأشخاص بعنوان الضرائب أو الرسوم المفروضة على الممتلكات العقارية.

- المراقبة الشكلية للتصريحات واقتراح تسجيل ملفات المكلفين بالضريبة لبرنامج المراقبة على أساس المستندات أو على أساس المراجعة المعمقة للوضعية الجبائية الشاملة.

2. المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث:

وتكلف بضمان:

- تشكيل ومسك فهارس المصادر المحلية للمعلومات و بطاقيات المكلفين بالضريبة المقيمين في محيط

المركز الجواري للضرائب و الممتلكات العقارية المتواجدة فيه؛

- متابعة تنفيذ برامج المراقبة على أساس مستندات التصريحات و البحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتقييم نشاطات المصالح المعنية.

تعمل على تسيير:

أ) مصلحة البطاقيات والمقارنات:

وتكلف بـ:

- تشكيل قاعدة المعطيات ومختلف البطاقيات الممسوكة و التي تخص الوعاء والمراقبة و التحصيل الضريبي وتسييرها،

- متابعة استعمال المعلومات المستردة وإعداد الوضعيات الإحصائية الدورية وكذا تقييم نشاطات المصلحة، لا سيما، التي ترتبط مع مؤشرات التسيير.

ب) مصلحة البحث والتدخلات التي تعمل في شكل فرق:

وتكلف بـ :

- تشكيل وتسيير فهرس مصادر المعلومات التي تخص وعاء الضريبة مع مراقبة الضريبة و تحصيلها.

- تنفيذ البرامج الدورية للبحث عن المعلومة الجبائية بعنوان حق الاطلاع؛

- اقتراح تسجيل أشخاص طبيعيين في برنامج مراقبة المداخيل.

ج) مصلحة المراقبة:

وتكلف بـ:

- تنفيذ البرامج المقررة بعنوان المراقبة على أساس المستندات للتصريحات؛

- اقتراح تسجيل مكلفين بالضريبة في برنامج مراقبة المداخيل.

3. المصلحة الرئيسية للمنازعات:

وتكلف بـ:

- دراسة كل طعون نزاعية أو اعفائية موجهة للمركز الجواري للضرائب؛

- التكفل بإجراء التبليغ و الأمر بالصرف لقرارات الإلغاء أو التخفيض المقررة؛

- متابعة القضايا النزاعية المقدمة أمام الهيئات القضائية.

تعمل على تسيير:

أ) مصلحة الاحتجاجات:

وتكلف بـ:

- دراسة الطعون المسبقة المتعلقة بوعاء الحقوق والضرائب والرسوم المتنازع عليها.

- دراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى الاحتجاج على أعمال الملاحقات أو الإجراءات المتصلة بها أو إلى المطالبة بأشياء تم حجزها.

ب) مصلحة لجان الطعن والمنازعات القضائية:

وتكلف بـ:

- دراسة الطعون الخاضعة لاختصاص لجان طعن للضرائب المباشرة و الرسم على القيمة المضافة ولجان الطعن الإعفائي؛

- متابعة الطعون والشكاوى التي تقدم أمام الهيئات القضائية وذلك بالاتصال مع المصلحة المعنية في المديرية الولائية للضرائب.

ج) مصلحة التبليغ والأمر بالصرف:

في حدود الاختصاص القانوني للمركز الجواري للضرائب، وتكلف بـ:

- تبليغ القرارات المتخذة في مجال مختلف الطعون إلى المكلفين بالضريبة و إلى المصالح المعنية .

- الأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة و إعداد الشهادات المتصلة بها.

- إعداد المعلومات الإحصائية الدورية المتعلقة بمعالجة المنازعات، وتبليغها إلى المصالح المعنية للتكفل بها.

4. القباضة:

وتكلف بـ:

- التكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة بعنوان المدفوعات التلقائية التي تمت أو بعنوان جداول عامة أو فردية أصدرت في حقهم وكذا متابعة وضعيتهم في مجال التحصيل؛

- تنفيذ الإجراءات المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الساريين المفعول والمتعلقة بالتحصيل الجبري للضريبة؛

- مسك محاسبة مطابقة لقواعد المحاسبة العامة وتقديم حسابات التسيير المعدّة إلى مجلس المحاسبة.

