



المركز الجامعي الشيخ أمود بن مختار إيليزي معهد الحقوق



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة الماستر في القانون
تخصص: قانون جنائي و علوم جنائية

بعنوان:

آليات مكافحة التهرب الضريبي كأداة لتعزيز الأداء الضريبي

تحت إشراف:

الأستاذ: العمري خالد

من إعداد الطلبة:

بلعابد أمال ✓

دقيش عصام ✓

لجنة المناقشة

الصفة	المؤسسة الأصلية	اسم الأستاذ
رئيسا	المركز الجامعي إيليزي	فاروق عريشة
مشرفا ومقررا	المركز الجامعي إيليزي	الأستاذ: العمري خالد
مناقشا	المركز الجامعي إيليزي	صادقي عباس

الموسم الجامعي 2024-2025

إهداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى:

من كان سبب في وجودي أمي و أبي حفظهما الرحمان.

إلى سندي و من شجعني للوصول إلى هذه النقطة زوجي الغالي.

إلى قرة عيني أولادي: محمد آدم و هيثم.

إلى أخواتي

كما لا أنسى زميلاتي وزملائي في العمل و الدراسة، بالأخص زميلي دقيش عصام و عرابي سالم أسامة زميلتي و صديقتي بودانوف حبيبة.

ولكل من أعطاني يد العون من بعيد أو من قريب و ساعدني في إنجاز هذه المذكرة

و أخص بالذكر الأستاذ المشرف على هذه المذكرة السيد/ العمري خالد

بلعابد آمال

إهداء

الحمد لله على لذة الانجاز والحمد لله عند البدء والختام

إلى الذي زين اسمي بأجمل الألقاب، من دعمني بلا مقابل بلا حدود

والذي حفظه الله ورعاه

إلى من جعل الله الجنة تحت أقدامها، واحتضني قلبها، وسهلت لي الشدائد بدعائها

إلى القلب الحنون ..أمي الغالية أدامها الله تاج فوق رأسي ووسام شرف على صدري

إلى كل إخوتي وأخواتي

إلى كل زملاء الدفعة وخاصة الزميلة والأخت بلعابد آمال

إلى الزميلة بودانوف حبيبة

إلى الزميلة باشا سمرة

إلى صديقي وأخي عرابي سالم أسامة

إلى صديقي وأخي بومخيلة حسان

إلى كل من علمني أساتذتي جميعا

إلى كل زملاء العمل

دقيش عصام

شكر وعرفان

الحمد لله على إحسانه والشكر له على توفيقه ونشهده أن لا إله إلا الله وحده لا شريك له تعظيما
لشأنه ونشهده أن سيدنا ونبينا محمد عبده ورسوله الداعي إلى رضوانه وعلى آله وأصحابه وأتباعه
وسلم.

بعد شكر المولى وعز وجل على أن وفقنا لإتمام هذا العمل نتقدم بجزيل الشكر إلى من شرفنا بإشرافه
على مذكرة بحثنا الأستاذ "العمرى خالد" من خلال توجيهاته اللامتناهية طوال فترة التحضيرات إلى
غاية نهايتها وتسليمها، كذلك جزيل الشكر موصول إلى جميع أساتذة كلية الحقوق بالمركز الجامعي
الشيخ أمود الشكر موصول لولاية ايليزي المضيفة التي أعطت لنا الفرصة للإلتقاء والتدرج في مسارنا
العلمي، كما نتوجه بالشكر إلى كل من ساعدنا من قريب أو من بعيد على إنجاز وإتمام هذا العمل.
"رب أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي وأن أعمل صالحا ترضاه وأدخلني برحمتك
في عبادك الصالحين"

مقدمة

مقدمة

نظرا لزيادة الأفراد داخل المجتمعات ما يقابله من زيادة حاجاتهم و متطلباتهم، ما يجعل الدول تسعى جاهدة للبحث عن مصادر دائمة لتغطية النفقات العامة وتمويل مشاريعها، وتعتبر الجزائر كباقي دول العالم تعرف تزايد للنفقات العامة و تزايد متطلبات الأفراد، لذلك سعت لسن سياسة جبائية جديدة بعيدة عن الجباية البترولية وذلك للابتعاد عن المصدر الوحيد في تمويل الخزينة العمومية وتنويع مصادر الدخل، لتفادي إنبهار أسعار البترول وما يترتب عليه من أزمات للدول البترولية.

لذلك تعد الضرائب من أهم المصادر لتمويل الخزينة العامة لإستعمالها في تلبية حاجيات الأفراد الذين هم يمثلون مصدرا أساسيا للضريبة، والتهرب الضريبي يعتبر خطرا حقيقيا على اقتصاد الدول التي تعتمد في مداخيلها على الضريبة كمصدر وحيد لتمويل الخزينة العامة، فالتهرب الضريبي الذي أصبح منتشرا بشكل كبير داخل أوساط المكلفين، ما سبب تأثير على تمويل الخزينة العمومية ويؤدي في كثير من الأحيان إلى انهيار اقتصاد كبرى الدول.

لذلك جاءت جملة من الإصلاحات في النظام الجبائي منذ سنة 1992 والتي تهدف مجملها إلى تحسين و تحديث الإدارة الجبائية والعمل على بناء نظام ضريبي تصريحي قائم بالدرجة الأولى على شعور المكلفين بواجباتهم في عملية تمويل الخزينة العامة والتخلي بروح المسؤولية، من خلال سن قوانين ضريبية مبسطة وواضحة لا تترك غموض لدى المكلفين بالضريبة، وكذا توفير الإمكانيات البشرية والمادية لتسهيل عملية التحصيل الضريبي. لكن يبقى شعور المكلفين بأن الضريبة تقييد لحرية التملك واقتطاع غير مستحق لأموالهم، ما يدفعهم إلى ارتكاب سلوكات تمكنهم من التهرب من دفع ما عليهم أو التقليل من أدائها، مستعيني ن في ذلك على وسائل وطرق منها ما هو مشروع ومنها ما هو غير مشروع، باستغلال ثغرات النصوص القانونية وطرق تدليسية للتهرب من أداء ما عليهم من واجبات ضريبية تجاه الخزينة العامة.

أهمية البحث

تكمن أهمية البحث في تحليل آليات مكافحة التهرب الضريبي للوصول إلى التحصيل أو الأداء الضريبي من خلال تفعيل الرقابة بكل أنواعها الجبائية التي تمارسها الإدارة الضريبية لزيادة التحصيل الضريبي، ومحاولة فهم أسباب التهرب الضريبي المتعلقة سواء بالنظام الضريبي أو الإدارة الجبائية وكذا ما يتعلق بالمكلفين بالضريبة.

أهداف البحث

- 1- دراسة مختلف الآليات لمكافحة التهرب الضريبي من أجل التحصيل الضريبي و استرجاع المبالغ غير المحصلة
- 2- تقييم تطوير مستوى رقمنة الإدارة الضريبية لدعم الرقابة الجبائية وتعزيز التحصيل الضريبي.
- 3- دراسة مختلف أسباب التهرب الضريبي خاصة ما تعلق منها بالمكلفين بالضريبة.

- 4- التعرف على مختلف الآليات لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي.
- 5- دراسة مدى إمكانية الوصول إلى الأداء الضريبي الطوعي والتلقائي وتحقيق التحصيل الضريبي الأمثل.
- 6- تحديد المقصود بالتهرب الضريبي وأنواعه والأسباب التي تؤدي إليه.
- 7- تحديد الآليات والعقوبات المقررة لجريمة التهرب الضريبي.

دوافع اختيار الموضوع

يعود اختيار الموضوع إلى أسباب ذاتية وموضوعية تتمثل في:

1- أسباب موضوعية:

- يعد موضوع التهرب الضريبي جريمة واسعة الانتشار لدى المجتمع الجزائري كباقي دول العالم لذلك لا بد من البحث عن أساليب وطرق جديدة لمكافحة هذه الظاهرة والتصدي لها للوصول إلى التحصيل الضريبي الأمثل.
- دراسة مختلف الطرق التي تستعمل من طرف المكلفين بالضريبة.

2- أسباب ذاتية:

- الرغبة الشخصية في دراسة هذا الموضوع.
- تلازم الموضوع مع مجال العمل.

المنهج المتبع

لدراسة موضوع البحث والإجابة على الإشكالية المطروحة تم الاعتماد على المنهج الوصفي والتحليلي، من خلال وصف والتعريف بكل ما يخص الجانب النظري، أما التحليلي فيما يتعلق بتحليل مضمون النصوص القانونية والآليات المعتمدة من طرف المشرع من أجل مكافحة التهرب الضريبي عن طريق الوسائل الوقائية والإجرائية.

صعوبات الدراسة

- عدم استقرار النظام الجبائي وذلك بكثرة التعديلات به.
- ضيق الوقت لإعداد المذكرة

الدراسات السابقة

هناك عدة دراسات سابقة تناولت الموضوع من جانب الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي وقد اختلفت وتنوعت من دراسات كمية استبنايه وأخرى كيفية وذلك بدراسة حالة.

أولاً: دراسة مشقق الحسين وبشيش عبد المالك¹ (2023) بعنوان إشكالية التحصيل الضريبي في الجزائريين فعالة الآليات ومخاطر التهرب الضريبي.

¹ مشقق الحسين وبشيش عبد المالك، إشكالية التحصيل الضريبي في الجزائريين فعالية الآليات ومخاطر التهرب الضريبي-دراسة حالة مديرية الضرائب بالمسيلة، مجلة آفاق علوم الإدارة والاقتصاد، العدد2، 2023.

تهدف هذه الدراسة إلى الوقوف على واقع التحصيل الضريبي في الجزائر، واستعراض السبل الوقائية من ظاهرة التهرب الضريبي، من خلال تحليل وتقييم أدوات الإدارة الضريبية في مواجهته وتحليل أدوات التحصيل ودورها في الحد من هذه الجريمة وتم فيها الاعتماد على المنهج الوصفي ومن أهم النتائج المتوصل إليها أن النظام الضريبي الجزائري يشمل مجموعة من الآليات الودية والجبرية التي تهدف إلى المحافظة على إيرادات الخزينة العمومية. ثانيا: دراسة سمان علي ورشام كهينة (2021)، بعنوان الرقابة الجبائية كآلية لتعزيز جودة المعلومات المحاسبية.

