وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة - يحي فارس بالمدية –
كلية الحقوق و العلوم السياسية

الآليات القانونية لمكافحة التهرب الضريبي

إطار مقترح لإنشاء ديوان وطني لمكافحة التهرب الضريبي

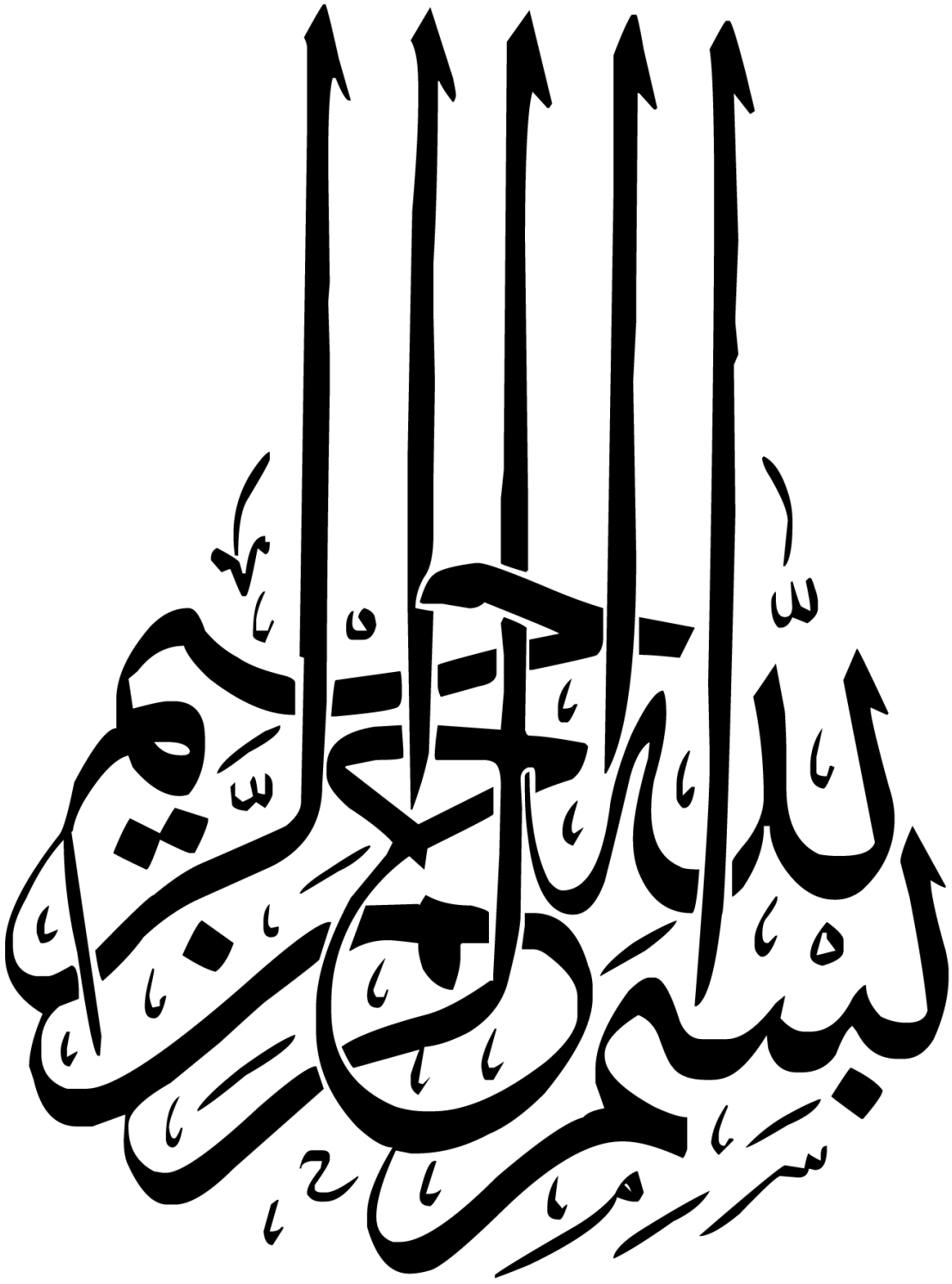
مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق
تخصص قانون أعمال

من إعداد الطـلبـــة

1- عبعوب فـــاروق
2- سلامي حمزاوي

تحت إشراف الأستاذة
د. طنجاوي مراد

السنة الجامعية 2020- 2021


بسم الله الرحمن الرحيم

إهـــــــدا

قال تعالى بعد بسم الله الرحمن الرحيم " **ربي أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي و على والدي و أن أعمل صالحا ترضاه و أدخلني برحمتك في عبادك الصالحين**"

صدق الله العظيم

أحمد الله عز وجل على منه و عونه لإتمام هذا البحث، الذي أهديه إلى مدرستي الأولى في الحياة، إلى اللذان أعانياني و شجعاني على الإستمرار في مسيرة العلم و النجاح والدايي، إلى سندي في الشدائد زوجتي الغالية التي تقاسمني عبء الحياة، إلى إبنايي هيثم و خليل الذي أدعوا الله القوي العزيز أن يطيل في عمرهم جميعا و يمدهم بالصحة و العافية إن شاء الله.

إلى أخي وصديقي الأستاذ سلامي حمزاوي الذي كان عونا لي في إتمام هذا البحث المتواضع.

عبعوب فاروق

إهـــــــداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى كل من دعمني في هذه الحياة، أمي ذهبية و أبي

العيد و جدتي فاطمة و جدي عيسى – رحمهم الله

و إلى زوجتي و أبنائي

إلى كل زملائي في المهنة و زملائي قسم سنة

ثانية ماستر قانون أعمال،

إلى كافة الأحباب و الأصدقاء خاصة أخي

و صديقي بن قويدر مصطفى.

سلامي حمزاوي

شكر و تقدير

نشكر الله عز وجل على أن وفقنا في إنجاز هذا البحث فالحمد لله دائما و أبدا مهما تقدمنا وفتحت أمامنا الطرق ووصلنا لكل ما نحلم به علينا أن نتذكر من كانوا سببا لنجاحنا، من ساندنا و أمسك بيدنا للإستمرار فمهما عبرنا لهم عن شكرنا فالكلمات قليلة، لهذا نقدم أجمل عبارات الشكر و التقدير إلى كل أساتذة و إداريي و عمال كلية الحقوق و العلوم السياسية بجامعة يحي فارس بالمدية، و على رأسهم عميد الكلية و رئيس قسم الماستر دون أن ننسى الأستاذ الفاضل الدكتور **طنجاوي مراد** الذي لم يبخل علينا بالنصائح و التوجيهات التي أفادتنا في بحثنا هذا.

قائمة المختصرات

ج ر: الجريدة الرسمية

ق إ جبائية: قانون الإجراءات الجبائية.

ق ض م ر م: قانون الضريبة المباشرة و الرسوم المماثلة.

ق ض غ م: قانون الضريبة غير المباشرة.

ق ت: قانون التسجيل .

ق ر ر أ: قانون الرسوم على رقم الأعمال.

ق ط: قانون الطابع.

ق إ ج ج: قانون الإجراءات الجزائية الجزائري.

ق ع ج: قانون العقوبات الجزائري.

مقدمـــــــــة

شكلت الضريبة ومازالت تشكل إلى يومنا هذا، مصدرا هاما من مصادر الإيرادات العامة للدول بصفة عامة، وإحدى أدوات التدخل في الحياة الاقتصادية و الإجتماعية، وهي تحتل مكانة كبيرة ضمن السياسة المالية للدولة الجزائرية، خاصة في ظل تراجع أسعار المحروقات خلال السنوات الأخيرة و توجه الدولة للإعتماد على الجباية العادية في تمويل نفقاتها، و قد أكدت مختلف الكتابات على أن التهرب الضريبي هو الوجه الأخر الذي يفقد الضريبة دورها التمويلي و التدخلي و إشارة إلى عدم إستجابة المكلفين بالضريبة للتشريع الضريبي و إعراضهم عن تقديم مساهمتهم الإجبارية.

وعلى إعتبار أن التهرب الضريبي جريمة تمس بالمال العام، و تصل أبعادها إلى كافة أفرد المجتمع فالمشرع الجزائري وضع لها عقوبات ردعية صارمة من أجل حماية الحصيلة الضريبية، من خلال التعديلات التي طرت على القوانين الجبائية، على غرار تعديل المادة **303** من قانون الضريبة المباشرة و الرسوم المماثلة الذي تميز بتشديد العقوبات و إستحداث جناية التهرب الضريبي.

على الرغم من كل مجهودات الدولة الجزائرية في محاولة إحتواء هذه الظاهرة و الحد من إنتشارها، إلا أن خزينة الدولة لا تزل تتكبد خسائر معتبرة سنويا، من هنا وجب التفكير في دعم آليات مكافحتها بطرق جديدة تتميز عن باقي الآليات السابقة بالبحث و تقصي المعلومات الحقيقية للمكلفين بالضريبة، و مراقبة نشاطهم و فرض تطبيق القوانين الجبائية بكل صرامة، على غرار التجارب الناجحة التي بدأت بالظهور في بعض الدول مثل تونس و بلجيكا، إلى جانب فرنسا التي تعتبر رائدة في هذا المجال.

I- طرح الإشكالية:

من خلال ما سبق ذكره، يمكننا طرح التساؤل التالي:

هل يمكن تدعيم آليات مكافحة التهرب الضريبي التقليدية في الجزائر بآليات جديدة ؟.

قصد الإجابة على السؤال السابق نستعين بالأسئلة الفرعية التالية:

1. **ما المقصود بالتهرب الضريبي، ما هي أسبابه، آثاره، وطرق التهرب من دفع الضريبة؟**
2. **ما هي الآليات المتبناة من قبل المشرع الجبائي الجزائري في محاربة التهرب الضريبي؟**
3. **ما هي الآليات المستحدثة لمواجهة التهرب الضريبي؟**

II. صياغة فرضيات البحث

سنقوم بدراسة هذا الموضوع و الإجابة على الإشكالية المطروحة من خلال صياغة الفرضية التالية: تعتبر الآليات والوسائل المستخدمة في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر غير كافية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي، الأمر الذي يتطلب تفعيل هياكل أخرى تتمتع بصلاحيات تسمح لها بالتصدي لهذه الظاهرة في الجزائر.

III. أهمية البحث

تتجلى أهمية هذه الدراسة في محاولة تصور إنشاء جهاز جديد يتمتع بصلاحيات خاصة و موسعة في مجال البحث و التحري عن المعلومة الجبائية، و إثبات و معاينة الجرائم الجبائية، تابع لوزارة المالية مشكل من جميع الإدارات المتدخلة في عملية مراقبة جريمة التهرب الضريبي، بما فيها الجهات الأمنية التي تتمتع بصفة الضبطية القضائية، خلافا للدراسات السابقة التي ترتكز على مدى فعالية الرقابة الجبائية كأداة أساسية في مكافحة التهرب الضريبي و بالتالي تصبح الجهات المختصة في مكافحة التهرب الضريبي بالإضافة إلى إدارة الضرائب، ضباط الشرطة القضائية المذكورين ضمن المادة **15** من قانون الإجراءات الجزائية، إدارة الجمارك، إدارة التجارة و مراقبة الغش، و تكون تحت لواء ديوان وطني متخصص في مكافحة التهرب الضريبي بدلا من إدارة الضرائب لوحدها.

V. أهداف البحث

نسعى من خلال موضوع البحث بلوغ الأهداف التالية:

-عرض وتحليل مجهودات الدولة الجزائرية في مكافحة التهرب الضريبي على ضوء الآليات التقليدية.

-صياغة إطار مقترح لمكافحة ظاهره التهرب الضريبي في الجزائر من خلال إنشاء ديوان وطني لمكافحة التهرب الضريبي يكون تحت وصاية وزارة المالية على ضوء الآليات المستحدثة.

VI. منهجيه البحث

قصد الإجابة على مختلف التساؤلات المطروحة، إتبعنا المنهج الوصفي التحليلي عند عرض الإطار المفاهيمي والآليات المستخدمة في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي و تحليل الآلية المستحدثة في مكافحته، بالإضافة إلى تبني المنهج الإستنباطي الذي إعتمدنا عليه في صياغة الإطار المقترح لإنشاء ديوان وطني لمكافحة التهرب الضريبي على ضوء التجربة الفرنسية وكذا على ضوء التجربة الجزائرية في مكافحة الفساد من خلال الديوان الوطني لمكافحة الفساد.

VI. الدراسات السابقة

يوجد عدد كبير من الدراسات التي تطرقت إلى موضوع البحث منها دراسات قانونية تمحورت أهدافها حول عدم كفاية الرقابة الجبائية كأهم آلية لمكافحة التهرب الضريبي، و كناقلة لفعالية النصوص التشريعية و التنظيمية الجبائية لعدم إستقرارها أو وضوحها و بساطتها، أما الدراسات الإقتصادية فتمحورت في الغالب حول تبيان مدى فعالية الرقابة الجبائية كأهم جهاز قائم على مكافحة التهرب الضريبي من خلال إجراء دراسات ميدانية بمديريات الضرائب و إعتمادا على الإحصائيات التي تقدمها المديرية العامة للضرائب أو المديريات الولائية للضرائب، و من بين الدراسات التي تناولت موضوع البحث و قمنا بالإطلاع عليها نذكر:

***- الدراسات القانونية:**

01- بن عربية رجاء، ماضي سهيلة، آليات مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكره لنيل شهادة ماستر في القانون العام، كلية الحقوق جامعة قسنطينة **1** خلال الموسم الجامعي **2014-2015** تمحورت الإشكالية حول إبراز الأساليب المستخدمة في مكافحة جريمة التهرب الضريبي و إنتهت بنتائج أهمها إتساع ظاهرة التهرب الضريبي رغم رفع المشرع لثلاثة أنواع من العقوبات للمتهربين، كما أن الإجراءات الجبائية تتميز بكونها تقنية أكثر منها قانونية، و لذلك ورد من بين التوصيات تكوين قضاة متخصصين في مجال الجباية و إقتراح قانون عقوبات جبائي.

02- طورش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية، جامعة قسنطينة **1**، السنة الجامعية **2011-2012**، عالجت هذه الدراسة مفهوم التهرب الضريبي و آليات مكافحته، من بين المقترحات التي قدمت من طرف الطالب توحيد القوانين في قانون واحد يسهل على المكلف بالضريبة و أعوان إدارة الضرائب و كذلك القضاة فهم النصوص الجبائية و تنفيذها و إحترامها، كما إقترحت الدراسة منح النيابة العامة حق التأسس في الدعوى الجبائية و تقديم طلباتها حتى و لو كان ذلك دون حضور ممثل إدارة الضرائب.

***- الدراسات الإقتصادية:**

01- بوشري عبد الغاني، فعالية الرقابة الجبائية و أثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية، جامعة تلمسان السنة الجامعية **2010-2011**، ركزت هذه الدراسة على آلية الرقابة الجبائية من حيث طرق المراجعة و تقييم فعاليتها من خلال إحصائيات و بذلك لا تزال غير قادرة على الحد من ظاهرة التهرب الضريبي و أرجع ذلك إلى أن الرقابة الجبائية غير قادرة لوحدها على مكافحة هذه الظاهرة، و أن محدودية جهاز الرقابة يعود إلى نقص الإمكانيات البشرية و عدم كفايتها و ضعف الإمكانيات المادية كذلك.

02- يوسفي عاشور، دراسة تحليلية لظاهرة الغش الجبائي – حالة الجزائر-، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، المركز الجامعي يحي فارس بالمدية، خلال السنة الجامعية **2008-2009**، حيث حاول الباحث معالجة إشكالية الغش الضريبي من حيث أبعاده و الميكانزمات المنتجة للحد من الظاهرة في الجزائر، حيث تناول الباحث أهم القضايا المتعلقة بالتهرب الضريبي و بين الآليات المتبعة في المكافحة التي من أهمها الرقابة الجبائية، معتمدا على مؤشرات الأداء الخاصة بالوعاء و التحصيل لتقسيمها و إنتهى بنتيجة مفادها أن الرقابة الجبائية لم تحقق ما هو مطلوب منها لذلك قدم جملة من الإقتراحات أهمها القضاء على الفساد الإداري على مستوى إدارة الضرائب و ضرورة تحسين العلاقة مع المكلف بالضريبة.

VII. خطة البحث:

من أجل الإحاطة بجميع جوانب الموضوع و قصد الإجابة على السؤال المطروح، فقد قسمنا بحثنا إلى فصلين تناولنا في الأول الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي، مع التطرق إلى أسبابه آثاره و الطرق المعتمدة من طرف المكلفين بالضريبة للتهرب من دفع الضريبة، أما الفصل الثاني خصصناه لعرض و تحليل الوسائل المنتهجة في مكافحة التهرب الضريبي سواء التقليدية منها أو الآليات المستحدثة في مكافحة التهب الضريبي من خلال عرض التجربة العربية و التجربة الفرنسية، و من ثم صياغة إطار مقترح لإنشاء ديوان وطني لمكافحة التهرب الضريبي.

VIII. صعوبات البحث:

لا يكاد يخلو أي بحث من صعوبات تعترض الباحثين القائمين عليه، ومن جملة الصعوبات التي واجهتنا نشير إلى نقص الإحصائيات من إدارة الضرائب، خاصة المتصلة بحجم التهرب الضريبي في الجزائر بحجة السر المهني، بالإضافة إلى قلة المعلومات الخاصة بتجارب الدول الأخرى في مجال مكافحة التهرب الضريبي الذي مرده حداثة هذه التجارب.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي

إن تعدد أهداف الضريبة مرتبط بالظروف الإقتصادية و الإجتماعية و السياسة المحيطة بها عبر الحق التاريخية، بدءا بمرحلة الهدف المالي للحصول على الإيرادات لتغطية النفقات العامة فقط، مع ضرورة بقاء الضريبة على الحياد فلا تستعمل لأهداف إقتصادية أو إجتماعية أو سياسية.

لم تكن ظاهرة التهرب الضريبي حديثة العهد بالظهور بل إرتبطت وجودها بوجود الضريبة في حد ذاتها، حيث يلجأ المكلف إلى إستخدام مختلف الطرق و التقنيات للتملص من دفعها، مما أسهم بشكل كبير في غموض هذه الظاهرة، بدءا بتعدد المصطلحات التي تطلق عليها بتعدد الطرق المستعملة فيها وصولا إلى صعوبة التحكم فيها للحد منها خاصة في ظل إتخاذ هذه الظاهرة بعدا دوليا نتيجة الإتجاه المتزايد نحو العولمة الإقتصادية و التبادل التجاري الدولي الحر، و عليه لم تعد مشكلة التهرب الضريبي تتمثل في إثبات وجودها بقدر ما يمكن في الإطار المفاهيمي لها من خلال تعدد أشكالها، أنواعها و كذا الدوافع المؤدية لها، الطرق المتبعة من طرف المكلفين بها للتهرب من دفعها و ما لها من آثار سلبية على مختلف الأصعدة أين سنتطرق ضمن هذا الفصل إلى بعض التعاريف التي حاولت وضع تعريف لمفهوم التهرب الضريبي و أنواعه، ثم نتطرق إلى أسبابه و تأثيره على السياسة المالية و التنموية للدول، كما سنتناول أهم الطرق و التقنيات المستخدمة من طرف المكلف بالضريبة للتهرب منها.

المبحث الأول:المقصود بالتهرب الضريبي.

إن تحديد مفهوم التهرب الضريبي مرتبط بالكيفية التي يتم من خلالها التخلص من دفع المستحقات الجبائية، فقد يتمكن المكلف بالضريبة من ذلك دون خرق القوانين الجبائية و قد يلجأ إلى طرق إحتيالية و تدليسية من أجل التملص من دفع الضريبة، و هذا ما دفع الباحثين يميزون بين التهرب المشروع و التهرب غير المشروع، و يكون التهرب الضريبي بناءا على دوافع عديدة سواء إجتماعية، سياسية إقتصادية، إدارية و حتى نفسية، حيث أن هذا التهرب تكون له آثار وخيمة على مختلف الجوانب العامة للحياة لاسيما السياسة المالية و الإقتصادية للدولة و تمتد هذه التأثيرات على الجوانب المتصلة به كالجانب الإجتماعي و السياسي.

المطلب الأول: التعريف بالتهرب الضريبي.

الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي.

إن تحديد تعريف التهرب الضريبي متعلق بتعريف الضريبة في حد ذاتها التي تعرف على أنها **"أداة لتحقيق الأهداف المالية وهناك من يعتبرها وسيلة الدولة المالية للتنمية"** ومن أهم التعاريف التي عرفت بها الضريبة على أنها **"مبلغ من النقود تجبر الدولة و الهيئات العامة المحلية الفرد على دفعه إليها بصفة نهائية، في مقابل إنتفاعه بخدمة معينة و إنما لتمكنها من تحقيق منافع عامة"**، كما يمكن

تعريفها على **أنها "إقتطاع جبري تقوم به السلطة العامة على أموال الأفراد قصد توزيع ثقل الأعباء العامة فيما بينهم بإنصاف "**. [01]، و من خلال هذه التعاريف يمكن أن نقول بأن الضريبة إقتطاع مالي تستقطعه الدولة جبرا من الأفراد من أجل تحقيق المنفعة العام.

في حين يعرف التهرب التهرب الضريبي، على أنه قيام المكلف الخاضع للضريبة بعدم دفع الضرائب المستحقة للدولة و المترتبة على دخله أو أي واقعة منشئة للضريبة، أو تخفيض مبلغ هذه الضريبة من خلال إستعمال طرق و أساليب غير مشروعة كالخداع و سوء النية، و قد يكون عدم دفع الضريبة كليا أو جزئيا عن طريق إستعمال طرق و أساليب مشروعة لا يعاقب عليها القانون من خلال إستغلال الثغرات القانونية لتجنب الضريبة أو تخفيضها إلى أقصى حد ممكن.

الفرع الثاني: أنواع التهرب الضريبي

أولا : التهرب الضريبي المشروع "التجنب الضريبي".

يطلق عليه كذلك مصطلح **"التجنب الضريبي"** و يعرف على أنه محاولة التملص من الضريبة في حدود القانون، كما يعرف على أنه سعي المكلف بالضريبة للتخلص منها دون أن يخرق القانون الجبائي و إنما يعمل على خلق وضعيات تسمح له بتحقيق ذلك، كما عرفه الأستاذ **أحمد جامع** على أنه **"تخلص الفرد من دفع الضريبة دون إرتكاب أي مخالفة لنصوص التشريع الضريبي"**[02].

و إذا كان التهرب الضريبي يعني إمتناع المكلف عن دفع الضريبة المستحقة كلها أو بعضها عن طريق إنكار حدوث الواقعة التي أنشأت الضريبة أو إخفاء بعض أو كل عناصر الوعاء الضريبي أو بإنكار قدرته على الدفع حتى يتم إسقاط الضريبة عنه، و هو ما يعرف عند البعض بإستغلال المكلف بالضريبة لبعض الثغرات القانونية بغية عدم تحقيق الضرييبة عليه بصورة صحيحة و عدم الإلتزام بدفعها.

01- أنواع التهرب الضريبي المشروع.

أ-التهرب الضريبي غير المقصود من المشرع الجبائي:

يتمثل هذا النوع من التهرب الضريبي في إستغلال المكلف بالضريبة للثغرات القانونية من أجل عدم دفع الضريبة، و ترجع هذه الثغرات إلى نقص في التشريع و عدم إحكام صياغته للمواد القانونية فالمكلف بذلك لا ينتهك القانون و إنما يخالفه لأن المشرع هو الذي حدد مجموعة من الإعفاءات و التخفيضات في بعض الضرائب الخاصة بأنشطة معينة و يتخذ هذا النوع ثلاثة أشكال هي:

01- **ناصر مراد، واقع التهرب الضريبي في الجزائر**، المجلة الجزائرية، المؤسسة الوطنية للفنون المطبعية، بن عكنون، الجزائر سنة **2004**، ص **22.**

02- **عوادي مصطفى، رحال نصر، الغش الضريبي في النظام الضريبي الجزائري**، مطبعة سخري للنشر، الطبعة **01**، الجزائر، سنة **2011**. ص **37.**

- الإمتناع: وهو أبسط طريقة للتهرب الضريبي حيث أن المكلف بالضريبة يمتنع عن القيام بإحداث الواقعة المنشئة أو إحداث التصرف الذي تفرض على أساسه الضريبة، و مثال ذلك إمتناع شخص عن إستهلاك سلعة ما خاضعة لضريبة مرتفعة، وهذه الضريبة قد تكون مقصودة من طرف المشرع الذي يهدف إلى دفع الأفراد بطريقة مباشرة إلى التقليل من إستهلاكها لإعتبارات إقتصادية أو إجتماعية أو للحد من إستيرادها توفيرا للعملة و للمحافظة على الإقتصاد الوطني، و طريقة الإمتناع هذه تؤدي بالمكلف إلى تجنب دفع الضريبة كليا أو جزئيا فيكون عدم الدفع كليا عندما يمتنع المكلف عن إستهلاك السلع لتجنب دفع الضريبة على الإنفاق، كما يستطيع أن يوظف كل ثروته في سندات قرض أصدرتها الدولة و أعفته و أعفت دخله من الضرائب لتشجيع الإكتتاب فيه.

- الإحلال: يتمثل في قيام المكلف بالضريبة بتوظيف أمواله في أنشطة أخرى تكون معفاة من الضريبة أو مفروضة عليها ضريبة أقل، و مثال ذلك الإستثمار في القطاع الفلاحي، حيث أن هذه النتيجة مستهدفة من المشرع في حد ذاته لتحقيق أغراض معينة من خلال تشجيع الإستثمار في الجانب الفلاحي و الإنتاج الزراعي لتحقيق الإكتفاء الذاتي، و خلق مناصب شغل جديدة مقابل إستفادة المكلفين بالضريبة من بعض الإعفاءات أو التخفيضات.

- الإستفادة من ثغرات القانون: قد يحتوي القانون الجبائي على ثغرات تسمح للمكلف أن يستفيد منها و هذه الثغرات تكون نتيجة عدم إحكام النصوص القانونية التي تجعل المكلف بالضريبة يحصل على أرباح دون الخضوع للضريبة المقرر على مثل هذه الأرباح.[01]

ب- التهرب الضريبي المقصود من المشرع.

يلجأ له المشرع من أجل تحقيق أهداف معينة من خلال فرض ضرائب مرتفعة على نشاطات معينة أو سلع معينة للتقليل من إستيرادها و لتشجيع المنتوج الوطني أو للحد من إستهلاكها مثل السلع الكمالية التي تضيف أعباء إضافية على ميزان الواردات، أو يلجأ إلى إلغاء الضرائب على أنشطة و قطاعات محددة ضمن شروط معينة بهدف التنمية المحلية و بناء الإقتصاد الوطني مثل تدعيم الإستثمار في القطاع الفلاحي و السياحي و الصناعي بالمناطق من الوطن، بالإضافة إلى بعض المشاريع المندرجة ضمن الوكالة الوطنية لتطوير الإستثمار **ONDI** و الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب **ANSEJ** و غيرها من الصناديق المحلية.[02]

01- **عوادي مصطفى، رحال نصر**، المرجع نفسه، ص **38**

02- **ناصر مراد**، المرجع السابق، ص **24**

ثانيا: التهرب الضريبي غير المشروع الغش الضريبي"

01- تعريف التهرب الضريبي غير المشروع

التهرب الضريبي غير المشروع أو ما يسمى **"بالغش الضريبي"** هو خرق للقانون الجبائي بهدف التخلص من الضريبة و تخفيض وعائها، و يشمل كل الحركات و العمليات القانونية و المحاسبية و كل الوسائل و الترتيبات و التدابير التي يلجأ إليها المكلف بالضريبة أو الغير بهدف التخلص من دفع الضرائب و المساهمات و يمكن القول أنه هناك غش عندما تطبق الوسائل التي تسمح بالتخلص من الضريبة في حين أن المشرع لم يسمح بذلك، فالغش الضريبي هو عمل تام قائم على سوء نية صاحبه بهدف التغليط و التضليل.

وعرفه المشرع الجزائري في القانون الجبائي على أنه **"كل محاولة للتخلص من الضريبة بإستعمال طرق تدليسية في إقرار أساس الضرائب و الرسوم التي يخضع لها المكلف أو تصنيفها كليـــا أو جزئيا"**، من خلال هذه التعاريف نلاحظ أنها تتفق حول النقاط التالية:

*- الغش الضريبي هو المخالفة الواضحة و الصريحة لنصوص التشريع الجبائي.

*- يتم الغش الضريبي بوسائل مادية أو حاسبية و غيرها من أجل عدم دفع الضريبة كليا أو جزئيا.

*- يهدف الغش الضريبي إلى التخلص من الضريبة.

لذلك يمكن أن نوجز مختلف التعاريف السابقة في التعريف التالي " الغش الضريبي هو كل مخالفة واضحة و صريحة للقانون الجبائي من طرف المكلف بها بإستعمال وسائل مادية و محاسبية و غيرها من أجل التخلص من الضريبة بشكل كلي أو جزئي**"**.[01]

02-أنواع التهرب الضريبي غير المشروع

للتهرب الضريبي غير المشروع أو ما يسمى بالغش الضريبي نوعان هما:

أ- الغش البسيط: و يتمثل في كل محاولة متعمدة من أجل دفع ضريبة أقل و هذا من خلال تقديم تصريحات ناقصة تتضمن بيانات ناقصة أو خاطئة بسوء نية أو التأخر عن تقديمها أو عدم تقديمها نهائيا فهو كل تصرف أو إغفال مرتكب من المكلف بالضريبة من أجل التخلص منها.

ب- الغش المعقد: هو غش بسيط مقترن بممارسات تدليسية، أي أن المكلف بالضريبة يستعمل أساليب ماهرة و غير مشروعة تمكنه من التخلص من الضريبة و كذلك مسح كل الآثار التي تؤدي إلى كشف مغالطاته، و يتميز هذا النوع من الغش الضريبي بأنه جمع عناصر الجريمة المتمثلة في:

- **الركن المادي**: و يتمثل في تخفيض أساس الضريبة عن طريق مختلف السلوكيات غير المشروعة.
- **القصد الجنائي**: أو ما يسمى عنصر النية التي يقصد بها أن المكلف بالضريبة على دراية بالفعل غير المشروع الذي قام به بهدف التهرب الضريبي.

- **ناصر مراد**، المرجع نفسه، ص **25**

عنصر التدليس: و يعني لجوء المكلف بالضريبة إلى مسح كل الأدلة ترقبا لأي مراقبة محتملة.

كما أنه هناك من يضيف نوعين من التهريب الضريبي هما التهرب الضريبي المحلي الذي يكون داخل حدود الدولة الواحدة و يكون المكلف في مواجهة سلطات بلده لأنه خالف التشريع الجبائي الوطني، و الدولي هو عندما يقوم المكلف بالضريبة بالتخلص من دفع الضريبة داخل البلد و يحول مداخيله إلى بلد آخر نتيجة التطور الكبير في حركة السلع و رؤوس الأموال فيما بين الدول.[01]

الفرع الثالث: التمييز بين الغش الضريبي و التجنب الضريبي.

من خلال التعاريف السابقة و كذا أنواع كل من التهرب الضريبي غير المشروع الذي يطلق عليه بالغش الضريبي و التهرب الضريبي المشروع أو ما يطلق عليه التجنب الضريبي، تبين لنا أنه تجمعهما بعض أوجه التشابه و يختلفان في أوجه أخرى هي:

أولا: أوجه التشابه:

- كل منهما سلوك يهدف من خلاله المكلف إلى التخلص من دفع الضريبة كليا أو جزئيا.
- كل منهما يشمل على العنصر المعنوي و المتمثل في القصد الجنائي و نية التهرب من دفع الضريبة.
- كل منهما ناتج عن ضعف الوعي الضريبي للمكلف بالضريبة.
- كل منهما يؤدي إلى حرمان الخزينة العمومية من الإيرادات الضريبية .

ثانيا: أوجه الإختلاف.

- التجنب الضريبي يعتبر غير مخالف للقانون و التشريع الجبائي، يشتمل على العنصر المعنوي فقط غير أن النصوص القانونية السارية المفعول لا تعاقب عليه، في حين أن الغش الضريبي يكون بإستعمال أساليب مخالفة للتشريع الضريبي يشتمل على العنصر المادي و المعنوي في نفس الوقت، يعتبر جريمة يعاقب عليها القانون.

المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي

عموما توجد عدة دوافع و أسباب تغذي إنتشار هذه الظاهرة، منها ما هي متعلقة بالظروف الإقتصادية سواء الخاصة بالدولة أو بالمكلف بالضريبة، و منها ما هي مرتبطة بالظروف الإجتماعية أو النفسية للمكلف و أسباب أخرى تاريخية و أسباب متعلقة بإدارة الضرائب في حد ذاتها، و التي يمكن تصنيفها إلى.

01- **ناصر مراد**، المرجع نفسه، ص **27**

الفرع الأول: الأسباب الإقتصادية.

تلعب الأسباب الإقتصادية دورا هاما في إنتشار ظاهرة الغش الضريبي و توجيه قرار المكلف نحو اللجوء إلى هذا السلوك أو توجهه نحو الإلتزام بدفع الضريبة و الأسباب الإقتصادية مرتبطة بالوضعية الإقتصادية للدولة من جهة، و الوضعية الإقتصادية للمكلف من جهة أخرى.

أولا: الوضعية الإقتصادية للدولة.

إن التغيرات التي عرفها الوضع الإقتصادي العام لأي دولة تؤثر تأثيرا بالغا في موقف المكلف تجاه الضريبة، ففي فترات الرخاء الإقتصادي تزيد مداخيل الأفراد مما يؤدي إلى إرتفاع القدرة الشرائية للمستهلك، و المكلف في هذه الحالة لا يكون مجبرا على اللجوء للغش و ذلك لتوفر إمكانية إلقاء العبء الضريبي على عاتق الغير، أما في الفترات الركود الإقتصادي أين تعجز الآلة الإقتصادية من تلبية الحاجيات الضرورية و نتيجة لذلك تظهر السوق السوداء الموازية، و تزيد هنا فرص الغش و التهرب الضريبي، مما يجعل الدولة مجبره على التدخل لتنظيم السوق من خلال فرض الضرائب و الرسوم و توفير النقص الحاصل في السوق.

ثانيا: الوضعية الإقتصادية للمكلف بالضريبة.

تتحكم الوضعية الإقتصادية للمكلف في سلوكه إتجاه الضريبة حيث يمكن إعتبارها من أهم الأسباب التي تجعل المكلف يتهرب من دفع الضريبة، فكلما ساء مركزه المالي يلجأ للتهرب من دفع الضريبة، و العكس صحيح إذا كان يتمتع بوضعية مالية جيدة فإن ميله للتهرب يكون ضعيفا.[01]

الفرع الثاني:الأسباب النفسية و الإجتماعية المؤدية للتهرب الضريبي.