تعمل على تسيير:

أ) مصلحة الصندوق.

ب) مصلحة المحاسبة.

ج) مصلحة المتابعات.

تنظّم مصلحة المتابعات في شكل فرق.

5. مصلحة الاستقبال والإعلام:

وتكلف بـ:

- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم.
- نشر المعلومات حول الحقوق والواجبات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين للمركز الجواري للضرائب.

6. مصلحة الإعلام الآلي و الوسائل:

وتكلف بـ:

- استغلال التطبيقات المعلوماتية و تأمينها، وكذا تسيير التأهيلات و رخص الدخول الموافقة لها.
- إحصاء حاجيات المصالح من عتاد ولوازم أخرى و كذا التكفل بصيانة التجهيزات.
- الإشراف على المهام المرتبطة بالنظافة وأمن المحلات.

الخاتمة

خاتمة:

تعتبر مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي ليس بالأمر الهين ، و ذلك راجع لتعقد هذه الظاهرة و احتوائها على طرق و أشكال يصعب إحصائها و كشفها ، سواء بالطرق الشرعية و هي ما يعرف بالتهرب الضريبي أو غير الشرعية المتمثلة في الغش الضريبي .

وكلا من الطريقتين لها خلفية من الأسباب المؤدية ، إذ أن الوضعية الاقتصادية الصعبة للمكلف و التي لها اثر كبير في قوة الباعث النفسي على التهرب ، إضافة إلى النقائص و التعقيدات التي يتميز بها النظام الضريبي لها دور كبير في هذه العملية و إن خطورة هذه الظاهرة تكمن في الآثار السلبية التي تخلفها في جميع المستويات بدءا بالجانب المالي جميعا إلى الجوانب الأخرى الاقتصادية الاجتماعية.. .

بالإضافة إلى نقص إمكانيات الإدارة الجبائية و عدم تحملها للمسؤوليات الكاملة لعدم فعالية الوسائل لمكافحتها الوقائية ، الرقابية ، الردعية و أيضا عدم وصولها للأهداف المنشودة و المسطرة لها ، ناهيك عن تعقد نصوص التشريع الضريبي و عدم بلوغها سياسة محكمة .

و بعد تحليلنا للموضوع فقد خرجنا بمجموعة من النتائج تتمثل فيما يلي :

1/ يعتبر التهرب الضريبي ظاهرة يعاني منها العالم ككل وجب تظافر الجهود للحد منها داخليا و خارجيا.

2/ خلف النظام الجبائي من خلال كثرة التعديلات و الثغرات القانونية ، نوعا من الشك لدى المكلف من جهة ، وعدم قدرة أعوان الإدارة الجبائية على استيعاب و مواكبة التغيرات من جهة أخرى .

3/ غياب التكوين بالنسبة لموظفي الادراة الجبائية مما انعكس سلبا على نوعية العمل المقدمة .

4/ تفشي ظاهرة الفساد الإداري (الرشوة)، مما ساهم في رفع نسب التهرب الضريبي .

5/ تخوف المكلفين من التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية، مما يؤدي إلى صعوبة مهام أعوان الإدارة الجبائية .

6/عدم اختصاص القضاة ،و اعتمادهم على الخبرة مما يطيل في مدة النزاع و يؤثر سلبا على المكلف.

7/ إعطاء ضمانات للإدارة الجبائية أكثر من المكلف ، هذا ما يخلق نوع من الشك لديه.

و على ضوء ما تقدم نصل إلى مجموعة من الاقتراحات :

1/ إعادة تحديث المنظومة الجبائية و العمل على عصرنتها كي تتماشى مع التطورات العالمية وفق ما تقتضيه المصلحة الوطنية .

2/ توسيع الوعاء الضريبي لان السياسة الجبائية الراهنة تعتمد على الانتشار الأفقي مما ينبغي توسيع دائرة الإخضاع للضرائب مع معدلات منخفضة جدا ، لان ما تضيعه في العمودي من رفع للضرائب وجب استرجاعه عن طريق توسيع دائرته .

3/ الخروج من سياسة النظام التصريحي الذي يفسح المجال لكل مكلف بتدوين تصريحات كاذبة.

4/ إلزام المكلفين بمسك السجلات و القيود التجارية و إصدار الفواتير الضريبية .