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد أهمية الرقابة الجبائية كآلية لتعزيز جودة المعلومات المحاسبية وبالتالي تفعيل الأداء الضريبي، حيث تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي لمعرفة مدى فعالية الرقابة الجبائية، ومن أهم نتائج الدراسة عدم وجود الانسجام بين قواعد النظام المحاسبي وقواعد النظام الجبائي ما يعيق فعالية الرقابة الجبائية.

ثالثا: دراسة سهيلة راحلي وريمة قرينح (2014-2015) بعنوان التهرب الضريبي دوافعه وآليات المكافحة. تناولت هذه الدراسة جريمة التهرب الضريبي من حيث دوافعها المؤدية لارتكاب المكلفين هذه الجريمة وكذا تحديد الآليات التي تعمل على مكافحة التهرب الضريبي للحفاظ على إيرادات الخزينة العمومية، حيث تم الاعتماد على المنهج الوصفي من خلال تعريف الظاهرة أسبابها ودوافعها وكيفية مكافحتها، ومن أهم نتائج الدراسة هو كثرة الثغرات في النظام الجبائي أدت إلى عدم الثقة به من طرف المكلفين.

رابعا: دراسة محمد الفارو وهيبة طوبال (2018-2019) بعنوان جرائم التهرب الضريبي الأساليب وآليات مكافحتها.

هدفت هذه الدراسة لتحديد جرائم التهرب الضريبي حيث تم الاعتماد على المنهج الوصفي وذلك من خلال تحديد مختلف نواحي الجريمة من حيث المفهوم والأنواع والأساليب، وكذا المنهج التحليلي من خلال تحليل النصوص القانونية وتقييم دور الآليات المقررة لمكافحة الجريمة، ومن أهم نتائج الدراسة هو تعقيد النظام الضريبي وعدم استقراره بسبب كثرة التعديلات وعم صياغة أحكامه بأسلوب سهل ومفهوم ما يجعله غامض لدى المكلفين وحتى للإدارة الضريبية.

خامسا: دراسة ميدوني سيد احمد (2012/2013) بعنوان الإصلاح الجبائي في الجزائر ودور مصالح المراقبة في محاربة الغش والتهرب الضريبي

هدفت هذه الدراسة لتحديد جريمة التهرب الضريبي وماهيته إلى تحديد الإصلاحات المتخذة لتسهيل النظام الضريبي لمواجهة ظاهرة التهرب الضريبي، حيث تمت هذه الدراسة اعتماد أسلوب وصفي تحليلي للتطرق لجميع

النواحي النظرية والإجرائية والقانونية، وخلصت الدراسة إلى إتساع التشريع الجبائي وعدم ثبائه كذلك تطور ظاهرة التهرب الضريبي، ما يجعل تطوير قطاع الضرائب لمواجهة التهرب الضريبي أمرا ضروريا سادسا: مقراني إيمان، منلا يخاف محمد أمين (2016/2015) بعنوان الآليات القانونية للحد من التهرب الضريبي.

هدفت هذه الدراسة إلى إعطاء صورة شاملة عن ظاهرة التهرب الضريبي ومدى تأثيرها على الجانب الاقتصادي والمالي والاجتماعي، وكذا توضيح الأسباب الحقيقية وراء لجوء الأفراد والمؤسسات إلى التخلص من دفع الضريبة بشتى الطرق والأساليب، حيث تم الاعتماد على المنهج الوصفي لمعرفة ماهية التهرب الضريبي والأسباب والطرق والآثار المترتبة عنه، والاعتماد أيضا على المنهج التحليلي فيما يتعلق دراسة الجانب الإجرائي المتبع من طرف المشرع من أجل مكافحة التهرب الضريبي، ومن أهم نتائج الدراسة المتوصل إليها هو عدم استقرار المنظومة التشريعية الجبائية والتي أرجعت أسبابها إلى التغيرات العديدة التي تطرأ على القوانين المالية، أيضا كثرة الثغرات في النظام الجبائي يقابلها ضعف مستوى موظفي إدارة الضرائب.

سابعا: رحماني بسمة، خاف ربي جهينة (2023/2022) التهرب الضريبي وآليات مكافحته في النظام الجبائي الجزائري.

هدفت هذه الظاهرة إلى محاول تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي وتحليلها وتحديد الآليات القانونية للحد من هذه الظاهرة، متبعا المنهج الوصفي لمعرفة ماهية التهرب الضريبي والأساليب والطرق والآثار المترتبة عنه، ومن جهة أخرى اتبع المنهج التحليلي فيما يتعلق بتحليل النصوص القانونية والآليات المتبعة عن طريق الوسائل الوقائية والرقابية وخلصت هذه الدراسة إلى نتائج منها غياب الوعي الضريبي والوازع الأخلاقي لدى المكلف ونقص تكوين قضاة في مجال الجبائية خاصة وأن التشريعات الجبائية تبقى من التشريعات المعقدة.

إشكالية البحث

لتهرب الضريبي آثار سلبية تنعكس مباشرة على الخزينة العمومية، وبالتالي تدنى مستوى الخدمات العامة المقدمة للمواطنين ونقص السيولة لتمويل المشاريع وكذا توفير مناصب الشغل ما يؤثر على الاقتصاد القومي ويبطئ عجلة النمو الاقتصادي ولهذا نطرح الإشكالية الآتية:

- ماهي الآليات القانونية لمكافحة جريمة التهرب الضريبي وما مدى نجاعتها وسبل تعزيزها؟

خطة البحث:

قسمنا هذه الدراسة إلى فصلين بالإضافة إلى مقدمة وخاتمة:

الفصل الأول تحت عنوان الإطار المفاهيمي لجريمة التهرب الضريبي حيث قسم إلى مبحثين ، المبحث الأول تحت عنوان الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي، والمبحث الثاني بعنوان الآثار المترتبة على التهرب الضريبي.

الفصل الثاني تحت عنوان آليات مكافحة جريمة التهرب الضريب ي حيث قسم بدوره إلى مبحثين: المبحث الأول بعنوان الآليات الوقائية والرقابية لجريمة التهرب الضريبي، والمبحث الثاني بعنوان الجزاءات الضريبية للتهرب الضريبي.

آليات مكافحة التهرب الضريبي كأداة لتعزيز الأداء الضريبي

قائمة بأهم المختصرات :

ق.إ.ج.....	قانون الإجراءات الجبائية.
ق.ض.م.و.م.....	قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
ق.ض.غ.م.....	قانون الضرائب الغير مباشرة.
ق.ت.....	قانون التسجيل.
ق.ط.....	قانون الطابع.
ق.ر.ر.أ.....	قانون الرسم على رقم الأعمال.
ق.ت.....	القانون التجاري.
ج.ر.ج.ج.....	الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية
م.ر.ر.....	مرسوم رئاسي رقم
م.ت.ر.....	مرسوم تنفيذي رقم
د.م.ج.....	ديوان المطبوعات الجامعية
د.ج.....	دينار جزائري
د.س.ط.....	دون سنة طبع
من الصفحة رقم..... إلى الصفحة رقم... ص ص	
الصفحة رقم..... ص	

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي

آليات مكافحة التهرب الضريبي كأداة لتعزيز الأداء الضريبي

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي

تلعب الضرائب دور كبير في تمويل الخزينة العمومية، لذلك أعطته الدولة أولوية هامة ، إلا أن تحصيلها يعرف معوقات ومصاعب من أبرزها تهرب المكلفين عن دفعها واستعمالهم في ذلك طرق عديدة منها ما هو مشروع ومنها ما هو غير مشروع وهذا ما يسمى بالتهرب الضريبي.

المبحث الأول: التهرب الضريبي مفهومه وأنواعه

يرتبط مصطلح التهرب الضريبي بطبيعة المنظومة الجبائية المعمول بها داخل الدولة ، فهو يعتبر نتيجة للنظام الضريبي المعقد، حيث يمتاز هذا النوع من الأنظمة بكثرة الضرائب المفروضة على الأفراد، وبتعدد الإجراءات المتعلقة بفرض وتحصيل الضريبة، وعليه كلما انخفضت نسبة العبء الضريبي تقلص معه حجم التهرب الضريبي.¹

المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي و أنواعه

تعتبر الضريبة أحد أهم الموارد المالية لتغطية الأعباء العامة للدولة وتمويل الخزينة العمومية فهي اقتطاع مالي إجباري من الذمة المالية للمكلف لتحقيق الأهداف التنموية المسطرة من طرف الدولة لكن غالبا ما يلجأ المكلف بالضريبة إلى القيام بتصرفات يفلت من خلالها من دفع الضريبة المفروضة عليه عن طريق ما يسمى بالتهرب الضريبي ، الأمر الذي يدعونا للبحث عن تعريف للتهرب الضريبي وهذا ما سوف نتطرق له كما يلي:

الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي

يراد بالتهرب الضريبي مجموعة من الأفعال المادية الإيجابية أو السلبية التي يتبناها المكلف وتنطوي على مخالفة صريحة للقانون الضريبي ، وتحقق ذلك باستعمال وسائل الغش والاحتيال بغية التخلص من الضريبة المفروضة عليه بصورة كلية أو جزئية ، مما يؤثر على حصيلة الدولة من الضريبة كأن يقدم المكلف تقارير عن دخله إلى الإدارة الضريبية يظهر فيها تكاليف أعلى من أرباحه بغية عدم الخضوع للضريبة على أساس أن الضريبة لا تفرض على الدخل إلا بعد خصم التكاليف.

كما حاول CAMIL ROSTER إعطاء تعريف دقيق وشامل يجمع فيه كل الطرق التي يلجأ إليها المكلف بالضريبة للتخلص من الضريبة بقوله "هو كل تصرف مادي، كل العمليات الحسابية وكل المحاولات والترتيبات التي يلجأ إليها المكلف أو غيره من أجل التخلص من الضريبة".²

¹ أولاد سالم عبد الرؤوف، التهرب الضريبي وأثره على ميزانية الدولة، أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة دكتوراه تخصص قانون جنائي، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الموسم الجامعي 2023/2024، ص 96.

² ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، طبعة 2003 ، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، ص 153.