أولا : الأسباب النفسية المؤدية للتهرب الضريبي

تلعب العوامل النفسية دورا هاما في الغش الضريبي فكلما زاد الوعي بدفع الضريبة لدى المكلف بها ضعف الباعث على الغش للتهرب منها أو الإنقاص منها و كلما كان الوعي الضريبي ضعيفا كان الباعث النفساني على التهرب قويا وملموسا، و نقصد بالوعي الضريبي مدى إقتناع المكلف بدفع ما عليه من التزامات وتحملها باقتناع، ومن بين الإعتقادات النفسية الراسخة في أذهان المكلفين تتمثل في:

- إعتقاد المكلف بأن الضريبة إقتطاع مالي بدون مقابل، إذا من الصعب لأي فرد منا أن يتخلى عن مبلغ مالي دون أن يحصل على أي مقابل مادي أو معنوي.

- إعتقاد البعض من الأفراد بأن التهرب من الضرائب لا يعد تصرفا مخالفا وأنه لا يشكل خسارة لأحد ما دامت الدولة شخصا معنويا.

-الإعتقاد السائد بأن الضريبة بمثابة عقوبة متجسدة في شكل مبالغ تدفع إلى الإدارة الجبائية مقابل ممارستهم لنشاط ما.

01- **ناصر مراد**، المرجع نفسه، ص **28**

أولا : الأسباب الإجتماعية المؤدية للتهرب الضريبي

إن للغش الضريبي علاقة متينة مع العلاقات التي تربط المواطنين بالدولة، لذا فالغش أحيانا هو التعبير المباشر عن عجز الدولة بصفة عامة، والضريبة بصفة خاصة وكشكل من أشكال التمرد على ما يحصل من الأفراد باضطهاد الدولة لهم، وقد يكون شعور المكلف بضعف مستوى الخدمات العمومية المقدمة سببا يقوده للبحث عن أساليب مشروعة و غير مشروعة من أجل عدم دفع الضريبة.

الفرع الثالث: الأسباب الإدارية و التاريخية المؤدية إلى التهرب الضريبي.

أولا : الأسباب الإدارية.

تعتبر الإدارة الجبائية أداة لتنفيذ النظام الضريبي و تطبيق الرقابة الجبائية على المكلفين بها إضافة إلى كونها تعد الجهاز الإداري الذي يتولى مسؤولية تنفيذ التشريع الضريبي، ولذا فإن مكافحة التهرب الضريبي تعتمد على مدى كفاءة و فعالية الإدارة الجبائية في القيام بمهامها و من بين الأسباب المتعلقة بالإدارة الجبائية:

- نقص و محدودية الوسائل المادية المستعملة في الإدارة الجبائية وكذا بالنظر إلى قلة الحوافز المادية و المهنية الممنوحة لموظفي إدارات الضرائب.
- كثرة الإجراءات الإدارية و تعقيدها مما يعرقل إجراءاتها بالنسبة للمكلفين و الإدارة في حد ذاتها و هو ما يؤدي إلى خلق الشعور بالكراهية إتجاه الإدارة الجبائية.
- ضعف الرقابة الجبائية نتيجة نقص الموظفين المختصين في ذلك مقارنة بالكم الهائل و المتزايد للملفات التي تتطلب المراقبة.
- نقص عملية الإتصال و التواصل بين الإدارة الجبائية و المكلف بالضريبة، مما يجعله بعيدا على التعديلات القانونية التي تطرأ على وضعيته الجبائية وهذا بهدف تحسيسه من أجل تفادي الوقوع في مخالفات دون علمه بذلك.

ثانيا: الأسباب التاريخية.

يعود فرض الضريبة إلى العصور القديمة حيث أنها كانت تفرض على الدول المنهزمة في الحروب و على المزارعين البسطاء، و رغم تطور دور الضريبة و وظائفها في العصر الحالي إلا أنه هناك إعتقادات لا تزال راسخة منذ العهد الإستعماري للجزائر بأن الضريبة تعتبر أداة إغتصاب و سلب لخيرات الأفراد، و لذلك فإن التهرب الضريبي من دفعها يعد من بين أنواع المقاومة يدفع الأفراد المكلفين بها للتخلص منها هذا التطور بقي راسخا في الأذهان ثابتا إلى يومنا هذا، إضافة إلى الإعتقاد السائد بعدم شرعية الضريبة لأنها لا تستند إلى قواعد دينية مثل الزكاة، و بذلك يجوز مخالفتها كما يوجد إعتقاد آخر بأن عدم دفع الضريبة لا يعد تصرفا لا أخلاقيا لأنه لا يلحق الضرر بأي أحد.[01]

01- **بوشري عبد الغاني، فعالية الرقابة الجبائية و أثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر** مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجاري، جامعة تلمسان، الجزائر، **2010-2011**، ص **74**

المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي.

يعمل التهرب الضريبي على أحداث أثار جلية في الإقتصاد الوطني المتجسدة بصفة خاصة في النواحي التالية، المالية و الإقتصادية و الإجتماعية و التي نوجزها فيما يلي:

الفرع الأول: آثار التهرب الضريبي على الجانب المالي الإقتصادي .

- يلحق بالدولة خسائر كبيرة نظرا لعدم توريد المبالغ إلى الخزينة العمومية، ومن ثم عجزها عن إنجاز المشاريع المقررة للسنة المالية الموالية مما يصعب عليها التحكم في سياسة الإنفاق و أداء واجباتها الأساسية إتجاه مواطنيها.
- إنخفاض الدخل الوطني مما يؤدي بنتيجة عكسية إلى إنخفاض الدخل الفردي.
- يساهم في خفض العملة الوطنية و ذلك بسبب عملية إكتناز الأموال غير المصرح بها.
- إذا فقدت الضريبة وظيفتها المالية بسبب التهرب الضريبي فلا يمكن أن تلعب وظيفتها الإقتصادية.

كما ينتج عن التهرب الضريبي مجموعة من الآثار السلبية على الإقتصاد الوطني، و يمكن إجمالها فيما يلي:

01- إرتفاع معدلات الضرائب و أسعاره: يسبب التهرب الضريبي عجز في ميزان مدفوعات الدولة لإعادة توازنها تضطر إلى فرض ضرائب جديدة أو الرفع من معدل الضرائب القديمة لتغطية النقص مما يؤدي إلى تحويل الضغط الضريبي و وقوعها فقط على المكلفين الذين يؤدون واجباتهم الضريبية، التي من شأنها أن تؤدي إلى شعورهم بالظلم مما يدفعهم إلى أن يسلكوا نفس المسلك للتخلص من العبء الضريبي لأن المثل يقول **"كثرة الضرائب تقتل الضرائب".**

02- إعاقة المنافسة الإقتصادية: قد تمتد آثار التهرب الضريبي إلى كبح روح المنافسة من خلال تحقيق المتهربين من دفع الضرائب للأرباح، و تكون وضعيتهم المالية أفضل من المكلفين الذين يقومون بدفع الضرائب بصفة منتظمة و من ثم يبيعون منتوجاتهم بأسعار منخفضة مقارنة مع الأسعار المعمول بها في السوق و يقومون بإحتكاره مما يؤدي إلى خلق جو منافسة غير مشروعة.

03- إعاقة التقدم الإقتصادي: بما أن التهرب الضريبي يعد من أصعب المشاكل الضريبية التي تعاني منها الدولة الجزائرية و الذي ساهم في تأخير و إعاقة تقدمها الإقتصادي بسبب الموارد المالية التي تضيع منها و من ثم لا يمكن لها أن تكون إدخار عام بالتالي الحد من مقدرتها على القيام بالمشاريع الإقتصادية و يترتب عن ذلك ركود إقتصادي متميز بإرتفاع معدلات التضخم و البطالة.

04- ظهور أزمة رؤوس الأموال: يخفي المكلف بالضريبة أرباحه الحقيقة و لا يصرح بها للإدارة الجبائية الشيء الذي يؤدي إلى إنقاص إيرادات الدولة في مجال الإنفاق العمومي و وقوعها في أزمات مالية و بالتالي التوجه إلى تبيني سياسة الإصدار النقدي أو الإقتراض من الخارج والوقوع في المديونية و في تبعية إقتصادية للدول الأجنبية.

الفرع الثاني: آثار التهرب الضريبي على الجانب السياسي

يسبب التهرب الضريبي تدهور الأوضاع المالية و الإقتصادية للدولة، مما ينعكس سلبا على إستقرارها السياسي، فلكي تلعب الضريبة وظيفتها السياسية يستدعي وضع إستراتيجية رئيسية لكافة شؤون المجتمع على الصعيد الداخلي و الدولي، من خلالها وضع سياسات رشيدة من أجل إقامة نظام ضريبي فعال يحقق مصلحة الخزينة العمومية من ناحية أولى، و مصلحة المكلف بالضريبة من ناحية ثانية، و مصلحة المجتمع بصفة عامة من جهة ثالثة، حيث لا يمكن للدولة التحكم في الموارد المالية لأن التهرب الضريبي يعطي إحصاء إقتصادي غير صحيح مما يدفعها إلى تبني قرارات و تحاليل و برامج تخطيطية وفقا لإحصائيات تكون بعيدة كل البعد عن الحقيقة و هذا يؤدي إلى إضعاف الثقة الأفراد بالسياسة المتبعة داخل الدولة.

الفرع الثالث: آثار التهرب الضريبي على الجانب الإجتماعي.

بما أن الموارد الضريبية حق المجتمع بالتالي لا يمكن التنازل عنها و يجب توريدها للخزينة العمومية و الإمتناع عن دفعها يؤدي إلى آثار إجتماعية يمكن إيجازها في النقاط التالية:

- يؤثر بطريقة مباشرة على إعادة توزيع المداخيل بين الأفراد المجتمع و هذا يؤدي إلى تعميق الفوارق الإجتماعية.
- يقضي على قاعدة العدالة الضريبية بين المكلفين بها حيث أن البعض منهم يلتزمون بأدائها بينما يتخلص البعض منها، بغياب العدالة الضريبية تغيب العدالة الإجتماعية.
- يؤدي إلى تدهور الحس الضريبي و غياب الوعي الفردي لدى المكلفين و زعزعة الثقة في سياسة الدولة كل هذه العوامل تدفعهم إلى تفضيل مصلحتهم الخاصة على المصلحة العامة و يمتنعون عن دفع الضرائب و المشاركة في الأعباء العامة مما يؤدي إلى الحد من سلطات الدولة، و ذلك بتعويد المواطن في العيش في مخالفة دائمة فتصبح بتلك الضريبة عامل إفساد أخلاقي.
- يفوت الفرصة على الدولة في توزيع و إستثمار أموال في المجالات الحيوية التي تحقق الأهداف العامة بما فيها القضاء على البطالة، مما يؤدي إلى تعميق الفوارق الإجتماعية بين أفراد المجتمع.
- نتج عنه ظاهرة أخطر في المجتمع الجزائري و هي ظاهرة الرشوة التي تعتبر حافز ساعد أصحاب رؤوس الأموال إلى اللجوء إليها عوضا عن دفع الضريبة لإقتناعهم أن مبلغ الرشوة يكون أقل بكثير من مبلغ الضريبة.
- يعتبر سبب في إضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع و غياب روح المواطنة الذي ينتج عنه عدم الإمتثال للقوانين الضريبية، مما أدى للنمو السريع للثروة لدى الطبقة الغنية دون أن يتعرضوا للعقوبات المقررة قانون.[01]

01- **بتاتة طروش، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر**، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة **01**، الجزائر، سنة **2011-2012**.، ص **50**

المبحث الثاني: طرق التهرب الضريبي

التهرب الضريبي هو ظاهرة متعددة الأوجه إذ لا يمكن حصر كل الأشكال التي تتخذها و ذلك لكون مجالات التفنن و الإختراع مفتوحة أمام المكلف بالضريبة ذو النية السيئة، عليه فطرق التهرب الضريبي متعددة و لكنها جميعا تعبر عن ظاهرة سلبية تلقي بآثارها السلبية على ميادين مختلفة لاسيما المالية و الإقتصادية منها، و عموما يمكن حصر طرق التهرب في عمليات الغش التي تأخذ ثلاثة أشكال أساسية وهي :**التهرب الضريبي عن طريق التلاعب المحاسبي** الذي سنتناوله في المطلب الأول، و **التهرب الضريبي عن طريق العمليات المادية** (الإخفاء المادي) الذي سنتناوله في المطلب الثاني، و **التهرب الضريبي عن طريق العمليات القانونية** الذي سنتناوله في المطلب الثالث.

المطلب الأول: التهرب الضريبي عن طريق التلاعب المحاسبي.

ما دام عمل إدارة الضرائب يقوم على إقرارات الربح الذي يحققه المشروع فمن البديهي أن النظام المحاسبي هو الذي يوفر هذه البيانات نظرا لكونه نظام قياس و إتصال يقوم على تسجيل و مسك و تقييد حركة الأموال في المؤسسة، فالمحاسبة تعتبر قاعدة رقابية تستخدم من طرف الإدارة الجبائية التي تقوم بمقارنة التصاريح و الوثائق المحاسبية المقدمة قصد التأكد من صحتها، فالمكلف بالضريبة البارع يبحث دوما عن وضع يتم فيه مطابقة القيود المحاسبية فيما بينها من الناحية المحاسبية و كذا بينها و بين المستندات الثبوتية المظللة من ناحية أخرى، أي أن الوثائق المحاسبية تستعمل كدليل لمختلف التصريحات التي يقوم بها المكلف بالضريبة، كما أنه يمكن إستعمالها للتحايل و مغالطة الجهاز الجبائي إعتمادا على محاسبته بطريقتين:

الفرع الأول:تضخيم الأعباء.

نظرا لكون أن النظام الجبائي الجزائري هو نظام تصريحي، فإن من أبرز مظاهر التهرب الضريبي (الغش الضريبي)، تلك المتجسدة في التقليل من قاعدة الإقتطاع الضريبي من الأرباح و من رقم الأعمال، أو في رفع النفقات و التكاليف، حيث رخص المشرع الجزائري للمكلفين حق خصم بعض الأعباء من الربح الخاضع للضريبة وفقا لشروط محددة أهمها:

*- أن تكون هذه الأعباء مقيدة حسابيا.

*- أن يكون توظيف هذه الأعباء في صالح نشاط المؤسسة.

*- أن تكون هذه الأعباء ذات علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة مثل السلع المشتراة، مصاريف المحل كالهاتف و الكهرباء و بدل الإيجار و الأجور.... إلخ.

*- أن تكون مبررة بوثائق رسمية (الفواتير و المستندات الأخرى).

*- أن تكون هذه الأعباء في حدود السقف المحدد قانونا.

ومن بين أهم التقنيات التي يلجأ إليها المكلفون بالضريبة في تضخيم الأعباء نجد ما يلي:

أولا: المستخدمون الوهميون: يعمد المكلفون بالضريبة وفق هذه الطريقة إلى الرفع من تكاليف المستخدمين سواء بصفتهم عمال دائمة أو من يقومون أعمال ثانوية، كما يقومون بتسجيل أجور و رواتب و مكافئات لا وجود لها في الواقع و بشكل مفرط بهدف الإنقاص من وعاء الضريبة.

ثانيا: الأعباء العامة غير المبررة: يمكن للمكلف بالضريبة تسجيل تكاليف و نفقات غير مبررة أو خارج النشاط المصرح به أو ليس لها علاقة بالنشاطات الرئيسية أو الثانوية للمؤسسة، كمثال عن ذلك تسجيل فواتير الهاتف و الكهرباء و الماء الخاصة بالمسكن الخاص بمحاسبة الشركة و هذا وفقا لفواتير تؤكد الطابع التجاري لهذه العمليات و المسجلة على أنها مصاريف المؤسسة.

ثالثا: تطبيق الإهتلاكات: يعتبر الإهتلاك أحد العناصر المكونة للربح الخاضع للضريبة، لكونه يدخل ضمن قائمة أعباء الإستغلال المخفضة لإيرادات المؤسسة، حيث يعمد المكلف بالضريبة إلى التلاعب في تسجيل أقساط الإهتلاكات بإستعمال معدلات لا تتعلق بالتثبيت المهتلك من أجل تخفيض المادة الخاضعة للضريبة و كذا تسجيل أقساط إهتلاكات لتثبيتات غير موجودة أصلا أو مواصلة تسجيل الإهتلاكات رغم إنتهاء العمر الإنتاجي للتثبيت و غيرها من الحيل التي تنقص وعاء الضريبة عن طريق تضخيم التكاليف و لكي يكون الإهتلاك قابلا للخصم يجب توفر الشروط التالي:

- أن يصنف الأصل المهتلك ضمن عناصر الأصول (التثبيتات) و المتقادمة مع الزمن.
- أن يكون التثبيت مسجل محاسبيا.
- ألا يتجاوز قيمة الإهتلاك المتراكم قيمة التثبيت المهتلك.[01]

الفرع الثاني: تخفيض الإيرادات.

يعمد من خلالها المكلف بالضريبة إلى تخفيض الوعاء الضريبي و التخلص من دفع الضريبة كليا، و يتجسد التخفيض في البيع دون فواتير أي البيع نقدا، دون ترك أي أثر للعملية، هذا السلوك يمكن المكلف من إخفاء جزء من رقم أعماله كما يمكنه من كذلك من تسجيل قيمة العمليات بأقل من قيمتها الحقيقة و هذا بالإتفاق مع الزبون، وعموما يلجأ المكلفون بالضريبة للطرق التالية لتخفيض الإيرادات:

- التناسي العمدي لبعض المبيعات التي تتم دون فوترة و يتم الدفع فيها نقدا.
- التخفيض من مبلغ المبيعات محاسبيا حيث يقوم المكلف بالضريبة بتسجيل بضائع مسترجعة وهمية أو خصومات تجارية ممنوحة بشكل مبالغ فيه.
- عدم التسجيل المحاسبي لبعض التنازلات على الإستثمارت المحققة لفائض القيمة.
- يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى تسجيل قيمة المبيعات بأقل من ثمنها الحقيقي بالتواطأ مع الزبون.
- يقوم المكلف بتخفيض الواردات و عدم التصريح بالمداخيل و الإيرادات الحقيقة للأعمال مما يجنبه أداء الرسوم على رقم الأعمال و كذا ضريبة الربح المحقق على المبيعات من جهة أخرى.

01- **بتاتة طروش**، المرجع نفسه، ص **51**

المطلب الثاني: التهرب الضريبي عن طريق عمليات مادية.

وهو ما يعرف **بالإخفاء المادي**، حيث أن الغش الضريبي يتم وفق هذه الطريقة من خلال إخفاء المادة الخاضعة للضريبة، و المتمثلة في السلع المادية من سلع و بضائع و مواد يعتبر هذا الغش من أخطر أنواع الغش الضريبي و هذا لمساهمته في إرساء دعائم الإقتصاد الموازي بعيدا عن أي مراقبة و ذلك بقيام المكلف بالضريبة بعمليات تجارية دون تقييدها في السجلات المحاسبية أو إخفاء جزء من بضاعته أو منتجاته و بيعها دون فواتير في السوق الموازية، و يأخذ الغش الضريبي عن طريق عمليات المادية صورتين هما الإخفاء الجزئي و الإخفاء الكلي.

الفرع الأول: الإخفاء الجزئي:

يتمثل في إخفاء المكلف بالضريبة جزء من أملاكه أو جزء من المخزونات التي هي في الواقع تخضع للضريبة ليعاد بيعها بعد ذلك في السوق الموازية (السوداء)، و مثال ذلك إخفاء جزء من التركة إستخدام فواتير غير حقيقية من طرف المستورد بالإتفاق مع المصدر الأجنبي.

الفرع الثاني: الإخفاء الكلي.

يقوم أصحاب المشاريع بإنشاء مصانع و مؤسسات صغيرة في المناطق الريفية ليصعب الوصول إليها و بالتالي الإنتاج المتحصل عليه يباع دون فواتير وهو ما يعرف بالإقتصاد السري.[01]

المطلب الثالث: التهرب الضريبي عن طريق العمليات القانونية.

يتم هذا النوع من الغش الضريبي عن طريق خلق وضعيات قانونية ظاهرية تسمح بالإستفادة من مزايا لا تمكنه وضعيته القانونية الحقيقية من التمتع بها، حيث تتحقق غاية المكلف بالضريبة و المتمثلة في الإفلات الجبائي و هذا بالإستعانة بالمستشارين القانونيين ذوي الكفاءة و الإختصاص، و يعتبر هذا الغش أكثر تنظيما و أرقى تقنية من طريقة الإخفاء المادي، حيث يعمد المكلف بالضريبة إلى ممارسة عمليات وهمية لخلق محاسبة لمشتريات دون فواتير أو فواتير دون شراء أو بيع بكتابات متناسقة و متكاملة لفا تثير أدنى شك.

الفرع الأول: التلاعب في تصنيف الحالات القانونية.

يعتبر التلاعب في تصنيف الحالات القانونية عاملا مهما من عوامل التهرب الضريبي، و التي تتطلب مختصين محنكين في التشريع الضريبي و مختلف الصيغ القانونية المتعلقة بها، حيث يتم تمرير حالة للإقتطاع قانونا على أنها حالة أخرى تتمتع بالإعفاء الضريبي أو التخفيض في الإقتطاع، و تبرز العمليات من هذا النوع خاصة في جباية حقوق التسجيل، حيث تمرر مثلا حالة البيع على أنها هبة، أو عملية التوزيع للأرباح التي تقوم بها الشركة على المساهمين على أنها رواتب و أجور لتنخفض بذلك القيمة الضريبـــــــة

01- **بتاتة طروش**، المرجع نفسه، ص **58**

المحصلة لإنخفاض معدلات الضرائب على الهبات و الأجور و الرواتب و يتميز هذا الأسلوب بكونه دائم التطور و تغيير المنافذ التي تساعد المكلفين بالضريبة على التخلص منها.

الفرع الثاني: عن طريق عمليات وهمية.

هذا النوع من التهرب الضريبي يقوم خلالها المكلف بإخفاء جزء من أملاكه أو من مخزون بضاعته أو أرباحه الخاضعة عادة للضريبة، و يكون مرتبطا بحقوق الملكية أين يلجأ الورثة إلى عدم الإعلان على جزء من ممتلكاتهم الخاضعة للضريبة و يتجسد كذلك في إستخدام الفواتير الوهمية أو المضللة و المستخدمة عموما من طرف المؤسسات، و هذا الغش يلحق مباشرة و في مرتبة أولى الرسم على القيمة المضافة و حيث أن هذه الضريبة كونها قابلة للإسترجاع كلما تم تبرير دفعها خاصة عن طريق الفواتير فإنه من السهل على ممارسي الغش أن يستفيدوا من تخفيض في قيمة هذا الرسم الواجب الدفع عن طريق إستخدام الفواتير المضللة، وهو ما يسمح للمكلف بالضريبة الإستفادة من:

- تعويضات رسوم لم تدفع إطلاقا للخزينة.
- تخفيض عبء الربح الخاضع للضريبة بما تحمله الفواتير الوهمية من مبالغ خيالية.
- تخفيض الرسم على القيمة المضافة الخاصة برقم الأعمال بما يعادل قيمة الرسم الوهمي المسجل في الفواتير المزورة.

و بذلك يكون المكلف في منأى عن خطر المراقبة ما دامت وثائقه تتمتع بالشرعية و القانونية من خلال مسك فواتير و بيانات تثبت دفع المبلغ المطلوب و ذلك بغض النظر عن صفة و مصدر تلك الوثائق و يبقى المكلف واسع الخيال في إبتكار منافذ و طرق جديدة للتهرب من دفع الضريبة.[01]

01- **بتاتة طروش**، المرجع نفسه، ص **59**

ملخص الفصل الأول

يتضح مما تقدم أن الضريبة أداة مالية هامة تساعد الدولة في مواجهة النفقات العمومية، و تقوم بفرضها بما لها من سلطة و سيادة على كل الأشخاص الذين تتوفر فيهم الشروط القانونية، مع مراعاة في ذلك مجموعة من الأسس لضمان تحقيق الأهداف العامة المرجوة منها في أرض الواقع، لكن على الرغم من هذه الأهمية إلا أنها أثارت الكثير من المشاكل الفنية و الإقتصادية و ترتب عنها مشكلة في غاية الخطورة المتمثلة في ظاهرة التهرب الضريبي، وتعود هذه الظاهرة إلى مجموعة من العوامل التي ساهمت في إنتشارها في المجتمع و التي تتخذ صورا و أشكالا مختلفة، ومن ثم صعوبة إكتشافها من الإدارة الجبائية بسب محدودية إمكانياتها مما أدى إلى حرمان الخزينة العمومية من موارد مالية معتبرة خصوصا أنها مع ظهور ما يعرف بالتجارة الدولية أخذت بعدا دوليا،ـ لذا أصبحت مسألة الحد منها و لو نسبيا مسألة ضرورية وحتمية على الدولة الجزائرية لإيجاد مصادر تمويل بديلة عن الريع البترولي.

الفصل الثاني: وسائل مكافحة التهرب الضريبي

يعتبر التهرب الضريبي ظاهرة ملازمة للضريبة، و إن تباينت حدتها من دولة إلى أخرى إلا أنها تعتبر ظاهرة عالمية لا تعني بلد بحد ذاته، فكل الأنظمة الضريبية تعرف هذه الظاهرة التي تمثل خطرا حقيقا يستنزف موارد الخزينة العمومية، لذلك تعمل الدولة على مكافحة هذه الظاهرة على المستوى الوطني و الدولي، و التي لا يمكن أن تتم إلا بمعالجة أسباب التهرب الضريبي و ذلك عن طريق وسائل المكافحة التقليدية التي سنتناولها في **المبحث الأول**، المتمثلة في الوسائل الوقائية المتخذة على مستوى النظام و التشريع الجبائي في إطار الإصلاح الضريبي لإدارة الضرائب، مع توعية المكلف بالضريبة بإلتزاماته نحو مجتمعه من خلال دفع الضرائب، أو عن طريق الوسائل و الآليات الرقابية التي تتمثل في الرقابة الجبائية بشكليها الرقابة الشكلية من خلال الرقابة على الوثائق البسيطة، و كذا الرقابة المعمقة المتمثلة في التحقيق المحاسبي و التحقيق المعمق على مجمل الوضعية، بالإضافة إلى التعاون الداخلي و المتمثل في التنسيق بين الإدارات و التعاون الخارجي المتمثل في إبرام المعاهدات لمكافحة التهرب الضريبي، كما أن الدولة ومن أجل التصدي لهذه الظاهرة قامت بوضع آلية ردعية عقابية تتمثل في النصوص التشريعية التي تهدف لردع المكلفين المتهربين الذين يقومون بمخالفة التشريع و التنظيم الجبائي وهذا من خلال تطبيق عقوبات جزائية و عقوبات جبائية.

كما أن المشرع الجزائري إستحدث بعض الوسائل و الآليات التي سنتناولها في **المبحث الثاني** لا سيما ما تعلق منها بالهيكل التنظيمي لإدارة الضرائب الذي يهدف إلى تقريب الإدراة الجبائية من المكلف بالضريبة لتسهيل عملية تحصيلها، مع منح بعض الصلاحيات لمفتشي الضرائب، إلا أن واقع التهرب الضريبي لا يزال في تزايد مستمرة، حيث أن بعض الدول الأجنبية على غرار دولة فرنسا و بعض الدول العربية لجأت إلى إنشاء أجهزة مختلطة بهدف الحد من هذه الظاهرة المؤثرة على الإقتصادات الوطنية و أمام هذا الواقع إرتأينا أن يتم إنشاء جهاز معني بمكافحة التهرب الضريبي يسمى **" الديوان الوطني لمكافحة التهرب الضريبي"**، على شاكلة الديوان الوطني لمكافحة و قمع الفساد، يتمتع ببعض الصلاحيات الموسعة التي تسمح له بالقيام بكافة الأعمال التي من شأنها سد النقائص التي تعاني منها إدارة الضرائب في مواجهة هذه الظاهرة .

المبحث الأول: الوسائل التقليدية لمكافحة التهرب الضريبي

لقد سعى المشرع الجزائري بصفة عامة و إدارة الضرائب بصفة خاصة، عبر الأوقات إلى إيجاد آليات و وسائل تكون كفيلة للحد من إنتشار ظاهرة التهرب الضريبي، تتمثل في الوسائل الوقائية التي سنتناولها في **المطلب الأول**، و كذا الوسائل الرقابية سواء الشكلية و أو المعمقة، التي سنتطرق لها في **المطلب الثاني**، بالإضافة إلى الوسائل و الآليات العقابية الهادفة إلى ردع المكلفين بالضريبة المتهربين

عن أدائها من خلال النصوص و المواد القانونية التي تحدد العقوبات سواء الجبائية و الجزائية أو الإدارية منها التي سنتناولها في **المطلب الثالث**.

المطلب الأول: الوسائل الوقائية لمكافحة التهرب الضريبي

سنحاول في هذا المطلب التطرق للمساعي و المجهودات التي تقوم بها الدولة لمحاولة زيادة نسبة التحصيل الضريبي و صرف المكلفين عن اللجوء للتهرب الضريبي بدلا عن مواجهة هؤلاء بوسائل ردعية أو فتح تحقيقات جزائية في وضعياتهم الجبائية، وما ينجر عنه من نفور و خلق جو يسوده عدم الثقة و عدم التواصل بين المكلفين و أعوان إدارة الضرائب، لذلك قامت الدولة بجملة من الإصلاحات التي تهدف في مجملها إلى تحصيل أكبر للضريبة بأقل قدر ممكن من المنازعات و هذا من خلال تحسين التشريع الضريبي و تبسيطه و إستقراره و كذا تبسيط إجراءات التحصيل من خلال وضع نظام جبائي أكثر مرونة و تقديم التسهيلات للمكلف أثناء عملية التحصيل.

إضافة إلى ذلك عمدت إدارة الضرائب إلى هيكلة إدارية جديدة تقوم على حجم رقم الأعمال و تقسم المكلفين حسب رقم أعمالهم، مما يجنبهم التوجه إلى نفس المصلحة الضريبية مع إهتمامها بالجانب البشري لمصالحها من خلال عمليات التكوين المستمرة من أجل تحسين الخدمة و وضع نظام تحفيزي للموظفين، مع تبنيها لبرامج توعوية لتحسيس المكلفين بالضريبة بواجباتهم الضريبية و دورهم كمواطنين في المشاركة في الأعباء العامة، كما وضعت جملة من الإجراءات الهادفة إلى تحسين العلاقة بين المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب لكسب ثقته.

الفرع الأول: الوقاية القانونية.

يلعب التشريع الضريبي الدور الأساسي في محاربة التهرب الضريبي لذلك وجب العمل على صياغة التشريع الضريبي بشكل يسهل فهمه من قبل المكلفين و موظفي الضرائب و كذا العمل على تبسيط الإجراءات المتعلقة بتحصيل الضريبة.

أولا: العمل على تحسين التشريع الضريبي و إستقراره.

بهدف الحد من ظاهرة التهرب و الغش الضريبي يجب أن تكون النصوص القانونية المصاغة بشكل واضح لا تحتمل أكثر من تأويل بهدف سد الطريق أمام المكلف بالضريبة المتهرب، و لا يمكنهم أن يحملوا النص أي تفسير آخر غير التفسير الذي صيغ من أجله، و لا يمكننا أن نصل إلى هذا المستوى من الدقة في النصوص التشريعية إلا بتضافر الجهود بين السلطة التنفيذية و التشريعية لصياغة النصوص المقترحة في مشاريع القوانين المرتبطة بالضرائب لإزالة أي غموض قد يشوب النص و يحرفه عن معناه الذي صيغ من أجله.[01]

01- برحماني محفوظ، الضريبة العقارية في القانون الجزائري، دراسة مقارنة، الطبعة **01**، دار الجامعة الجديدة، الجزائر **2009** ص **313**

كما تلعب الإدارة هي الأخرى دورا في إعطاء النص تلك القيمة القانونية المطلوبة لدخوله حيز التنفيذ بإكتشافها لغموض و النقص في حدود صلاحياتها المخولة قانونا عن طريق إصدار اللوائح التفسيرية و التطبيقية للنصوص التشريعية دون أن تتعدى في ذلك حدود الشرعية الضريبية بأن تعدل نصا أو تلغيه هذه النصوص التشريعية الجديدة تكون مصاغة بطريقة جيدة و منسجمة حتى تؤدي بنا إلى إستقرار تشريعي لتفادي التغيرات و التعديلات المستمرة التي تلاحظ في كل سنة تقريبا من خلال قوانين المالية لأنها تعقد مهام موظفي الضرائب، الذين لا يمكنهم مواكبة التغيرات على مختلف النصوص القانونية لذلك وجب العمل على إستقرار النظام الضريبي بإنشاء قانون ضريبي قادر على البقاء لمدة طويلة حتى نضمن تحصيل الضرائب و متابعتها بالنسبة للموظفين، و أدائها بالنسبة للمكلفين لأن المشكل ليس في إنعدام القوانين أو تعددها بقدر ما هو في إستقرارها .[01]

ثانيا: بساطة و عدالة النظام الضريبي.

من أجل تفادي لجوء المكلف للتهرب الضريبي، يجب على المشرع الضريبي أن يقوم بتبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بفرض الضريبة و حساب مقدارها و تحصيلها، بإعتماد لغة بسيطة يحاول من خلالها التقرب إلى المكلفين و تسهيل إجراءات إلتزاماتهم الضريبية إتجاه الإدارة الضريبية، و بالتالي فتبسيط لغة النصوص التشريعية تساهم في تجنب التفسيرات الفردية التي تختلف من فرد إلى آخر فعليها يتوقف نجاح أو فشل أي نوع من أنواع الضرائب.

فالنظام الضريبي الجزائري منذ إصلاحات سنة **1991** إلى يومنا هذا و هو في محاولة مستمرة و دائمة لتبسيط و إزالة الغموض في النصوص القانونية الضريبية مع معالجة الثغرات التي يتسم بها التشريع وهذا هو الوجه الإيجابي في الأمر، إلا أن الجانب السلبي له يتمثل في عدم إستقرار القوانين، الأمر الذي يدفع المكلف إلى التهرب الضريبي و حرمان الخزينة العمومية من إيراداتها، هذه الإصلاحات المتجددة مع كل سنة مالية أعطت وجها جديدا للتشريعات الجبائية مثل ما هو الحال بالنسبة للإصلاح الذي جاء في مجال نظام التقدير الجزافي، حيث قام المشرع بفرض ضريبة وحيدة منذ سنة **2007** حسب نص المادة **282** مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة المحدثة بموجب المادة **02** من قانون المالية لسنة **2007** و هي ضريبة جمعت بين عدد من الضرائب بالنسبة للمكلفين الخاضعين بنظام التقدير لجزافي و هي **IRG -TAP -TVA** لأنه قبل سنة **2007** كان المكلف بالضريبة يدفع الضريبة على الدخل الإجمالي إلى مصلحة الضرائب التابعة لمكان مقر سكناه، أما الضريبة الجزافية **TAP -TVA** فيدفعها إلى مصلحة الضرائب التابعة لمكان نشاطه.[02]

01- ناصر مراد، المرجع السابق، ص **63**

02- جهاد سعيد خصاونة، علم المالية و التشريع الضريبي بين النظرية و التطبيق، دار وائل للنشر طبعة **01**، الأردن، سنة **2010**، ص **231**

كما أن المكلف بالضريبة الخاضع لنظام التقدير الجزافي **IFU** يدفع ضريبة واحدة وهي التابعة لمكان نشاطه، و هكذا قام المشرع بتجنيب المكلف بدفع ضريبيتين في زمنين مختلفين و إلى مصلحتين مختلفتين، لذلك تعمم إيجابيات الإصلاح على غرار المكلف لتصل لموظفي الضرائب من أجل المتابعة الجيدة للملفات و بتجسيد مظهر العدالة الضريبية في توزيع العبء الضريبي على كافة أفراد المجتمع فغياب العدالة الضريبية يؤدي إلى الشعور بالظلم لدى المكلف بها الذي يتخذه دافعا للتهرب الضريبي و الذي بدوره تكون له نتائج سلبية على المجتمع بصفة عامة مثل ما قال إبن خلدون **" الظلم مؤذن خراب العمران ".**[01]

الفرع الثاني: الوقاية عن طريق تحسين الإدارة الجبائية

إن جملة الإصلاحات التي لحقت النصوص الضريبية لا تؤتي أكلها إلا إذا كان تنفيذها على يد هيئة تنفيذية على مستوى مقبول من الكفاءة و التنظيم، ففعالية النظام الضريبي تستلزم وجود هيكل إداري منظم و عصري، فأي خلل أو عدم تجانس أو تفاوت في الحداثة بين النص و الإدارة سيؤدي لا محالة إلى سوء تطبيق النص على أرض الواقع لذا وجب إصلاح الإدارة الضريبية من جانبين هما الجانب البشري و الجانب المادي.