5/ تبسيط النصوص الجبائية و العمل على استقرارها و وضوحها و هذا لسهولة العمل بها من طرف الموظف و استيعابها من طرف المكلف .

6/ تعزيز أجهزة مكافحة التهرب الضريبي بالكفاءات العليا و الأجهزة الالكترونية .

7/ القضاء على نشاط الاقتصاد الموازي و المنافسة غير المشروعة .

8/ تجريم التهرب الضريبي أو التجنب الضريبي و ليس فقط الغش الضريبي و تصنيفه من الأفعال المجرمة.

9/ تفعيل العقوبات أكثر صرامة وتطبيقها على ارض الواقع (الإكراه البدني) .

10/ نشر تقارير دورية عن الإرادات الضريبية و أوجه إنفاقها هذا ما يجعل المواطن على علم بمسار إنفاقها من ناحية ، و يعتبر حافز لدفع الضريبة باعتبار أن مجالات إنفاقها واضح من جهة أخرى .

11/ يجب أن يكون هناك تمثيل لدافع الضرائب على ارض الواقع .

و أخيرا إن الوسيلة الأنجع لمحاربة التهرب الضريبي هي القيام بتسليط الضوء على قيمة الإيرادات المحصلة، و كدا مجالات إنفاقها ، مما يخلق الثقة بين المكلف الإدارة ، الأمر الذي ينمي لديه فكرة التضامن يحفزه على دفع ما يتعلق على عاتقه من ضرائب .

قائمة المراجع

قائمة المراجع :

أولا /باللغة العربية:

ا/ الكتب :

1/ البطريق يونس احمد و حامد عبد المجيد دراز و محمد احمد عبد الله ، مبادئ المالية العامة ،د . ط ، دار الشباب الجامعة ، الإسكندرية(مصر)،1978 .

2/ عبيد رؤوف ، مبادئ القسم العام من التشريع الجبائي، دار الفكر العربي ، دون بلد نشر 1979.،3/ الكثير مصطفى ، النظام الجبائي و التنمية الاقتصادية في المغرب ، دار النشر المغربية ، دار البيضاء(المغرب)،1985 .

4/ نعوش صباح ، الضرائب بالدولة العربية ، المركز الثقافي ، بيروت (لبنان) ، 1987 .

5/ بغدادي مولاي ملياني ، الإجراءات الجزائية في التشريع الجزائري ،د .ط ، المؤسسة الوطنية ، للكتاب الجزائر ، 1992.

6/أبو بكر محمد عامر، أحكام التجريم في قانون الضريبة العامة على المبيعات ،دار غريب للطباعة ،القاهرة (مصر) ،.1993

7/ عواضة حسن و قطيش عبد الرؤوف ،المالية العامة الموازنة للضرائب و الرسوم ،دار الخلود ،الجزائر، 1995 .

8/ محمد مرسي فهمي و سيد لطفي عبد الله ، الضريبة الموحدة على الأشخاص الطبيعيين و تطبيقاتها العملية ، دون دار النشر ، القاهرة (مصر) ، 1999 .

9/كردودي سهام ، الرقابة الجبائية بين النظرية و التطبيق ، د . ط ،دار المفيد للنشر و التوزيع ، الجزائر ، 2001 .

10/ حامد عبد المجيد دراز و مرسي سيد الحجازي ،المالية العامة ،دون دار نشر ،بيروت (لبنان)،2003.

11/ السويسي فاطمة ،المالية العامة موازنة الضرائب ،المؤسسة الحديثة للكتاب، طرابلس (ليبيا) ،2005.

12/ الشرقاوي مصطفى عبد الحكيم ، التهرب الضريبي و الاقتصاد الأسود ، د .ط ، دار الجامعة الجديدة ، الإسكندرية (مصر) ، 2006.

13/ قدي عبد المجيد ، دراسة في علم الضرائب ، ط الأولى ، دار جرير للنشر و التوزيع ، عمان (الأردن) ، 2008 .

14/ السبتي فارس ، المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري و القضاء الجزائي الجزائري ، د . ط ، دار هومة ،الجزائر، 2008 .

15/ القيسي أعاد محمود، المالية العامة و التشريع الضريبي ، دار الثقافة للنشر و التوزيع ، عمان (الأردن)،2008.