آليات مكافحة التهرب الضريبي كأداة لتعزيز الأداء الضريبي

كما عرفه الدكتور حسن عواضة و عبد الرؤوف قطيش أنه "تخلص المكلف من دفع الضريبة الواجبة عليه كليا أو جزئيا دون أن ينعكس عبئها على الغير".¹

لمعرفة مفهوم التهرب الضريبي يجب قبل ذلك إعطاء تعريف للضريبة ، وقد عرف الأستاذ ميشال دارن micheldarn الضريبة بأنها : اقتطاع جبري تقوم به السلطة العامة على أموال الأفراد قصد توزيع ثقل الأعباء العامة فيما بينهم بإنصاف.²

كما يعرف التهرب الضريبي فقها على أنه، عدم قيام المكلف بدفع الضريبة أو الوفاء بالتزامه كليا أو جزئيا اتجاه الدوائر المالية مما يؤثر على حصيلة الدولة من الضريبة، وذلك باستخدام طرق ووسائل غير مشروعة.³ فالضريبة هي مبلغ من المال تفرضه الدولة وتجب عليه من المكلفين بصورة جبرية ونهائية ودون مقابل في سبيل تغطية النفقات العمومية في سبيل تغطية النفقات العمومية.

وعرفها Gaston Jeze بأنها اقتطاع نقدي يلزم الأفراد بشكل إجباري ونهائي وبدون مقابل وذلك من اجل تغطية الأعباء العامة.⁴

كذلك يعرف على أنه محاولة الممول أو المكلف بالضريبة التخلص من أعباء الضريبة وعدم الالتزام القانوني بأدائها كليا أو جزئيا.⁵

ويعرف التهرب الضريبي أيضا : معناه أن يحاول أحد الأفراد التخلص والإفلات من التزامه الضريبي، بإتباع أساليب مخالفة للقانون ومتسمة بطابع الغش، وهو ما يطلق عليه بالغش الضريبي.⁶

وعرف التهرب الضريبي في علم المالية بأنه تخلص الأفراد من الالتزام بدفع الضريبة بعد تحقق الواقعة المنشأة له، كما تعني تخلص المكلف كليا أو جزئيا من أداء الضريبة، دون نقل عبئها إلى غيره، مما يؤثر في حصيلة الدولة من الضريبة ويضيع عليها حقها.⁷

¹ حسن عواضة و عبد الرؤوف قطيش "المالية العامة، الضرائب والرسوم"، دار النهضة العربية، لبنان، 1973، ص 219.

² أكرم يحيى، مساهمة في دراسة المالية العامة، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2003، ص 6.

³ خالد الخطيب، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، المجلد 16، العدد 02، سوريا، سنة 2000، ص 160.

⁴ خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث (جباية الأشخاص الطبيعيين و المعنويين)، ج 1، ط 2، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر 2006، ص 11.

⁵ عامري عبد الحفيظ، لبوخي بولنوار، التهرب الضريبي بين الجزاءات الضريبية والجناحية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر تخصص قانون اداري المركز الجامعي صالح أحمد، النعامة، السنة 2022/2023، ص 15.

⁶ أحمد صالح الصعيدي، أصول القانون الضريبي وأحكامه العامة في الضرائب المباشرة وغير المباشرة، مطبعة النهضة، 2021، ص 7.

⁷ خالد عياده عليمات، التهرب الضريبي أسبابه و أشكاله و طرق الحد منه، مجلة الإقتصاد الجديد، العدد 9، جامعة إربد، الأردن سبتمبر 2013 ص 19.

آليات مكافحة التهرب الضريبي كأداة لتعزيز الأداء الضريبي

فالتهرب الضريبي هو سعي المكلف للتخلص الكلي أو الجزئي من التزامه القانوني بدفع الضريبة المستحقة عليه، وذلك باستعمال وسائل وطرق الغير مشروعة قانونا وهو ما يسمى بالغش الضريبي، أو عن طريق اتباع وسائل وطرق مشروعة وهو ما يعرف بالتهرب المشروع كأن.

ويعتبر التهرب الضريبي شكل من أشكال الاحتيال الضريبي الذي ينطوي على استخدام طرق غير قانونية لإخفاء الدخل أو المعلومات الحقيقية عن المصالح الجبائية .

وبالتالي فالتعارف أن التهرب الضريبي هو حرمان الخزينة العامة من تحصيل الضرائب المفروضة على المكلفين وذلك من خلال عدم دفعها باستعمال طرق شتى للتخلص منها باستغلال الثغرات التي قد ينطوي عليها التشريع الضريبي، وللإشارة فإن هاته الأساليب المستعملة للتهرب من دفع الضريبة من قبل المكلفين هي أساليب عالمية تعكس عالمية هذه الظاهرة و عدم محدوديتها جغرافيا أو سياسيا أو اقتصاديا ولا تقتصر على دولة دون أخرى فكبرى الدول تعاني منها لأنها أساسا ترتبط بوجود الضريبة نفسها. ذهبت جميع التعاريف على أن التهرب الضريبي يعني الاعتداء على القواعد المنظمة للضريبة وذلك باستعمال وسائل الغش والتدليس.

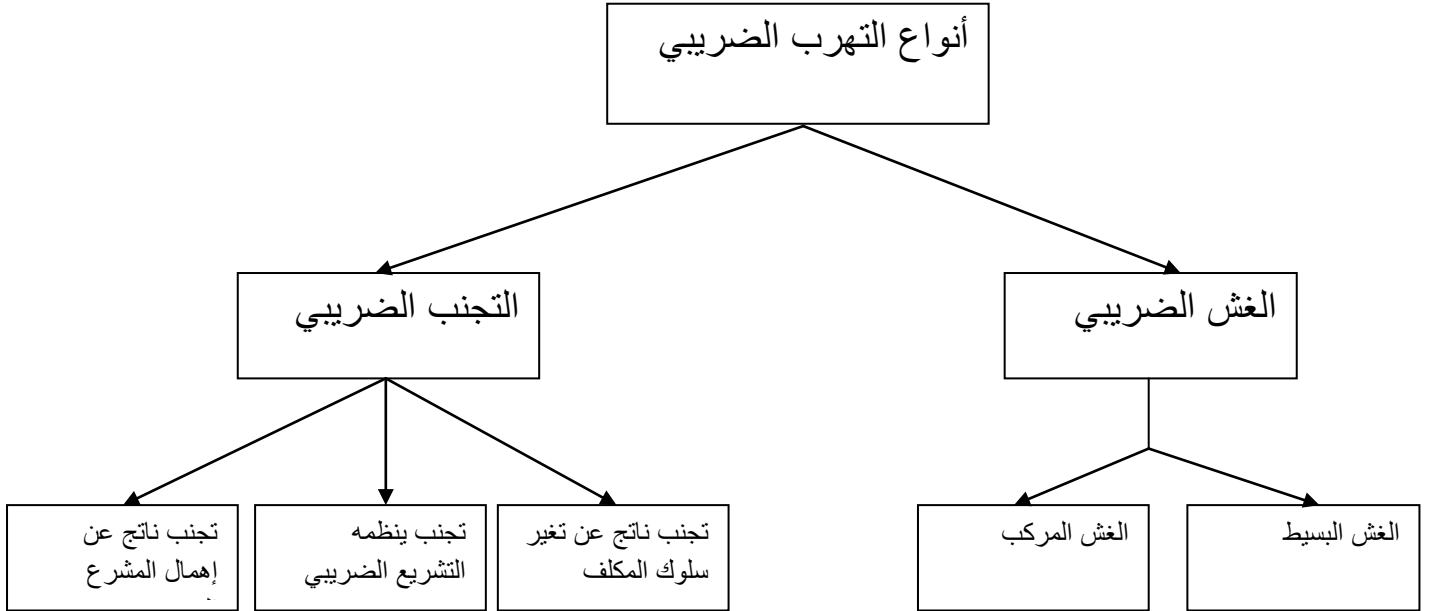
إن عدم تمييز التهرب الضريبي عن الغش الضريبي أدى إلى حدوث خلط في كلا المفهومين، خصوصا أنهما يختلفان في الوسيلة ويشتركان في الغاية، فالتهرب تكون فيه إرادة المكلف متجهة نحو تحقيق العبء الضريبي إلا أنه يسلك في سبيل ذلك سبلا مشروعة، فالمكلف هنا يمارس حقا من حقوقه القانونية والاقتصادية ليحقق هدفا مشروعا بالنسبة له، بالتالي لا يقع عليه أية عقوبة أو أي جزاء فالتهرب الضريبي في هذه الصورة يتوفر فيه العنصر المعنوي (سوء النية) دون العنصر المادي (الحيل التدليسية)، أما الغش الضريبي فتتجه فيه إرادة المكلف نحو تخفيف أو إسقاط العبء الضريبي لكنه يسلك في سبيل تحقيق ذلك طرقا غير مشروعة تصل به إلى حد التدليس والاحتيال ومن ثم يستوجب سلوكه مؤاخذه قانونا، فالغش الضريبي بهذه الصورة يتوفر فيه العنصر المعنوي والعنصر المادي لذا وجب عدم الخلط بين التهرب الضريبي والغش الضريبي¹.

الفرع الثاني: أنواع التهرب الضريبي

كما أسلفنا الذكر أن التهرب الضريبي هو ذلك السلوك الذي يؤدي إلى فقدان الدولة لجزء من إيراداتها التي تحصلها عن طريق الضرائب و التهرب الضريبي يقع من طرف المكلف بالضريبة بعدة طرق وأشكال وبأساليب مختلفة قد تكون مشروعة أو غير مشروعة هذا ما سنبينه كالاتي:

¹ قتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبي حالة الجزائر من 2003 إلى 2008 مذكورة لنيل شهادة الماجستير علوم التدبير، تخصص مالية ومحاسبة، معهد العلوم القانونية والتجارية وعلوم التدبير، جامعة يحي فارس المدينة الجزائر، 2009، ص 08.

الشكل رقم (01) : توضيح أنواع التهرب الضريبي



المصدر: من إعداد الطلبة

أولاً: من حيث المشروعية

1- التهرب المشروع (التجنب الضريبي) وهو تهرب دون انتهاك القانون الضريبي

2- التهرب غير المشروع (الغش الضريبي) يكون فيه انتهاك للقانون الضريبي

1- التهرب المشروع (التجنب الضريبي)

ويعتبر وسيلة شرعية تتمثل في اعتماد المكلف الثغرات القانونية التي قد يحتويها القانون الضريبي وبالتالي يتم

سلب إعاقاة الدولة في عملية تحصيل الإيرادات بطريقة شرعية دون مخالفة القانون.