أولا: من ناحية الجانب البشري.

إن تزايد نشاطات الأفراد المتصلة بتحصيل الضريبة يستلزم تدعيم الهياكل الجبائية بالإمكانيات البشرية من أجل سد النقص بينها و بين عدد الملفات التي يجب دراستها و مراقبتها، فالإختلال أصبح واضحا بين وظائف الإدارة الجبائية و إمكانياتها البشرية الأمر الذي أدى إلى توظيف- عدد كبير من الموظفين الأكفاء لتلبية حاجيات الإدارة و قد حرصت المصالح الجبائية كذلك على التكوين قصير المدى للموظفين للرفع من مستواهم مع تنظيم تربصات دورية و ندوات محلية و دولية من أجل تطوير إمكانيات تدخل المحققين في ميدان الرقابة، وعلاوة على تكوين الجانب البشري و لضمان تحسين الخدمة لابد للإدارة الجبائية أن تتبع الخطوات التالية.

- رفع مستوى موظفي جهاز الضرائب من خلال التكوين المستمر و المتخصص الذي يعمل على رفع مستوى تأهيل و تدريب جل العناصر.
- التحفيز المادي من خلال رفع المرتبات الأمر الذي يجعل الأعوان في موضع بعيد عن الإغراءات المادية التي تعرض عليهم من طرف المكلفين بالضريبة.
- وضع أسس عادلة للترقية، بالمقابل تسليط أقصى العقوبات الجزائية و التأديبية للموظفين الذين تثبت في حقهم سلوكيات غير مشروعة و المنافية لأخلاقيات مهنتهم.

01- **بتاتة طروش**، المرجع السابق، ص **99**

- توفير الحماية اللازمة للموظفين في مجال الرقابة الميدانية خاصة إذا تعلق الأمر برقابة المصالح الشخصية للمكلفين من أجل ضمان السري الحسن لمهامهم.
- تحسين علاقة الإدارة بالمكلفين بالضريبة و ذلك بإعتبارهم زبائن لديها، فضلا عن الإستماع لإنشغالاتهم و الأخذ بعين الإعتبار لمقترحاتهم.

ثانيا: من ناحية الجانب المادي.

إن تعدد مهام الإدارة الضريبية المختلفة سواء تلك المتعلقة بإحصاء المكلفين و البحث عن المادة الخاضعة للضريبة و تحديد وعائها و تحصيلها، أو حتى تلك المتعلقة بعمليات التفتيش و الرقابة لمختلف الملفات، يجعل من الضرورة الملحة لما مكان توفر مقرات مجهزة بالمرافق الضرورية، مع توفير وسائل مادية متطورة تتجاوب مع مقتضيات العصر، و حرصا على المتابعة الجيدة للملفات و فحصها في أوقات قياسية و كذا سهولة تخزينها أصبح تعميم إستعمال الوسائل التكنولوجية في تسيير مختلف أعمال الإدارة الجبائية ضرورة حتمية للحد من أي شكل للتهرب، ومن أجل أن تتماشى الإدارة الجبائية مع بعض الإصلاحات الإقتصادية إتخذ المشرع الجزائري جملة من التعديلات الهيكلية على المستويين المحلي و المركزي.

*- تحويل الإدارة المركزية إلى المديرية العامة للضرائب وذلك بموجب المرسوم التنفيذي رقم **190/90** المؤرخ في **1993/06/23** المتعلق بتنظيم الإدارة المركزية لوزارة المالية.

*- إنشاء **09** مديريات جهوية بموجب المرسوم التنفيذي **60/91** المؤرخ في **1991/02/23**.

*- إنشاء مديريات فرعية على مستوى المديريات الولائية بموجب ذات المرسوم .

*- إنشاء نيابة مديرية للمراقبة على المستوى الجهوي قصد متابعة التنفيذ الصحيح لعمليات المراقبة الجبائية.

كما دخلت الإدارة العامة للضرائب في فترة إنتقالية من إدارة أفقية التنظيم (مدرية التحصيل مديرية المنازعات، مديرية المراقبة الجبائية، مديرية الوسائل العامة)، منتهجة أسلوب الإدارة العمودية تعتمد على نشاط المكلفين مقسمة كما يلي:

01- مديرية كبريات المؤسسات DGE: و هي مديرية كائن مقرها بالجزائر العاصمة لتسيير الضرائب الخاصة بالمؤسسات و الشركات التي يفوق رقم أعمالها **100** مليون دينار جزائري، و المؤسسات البترولية و المؤسسات الأحنبية.

02- مركز الضرائب CDI: تقوم بتسيير الضرائب الخاصة بالمؤسسات و الشركات المتوسطة و الصغيرة و مختلف المهن الحرة.

03- المراكز الجوارية للضرائب CPI: تقوم بتسيير المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الجزافي.

04- خلق مفتشية متخصصة في تسيير جباية العقار و المعادن الثمينة الكحول و التبغ و الفلاحة:

الهدف منها هذا التنظيم الهيكلي الجديد هو التحكم الفعال في مختلف الموارد الجبائية و تحسين الخدمات و إعطاء فعالية أكثر للرقابة الجبائية و التحصيل الضريبي.

حيث أن هذا التنظيم الهيكلي الجديد متبع في بعض الدول الغربية، و أقر المختصون في الضرائب بنجاعته في تحقيق الأهداف المسطرة، و عليه من أجل نجاحه و فعاليته يجب مراعاة إعتبارات كثيرة أهمها طبيعة الإقتصاد الوطني، الثقافة الضريبية لدى المكلفين بالضريبة، الظرف السياسي و الإقتصادي و الإجتماعي الذي تشهده البلاد خاصة في ظل الوضعية الصحية التي تمر بها دول العالم نتيجة جائحة فيروس كورونا المستجد **COVID19**، و لا يكون ذلك إلا بتجهيز مختلف المصالح الإدارية الضريبية بوسائل و تقنيات تكنولوجية متطورة، مع توفير الوسائل المادية لتسهيل تنقل الموظفين لتأدية مهامهم المتعلقة بالتحقيق الميداني.

الفرع الثاني: الوقاية عن طريق التحسيس.

يقاس نجاح أو فشل نظام ضريبي ما بمدى وعي المكلفين بالضريبة و مدى إقتناعهم بأهمية الضريبة في تمويل الخزينة العمومية بغية تنفيذ إستراتيجيات الحكومة التي تعود بالمنفعة العامة، بإعتباره جزء من المجتمع الذي يعاني من آثار التهرب الضريبي على كل المستويات، لذا و قبل كل شيء وجب أن يكون الهدف من الإصلاحات الضريبية دوما كسب ثقة المكلف بتوعيته و التخفيف من حدة التوتر بيه و بين إدارة الضرائب.

أولا: توعية المكلف بالضريبة.

المقصود بتوعية و تحسيس المكلف بدور الضريبة في التنمية الإقتصادية و الإجتماعية و بدوره إتجاه هذه التنمية و إقناعه بواجبه الضريبي، ومن أجل إرساء الوعي بين أفراد المجتمع يجب تحقيق المفاهيم التالية:

- تعريف الأفراد بواجبهم الضريبي بشتى الوسائل المسموعة و المرئية و المقروءة و كذا تنظيم الندوات لشرح بنود القوانين فيما يتعلق بكيفية حساب الضريبة و طريقة تحصيلها.
- إقناع المكلف بأن الضريبة من أرقى صفات المواطنة و أنها تعود بالفائدة عليه و على وطنه و أن عدم دفعها يؤدي إلى تحميل عبئها على الغير.
- إعلام المكلف بالضريبة بحقوقه في طلب الإعفاء من الضريبة أو التنزيل و كذلك حقه في الإعتراض على الإجراءات و على التقدير.
- إستعمال عبارات إشهارية تحسيسية بسيطة يفهمها كل مواطن مهما كان مستواه ، مثلا شعار **" دفع الضريبة= خلق مناصب الشغل".**

ثانيا: تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية و المكلف بالضريبة.

إن تعسف الإدارة وتجاهلها للمكلف سوف يخلق جو من التوتر في العلاقة بينهما، إذ يربط المكلف نظرته للضريبة بالإدارة كجهاز تنفيذي لا غير أو بموظف ما، كما يمكن أن يفسر التهرب على أساسه التاريخي و النفسي بالإضافة إلى تدهور المستوى الخلق لدى بعض موظفي الإدراة المتمثل في إنعدام اللباقة في تعاملهم مع المكلفين و تنامي مظاهر الفساد المختلفة التي لا تقضي على مظاهر العدالة بين المكلفين، و لتحسين هذه العلاقة قامت إدارة الضرائب بإنشاء مصلحة إستقبال بقصد تحسين صورتها و يضم الإستقبال:

***- الإستقبال الهاتفي**: يسمح بإتصال المكلفين في أي وقت من أجل الإستفسار و يكون في إستقبالهم هاتفيا فريق ذو كفاءة مهنية.

***- الإستقبال الشخصي**: و ذلك بوضع مكتب الإستقبال و التوجيه في مدخل المبنى يسيره أعوان أكفاء لتوجيه المكلفين مع مسك سجل الشكاوى.

إن هذه المجهودات و الإصلاحات الضريبية و الهيكلية، التي تمثل آليات وقائية لا تكفي وحدها للحد من ظاهرة التهرب و الغش الضريبي، فليس كل المكلفين نزهاء و ملتزمين بدفع ضرائبهم دون ملاحقتهم و مراقبتهم من طرف إدارة الضرائب، إذ يوجد منهم من يتحايل من أجل التملص من دفع الضريبة كليا أو جزئيا، بل و منهم من يستعمل طرقا يجرمها القانون مثل إستخدام الطريق التدليسية التي سبق الإشارة إليها و التي نصت عليها النصوص القانونية الجبائية، لذا وجب على إدارة الضرائب اللجوء إلى مراقبة تصريحات المكلفين بالضريبة من أجل التحقق من صحتها و مصداقيتها و مراقبة نشاطاتهم للتأكد من حجم مداخيلهم التي تعتبر مصدر للضريبة، في هذا الصدد تلجأ إدارة الضرائب إلى وسيلة و آلية أخرى تتمثل في الوسائل الرقابية.[01]

المطلب الثاني: الوسائل الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي.

يتميز النظام الضريبي الجزائري بأنه نظام ضريبي تصريحي، حيث يقوم المكلف بالتصريح برقم أعماله لدى إدارة الضرائب، إلا أن هذا التصريح يكون في كثير من الأحيان غير واقعي أي مضلل لإدارة الضرائب، و يعتمد المكلف هذا التضليل بغرض الإنقاص من الوعاء الضريبي، و ذلك بإستعمال عدة طرق و تقنيات التي سبق و أن تطرقنا إليها، لذلك منح المشرع الجزائري للإدارة الجبائية حق مراقبة هذه التصريحات من خلال الإطلاع على الوثائق المرتبطة بنشاط المكلف، حق المراقبة التي تخول لها طلب توضيحات و تبريرات لازمة من المكلف، حق الإستدراك و حق المعاينة، هذه الحقوق تسمح بالتخفيف من الآثار و المخاطر الناتجة عن التهرب الضريبي و تعمل على الحد من إنتشارها.

01- **بتاتة طروش**، المرجع السابق، ص **101**

و نظرا لأهمية هذه الآلية التي تعتمد عليها إدارة الضرائب في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، سنعالجها من خلال التطرق لمفهوم الرقابة الجبائية، ثم نتطرق لأشكال هذه الرقابة التي تبدأ بمراقبة و فحص الوثائق و المستندات المحاسبية و الإدارية الخاصة بالمكلفين، بهدف التحقق من مدى مطابقة التصريحات مع الوثائق المحاسبية و التبريرية التي تحتويها ملفاتهم و هذا النوع من الرقابة يتميز بأنه يكون داخلي، أي ينجز بمكاتب إدارة الضرائب و قد تتحول إلى تحقيق في القوائم المحاسبية و المالية أو تحقيق معمق في مجمل وضعياته، عندما يلاحظ أو يكتشف المراقب إستعمال طرق تدليسية من طرف المكلف بالضريبة محاولة منه إنقاص الوعاء الضريبي أو عندما لا تعبر التصريحات التي قدمها عن الذمة المالية للمؤسسة أو لا تعبر عن المستوى المعيشي للمكلف بالضريبة، حيث يقوم المراقب الجبائي بفتح تحقيق معمق عن الوضعية الجبائية و هنا يتعين عليه الخروج لأرض الواقع لإجراء المعاينات الميدانية اللازمة لواقع المؤسسة أو الواقع المعيشي للمكلف، و بالتالي يتميز هذا النوع من التحقيقات بأنه يجري خارج إدارة الضرائب.

كما أن المشرع الجزائري منح لإدارة الضرائب آلية رقابية أخرى تسمح بإكتشاف حالات الغش أو التهرب الضريبي، و ذلك بإستحداث لجان تنسيق على المستوى المركزي و المحلي بين كل من **إدارة الضرائب، الجمارك، و التجارة،** بإعتبارها جميعا معنية بمكافحة حالات الغش و التهرب الضريبي التي يلجأ إليها التجار و أصحاب المهن الحرة و غيرهم من المكلفين.

الفرع الأول: المقصود بالرقابة الجبائية.

أولا: تعريف الرقابة الجبائية: توجد عدة تعاريف للرقابة الجبائية و التي لا يمكن التطرق لها كلها، ليس لعدم أهميتها و إنما لكثرتها لذا يمكن ذكر البعض منها:

يعرف المفكر الإقتصادي **هنري فايول HENRY FAYOL** الرقابة بصفة عامة على أنها **"** مجموعة من العمليات التي ترمي إلى التحقق ما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومـــــــــة و التعليمات الصارمة و القواعد المقررة، موضوعها يتعلق بتبيان نواحي الضعف و الخطأ من أجل تقويمها و منع تكرارها **"** أما الرقابة الجبائية فيعرفها على أنها **"** مجموعة من العمليات غايتها تتمثل في مراقبة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة و مقارنتها بالمحاسبة**".**[01]

كما عرفها الأستاذ فليب كولين **FLIPPE COLIN** على أنها **"** الفحص أو التحقيق المحاسبي المطبق من طرف الإدارة الجبائية و هي عبارة عن مراقبة مدى إحترام القوانين الجبائية **".**

01- **عتير سليمان، دور الرقابة في تحسين جودة المعلومات الجبائية،** مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية و التجارية، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، سنة **2011-2012**.ص **61**

في حين عرفها الأستاذ **خلاصي رضا** بأنها **"** الفحص الشامل للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض مراقبة مدى إحترامها للقوانين الجبائية من جهة و بغرض تعزيز الأمن الجبائي من منظور السياسة التبعية في التسيير من جهة أخرى، بهدف التحكم في الإمكانيات التي يوفرها التشريع الجبائي دون المساس بمصالح الخزينة العمومية **"**.[01]

من خلال هذه التعاريف و على تعددها إلا أنها تضمنت عنصران مشتركان هما:

01-الرقابة الجبائية تعتبر وسيلة لمراقبة مدى صحة التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين.

02-وسيلة لمكافحة التهرب الضريبي عن طريق إكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التهرب الضريبي .

يمكننا إستخلاص تعريف للرقابة الجبائية **" هي مجموعة العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة و مصداقية و دقة التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة لغرض إكتشاف الأخطاء العمدية أو غير العمدية التي ترمي إلى التملص من دفع الضريبة".**

ثانيا: أهداف الرقابة الجبائية.

تسعى الإدارة الجبائية من خلال الرقابة الجبائية إلى تحقيق عدة أهداف قانونية، إدارية، مالية و إجتماعية.

01- الهدف القانوني: تعتبر الرقابة الجبائية أنجع وسيلة تملكها الإدارة للتحقق من مدى إحترام القوانين الجبائية، من طرف المكلفين بالضريبة و مطابقة تصريحاتهم للتشريع و التنظيم الجبائي، و يهدف ذلك إلى دفعهم على التصريح الصحيح و تجنب الطرق التدليسية منعا لإرتكاب المخالفات و بالتالي التعرض للجزاءات المقررة قانونا، كما تهدف إلى إكتشاف المتهربين و حالات الغش و إحالتها أمام الجهات القضائية المختصة، بعد تحريك الدعوى العمومية بترسيم شكوى في الموضوع.

02- الهدف الإداري: تهدف الرقابة الجبائية إلى تزويد الإدارة الجبائية بالمعلومة المتعلقة بالمكلفين بالضريبة، و تسمح لها بمعرفة النزهاء منهم من الغشاشين كما تعتبر سند للإدارة لإعداد الإحصائيات المرتبطة بالضريبة.

03- الهدف الإجتماعي: تسعى الرقابة الجبائية إلى تطبيق السياسة الضريبية على كافة المكلفين و بالتالي تحقيق مبدأ العدالة الجبائية، من خلال توزيع و تحمل العبء الضريبي من قبل جميع المكلفين و بالتالي تحقيق العدالة الإجتماعية.

01- خلاصي رضا، النظرية الجبائية، دار هومة، **الطبعة01**، الجزائر، سنة **2008**، ص **212**

04- الهدف المالي: وهو أهم هدف تسعى إليه إدارة الضرائب، عند تطبيق إجراءات الرقابة الجبائية و ذلك بإكتشاف المبالغ المالية المتملص منها، و بالتالي إعادة تمويل الخزينة العمومية و خلق فرص جديدة للتمويل العمومي.[01]

الفرع الثاني: أشكال الرقابة الجبائية

يمكن تصنيف الرقابة الجبائية من وجهة نظر الإدارة الجبائية إلى شكلين مختلفين، يعبران عن مراحل تدريجية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، و هذين الشكلين هما الرقابة العامة و التي تتم على مستوى مفتشية الضرائب أو على مستوى مراكز الضرائب أو المراكز الجوارية للضرائب، و الرقابة المعمقة التي تنجز على مستوى مديريات الضرائب – نيابة مديرية الرقابة الجبائية-، التي تعتبر تحقيقا ينجزه المراقبون الجبائيون المختصون و يهدف إلى محاسبة المكلف بكل وثائقها التي يتعين على المكلف مسكها مثل اليوميات المحاسبية، الميزانية الختامية، الميزانية الإفتتاحية، و كذا القوائم المالية و المحاسبية الأخرى، مثل جدول حساب النتائج، قائمة المستخدمين، قائمة الزبائن و الموردين و غيرها، و قد يستهدف جزء من المحاسبة مثل التحقيق في حسابات المخزونات فقط، أو الحسابات المالي في فترة زمنية محددة و هذا ما يسمى بالتحقيق المصوب في المحاسبة، الذي أستحدث بموجب القانون المالية التكميلي لسنة **2008** و في حالة لم تأتي الرقابة الجبائية بأي نتيجة أو أفضت إلى عدم قناعة المراقب الجبائي، أو إكتشافه لنشاطات أخرى خفية لم يصرح بها المكلف، فقد تتحول المراقبة إلى تحقيق في مجمل الوضعية الجبائية للمكلف.

أولا: الرقابة العامة.

فالرقابة هي السلطة المخولة للإدارة الجبائية بمراقبة التصريحات و الوثائق المستعملة لتحديد كل ضريبة أو رسم أو حق أو إتاوة، فالهدف من الرقابة ليس فرض الجزاءات بقدر ما هي عمل إداري يهدف إلى للتحقق من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة ،و من إكتشاف التملص من دفعها و من كل التجاوزات الجبائية المهددة للإقتصاد و ذلك بمتابعة التصريحات وفق مراحل مختلفة و تكون على مستوى إدارة الضرائب تتمثل في الرقابة الشكلية و الرقابة على الوثائق.

01- الرقابة الشكلية.

نكون أمام رقابة شكلية عند إستلام المصالح المعنية للتصريحات المرسلة أو المودعة من قبل المكلفين بالضريبة، سواء أكانت هذه التصريحات شخصية أو مهنية، حيث تتم مراقبتها بطريقة منتظمة و ذلك عن طريق الفحص الشكلي للعناصر المصرح بها و تسوية الأخطاء إن وجدت، وتتم مقارنة بين المعلومات المصرح بها دوريا و بين تلك المذكورة في التصريح السنوي، و تهدف هذه الرقابة إلـــــــــى:

01- **لزرق لابد، ظاهرة التهرب الضريبي و إنعكاساتها على الإقتصاد الرسمي الجزائري**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية جامعة تلمسان، الجزائر، سنة **2011-2012**، ص **144**

- تصحيح الأخطاء التي تمت ملاحظتها في التصريحات، تمهيدا لبرمجة الملفات المعمقة فيما بعد.
- التأكد من المعلومات المتعلقة بالمكلف بالضريبة كالهوية و العنوان.
- مقارنة التصريحات المقدمة مع المعلومات التي تملكها الإدارة الجبائية و محاولة حصر المهمة منها و التي تم إكتشافها أثناء فحص التصريح.[01]

02-الرقابة على الوثائق.

تعتبر كثاني إجراء تقوم به الإدارة الضريبية من طرف مفتشية الضرائب التابع لها نشاط الخاضع للضريبة، على مستوى مكاتبها بعد أن تطلب من المكلف إحضار الوثائق و السجلات المحاسبية ليقوم لاحقا الأعوان بفحص التصريحات فحصا دقيقا، و القيام بمقارنتها بالمعلومات التي بحوزتها عن المكلف ضمن ملفه الجبائي، و كذا مختلف المؤسسات و الهيئات التي تتعامل مع المكلف بالضريبة و لتوضيح الصورة أكثر نعود للمثال السباق الخاص بأصحاب المهن غير التجارية من قبيل الأطباء فمصالح الضمان الإجتماعي ملزمة بتقديم جميع كشوف الفحوص التي يقوم بها الطبيب بالإضافة إلى مجمل مبالغ الأتعاب.

إن الإدارة الجبائية تمارس حق الرقابة في مجال واسع على المؤسسات و الهيئات التي ليس لها صفة تاجر، بناءا على طلب الأخيرة يجب عليها أن تقدم كل وثيقة من شأنها أن تساهم في عملية الرقابة التي يقوم بها المفتش الجبائي، و الذي بإمكانه أيضا أن يستدعي المكلفين من أجل تقديم توضيحات شفوية في حالة الغموض، و في حالة رفضهم الطلب أساسا أو رفض الإجابة عنه يعيد المفتش تبليغه كتابيا على أن يحتوي ما يراه ضروري لإزالة الغموض، مع تبيلغ المكلف بالضريبة بأن له أجل **30** يوما للإجابة و على العموم فإن هذا النوع من الرقابة يهدف إلى:

- إكتشاف المخالفات و الأخطاء في الحسابات و المعدلات و تحليل المعلومات و ربطها بالحالة المالية للمكلف بالضريبة، عن طريق إجراء المقارنة بالإضافة إلى التأكد من مدى إحترام النصوص القانونية كما تسعى إلى برمجة الأشخاص المكلفين بالضريبة الذين سيخضعون إلى عملية المراقبة المعمقة مستقبلا.
- يحق للعون المكلف بالرقابة أن يطلب من المكلف بالضريبة معلومات إضافية أو إستفسار عن مسائل يشوبها الغموض إما شفاهة أو كتابة، و في حالة عدم الإستجابة له يقوم بإرسال طلب كتابي آخر يطلب فيه توضيحات أخرى، يبين فيها كل النقاط التي تستدعي تبريرات أو توضيحات مع منحه مدة **30** يوم كما سبق ذكره.[02]

01- قتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي و الغش الضريبي - حالة الجزائر-، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، معهد العلوم الإقتصادية و علوم التسيير جامعة الدكتور يحي فارس المدية، الجزائر، سنة **2008-2009**، ص **69**

02- قتال عبد العزيز، المرجع نفسه، ص **71**

إن المادة **19** من قانون الإجراءات الجبائية، نصت على أحكام واضحة بعد تعديلها حماية لضمانات المكلف بالضريبة، حيث منحت الحق للمفتش تصحيح التصريحات لكن بشرط أن يحترم ضمانات المكلف بالضريبة، كإرسال التصحيح المقرر إليه و الأسباب التي دعت إلى ذلك و إستدعائه لإرسال موافقته و تقديم ملاحظاته في أجل لا يتعدى **30** يوما، و في حالة عدم إحترام ذلك ستكون إجراءات الإخضاع الضريبي باطلة.

كما نصت نفس المادة على إجراء جديد يتمثل في ضرورة إرسال الإشعار بإعادة التقويم في رسالة موصى عليها مع إشعار بالإستلام، بهدف التأكد أن المكلف بالضريبة على علم بالتقويم الجديد للضريبة أما قبل تعديلها لم يتم النص على بطلان إجراءات الإخضاع الضريبي في حالة عدم إحترام مفتش الضرائب إجراءات التصحيح الحضوري، كما لم ينص على ضرورة إرسال الإشعار بإعادة التقويم للمكلف بالضريبة.

ما يمكن تسجيله في هذا المجال هو كثرة التصريحات و الوثائق الواجب فحصها مقارنة بعدد الموظفين، إضافة إلى غياب المتابعة الدقيقة من السلطات الوصية، حيث لا يقتصر دور الإدارة الجبائية على الرقابة العامة لإكتشاف المتهربين من دفع الضريبة، إنما يستوجب عليها في بعض الحالات القيام بالرقابة المعمقة للوصول إلى نتيجة دقيقة و حقيقية حول مدى صحة التصريحات المقدمة.[01]

ثانيا: الرقابة المعمقة

و هي من مهام المصلحة المحققة من أجل الكشف الكامل لتصريحات المكلفين فهو يمثل وجه آخر للرقابة و لكن على المستوى الخارجي أي بالتنقل إلى المقر المهني للمكلف و تنقسم إلى :

01- الرقابة المحاسبية: يقصد بها جميع العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة و فحص محاسبتهم و التأكد من مدى مطابقتها مع المعطيات المادية حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها و صحتها، على أنه يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر المحاسبية في عين المكان، ماعدا إذا تم تقديم المكلف طلبا مكتوبا يقضي بعكس ذلك و تم قبوله من طرف المؤسسة أو في حالة قوة قاهرة مثبتة قانونا من طرف المصلحة لا يمكن للإدارة الجبائية ممارسة التحقيق المحاسبي إلا على المكلفين الملزمين بمسك الدفاتر و الوثائق المحاسبية التي فرض القانون التجاري و الجبائي مسكها أي أنه بغياب هذه الوثائق لا يمكن إجراء هذا النوع من التحقيق هذا من جهة، و من جهة أخرى لا يمكن مباشرة التحقيق إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتب مراقب على الأقل، الذي يقوم بأعمال تمهيدية تسمح له بأخذ صورة مستوفية و كافية عن المكلف المعني بعملية المراقبة.

01- **قتال عبد العزيز**، المرجع نفسه، ص **74**

يتمثل هذا الإجراء بسحب ملف هذا الأخير الذي يشتمل على جميع الوثائق و المعلومات المتعلقة بنشاطه و كذلك كل التصريحات الخاصة بجميع الضرائب و الرسوم الخاضعة لها، و بعد جمع كل الوثائق و المعلومات التي تستوفيها ملف المكلف بالضريبة يقوم العون المحقق بدراستها، للتأكد من أنها كاملة و صحيحة مع مسك وثائق ضرورية لسير مهمته على احسن وجه منها:

*- بيان مقارن بين ميزانيات المؤسسة (الأصول و الخصوم).

*- بيان محاسبي من خلال جدول حساب النتائج.

*- رقم الأعمال المعلن عنه، رقم الأعمال المعفى، التخفيضات المطبقة و الرسوم المسددة، كما يجب التأكد من الدخل الإجمالي المصرح به من طرف المكلف بالضريبة المعني بالمراقبة، و كذلك فحص مدى ترابط عناصر المعيشة مع الدخل المصرح به.

و من أجل الإحاطة الكبيرة بملف المعني بالمراقبة، يمكن العون المراقب القيام ببحوث خارجية التي يمكن أن تتم على عدة مستويات منها:

- البنوك و المصارف من أجل مراقبة حركة الأرصدة.
- مصالح الجمارك فيما يخص المؤسسات المصدرة و المستوردة.
- الإدارات العمومية و الزبائن. [01]

حيث أن المراقبة عموما تمر بثلاثة مراحل هي:

أ/ المرحلة التحضيرية.

تعتبر المرحلة التحضيرية للرقابة أو التحقيق المحاسبي مرحلة مهمة حيث يتم فيها إعداد برنامج الرقابة ثم يقوم المكلف بالعملية بمجموعة من الأعمال التمهيدية التي تساعده في مباشرة عملية الرقابة (المادة **01/20** قانون إجراءات جبائية).

أ1- إعداد برنامج الرقابة المحاسبية:

تقوم المديرية الولائية للرقابة الجبائية بناءا على إقتراحات مفتشيات الضرائب التابعة لها بإعداد برنامج التحقيق السنوي، و ترسل نسخة منه إلى المديرية الجهوية، و مديرية الأبحاث و التحقيقات على مستوى المديرية العامة للضرائب، للفصل فيه بزيادة عدد الملفات المقترحة للتحقيق أو إنقاصها ثم المصادقة عليه، و يتم إرساله إلى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لمباشرة العملية، و يتم تحديد المكلفين الذين سيخضعون لهذه الرقابة بالإعتماد على مجموعة من المعايير منها:

*- أهمية و حجم الأرباح المصرح بها خلال السنتين الأخيرتين، و كذا في حالة التصريح بالعجز المتكرر و الإستمرار في مزاولة نفس النشاط بالإضافة إلى طبيعة النشاط الممارس و أهمية المنتوج في السوق أو القيام بتغيير دائم و متكرر للمقر الإجتماعي للشركة.

01- ولهي بوعلام، أثر مردودية المراجع الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي – حالة الجزائر-، كلية العلوم الإقتصادية، جامعة دالي براهيم، الجزائر، سنة **2003-2004**، ص **43**

***-** تغييرات جديدة مهمة في رقم الأعمال و النتائج المصرح بها لمدة أربع سنوات أو ملاحظة المخالفات ذات الطابع الإقتصادي أو محاولة اللجوء إلى الغش الضريبي.

أ2- القيام بالأعمال التمهيدية:

يتعين على المكلف بالتحقيق قبل الشروع في العملية القيام بمجموعة من الأعمال التمهيدية التي تسمح له بالوقوف على المركز المالي للمكلف المعني بالرقابة منها:

- سحب ملف المعني بالرقابة و الذي يتضمن جميع الوثائق و المعلومات المتعلقة بنشاطه، و كذا كل التصريحات الخاصة بالضرائب و الرسوم التي سبق أن دفعها للإدارة الجبائية للتأكد من مدى صحتها من خلال الفحص الدقيق و المفصل.

- فحص و دراسة الوثائق التقنية لأنشطة المكلف الخاضع للرقابة، خاصة ما يتعلق بقواعد و طرق الإنتاج و المعدات و الآلات المستعملة و التكنولوجيا المعتمدة، و ضرورة الإستعانة ببعض الوثائق المساعدة على تنفيذ إجراءات الرقابة لضمان سير مهمته ومنها:

✓ وثيقة مقارنة ميزانيات المؤسسة و التي تشمل على أعمدة تسجل فيها أرصدة الأصول و الخصوم للسنوات الأربع محل الرقابة، بالإضافة إلى السنة الخامسة و هي ما قبل سنة التقادم، بهدف التأكد من الميزانية الإفتتاحية للسنة الأولى لتسهيل عملية الرقابة و المقارنة للسنوات الأربعة (المادة **106** من قانون الإجراءات الجبائية).

✓ الكشف المحاسبي لسنوات الرقابة، و يقصد به الوثيقة التي تشمل ملخص لجدول حسابات النتائج للسنوات الأربعة محل الرقابة.

بعد إنتهاء العون المحقق من تكوين الملف الجبائي للمكلف المعني بالرقابة للإلمام به أكثر يمكن له القيام ببحوث خارجية للحصول على معلومات من مصادر مختلفة التي قد تساعده في عملية التحقيق ثم يتعين عليه القيام بإجراءات قانونية المنصوص عليها في نص المادة (**20** من قانون الإجراءات الجبائية) منها:

✓ إرسال إشعار بالتحقيق مرفق بميثاق حقوق و إلتزامات المكلف المعني بالرقابة و فيه تحدد فترة التحقيق و حقه في الإستعانة بمستشار مع منحه أجل **10** أيام لتحضير نفسه، و يتم إرساله في رسالة محفوظة أو يسلم بصفة شخصية.

✓ لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل و الذين تم توظيفهم وفق شروط معينة.[01]

01- **ولهي بوعلام**، المرجع نفسه، ص **45**

تجدر الإشارة إلى أن أعوان الإدارة الجبائية يمكن لهم إجراء رقابة فجائية و يسلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية عملية الرقابة، وعند إنتهاء مدة التحضير الممنوحة للمكلف المحددة في الإشعار يمكن للمحقق أن يبدأ في عملية الرقابة.

ب- مرحلة الشروع في الرقابة المحاسبية.

ينتقل العون المحقق أثناء شروعه في الرقابة إلى مكان مزاولة المكلف بالضريبة لنشاطه في التاريخ المحدد في الإشعار، و يباشر التحقيق بخلق جو من الحوار معه و يسمح بمعرفة مدى صدقه لتحديد وضعية المؤسسة و طريقة تسييرها و عراقيلها و أهدافها و هذا سيساعده في التأكد من صحة العمليات المحاسبية المسجلة و التي تعكس فعليا النشاط الحقيقي، ثم ينتقل إلى فحص المحاسبة من الناحية الشكلية ومن الناحية الموضوعية.

ب1- فحص المحاسبة من الناحية الشكلية.