16/ العقيلي إبراهيم سالم ، الرقابة القضائية على قرارات مقدري الضريبة على الدخل و فعالية عقوبات الجرائم ، دراسة قانونية مقارنة ، دار قنديل للنشر و التوزيع ، عمان (الأردن) ، 2008.

17/ العالي فليح ،عادل المالية العامة و التشريع الضريبي ،دار حامد للنشر و التوزيع ،عمان (الأردن)،2008.

18/ برحماني محفوظ ،الضريبة العقارية دراسة في القانون الجزائر، دار الجامع الجديدة ،الجزائر، 2009 .

19/ عوادي مصطفى ،الرقابة الجبائية على المكلفين للضريبة في النظام الضريبي الجزائري ،مطبعة مزوار، الجزائر 2009،.

20 /عوادي مصطفى و ناصر رحال ،جباية المؤسسة بين النظرية التطبيق ،مطبعة فخري، الجزائر، 2011.

21/ ناصر مراد فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق ،د . ط ،ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر، 2011 .

22 / شامية احمد زهير،المالية العامة ، دار زهران للنشر و التوزيع ، عمان (الأردن) ، دون سنة نشر.

23/عباس عبد الرزاق،التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي،دار الهدى،الجزائر.

ب / المذكرات و الرسائل الجامعية :

- مذكرات

الماجستير :

1/أوهيب بن سالمة ياقوت ، الغش الضريبي ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون و العلوم الجنائية ، كلية الحقوق و العلوم الإدارية ، جامعة الجزائر، الجزائر،2002 / 2003.

2/ رحال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة دراسة حالة ولاية الوادي مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية ،تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة و المتوسطة ، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير قسم العلوم الاقتصادية ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة (الجزائر) ، 2006/ 2007 .

3/ قتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب و الغش الضريبي حالة الجزائر من 2003 إلى 2008 مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص: مالية و محاسبة ،معهد العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة يحيى فارس ،المدية (الجزائر) ،2008 / 2009 .

4/ قلاب دبيح لياس، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية (دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية أم البواقي)،مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص :محاسبة ،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة خيضر ،بسكرة (الجزائر) ،2010/ 2011.

5 / طورش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر ،مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة قسنطينة 1، الجزائر، 2010 /2011 .

6 / عتيم سليمان ، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات في المحاسبة دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي ،مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص :محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة (الجزائر) ،2011 / 2012.

7/ لابد لزرق ، ظاهرة التهرب الضريبي و انعكاساتها على الاقتصاد دراسة حالة ولاية تيارت مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، في إطار مدرسة الدكتوراه، التخصص : تسيير المالية

العامة ،كلية العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية، جامعة ابي بكر بلقايد، تلمسان (الجزائر) ، 2011 /2012 .

8/ زروقي نجيب ، جريمة التملص الضريبي و آليات مكافحتها في التشريع الجزائري ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية ، تخصص : العلوم الجنائية،كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة (الجزائر) ،2012 / 2013 .

9 / بن صفي الدين احلام ، الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق ، تخصص : دولة و المؤسسات العمومية ،جامعة الجزائر 1، الجزائر ،2014/2013 .

10/ البريم محمد نور الدين، حركة الشركات و دورها في الحد من التهرب الضريبي دراسة مبدئية للدوائر الضريبية في غزة ،قدمت لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد و العلوم الإدارية ،جامعة الأزهر، مصر ، 2015 / 2016 .

- مذكرات الماستر :

1/ علام ليلى،آليات مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماستر في القانون الدولي للأعمال ،جامعة معمري تيزي وزو(الجزائر) ، 2012 / 2013 .

2/ قرموش ليندة ، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري ، مذكرة مكملة لمتطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق ، تخصص : قانون جنائي ،كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة محمد خيضر ،بسكرة (الجزائر) ،2013 / 2014 .

3/ لخضاري عبد الجليل ، الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب الضريبي دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية بسكرة ، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبة ، تخصص : فحص محاسبي ،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير،جامعة محمد خيضر،بسكرة (الجزائر)،2013 / 2014

4 /تريش مختار، دور مفتش الضرائب في قمع ظاهرة التهرب الضريبي،مذكرة مقدمة لاستكمال شهادة ماستر الأكاديمي ،تخصص :القانون العام للأعمال،كلية الحقوق و العلوم السياسية ،جامعة قاصدي مرباح ،ورقلة (الجزائر)،2013/ 2014.