كما هو التملص من دفع الضريبة دون مخالفة النصوص التشريعية الجبائية فالمكلف بالضريبة باستطاعته أن

يتهرب من دفع الضريبة عن طريق الثغرات القانونية وكل ما فيها من نقائص وغموضات وملابسات التي تكتنف

التشريعات الجبائية، أو تهرب منظم قانوناً¹.

¹ خداح عبدلي، الغش والتهرب الضريبي، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، 2012، ص38.

آليات مكافحة التهرب الضريبي كأداة لتعزيز الأداء الضريبي

عرفه الدكتور أحمد فتحي سرور في كتابه الجرائم الضريبية عام 1990 بأنها كل عمل أو امتناع عن عمل يترتب عليه الإخلال بواجب أداء الضريبة في الميعاد القانوني سواء بعدم أداء الضريبة كلها أو بعضها أو التأخر في أدائها كاملة عن الميعاد القانوني¹.

كما عرفه الدكتور حسن صادق المرصفاوي بأنه كل وسيلة يلجأ إليها الممول في سبيل التخلص من عبء ضريبي يفترض وقوعه على عاتقه باستعمال الطرق الاحتمالية للتخلص من أداء الضريبة².

ويعتمد المكلف للتهرب من الضريبة باستغلال ثغرات القانون الجبائي وما قد يحتويه من نقائص وغموض للتملص من دفعها بطريقة ذكية، وقد يأخذ التهرب الضريبي عدة أشكال وأنواع وهذا حسب المشروعية ومن حيث المكان الذي وقع فيه.

ويقصد به التخلص المكلف من أداء الضريبة نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي الذي ينتج عنها التخلص من دفع الضريبة دون أن تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية (قد يكون مقصودا من طرف المشرع لتحقيق بعض الغايات الاقتصادية والاجتماعية كأن تفرض ضريبة دخل على جميع الأرباح الصناعية والتجارية ثم تستثنى منها أرباح بعض المؤسسات³

وترجع هذه الثغرات في الغالب إلى نقص في التشريع أو عدم إحكام صياغة المواد القانونية، فالمكلف بذلك لا ينتهك النصوص القانونية أو يخالفها لأن المشرع هو الذي حدد له مجموعة من الإعفاءات والتخفيضات في بعض الضرائب الخاصة بأنشطة معينة⁴.

ويكون التهرب مشروعا في الحالات الآتية:

أ- التهرب الضريبي الناتج عن تغير سلوك المكلف

- وذلك من خلال بعض الممارسات التي يقوم بها المكلف خلال مباشرة نشاطاته بتجنبه للضريبة تتمثل في :
- 1- عدول بعض الأفراد عن شراء السلعة التي تفرض ضريبة مرتفعة أو الانصراف عن ممارسة استغلال آخر تكون نسبة الضريبة المتحققة على هذا الاستغلال أقل.
 - 2- قيام شخص بنقل ملكية أمواله إلى ورثته عن طريق بيع خلال حياته تهربا من خضوع هذه الأموال لضريبة التركات أو في حالة أن قانون الضريبة لا يخضع الهبات إلى الضريبة على التركات فيقوم المورث بهبة بعض أمواله إلى ورثته¹.

¹ شرين نبوى على سعيد، التهرب الضريبي وسبل مواجهته، كلية الحقوق، جامعة المنوفية، ص164.

² شرين نبوى على سعيد، التهرب الضريبي وسبل مواجهته، المرجع السابق، ص164.

³ صالح حسن كاظم، مكافحة التهرب الضريبي ضرورة ملحة في الحد من الفساد، قسم البحوث والدراسات دائرة الشؤون القانونية

بحث متاح على الموقع الإلكتروني www.kenanaonline.com

⁴ نصر رحال، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (حالة ولاية الوادي)، مذكرة ماجستير تخصص تدبير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2006/2007 ص08.

آليات مكافحة التهرب الضريبي كأداة لتعزيز الأداء الضريبي

- 3- قيام الشخص بنقل عبء الضريبة بعد أن يكون قد دفعها لدائرة ضريبة الدخل إلى شخص آخر يطلق على هذه الحالة (انعكاس الضريبة).
- 4- تحويل الضريبة عن طريق تحسين عمليات الإنتاج بما يعوض مقدار الضريبة أو لجوء المنتج إلى إنقاص درجة جودة أو حجم المنتج مع بقاء سعر السلعة على ما هو عليه²
- 5- ترك النشاط الإنتاجي الذي يخضع إلى ضريبة مرتفعة أو الانتقال إلى نشاط آخر خاضع لضريبة أقل.³
- 6- تكوين المؤونات حتى وإن لم يكن السبب أو الخطر غير قائم.⁴
- 7- بعض الشركات قصد التهرب من تصاعدية ضريبة الدخل تقوم بتجزئة الشركة الأم إلى شركات فرعية مستقلة قانوناً، وبترخيص من القانون التجاري.⁵

ب- التهرب الضريبي الذي ينظمه المشرع الضريبي

يستند هذا التهرب كون الضريبة أداة مهمة تستخدمها الدولة لتحقيق أهدافها الاقتصادية والسياسية والاجتماعية، لذلك ينظم المشرع هذا التهرب لبلوغ أهداف معينة، مثل إعفاءات لتدعيم الاستثمار في القطاع الفلاحي من أجل تحقيق الاكتفاء الذاتي وخلق مناصب عمل للقضاء على البطالة، أو إخضاع الأرباح المعاد استثمارها بالنسبة للشركات إلى معدل خاص 15% عوض 30% قصد تشجيع الاستثمار.⁶

ج- التهرب الضريبي الناتج عن إهمال المشرع الضريبي

ويتحقق نتيجة وجود ثغرات قانونية ينطوي عليها التشريع الجبائي، ويرجع ذلك في الغالب إلى النقص في التشريع وعدم إحكام صياغة المواد القانونية، حيث يستعين المتهرب بذوي الخبرة والاختصاص لاكتشاف الثغرات فمثلاً يستطيع المكلف تجنب الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية من خلال إعطاء نشاطه صفة غير

¹ نوي نجا، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003، مذكرة ماجستير، كلية علوم التسيير، تخصص مالية، جامعة الجزائر 2003/2004، ص4.

² عادل العلي، المالية العامة و القانون المالي و الضريبي ج2، ط2 دار الإثراء للنشر، الأردن، 2011، ص 177-184.

³ ناصر مراد، أسباب التهرب الضريبي وأثره على الاقتصاد الوطني، دراسات اقتصادية، المجلد10، العدد 01، الجزائر، 2008 ص08.

⁴ مداني بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، ص191.

⁵ سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2011/2012، ص74.

⁶ بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجزائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، 2010/2011، ص45.

آليات مكافحة التهرب الضريبي كأداة لتعزيز الأداء الضريبي

التجاري من الوجهة القانونية رغم أن نشاطه يعتبر تجاريا من الناحية الاقتصادية، كما يمكنه اللجوء إلى إنتاج سلع بمواصفات مختلفة عن المواصفات المنصوص عليها في القانون الجبائي¹

2- التهرب غير المشروع (الغش الضريبي):

تعددت آراء الفقهاء حول تعريف الغش الضريبي وهذا باختلاف وجهات نظرهم القانونية و الاقتصادية وبذلك فمن الصعب تقديم تعريف شامل و دقيق للغش الضريبي و من هذه التعاريف نذكر: عرف بأنه كل مخالفة أو خرق للقانون أما التهرب الضريبي فهو التعسف².

عرفه LUCIEN MEHL الغش الجبائي بأنه مخالفة القانون الجبائي بهدف التخلص من فرض الضريبة و تخفيض العبء الضريبي و يحتوي على عنصر مادي (مخالفة القانون) وعنصر القصد (هدف التخلص من الضريبة) فالغش الضريبي يعد تصرفا غير مشروع، و يمثل عدم احترام إرادي لأنه انتهاك لروح القانون و إرادة المشرع باستخدام طرق احتيالية و تدليسية من جانب المكلف بالضريبة بقصد التخلص من عبء الضريبة³. يقصد به تمكن المكلف كليا أو جزئيا من التخلص من تأدية الضرائب المستحقة عليه، وذلك عبر ممارسة الغش و التزوير في القيود و مخالفة القوانين و الأنظمة الضريبية المعتمدة⁴.

يعرف أيضا بأنه استعمال طرقا احتيالية للتملص أو محاولة التملص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة أو من تصفية أو من دفع الضرائب أو الرسوم المفروضة⁵.

هو تلك السلوكيات الهادفة لمخالفة القانون و التي يستعملها المكلف من أجل التهرب من أداء الضريبة كليا أو جزئيا، ويعتمد هذا النوع على عنصر القصد لمخالفة القانون⁶.

هو كل مخالفة واضحة و صريحة لنصوص القانون الجبائي باستعمال طرق تدليسية من أجل التخلص من الضريبة سواء بشكل جزئي أو بشكل كلي من خلال الامتناع عن تقديم تصريحات جبائية أو تقديم تصريحات

¹ بوشري عبد الغني ، المرجع نفسه، ص 69.

² عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي، دار الهدى للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2012، ص 93.

³ محرز محمد عباس، اقتصاديات الجباية و الضريبة، دار هومة للطباعة، طبعة 2003، الجزائر، ص 170.

⁴ رقيق أمينة، آثار التهرب و الغش الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر علوم محاسبية، معهد العلوم الاقتصادية، التجارية و علوم التسيير جامعة بلحاج بوشعيب، عين تيموشنت، الجزائر، 2021-2022، ص 4.

⁵ أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، الجرائم ضد الأشخاص و الجرائم ضد الأموال، دار هومة، الجزائر، ص 4.

⁶ طرشي إبراهيم، التهرب الضريبي و آليات مكافحته، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي، كلية الحقوق و العلوم السياسية جامعة قاصدي مرباح- ورقلة، الجزائر، 2014-2015، ص 7.