يتعين على العون المحقق قبل قيامه بفحص المحاسبة التحقق من الوجود الفعلي للوثائق المحاسبية اللازمة، و أن البيانات المسجلة فيها صحيحة و تامة ومنتظمة و لها قوة إثبات و الغرض من ذلك هو:

- التأكد من مدى مطابقة الكتابات المحاسبية و الأرقام المصرح بها للإدارة الجبائية و ذلك بفحص الدفاتر و الوثائق التبريرية التي يجب أن تكون مطابقة للأرصدة المدونة في الوثائق المحاسبية كالحسابات البنكية و البريدية، بمقارنة الكشوف المقدمة من طرف البنوك و المؤسسات المالية مع ما هو مسجل لدى المكلف من قيود في يوميته المحاسبية.
- ترجمة جميع العمليات التي تمس النشاط الفعلي للمؤسسة إلى حسابات محاسبية.

ب2- فحص المحاسبة من الناحية الموضوعية.

بعد الإنتهاء من فحص المحاسبة من الناحية الشكلية، تأتي مرحلة فحصها من حيث الموضوع و ذلك على أساس فحص حسابات النتائج و الميزانية، خصوصا حسابات الإستغلال التي يكثر فيها التحايل و التي تشمل حسابات المبيعات و المشتريات و المخزونات لذلك من الضروري أن يراجعها المحقق أو المدقق و يتم ذلك بإتباع الطرق التالية:

- فحص سجلات البيع و حساباته البنكية و البريدية و حسابات النقديات عموما لإكتشاف كل عمليات البيع غير المسجلة من قبل المكلف بالضريبة، لكي يقوم بتقليص الوعاء الضريبي و من حقه أيضا أن يتحصل على معلومات محاسبية من قبل زبائنه لمقارنتها بمجموع عمليات البيع المصرح بها.
- يعمل العون المكلف بالرقابة على إكتشاف كل الزيادات التي أدخلت على المشتريات من قبل المكلف بالضريبة لتخفيض هامش الربح الإجمالي، و من ثم تخفيض الربح الصافي، ومن أمثلة ذلك تسجيل فاتورة واحدة مرتين بتاريخين مختلفين، أو تسجيل مشتريات وهمية دون تقديم الفواتير.. إلخ، و يكون ذلك بالتدقيق

في فواتير الشراء و مقارنتها مع وصولات الإستلام من جهة، و من جهة أخرى مع الكشف البنكي و خاصة مع المعلومات الواردة من طرف موردي المكلف.

كما يقوم المكلف بالضريبة بتخفيض المشتريات بهدف رفع الهامش الإجمالي المصاحب للإرتفاع الوهمي لرقم الأعمال كجلب المشتريات من التجار، أو تعمد نسيان تسجيل بعض الفواتير فالعون المحقق مطالب بكشفها عن طريق المراقبة الدقيقة للمخزونات بفحص الفواتير و وصولات الإستلام و القيام بعملية الجرد المادي لبعض المواد المسوقة.

- يراقب أيضا المخزونات فغالبا ما يسعى المكلف بالضريبة إلى إعطاء صورة مخالفة عن كمية و قيمة المخزون، ويقيم البضائع تقيما مخالفا للحقيقة، فتنخفض بذلك القيمة الحقيقية للإيرادات السنوية أو يخفي جزء منه لبيعه في السوق الموازية دون فواتير مما يستلزم المعاينة الدقيقة لكل السلع و البضائع لتقييمها تقييما دقيقا، و أحسن طريقة للقيام بذلك هي إعداد جرد عام للمخزونات و هذا ما يسمح بمراجعة مجمل ميزانية المؤسسة.[01]

ج/- مرحلة الإعلان عن نتائج الرقابة المحاسبية.

يقوم العون المحقق بعد إتمام العملية بالإعلان عن كل النتائج التي توصل إليها من خلال إقرار مدى صحة التصريحات، مع إدراج التعديلات القانونية، وله إما قبول المحاسبة أو رفضها و إجراء تقويم و تسوية ضريبة في حالة تسجيل تجاوزات و أخطاء عن طريق التصحيح الحضوري و التصحيح التلقائي.

ج1- التصحيح الحضوري.

يقوم العون المحقق في التصحيح الحضوري بمناقشة الأخطاء المحاسبية أو الجبائية مع المكلف بالضريبة، و يمكن أن يكون ذلك بحضور مستشاره و يتم وفقا للإجراءات قانونية منها (نص المادة **20** من قانون الإجراءات الجبائية).

- إشعار المكلف بالضريبة بنتائج الرقابة حتى في حالة إنعدام أي تقويم، و يجب أن يكون مفصلا بقدر كافي و معللا بطريقة تسمح له بتقديم ملاحظاته أو الإفصاح عن قبوله لها، و أن له الحق في الإستعانة بمستشار يختاره بنفسه لمساعدته (المادة **20** فقرة **06** قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بمقتضى نص المادة **10** من قانون المالية لسنة **2013**).

- الإشارة صراحة في الإشعار بإعادة التقويم، و أن للمكلف بالضريبة أجل قانوني يمنح له للإجابة خلال أربعون (**40**) يوما لتقديم ملاحظاته، و يعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني، و تجدر الإشارة إلى أنه في حالة إغفال أو عدم الإلتزام بالإجراءات القانونية السابقة من قبل العون المكلف بالرقابة يكون إجراء إعادة التقويم أساس فرض الضريبة باطلا.

01- **لزرق لابد**، المرجع السابق، ص **163**

- يتعين على العون المكلف بالرقابة عند نهاية أجل الرد الممنوح للمكلف بالضريبة إستدعائه لحضور إجتماع إختتام أشغال التحقيق لتقديم ملاحظاته، و بعدها يتم الإعلان عن نتائج الرقابة التي لا تخرج عن حالتين هما:

✓ إما رفض ملاحظات المكلف بالضريبة، و يتم إبلاغه عن طريق رسالة مفصلة ومعللة و تجدر الإشارة إلى أن هذا الإجراء تم إستحداثه بمقتضى قانون المالية لسنة **2013** في نص المادة **10** منه.

✓ إما قبول صريح لملاحظات المكلف بالضريبة، و بالتالي يكون أساس فرض الضريبة نهائيا و لا يمكن الإعتراض عليه من طرف الإدارة، بإستثناء إستعمال المكلف بالضريبة طرق تدليسية أو تقديم معلومات غير صحيحة أثناء التحقيق، كما أن يعترض عليها عن طريق الطعن.[01]

ج2- التصحيح التلقائي.

يمكن للإدارة الجبائية أن تلجأ إلى التقييم التلقائي للضريبة في الحالات التالية:

- رفض المكلف بالضريبة لعمليات المراقبة بأي طريقة كانت، بحيث يتعذر على أعوان الإدارة الجبائية القيام بأعمالهم، و كذا في حالة رفض المحاسبة من قبل العون المكلف بالرقابة بسبب إنعدام الوثائق الثبوتية التي تسمح بإثبات رقم الأعمال المصرح به.

- عدم قيام المكلف بالضريبة بتقديم كشوفات عن رقم أعماله رغم إعذاره من قبل الإدارة الجبائية عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالإستلام لتسوية وضعيته أو في حالة عدم التصريح عن نشاطه الذي يحقق من ورائه مداخيل تتجاوز نسبة الإعفاء من الضريبة.

- إمتناع المكلف بالضريبة الرد على طلبات التوضيح و التبرير، و أيضا في حالة الإمتناع عن تقديم الوثائق المحاسبية مع تقييد ذلك في محضر يؤشر عليه من طرف المكلف بالضريبة مع ذكر رفضه المحتمل، و هذا بعد إشعاره بتقديم المحاسبة في أجل ثمانية (**08**)أيام.

- في حالة ما إذا تجاوزت النفقات الشخصية و المدخيل العينية إجمالي الإعفاء من الضريبة و لم يصرح بها المكلف بالضريبة، أو في حالة ما إذا كان الدخل المصرح به بعد طرح الأعباء يقل عن إجمالي النفقات أو المداخيل غير المصرح بها و التي تم إخفاؤها.

- إذا تخلفت مؤسسة أجنبية خاضعة للضريبة على الدخل أو الضريبة على أرباح الشركات، و لا تتوفر على منشأة مهنية في الجزائر الرد على طلب مصلحة الضرائب التي تدعوها فيه لتعيين ممثل عنها في الجزائر.[02]

01- **قتال عبد العزيز**، المرجع السابق، ص **84**

02- **قتال عبد العزيز**، المرجع نفسه، نفس الصفحة.

إن المادة **44** من قانون الإجراءات الجبائية قبل تعديلها كانت تتضمن **09** فقرات لكن بعد تعديلها بمقتضى المادة **30** من قانون المالية لسنة **2014** قام المشرع بإدماج مضمون الفقرة **09** في محتوى الفرقة **08** التي نصت على **"في حالة خلاف مع مفتش أو محقق، لا يمكن للمكلف بالضريبة الذي فرضت عليه الضريبة تلقائيا أن يحصل عن طريق المنازعة على إعفاء من الاشتراك الذي حدد له أو تخفيضه دون أن يثبت أن الضريبة المفوضة عليه مبالغ فيها"**.

بالرجوع إلى أحكام هذه المادة بعد تعديلها نلاحظ أن المشرع قام بإعادة صياغة الفقرات **4 – 5- 7** مع الإبقاء على نفس المعنى، كما عدل الفقرة **06** التي نصت قبل تعديلها أنه في حالة رفض المحاسبة يتم تقييم الضريبة بصفة تلقائية و هذه الحالة قد تم النص عليها من قبل في الفقرة **02** و من ثم أدرك هذا السهو فصبحت تنص علي أنه يتم التقييم التلقائي للضريبة عندما لا تقدم المحاسبة من طرف المكلف بالضريبة في أجل **08** أيام.[01]

د/- مرحلة إعداد التقدير النهائي.

يقوم المراقب بإعداد التقرير النهائي لعملية التحقيق و الذي يمكن من خلاله لمختلف المصالح المختصة ممارسة مهامها وخاصة مصالح التحصيل و المنازعات و يشمل التقرير على ما يلي:

- طبيعة التحقيق و طبيعة المخالفات المكتشفة.
- نوع العقوبات المفروضة مع توضيح النصوص القانونية لها.

توضع نسخة من هذا التقرير في ملف المكلف بالضريبة و يتم إرجاعه إلى مفتشية الضرائب التي سحب منها و ترسل نسخة منه إلى المديرية الجهوية وكذا مصلحة البحث و التحقيقات على المستوى المركزي، كما يقوم المراقب بإصدار الأوردة و الجداول الإضافية التي جاءت نتيجة التحقيق المحاسبي و التي يتم من خلالها تحدي الأوعية الجبائية الجديدة و الغرامات المرافقة لها و ترسل إلى قباضة الضرائب للتحصيل و تمثل هذه المرحلة نهاية التحقيق المحاسبي.

يعتبر التحقيق المحاسبي أهم طريقة يعتمد عليها المراقب الجبائي لإكتشاف التهرب الضريبي إلا أنه هناك بعض الحالات لا يفضي فيها هذا النوع من التحقيق إلى نتائج رغم بروز مظاهر التهرب و الغش الضريبي، و قد يكون ذلك نتيجة إستعمال المكلف لطرق تهرب جديدة و متطورة لا يكشفها المراقب من خلال التحقيق المحاسبي، أو التحايل على القانون الجبائي و الإستفادة من الثغرات الموجودة فيه من خلال الإستعانة بأصحاب الخبرة في هذا المجال، و في هذه الحالة يلجأ المراقب إلى إخضاع المكلف إلى تحقيق أكثر تعمقا لإكتشاف التهرب و الغش الضريبيين.[02]

01- **قتال عبد العزيز**، المرجع نفسه، ص **86**

02- **قتال عبد العزيز**، المرجع نفسه، ص **88**

02- التحقيق المصوب في المحاسبة.

في إطار تدعيم مكافحة التهرب الضريبي تم إنشاء آلية رقابية جديدة، حيث نصت المادة **22** من قانون المالية التكميلي لسنة **2008** على أنه **"يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في المحاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب خلال فترة كاملة أو جزء منها غير متقادم أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبة لمدة لا يجب أن تتعدى سنة جبائية"**، إذ لا يطلب من المكلف بالضريبة أثناء التحقيق المصوب في المحاسبة سوى تقديم وثائق توضيحية على غرار الفواتير ووصول الطلبيات أو وصولات الإستلام، كما أن ممارسة التحقيق المصوب لا يمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقا لفترة تمت مراقبتها، مع الأخذ بعين الاعتبار الحقوق المدفوعة نتيجة إعادة التقييم عن طريق التحقيق المصوب.

يهدف هذا التحقيق الظرفي إلى زيادة فعالية المراقبة الجبائية عن طريق التركيز و السرعة و التعمق في التفصيل الذي يخص جزء من المحاسبة أو التحقيق لفترة زمنية محددة، غير أنه يعتبر أقل شمولية من التحقيق المحاسبي إذ أن خاصية التصويب لهذا التحقيق تمكن مراقبي الإدارة الجبائية من إكتشاف التهرب الضريبي فور وقوعه أو التصريح لدى الإدارة الجبائية، و بالتالي يتم إعادة تشكيل رقم الأعمال ثم إصدار الجداول الإضافية الناتجة عن إعادة تقييم و إرسالها إلى المكلف بالضريبة مباشرة لدفعها إلى قباضة الضرائب التابع لها، كما مكن هذا النوع من الرقابة من زيادة عدد ملفات الخاضعة للرقابة و ذلك لإنخفاض عدد الزيارات بعين المكان، وعليه تم ضمان تغطية أكبر لمراقبة ملفات المكلفين بالضريبة و إستجابة مقبولة نسبيا من طرف المكلفين بالضريبة تتضح من خلال الدفع المباشر للمبالغ و الحقوق و الغرامات الناتجة عن إعادة التقييم، دون اللجوء إلى المنازعات الجبائية.

ويخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق المحاسبي و المكلف بالضريبة محل التحقيق الذي يتمتع بنفس الضمانات الممنوحة في إطار التحقيق المحاسبي غير أن طابع التصويب الذي يتميز به هذا النوع من التحقيق يوجب على الأعوان المحققين توضيحه في الإشعار بالتحقيق بالإضافة إلى العناصر التي ينبغي أن يحملها هذا الأخيرة. [01]

03- التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة.

أ- تعريف التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.

يقصد بالرقابة المعمقة في الوضعية الجبائية الشاملة (**VASEF**)، مجموع العمليات التي ترمي إلى الكشف عن الفرق الموجود بين الدخل الحقيقي للمكلف بالضريبة مهما كان مصدره و الدخل المصرح بـــه

01- **قتال عبد العزيز**، المرجع نفسه، ص **89**

و تعتبر هذه الرقابة تكملة للرقابة المحاسبية، و يخضع لها فقط الشخص الطبيعي دون الشخص المعنوي كما تسعى إلى التحقق من مدى صحة المداخيل التي يستند عليها كأساس لفرض الضريبة على الدخل الإجمالي، تمر الرقابة المعمقة للوضعية الجبائية الشاملة بثلاثة مراحل متتالية، كل مرحلة تخضع لإجراءات معينة، فتبدأ المرحلة التحضيرية ثم مرحلة الشروع في التحقيق المعمق و أخيرا مرحلة الإعلان عن نتائج التحقيق.

أ= **المرحلة التحضرية:** تبدأ الرقابة المعمقة في الوضعية الجبائية الشاملة للمكلف بالضريبة بقيام الجهات المختصة بإعداد برنامج حول المكلفين الذين سيخضعون لهذه الرقابة مع قيام العون المحقق بأعمال تمهيدية تساعده في القيام بالعملية و هي:

***- إعداد برنامج الرقابة المعمقة في الوضعية الجبائية الشاملة:** يشرع العون المحقق بعد فحص التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة من قبل مفتشيات الضرائب من الناحية الشكلية و من ناحية المضمون، بإعداد برنامج حول الأشخاص الذين سيخضعون للقرابة المعمقة إستنادا إلى معايير منها:

- المكلفين بالضريبة الذين بين التحقيق في ملفاتهم الخاصة حول الضريبة على الدخل الإجمالي وجود تناقضات بين الدخل المصرح به للإدارة الجبائية و الموارد المالية الهامة الموجودة لديهم.
- المكلفين بالضريبة الذين خضعوا للرقابة المحاسبية و لم ينتج عنها تسويات مقبولة تعكس الحقيقة أو الذين ليس لهم ملف جبائي، لكن وضعية مليكيتهم و نمط معيشتهم تبرر وجود أنشطة أو مداخيل لم يصرحوا بها للإدارة الجبائية.
- الأشخاص الذين يمتلكون مداخيل مجهولة المصدر و غير محددة (تبيض الأموال)، و الغرض من إدراجهم في برنامج الرقابة المعمقة لا يمكن فقط في مكافحة التهرب الضريبي إنما أيضا لمكافحة الفساد.

***- القيام بالأعمال التمهيدية:** يشترط على العون المحقق البحث في مرحلة أولية عن معلومات متعلقة بالوضعية المالية الحقيقية للمكلف بالضريبة منها:

-الإطلاع على الملف الجبائي: للمكلف بالضريبة المعني بالرقابة المعمقة و فحص الوثائق و هذه العملية تسمح بـ:

- ✓ معرفة نشاط المكلف بالضريبة و طبيعة مداخيله و الذمة المالية له.
- ✓ تقييم السلوك العادي للمكلف بالضريبة إتجاه إلتزاماته الجبائية من خلال الإطلاع على وضعيته الجبائية.
- ✓ فحص عدم التجانس بين المداخيل المصرح بها و مقارنتها مع ممتلكات المكلف بالضريبة و المصاريف المصرح بها.

✓ التعرف على المؤسسات و الهيئات التي تربطها علاقة بالمكلف و ذلك من أجل جمع المعلومات الخاصة بالتحقيق المعمق، ومحاولة إستخراج مجمل التناقضات و الإختلالات الموجودة في الملف و التي ستكون محل مساءلة أمام المكلف بالضريبة لإبداء ملاحظاته و تبرراته.

ـالبحث عن المعلومة الجبائية: تعتبر مرحلة جمع المعلومات مرحلة أساسية في التحقيق المعمق لمجمل الوضعية، حيث يقوم المحقق بجمع المعلومات من خلال التدخل في عين المكان بإستعمال حق الإطلاع، ثم يتصل مباشرة بجميع المؤسسات التي لها علاقة بالمكلف بالضريبة و خاصة المؤسسات المالية و ذلك عن طريق إرسال كشوفات الربط و بطاقات المعلومات.[01]

***-كشوفات الربط و بطاقات المعلومات:**

عبارة عن إستمارة طلب معلومات يتم إرسالها إلى الهيئات و المؤسسات التي لها علاقة مباشرة بالمكلف بالضريبة، و تهدف إلى تكملة الحصول على المعلومات التي تساعد المراقب في أداء مهمته من خلال كشف و إحصاء حسابات المالية الخاصة بالمكلف، و الحصول على الكلفة الحقيقية للمتلكات و العقارات التي بحوزته، كما يمكن طلب المعلومات من مصالح البحث عن الملعومات الجبائية التابعة للهياكل المحلية و الجهوية و المركزية، يشترط لإتمام العملية الرقابية ضرورة إحترام الإجراءات القانونية خاصة المنصوص عليها في (المادة **21** الفقرة **02-03** قانون الإجراءات الجبائية).

✓ ضرورة إرسال إشعار بالتحقيق مرفق بميثاق حقوق و إلتزامات المكلف بالضريبة، و يتضمن معلومات دقيقة كموضوع التحقيق و مدته، مع الإشارة أن للمكلف بالضريبة حق الإستعانة بمستشار أثناء عملية الرقابة و منحه مدة **15** يوما إبتداءا من تاريخ إستلام الإشعار لتسوية وضعيته و تهيئة نفسه.

✓ لا يمكن القيام بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مراقب على الأقل.

بعد جمع المعلومات من جميع المصادر و بإنتهاء مدة الإشعار بالتحقيق يقوم المراقب بإستدعاء المكلف بالضريبة إلى مكتب المراقبة الجبائية، حيث يتم هناك عملية التحقيق و ذلك تفاديا للخوف و القلق من إجراء التحقيق في منزل المكلف بالضريبة، حيث يطلعه المراقب على ما تحصل عليه من معلومات بخصوص ممتلكاته و حساباته المالية و النقدية، و يدخل معه في حوار بغية الإطلاع على المعلومات الموجودة لديه و الإستفادة منها في عملية التحقيق و أثناء ذلك يجب على المراقب مراعاة ما يلي:

- ألا يناقش المشاكل التقنية المتعلقة بفحص ملفه الجبائي، بل يترك للمكلف الحرية الكاملة في الكلام و تقديم تبريراته.
- تلقي كل المعلومات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة.
- توفير جو من الثقة بين المراقب و المكلف بالضريبة و تفادي إعلامه بالطابع الجزائي للمخالفات المرتكبة من طرفه.

01- قتال عبد العزيز، المرجع نفسه، ص **91**

- عدم الكشف بسرعة عن المعلومات المتحصل عليها و التي يمكن أن تثير قلقه مما يؤثر على جو الثقة الذي خلقه المراقب من قبل.

بعد الحصول على مختلف المعلومات من خلال فحص الملف الجبائي، أو من طرف الجهات الخارجية التي لها علاقة بالمكلف بالضريبة، أو من خلال اللقاء و التحاور مع المكلف، يقوم بمقارنتها مع التصريحات المكتتبة و الممتلكات الحقيقة و ذلك بهدف إستخراج المخالفات و الأخطاء المرتكبة و الحيل التي يستعملها المكلف للتهرب من دفع الضريبة من جهة، و تحديد الفارق الذي لم يصرح به من جهة أخرى.

***- طلب التبريرات و التوضيحات.**

يقوم المراقب بطلب التبريرات و التوضيحات التي يراها أساسية مما قد يحمله على إعادة تقييم الوعاء الضريبي، و يعتبر هذا الطلب كإجراء عادي للتحقق من التصريحات على الدخل الإجمالي، و عادة ما يطلب المراقب التبريرات عندما توفر لديه معلومات تثبت أن المكلف يتمتع بمداخيل هامة مقارنة مع تلك التي صرح بها فيما يخص التكاليف التي ضمها من الدخل الإجمالي كما يمكن للمراقب طلب توضيحات عن الغموض في التصريحات، إضافة إلى طلب توضيح حول عدم التجانس بين المعلومات الخاصة بالتصريح بالدخل الإجمالي المحصل عليه من خلال فحص الملف و المعلومات المصرح بها.[01]

= مرحلة الشروع في الرقابة المعمقة في الوضعية الجبائية الشاملة: تهدف الرقابة المعمقة في مرحلة الشروع فيها إلى مقابلة المكلف بالضريبة في التاريخ المحدد في الإشعار بالتحقيق، من أجل خلق جو من الثقة و التعاون معه، لإكتشاف المبالغ غير المصرح بها و المتحصل عليها من نشاط معروف أو خفي و يمكن أن يحصل على معلومات عن حالته الإقتصادية و الإجتماعية (كعدد السيارات و العقارات و غيرها من الممتلكات الخاصة)، و الوضعية العائلية و المستوى المعيشي كذا القروض الممنوحة له، و غيرها من السلوكيات التي تعبر عن مستوى معيشي يتناقض مع الوضعية المالية أو المركز المالي للمؤسسة، كما يمكن للعون طلب توضيحات و تبريرات بشكل كتابي حول جميع النقاط الغامضة و يمنح للمكلف بالضريبة أجل **ثلاثون (30)** يوما للرد عليها.

يتبع العون المحقق في هذه المرحلة طرقا مختلفة لتقدير الوضعية المالية الحقيقية للمكلف بالضريبة، لتحليل حساباته المالية عن طريق المقارنة مثل مقارنة الكشوف البنكية مع المداخيل المصرح بها، أو عن طريق تحديد قيمة حساب النقديات (البنك- الحساب البريدي - الصندوق)، و قيمة مبالغ الحسابات الشخصية التي إستعملها لحسابه الشخصي.[02]

01- **ناصر مراد، الغش و التهرب الضريبي في الجزائر**، الطبعة **01**، المؤسسة الوطنية للفنون المطبعية، بن عكنون، الجزائر، **2009**، ص **85**

02- **ناصر مراد**، المرجع نفسه، ص **86.**

= مرحلة الإعلان عن نتائج الرقابة.

يتوصل المحقق في هذه المرحلة إلى نتائج البحث و التحقيق الذي أجراه، هذه النتائج قد تكون موافقة لتصريحات التي قدمها المكلف و قد تكون مخالفة، في هذه الحالة الأخيرة يعيد تقويم وعاء الضريبة و يتعين عليه أن يعلن عن نتائج الرقابة وفقا للشروط التالية:

- إشعار المكلف بالضريبة بنتائج الرقابة حتى في حالة عدم إعادة التقويم برسالة مكتوبة مع إشعار بالإستلام يمضى من طرف المكلف، و يجب أن يكون مفصلا و معللا بطريقة تسمح له بتقديم ملاحظاته أو قبوله بالعملية، مع منحه مهلة **أربعون (40)** يوما للرد، و يعتبر عدم الرد في الآجال المحددة بمثابة قبول ضمني.
- ضرورة إستدعائه لحضور إجتماع إختتام أشغال التحقيق و يحدد فيه تاريخ و ساعة الحضور مع الإشارة لإمكانية إحضار مستشار معه.
- يجب على المحقق أن يبلغ المكلف بالضريبة في حالة رفضه لملاحظاته عن طريق رسالة مفصلة و مبررة، في حالة ما إذا ظهرت سبب آخر لإعادة التقويم يمكن الأخذ بعين الإعتبار لعناصر جديدة لم تكن واردة في الإشعار الأصلي، و يمنح للمكلف أجلا آخر مدته **أربعون (40)** يوما لتحليل ملاحظاته، و يعتبر هذا الإجراء إجراء جديد تم إضافته إلى أحكام الفقرة **05** من المادة **21** من قانون الإجراءات الجبائية بموجب المادة **13** من قانون المالية لسنة **2013** و هذا في للمحافظة على حقوق المكلف.[01]

ثانيا: التنسيق بين الإدارة الجبائية و الإدارات الأخرى (التعاون الداخلي):

إن الإدارة الجبائية مهما كانت كفاءتها لا تستطيع أن تكون فعالة في تطبيق أحكام القوانين الضريبية المختلفة على أكمل وجه، دون اللجوء إلى التعاون بينها و بين الإدارات العمومية الأخرى، التي لها علاقة بمراقبة أو تحصيل الضرائب و مكافحة الغش الضريبي، خاصة مصالح الجمارك، البنوك و المؤسسات المالية الأخرى، فالجمارك تلعب دورا هاما من خلال كشفها لكل ما يتعلق بعمليات الإستيراد و التصدير، و بالتالي تزويد إدارة الضرائب بكافة الفواتير وكذا رقم المبيعات أو المشتريات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة، كما تعمل على منعهم من تهريب أموالهم للخارج، أما بالنسبة لمصالح التجارة ممثلة في المصلحة الإقتصادية و قمع الغش فتكمن أهميتها من خلال تدخلاتها المستمرة في الحياة التجارية للكشف عن حجم العمليات التجارية التي تتم بدون فوترة، كذلك المؤسسات المالية التي يمكن لها تزويد إدارة الضرائب بكافة المعلومات التي تطلبها إدارة الضرائب مثل الكشوفات البنكية الخاصة بالمكلفين بالضريبة حركة رؤوس الأموال، شراء و بيع العقارات و المنقولات و كذا بيع السندات أو الأسهم أوي إلتزامات أخرى يقوم بها المكلف بالضريبة لدى المؤسسات المالية.

01- **ولهي بوعلام**، المرجع السابق، ص **67.**

و بالتالي من الوسائل التي تساعد على محاربة التهرب الضريبي هي عملية التنسيق مع الإدارات الأخرى التي لها علاقة بالجباية و التهرب الضريبي، و في هذا الصدد وضع المشرع سياسة منسجمة تقوم على التنسيق بين هذه الإدارات و ذلك عن طريق تأسيس لجان التنسيق بين الإدارات كل من **الضرائب، الجمارك و التجارة،** على المستوى المركزي و المحلي، مكلفة بتطبيق برنامج مكافحة التهرب الضريبي و الممارسات المشبوهة، و ترجم هذا التنسيق بموجب المرسوم التنفيذي رقم **97-290** المؤرخ في **1997/07/27** المتضمن إنشاء و تنظيم لجان التنسيق و الفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية و وزارة التجارة.، التي مهمتها تبادل المعلومات لإتخاذ الإجراءات اللازمة و إستغلال وصولات التوريد و ذلك بوضع قوائم للمستوردين و يتم تبليغها لمصالح الجمارك، التي تعمل بدورها على تحويل وصولات التوريد لإدارة الضرائب الولائية، كما تعمل على القيام بتبليغ دوري للمديريات الجهوية للضرائب وهذا من أجل مراقبة المعلومات المصرح بها و إستغلالها ميدانيا، حتى تستطيع المصالح الضريبية تأسيس الوعاء الضريبي.

إن المرسوم التنفيذي رقم **97-290** المشار إليها سابقا، قام بتوحيد النشاط بين الإدارات الثلاثة عن طريق التنسيق على المستوى المركزي و المحلي، بإنشاء كل لجنة تنسيق وزارية مشتركة و لجان تنسيق ولائية و فرق مختلطة للمراقبة المشتركة بين المصالح الإدارات الثلاثة و سنتطرق لهم بالتفصيل.[01]

01- على المستوى المركزي: لجنة التنسيق الوزارية المشتركة

تم إنشاء لجنة التنسيق الوزارية المشتركة بين المديرية العامة للضرائب و المديرية العامة للجمارك و المفتشية المركزية لتحقيقات الإقتصادية و قمع الغش بوزارة التجارة، تتشكل من أعضاء دائمين ممثلين في كل من: مدير العمليات الجبائية بالمديرية العامة للضرائب، مدير مكافحة الغش بالمديرية العامة للجمارك، المفتش المركزي للتحقيقات الإقتصادية و قمع الغش بوزارة التجارة، و أعضاء إضافيين لهم رتبة نائب مدير بالإدارة المركزية أو رتبة تعادلها، و يتولى رئاسة اللجنة واحد من الأعضاء الدائمين لمدة سنة **(01)** واحدة، يجتمع أعضاء هذه اللجنة مرة واحدة على الأقل كل شهرين بإستدعاء من رئيسها أو تجتمع في جلسة غير عادية بطلب صريح من أحد أعضائها الدائمين و تكلف هذه اللجنة بالمهام التالية:

- تنظيم و تطوير تداول المعلومات بين المصالح التابعة للهياكل المركزية التي تتشكل منها الضرائب الجمارك و التجارة.
- تتصور و تقترح كل التدابير و الإجراءات التي من شأنها أن تطور الأعمال ذات الإهتمام المشترك.
- إنجاز الأعمال المشتركة في مجال الرقابة الجبائية.

01- **ناصر مراد،** المرجع السابق، ص **91.**

- تقوم بتنسيق عمل لجان التنسيق الولائية و دراسة الحصيلة السداسية لأشغال هذه اللجان و في نفس الوقت تقوم بإعداد حصيلة سداسية عن نشاطاتها ترسل للوزارات الوصية.[01]

02- على المستوى المحلي:

أ- لجان التنسيق الولائية:بموجب المرسوم التنفيذي سالف الذكر تم إنشاء كذلك لجان التنسيق الولائية على مستوى كل ولاية تتشكل من أعضاء دائمين ممثلين من طرف المدير الولائي للضرائب، رئيس مفتشية قسم الجمارك بالولاية، و المدير الولائي للتجارة، أما الأعضاء الإضافيين فيتكونون من الموظفين الذين لهم على الأقل رتبة نائب مدير ولائي أو ما يعادلها في المديريات الولائية المعنية، يتولى رئاستها بالتناوب و لمدة سنة **(01)** واحدة أحد أعضاء الدائمين ضرائب – جمارك – تجارة، بهذا الترتيب كما تجتمع لجنة التنسيق الولائية مرة واحدة على الأقل في كل شهري، و يمكنها أن تجتمع في جلسة غير عادية و تتمثل مهام اللجان التنسيق الولائية فيما يلي:

- تضبط برنامج الأعمال المشترك في مجال الرقابة و الكشف عن الغش و التهرب الضريبي.
- تطبيق الإجراءات المقررة بصفة مشتركة و السهر على إنجاز برامج التدخل من طرف الفرق المختلطة للرقابة.
- تعد حصيلة سداسية عن نشاطاتها و ترسلها إلى المديرية الجهوية للضرائب، التي تعد بدورها حصيلة تشمل تقارير لجان التنسيق الولائية و ترسلها إلى لجنة التنسيق الوزارية المشتركة.

ب- الفرق المختلطة للرقابة: لقد تم إنشاء الفرقة المختلطة للرقابة تحت سلطة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمديرية الولائية للضرائب، يتمثل دورها الأساسي في تنفيذ مقررات و برامج المراقبة و التدخلات التي أعدتها لجان التنسيق الولائية، تتشكل هذه الفرق م ممثلي إدارات الضرائب، الجمارك، التجارة و يتم إختيارهم من بين موظفين لهم على الأقل رتبة مفتش رئيسي و ثلاث سنوات أقدميه (المادة **13** من المرسوم **97-290**) التي نصت على **"عندما لا تتوفر الهياكل الولائية على موظفي لهم رتبة مفتش رئيسي يمكن إستخلافهم بموظفين لهم رتبة مفتش أو ضابط مراقبة في الجمارك حسب الحالة على أن يثبتوا أقدمية لا تقل عن 05 سنوات".**[02]

تتدخل الفرق المختلط للرقابة بناءا على برنامج عمل تضبطه لجنة التنسيق الولائية كل ثلاثة أشهر و الفرق بدورها تقوم بتقديم عرض عن مدى إنجاز برامج التدخلات المسندة إليها إلى رئيس لجنة التنسيق الولائية كل ثلاثة أشهر، خلال الفترة الفاصلة بين تدخلات الفرق المختلطة للرقابة يلتزم الموظفـون

01- **شريط كمال، الرقابة الجبائية في الجزائر، - الإجراءات و الأدوات-** مذكرة لنيل شهادة ماجستير في العلوم الإقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة قسنطينة، الجزائر، سنة **2003-2004**. ص **80**

02- **شريط كمال**، المرجع نفسه، ص **81**

الذين يشكلون هذه الفرق بتأدية مهامهم العادية بالإدارات و المصالح التي ينتمون إليها، تقوم الفرق المختلطة للرقابة كذلك بعمليات الرقابة لدى الأشخاص الطبعيين و المعنويين الذين ينجزون عمليات إستيراد و تسويق بالجملة أو التجزئة، و بصفة عامة لذلك كل شخص ينشط ضمن الدورات التجارية و هذا قصد التأكد من مدى تطابق هذه العمليات مع التشريعات الجبائية و الجمركية و التجارية السارية المفعول و خاصة لكشف أي تهرب أو محاولة تهرب ضريبي، يتمتع أعضاء الفرق المختلطة للرقابة في إطار ممارسة مهامهم بالحق في الإطلاع على كل المعلومات التي بحوزة المصالح الإدارية الثلاث التي يمثلونها كما يجب على كل عضو فيها إتمام الإجراءات الرقابة و التسوية في حالة كشف التهرب الضريبي.