5 / ايت قاسم لامية ، آليات و إجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر و دورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي ،مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية و التجارية ، تخصص : اقتصادية المالية و البنوك، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ،جامعة آكلي محند اولحاج ،البويرة (الجزائر) ، 2013 /2014 .

6/ طرشي إبراهيم ،التهرب الضريبي و آليات مكافحته ،مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي، تخصص :القانون العام للأعمال، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة (الجزائر)، 2014 / 2015 .

7/ غضبان مريم ، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي دارسة حالة مديرية الضرائب بولاية البويرة ،مذكرة تدخل ضمن متطلبات لشهادة الماستر مالية و محاسبة ، تخصص : محاسبة و تدقيق ،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة آكلي محند اولحاج ،البويرة (الجزائر)، 2014/ 2015.

8/ ساعد نبيلة ، الرقابة الجبائية و دورها في التحصيل الضريبي دراسة حالة مفتشية الضرائب الاخضرية مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في المحاسبة و المالية، تخصص : محاسبة و تدقيق ،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة آكلي محند ،البويرة (الجزائر)، 2015/2014.

9/غوفي خالد،اثر التهرب الضريبي على مداخيل الخزينة العمومية (دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة) ،مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبية ،تخصص مالية ومحاسبة ،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير،جامعة محمد خيضر،بسكرة(الجزائر) ،2015.

10/ بن يحي جمال ، جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري ، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة يحي فارس ، المدية (الجزائر)،2016 /2017 .

11/ بوكموش سيلية ، دور الرقابة الجبائية في مكافحة جريمة التهرب الضريبي ، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق ، فرع قانون الأعمال ، تخصص : القانون العام للأعمال ،جامعة عبد الرحمان ميرة ،كلية الحقوق و العلوم السياسية ،بجاية (الجزائر)، 2016/ 2017 .

12/بوزرورة حيزية و بوزيدي كاهنة ،التهرب الضريبي في الجزائر و آليات مكافحته ، مذكرة لنيل شهادة ماستر في الحقوق ، تخصص : القانون العام للأعمال، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة عبد الرحمان ميرة ، بجاية (الجزائر) ، 2017/ 2018 .

-مذكرات ليسانس :

1/ أمينة زقاي ،طرق مكافحة الغش الضريبي و التهرب الضريبي ،مذكرة نيل شهادة ليسانس ،التخصص :مالية و محاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة يحي فارس ، المدية (الجزائر)، 2013 /2014.

ج/ المقالات :

1 /الشوابكة سالم محمد ،التهرب الضريبي المملكة الهاشمية الأردنية ،مجلة الحقوق،مجلة علمية ربع سنوية ،تعنى بنشر الدراسات القانونية و التشريعية، مجلس النشر العلمي ،العدد 4 ،الأردن، 2005 .

2 / سديرة نجوى ، آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري ، مجلة الحقوق و العلوم السياسية ،جامعة الغرور، العدد 11 ، خنشلة(الجزائر)، 2019.

د / النصوص التشريعية و التنظيمية:

1 / النصوص التشريعية :

ا / القوانين :

1 /القانون رقم 01 /21، المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 ،المتضمن قانون المالية لسنة 2002 ،جريدة رسمية رقم 79 ،الصادرة بتاريخ 23 ديسمبر 2001 .

2/ قانون رقم 02 /11 ،المؤرخ في 22 ديسمبر 2002 ،المتضمن قانون المالية لسنة 2003، جريدة رسمية رقم 86، الصادرة في 23 ديسمبر 2002 .

3/ قانون رقم08 /21المؤرخ في 30 ديسمبر 2008 ،المتضمن قانون المالية لسنة 2009 ، جريدة رسمية عدد 74 ، الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 2008.

4 / قانون رقم 15/ 18،المؤرخ في 30 ديسمبر 2015 ،المتضمن قانون المالية لسنة 2016 ،جريدة رسمية عدد 72 ،الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 2015 .