آليات مكافحة التهرب الضريبي كأداة لتعزيز الأداء الضريبي

ناقصة أو كاذبة، أو إعداد قيود وتسجيلات محاسبية خاطئة، بالإضافة إلى تقديم وثائق مزورة لإدارة الضرائب بغية الاستفادة من بعض الامتيازات والتخفيضات الجبائية¹

وهو تهرب مقصود من طرف المكلفين وذلك عن طريق مخالفتهم عمدا لأحكام القانون الجبائي قصدا منهم عدم دفع الضرائب المستحقة عليهم إما بالامتناع عن تقديم أي تصريح بأرباحه أو بتقديم تصريح ناقص أو كاذب أو إعداد سجلات وقيود مزيفة أو الاستعانة ببعض القوانين التي تحول دون الاطلاع على حقيقة الأرباح لإخفاء قسم منها²

المشرع الجزائري على غرار التشريعات الأخرى لم يعرف الغش تفاديا لحشر نفسه في الزاوية، لكنه اكتفى بذكر بعض الطرق الاحتيالية التي يعتمد عليها المكلف للتهرب من الضريبة على سبيل المثال لا الحصر، منها ما جاء في:

- المادة 36 من ق.إ.ج

- المادة 193 فقرة 02 من ق.ض.م.و.ر.م

- المادة 118 من ق.ر.ر.ع

- المادة 530 و 533 من ق.ض.غ.م

- المادة 34 من ق.ط.

- المادة 119 من ق.ت

و التي اتفقت كلها على اعتبار الطرق التالية طرق تدليسية و احتيالية³ :

- إخفاء أو محاولة إخفاء مبالغ أو المنتجات التي تطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف أشخاص مدينين به، وخاصة المبيعات بدون فاتورة⁴.

تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة وذلك من اجل الحصول على تخفيض أو الإعفاء أو استرجاع الضريبة أو الاستفادة من المزايا الجبائية الممنوحة لصالح بعض الفئات من المكلفين بالضريبة .

- القيام عمدا بنسيان تقييد، أو القيام بتقييد أو إجراء قيد في الحسابات غير صحيح أو وهمي في السجلات التجارية التي يفرض القانون مسكها والمنصوص عليها في المادتين 9 و 10 من ق.ت .

¹ عيسى سماعين، ظاهرة الغش الضريبي في القانون الجبائي الجزائري (التشخيص والعلاج)، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 21 الجزائر، 2019، ص 577.

² عادل العلي، المالية العامة و القانون المالي و الضريبي، المرجع السابق، ص 177.

³ طرشي إبراهيم، المرجع السابق، ص 8.

⁴ العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، طبعة 2005، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2005 ص 30.

آليات مكافحة التهرب الضريبي كأداة لتعزيز الأداء الضريبي

- قيام المكلف بالضريبة بتدبير عدم إمكانية الدفع، أو بوضع عوائق بطرق أخرى أمام تحصيل أي ضريبة أو رسم مدين به.
- عدم دفع الضريبة المترتبة على المكلف وذلك عندما يهرب المكلف خارج البلاد وبالتالي يصعب على السلطات تحصيل الضريبة المترتبة عليه¹
- كما يمكن أيضا إعطاء بعض صور التهرب الغير مشروع²
- العمل على تضخيم التكاليف القابلة للخصم.
- البيع بدون فواتير.
- عدم التصريح بالقيم الحقيقية للأجور.
- عدم مسك محاسبة منتظمة أو الدفاتر التجارية المنصوص عليها في القانون.
- عدم تصريح كلي أو جزئي عن العمليات الخاضعة للضريبة.
- كما يمكن تقسيم الغش الضريبي وفقا لمعيار درجة التعقد ووفقها يمكن التمييز بين:

1 رنا أديب منذر، مفهوم الضريبة (تعريفها وأشكالها)، مذكرة ماجستي ر، تخصص التخطيط، كلية الهندسة المدنية، جامعة دمشق، سوريا، 2005/2006 ص37.

2 يحي لخضر، دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماجستير، تخصص علوم التسيير فرع إستراتيجية السوق في ظل اقتصاد تنافسي، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، ص74.

- الغش البسيط (كجريمة):

يتمثل هذا النوع من الغش في كل محاولة متعمدة وبسوء نية من أجل مخادعة الإدارة الجبائية لدفع أقل ضريبة، وهذا من خلال تقديم تصريحات ناقصة تتضمن بيانات خاطئة لتقدير الضريبة على أساسها ويقصد بالنية السيئة كون المكلف واع بعدم مشروعية العمل الذي يقوم به، وقد ورد ذكر الغش البسيط ضمنيا في قانون الضرائب المباشرة عندما يصرح مكلف الضريبة ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد الوعاء الضريبي¹

2- الغش المركب:

يمكن تعريفه بأنه غش بسيط مقرون بممارسات تدليسية أي أن المكلف يستعمل أساليب ماهرة تمكنه من التخلص من الضريبة وكذلك مسح كل الآثار التي قد تؤدي إلى كشف مغالطاته ولقد ورد ذكره في نص المادة 13 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في قانون المالية لسنة 2012² كما يطلق عليه أيضا الغش الموصوف، فهو يجمع بين الغش العادي وطرق التدليس، أي أن المكلف يستعمل أساليب ماهرة تمكنه من التخلص من الضريبة، فلا يقتصر الغش على استعمال طرق التدليس فقط عندما يريد المكلف التهرب من دفع الضريبة، بل إنه يحاول مسح كل أثر عند تهربه تحسبا لأي رقابة محتملة³

ثانيا: من حيث النطاق

1- التهرب الضريبي المحلي:

التهرب الضريبي المحلي يحدث داخل الحدود و المكلف بها يكون أمام السلطات الجبائية لبلد هالذي ينتهي إليه.وهو الذي يقع على إقليم الدولة وهو أكثر أنواع التهرب الضريبي انتشارا في معظم دول العالم، كما يمكن تعريفه بأنه جميع السلوكيات التي تتم خارج الإطار القانوني الضريبي، أي أنها ممارسات غير شرعية، فهو إذن ظاهرة سلبية في إطار العلاقة بين الفرد و السلطة. ويمكن كذلك تعريفه بأنه كل غش يتم داخل حدود الدولة، يكون المكلف في مواجهة سلطات بلده فهو يخضع لقانون جبائي وحيد⁴، فلا يتعدى إلى دولة أخرى وهو أكثر أنواع التهرب انتشارا إما باستغلال الثغرات الموجودة في النظام الجبائي أو عن طريق امتناع الأفراد عن القيام بالتصرف المنشئ للضريبة¹.

¹ جودي نريمان و براج محمد، آليات مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، دراسة اقتصادية، جامعة يحي فارس المدينة، المجلد 19 العدد01، 2025، ص583.

² المرجع نفسه، ص583.

³ سيد أحمد ميدوني، الإصلاح الجبائي في الجزائر ودور مصالح المراقبة في محاربة الغش والتهرب الضريبي(دراسة حالة ولاية تلمسان)، مذكرة ماجستير جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2012/2013، ص67.

⁴ رحال نصر، مرجع سابق، ص05.

آليات مكافحة التهرب الضريبي كأداة لتعزيز الأداء الضريبي

ويحدث التهرب الداخلي داخل إقليم الدولة بمخالفة التشريع الضريبي الداخلي وذلك دون الأخذ بعين الاعتبار بجنسية المكلف بالضريبة، ما إذا كان من مواطني الدولة أو شخصا أجنبيا عنها، فالعبرة هنا ليست بالجنسيات ولكن بما يترتب من خسارة للإيرادات الجبائية².

لذلك تعمل التشريعات الضريبية الداخلية على محاربة التهرب الضريبي الداخلي بواسطة إجراءات وقائية تهدف إلى منع المكلف بالضريبة من استغلال الثغرات التي تشوب بعض النصوص الضريبية من أجل التهرب من عبء الضريبة وكذلك عن طريق وضع عقوبات ردعية مندرجة على كل من يخالف القانون³.

2- التهرب الضريبي الدولي:

كما يجب أن نتطرق إلى مفهوم التهرب الضريبي الدولي والذي يقصد به بأنه محاولة المكلف بالضريبة التخفيف من حدة العبء الضريبي بالطرق المشروعة أو غير المشروعة بنقل سلعة أو مكان إقامته إلى إقليم أجنبي لإمكانية التملص من الضريبة وذلك كي يستفيد من هذا الإقليم إما لانخفاض معدل الضريبة مقارنة بالبلد أو من الإعفاءات أو الامتيازات الضريبية الممنوحة له في الدولة المضيفة⁴.

كما عرفه البعض بأنه انتهاك إرادي و عن قصد للقانون الضريبي بهدف حجب الدخل لدولة معينة وذلك دون الخرق الواضح للنصوص القانونية ، و اللجوء إلى تشويه واقع التحويلات المالية⁵.

ويكون التهرب من دفع الضرائب داخل البلد وذلك بتحويل المداخل منها على شكل ضرائب من نصيب هذا البلد على بلد آخر يتميز بجباية منخفضة بحيث يقوم المكلف باستغلال كل المنافذ والطرق الغير القانونية من أجل التخفيض من حد الاقتطاعات الضريبية ، ويعتبر من أخطر أشكال التهرب الضريبي وقيام بعض المكلفين بتجنب الخضوع للضرائب في دول ذات ضغط جبائي مرتفع وتأديتها في دول أخرى تتسم بضغط جبائي منخفض⁶ من

¹سويح دنيا زاد، جريمة الغش و التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة الفقه و القانون، المغرب، العدد 17، مارس 2014 ص 284.

²وسام مخالفة ملاك بلواعر، دور نظام SAP في مكافحة التهرب الضريبي دراسة ميدانية بمركز الضرائب CDI - برج بوعريش- مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، جامعة محمد البشير الإبراهيمي، الميدان علوم اقتصادية وعلوم التسيير، شعبة علوم تجارية ، تخصص محاسبة وجباية، 2022-2023، ص08.

³فريد باسعيد الحاج، دور الضريبة في العلاقات الاقتصادية الدولية مع دراسة البعد الدولي للإصلاح، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر، 2004، ص17.

⁴فاتح أحمية، أسباب و آليات التهرب الضريبي الدولي و طرق مكافحته، مجلة دراسات جبائية، المجلد 09، العدد 02، جامعة جيجل الجزائر، 2020، ص 74.

⁵المرجع نفسه، ص 74.

⁶أيمان بوقرو، كيفية تفادي الإزدواج الضريبي الدولي في إطار الإتفاقيات الجبائية الدولية(دراسة حالة الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية)، مذكرة ماجستير، تخصص مالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 2010/2009 ص04.