رغم تعليمات الإدارة المركزية للضرائب التي شددت على تنظيم و تسيير الفرق المختلطة إلا أن الإجراءات المتعلقة بكيفية تدخل هذه الفرق ما زالت لم توضح بعد، بكيفية تسهل عمل هذه الفرق عدا ما جاء في المرسوم **97-290** سالف الذكر الذي يحدد فقط مهام و صلاحيات هذه الفرق، و لهذا أخذت المديرية العامة للضرائب على عاتقها التفكير في طرق العمل و التنظيم و التسيير و كيفية التدخل بإعتبارها أكبر مستفيد من عمل هذه الفرق (كشف حالات الغش و بالتالي إعادة تقييم الوعاء الضريبي)، وخاصة بعد إنشاء مديرية الأبحاث و التحقيقات بالمديرية العامة للضرائب المكلفة بتنفيذ برامج تجميع المعلومات الجبائية التي تفيد كل التحقيقات و التحريات مع إعداد الوضعيات الإحصائية المتصلة بذلك، كما تقوم بتجميع و تحليل برامج البحث و المراقبة الجبائية و القيام بإقتراحات التفتيش و برامج تدخلات الفرق المختلطة عن طريق وضع فريق عمل من أجل تقييم عمل المصالح في هذا المجال، ومن أجل ضمان نجاح مهام هذه الفرق يجب توفر الشروط التالية:

- إختيار الأعضاء من بين الأكفاء و أكثرهم تجربة.
- إذلال الصعوبات التي تواجه عمل أعضاء هذه الفرق.
- تحفييز الموظفين المشكلين لهذه الفرق، عن طريق المكافئات و المنح و هذا لتفادي لإمكانية إغرائهم من طرف الغير.
- التكوين الجيد بما يضمن الفعالية.

رابعا: التعاون الدولي

لا تقتصر ظاهرة التهرب الضريبي على حدود دولة واحدة فقط، بل إتسع نطاقها على المستوى الدولي فالجزائر تشهد إقتصاديا إنفتاح على العالم الخارجي، و كذلك التطور الذي عرفته التجارة الخارجية خاصة بعد فتح المجال للإستثمارات الأجنبية التي يتفنن أصحابها في إستعمال وسائل و تقنيات عالية للتهريب أرباحهم خارج الإقليم الجزائري، إضافة إلى المعاملات الوهمية مع الخارج التي تسمح بتبييض الأموال غير المصرح بها والتنازلات غير الحقيقية التي تقوم بها الشركات على أرباحها مع فروعها في دول أخرى.

فيعتبر التعاون الدولي من خلال إبرام الاتفاقيات الضريبية (أبرمت الجزائر عدد كبير من الإتفاقيات الدولية المتعلقة بمكافحة التهرب الضريبي مع دول أجنبية عربية، إفريقية و أوروبية)، أداة فعالة لمكافحة التهرب الضريبي، نظر لما توفره من معلومات تساعد الإدارة الضريبية على كشف التهرب هذا ما جعل الدولة الجزائرية والدول الأجنبية الأخرى تلجأ إلى التعاون الدولي فيما بينها كضرورة حتمية لمكافحة التهرب الضريبي، فحتى تكون هذه المكافحة فعالة يجب أن تتوفر مصالح الإدارة الجبائية على كل المعلومات حول نشاط المكلف داخليا عن طرق التنسيق بين الإدارات المختلفة في البلد الواحد، وخارجيا عن طريق الإتفاق الدولي من أجل كشف وضعيته المالية.[01]

و يتم التعاون بين الدول عن طرق عقد إتفاقيات دولية هي في الغالب إتفاقيات ثنائية، زيادة على التعاون مع المنظمات الدولية مثل منظمة الأمم المتحدة، ولكن تجدر الإشارة إلى أن الدول لا تبدي الإهتمام المنتظر منها للتعاون من أجل مكافحة التهرب الضريبي الدولي، عكس الإهتمام الكبير الذي توليه من أجل معالجة الإزدواج الضريبي **LA DOUBLE TAXATION**، حيث قال في هذا الأمر الدكتور ناصر مراد أن **" المنظمة العالمية للتجارة تعارض مبدأ هذا التعاون، لما قد ينطوي عليه من إجراءات تؤدي إلى المساس بسرية المعاملات التجارية وإفشاء الأرصدة المالية التي يمتلكها رجال الأعمال في بنوك الدول المختلفة"**، يتمثل التعاون الدولي في نقطتين، النقطة الأولى تنصب على إكتشاف و تحديد نطاق التهرب الضريبي والثانية تتعلق بعملية التحصيل للضربة المستحقة والتي خرجت من إختصاص الدولة و أصبحت تابعة لإقليم دولة أخرى.

لكن يواجه التعاون الدولي صعوبات تحول دون تحقيق الأهداف المرجوة منها فبالنسبة للتعاون من أجل تحديد نطاق التهرب الضريبي و إكتشافه المتمثل في تبادل الدول للمعلومات الضريبية فيما بينها، الخاصة بالإيرادات الخاضعة للضريبة بين الدول المتعاقدة عن بعض أوجه النشاط الاقتصادي، فنجد الدول نفسها ملزمة بإعطاء إستفسارات من قبل بنوكها عن الحسابات الجارية أو الأوراق المالية لأشخاص طبيعيين أو معنويين هم عملاؤها، مما يؤدي إلى معارضة و رفض البنوك إفشاء أسرار زبائنها حتى لا تخسر مصداقيتها، فتلتزم الدول المتعاقدة بطلب معلومات عن بعض أوجه النشاط الإقتصادي في الدولة المتعاقدة الأخرى، مما يؤدي إلى إفشاء الأسرار الإقتصادية، فضلا عن المعلومات الخاصة بالأرصدة النقدية والأوراق المالية والحسابات المودعة في البنوك، الأمر الذي لا يلقى قبولا من كافة الدول فتعمل هذه الأخيرة إلى إعطاء معلومات و بيانات خاطئة، حيث يتم عادة إبرام عقد بين البنك والعميل بمقتضاه يقوم البنك بضمان سرية المعاملات المالية للعميل بحيث تترتب مسؤوليته المدنية في حالة عدم الوفاء بهذا الإلتزام.

01- **سويسي نفيسة، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة الغش و التهرب الضريبي**، مذكرة لنيل شهادة ماستر في العلوم الإقتصادية و المحاسبة، جامعة ورقلة، الجزائر، سنة **2009-2010**، ص **88**.

كما يتطلب كذلك التعاون من أجل تبادل المعلومات الضريبية إشتراك عدة دول لأن الدول التي تكون خارج هذه الإتفاقيات تلجأ إليها رؤوس الأموال المتهربة من الضرائب، في غالب الأحيان التهرب الضريبي الذي تعاني منه دولة ما تستفيد منه دولة أخرى عن طريق الجباية المتساهلة التي تجلب المكلفين بالضريبة المتهربين إلى ما يسمى **"المأوى الجبائي "**، فتكون هذه الدولة غير مستعدة للتعاون الجبائي و ذلك لما يعود به التهرب الضريبي من فائدة على إقتصادها الوطني، فتصبح بذلك الإتفاقيات الدولية عديمة الفائدة.[01]

هناك صعوبة أخرى تواجه هذا التعاون تتمثل في عدم قبول المكلفين بالضريبة الإدلاء بالمعلومات و هم يعلمون أنه ستستفيد منها خزينة دولة أجنبية، رغم أنهم لم يكونوا ليرفضوا الإدلاء بها لو كانت لصالح الخزينة العمومية لبلدهم، فأدى هذا إلى الإتفاق عند إبرام المعاهدات على أن يكون تبادل المعلومات الضريبية بما يسمح به تشريع كل دولة و لا يتعارض مع النظام العام أو المصلحة الوطنية.

المطلب الثالث: الوسائل العقابية لمكافحة التهرب الضريبي

إن الجرائم الضريبية بشكل عام و جريمة التهرب الضريبي بشكل خاص ذات طبيعة خاصة تتميز بها عن جرائم القانون العام، من حيث التجريم و إجراءات المتابعة وكذا من حيث الجزاءات المقررة لها، لذا إرتأينا في هذا الصدد أن نتناول السياسة العقابية التي إنتهجها المشرع الجزائري كآلية من آليات مكافحة التهرب الضريبي، ذلك لأن بعض المكلفين بالضريبة يصرون على عدم دفع الضريبة الواجب دفعها بصفة كلية أو جزئية لأسباب مختلفة دون أن تؤثر في سلوكه الإجراءات الوقائية المتمثلة في جملة المساعي و المجهودات التي تقوم بها إدارة الضرائب، من أجل تسهيل و تبسيط إجراءات دفع الضريبة و خلق نطاق للتخفيضات و الإعفاءات الجبائية، أو الإجراءات و الوسائل الرقابية التي تلجأ لها إدارة الضرائب من أجل التحقق من صحة التصريحات برقم الأعمال و المداخيل التي تشكل الوعاء الضريبي هذا النوع من المكلفين بالضريبة وضع لهم المشرع وسيلة أخرى تتمثل في آلية ردعية قمعية لردهم من جهة و لإفتكاك حقوق الدولة منهم من جهة أخرى، و ذلك من خلال سن عقوبات جزائية و أخرى جبائية بالإضافة إلى العقوبات التهديدية والمهنية.

و قبلها سنعالج إجراءات المتابعة وكيفيه كشف و إثبات التهرب الضريبي و الأشخاص المؤهلة لذلك، حتى يمكننا متابعه المتهربين قضائيا، و الجهة المختصة برفع الشكوى و تحريك الدعوى العمومية الجبائية وأيضا التطرق إلى تقرير المسؤولية الجزائية و بالتالي سنتحدث عن إجراءات المتابعة و المسؤولية الجزائية، بعدها العقوبات الجزائية و الجبائية، و أخيرا العقوبات الإدارية والمهنية.

01- **فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائري**، دار هومة، الجزائر، سنة **2008**، ص **343**

الفرع الأول: إجراءات المتابعة في جرائم التهرب الضريبي.

تعد معاينه و إثبات الجرائم الضريبية البداية الأساسية لمكافحة التهرب الضريبي و لقد أولاها المشرع الجزائري أهمية بالغة، من خلال حرصه على الإجراءات الواجب توفرها في الأشخاص المكلفين بإثبات الجرائم التي تتطلبها المحاضر الضريبية، و يترتب على إثبات و معاينة جريمة التهرب الضريبي إحالة مرتكبيها على القضاء للمحاكمة بناءا على شكوى من الجهة المختصة على مستوى إدارة الضرائب حتى يمكن تحريك ومباشرة الدعوى الجزائية و الجبائية، كما تترتب المسؤولية الجزائية على المكلف القائم بالأفعال المخالفة للقانون بصفته فاعل أصلي سواء كان شخص طبيعي أو معنوي، و تمتد المسؤولية إلى الشريك و أفعال الغير.

أولا: المتابعة الجزائية:

01- إثبات و معاينة التهرب الضريبي: لقد إتسمت القوانين الجبائية بعدم الإنسجام في تحديد الأشخاص المخولون للقيام بإثبات الجريمة الضريبية، حيث تختلف من نص إلى آخر، فجاءت المواد **21** من قانون الطابع و المادة **504** من قانون الضريبة غير المباشرة، على أن الأشخاص المؤهلين لإثبات التهرب الضريبي هم جميع أعوان إدارة الضرائب المفوضين و المحلفين قانونا مكلفون بإثبات المخالفات للقوانين و الأنظمة المتعلقة بالضرائب.

أما المادة **12** من قانون الرسوم على رقم الأعمال، فجاء فيها أنه يمكن أن تثبت مخالفات الأحكام الضريبية بكل وسائل الإثبات التابعة للقانون العام، من طرف ضباط الشرطة القضائية أو أعوان إدارة الضرائب المختلفة و الضرائب المباشرة، و التسجيل، و مصالح الجمارك أو أعوان قمع الغش و الجرائم الإقتصادية التابعين لإدارة التجارة، أما فيما يخص قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و قانون التسجيل، لم يشيرا على الإطلاق إلى الأشخاص المؤهلين لإثبات الجرائم الضريبية، و رغم إستحداث قانون الإجراءات الجبائية الذي بدوره لم يفصل بدقة في هذا الأمر، إذ نص على أعوان الإدارة الجبائية تارة و أعوان إدارة المالية من أجل إثبات التهرب الضريبي، دون أن تكون هناك أي إشارة إلى ضباط الشرطة القضائية، كما ينص على أن تكون رتبة الأعوان المؤهلين لذلك لا تقل عن رتبة مراقب في بعض المواد و في نصوص أخرى على أن لا تقل عن رتبة مفتش، و أحيانا أخرى لا ينص على رتبة الأعوان اللازمة لذلك.[01]

01- **فارس السبتي،** المرجع نفسه، ص **345**

ومما سبق ذكره، يثور بنا التساؤل حول ما إذا كان لضباط الشرطة القضائية الحق في إثبات جرائم التهرب الضريبي على غرار ما هو معمول به في قانون الرسوم على رقم الأعمال، أم الإثبات يبقى محصورا في أعوان الإدارة الضريبية و المالية فقط، فعليه إذا إنطلقنا من قاعدة أن الشرطة القضائية هي صاحبة الإختصاص العام في إثبات الجرائم و لها صلاحية البحث و جمع الأدلة الجنائية ما لم تستبعد بنص قانوني صريح، و بالتالي نظرا للطابع الخاص الذي تتسم به الجرائم الضريبية من حيث طابعها التقني و أنها تمس بالوعاء الضريبي، وكذلك لوجود علاقة بين المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية فالقاعدة العامة أن يكون حق الإثبات في الجرائم الضريبية من إختصاص الإدارة الضريبية، و طالما لا يوجد نص قانوني صريح يستبعد ضباط الشرطة القضائية من إثبات هذه الجرائم فمن حقهم إثباتها على أن يحيلوا محاضر الإثبات إلى إدارة الضرائب المختصة دون سواها لتحريك الدعوى العمومية.

من أهم الصلاحيات التي خولها المشرع الجزائري للأشخاص المؤهلين لإثبات الغش الضريبي هي تحرير محضر إثبات مخالفة، حيث جاءت المادة **505** من قانون الضرائب غير المباشرة التي نصت على الإجراءات الشكلية التي يتعين إحترامها عند تحرير المحضر و ذلك بذكر تاريخ اليوم الذي تم فيه تحريره و نوع المخالفة، إسم ومحل إقامة العون أو الأعوان الذين قاموا بتحريره، و الشخص المكلف بالضريبة المتابع و مكان تحرير المحضر و ساعة إختتامه، أما باقي القوانين الجبائية لم تخضع تحرير محضر الإثبات لأي شكلية معينة، حيث و حسب المادة **112** من قانون الرسوم على رقم الأعمال، يفهم أنه لكل جهة مؤهلة لإثبات الغش الضريبي تحرير محاضرها وفقا للأوضاع و الإجراءات التي تحكم تحرير محاضرها.

يقصد بالمحاضر الضريبية الأوراق التي يحررها أعوان الإدارة المالية بصفة عامة، المؤهلون لذلك الإثبات ما يتوصلون إليه من جرائم ضريبية و ظروفها و أدلتها ومرتكبيها و قد وصفت هذه المحاضر بأنها شهادة صامتة مثبتة في ورقة، كما أعطى المشرع المحاضر الضريبية قوة إثبات مطلقة إذا ما تم تحريرها وفقا للشروط الشكلية و الموضوعية، فهي تتميز بالقوة الثبوتية من أجل إثبات الجرائم لأنها أساس المتابعة، لأنه لا يمكن تقديم شكوى ما لم يكن هناك إثبات الجريمة بموجب محاضر مدعمة بالوثائق و الجداول فتحريك الشكوى من إختصاص الإدارة الضريبية دون سواها وهو مرتبط بهذه المحاضر.

و من صلاحيات الأعوان المؤهلين لإثبات الجرائم الضريبية كذلك الحق في الإطلاع على السجلات و الوثائق و المستندات لدى الإدارات و الهيئات العمومية و المؤسسات المالية و كل شخص أو شركة تقوم بعملية الوساطة قصد تأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها و الكشف عن الجرائم الضريبية و التأكد من إحترام القوانين الجبائية، أما أنه عندما تسفر عملية البحث عن التهرب الضريبي على قرائن تدل على ممارسات تدليسية يمكن لإدارة الضرائب أن ترخص لأعوانها القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث و الحصول على كل المستندات و الوثائق و الدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها

أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء و المراقبة أو دفع الضريبة، و يجوز لأعوان الضرائب القيام بكل المعاينات و التحقيقات التي تبدو لهم ضرورية لإثبات الجرائم في المحلات المهنية للمكلفين بالضريبة، و لكن وفقا لإجراءات معينة، يجب أن تكون خلال النهار و في ساعات العمل المحددة قانونا فضلا عن ذلك منح المشرع كذلك لأعوان الضرائب المحررين للمحاضر حق حجز الأشياء و الوسائل المستعملة في الغش، كما أجاز المشرع لأعوان الضرائب في حالة الشك بالغش إتجاه أشخاص خاضعين أو غير خاضعين للمراقبة بتفتيش داخل المنازل، و يكون بناءا على ترخيص من السلطة القضائية المختصة.[01]

ثانيا: المسؤولية الجزائية.

المسؤولية هي القدرة على تحمل كافة التبعات و الآثار التي يقررها القانون على ما يقوم به من تصرفات و أفعال، و هي تحمل الشخص المخالف للعقوبة المقررة قانونا كنتيجة لأعماله، و هذا إستنادا لنص المادة **47** من قانون العقوبات التي نصت أنه لا عقوبة على من كان في حالة جنون وقت إرتكاب الجريمة، وبناءا على الأفعال المخالفة للقانون التي يقوم بها المكلف بالضريبة تترتب عليه المسؤولية الجزائية و هي لا تقف عند الشخص المكلف وحده و إنما تمتد إلى الممثل القانوني للأشخاص المعنوية وكذلك إلى كل من ساعد أو حرض أو إتفق مع المكلف بالضريبة للتخلص من أداء الإلتزامات المنصوص عليها في القوانين الجبائية.

01- مسؤولية الفاعل الأصلي:

أ- مسؤولية الشخص الطبيعي: إن أكثر ما يتميز به القانون الجبائي هو إنشاء علاقات ضريبية بين الدولة ممثلة في إدارة الضرائب، و أشخاص طبيعية أو معنوية هم المكلفون بالضريبة فالمسؤولية الجزائية لا يتوجه بها القانون إلا لمن كان طرفا سلبيا في العلاقة الضريبية، فعليه لا يعتبر فاعلا أصليا في الجريمة الضريبية إلا من كان طرفا سليبا في هذه العلاقة الضريبية، فمثلا لا يعتبر فاعلا أصليا في جريمة عدم تقديم التصريحات إلا من كان ملزما بتقديمها و لا يكون فاعلا أصليا كذلك في جريمة عدم أداء الضريبة في الميعاد إلا من كان ملزما بأدائها.

و لما كان النشاط الإجرامي في الجريمة الضريبية يتمثل في مخالفة أحد الإلتزامات الضريبية فإن الفاعل الأصلي في هذه الجريمة يكون بذاته من يقع عليه عبء مباشرة هذا الإلتزام، أي أن الطرف السلبي المكلف بالضريبة في العلاقة الضريبية التي ينشئها القانون الضريبي بالتالي أي أن الطرف السلبي الملتزم بالضريبة قانونا لأن الجرائم الضريبية تستلزم في صفة الجاني أن يكون مكلف بالضريبة فالفاعل الأصلي في جريمة التهرب الضريبي هو أول من يخضع للمساءلة الجزائية سواء كان شخص طبيعي أو معنوي.

01- **فارس السبتي،** المرجع نفسه، ص **348**

كما يستطيع أن يتعدد الفاعلون الأصليون في الجريمة الضريبية، وذلك عند تعدد أطراف العلاقة الضريبية، كما هو الحال في التضامن بالوفاء لأداء الضريبة أو حالة الورثة أو الموصى لهم أو الموهوب لهم، أن يقدموا تصريحا للإدارة الضريبية خلال شهرين من وفاة الموروث بالأملاك التي آلت إليهم، ففي هذه الحالات قد تعدد الملتزمون بأداء الضريبة أي في حالة المخالفة نكون أمام عدد من الفاعلين الأصليين و يجب أن يكون كل منهم مكلفا بالإلتزام الضريبي ذاته محل الجريمة الضريبية التي سوف نتطرق لها بالتفصيل لاحقا عد التطرق للمسؤولية الجزائية عن فعل الغير.

ب- مسؤولية الشخص المعنوي: الشخص المعنوي كما نعلم هو مجموعة من الأشخاص أو الأموال تتمتع بالشخصية الإعتبارية، و يعترف لها القانون بجميع الحقوق المدنية من ذمة مالية مستقلة، أهلية قانونية، حق التقاضي، كما يسأل الشخص المعنوي مدنيا، فإنطلاقا من المسؤولية المدنية هل يسأل الشخص المعنوي جزائيا ؟ .

إن لكل شخص معنوي ممثل عنه يكون مسؤولا جزائيا عن الأفعال غير المشروعة التي ترتكب بإسم الشخص المعنوي، أما بالنسبة إذا كان الشخص المعنوي يسأل شخصيا على الجرائم المرتكبة فالمشرع الجزائري في السابق لم يعترف بنص صريح بالمسؤولية الجزائية للشخص المعنوي في قانون العقوبات، و حذا حذو المشرع الفرنسي الذي يقضي بتوقيع عقوبات جنائية على ممثل الشخص المعنوي إذا كان هذا الممثل القانوني هو المسؤول على الجرائم التي ترتكب بإسم الشخص المعنوي، كما لو إرتكبها بإسمه و لحسابه الخاص، لكن مع مرور الوقت في سنة **2004** إعترف المشرع الجزائري بالمسؤولية الجزائية للشخص المعنوي من خلال القانون **10/04** المؤرخ في **2004/04/15** الذي عدل المادة **18** مكرر إلى المادة **18** مكرر **1** من قانون العقوبات، حيث نرى أن المشرع فرض عقوبات أصلية توقع على الشخص المعنوي بالغرامة التي تساوي من مرة إلى **05** مرات الحد الأقصى للغرامة المقرر للشخص الطبيعي في القانون الذي يعاقب على الجريمة.

كما أجاز المشرع الجزائري كذلك بموجب القانون **14/04** المؤرخ في **2004/11/10** المعدل للمواد **65** مكرر **01** إلى **65** مكرر **04** من قانون الإجراءات الجزائية، متابعة الشخص المعنوي و ممثله القانوني جزائيا في نفس الوقت، كما إعترف المشرع الجبائي بالمسؤولية الجزائية للشخص المعنوي من خلال نصوص المواد **303** فقرة **09** من قانون الضريبة غير المباشرة، و المادة **138** من قانون الرسوم على رقم الأعمال، و المادة **36** من قانون الطابع و المادة **121** الفقرة **04** من قانون التسجيل، التي جاءت في مجمل نصوصها أن الغرامات الجزائية المستوجبة في آن واحد ضد أعضاء مجالس الإدارة أو الممثلين الشرعيين أو القانونين و ضد الشخص المعنوي دون الإخلال بتطبيق الغرامات الجبائية الواجبة.

من خلال ما سبق نجد أن المشرع الجزائي و المشرع الجبائي إعترف للشخص المعنوي بالمسؤولية الجزائية عن الأفعال المخالفة للقوانين، إلى جانب المسؤولية الجزائية لممثله القانوني، كما نلاحظ أيضا أن مسؤولية الشخص المعنوي ليست مطلقة بل حرص المشرع على حصرها في الشخص المعنوي من القانون الخاص مستبعدا بذلك الدولة و الجماعات المحلية و كذا الهيئات العمومية الأخرى الخاضعة للقانون الخاص كالمؤسسات الإقتصادية فإنها تكون مساءلة جزائية.

إن حرص المشرع الجزائري على إستبعاد الأشخاص المعنوية الخاضعة للقانون العام نلمسه من خلال نص المادة **303** الفرقة **09** من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة **" عندما ترتكب المخالفة من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص "**، فقد عمد المشرع على ذكر كلمة "القانون الخاص"، للتأكيد على إستبعاد الأشخاص المعنوية التابعة للقانون العام، بالتالي المسؤولية الجزائية عن مخالفات الإلتزامات الضريبية يتحملها الشخص المعنوي أما بالنسبة للعقوبات المقررة تطبق على الشخص المعنوي بإعتباره المسؤول القانوني من جهة و على ممثله القانوني بإعتباره المسؤول على التنفيذ و التعبير عن إرادة الشخص المعنوي من جهة أخرى، مع مراعاة طبيعة كل منهم، و عليه في حالة إرتكاب الشخص المعنوي لجريمة التهرب الضريبي فإنه يتم تطبيق العقوبات المالية و العقوبات الأخرى غلق، حل، إقصاء الشركة على الشخص المعنوي بإعتباره المسؤول الفعلي، أما العقوبات المقيدة للحرية و بعض الغرامات الجزائية تطبق على الشخص الطبيعي المتصرف بإسم الشخص المعنوي أو ممثله أو مسيره.[01]

02- مسؤولية الشريك: الأصل أن الجرائم الضريبية تقع من المتمتع بصفة المكلف بالضريبة، لكن يجوز أن تقع من طرف شخص آخر لا يتمتع بهذه الصفة يسمى **"الشريك"**، الذي يعتبر في الجرائم الضريبية مسؤولا جنائيا على إرتكاب الفعل المجرم قانونا من تجريم الفعل الذي ساهم فيه، لا من إجرام المكلف بالضريبة فالشريك يستمد إجرامه من تجريم الفعل لا من إجرام فاعله و من ثم يتعين لوقوع الإشتراك وقوع الجريمة الضريبية و يستوي في ذلك أن تقع الجريمة التامة أو يقتصر الحالة على مرحلة الشروع.

لقد أحالت القوانين الجبائية تعريف الشريك إلى قانون العقوبات المنصوص عليها في المادة **42** منه التي تنص على أنه **" يعتبر شريكا في الجريمة من لم يشترك إشتراكا مباشرا، لمن ساعد بكل الطرق أو عاون الفاعل أو الفاعلين على إرتكاب الأفعال التحضرية أو المسهلة أو المنفذة لها مع علمه بذلك".**

01- **بتاتة طروش**، المرجع السابق، ص **105**

نجد أن القوانين الجبائية و كذلك قانون الإجراءات الجبائية تنص على أن المسؤولية الجزائية تترتب عل كل شخص حرض أو ساعد أو إتفق مع ممول أو مكلف بالضريبة على التخلص من أداء الضريبة المنصوص عليها بالقوانين الجبائية، و قد أجمعت كذلك القوانين الجبائية على تحميل الشريك المسؤولية الجزائية كاملة و تطبق عليه العقوبات المقررة للفاعل الأصلي، و بالتالي نكون أمام جريمة الإشتراك في الجرائم الضريبية يجب إرتكاب فعل معاقب عليه و أن يقع الإشتراك بإحدى الطرق المبينة في القانون و هي التحريض المساعدة و الإتفاق، حيث تكون هذه الأفعال قبل أثناء وقوع الجريمة بقصد تسهيل تحقيق فكرة الجريمة التي كانت موجودة لديه قبل التحريض.

و أن تتوفر كذلك قصد الإشتراك، حيث يشترط لتحقيق جريمة الإشتراك القصد الجنائي لدى الشريك، أي يجب أن يكون عالما بالجريمة التي ترتكب و قاصدا بعلمه المشاركة أو المساهمة في إرتكابها فالشريك يسأل جنائيا عن إشتراكه في الجريمة حتى و لو إنتفت مسؤولية الفاعل الأصلي المكلف بالضريبة بسبب فقدان أهليته أو وفاته، فإذا توفي المكلف بالضريبة بعد صدور الحكم بإدانته فإن العقوبات المتعلقة بالإكراه البدني تسقط لإستحالة تنفيذها، أما العقوبات المالية و المصاريف القضائية و الديون الجبائية بإعتبارها دينا عليه فهي تنفذ على تركة المتوفي، أما إذا توفي المكلف بالضريبة أثناء المحاكمة و قبل صدور الحكم تقضية المحكمة بإنقضاء الدعوى العمومية و لكن لا يستبعد إستمرار محاكمة الشريك أو الشركاء إن وجدوا.[01]

قد يتعهد كذلك المكلف بالضريبة إلى شخص آخر للوفاء بالإلتزامات الضريبية الملقاة على عاتقه، كأن يوكل محاسب معتمد أو خبير جبائي أو من لهم هذه الصفة لدفع الضريبة عنه أو تقديم التصريحات الضريبية، إلا أن هذا الوكيل لا يقوم بهذه الإلتزامات، فمسؤولية المكلف بالضريبة تكون عن فعله الشخصي الذي إنحصر في الإخلال بالإلتزامات المفروضة عليه، لا عن الفعل الذي أتاه غيره فإذا أهمل الغير الإلتزام الضريبي فإن الطرف السلبي في العلاقة الضريبية المكلف بالضريبة يكون وحده المسؤول عن ذلك بإعتباره الفاعل الأصلي، بالرغم من عدم علم المكلف بالضريبة بعدم تسديد الضريبة من طرف الوكيل، إلا أن المسؤولية الجنائية تقع عليه دون غيره، بإعتباره هو الملتزم القانوني بأداء الإلتزامات الضريبية، و لكن في حالة إثبات إشتراك الوكيل مع المكلف بالضريبة من أجل التهرب الضريبي عن طريق تقديم بيانات غير صحيحة أو تزوير المكلف بالضريبة الذي يدعي جهله بالمناورات التدليسية التي قام بها الوكيل، عليه إثبات جهله أو عدم إمكانه منع ذلك قبل فوات الأوان.[02]

01- **بتاتة طروش**، المرجع نفسه، ص **107**

02- **بتاتة طروش**، المرجع نفسه، ص **108**

إن أكثر ما يميز الجرائم الضريبية عن غيرها من الجرائم، أنها من الجرائم ذات المسؤولية المطلقة أو ذات ركن معنوي ضعيف، لأن الخطأ فيها مفترض فرضا قابلا لإثبات العكس، فإذا كان الوكيل قد قام بخطأ مهني لم يقصد به التهرب من الضريبة ففي هذه الحالة تنتفي عنه المسؤولية الجزائية و لكن تقع عليه المسؤولية المدنية و التأديبية، إن خطأ المحاسب في إعتماد الإقرار المزور لا يكفي لإعتباره شريكا في جريمة التزوير و إن كان يكفي لمساءلته مهنيا أو تأديبيا لأنه و إن كانت المسؤولية الجنائية للمحاسب أو الخبير الجبائي أو أي وكيل آخر تتوقف على توافر القصد الجنائي في حقهم، فإن الخطأ المهني الذي إرتكبوه يؤدي إلى تقرير مسؤوليتهم المدنية و التأديبية، لأنه رغم تحقق النتيجة لا يتحقق الجرم لإنتفاء القصد الجنائي.

كما نصت القوانين الجبائية على إشتراك الوكيل و هذا ما جاءت به المادة **306** الفقرة **01** من ق ض م ر م على أنه **" يعاقب على المشاركة في إعداد أو إستعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها من قبل وكيل أعمال أو خبير و بصفة أعم من قبل كل شخص أو شركة تتمثل في مسك السجلات الحسابية أو في المساعدة على مسكها لعدة زبائن "**، كما يوجد نوع آخر من الإشتراك هو إشتراك المكلف بالضريبة مع أعوان الضرائب كأن يتفق المكلف بالضريبة مع رئيس مفتشية الضرائب التابع لها على إخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة، و إصدار ضريبة في حقه بأقل من المبلغ الخاضع للضريبة عن طريق التلاعب في رقم الأعمال المصرح به، أو يتفق معه على وقف المتابعات القائمة في حقه، من أجل تحصيل الضريبة أو إخفاء أو إتلاف الجداول الضريبية المبينة لديونه، و لا يتم ذلك إلا بمقابل يقدمه المكلف لعون إدارة الضرائب.[01]

03- مسؤولية الغير: إن القاعدة العامة في القانون الجنائي تنطلق من مبدأ شخصية العقوبة، أي لا تقع العقوبة إلا على من إرتكب الفعل المجرم، فتتفق القوانين الضريبية مع القوانين الجنائية بشأن شخصية المسؤولية الجزائية، لكن تخرج القوانين عن هذه القاعدة في بعض الأحيان أين يسأل الغير عن مخالفة الإلتزامات الضريبية المفروضة على المكلف بالضريبة، و هذا من أجل ضمان تحصيل الضريبة.

أولا: بالنسبة للولي أو الوصي عن عديم الأهلية أو ناقصها: نجد أنفسنا أمام أشخاص مدينين ضريبيا كلاهما ملتزم بالوفاء بالديون الضريبية إتجاه الخزينة العمومية، فعديم الأهلية أو ناقصها هو الملتزم القانوني و نائبه هو الملتزم بالوفاء بالديون الضريبية، نتيجة المسؤولية التي نتجت من جراء إنابته، فالمبدأ أن القاصر لا يمكن مساءلته جنائيا لأنه لم يرتكب أي مخالفة بنفسه، فالإجراء الذي يوقع في حقه هو إستيفاء الضريبة من ماله الخاص، أما ممثله القانوني أي من ينوبه هو من يسأل جنائيا عن مخالفة الإلتزامات الضريبية و أنه أمام إدارة الضرائب هو الطرف السلبي في العلاقة بينهما.[02]

01- **بتاتة طروش**، المرجع نفسه، ص **110**

02- **بتاتة طروش**، المرجع نفسه، نفس الصفحة.