5 قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017 .

6 قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2017.

7 قانون الضرائب غير المباشرة لسنة 2017 .

8 قانون الرسم على رقم الأعمال لسنة 2017 .

9 قانون الطابع لسنة 2017 .

10 قانون التسجيل لسنة 2017 .

ب / الأوامر :

1/ الأمر رقم 03/94. المؤرخ في31 ديسمبر1994 . المتضمن قانون المالية لسنة 1995.ج.ر.ع.87.الصادرة بتاريخ 1994/12/31.

2/الأمر رقم 05 /05 ، المؤرخ في 25 جويلية 2005 ،المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005 ، جريدة رسمية عدد 52 ، الصادرة بتاريخ 26 جويلية 2005.

3/ الأمر رقم 09/ 01، المؤرخ في 22 جوبلية 2009 ،المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009 ، جريدة رسمية عدد 44 ، الصادرة بتاريخ رقم 26 جويلية 2009 .

2 / النصوص التنظيمية :

ا/المراسيم الرئاسية :

1/ المرسوم الرئاسي 15 /247 ،المؤرخ في 16 سبتمبر 2015 ،المتضمن تنظيم الصفقات العمومية و تفويضات المرفق العام ،جريدة رسمية عدد 50 ،الصادر بتاريخ 20 سبتمبر 2015.

ب / المراسيم التنفيذية :

1/المرسوم التنفيذي91/90 المؤرخ في 1990/6/26المتعلق بتنظيم الإدارة المركزية في وزارة الاقتصاد جريدة رسمية رقم 26 بتاريخ 1990/06/27.

2/ المرسوم التنفيذي رقم 91 / 60 ، المؤرخ في 23 فيفري 1991 ، المتضمن تحديد المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحيتها ، جريدة رسمية عدد 9 ، الصادرة بتاريخ 27 فيفري 1991.

3/ المرسوم التنفيذي رقم 98 / 228 ، المؤرخ في 13 جويلية 1998 ، المعدل و المتمم للمرسوم التنفيذي رقم 55/ 95 ، المؤرخ في 15 فيفري 1995 ، المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية ، جريدة عدد 51 ،الصادرة بتاريخ 18 جويلية 1998 .

3/ المرسوم التنفيذي رقم 06 /327 ، المؤرخ في 18 ديسمبر 2006 ،المتضمن المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها ، جريدة رسمية عدد 59 ، الصادر بتاريخ 24 ديسمبر 2006 .

ج /القرارات :

1/ قرار وزير المالية رقم 98 / 228 ، المؤرخ في 12 جويلية 1998 ، المتضمن الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية و المديريات الولائية للضرائب و تنظيمها و صلاحيتها ، جريدة رسمية عدد 59، الصادرة بتاريخ 25 أكتوبر 1998.

ه / مصادر أخرى :

1/ميثاق المكلفين الخاضعين لرقابة ،المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2003 .

2/المديرية العامة للضرائب ،إجراءات الرقابة الجبائية،الجزائر،2017 .

ثانيا/باللغة الأجنبية :

A/ OUVRAGES :

1/ RivoleJean , vive l'impôt , Édition du seuil collection société , Paris(France) , 1965.

2/ Paul Marie Gaudmet , Précis de Finance Publiques , Édition Mounchrestien , Paris(France) , 1970 .

3/ Delahaye Thomas , Le Choix de la voie moins imposée , Édition Brullant , Bruxelles (Belgique) , 1977 .

4/ MehelLucien , Science et Technique Fiscale , Édition P.U.F , Paris (France) , 1984.

5/ C.R Masson , La Notion de L'évasion Fiscale en droit interne L. G .P , Paris(France) , 1990 .

6/ BouderbalaAbdou , La Fraude Fiscale , revue mutation n=°7 , éditée par la chambre nationale de commerce , Algérie , 1994 .

7/ La lettre de D.G.I Algerie , Billent D'information de la Direction Générale des impôts ,64/2012 , Algérie , 2012 .

B/ Mémoires MASTERS :

1/ Cheurfa Souad et Haroun Zoulikha , Le Contrôle Fiscale et Mésure de Lutte Contre La Fraude Fiscale , Mémoire de fin de cycles en vue de l'obtation du diplôme Master, Faculté des sciences économiqueser des sciences de gestion et des sciences commerciales , spécialité : Finances et comptabilité , Université AbdeErrahmane Mira , Bejaïa(Algérie) , 2011/2012 .