آليات مكافحة التهرب الضريبي كأداة لتعزيز الأداء الضريبي

خلالها يتمكن الفرد من إخراج كل ما يتعلق بأمواله ونشاطاته ومادته الخاضعة للضريبة خارج حدود الدولة ويقوم باستثمارها كلها أو بعضها بعيداً عن وطنه مما يجعله ذلك غير خاضع لسلطات بلده، وإزاء هذه الظاهرة قد تنص قوانين الدولة على التزام الفرد ببيان الأموال والإيرادات التي له في الخارج¹ بين تلك المنافذ التي يلجأ إليها ما يلي:

- تغيير مكان الخضوع الضريبي إلى دولة تطبق رسوم منخفضة
- عند الاستيراد تضخم أسعار المشتريات و عند التصدير تخفض أسعار المبيعات كما هي عليه في الحقيقة أو مبالغة في تقييم الأعباء والتكاليف.
- إنشاء شركات وهمية في الخارج للتهرب الكلي أو الجزئي من أداء الواجب الجبائي حيث تتميز هذه الشركات بأنها لا تمارس أي نشاط وتكتفي برقم الحساب البنكي أو رقم الصندوق البريدي.

ويكون التهرب الضريبي الدولي في الضريبة العقارية أقل من التهرب الدولي في باقي الضرائب الأخرى، والسبب يرجع إلى كون العقار الذي يشكل وعاء للضريبة يكون قاراً ومتصلاً بإقليم الدولة فلا يمكن التهرب إلى دولة أخرى²

المطلب الثاني: أسباب وطرق التهرب الضريبي

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي من الظواهر التي أصبحت تعاني منها جميع الدول باعتبارها ظاهرة خطيرة وفي تزايد مستمر وذلك راجع لدوافع وأسباب منها ما هو مرتبط بالنظام الضريبي ومنها ما هو متعلق بالمكلف بالضريبة ما يحرم حزينة الدولة من تحصيل أموال كبيرة.

الفرع الأول: أسباب التهرب الضريبي

هناك عدة أسباب للتهرب الضريبي، وذلك بالنظر لأهمية موضوع التهرب الضريبي واتساع رقعته، سواء على المستوى الداخلي أو الخارجي، هذا الاتساع نتج عنه اختلاف على أسباب محددة للتهرب الضريبي، خاصة على المستوى الدولي³.

من هذا سنذكر أهم الأسباب التي حددها الفقهاء في هذا المجال :

أولاً: الأسباب المتعلقة بالمكلف بالضريبة

هناك العديد من الأسباب التي قد تؤدي بالمكلف بالضريبة للتهرب الضريبي نذكر منها:

¹ زهير أحمد قدور، علم المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاته، دار وائل للنشر، الأردن، 2012، ص128.

² رقيق أمينة، آثار التهرب والغش الضريبي، المرجع السابق، ص21.

³ أولاد سالم عبد الرؤوف، التهرب الضريبي و أثره على ميزانية الدولة، المرجع السابق، ص117.

آليات مكافحة التهرب الضريبي كأداة لتعزيز الأداء الضريبي

1- الأسباب النفسية:

يلعب العامل النفسي دورا هاما و بارزا في التهرب الضريبي ، فكلما كان المكلف بالضريبة واعيا نقص لديه الباعث النفسي على التهرب والعكس من ذلك كل ما نقص أو انعدم الوعي وضعف زاد الباعث النفسي للتهرب وهنا يمكن أن نطرح جملة من الاعتقادات الخاطئة التي رسخت في ذهن المكلف منها:

أ- اعتقاد المتهرب من الضريبة أنه سارق شريف لأنه يسرق الدولة وهي شخص معنوي وبالتالي لا يعد مخالف للقانون ولا مضرا للآخرين¹

ب- الاعتبار السائد لدى المكلف أن الضريبة اقتطاع مالي من المكلف بالضريبة دون منفعة تعود عليه.

ج- اعتبار أن الضريبة هي جزاء مالي يدفعه المكلف مقابل ممارسته لنشاط ما.

د- ترسخ في ذهن المكلف بالضريبة بضعف الخدمة العامة، مقابل الضريبة التي يدفعها وبالتالي يمتنع عن أدائها.²

هـ- المحاباة واللاعقل في فرض الضريبة على المكلفين، بحيث يعفى منها أصحاب الدخل المرتفع في حين تفرض على أصحاب الدخل المنخفض مما يعزز لديه فكرة الامتناع عن أدائها ويحاول التهرب من دفعها.

2- الأسباب الاجتماعية:

تلعب الأسباب الاجتماعية دورا هاما في ترسيخ ظاهرة التهرب الضريبي ومن بين هذه الأسباب نذكر:

أ- التهرب من دفع الضريبة طالما أن تشريع الضريبة غير وارد بنص شرعي، كما أن المكلف بالضريبة يخلط بين الزكاة والضريبة فهو يمتنع أن أداء الضريبة بما أنه يقوم بدفع الزكاة.

ب- انعدام الثقة بين لمكلف بالضريبة والإدارة الضريبية وذلك لعجزها عن القضاء بعض الآفات الاجتماعية كالرشوة والاختلاس.

ج- الاعتقاد الديني حول عدم شرعية الضريبة لأنها لا تستند على منطلقات عقائدية³

د- اختلال البنية الاجتماعية بسبب انعدام الثقة بين أفراد المجتمع نتيجة لعجز الإدارة الضريبية للقضاء على بعض الآفات الاجتماعية كالرشوة والاختلاس⁴

1- غودودي أمال، جريمة الغش الضريبي، مذكرة نيل شهادة الليسانس تخصص قانون خاص، كلية الحقوق والعلوم القانونية و الإدارية جامعة 8 ماي 1945، «سطيف 2013/2014»، ص26.

2- يدو لويظة، قاري حياة، الغش الضريبي وآلية مكافحته، مذكرة لنيل شهادة الليسانس، جامعة البويرة، 2010/2011، ص36.

3- كردودي سهام، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، دون طبعة، 2011، ص07.

4- قراني إيمان، منلايخاف محمد أمين، الآليات القانونية للحد من التهرب الضريبي، مذكرة ماستر ، تخصص تسيير مؤسسات، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2015/2016، ص09.

آليات مكافحة التهرب الضريبي كأداة لتعزيز الأداء الضريبي

3- الأسباب الاقتصادية:

الأسباب الاقتصادية بشقين الأولى الأسباب الاقتصادية الخاصة والمتعلقة بالمكلف بالضريبة، والثانية الأسباب الاقتصادية العامة:

أ- الوضعية الاقتصادية المكلف بالضريبة:

تؤثر الحالة المالية للمكلف على التهرب و نطاقه بحيث نجد ميل المكلف نحو التهرب يزيد كلما زاد عبء الضريبة وساء مركزه المالي.

لأن المكلف بالضريبة الذي يمر بظروف اقتصادية ومالية سيئة سيضطر لاسيما في المشاريع الصغيرة إلى إخفاء ما يجب دفعه للحفاظ على مشروعته أمام عبء الضريبة، وخاصة في فترة الركود الاقتصادي والأزمات التي تمر بها المشاريع الاقتصادية¹

ب- الوضعية الاقتصادية العامة:

تلعب التقلبات الاقتصادية التي تتعرض لها الدولة على مختلف المجالات منها النظام الضريبي ومدى ارتفاع وانخفاض نسبة التهرب الضريبي، فالملاحظ في فترة الانتعاش الاقتصادي يؤدي إلى ارتفاع متوسط الدخل الفردي مما يخلق المقدرة الفردية على أداء الضريبة، أما إذا وقع الاقتصاد في فترة الركود يؤدي ذلك إلى انخفاض في متوسط الدخل الفردي ومن ثم تدني أو تنعدم قدرة المكلف على تسديد الضرائب المفروضة عليه. إن الوظيفة الاقتصادية للمكلف غالبا ما تحدد تصرفاته تجاه مصلحة الضرائب وكذا تدخل الظروف الاقتصادية تساهم كثيرا في تفشي ظاهرة التهرب، ويتساءل المكلف بالضريبة ما إذا كان الدخل الذي يجنيه من التهرب الضريبي يعوض الأخطار التي سوف يتعرض إليها من جراء ذلك، فكلما زادت نسبة الضرائب المفروضة كلما زاد الملف في تهربه من دفع الضريبة، لأن عدم دفع الضريبة يجعل دخله أكثر ومن جهة أخرى فإنه عندما تكون الحالة المادية للمكلف جيدة يميل إلى دفع الضريبة من أجل تجنب نفسه الخطر الذي يجعله يتحمل ثقل الإخفاء والاختلاس، أما إذا كانت حالته الاقتصادية مزرية فإنه يميل إلى التهرب رغم المخاطر الناجمة عنه لأنه يرى في ذلك السبيل الوحيد لاستمرارية مؤسسته في النشاط وإنقاذها من الإفلاس والتوقف²

¹ عامري عبد الحفيظ، لبوخي بولنوار، التهرب الضريبي بين الجزاءات الضريبية و الجنائية، المرجع السابق، ص 29.

² نجيب زروقي، جريمة التملص الضريبي وآليات مكافحتها في التشريع الجزائري، مذكرة الماجستير في العلوم القانونية، تخصص العلوم الجنائية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2013، ص 8.

آليات مكافحة التهرب الضريبي كأداة لتعزيز الأداء الضريبي

ثانياً: الأسباب المتعلقة بالنظام الضريبي:

لنجاح أي نظام جبائي يرجع ذلك إلى مدى فعالية الإدارة، ومدى صرامتها في تطبيق القانون، فالتقائص التي يعاني منها النظام الجبائي تساهم بشكل كبير في اتساع الهوة بين الإدارة و المكلف والذي يزيد من فرص التهرب الضريبي¹

لم تستطع الإصلاحات التي قام بها المشرع في النظام الجبائي أن ترقى إلى نظام جبائي فعال وذلك يرجع لعدة أسباب:

* ثقل عبئ الضريبة الذي يشكل مبرراً أساسياً لتهرب الأفراد من الضريبة بحيث في حالة زيادة العبء الضريبي عن توقعات المكلفين واستعدادهم النفسي لتحمله يدفعهم إلى التهرب الضريبي.²

* تعقد النظام الضريبي وذلك من حيث تنوع وتعدد معدلات الرسوم والضرائب مع تغير المكلف الخاضع إلى كل نوع من الضرائب في كل مرة هذا من جهة، ومن جهة أخرى يجد المكلف نفسه أمام أعوان الذين تنقصهم الكفاءة وبوسائل بدائية³

* عدم استقرار النظام الجبائي، كما أنه يتسم بإجراءات معقدة سواء أثناء نشأتها أو أثناء عملية التحصيل تدفع بالمكلف يتهرب من أدائه للضريبة ، كما يرى عبد الحميد محمد القاضي أنه: كلما كانت صياغة القانون معقدة يكون القانون أقل وضوحاً ويترك مجالاً لتدخل أعوان الإدارة في تحديد الإعفاءات والتخفيضات، وهذا مما يؤدي إلى عدم قناعة المكلف بالضريبة المفروضة عليه وبالتالي يحاول التهرب منها⁴.