ثانيا: فيما يخص المسؤولية الجزائية للمكلف بالضريبة عن أفعال تابعيه: الأصل أن المكلف بالضريبة هو المسؤول جنائيا، أي الفاعل الأصلي في حالة إرتكاب جريمة التهرب الضريبي نتيجة أفعال مخالفة قام بها تابعيه، كإخفاء بعض المبالغ التي تخضع للضريبة أو عرقلة أعوان الضرائب للقيام بتحصيل الضريبة أو تزوير الدفاتر المحاسبية، ففي كل هذه الأفعال المكلف بالضريبة هو من يتحمل نتائج الأخطاء التي يقوم بها تابعيه على أساس أنه هو الطرف السلبي في العلاقة الضريبية و الملتزم بجميع الإلتزامات الضريبة فإن مبدأ مسؤولية الملتزم الأصلي جنائيا عن أفعال تابعيه عن المخالفات الضريبية التي قاموا بها مادام الإلتزام الذي وقعت الجريمة بمخالفتها يقع عبئه عليه وحده، فعلى المكلف بالضريبة إثبات النية السيئة لتابعيه بشتى الطرق عن الأفعال التي قاموا بها و أنه لم يكن يعلم بذلك نتيجة قوة قاهرة أو ثقته الزائدة في مستخدميه، وأنه في حالة علمه كان سيمنع حصول ذلك و في حالة إثبات ذلك تنتفي عن المكلف المسؤولية الجزائية عن الجريمة الضريبية التي قاموا بها تابعيه.[01]

ثالثا: بالنسبة لورثة المكلف بالضريبة المتوفي: يتحملون تسديد الديون الضريبية التي لم يؤديها المكلف بالضريبة من التركة التي آلت إليهم، كما يستوجب الإشارة إليه هو أن وفاة المكلف بالضريبة لا تلزم الورثة شخصيا بالديون الضريبية و إنما تلزمهم بالديون المثقلة لتركة المكلف بالضريبة المتوفى، لأن التركة لا تؤول إلى الورثة إلا بعد سداد كل الديون المثقلة بها، و إدارة الضرائب منح لها القانون الجزائري إمتياز الأسبقية في إستيفاء دينها من تركة المكلف المتوفى، فالمعمول به أن التركة لا تخضع لإجراءات التسجيل من أجل نقل الملكية إلى الورثة إلا بعد تسديد كل الديون الضريبية التي كانت على عاتق المكلف بالضريبة المتوفي، فمسؤولية الورثة لا تتعدى مال التركة، ففي حالة إن كانت الديون أكثر من التركة التي تركها المكلف بالضريبة المتوفى فالورثة ليسوا مسؤولين عن هذه الديون المتبقية، فهم يسددوها في حدود التركة التي آلت إليهم، وعليه يتحمل الورثة ديون المكلف بالضريبة أي مورثهم من تركته الخاصة و يترتب على هذا الإلتزام توقيع الغرامات الجبائية دون الغرامات الجزائية.[02]

رابعا: المسؤولية بالتضامن: تكون ناتجة بين الأشخاص الذين لهم نفس المصلحة فتوجد صور مختلفة عن مسؤولية التضامن كما هو الحال بالنسبة لشركاء في شركة التضامن حسب المادة **551** من القانون التجاري الجزائري، التي نصت على أن الشركاء مسؤولين مسؤولية تضامنية و بلا حدود عن ديون الشركة بما فيها الديون الضريبية، و كذلك بالنسبة للأزواج القائمين بنشاط تجاري مشترك بإسمهما تكون مسؤوليتهم تضامنية في حالة تهربوا من أداء الضريبة المستوجبة عليهم، عن طريق تنظيم إعسار أحدهم مثلا فمسؤوليتهم تضامنية عن الديون الضريبية فقط.

01- **بتاتة طروش**، المرجع نفسه، ص **114**

02- **بتاتة طروش**، المرجع نفسه، ص **115**

الفرع الثاني: تحريك الدعوى العمومية و الجبائية:

إن الجريمة الضريبية تتولد عنها دعوتان، دعوى عمومية تهدف إلى تطبيق العقوبات الجزائية (الإكراه البدني و الغرامة الجزائية)، و دعوى جبائية تهدف إلى تطبيق العقوبات الجبائية (الغرامة الجبائية و المصادرة).

لقد إتفقت جميع القوانين الجبائية على أن صلاحية تحريك الدعوى العمومية و الجبائية يكون من طرف إدارة الضرائب، و تكون بناءا على شكوى تقدمها هذه الأخيرة أمام الجهات القضائية المختصة خروجا عن القاعدة العامة للإختصاص المحلي (المادة **329** من قانون الإجراءات الجزائية)، حيث يختص وكيل الجمهورية محليا بالنظر في جرائم محل الجريمة أو محل إقامة أحد المتهمين أو شركائهم أو محل القبض عليهم، لكن المشرع الجزائري أخضع الإختصاص المحلي فيما يتعلق بالجرائم الضريبية لإختيار الإدارة الضريبية دون أن يستوجب ذلك القيام مسبقا بإنذار المعني لتقديم أو تكميل تصريحه أو تسوية وضعيته إزاء التنظيم الجبائي، و حتى تكون الدعوى صحيحة يجب أن تتوفر الشكوى على شرطين أساسين، الأول أن تقدم الشكوى من طرف من كلفه القانون بذلك و هو المدير الولائي للضرائب أو الجهوي أو المركزي أو من ينوب عنهم قانونا، و ثانيا أن تكون الشكوى مكتوبة أو موقعة من طرف صاحب السلطة في إصدارها أي وضع ختم الإدارة الجبائية حتى تكتسب الصفة الرسمية و ما يقصد بالشكوى البلاغ أو الإخطار الذي يبلغه المجني عليه إلى السلطات المختصة طالبا تحريك الدعوى العمومية بشأن جرائم معينة، فنستخلص من ذلك أنه في حالة رفع الدعوى أمام القضاء قبل صدور الشكوى الضرائب تكون الدعوى باطلة بطلانا مطلقا رغم أن القاعدة تقضي أن النيابة هي المختصة في تحريك الدوى العمومية، إن قانون للإجراءات الجبائية قيد حرية النيابة العامة في إستعمال حقها في تحريك الدعوى العمومية حيث إستوجبت كل القوانين الضريبية ضرورة تقديم شكوى من طرف إدارة الضرائب كشرط أساسي لتحريك و مباشرة الدعوى العمومية و الجبائية وهذا من أجل حماية والمحافظة على العلاقة الودية بين الإدارة و المكلفين بالضريبة بناءا على مبادئ الضريبة الأربعة: الإقتصاد، اليقين، الملائمة و العدالة، و كذلك بطابعها التقني و المحاسبي وكذلك لأن الإدارة الجبائية هي الإدارة الوحيدة التي بحوزتها كافة المعلومات و المستندات و الوثائق الخاصة بالمكلفين بالضريبة، كما أن مصلحة الخزينة العمومية تتطلب ذلك، جاءت المواد **305** من قانون الضريبة المباشرة و المادة **119** من قانون ق ر ر أ التي أجازت للمدير الولائي للضرائب سحب الشكوى في حالة دفع كامل الحقوق العادية و الغرامات موضوع الملاحقات و يترتب على سحبها إنقضاء الدوى العمومية طبقا للمادة **06** من قانون الإجراءات الجزائية، لأنه وفقا لهته المادة السحب أو التنازل عن الشكوى يوقف إجراءات المتابعة و يستدعي على ذلك على مدير الضرائب عدم إمكانية تقديم شكوى أخرى بعد التنازل عنها، و هذا من أجل الحفاظ على إستقرار المراكز القانونية لكن المشرع بالمقابل إشترط في سحب الشكوى من قبل مدير الضرائب تسديد المكلف بالضريبة كامل الديون الضريبية المستحقة للخزينة العمومية و كذلك كل الحقوق التابعة (الغرامات الجبائية المترتبة عن حالة الغش الضريبي).

أما بالنسبة لمسألة التقادم فإن مدة تقادم الدعوى العمومية حسب قانون الإجراءات الجزائية هي ثلاثة سنوات بالنسبة للجنح و عشر سنوات بالنسبة للجنايات من يوم إرتكاب الجريمة، لكن بالرجوع إلى القوانين الجبائية نجد أنها تتفق على مدة التقادم بمرور **04** سنوات من تاريخ إرتكاب الجريمة مهما كانت طبيعة الجريمة جنحة أو جناية، و تبقى مسألة المصالحة مطروحة لأن المشرع الجزائري تجاهل مسألة المصالحة في المجال الضريبي و هل هي سبب من أسباب إنقضاء الدعوى العمومية أو لا، فنجده من خلال نص المادة **550** من قانون الضريبة غير المباشرة أشار إلى المصالحة فنصت هذه المادة **" على أن الغرامات المنصوص عليها في هذا القانون يمكن أن تكون محل إعفاءات أو مصالحات حسب الشروط المحددة و القواعد المنصوص عليها في المادة 540 من نفس القانون"**، لكن هذه المادة لم تتعرض للمصالحة في حالة ما إذا كانت لها تأثير على الدعوى العمومية و الجبائية فكان من الأولى أن تتضمنها القوانين الجبائية كوسيلة من وسائل إنقضاء الدعوى العمومية فالمصالحة في الأساس هي وسيلة من وسائل إنقضاء الدعوى العمومية في حالة قيام المدعي و المدعى عليه بإجراء المصالحة، و بالتالي الصلح يمنح للإدارة أن تحقق غرضها بإستيفاء ديونها الضريبية و ذلك بإلتزام المكلف المتحرر بتنفيذ شروط الصلح بمحض إرادته، و من جهة أخرى يترتب عنه تحصيل المبالغ المتهرب منها بسهولة و بسرعة بعيدة عن المنازعات القضائية و طول مدة الإجراءات، و بالتالي ربح الوقت و الجهد و المصاريف كما يمكن أن تدفع مبالغ مستحقة من خلال المصالحة في شكل رزنامة دفع، منحها المشرع للمكلف بالضريبة لدفع ما عليه من ديون نظرا للصعوبات التي تعترضهم أثناء تسديد مستحقاتهم بشرط أن يدفعوا مسبقا ما قيمته **20%** من مبلغ الديون وفقا لرزنامة الدفع الآتية:

- **06** أشهر بالنسبة للديون أقل من **10000000** دج.
- **12** شهرا بالنسبة للديون أقل من **20000000** دج.
- **12** شهرا بالنسبة للديون التي تفوق **20000000دج**.

و بمجرد منح رزنامة الدفع من طرف قاضي الضرائب يتم تقديم طلب لتأجيل الدعوى العمومية، مرفق بنسخة من هذه الرزنامة إلى وكيل الجمهورية أو قاضي التحقيق أو أمام جهات الحكم المختصة، و يتعين على قضاة النيابة العامة إما توقيف تحريك الدعوى العمومية أو إلتماس التأجيل للفصل في القضية إذا كانت على مستوى التحقيق أو على مستوى جهات الحكم.

الفرع الثالث: العقوبات المقررة.

إن سياسة التجريم التي إتبعها المشرع بخصوص الأفعال التدليسية المرتكبة من طرف المكلفين بالضريبة المتعلقة بمخالفات التشريع و التنظيم الجبائي أقر لها أدوات عقابية تتبعها الدولة لحماية كيانها من هذه الجرائم، فمن أجل ردع و قمع جريمة التهرب الضريبي تم إقرار عقوبات جزائية و أخرى جبائية من أجل حماية الخزينة العمومية و مصلحة الإقتصاد الوطني، و سنتناول العقوبات الجزائية المسلطة على كل من الفاعل الأصلي سواءا كان شخصا طبيعيا أو معنويا، الشريك و أعوان الضرائب كذلك العقوبات الجزائية فيما يخص العود و جميع العقوبات، و كذا تطبيق الظروف المخففة، كما سنتناول العقوبات الجبائية في كل قانون.

أولا: العقوبات الجزائية:

01- العقوبات الخاصة بالفاعل الأصلي: إتفقت أغلب النصوص العقابية في القوانين الجبائية على عقوبة الحبس من سنة **(01)** إلى خمس **(05)** سنوات، على كل من تملص أو حاول التملص كليا أو جزئيا من الوعاء الضريبي، أو تصفيتها أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها بإستعماله مناورات و طرق تدليسية أو إحتيالية غير أنها تختلف بالنسبة لقيمة الغرامات الجزائية المطبقة في حق المتهرب كالآتي:

- في قانون الضرائب غير المباشرة، المادة **532** منه تنص على أنه يعاقب بغرامة جزائية قدرها **50000** دج إلى **200000** دج أما في حالة الإخفاء لا تطبق هذه العقوبة إلا إذا كان الإخفاء يفوق **10** مرات المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ **10000دج**.
- في قانون التسجيل، فالمادة **119** منه و قانون الطابع في المادة **34** منه تنص على أن الغرامة الجزائية المطبقة تتراوح من **5000دج** إلى **20000** دج، أما في حالة الإخفاء لا تطبق هذه العقوبات إلا إذا كان الإخفاء يتجاوز **10** مرات المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ **1000** دج.
- إلا أن المادة **303** من ق ض م ر م بعد تعديلها بموجب القانون رقم **11/02** المؤرخ في **2002/12/24** المتضمن قانون المالية لسنة **2003** بالمادة **28** منه، أصبحت العقوبة تحسب على أساس قيمة الحقوق الضريبية المتملص منها على النحو الآتي:

أ- غرامة جزائية من **50000** دج إلى **100000** دج عندما لا يفوق المبلغ المتملص منه **100000 دج.**

ب- بالحبس من سنة إلى **02** شهرين إلى **06** أشهر و غرامة جزائية من **100000دج** إلى **500000دج** أو بإحدى هاتي العقوبتين عندما يفوق المبلغ المتملص منه **100000دج** و لا يتجاوز **1000000** دج.

ت- بالحبس من سنة إلى **06** أشهر إلى **02** سنتين و غرامة جزائية من **500000دج** إلى **2000000دج** أو بإحدى هاتي العقوبتين عندما يفوق المبلغ المتملص منه **1000000دج** و لا يتجاوز **5000000** دج.

ث- بالحبس من **02** سنتين إلى **05** سنوات و غرامة جزائية من **2000000دج** إلى **5000000دج** أو بإحدى هاتي العقوبتين عندما يفوق المبلغ المتملص منه **5000000دج** و لا يتجاوز **10000000** دج.

ج- السجن من **05** سنوات إلى **10** سنوات و بغرامة جزائية قدرها **5000000دج** إلى **10000000** دج أو بإحدى هاتي العقوبتين عندما يفوق المبلغ المتملص منه **10000000** دج.[01]

و نجد أن قانون الرسوم على رقم الأعمال في المادة **117** منه، أحال العقوبات طبقا للمادة **303** من ق ض م ر م، عن كل من تملص أو حاول التملص بصفة كلية أو جزئية بإستعمال طرق تدليسية من أساس الضرائب و الحقوق أو الرسوم التي يخضع لها أو تصفيتها أو دفعها في حين أن المواد **532** قانون الضريبة غير المباشرة، و المادة **119** من قانون التسجيل و المادة **134** من قانون الطابع لم يطرأ عليها أي تعديل كي تتماشى مع العقوبات المدرجة في المادة **303** من ق ض م رم بعد تعديلها.

كما أن المادة **530** من قانون الضريبة غير المباشرة نصت على عقوبة **06** أيام إلى **06** أشهر في حالة صناعة أو نقل كحول أو بارود أو مصنوعات من البلاتين أو الذهب أو الفضة حمل دمغات مزورة أو حيازة الأواني أو الأجهزة الخاصة لصناعة التبغ بطريقة غير شرعية، و المادة **531** من قانون الضريبة غير المباشرة على أن تطبق في حالة إستعمال طوابع مزورة أو مستعملة و كذلك بيع التبغ و عليه طوابع مزورة العقوبات المنصوص عليها في المادتين **209** و **210** من قانون العقوبات.

جاءت المادة **304** و **408** من قانون الضريبة المباشرة و الرسوم المباشرة، و المادة **122** من قانون الرسوم على رقم الأعمال و المادة **536** من قانون الضريبة غير المباشرة نصت على أنه في حالة الإعتراض الجماعي على فرض الضريبة على المكلفين الذي يترتب عليه المساس بالإقتصاد الوطني أحالت العقوبة إلى نص المادة **418** من قانون العقوبات، التي تعاقب بالسجن من **10** سنوات إلا أن نص المادة **418** سالفة الذكر ألغي بموجب تعديل قانون العقوبات بالقانون رقم **09/01** المؤرخ في **2001/07/27** و لم يطرأ أي تعديل على مواد القوانين الجبائية حيث عوضت المادة الأخيرة بالأمر **75- 47** المؤرخ في **17** يونيو **1975**ج.ر **53** ص **758** .وحررت كما **يلي "يعد مرتكبا لجريمة التخريب الاقتصادي ويعاقب بالسجن المؤقت من 10 عشر إلى 20 عشرين سنة كل من أحدث أو حاول أن يحدث متعمدا شغبا من شأنه، أن يعرقل الأجهزة الأساسية للإقتصاد الوطني، أو يخفض من قدرة إنتاج الوسائل الاقتصادية.**

نجد أن الماد **129** من قانون الرسوم على رقم الأعمال التي تنص على معاقبة مخالفة الخبير الجبائي أو وكيل الأعمال أو المحاسب، تعاقب هؤلاء بغرامة جزائية تتراوح بين **1000** دج و **10000** دج و تقابلها المادة **545** من قانون الضريبة غير المباشرة التي تنص على نفس المخالفة و لكن جاء في نصها لفظ الغرامة الجبائية و هنا يطرح التساؤل في حالة ما إذا كانت العقوبة غرامة جزائية أو جبائية.

01- **بتاتة طروش**، المرجع نفسه، ص **120**

و في حالة ما إذا كان الفاعل أصلي شخصا معنويا فتطبق عليه الغرامة الجزائية فقط و تطبق عقوبات الحبس و الغرامات الجزائية على أعضاء الإدارة أو ممثله القانوني أو المتصرف بإسمه المواد **303** فقرة **09** من ق ض م ر م، و المادة **138** من ق ر ر أ، و المادة **121** فقرة **04** من ق ت، و المادة **36** من قانون الطابع..

02- العقوبات الخاصة بالشريك:

إن شركاء مرتكبي جريمة التهرب الضريبي هم من نصت عليهم المادة **42** من قانون العقوبات، و يعتبر على الخصوص كشركاء حسب المواد **303** فقرة **02** ق ض م ر م و المادة **120** فقرة **01** ق ت، و المادة **35** فقرة **01** ق ط الأشخاص التالين:

*-الذين يتدخلون بصفة غير قانونية للإتجار في القيم المنقولة أو تحصيل قسائم في الخارج.

*-الذين قبضوا بأسمائهم قسائم يملكها الغير.

فتطبق على الشريك المرتكب لجريمة التهرب الضريبي نفس العقوبات المقررة للفاعل الأصلي، و بالتالي تحميل الشريك المسؤولية الجزائية كاملة، و هذا ما جاء بالإجماع في كل القوانين الجبائية من خلال المواد **303** فقرة **02** ق ض م ر م، المادة **542** ق ض غ م، المادة **120** فقرة **01** ق ت، المادة **126** ق ر رأ، المادة **35** فقرة **01** ق ط.

03- العقوبات الخاصة بأعوان إدارة الضرائب:

إن الإخلال بإلتزام النزاهة الواجب على كل موظف أو صاحب سلطة عمومية مكلف بتحصيل الضرائب المباشرة أو غير المباشرة أو يضع جداولها من شأنه أن يمس بمبدأ العدالة الضريبية، الشيء الذي ينجر عنه تشجيع التهرب الضريبي، لذلك نصت المادة **122** من قانون العقوبات التي ألغيت بموجب الأمر **06-01-** المتعلق بالوقاية من الفساد و مكافحته، على أن كل صاحب سلطة عمومية يأمر بتحصيل الضرائب و كذلك كل موظف يضع جداولها أو يقوم بتحصيلها يعاقب بالحبس من **02** سنتين إلى **10** سنوات و بغرامة جزائية من **500** دج إلى **10000** دج حسب المادة **121** من قانون العقوبات.

وتطبق نفس العقوبات أيضا على أصحاب السلطة العمومية أو الموظفين الذين يمنحون أية صورة كانت و لأي سبب كان و بغير تصريح من القانون إعفاءات من التكاليف أو الضرائب أو الرسوم العمومية أو يتجاوزون عن شيء منها أو يسلمون مجانا منتجات مما تنتجه مؤسسات الدولة، ويعاقب المستفيد بإعتباره شريكا، فالمشرع إشترط أن يكون الفاعل صاحب سلطة عمومية أي يتمتع بسلطة إصدار القرار في مجال المالية العمومية للدولة، و كذلك كل الموظفين الذين لهم سلطة لتأسيس وعاء الضريبة و تحصيل مستحقاتها فضلا عن العقوبات الجزائية، تطبق عليهم العقوبات التأديبية المقرر في حق الموظفين و الأعوان العموميين (المادة **542** ق ض غ م، المادة **120** فقرة **01** ق ت، المادة **35** فقرة **01** ق ط).[01]

01- بتاتة طروش، المرجع نفسه، ص **122**

كما أن الموظف المرتكب لهذه الأفعال يعد مرتكبا خطأ مهني و بالتالي يخضع للعقوبات التأديبية المقررة في المرسوم التنفيذي رقم **03/06** المؤرخ في **2006/07/15** و المادة **177** إلى المادة **181** المتضمن القانون العام للوظيفة العمومية، كما جاءت المادة **539** ق ض غ م و المادة **65** ق إ جبائية بأن كل مخالفة للأحكام المتعلقة بالسر المهني ترتكب من قبل الأشخاص ينبغي عليهم المحافظة عليه بموجب تنظيم الضرائب و الرسوم عند تأسيسها أو تحصيلها أو مراقبتها أو في المنازعات التي يشاركون فيها، يعاقب بالعقوبات المنصوص عليها في المادة **301** من قانون العقوبات و هي الحبس من **01** شهر إلى **06** أشهر و غرامة مالية من **500** دج إلى **5000** دج، كما يعاقب كل من يبدد المحجوزات الموضوعة تحت حراسته أو يشرع في ذلك بعقوبة **06** أشهر إلى **03** سنوات و بغرامة من **500** دج إلى **5000** دج إذا سلمت الأشياء المحجوزة للغير.

04- في حالة العود:

يقصد بالعودة إلى الجريمة من قبل شخص سبق الحكم عليه نهائيا بالإدانة من أجل جريمة أخرى، و بالتالي يعتبر العود سببا لتشديد العقوبة، لأن الحكم السابق لا يفلح في ردعه، كما عرف المشرع الجبائي العود من خلال المادة **131** من ق ر ر أ**" يعتبر في حالة عود كل شخص أو شركة صدر ضدها حكم بإحدى العقوبات المنصوص عليها في القانون، يرتكب في غضون أجل 05 سنوات بعد الحكم بالإدانة "**، إذا لقيام حالة العود يجب أن يكون الحكم صادرا من محكمة جزائية و أن تكون العقوبة أصلية فلا يعتد بالعقوبات التكميلية أو التدابير الوقائية.

و يترتب عن حالة العود في جريمة التهرب الضريبي وجوبا مضاعفة العقوبات الجبائية و الجزائية، و حددت مدة العود بـ **05** سنوات و أجمعت كل القوانين الجبائية على ذلك، المادة **303** ق ض م ر م، المادة **130** ق ر ر أ، المادة **546** ق ض غ م، المادة **35** فقرة **02 -03** ق ط/ المادة **120** فقرة **02** ق ت أما كل من يجعل الأعوان المؤهلين لمعاينة المخالفات المتعلقة بالتشريع الجبائي في وضع يستحيل فيه أداء وظائفهم، ففي حالة العود يمكن للمحكمة أن تصدر حكما بعقوبة الحبس لمدة تتراوح ما بين **06** أيام و **06** أشهر، المواد **304** ق ض م ر م، المادة **122** ق ر رأ، المادة **120** الفرقة **02** ق ت، المادة **37** ق ط.

05- العقوبات التكميلية:

نجد أن كل القوانين الضريبية نصت على العقوبات التكميلية إلى جانب العقوبات الأصلية حيث أجمعت على أن العود في أجل **05** سنوات تترتب عنه مضاعفة العقوبات بحكم القانون، سواء كانت جبائية أو جزائية و ذلك دون الإخلال بالعقوبات الخاصة المنصوص عليها في نصوص أخرى و تسمى العقوبات التكميلية، كالمنع من ممارسة المهنة، العزل من الوظيفة و غلق المؤسسة...إلخ.

بهذا المفهوم فإن العقوبات التكميلية هي جزاءات سالبة للحقوق في حالة إرتكاب مخالفات للأحكام الضريبية و يتم اللجوء إليها خاصة في حالة العود، حيث تناولت العقوبات التكميلية جل القوانين الجبائية لا سيما قانون الضريبة المباشرة و الرسوم المباشرة في نص المادة **306**، و المادة **544** من ق ض غ م، المادة **128** ق ر ر أ، فضلا على ذلك فيما يخص الجرائم التي تنطوي على عقوبات جزائية تستطيع الجهات القضائية المختصة أن تأمر بنشر الحكم القضائي كليا أو جزئيا في الجرائد التي تعينها، و بتعليقه في الأماكن العمومية التي تحددها و ذلك على نفقة المحكوم عليه و هذا وفقا لنص المواد **303** ف **06** ق ض م رم، المادة **134** ق ر رأ، المادة **550** ق ض غ م، المادة 35 الفقرة **06** ق ط، المادة **120** فقرة **06** ق ت.

ثانيا: العقوبات الجبائية:

سوف نستعرض العقوبات الجبائية حسب كل قانون من القوانين الجبائية على حدى لأنها تختلف مضمونا و مقدارا من قانون لآخر.

01- الغرامات الجبائية:

أ- العقوبات المقرر في قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

إن أول غرامة قد يتعرض لها المكلف بالضريبة تلك المتعلقة بعدم تقديم التصريحات بالوجود في الآجال المحددة بتطبيق غرامة مالية محددة بـ **30000** دج و تفرض تلقائيا و بطريقة مباشرة لمخالفة الإجراءات الجبائية طبقا للمادة **194** فقرة **01** ق ض م ر م، و بموجب المادة **192** تفرض تلقائيا غرامة جبائية على كل مكلف لم يقدم التصريح السنوي حسب الحالة، إما بصدد الضريبة على الدخل أو على أرباح الشركات بمضاعفة المبلغ المفروض بنسبة **25%** دون أن تتجاوز الغرامة مبلغ **1000000** دج لتخفض هذه الزيادة إلى **10 %**أو **20%** ضمن ما هو محدد في المادة **322** ق ض م ر م، إثر تقديم التصريح بعد إنقضاء الآجال المحددة.

- عندما يكون تصريح المكلف ناقصا أو غير صحيح فيما يتعلق بالعناصر التي تعتمد عليها الإدارة الضريبية لتحديد الوعاء الضريبي و يزداد مبلغ الحقوق المتملص منها كالآتي:

*-نسبة **10 %**إذا كان المبلغ المتملص منه يساوي أو أقل من **50000** دج.

*-نسبة **15 %**إذا كان المبلغ المتملص منه أكبر من **50000دج** و أقل من **200000** دج .

*-نسبة **25 %**إذا كان المبلغ المتملص منه يفوق **200000** دج

- في حالة إستعمال مناورات و طرق تدليسية تطبق زيادات تقدر بـ:

*-نسبة **100 %**إذا كان مقدار الحقوق المتملص منها سنويا أقل أو يساوي **5000000** دج.

*-نسبة **200 %**إذا كان مقدار الحقوق المتملص منها سنويا أكبر من **5000000** دج.

أما المادة **304** من نفس القانون فتعاقب بغرامة تتراوح ما بين **10000** دج إلى **30000** دج كل شخص يتصرف بأي طريقة كانت بحيث يتعذر على الأعوان المؤهلين معاينة المخالفات تسريع الضرائب القيام بمهامهم، و في حالة غرق المحل لأسباب تهدف إلى منع الرقابة تحدد الغرامة بـ **50000** دج و تضاعف **03** مرات في حالة إجراء معاينتين متتاليتين و كان المحل مغلق، كما عاقبت المادة **306** ق ض م ر م عن المشاركة في إعداد أو إستعمال وثائق و معلومات يثبت عدم صحتها من قبل و كيل أو خبير و بصفة أعم كل شخص أو شركة تتمثل مهنتها في مسك السجلات المحاسبية أو في المساعدة على مسكها لعدة زبائن بغرامة قدرها **1000** دج عن المخالفة الأولى المثبتة عليه، **2000دج** في الثانية، **3000** دج في الثالثة و هكذا دواليك بإضافة **1000** دج على كل مخالفة جديدة دون أن يستوجب ذلك التمييز فيما إذا إرتكبت من شخص واحد أو لدى عدة مكلفين إما بالتعاقب أو بالتزامن، و لزم بالتضامن كل من المخالف و زبونه بدفع الغرامة.

أ1- في مجال الضرائب غير المباشرة: في هذا القانون ميز المشرع بين نوعين من العقوبات الجبائية عقوبات ثابتة و عقوبات نسبية.

***- العقوبات الثابتة:** و ذلك بنص المادة **523** ق ض غ م حيث يعاقب على جميع المخالفات للأحكام القانونية و التنظيمية المتعلقة بالضرائب غير المباشرة بغرامة **5000** دج إلى **25000** دج مع مراعاة الأحكام المنصوص عليها في المواد **524** إلى **527** من ق ض غ م.

العقوبات النسبية: في حالة التملص من الحقوق يعاقب بغرامة مساوية لمبلغ الضريبة أو الرسم غير المسدد دون أن يقل مبلغ الغرامة عن **250000** دج، هذا في الحالة العادية، أما في حالة إستعمال طرق إحتيالية و مهما كانت مبلغ الحقوق موضوع الغش و كذا في الحالة منصوص عليها في المادة **530** الفقرة **02** المتعلقة بأنواع الكحول المغيرة، كما تحدد الغرامة بضعف العقوبة أو لا تقل عن **50000** دج.

أما المادة **537** فتعاقب كل من يجعل بأي وسيلة كانت الأعوان غير قادرين على تأدية وظائفهم بغرامة من **1000** دج إلى **10000** دج، و عند رفض تقديم الوثائق أو إتلافها قبل إنقضاء الآجال المحددة لحفظها تعاقب المادة **537** ق ض غ م بغرامة من **1000** دج إلى **10000** دج.، في حين أن المادة **544** تعاقب على المشاركة في إعداد أو إستعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها من طرف محاسب أو خبير جبائي أو كل من له هذه الصفة بنفس الغرامات المقرر في المادة **306** السالفة الذكر.[01]

01- **بتاتة طروش**، المرجع نفسه، ص **123**

أ2- في مجال قانون الرسوم على رقم الأعمال: جاءت المادة **114** لتعاقب على كل مخالفة للأحكام القانونية و النصوص التنظيمية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة بغرامة تتراوح بين **500** دج إلى **2500** دج و في حالة الطرق التدليسية يحدد المبلغ بين **100** دج إلى **5000** دج، و في حالة عدم وضوح الهوية المنصوص عليها في المادة **60** من ق ر ر أ تطبق غرامة جبائية تقدر بـ **1000** دج و كل مخالفة للإلتزامات المنصوص عليها في المادة **61** من نفس القانون تطبق عليها غرامة جبائية تتراوح ما بين **1000** دج إلى **5000**دج.

إذا تبين بعد التحقيق أن رقم الأعمال السنوي المصرح به غير كافي أو أن الخصم طبق في غير محله يضاف إلى مبلغ الرسوم المتملص منها حسب المادة **116** ق ر ر أ النسب التالي:

*-نسبة **10** %إذا كان المبلغ المتملص منه يساوي أو أقل من **50000** دج.

*-نسبة **15** %إذا كان المبلغ المتملص منه أكبر من **200000** دج .

وفي حالة الطرق التدليسية تطبق نسبة **100%** على مجمل الرسوم المتملص منها، أما المادة **122** عاقبت على من يجعل الأعوان في وضع يستحيل عليهم القيام بوظائفهم بغرامة من **1000** دج إلى **10000** دج.

أ3-في مجال قانون الطابع: إن كل مناورة غايتها الغش أو تعريض الضريبة للشبهة عن طريق إستعمال الآليات المشار إليها في المادة **04** ق ط، يعاقب عليها بالعقوبات المنصوص عليها في التشريع الجاري به العمل لكل ضريبة متملص منها، غير أنه في حالة إستعمال آلة بدون ترخيص من الإدارة فإن الغرامة لا تقل عن **10000** دج حسب المادة **33** من قانون الطابع، أما المادة **35** فقرة **02** من نفس القانون حددت الغرامة في حالة العود و التملص من الرسوم بـ **05** مرات هذه الرسوم أو لا تقل عن **2000** دج و المادة **37** نصت على من يجعل من الأعوان المؤهلين في حالة تمنعهم من القيام بمهامهم بغرامة تتراوح ما بين **10000** دج إلى **100000** دج، في حين أن المادة **90** جعلت كل مخالفة لأحكام دفع الطابع الأوراق القابلة للتداول أو غير القابلة للتداول بغرامة ما بين **500** دج إلى **5000** دج، المادة **9** نصت على أن تطبق الغرامة المنصوص عليها في المادة **90** بالتضامن على المكتتب أو القابل أو المستفيد أو المظهر الأول للورقة غير المدموغة أو غير المؤشر عليها من أجل الطابع و ذلك في حالة مخالفة أحكام المواد **77** إلى **86** من قانون الطابع.

في حين أن المادة **106** من نفس القانون جاء فيها أن كل مخالفة لأحكام المواد **19، 100، 101** من قانون الطابع يعاقب عليها بغرامة تقدر بـ :

*-نسبة **10** %إذا كان المبلغ المتملص منه يساوي أو أقل من **50000** دج.

*-نسبة **15** %إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها أكبر من **50000**دج و أقل من **200000** دج

*-نسبة **25** %إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منه يفوق **200000** دج.

وفي حالة إستعمال طرق تدليسية تطبق غرامة **100%** على كل الحقوق المتملص منها و تستحق الغرامة من كل عقود و محررات و إيصالات أو إيرادات عن كل عملية لم يسدد منها رسم الطابع و الحد الأدنى للغرامة هو **500** دج.

أ4- في مجال قانون التسجيل: تنص المادة **49** من قانون التسجيل، على أن كل شخص على علم بالوفاء سواء كان المؤجر أو أحد المؤجرين، قام بفتح الخزانة أو عمل على فتحها دون مراعاة لشروط المادة **48** من نفس القانون تترتب عليه شخصيا رسوم نقل الملكية عن طريق الوفاة و العقوبات المستحقة بسبب المبالغ أو السندات أو الأشياء الموجودة في الخزانة، ماعدا رجوعه عن المكلف بالضريبة فيما يخص هذه الرسوم و العقوبات عند الإقتضاء، و يكون فضلا عن ذلك خاضعا لغرامة تتراوح ما بين **1000** دج إلى **10000** دج، أما المادة **120** من نفس القانون فنصت على العقوبات الجبائية في حالة الرسوم المتملص منها فإن الغرامة المطبقة تكون مساوية لأربعة أضعاف هذه الرسوم دون أن تقل عن **5000** دج.

أ5- في مجال قانون الإجراءات الجبائية: نصت المادة **62** منه على أنه يعاقب بغرامة من **5000** دج إلى **50000** دج كل شخص أو شركة ترفض منح حق الإطلاع على الدفاتر و المستندات و الوثائق المنصوص عليها في المواد **45** إلى **61** من نفس القانون، التي يتعين على المكلف بالضريبة تقديمها وفقا للتشريع أو تقوم بإتلافها قبل إنقضاء الآجال المحددة لحفظها، كما أن المادة **45** من القانون **04-21** المؤرخ في **2004/12/31** المتضمن قانون المالية لسنة **2005** نصت على أنه في حالة عدم تقديم المكلفين بالضريبة الذين ينجزون عمليات البيع بالجملة بما فيها المستوردين، كشفا بقائمة زبائنهم ضمن الشروط المذكورة في المادة **224** الفقرة **01** من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة تطبق عليهم غرامة تقدر بـ **30000** دج إلى **400000** دج كما تطبق الغرامة في حالة تقديم معلومات غير صحيحة في كشف الزبائن.