2/ Amoukrane Souad et Aourtilane Kamilia , contrôle Fiscale et Procédures de gestion du contentieux , Mémoire de Master en science de gestion , spécialité : Finance et comptabilité ,Option : Comptabilité , contrôle et audit , Université AbdErrahmane Mira ,Bejaïa(Algérie) ,2012/2013 .

3/ Amirat Lamia et Hamouche Ouarda , Le Contrôle Fiscale :Technique et Procédures (Illustration Par Cas Pratique Au Sein De La Direction des impôts de La Wilaya de Bejaïa) ,Mémoire de Université Master Finance et comptabilité , Options : Comptabilité , Contrôle et audit , AbdErrahmane Mira , Bejaïa (Algérie) ,2015/2016 .

مواقع الانترنيت :

1- الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب

الفهرس

قائمة الأشكال:

رقم الشكل	عنوان الشكر	الصفحة
الشكل رقم (01)	أشكال الرقابة الجبائية	51
الشكل رقم (02)	الهيكل التنظيمي لمديرية البحث والمراجعات.	64
الشكل رقم (03)	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب.	66
الشكل رقم (04)	الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب.	68
الشكل رقم (05)	الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات	70

الفهرس:

المحتويات	الصفحة
الشكر	-
الإهداء.....	-
المقدمة.....	01
الفصل الأول: الإطار ألمفاهيمي للتهرب الضريبي.	**05**
المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي.	06
المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي.	06
الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي.	06
الفرع الثاني: أنواع التهرب الضريبي.	08
المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي.	11
الفرع الأول: الأسباب المباشرة.	11
الفرع الثاني: الأسباب غير المباشرة.	16
المبحث الثاني: أساليب وآثار التهرب الضريبي.	18
المطلب الأول: أساليب التهرب الضريبي.	18
الفرع الأول: التحايل المادي.	18
الفرع الثاني: التحايل القانوني.	21
الفرع الثالث: التحايل المحاسبي.	23
المطلب الثاني: آثار التهرب الضريبي.	28
الفرع الأول: الآثار المالية.	28
الفرع الثاني: الآثار الاجتماعية.	30
الفرع الثالث: الآثار الاقتصادية.	31
الفصل الثاني: طرق مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري.	**35**
المبحث الأول: وسائل مكافحة التهرب الضريبي.	36
المطلب الأول: الوسائل الوقائية للحدّ من التهرب الضريبي.	36
الفرع الأول: على مستوى التشريع الضريبي.	36
الفرع الثاني: على مستوى الإدارة الجبائية.	39

الفرع الثالث : على مستوى المكلف بالضريبة.	41
المطلب الثاني: الوسائل الرقابية للحدّ من التهرب الضريبي.	42
الفرع الأول: الرقابة الجبائية.	42
الفرع الثاني: التحقيق الجبائي.	45
المطلب الثالث: الوسائل الردعية للحد من التهرب الضريبي.	52
الفرع الأول: العقوبات الجبائية.	52
الفرع الثاني: العقوبات التهديدية.	57
الفرع الثالث: العقوبات المهنية.	58
الفرع الرابع: العقوبات الجزائية.	60
المبحث الثاني: الهيئات المتخصصة في مكافحة التهرب الضريبي.	62
المطلب الأول: الأجهزة العامة لمكافحة التهرب الضريبي..	63
الفرع الأول: مديرية البحث والمراجعات.	63
الفرع الثاني المديرية الولائية للضرائب.....	65
الفرع الثالث :المديرية الجهوية للضرائب	66
الفرع الرابع :المصالح الجهوية للأبحاث و المراجعات.....	67
الفرع الخامس: مفتشيات الضرائب.....	67
المطلب الثاني: الأجهزة المستحدثة لمكافحة التهرب الضريبي..	69
الفرع الأول: مديرية كبريات المؤسسات.	69
الفرع الثاني: مراكز الضرائب.	70
خاتمة.	78
قائمة المراجع	81
قائمة الأشكال	92
الفهرس	93