* غياب الصرامة في توقيع العقوبات على المتهربين، مما يدفع المكلف بالضريبة يقارن بين المبالغ المستحقة للدفع وبين قيمة الغرامة المالية التي يدفعها، فإذا كانت قيمة العقوبة أقل من مبلغ الضريبة يلجأ إلى التهرب أما العكس فيقوم بدفع الضريبة ، فالعقاب الذي تفرضه الدولة يؤثر على التهرب الضريبي، بحيث أن المكلف يقارن درجة الخطر، فإذا كانت قيمة العقاب أكبر من المبلغ الذي يعود على المكلف إثر تهربه من الضريبة، فهنا يبتعد المكلف عن التهرب، أما إذا كانت قيمة العقاب أقل فإنه يكثر منه.⁵

1مراد ناصر ، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق ص160.

2بوزيد سفيان، التهرب الضريبي مفهوم وقياس، مجلة الاقتصاد و المناجمنت، المجلد 15، العدد 01، جامعة مستغانم، 2016، ص145.

3 حديدي ادم، حمودة أم الخير، دور الحكومة الضريبية في الحد من التهرب والغش الضريبي، مجلة المقريري للدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد03 العدد01، جامعة الجلفة، الجزائر، 2019، ص221.

4 بوشياخي فاطمة، بوشياخي عائشة، أسباب التهرب الضريبي وأثره على الخزينة العامة في الجزائر، مجلة دراسات جبائية المجلد03 العدد01، جامعة تلمسان، 2014، ص153.

5 بوزيد سفيان، مرجع سابق، ص28.

آليات مكافحة التهرب الضريبي كأداة لتعزيز الأداء الضريبي

* عدم ثقة المكلف بالضريبة بالنظام الجبائي الذي هو محل تغيرات نظرا للتغيرات التي تحدث في القوانين المالية الرئيسية و التكميلية ما يدفعه للتهرب من دفع الضريبة.

أ- الأسباب التشريعية:

تلعب الأسباب التشريعية في انتشار ظاهرة التهرب الضريبي دورا بارزا ويعود ذلك إلى كثرة التعديلات التي طرأت على مختلف التشريعات الضريبية¹ ويمكن شرح هذه الأسباب في النقاط التالية:

1- تعقد التشريع الجبائي وعدم استقراره

يعود سبب التعقيدات التشريعية في الجزائر إلى تعدد النصوص وما تحتويه من تعديلات، بالإضافة إلى كثرة أنواع الضرائب التي خلقت صعوبة ومشاكل إعفاءات وتعديلات في فهمها وتأويلها، هذا ما يجعل الإدارة الجبائية تتدخل لسد مثل هذه الثغرات الناجمة عن عدم دقة النصوص أو عدم فهمها، وانعكاس ذلك على مهمة الأعوان الإداريين من فسخ المجال أمام المكلف بالضريبة لتقديم التصاريح على أساس يناسبه، فكل هذا التعقيد والغموض في الصياغة والتطبيق يدفع إلى زيادة عدد المنازعات وضعف المردودية الجبائية، كما يخلق جوا مكهربا بين المكلف والإدارة الجبائية².

ويعود التعقيد في التشريعات إلى الحجم الكبير للنصوص التي تعني كل واحدة منها بنوع من أنواع الضرائب بحيث توجد أنواع متعددة من القوانين منفصلة عن بعضها البعض مما يصعب مهمة الأعوان الإداريين ويسمح للمكلف باستغلال هذه الوضعية بتقديم التصريح الذي يناسبه.

نجد في قانون المالية لسنة 1995 تم إنشاء (IRG) وفق المادة 01 من ق.ض.م.ر.م "تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي المكلف بالضريبة، المحدد وفقا للمواد من 85 إلى 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة حيث تعمم جميع المداخل الصافية في المادة 02 من نفس القانون.

كما قام بدمج (BIC) في (IRG) وأنشأ ضريبة محل محلها وهي (IBS) بموجب المادة 135 من القانون أعلاه،³ فتعد هذه التعديلات والتغييرات المتلاحقة للنصوص الضريبية قد تصب في مصلحة المكلف مما قد تحتويه من

تناقضات وثغرات يستغلها المكلف للتهرب من دفع الضريبة بالنظر إلى عدم استقرار الجهاز الضريبي ومثال ذلك:

* قانون المالية لسنة 1987 يحتوي على 71 تعديل.

* قانون المالية لسنة 1993 يحتوي على 45 تعديل.

* قانون المالية لسنة 1995 يحتوي على 49 تعديل.

* قانون المالية لسنة 1996 يحتوي على 60 تعديل.

¹ ناصر مراد، التهرب الضريبي في الجزائر، د ط، دار قرطبة المحمدية، الجزائر، 2019، ص 19.

² بلواضح جيلالي، سعيدي يحي، فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي -دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال الفترة 2007/2012، مجلة العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، العدد 12، السنة 2014، جامعة المسيلة، ص 36.

³ وسام مخالفة ملاك بلواعر، دور نظام SAP في مكافحة التهرب الضريبي دراسة ميدانية بمركز الضرائب CDI - برج بوعريريج المرجع السابق، ص 08.

آليات مكافحة التهرب الضريبي كأداة لتعزيز الأداء الضريبي

* قانون المالية لسنة 2003 يحتوي على 73 تعديل.

* قانون المالية لسنة 2004 يحتوي على 33 تعديل.¹

حيث أن هذه التعديلات تعود سلبا على الإدارة الجبائية وذلك من خلال تعقيد الأمور على الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية وكذا صعوبة فهمها من قبل المكلفين ما يفتح الباب أمامهم لتقديم تصريحات كل على حسب فهمه، حيث أن كثرة التعديلات في فترة قصيرة كما أن صياغتها بشكل متسرع دون دراسة كافية وموسعة في غالبيتها.

2- ضعف النظام العقابي المطبق:

على المشرع أن يقوم بتشديد العقوبات على المتهربين وتوقيع أقصى العقوبات فالمكلف يقارن درجة الخطورة فإذا كانت قيمة ذلك العقاب أكبر وأشد من المبلغ المراد التهرب منه فإن المكلف يبتعد عن التهرب كليا، أما إذا كانت قيمة العقاب أقل من المبلغ المتهرب فنجد أن المكلف يحاول المغامرة ولا يخاف من تلك العقوبات المقررة. فالدولة لا تفرض عقوبات صارمة على المتهربين مما يخلق لديهم عدم الخوف والمغامرة في التهرب من دفع ما عليهم مادامت العقوبات غير شديدة أو ضعيفة بالمقارنة مع القيمة غير محصلة. ونخلص إلى أن المشرع الضريبي ساهم بشكل كبير في دفع المكلفين للتهرب الضريبي من خلال عدم دقة والوضوح في تشريعاته من جهة والكثرة في النصوص التشريعية التي تؤدي إلى استغلال ما بها من ثغرات في مصلحة المكلف من جهة أخرى، كما أن النظام التشريعي لا يحتوي على العقاب الشديد والكافي الذي يردع المكلفين.

3- ضعف الإمكانيات البشرية:

إذا تناولناه من الجانب الكمي فالمقصود به هو عدد الموظفين الذي يسمح بمسايرة عدد الملفات المطروحة حتى لا يحدث اختلال وعدم توازن في التسيير الذي يؤدي إلى نقص حملات المتابعة والمراقبة الذي يساعد المكلف في عملية التهرب الضريبي ويدفعه إلى ارتكابها. أما من الجانب النوعي هنا الحديث يكمن في قلة الخبرة نتيجة السياسة الضريبية التي تخلو من تكوين العاملين تكوين نموذجي يساير التطورات الحاصلة في النظام الضريبي، كذلك ضعف الدورات التكوينية. من جهة أخرى انعدام حافز الترقية والزيادة في الأجور، بحيث تعتبر أجور موظفي القطاع الضريبي متدنية بما يتم تحصيله من موارد مالية ما يخلق لديهم سلوكيات تعود عليهم بالربح مقارنة برواتبهم البسيطة ومثال ذلك الرشوة التي هي تعدد عدو الوظيفة والإخلاص في العمل.

4- ارتفاع مستوى الضغط الضريبي

عرف الضغط الضريبي على أنه "العلاقة التي تقدم النسبة المئوية للدخل المقتطع في شكل ضرائب ورسوم على الدخول المحققة من طرف كل مكلف بالضريبة أو من طرف الدولة في حد ذاتها فارتفاع في حجم الاقتطاعات

¹ وسام مخالفة، ملاك بلواعر، مرجع سابق، ص 10.

آليات مكافحة التهرب الضريبي كأداة لتعزيز الأداء الضريبي

الضريبية سيؤدي إلى تقليل من حجم الدخل الذي يتحصل عليه ومنه محاولة هذا الأخير التملص من دفع الضريبة، وفي هذا تتحقق مقولة ابن خلدون "إذا كثرت الجباية أشرفت الدولة على النهاية" إن ارتفاع الضغط الضريبي له علاقة أكيدة مع تزايد نسبة النفقات العمومية ضمن بنية الميزانية العامة للدولة ومادامت الضرائب تعد أهم وسيلة لتمويل الخزينة، فإن ارتفاع الضغط الضريبي يبدو أمراً حتمياً، إلا أن هذا لا يفسر وحدة الظاهرة فهناك عدة أسباب منها على الخصوص:

- الازدواجية على المستوى الاقتصادي (يتعايش داخل الاقتصاد الوطني قطاعان واحد تقليدي والثاني عصري)
- تعدد الإعفاءات الضريبية وخصوص ضريبية، التهرب الضريبي تزايد النفقات العمومية¹

الفرع الثاني: طرق التهرب الضريبي

لقد تعددت وتنوعت الطرق المتبعة للتهرب، فمنهم من يلجأ إلى التخفيض من قيمة الموارد وتضخيم النفقات وهذا ما يسمى بالتهرب عن طريق التحايل المحاسبي، وهناك من يلجأ إلى استغلال النقص أو الإغفال الواقع في القانون الجبائي لصالحه وهذا ما يسمى بالتهرب عن طريق التحايل القانوني والمادي.²

1- التهرب عن طريق التحايل المادي

يكون بالإخفاء الجزئي أو الكلي للسلع و المواد الأولية التي تكون في الواقع خاضعة للضريبة:

أ- الإخفاء الجزئي: يكون بإخفاء جزء من المخزونات أو جزء من الأملاك الخاضعة للضريبة.³

ب- الإخفاء الكلي: نظراً لنقص الرقابة الجبائية مما يدفع ببعض الممولين لإنشاء وحدات و مصانع صغيرة في مناطق معزولة بدون وثائق و القيام بتصريحات والبيع بدون فواتير كما هو الحال في السوق الموازية وفي هذه الحالة الممول لا يكون معروف لدى الإدارة الجبائية.