ثالثا: العقوبات الإدارية:

رغبة من المشرع في دعم و حماية حقوق الخزينة العمومية، جاء بموجب قانون المالية لسنة **1997** بعض الإجراءات لتعزيز الجهاز الردعي و هي عبارة عن عقوبات إدارية تمس مهنة المكلف بالضريبة و تتمثل في:

01-الغلق المؤقت لمقر نشاط المكلف بالضريبة: و هي عقوبة تلجأ إليها إدارة الضرائب بعد إستيفاء كل المحاولات الضريبية من أجل إجبار المكلف بالضريبة على التسديد، فالمكلف بالضريبة أمام خيارين إما التسديد أو الغلق المؤقت، و ما ينتج عنه من خسائر جراء توقف نشاط، ففي حالة عدم الدفع يتخذ قرار الغلق ضده في أجل **10 أيام** إبتداءا من تاريخ التبليغ من طرف العون المتابع و بحضور المحضر القضائي فقد نص عليه المشرع في المادة **146** من قانون الإجراءات الجبائية بموجب المادة 34 من قانون المالية لسنة **1997** على أن قرار الغلق المؤقت يتخذه المدير الولائي للضرائب مع تبليغ المكلف بالضريبـــــــــة

من طرف عون المتابعة أو المحضر القضائي و ألا تتجاوز مدة الغلق **06** أشهر و للمكلف حق الطعن في القرار برفع اليد بعريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة المختصة إقليميا ألا أن الطعن لا يوقف التنفيذ.

02-تسجيل المكلفين بالضريبة المتهربين في بطاقية معلومات:

و هذا بموجب التعليمة المشتركة بين الوزارات رقم **127** المؤرخة في **1997/07/27** يتم وضع بطاقية معلوماتية وطنية خاصة بالمكلفين بالضريبة المتهربين المخالفين للتشريع الجبائي، الجمركي و التجاري، كما تبلغ المكلفين بالضريبة الذين تم تسجيلهم من أجل تسوية وضعيتهم إزاء الخزينة العمومية و في حالة تسوية الوضعية يمكن للمكلف بالضريبة طلب إلغاء تسجيله في البطاقية، إلا أن الإلغاء لا يكون إلا بعد مرور **(02) سنتين** من تسوية الوضعية بطلب من إحدى الإدارات الثلاثة (الجمارك، التجارة الضرائب).

03-سحب التوطين المصرفي للمستوردين: و هي عبارة عن رخصة تقدم لهم من البنوك الوطنية التي يتعاملون معها من أجل السماح لهم بعمليات الإستيراد، و من أجل محاربة التهرب الضريبي أسس المشرع رسم خاص للتوطين المصرفي يطبق على عمليات الإستيراد بموجب الأمر رقم **05-05** المؤرخ في **2005/07/25** المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة **2005** كما جاءت التعليمة الوزارية رقم **04** تحدد كيفيات تطبيق الرسم و سحب التوطين المصرفي.

04-إقصاء المكلفين بالضريبة المتهربين من المشاركة في الصفقات العمومية: على أن يقصى بشكل مؤقت أو نهائي من المشاركة في الصفقات العمومية المتعاملون الإقتصاديون الذين:

*- لا يستوفون واجباتهم الجبائية و شبه الجبائية.

*- المسجلون في البطاقية الوطنية لمرتكبي الغش.[01]

01- **بتاتة طروش**، المرجع نفسه، ص **125**

المبحث الثاني: الوسائل المستحدثة لمكافحة التهرب الضريبي.

تناولنا في المبحث الأول واقع مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر من خلال الوسائل و الآليات المعتمدة المتمثلة في الوسائل الوقائية، الرقابية ، العقابية، و إستخلصنا من ذلك أن الرقابة الجبائية هي أهم آلية تعتمد عليها الإدارة الضريبية في التحقق من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة و حساب الوعاء الضريبي، و رغم الصلاحيات التي يتمتع بها مفتشو الضرائب بإعتبارهم الأشخاص المكلفون دون سواهم بمراقبة ملفات المكلفين بالضريبة سواء حق المعاينة، حق الزيارة، حق الإطلاع على الوثائق إلا أنها تبقى محدودة و غير كافية للكشف عن المعاملات غير المصرح بها، كما أنه لا يمكنهم من تفتيش مركبات المكلفين بالضريبة و التأكد من مطابقة السلع المحملة للفواتير و كذا لا يمكنم تفتيش مساكنهم و لواحقهم الخاصة.

كما أنه و بالرغم من الصلاحيات الواسعة الممنوحة لهم في عمليات التحقيق في تصريحات المكلفين بالضريبة إلا أنه لا يمكنهم إجراء كشوف مكالمتهم الهاتفية و رسائلهم دون علمهم، كما أن إدارة الضرائب من بين الإدارات العمومية التي تعمل بنظام عمل الوظيف العمومي أوقات العمل الصباحية و المسائية، و هو ما يمنح للمكلفين بالضريبة مجالا وملاذا واسعا لإخفاء المستندات، نقل السلع... إلخ من المخالفات التي تتم خارج أوقات العمل العادية.

أمام هذه النقائص جعلتنا نفكر جديا في خلق آلية و ووسائل مستحدثة و جديدة يمكن أن تساهم بفعالية في الرقابة الجبائية تتمثل في إنشاء جهاز يعنى بمكافحة التهرب الضريبي، يتمتع بجملة من الصلاحيات التي تسمح له بالقيام بكافة الأعمال التي من شأنها سد هذه النقائص التي تعاني منها إدارة الضرائب في محاربة هذه الظاهرة تعمل بالموازاة مع إدارة الضرائب و تحت وصاية وزارة المالية يسمى **"الديوان الوطني لمكافحة التهرب الضريبي "** تكون مشكلة من جميع الأطراف المتدخلين في العملية الضريبية المشار إليهم أعلاه (إدارة الضرائب، الجمارك، التجارة)، بالإضافة إلى عناصر الضبطية القضائية المنصوص عليها في المادة **15** من قانون الإجراءات الجزائية (بإستثناء رؤساء المجالس الشعبية البلدية)، لما لها من إختصاص نوعي و إقليم واسع و عام في مجال البحث و التحري و جمع الأدلة في جريمة التهرب الضريبي، و هذا على ضوء بعض تجارب الدول الأخرى خاصة التجربة الفرنسية التي تعتبر رائدة في هذا المجال.

المطلب الأول: واقع آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري

إن وجود التهرب الضريبي يرجع لأسباب متعلقة بالتشريع الضريبي في حد ذاتها لعدم إستقرارها و الثغرات القانونية التي تعتريها، و أيضا لإنعدام الوعي الضريبي على مستوى المكلف بالضريبة و موظف الضرائب كذلك، و يرجع هذا لأسباب مرتبطة بالتركيبة الإجتماعية و الواقع السياسي

و الإقتصادي للفرد الجزائري، من أجل ذلك كانت له نتائج سلبية على الخزينة العمومية و الإقتصاد الوطني و سيرورة التنمية الوطنية.

الفرع الأول: من حيث الهيكل التنظيمي لإدارات الضرائب

إتخذ المشرع الجبائي في مجال تنظيم مصالح الإدارة الجبائية و تطويرها حتى تتماشى مع الإصلاحات الإقتصادية من جهة، و لزيادة فعالية الرقابة و التحصيل الجبائي من جهة أخرى، حيث كانت بعض التعديلات الهيكلية بموجب المرسوم التنفيذي رقم **90-190** المؤرخ في **23** جوان **1990** المتعلق بتنظيم الإدارة المركزية لوزارة الإقتصاد، و ذلك بتحويل الإدارة المركزية إلى المديرية العامة للضرائب و إنشاء **09** مديريات جهوية بموجب المرسوم التنفيذي رقم **91-60** المؤرخ في **23** فيفري **1991** كما تم إنشاء مديريات فرعية على مستوى المديريات الولائية، و لقد تبنى هذه التعديلات الهيكلية من أجل تنظيم السير الحسن لإدارة الضرائب، و ضمان سلامة تطبيق التشريعات الضريبية و هو التنظيم المعمول به إلى غاية تاريخ اليوم، و بالمقابل إنتقلت الإدارة الضريبية من إدارة أفقية التنظيم (مديرية التحصيل – مديرية المنازعات – مديرية الرقابة الجبائية – مديرية الوسائل العامة)، إلى إدارة عمودية التنظيم تعتمد على حجم نشاط المكلفين بالضريبة مقسمة كالآتي:

أولا: مديرية كبريات المؤسسات DGE .

هي مديرية لتسيير المؤسسات و الشركات التي يفوق رقم أعمالها **100** مليون دينار جزائري و المؤسسات البترولية و المؤسسات الأجنبية و مقرها الجزائر العاصمة.

ثانيا: مراكز الضرائب CDI .

هي مراكز على مستوى كل ولايات الوطن تقوم بتسيير المؤسسات و الشركات المتوسطة و الصغيرة و مختلف المهن الحرة.

ثالثا: المراكز الجوارية للضرائب.

هي كذلك متواجدة على مستوى كل ولايات الوطن تقوم بتسيير المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الجزافي.[01]

بالإضافة إلى خلق مفتشية متخصصة لتسيير جباية العقار، المعادن الثمينة، الكحول و التبغ الفلاحة، و الهدف من إنجاز هذا الهيكل التنظيمي هو التحكم الفعال في مختلف الموارد الجبائية، تحسين الخدمات، إعطاء فعالية أكثر للرقابة الجبائية و التحصيل الضريبي، حيث أن هذا التنظيم معمول به في فرنسا و عليه من أجل نجاحه و فعاليته يجب مراعاة إعتبارات كثيرة لأنها تختلف من الدول المتقدمة إلى الدول النامية من حيث الهياكل و السياسات الإقتصادية و المالية.

01- **بتاتة طروش**، المرجع نفسه، ص **126**

الفرع الثاني: مضمون الإصلاح من حيث الأشخاص المؤهلون لمكافحة التهرب الضريبي

تختلف معاينة الغش الضريبي بسبب خصوصية الطبيعة و الطرق المتبعة لإرتكابها عن غيرها من جرائم القانون العام بالنظر إلى الأشخاص المؤهلين لهذه المهام، و قد أشار التشريع الضريبي إلى الأشخاص المؤهلين لمعاينة الغش الضريبي و حدد الصلاحيات المخولة لهم، غير أن التقنيات الجبائية إتسمت بعدم الإنسجام في تحديد الأشخاص المخولون للقيام بإثبات الجريمة الضريبية حيث تختلف قائمة الأشخاص المؤهلين من نص قانوني إلى آخر حيث يمكن تصنيف النصوص الضريبية إلى:

***- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة** و كذا **قانون التسجيل** لم تعين هذه النصوص الأشخاص المؤهلين بمتابعة الغش الضريبي.

***- قانون الضرائب غير المباشرة**: حصر إثبات الغش الضريبي في أعوان الضرائب المفوضين و المحلفين قانونا دون سواهم و ذلك حسب المادة **504** من قانون الضرائب غير المباشرة **" إن أعوان إدارة الضرائب المفوضين و المحلفين قانونا مكلفون على الخصوص بإثبات المخالفات للقوانين و الأنظمة المتعلق بالضرائب غير المباشرة".**

و يكون مؤهلون لتحرير المحاضر كل من:

*- أعوان الجمارك و بصفة عامة جميع المستخدمين إدارة المالية و كذا مستخدمو الدرك الوطني و جميع أعوان مصالح الجسور و الطرقات المأذون لهم بموجب القانون بتحرير المحاضر .... إلخ.

*- الإدارة البلدية أو عونها أي رئيس المجلس الشعبي البلدي و نوابهم و محافظو الشرطة فيما يخص المخالفات المرتكبة من قبل البائعين المتجولون للمصنوعات من الذهب و الفضة.

*- المندوبون الغابيون و أعوان الشرطة البلدية فيما يخص مخالفات في مادة التبغ.

*- أعوان الشرطة و الأعوان البلديون المؤهلون لهذا الغرض فيما يخص المخالفات في الرسم الصحي على اللحوم.

***- قانون الرسوم على رقم الأعمال:** وسع هذا النص من قائمة الأشخاص المؤهلين للمتابعة بحيث تشمل ضباط الشرطة القضائية و أعوان إدارة الضرائب المختلفة و أعوان الضرائب المباشرة و التسجيل و أعوان الجمارك و أعوان قمع الغش و الجرائم الإقتصادية وذلك حسب ما جاء في المادة **112** من قانون الرسوم على رقم الأعمال **" يمكن أن تثبت المخالفات للأحكام المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة بكل وسائل الإثبات التابعة للقانون العام، أو تعاين بواسطة محاضر بعدها ضباط الشرطة القضائية أو أعوان إدارات الضرائب المختلفة و الضرائب المباشرة و التسجيل ومصالح الجمارك أو قمع الغش و المخالفات الإقتصادية".**

قانون الطابع: ألغيت المادة **24** منه بموجب المادة **200** من قانون المالية لسنة **2002**، التي حولتها إلى قانون الإجراءات الجبائية.

من خلال ما تم التطرق له يثار التساؤل حول حق الضبطية القضائية في إثباتهم للغش الضريبي كما هو الحال بالنسبة لقانون الرسوم على رقم الأعمال، أم أن الإثبات يبقى محصورا فقط في أعوان الضرائب كما هو الحال في قانون الضرائب غير المباشرة و من ثم لا يجوز تدخلهم، و عليه نقول أن الرأي الراجع هو أنه طالما لا يوجد نص صريح يستثني ضباط الشرطة القضائية لمختلف الأسلاك من إثبات هذه الجرائم فمن حقهم إثباتها على أن يحيلوا محاضر الإثبات إلى إدارة الضرائب المختصة دون سواها بتحريك الدعوى العمومية.

لقد خول المشرع الجزائري للأشخاص المؤهلين لإثبات الغش الضريبي عدة صلاحيات من أجل متابعة هذه الجريمة، و لعل أهمها هو تحرير محاضر إثبات المخالفات التي نصت عليه المواد **505** إلى **508** من قانون الضرائب غير المباشرة و المادة **112** من قانون الرسوم على رقم الأعمال و الواضح من خلال هذه المواد أنها لم تتعرض إلى الإجراءات و البيانات الشكلية الواجب توافرها في محاضر المعاينة بإستثناء نص المادة **506** ق ض غ م التي جاء فيها أنه يذكر في المحضر:

*- تاريخ تحريرها ونوع المخالفة.

*- إسم و صفة العون أو الأعوان الذين حرروا المحاضر.

*- إسم الشخص المكلف بالمتابعة.

*- يختتم المحضر بمكان تحريره و ساعة إختتامه.

من خلال نص المادة **112** من ق ر ر أ، أن كل جهة مؤهلة لإثبات المخالفة تحرير محاضرها وفقا للإجراءات التي تحكم تحرير محاضرها، فضلا عن ذلك جاء في نص المادة **511** ق ض غ م خولت لأعوان الضرائب المؤهلين لإثبات المخالفات حجز الأشياء محل الغش و الوسائل المستعملة فيه، على أن يحرروا محاضر للحجز يذكر فيه التصريح بالحجز الذي يتوفر على قياس الأشياء المحجوزة و وزنها وحضور المخالف أثناء عملية الحجز بالإضافة إلى البيانات السابق ذكرها المنصوص عليها في المادة **506** ق ض غ م.

أما في حالة ما إذا كان سبب الحجز مستندا على التزوير أو إتلاف الدفاتر و النسخ و غيرها من الوثائق فإن محضر الحجز يبين فيه التزوير و الإتلاف، وتبقى الوثائق المذكورة و المؤشر عليها مرفقة بالمحضر، كما أنه من بين الإجراءات التي نصت عليها لمادة **508** من ق ض غ م هو أن يقرأ المحضر على المخالف متى كان حاضرا أثناء تحريره، و تعطى له نسخة منه يشار إلى ذلك بالمحضر، أما إذا كان غائبا و له مكان إقامة معروف فإن المحضر يبلغ له في أجل **48** ساعة من الإختتام و في الحالة العكسية فإن المحضر يعلق خلال نفس المدة على باب دار البلدية التابع لها مكان الحجز أو مكان تحرير لمحضر.[01]

01- بتاتة طروش، المرجع نفسه، ص **127**

بإستثناء ما نصت عليه المادة **507** ق ض غ م فإن الأشياء المحجوزة تودع في مكتب الضرائب القريب جدا، و يمكن وضعها عند الضرورة في حظيرة المحجوزات لتباع بعد ذلك من طرف قابض الضرائب إذا لم يقدم الطرف الذي وقع عليه الحجز إعتراضا على ذلك في المهلة المحددة قانونا ما لم يؤذن له بالبيع من طرف القضاء قبل حلول الآجال المقررة قانونا، و ذلك فيما إذا كانت الأشياء المحجوزة سريعة التلف.

المطلب الثاني: الوسائل المستحدثة ببعض الدول في مجال مكافحة التهرب الضريبي.

تواجه جميع البلدان سواء المتقدمة أو النامية مشكلة التهرب الضريبي و يعتقد البراء في المجال أنها تكتسي من الأهمية و الخطورة ما يجعلها تؤثر سلبا و بقوة على الأداء الإقتصادي، حيث لجأت بعض دول العالم لإنتهاج أساليب و آليات مستحدثة حققت نتائج جيدة في مجال مكافحة جريمة التهرب الضريبي، سنتناول من بينها التجربة العربية و الفرنسية في هذا المجال.

الفرع الأول: التجربة العربية في مجال مكافحة التهرب الضريبي

نظرا لتوجه غالبية دول العالم إلى ما يسمى إقتصاد السوق و إنفتاح سياساتها الإقتصادية على الأسواق العالمية، وظهور ما أصبح يسمى التكتلات الإقتصادية و تحرير التجارة الدولية، و هو ما نتج عنه ضعف واضح في حصيلتها الضريبية جراء إنتهاج أساليب متخلفة سواء في المجال الزراعي أو الإقتصادي، وهو الأمر الذي نجم عنه إنخفاض مستوى الدخل القومي و الفردي التي تؤدي بالضرورة إلى إنخفاض الإقتطاعات الضريبية على رقم الأعمال، بالإضافة إلى إنتهاجها أسلوب الإعفاء الضريبي بهدف التشجيع على الإستثمارات الخارجية و المحلية، وكذا ضعف الإدارة الضريبية المكلفة بعملية التحصيل الضريبي، إلى جانب أسباب أخرى أدت إلى ضعف الحصيلة الضريبية للدول على غرار إتساع ما يسمى بالقطاع غير المنظم (الموازي) ما يجعل جانبا كبيرا من النشاطات غير خاضع للضريبة و إعتماد غالبيتها على الصناعات الإستخراجية.

من أجل ذلك قررت بعض الدول العربية المنظمة لجامعة الدول العربية تأسيس هيئة أطلقت عليها تسمية **"جمعية الضرائب العربية"، سنة 2004** و هي منظمة حكومية على مستوى الوطن العربي تابعة للأمانة العامة لجامعة الدول العربية، التي تضم صفوة خبراء الضرائب و المحاسبين القانونين و المحامين و الأكاديميين في الوطن العربي، بهدف دراسة المسائل المتعلقة بمكافحة التهرب الضريبي و تجنب الإزدواج الضريبي و بعد تأسيسها إنتخبت مجلس الإدارة الأول من بين الدول الأعضاء و قد حددت أهدافها فيما يلي:

*- خدمة الدول العربية و العاملين في قطاع الضريبة و المهتمين بالدراسات و دراسة هذا العلم و أبحاثه.

*- السعي لجمع التشريعات الضريبية، و تشجيع إجراء دراسات علمية للتشريع الضريبي المقارن و البحث في تطبيقات إتفاقيات التجنب الإزدواج الضريبي.

*- المبادرة للحصول على دعم و مساندة القرار في الجامعات و المعاهد المتخصصة لتحسين مستوى المقررات الدراسية و الأبحاث الجامعية في الفكر الضريبي لتأهيل العديد من المتخصصين في هذا المجال مستقبلا.

*- العمل الدءوب على نشر الوعي الضريبي عبر وسائل الإعلام المختلفة بين جميع فئات المواطنين في الدول العربية. (01)

لكن و بالنظر لصعوبة التنسيق الضريبي في حد ذاته، فإن تجسيد هذه الأهداف يبقى غير مؤكد إذا لم تسارع البلدان العربية إلى تحديد رزنامة لتطبيق هذا المخطط في جميع مراحله، تبدأ بإعداد و تأسيس المؤسسات الضرورية لذلك تم تحديد الجوانب الفنية و التقنية التي يتم التركيز عليها في بناء النظم الضريبية الجديدة و إزالة العقابات الإقتصادية و الإدارية التي تحول دون تجسيد المشروع، و يمكن تجسيد ذلك وفق ثلاثة مراحل أساسية و بشكل تدريجي في العملية و هذا على النحو التالي:

- **مرحلة الإصلاح الضريبي:** و تكون بعمل إجراءات الإصلاحات الضريبية اللازمة وفقا للدراسات و الأبحاث المتخصصة المنجزة في المجال.
- **مرحلة التقرب و التوفيق:** يتم خلالها تحديد المفاهيم و المبادئ الضريبية الواحدة و وضع المعدلات و النسب الضريبية المفروضة بحديها الأدنى و الأعلى.
- **مرحلة التنسيق و التطبيق الفعلي:** تبدأ هذه المرحلة عقب الإنتهاء من المرحلة السابقة و تتطلب متابعة مستمرة من خلال إنجاز التقارير الدورية حول آثار التنسيق على الحجم و نوع التعاملات الإقتصادية و درجة التكامل الإقتصادي الذي وصل إليه.(02)

الفرع الثاني: الآليات المستحدثة في فرنسا.

تعتبر التجربة الفرنسية في مجال مكافحة التهرب الضريبي من بين التجارب الناجحة في العالم، وذلك راجع إلى إنشاء أجهزة متخصصة في مكافحة التهرب الضريبي تعمل بالتنسيق بين الوزارة المختصة المالية و المديرية العامة للضرائب، يتعلق الأمر بالديوان الوطني لمكافحة الفساد و الجرائم المالية و الضريبية و اللواء الوطني لقمع الجنوح الضريبي .

01- **https//www.arado.org/Publication details.espx-publid=587.** تاريخ الإطلاع: **2021/04/09** على الساعة **21** ساو **15د** ليلا.

02- **https//www.arado.org/Publication details.espx-publid=587.** نفس تاريخ الإطلاع و في نفس التوقيت.

أولا: الديوان الوطني لمكافحة الفساد و الجرائم المالية و الضريبية.

لقد قامت فرنسا بإنشاء مكتب مركزي لمكافحة الفساد و الجرائم المالية و الضريبية داخل المديرية المركزية للشرطة القضائية الفرنسية، يقوم بإجراء التحقيقات و التحريات في مجال الفساد المالي و مخالفات النزاهة و الجرائم المتعلقة بالأعمال و التهرب الضريبي المعقد وعمليات تبيض عائدات هذه الجرائم، و قد تم تبني هذا الإقتراح بتحويل القسم الوطني للتحقيقات المالية و الضريبية إلى الديوان المركزي لمكافحة الفساد و الجرائم المالية و الضريبية (**OCLCIFF**)، يتكون هذا الديوان من حوالي **100** ضابط شرطة قضائية (شرطة – درك فرنسي)، و كذا ضباط تابعين للمديرية العامة للميزانية حاصلين على صفة ضابط الضرائب القضائي.

حيث أن الهدف من التنسيق بين وزارة الداخلية و وزارة المالية هو تنسيق و تنظيم التحقيق في قضايا التهرب الضريبي و الفساد و مكافحة الجرائم المالية بصفة عامة، إلى جانب تبادل المعلومات من أجل تحليل مختلف أسباب و عوامل هذه الجرائم و منه إتخاذ الإجراءات الردعية و القانونية اللازمة كما أنه بالموازاة فقد نص المشرع الفرنسي في القانون الصادر بتاريخ:**06** ديسمبر **2013** نصوص قانونية تشدد العقوبات المفروضة على بعض الجرائم منها جريمة التهرب الضريبي التي أصبحت عقوبتها **(07)** سبعة سنوات نافذة و غرامة مالية قدرها **2000000** أورو، كما أضاف هذا القانون حماية خاصة للمبلغين عن هذه الجرائم خاصة العاملين في المؤسسات الإقتصادية إضافة إلى تخفيف العقوبات على المكلفين بالضريبة الذين صرحوا بمحض إرادتهم ن هذه الجرائم قبل مباشرة التحقيق.

في حين من الجانب التاريخي فإن إنشاء هذا الديوان سنة **2013** جاء عقب فضيحة وزير الميزانية الفرنسي **CAHUZAC** الذي قام بإخفاء حساب يمتلكه في إحدى البنوك السويسرية و إمتلاكه لأموال في حسابه البنكي لم يصرح بها، فكان الهدف من هذا الديوان هو محاربة جميع أشكال الغش و خرق النزاهة التي تؤثر على إقتصادهم.[01]

ثانيا: اللواء الوطني لقمع الجنوح الضريبي BNRDF.

هو مصلحة تحقيقات مركزية تم إنشاؤها على مستوى المديرية المركزية للشرطة القضائية بموجب المرسوم المؤرخ في **04** نوفمبر **2010**، يتكون بدوره من ضباط الشرطة القضائية و ضباط المالية العامة، يقوم بإجراء التحقيقات الجد دقيقة في القضايا المتعلقة بالتهرب الضريبي عن طريق تطبيق أحكام القانون الضريبي و قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي بالإضافة إلى قانون العقوبات و الإجراءات الجزائية يتكون اللواء من أكثر من **83** موظف (ضباط شرطة قضائية و ضابط الضرائب القضائي، رئيس اللواء من الشرطة القضائية و مسؤول عن المالية العامة مساعدا له).

01- https//www.interieur.gouv.fr/Archives/Archives-des-dossiers/2011-dossiers/Delinquance-fiscale- Une-nouvelle-brigade-nationale-a-la_pj. تاريخ الإطلاع: **2021/04/06** على الساعة **19**ساو **00**د مساءا.

يتلقى خلالها ضابط الشرطة تكوينا في مجال الضرائب بالمدرسة العليا للميزانية في حين تلقى أعوان الضرائب تدريب في أكاديمية الشرطة الفرنسية لنيل صفة الضبطية القضائية، و في حالة تبادل المعلومات الضريبية مع الدول الأجنبية يكون ذلك تحت إشراف قاضي التحقيق و إشراف المديرية المركزية للشرطة القضائية بالتعاون مع مصالح الشرطة الأجنبية بغية الحصول على المعلومات أو التنسيق الأمني من أجل تنفيذ أوامر قضائية.

يتمتع المحققون المنتمون لهذا اللواء بصلاحيات واسعة، الممنوحة لضباط الشرطة القضائية (التفتيش، المعاينة، جلسات الإستماع، إعتراض المكالمات و الرسائل، تلقي التعليمات النيابية و تنفيذها....إلخ من صلاحيات الضبط القضائي)، في حين أن موظفي الضرائب يختصون في التحقيقات الجبائية فقط، أمام عن الإختصاص الإقليمي فهذا الديوان يمارس مهامه في كافة التراب الفرنسي و تحت سلطة و إشراف النائب العام لدى محكمة باريس و فق الإجراءات القانونية المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجزائية، المتمثلة أساسا في:

- إجراء التحقيقات في مجال إختصاصها بناءا على طلب السلطات القضائية أو بناءا على مبادرة اللواء.
- القيام بالتحقيقات الدولية للجرائم الجبائية التي تكون خارج فرنسا.
- المساعدة في تقديم خدمات و معلومات للشرطة الوطنية و الدرك الوطني الفرنسي

في إطار التحقيقات التي يقومون بها، كما يتولى الديوان الوطني لقمع الغش التحقيق في الجرائم التالية:

*-التهرب الضريبي عن طريق الإحتيال أو محاولة الإحتيال للتهرب الضريبي جزئيا أو كليا.

*- عدم التصريح في الآجال المحددة.

*- الإخفاء العمدي لجزء من المبالغ الخاضعة للضريبة.

إن الهدف من إنشاء اللواء الوطني لقمع الجنوح الضريبي هو تجميع الكفاءات المهنية لضباط الشرطة القضائية، و مفتشي المالية العامة، إلى جانب إستعمال الإجراءات الشرطية من أجل محاربة التهرب الضريبي المعقد، خاصة الذي يكتسي صفة الدولية وهذا بالتنسيق مع مختلف مصالح الشرطة الأجنبية في إطار الإتفاقيات الدولية و التعاون الدولي.[01]

01- **https//www.interieur.gouv.fr/Archives/Archives-des-dossiers/2011-dossiers/Delinquance-fiscale- Une-nouvelle-brigade-nationale-a-la_pj.** نفس تاريخ الإطلاع: **2021/04/06** على الساعة **19**ساو **00**د مساءا.

المطلب الثالث: الإطار المقترح كآلية مستحدثة لمكافحة التهرب الضريبي إنشاء ديوان وطني لمكافحة التهرب الضريبي

بالنظر إلى تنامي ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر، كان لابد من وجود جهاز متخصص بمكافحة التهرب الضريبي بكافة أشكاله يعمل على إنجاز التحقيقات الضريبية، يتكون من أفراد ذوي كفاءة عالية من مختلف الإدارات المعنية بالعملية الضريبية، يتمتعون بصلاحيات واسعة تمكنهم من مكافحة هذه الجريمة بأسلوب علمي ممنهج و مدروس، بإستخدام وسائل و أساليب علمية في عملية الإستدلال و البحث و التحري، مستفيدين من خبرة الأجهزة الأمنية في مجال الإستعلام و مكافحة الجرائم الجبائية فهذه الجريمة بوصفها جريمة إقتصادية لا يقل أثرها على المجتمع و السياسة المالية للدولة عن الجرائم الأخرى، و أن المحافظة على الأمن الإقتصادي لا يقل بدوره أهمية عن الأمن الإجتماعي.

حيث يكون هذا الجهاز متخصص في مجال محاربة الجريمة الضريبية، يتمتع بطابع أمني يؤدي إلى خلق حالة من الردع و الإنضباط العام و الشعور برفض المجتمع للمتهربين من دفع الضريبة ويساعد بشكل كبير في معاقبة كل من يرتكب هذه الجريمة أو يساعد على إرتكابها سواء كان المكلف بالضريبة أو عون الإدارة الضريبية.

الفرع الأول: صلاحيات ضباط الشرطة القضائية و مفتشي الضرائب.

أولا: صلاحيات مفتشي الضرائب.

منح المشرع الجزائري حقوقا للإدارة الجبائية تسمح لها من التحقق من صحة تصريحات المكلف بالضريبة و مدى مصداقيتها و قانونيتها، و مراقبة العناصر الخاضعة للضريبة و التي بموجبها يتسنى للإدارة الضريبية من تحقيق أهدافها و من هذه الحقوق:

*- **حق الإطلاع:** هو أداة تستعمل قبل و خلال الرقابة الجبائية لإتمام المعلومات المحصلة خلال التحقيق في الملف، حيث يسمح لأعوان الغدارة الضريبية بتفحص الوثائق و المعلومات المنصوص عليه وهو ما نصت عليه المادة **45** من ق إ جبائية، كما أنه يكون بعين المكان أو عن طريق المراسلات وفق ما نصت عليه المادة **74** ق ر ق م، يمارس حق الإطلاع على المكلفين بالضريبة و ذلك بإستعمال وثيقة خاصة تسمى **AVIS DE PASSAGE** و من بين الخاضعين لحق الإطلاع نذكر الإدارة العمومية، المؤسسات الخاصة، و كذا البنوك... إلخ، حيث أنه لا يمكن بأي حال من الأحوال أن تحتج هذه الإدارات بإفشاء السر المهني أمام أعوان إدارة الضرائب الذين يطلبون منها الإطلاع على الوثائق حسب ما نصت عليه المادة **46** ق إ جبائية.[01]

01- **بن عمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية و الجبائية**، دار هومة، الطبعة **01** ، الجزائر، سنة **2011**. ص **46**

في حين نصت المادة **49** من نفس القانون على معاقبة كل من يعرقل إستخدام إدارة الضرائب لهذا الحق سواء بالإمتناع أو بإتلاف الوثائق و المستندات قبل إنقضاء مدة التقادم التي تسقط حق الرقابة عليها، و المقدرة بـ **10** سنوات و ذلك بعقوبة جبائية مبلغها بين **1000** دج إلى **10000** دج.

***- حق المراقبة:** يمكن هذا الحق من التأكد من صحة العمليات الشكلية و المادية المنجزة من طرف أعوان الإدارة الجبائية، و تتم ممارسة هذا الحق على مستوى المؤسسات و المنشآت المعنية خلال ساعات فتحها للجمهور و ساعات ممارسة نشاطها وفقا لما نصت عليه المادة **18** فقرة **02** ق إ جبائية و يتم بموجبها طلب توضيحات حول كل الوثائق المحاسبية و البيانات التبريرية المتعلقة بالتصريحات من أجل إثبات صحة رقم الأعمال و النتائج المصرح بها و هو ما نصت عليه المادة **187** ق ض م ر م.

***- حق الإستدراك:** هو الوسيلة الممنوحة للإدارة في إطار إجراءات المراقبة الجبائية لتقويم الأخطار أو الغش المقترفة من طرف المكلف بالضريبة، فهو يسمح للإدارة الضريبية بإعادة النظر في الإقتطاع سواء بتعديله أو إنشاء إقتطاع جديد وفق ما نصت عليه المادتين **326** ق ض م ر م، و المادة **127** ق ر ر أ و التي حدد آجال الإستدراك بـ **04** سنوات للقيام بالتحصيل.

***- حق المعاينة:** يهدف هذا الحق لمراقبة و محاسبة المؤسسات، يكون بعين المكان من خلال تنقل الإدارة الجبائية على مستوى المصانع و المخازن للتأكد من صحة المعلومات المصرح بها من المكلفين بالضريبة و تكون المعاينة من طرف أعوان إدارة الضرائب المؤهلين قانونيا برتبة مفتش.[01]

ثانيا: صلاحيات ضباط الشرطة القضائية.

لقد حدد المشرع الجزائري في قانون الإجراءات الجزائية من يتمتع بصلاحيات الضبطية القضائية في نص المادة **15** منه، و مهامها أثناء عملية التحقيق الأولي و ما يناط به من أعمال خلال مرحلة الإستدلال و البحث و التحري وفق ما جاء في نص المادة **12** من قانون الإجراءات الجزائية، التي نصت على أنه يناط بالضبط القضائي مهمة البحث و التحري عن الجرائم المقررة في قانون العقوبات و جمع الأدلة عنها و البحث عن مرتكبيها ما دام لم يبدأ تحقيق قضائي، و من بين إختصاصات الضبطية القضائية في هذه المرحلة:

01- **البحث و التحري**: كما سبق الإشارة إليه فإن المادة **12** الفقرة الثانية من قانون الإجراءات الجزائية نصت على صلاحيات الضبط القضائي في البحث و التحري على الجرائم المنصوص عليها في قانون العقوبات والقوانين المتصلة به، و يكون بإتخاذ كافة الإجراءات التي توصله لمعرفة مرتكب الجريمـــــــة

01- بن عمارة منصور، المرجع نفسه، ص **49**

بتجميع القرائن و الأدلة التي تثبت وقوع الفعل المجرم، و البحث و التحري عن الجرائم هو أصل عمل رجال الضبطية القضائية ما داموا في إقليم إختصاص المحكمة التي يتبعونها، شريطة أن لا تكون هذه التحريات ماسة بحرمة المساكن و لا بالحرية الشخصية للأشخاص.[01]

02- **جمع الأدلة:** يقصد به القيام بالإجراءات القانونية بغرض التأكد بكل وضوح من وقوع الجريمة فعلا، و معرفة من قام بها بجمع القرائن التي تثبت نسب الجريمة لمرتكبها الفعلي، ويكون ذلك بالبحث عن الأشخاص الذين شاهدوا الجريمة أو سمعوا بها أو وجدوا الدليل القطعي الذي لا يجعل مجال للشك في معرفة الفاعل مرتكب الجريمة.

03- **تلقي البلاغات و الشكاوى:** إن أول واجب على ضباط الشرطة القضائية هو تلقي الشكاوى و البلاغات التي ترد إليهم بشأن الجرائم التي تقع في دائرة إختصاصهم، و إخطار النيابة فورا بها، مع ضرورة تحرير محاضر بأعمالهم و أن يبادروا بغير تمهل إلى إخطار وكيل الجمهورية لدى محكمة إختصاصهم بالجنايات و الجنح التي تصل إلى علمهم، وفقا لما جاءت به المادة **18** فقرة **01** من قانون الإجراءات الجزائية، و الجدير بالذكر أن الشكاوى تختلف عن البلاغات حيث أن الشكوى لا تكون إلا من الضحية المتضرر في حد ذاته، أما البلاغ فيمكن أن يكون من أي شخص سمع أو شاهد جريمة حيث يتوجب على ضباط الشرطة القضائية تثبيت تصريحاتهم سواء الشاكي أو المبلغ بمحاضر رسمية ترسل نسخ منها فورا إلى النيابة المختصة وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة **18** المذكورة أعلاه.

04- **جمع الإستدلالات:** هي تلك الإجراءات القانونية التي من شأنها التأكد من وقوع الجريمة و معرفة مرتكبيها، و التوصل عن طريق القرائن إلى الحقيقة، و تكون إما بالإنتقال إلى مكان وقوع الجريمة و إجراء المعاينات اللازمة، أخذ أقوال الأشخاص التي تفيد التحقيق، على أن يتم إرسال ما تم التوصل إليه من محاضر و أشياء مضبوطة إلى نيابة المحكمة المختصة التي لها الحق في التصرف فيها على إحدى الأوجه الثلاثة، إما تحريك الدعوى و إحالة الملف أمام قاضي الحكم وفق إجراءات المثول الفوري أو إحالتها إلى قاضي التحقيق بذات المحكمة وفق إجراءات طلب فتح تحقيق إبتدائي، أو أن تأمر بحفظ القضية.[02]

01- **ناصر مراد، فاعلية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق**، دار هومة للنشر، الطبعة **01** الجزائر، سنة **2003**.ص **104**
02- **ناصر مراد،** المرجع نفسه، ص **105**

الفرع الثاني: الإطار المقترح لإنشاء الديوان الوطني لمكافحة التهرب الضريبي.

من خلال تناولنا لصلاحيات مفتش الضرائب المختص قانونا بإجراء الرقابة و التحقيق الجبائي للمكلفين بالضريبة، للتحقق من صحة التصريحات و مدى قانونيتها و مصداقيتها، و كذا الصلاحيات المنوطة بضباط الشرطة القضائية، نجد أن مهام مفتش الضرائب لا يمكن لضباط الشرطة القضائية القيام بها، و بالمقابل لا يمكن له القيام ببعض مهام الضبط القضائي على غرار التحري و جع الإستدلالات عن جرائم التهرب الضريبي و شركائهم عن طريق وسائل و أساليب التحري التي يتمتع بها ضباط الشرطة القضائية على غرار وضع الحواجز و نقاط المراقبة، تفتيش المنازل و الأماكن الخاصة التي يمكن أن يلجأ إليها المتهربون لإخفاء سلع غير مصرح بها ... إلخ.

من هذه الأرضية يمكن لنا تصور إنشاء **ديوان وطني لمكافحة التهرب الضريبي** يجمع بين صلاحيات مفتش الضرائب و صلاحيات ضباط الشرطة القضائية وباقي الإدارات المتدخلة في العملية الضريبية (الجمارك، التجارة)، و بالتالي يمكن تصور هيكل تنظيمي يسمح لها بالموازاة بمزاولة مهامها إلى جانب الآليات التقليدية في مكافحة التهرب الضريبي.

أولا: الهيكلة و التنظيم: نقترح تسمية الجهاز **" الديوان الوطني لمكافحة الهرب الضريبي "**، يتم إنشاؤه على مستوى وزارة المالية على شاكلة الديوان الوطني لمكافحة الفساد، يكون مشكل من إطارات تابعة للإدارات المركزية الضرائب، الجمارك، التجارة، إطارات سامين لهم صفة ضباط الشرطة القضائية تابعين للمديرية العامة للأمن الوطني، قيادة الدرك الوطني، ضباط الأمن العسكري، يكونون تحت إشراف قاضي سبق و أن شغل على الأقل رتبة نائب عام بإحدى المجالس القضائية لولايات الوطن هذا على المستوى المركزي يتم تعينهم بموجب مرسوم رئاسي لمدة **05** سنوات، في حين و لتفادي عدم ضمان التغطية لكافة التراب الوطني على غرار ما حصل مع الديوان الوطني لمكافحة الفساد، إرتأينا وضع هيكل تنظيمي على المستوى المحلي يكون عبارة عن مكتب على مستوى المديرية الولائية للضرائب تحت إشراف المدير الولائي للضرائب، يتشكل حسب الهيكل التنظيمي على المستوى المركزي، من إدارة الضرائب المحلية إدارة الجمارك المحلية أو الجهوية، إدارة التجارة و قمع الغش المحلية، المديرية الولائية للأمن الوطني المجموعة الولائية للدرك الوطني، بالإضافة إلى ضباط الشرطة القضائية للأمن العسكري المختصين إقليما و يعملون تحت إشراف النائب العام لدى مجلس قضاء المختص إقليميا، يتم تعينهم بموجب قرارات تعيين من إداراتهم السلمية على أن تكون مدة إنتدابهم بذات المكتب **05** سنوات كذلك.

يستفيد هؤلاء الموظفين من تكوينات متخصصة في مجال التحقيق و الرقابة الجبائية بالمدرسة الوطنية للضرائب، و إجراءات الضبطية القضائية بالنسبة لموظفي إدارة الضرائب، الجمارك، التجارة و قمع الغش حتى يتحصلون على صفة الضبطية القضائية التي تمكنهم من القيام ببعض المهام المنوطة

بصفة الضبط القضائي، يكونون من بين الموظفين الذين يتمتعون بخبرة مهنية في المجال لمدة لا تقل عن **03** سنوات، كما أننا نقترح تسمية العنصر التابع للديوان الوطني لمكافحة التهرب الضريبي **" ضابط الجباية القضائي "**.

ثانيا: الإختصاص المكاني و النوعي.

01-الإختصاص المكاني: يباشر ضباط الجباية القضائية مهامهم تحت إشراف وكيل الجمهورية المختص إقليميا و بالتالي هم يباشرون مهامهم بإقليم مجلس القضاء على أن تكون لهم إمكانية تمديد الإختصاص عبر كامل التراب الوطني. وفق إجراءات تمديد الإختصاص في حالات الإستعجال المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجزائية.

02-الإختصاص النوعي: يختص ضباط الجباية القضائية بما يلي:

***-** القيام بأعمال البحث و التحري في القضايا المتعلقة بجرائم التهرب الضريبي، و يمكن أن يكون ذلك في إطار من أطر التحقيق وهذا وفقا لأحكام قانون الإجراءات الجبائية و قانون الإجراءات الجزائية.

***-** تلقي الشكاوى و البلاغات من خلال هذا المنور سيصبح الديوان الوطني لمكافحة التهرب الضريبي على المستوين المركزي و المحلي كمصلحة أمنية يمكنها تلقي الشكاوى و البلاغات و التقارير الواردة عن المديريات الولائية للضرائب في إطار تبادل المعلومات و التنسيق المستمر بينها و بين مكتب الولائي للديوان الوطني لمكافحة التهرب الضريبي.

ثالثا: الصلاحيات و المهام.

01-الصلاحيات: يتمتع ضباط الجباية القضائيين بكامل الصلاحيات التي يتمتع بها مفتشو الضرائب و ضباط الشرطة القضائية، و يتولون التحقيق في الجرائم المتعلقة بالتملص من تسديد الضريبة عن طريق إستعمال طرق تدليسية المنصوص عليها قانونا و كذا عدم التصريح في الآجال المحددة، الإخفاء العمدي لجزء أو كل المبلغ الخاضع للضريبة... إلخ، غير أنه لا يمكن لهم المشاركة في الإجراءات الإدارية التي يقوم بها الإدارة الجبائية مثل برمجة ملفات الرقابة من أجل تفادي تعارض المهام.

02-المهام: من بين أهم مهام ضباط الجباية القضائيين هي جمع المعلومات عن طريق إستعمال العمليات الشرطية مثل وضع الحواجز المرورية تفتش و تلمس الأشخاص و المركبات، مداهمة الأشخاص، التحقق من مدى صحة الوثائق المحاسبية للسلع.

- تحرير المحاضر و إرسالها للنيابة المختصة إقليميا.
- إنشاء قاعدة بيانات وطنية جبائية، موفرة على مستوى كل المصالح و المكاتب الولائية للديوان الوطني لمكافحة التهرب الضريبي و التي تضم كل المعلومات الخاضعة الخاصة بالمكلفين و مركزهم المالي ووضعيتهم إتجاه إدارة الضرائب.

- تزويد المصالح الأمنية الأخرى بالمعلومات عند الطلب و تبادل المعلومات بسهولة بما أن المكتب الولائي للديوان الوطني لمكافحة الفساد يتكون من جميع المصالح الأمنية المحلية.
- العمل و التنسيق مع مصالح الشرطة الأجنبية تنفيذا للإتفاقيات الثنائية المتعلقة بالجباية الدولية و كذا في إطار الشرطة الدولية من حيث تفادي الإزدواج الضريبي، تبادل المعلومات و تسليم الأفراد و حجز الممتلكات.

و من أجل إضفاء خاصية التمييز عن باقي الهيئات المكلفة بمعاينة جريمة التهرب الضريبي إرتأينا إعطاءها صلاحيات أوسع من تلك التي تميز بها الإدارة الجبائية و كذا ضباط الشرطة القضائية معا على غرار:

- تجميد الأموال و حصر الممتلكات بعد إخطار النيابة العامة بذلك و إجراء تحفظي على ذمة التحقيق.
- تمديد الإختصاص المحلي و ذلك بعد إذن النيابة العامة المختصة إقليميا بالنسبة للتحقيقات التي تقع خارج نطاق إختصاص المكتب.
- تسهيلات لجمع الأدلة، و بعد الحصول على إذن من النيابة، يمكن اللجوء إلى أساليب التحري الخاصة المتمثلة في التسليم المراقب، الترصد الإلكتروني، التسرب، فالتسليم المراقب هو الإجراء الذي يسمح لشحنات مشبوهة أو غير مشروعة بالخروج من الإقليم الوطني أو المرور عبره أو دخوله بعلم السلطات المختصة وتحت مراقباتها.
- التعاون الدولي و إسترداد المحجوزات من خلال التعاون مع المؤسسات الأجنبية قصد الكشف عن المركز المالي و العمليات المالية للمتهربين من دفع الضريبة.
- إعتراض المراسلات و تسجيل الأصوات بصفة خاصة و سرية و إلتقاط الصور عن طريق وضع الترتيبات التقنية و بإذن النيابة العامة حتى دون موافقة المعنيين.
- إنشاء شبكة معلومات ذات الصلة بكافة الإدارات العمومية للمتابعة الجيدة للمكلفين من أجل معرفة المركز المالي لهم، و مراقبة التصريحات التي يقومون بها لإدارة الضرائب.
- بما أن من بين أعضاء الديوان الوطني لمكافحة التهرب الضريبي إدارة الجمارك التي تكون ممثلة بإطارات منها، تسمح للديوان من الإلمام بمجمل المعطيات المتعلقة بعمليات التصدير و الإستيراد.
- في حين أن الإدارة المركزية للتجارة و محاربة الغش تعمل بدورها على موافاة الديوان الوطني لمكافحة التهرب الضريبي بمختلف الإحصائيات و المعلومات المتعلقة بالسجل التجاري و النشاط التجاري كذا مختلف العمليات التي يقوم بها أعوان إدارة التجارة في إطار محاربة مختلف الجرائم المتعلقة بالمنافسة و ما إلى ذلك من جرائم متعلقة بالسوق التي لها تأثير على العملية الجبائية.
- تكثيف المراقبة و تضيق الخناق على المناطق المعروفة بالتهرب الضريبي على غرار المناطق الحدودية سواء البرية أو البحرية بالتنسيق مع إدارة الجمارك الوطنية.

- العمل على التكوين المستمر لا سيما في إطار التبادل الأجنبي للخبرات من خلال برمجة تكوينات في دول لها باع في مجال مكافحة التهرب الضريبي.

حيث لابد من أن تكون العمليات المذكورة أعلاه بموجب أذونات سابقة من السلطات القضائية المختصة، النيابة العامة في مرحلة التحريات الأولية، قاضي التحقيق في حالة التحقيق القضائي، كما يمكن لهم خلال مختلف العمليات التي يقومون بها تسخير كل عون مؤهل للتدقيق في المحاسبة سواء كان يعمل لدى هيئة عمومية أو خاصة بموجب تكاليف شخصية وفقا لنص المادة **49** من قانون الإجراءات الجزائية.

ملخص الفصل الثاني

نستخلص من هذا الفصل الذي قمنا من خلاله بعرض مختلف الوسائل التي إعتمدتها الدولة الجزائرية لمكافحة التهرب الضريبي، و ذلك وفقا لمختلف الحالات التي يمكن أن يكون عليها المكلف بالضريبة، حيث قامت بتفعيل الوسائل الوقائية المتمثلة في تطوير التشريع الضريبي بما يتماشى و سهولة عملية التحصيل و تجنب التهرب الضريبي، فسنت قوانين مع إضفاء صفة البساطة و الوضوح عليها و العدالة بين المكلفين و هذا ما لمسناه خلال تعديلات قوانين المالية السنوية و القوانين المكملة لها، و من جهة أخرى و على الصعيد التنظيمي تم عصرنة الإدارة الجبائية من خلال تحسين و تأهيل العنصر البشري بما يتلائم و التغيير في النصوص القانونية الجبائية من خلال التكوين و التوظيف الذي يستجيب لتزايد لعدد الملفات الجبائية، مع العمل على الهيكلة الملائمة لمصالحها الجبائية التي تهدف إلى التحكم في مختلف الموارد الجبائية و تحسين الخدمات و إعطاء فعالية أكبر للرقابة و التحصيل الجبائيين.

و في إطار الآليات الوقائية قامت إدارة الضرائب بإجراءات تهدف إلى تحسيس المكلف بالضريبة، بواجبه في المساهمة في الأعباء العامة من جهة، و إعلامه بحقوقه من جهة أخرى، و لمواجهة المكلفين بالضريبة الذين لا يرغبون بالتصريح بإعتبار النظام الجبائي الجزائري هو نظام تصريحي بكل أو جزء من رقم أعمالهم تهربا من إلتزامهم الضريبي، تلجأ إدارة الضرائب إلى إستعمال وسيلة أخرى لمكافحة التهرب الضريبي ألا و هي وسيلة الرقابة التي منحها المشرع لإدارة الضرائب من أجل التحقق من صحة التصريحات المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة، و هذا من خلال برمجة الزيارات و التحقيقات في محاسبة المكلف بالضريبة أو في وضعيته الجبائية الشاملة.

يؤدي التهرب الضريبي إلى آثار سلبية على الجانب الإقتصادي، المالي، السياسي و الإجتماعي للدولة، لذلك تعمل الدولة على مكافحتها على المستوى الوطني و الدولي، من خلال معالجة أسبابها بإستعمال الوسائل المنوه إليها أعلاه، و التي في حالة ما إذا لم تؤتي أكلها تلجأ إلى الوسائل الردعية و العقابية بتسليط العقوبات الجزائية و الجبائية و حتى الإدارية منها على الأشخاص المخالفين و المتهربين من إلتزاماتهم الضريبية، كما تم خلال هذا الفصل التطرق إلى بعض التجارب التي تعتبر ناجحة في مجال محاربة التهرب الضرائب، مع معاينة و إثبات جرائم التهرب الضريبي و تقديم مرتكبيها أمام الجهات القضائية المختصة و فق ما تنص عليه القوانين.

خاتمـــــــــــــــة

من خلال محاولتنا في بحثنا هذا، حاولنا التطرق لظاهرة التهرب الضريبي من حيث الوسائل و الآليات التي إعتمدت عليها الدولة الجزائرية في مكافحة التهرب الضريبي، و كذا محاولة إقتراح آلية جديدة مستحدثة على غرار تجارب الدول الأجنبية الأخرى الرائدة في هذا المجال، و التي توصلنا خلالها إلى أن مفهوم التهرب الضريبي يتجاذبه نوعان هما تهرب ضريبي مشروع يطلق عليه التجنب الضريبي غير معاقب عليه، و آخر غير مشروع يسمى الغش الضريبي معاقب عليه قانونا، و لقد لمسنا أن الأسباب الإقتصادية، الإجتماعية، النفسية و التاريخية، بالإضافة إلى الأسباب الإدارية المتعلقة بالإجراءات المنتهجة من طرف إدارة الضرائب في متابعة ملفات المكلفين بالضريبة و مراقبتها و تحصيلها و كذا أسباب أخرى هي الدافع الرئيسي و السبب المباشر في لجوء المكلف بالضريبة إلى هذا السلوك السلبي.

في حين تبين لنا أن المكلفين بالضريبة و هم بصدد التملص الجزئي أو الكلي من أداء الضريبة يلجؤون إلى التلاعب في محاسبتهم لتضخيم التكاليف القابلة للخصم من الربح الخاضع للضريبة أو لتخفيض إيراداته كما يقومون بإخفاء عمليات تجارية و هذا يعني اللجوء إلى الإقتصاد الموازي و يخلق وضعيات قانونية و جبائية وهمية، من خلال الحصول على فواتير وهمية لسلع لم يقم بشرائها في الواقع و هو يعتمد على مختصين و خبراء في الجباية المحاسبة و القانون ، حتى يستطيع الإستفادة من إعفاءات و مزايا جبائية.

تتعدد وسائل مكافحة التهرب الضريبي و التي يجب توظيفها في إطار إستراتيجة دقيقة و مضبوطة من خلال عقلنة التدبير الضريبي و تنمية الموارد البشرية و إستراتيجة التواصل بحيث تبدأ أولا مقاومة التهرب الضريبي من التدبير القانوني للضريبة، يؤسس لفعالية النظام الجبائي و قوته، و يحض المنظومة الضريبية ضد كل إختراق سواء من لدن هواة التهرب الضريبي أو محترفيه، هذا التدبير يقوم على تبسيط النصوص المنظمة للضريبة لتصبح بسيطة و مفهومة لدى المكلف بالضريبة إضافة إلى تسهيل الإجراءات و الوثائق و تكوين المورد البشري من أجل أداء مهامهم بصورة جيدة، بالمقابل وجب على المشرع إدراك ضرورة توفر الجزاءات الضريبية المناسبة، للحد من التهرب الضريبي.

وتعد الرقابة الضريبية وسيلة إدارية منحها القانون حقوق و صلاحيات تسمح لها بالمحافظة على المال العام من ضياعه بكل الأشكال، إلى جانب تحصيل أكبر عدد ممكن من المعلومات عن المكلفين و إستغلالها، و من أجل إعطاء الرقابة فعالية أكبر فإن إدارة الضرائب تلجأ إلى التعاون الداخلي مع المصالح المالية الأخرى على غرار إدارة الجمارك و التجارة و البنوك، من أجل معرفة المركز المالي للمكلفين بالضريبة، كما أنها تلجأ إلى التعاون الخارجي في إطار الإتفاقيات الدولية المتعلقة بالإزدواج الضريبي.

و من موقعنا كطلبة حقوق في مجال قانون الأعمال الذي يعنى بقانون الضرائب لاحظنا عدم كفاية هذه الوسائل المتبعة لمكافحة التهرب الضريبي، من خلالها فكرنا في إقتراح إنشاء آلية جديدة و مستحدثة على ضوء التجارب الدولية في مجال مكافحة التهرب الضريبي على غرار الجمعية العربية للضرائب، اللواء الوطني لقمح الجنوح الضريبي في فرنسا، أين حاولنا إعطاءها صلاحيات أوسع تشبه إلى حد بعيد صلاحيات الديوان الوطني لمكافحة الفساد، لاسيما في مجال إثبات و معاينة و التحقيق في جرائم التهرب الضريبي، تمارس صلاحياتها في إقليم معين و في إطار جرائم معينة، الأمر الذي قد يساعد على الحد من هذه الظاهرة.

إختبار فرضيات البحث:

فيما يخص الفرضية المطروحة و التي تنص على إعتبار الآليات و الوسائل التقليدية المستخدمة في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي غير كافية للحد من التهرب الضريبي، الأمر الذي يتطلب تفعيل دور هياكل و مصالح أخرى تتمتع بصلاحيات أوسع في مجال البحث و التحري حول الجرائم و جمع الإستدلالات تسمح لها بالتصدي لهذه الجريمة في الجزائر، أين تبين لنا أنه بالإمكان تدعيم آلية أخرى لمكافحة التهرب الضريبي تتمتع بصلاحيات أوسع في مجال معاينة و إثبات التهرب الضريبي و يكون ذلك بإنشاء ديوان وطني لمكافحة التهرب الضريبي.

نتائج البحث:

- بالنظر لإعتماد الدولة بصفة كلية على إدارة الضرائب في مكافحة التهرب الضريبي دون غيرها من المصالح العمومية الأخرى، أدت إلى قصورها و عدم مواكبتها لهذه الظاهرة خاصة في ظل الإنفتاح الإقتصادي و التجاري الكبير الذي تشهده البلاد، رغم الإصلاحات الهيكلية و القانونية لإدارة الضرائب.
- تعتبر الرقابة الجبائية أنجع وسيلة لمكافحة التهرب الضريبي.
- إقصاء شبه كلي لمختلف ضباط الشرطة القضائية في معاينة و إثبات جرائم التهرب الضريبي بالرغم من أنها صاحبة الإختصاص الواسع في مجال البحث و التحري عن الجرائم و جمع الإستدلالات و القرائن و فق إجراءات التحري المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجزائية.
- بالإمكان إنشاء آلية فعالة على المستوى المركزي بوزارة المالية و على المستوى المحلي على مستوى المديرية الولائية للضرائب تعمل تحت إشراف النيابة المختصة إقليميا تختص بأعمال البحث و التحري و إثبات و معاينة جرائم الغش الضريبي.

إقتراحات البحث.

- من أجل تحقيق أهداف السياسة المالية للدولة المرتكزة على إحلال الضريبة محل الريع البترولي لابد من تكييف القوانين الجبائية حتى تتماشى مع التطور الحاصل في العملية الإقتصادية و التجارية العالمية تعمل هذه القوانين على منح صلاحيات واسعة لهذا الديوان بصفة خاصة خاصة و أن القوانين سارية المفعول لم تتفق على الأشخاص المؤهلين لمعاينة و إثبات جرائم التهرب الضريبي.
- على وزارة المالية بصفة عامة و إدارة الضرائب بصفة خاصة التوجه إلى الجانب التحسيسي عبر مختلف وسائل الإعلام بما فيها الإلكترونية منها، من خلال تقديم التوضيحات الضرورية للمكلفين بالضريبة و التسهيلات و التحفيزات الممنوحة لهم في حالة الأداء الآني للوعاء الضريبي الذي يقع على عاتقهم.
- تحسيين مردود العنصر البشري من خلال تنظيم ملتقيات و دورات وطنية و دولية متخصصة في محاربة ظاهرة التهرب الضريبي.
- تحسين الوضعية المالية و الإجتماعية لأعوان إدارة الضرائب من خلال نظام الحوافز المالية لتفادي خطر التهديد و الإغراء .

قائمـــــة المصادر و المراجـــــــع

أولا: الكتب.

02- برحماني محفوظ، الضريبة العقارية في القانون الجزائري و التشريعات المقارنة، دراسة مقارنة، الطبعة **01**، دار الجامعة الجديدة، الجزائر **2009**.

03- بن عمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية و الجبائية، دار هومة، الطبعة **01** ، الجزائر، سنة **2011**.

04- جهاد سعيد خصاونة، علم المالية و التشريع الضريبي بين النظرية و التطبيق، دار وائل للنشر طبعة **01**، الأردن، سنة **2010**.

05- عوادي مصطفى، رحال نصر، الغش الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة سخري للنشر، الطبعة **01**، الجزائر، سنة **2011.**

06- فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائري، دار هومة، الجزائر، سنة **2008.**

07- ناصر مراد، واقع التهرب الضريبي في الجزائر، المجلة الجزائرية، المؤسسة الوطنية للفنون المطبعية، بن عكنون، الجزائر، سنة **2004**

08- ناصر مراد، فاعلية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق، دار هومة للنشر، الطبعة **01** الجزائر، سنة **2003**.

09- ناصر مراد، الغش و التهرب الضريبي في الجزائر، الطبعة **01**، المؤسسة الوطنية للفنون المطبعية، بن عكنون، الجزائر، **2009**.

10- خلاصي رضا، النظرية الجبائية، دار هومة، **الطبعة01**، الجزائر، سنة **2008.**

ثانيا: رسائل جامعية

02- شريط كمال، الرقابة الجبائية في الجزائر، - الإجراءات و الأدوات- مذكرة لنيل شهادة ماجستير في العلوم الإقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة قسنطينة، الجزائر، سنة **2003-2004**.

03- ولهي بوعلام، أثر مردودية المراجع الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي – حالة الجزائر-، كلية العلوم الإقتصادية، جامعة دالي براهيم، الجزائر، سنة **2003-2004**.

04- **قتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي و الغش الضريبي** - حالة الجزائر-، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، معهد العلوم الإقتصادية و علوم التسيير جامعة الدكتور يحي فارس المدية، الجزائر، سنة **2008-2009**.

05- **سويسي نفيسة، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة الغش و التهرب الضريبي**، مذكرة لنيل شهادة ماستر في العلوم الإقتصادية و المحاسبة، جامعة ورقلة، الجزائر، سنة **2009-2010**.

06- **بوشري عبد الغاني، فعالية الرقابة الجبائية و أثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر** مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجاري، جامعة تلمسان، الجزائر، **2010-2011**.

07- **بتاتة طروش، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر**، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة **01**، الجزائر، سنة **2011-2012**.

08- **لزرق لابد، ظاهرة التهرب الضريبي و إنعكاساتها على الإقتصاد الرسمي الجزائري**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية جامعة تلمسان، الجزائر، سنة **2011-2012**.

09- **عتير سليمان، دور الرقابة في تحسين جودة المعلومات الجبائية**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية و التجارية، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، سنة **2011-2012**.

ثالثا: القوانين و المراسيم

*- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة نشرة **2021**.

*- قانون الضرائب غير المباشرة نشرة **2021**.

*- قانون التسجيل نشرة **2021**.

*- قانون الرسوم على رقم الأعمال نشرة **2021**.

*- قانون الطابع نشرة **2021**.

*-قانون الإجراءات الجبائية نشرة **2021**.

*- قانون الإجراءات الجزائية.

*- قانون العقوبات الجزائري.

*- المرسوم التنفيذي رقم **03/06** المؤرخ في **2006/07/15** و المادة **177** إلى المادة **181** المتضمن القانون العام للوظيفة العمومية.

*- المرسوم التنفيذي رقم **90-190** المؤرخ في **23** جوان **1990** المتعلق بتنظيم الإدارة المركزية لوزارة الإقتصاد

*- المرسوم التنفيذي رقم **97-290** المؤرخ في **1997/07/27** المتضمن إنشاء و تنظيم لجان التنسيق و الفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية و وزارة التجارة.

*- المرسوم التنفيذي رقم **10- 299** المؤرخ في **2010/11/29** المتضمن القانون الأساسي بالموظفين المنتمين للأسلاك الخاصة بالإدارة الجبائية.

رابعا: مواقع الإنترنت.

01- https//www.interieur.gouv.fr/Archives/Archives-des-dossiers/2011-dossiers/Delinquance-fiscale- Une-nouvelle-brigade-nationale-a-la_pj.

02- https//www.arado.org/Publication details.espx-publid=587.

03- https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/com-smartslider3/2014-03-24-14-21-50/conventions-fiscales

خامسا: الإتفاقيات

01- إتفاقية فينا لقانون المعاهدات لسنة **1969**، التي دخلت حيز التنفيذ في **27** يناير عام **1980**.

02- الإتفاقية المبرمة بين الحكومة الجزائرية الديمقراطية الشعبية و حكومة الجمهورية الإيطالية قصد تجنب الإزدواج الضريبي في مادة الضرائب على الدخل و الثروة، و تفادي التهرب الضريبي و الغش الضريبي، الموقعة في الجزائر بتاريخ:**03** فبراير سنة **1991** المصادق عليها بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم **91-131** مؤرخ في **20** جويلية **1991** ج ر **عدد35** الصادرة بتاريخ:**24** جويلية سنة **1991**

03- الإتفاقية المبرمة بين الحكومة الجزائرية الديمقراطية الشعبية و حكومة جمهورية جنوب إفريقيا من أجل تجنب الإزدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل و الثروة الموقعة في الجزائر بتاريخ:**28** أفريل سنة **1998** المصادق عليها بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم **02-95** مؤرخ في **06** مايو **2000** ج ر عدد **26** الصادرة بتاريخ:**07** مايو سنة **2000**

04- الإتفاقية المبرمة بين الحكومة الجزائرية الديمقراطية الشعبية و مملكة بلجيكا قصد تفادي الإزدواج الضريبي و إرساء قواعد التعاون المتبادل في ميدان الضرائب على الدخل و الثروة، الموقعة في الجزائر بتاريخ:**15** ديسمبر سنة **1991** المصادق عليها بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم **02-432** مؤرخ في **09** ديسمبر سنة **2002** ج ر عدد **10** الصادرة بتاريخ:**11** ديسمبر **سنة 2002**.

05- الإتفاقية المبرمة بين الحكومة الجزائرية الديمقراطية الشعبية و سلطنة عمان لتجنب الإزدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي بالنسبة للضرائب على الدخل، الموقعة في الجزائر بتاريخ:**09** أفريل سنة **2000** المصادق عليها بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم **03-64** مؤرخ في **08** فبراير **2003** ج ر عدد **10** الصادرة بتاريخ:**16** فيفري سنة **2003**

06- إتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد المعتمدة من قبل الجمعية العامة للأمم المتحدة بنيويورك يوم **30** أكتوبر سنة **2003**، المصادق عليها من طرف الجزائر بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم **04-128** مؤرخ في **19** أفريل سنة **2004**، ج ر عدد **26** الصادرة بتاريخ: **25** أفريل **2004**.

07- الإتفاقية المبرمة بين الحكومة الجزائرية الديمقراطية الشعبية و ديوان وزراء دولة أوكرانيا، من أجل تجنب الإزداوج الضريبي و تفادي التهرب الضريبي و الغش الجبائي في ميدان الضريبة على الدخل و الثروة الموقعة بالجزائر بتاريخ:**14** ديسمبر سنة **2002** المصادق عليها بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم **04-131** مؤرخ في **19** أفريل **2004**، ج ر عدد **27** الصادرة بتاريخ:**28** أفريل سنة **2004.**

فهرس المحتوى

العنوان	الصفحة
مقدمـــــــة	
الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي	
المبحث الأول: المقصود بالتهرب الضريبي	
المطلب الأول: التعريف بالتهرب الضريبي	
الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي	
الفرع الثاني: أنواع التهرب الضريبـــي	
الفرع الثالث: التمييز بين الغش الضريبي و التهرب الضريبي	
المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي	
الفرع الأول: الأسباب الإقتصادية للتهرب الضريبي.	
الفرع الثاني: الأسباب النفسية و الإجتماعية للتهرب الضريبي.	
الفرع الثالث: الأسباب الإدارية و التاريخية للتهرب الضريبي.	
المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي	
الفرع الأول:آثار التهرب الضريبي على الجانب المالي الإقتصادي.	
الفرع الثاني: آثار التهرب الضريبي على الجانب السياســـــــــي.	
الفرع الثالث: آثار التهرب الضريبي على الجانب الإجتماعـــــــي.	
المبحث الثاني: طرق التهرب الضريبي	
المطلب الأول: عن طريق التلاعب المحاسبي	
الفرع الأول:تضخيم الأعباء	
الفرع الثاني: تخفيض الإيرادات	
المطلب الثاني: عن طريق عمليات مادية.	
الفرع الأول:الإخفاء الجزئي	
الفرع الثاني: الإخفاء الكلي.	
المطلب الثالث: عن طريق العمليات القانونية.	
الفرع الأول:التلاعب في تصنيف الحالات القانونية	
الفرع الثاني: التهرب الضريبي عن طريق عمليات وهمية	
خلاصة الفصل الأول.	

الفصل الثاني: وسائل مكافحة التهرب الضريبي	
المبحث الأول: الوسائل التقليدية لمكافحة التهرب الضريبي	
المطلب الأول: **الوسائل الوقائية لمكافحة التهرب الضريبي**	
الفرع الأول: الوقاية القانونية	
الفرع الثاني: الوقاية الإدارية	
المطلب الثاني: **الوسائل الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي**	
الفرع الأول: المقصود بالرقابة الجبائية	
الفرع الثاني:أشكال الرقابة الجبائية	
المطلب الثالث:**الوسائل العقابية لمكافحة التهرب الضريبي .**	
الفرع الأول:المتابعة الجزائية في قضايا التهرب الضريبي و الجبائي	
الفرع الثاني:العقوبات المقررة لجريمة التهرب الضريبي	
المبحث الثاني: الوسائل المستحدثة لمكافحة التهرب الضريبي.	
المطلب الأول: **واقع إجراءات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري.**	
الفرع الأول:من حيث الهيكل التنظيمي لإدارات الضرائب	
الفرع الثاني:مضمون الإصلاح من حيث الأشخاص المؤهلون لمكافحة التهرب الضريبي	
المطلب الثاني: **الوسائل المستحدثة ببعض الدول في مجال مكافحة التهرب الضريبي.**	
الفرع الأول:الإجراءات المستحدثة في دولة فرنسا.	
الفرع الثاني:التجربة العربية في مكافحة التهرب الضريبي.	
المطلب الثالث:**الإطار المقترح كآلية مستحدثة لمكافحة التهرب الضريبي إنشاء ديوان وطني لمكافحة التهرب الضريبي**	
الفرع الأول:صلاحيات الأعوان المكلفين بالتحري حول جرائم التهرب الضريبي	
الفرع الثاني:الديوان الوطني لمكافحة التهرب الضريبي	
خلاصة الفصل الثاني	
خاتمة	
قائمة المصادر و المراجع	
فهرس المحتوى	