2- التهرب عن طريق التحايل المحاسبي

إن الهدف الأساسي لتقنية المحاسبة الإبداعية هو التلاعب بالأرقام المالية و المحاسبية وكذا الدخل، بغرض تحويل القوائم المالية من وضعيتها الطبيعية التي يجب أن تكون عليها، إلى وضعية اصطناعية لا تعكس واقع وحقيقة المؤسسة، وذلك حسب أهداف الإدارة المخططة سابقاً، الشيء الذي يقودنا إلى اعتبار القوائم المالية بمثابة ساحة التلاعب المحاسبي، نظراً لأهمية المعلومات التي تحملها، والتي تعتمد عليها الجهات المهتمة بنتائج المؤسسة قصد اتخاذ قراراتها بخصوص هذه الأخيرة، ومنه يمكن حصر مجالات المحاسبة الإبداعية فيما يلي:⁴

¹ خلاصي رضا، شذرات النظرية الجبائية، ط1، دار هوام، الجزائر، 2014، ص429.

² عبد الغفور هلايلي، آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة الماستر، قسم الحقوق، تخصص قانون إداري جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2015/2016، ص34.

³ ميلودي شيرين، صغور ليندة، محددات التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماستر، وتخصص محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد البشير الإبراهيمي، برج بوعريش، 2020/2021، ص12.

⁴ امقران مصطفى، راصدي صبرينة، المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي، مجلة دراسات جبائية، العدد05، الرقم02، 2016 ص242/241.

آليات مكافحة التهرب الضريبي كأداة لتعزيز الأداء الضريبي

أ- **قائمة الدخل** : بحيث يمكن التلاعب في أرقام قائمة الدخل عن طريق تعجيل أو تأخير المصروفات (التكاليف) والإيرادات ونقلها بين الفترات الزمنية، وتضخيم المبيعات ومجمل الربح.

ب- **قائمة المركز المالي**: بتضخيم الحسابات المدنية، وتقليل الالتزامات وزيادة الاحتياطات، تضخيم المعدات والممتلكات والتلاعب في مخصصات الديون لتحسين الشكلي للوضعية المالية للمؤسسة، قصد تضليل المعلومات المالية.¹

ج- قائمة التدفقات النقدية:

بتسجيل النفقات التشغيلية واعتبارها نفقات استثمارية أو تحويلية أو العكس أو التلاعب في التدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئيا من سداد الضرائب، كذلك بالنظر لمكاتب الخبرة المحاسبية ومحافظي الحسابات بالجزائر نجدهم يركزون على تحقيق رغبات العملاء من أجل زيادة أرباح الطرفين، وهذا في إطار تقديم تقارير مالية بأقل ضرائب مدفوعة من طرف العميل²

1 ميلودي شيرين صغور ليندة، محددات التهرب الضريبي في الجزائر، المرجع السابق، ص12/11.

² المرجع نفسه ص12.

المبحث الثاني: الآثار المترتبة على التهرب الضريبي

تمثل العائدات الجبائية جزء من الإيرادات التي تقوم عليها موازنة الدولة لتغطية النفقات العامة وتحقيق أهداف مالية واقتصادية واجتماعية وأي نقص في التحصيل للموارد الجبائية بسبب التهرب الضريبي ينتج عنه خللا في الموازنة ويحدث آثار سلبية على الأهداف الإستراتيجية، تتمثل في الآثار المالية، الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية، وسيتم التطرق للآثار المترتبة على النظام الضريبي فيما يلي:

المطلب الأول: الآثار المالية والاقتصادية

سيتم التطرق في هذا المطلب للآثار المالية باعتبار الضرائب من الموارد الأساسية للخزينة العمومية (فرع أول) وبالتالي التهرب الضريبي يؤثر على الاقتصاد الوطني (فرع ثان).

الفرع الأول: الآثار المالية:

باعتبار الجباية العادية من الموارد الأساسية في تمويل الخزينة العمومية فللتهرب الضريبي الأثر المباشر على الخزينة العمومية بحيث يفوت على الدولة جزءا هاما من الموارد المالية.

يؤدي التهرب الضريبي إلى الإضرار بالخزينة العامة للدولة بحيث يفوت على الدولة جزءا هاما من الموارد المالية يترتب على ذلك عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على الوجه الأكمل، وبالتالي تصبح الدولة عاجزة عن أداء واجباتها الأساسية تجاه مواطنيها، وفي ظل عجز الميزانية تضطر الدولة للجوء إلى وسائل تمويلية أخرى، إلا أن ذلك الاتجاه قد يسبب مخاطر تمس الاستقلال المالي والاقتصادي للبلد المعني.¹

كما تؤدي ظاهرة التهرب الضريبي إلى الإضرار بالخزينة العامة والمكلفين على حد سواء، حيث يؤدي التهرب إلى انخفاض الحصيلة الضريبية للخزينة العمومية² وهذا ما يؤول إلى عجز الدولة جزئيا عن تنفيذ المشاريع النافعة والتي تساهم في خلق مناصب شغل جديدة، فالدولة في مسارها التنموي في حاجة إلى مداخيل وموارد لتغطية نفقاتها، فنقص الإيرادات يؤدي إلى وقوع اختلال مالي، ومنه العجز في الميزانية العمومية والتي تشترط أن تتوازن إيراداتها مع نفقاتها، ويعود ذلك في أغلب الأحيان إلى نقص في المردود الضريبي الناتج عن التهرب.³

¹ ميلودي شيرين صغور ليندة، محددات التهرب الضريبي في الجزائر، المرجع السابق، ص 12.

² محمد عبد الله محمود جمعة، التهرب الضريبي لدى أصحاب المهن الحرة، مذكرة ماجستير، تخصص منازعات ضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2005، ص 91.

³ الجيلالي بلواضح ونبيلة ميمون، مكافحة التهرب الضريبي كهدف لجهود القضاء على البطالة، إستراتيجية الحكومة في مكافحة البطالة في ظل التنمية المستدامة، ملتقى وطني، د.س.ن، ص 08.

آليات مكافحة التهرب الضريبي كأداة لتعزيز الأداء الضريبي

وبينت الدراسات أن نسبة التهرب الضريبي أو حجم الخسائر التي أحدثتها في الإيرادات الجبائية قد بلغت في السنوات الأخيرة أرقاماً مذهلة إذ تقدر بخمسمائة (500) مليار دينار سنوياً، ذلك ما جاء به في تقرير أعدته الإدارة الجبائية في أفريل 2001¹

الفرع الثاني: الآثار الاقتصادية:

يعتبر التهرب الضريبي متغير اقتصادي لديه انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني من عدة جوانب فيقل الادخار العام والاستثمار وهذا يقلل المشاريع الاستثمارية للدولة مما يؤدي إلى الركود الاقتصادي وارتفاع التضخم والبطالة.

كما يؤدي التهرب الضريبي إلى آثار خطيرة جداً من حيث المساس بإنتاجية الاقتصاد القومي، فمن ناحية يؤدي وجود إمكانيات واسعة للتهرب في إطار نشاط معين إلى جذب الأفراد والأموال نحوه ولو لم يكن مفيداً بالنسبة للدولة، أي حتى لو كانت الإنتاجية الاجتماعية منخفضة بالنسبة لغيره من أوجه النشاط التي لا تتوافر فيها أو تقل فيها هذه الإمكانيات ومن ناحية أخرى يخل التهرب الضريبي بشروط المنافسة بين المشاريع فهو لا يسمح بانتصار المشاريع الأكثر كفاءة أو الأكثر فائدة بالنسبة للدولة والأفضل تجهيزاً والأحسن تنظيمياً حسب ما يقضي به منطق الإنتاجية، بل على العكس يعطي فرصة الانتصار للمشاريع الأكثر قدرة على التهرب من الضرائب² يؤثر التهرب الضريبي بشكل سلبي على اقتصاد الدول التي تعتمد على الضرائب في مداخيلها وتتمثل هذه الآثار فيما يلي³:

- * ارتفاع معدلات الضرائب ونسبها، وهذا راجع لنقص الإيرادات الضريبية، ما يسمح للدولة باللجوء إلى الرفع من معدلات الضرائب المفروضة، ما يؤدي إلى غياب العدالة الضريبية
- * إعاقة النمو الاقتصادي للدولة، كون تقدم الاقتصاد متوقف على توفر الإيرادات اللازمة لتغطية النفقات وتمويل مشاريع التنمية كإنشاء المصانع والطرق والسكنات....الخ.
- * كبح روح المنافسة بين المؤسسات الاقتصادية، حيث نجد المؤسسات المتهربة لها امتيازات أكثر من المؤسسات التي تقوم بأداء واجبها الضريبي.
- * توجيه الاقتصاد الوطني نحو الاقتصاد الموازي، حيث تعمل ظاهرة التهرب الضريبي على تحويل عناصر الاقتصاد الوطني إلى أنشطة ومجالات يسهل فيها التهرب وبالتالي التسبب في الركود الاقتصادي.

¹ لخضر بن أحمد، دراسة مقارنة للضريبة والزكاة، مذكرة ماجستير 'معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2000، ص102.

² شناح حنان، جريمة التهرب الضريبي وآليات مكافحتها في ظل التشريع الجزائري، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في تخصص قانون الأعمال، جامعة محمد البشير الإبراهيمي- برج بوعريش- قسم الحقوق، تخصص قانون الأعمال، 2021/2022، ص26.

³ مقراني إيمان، منلاخاف محمد أمين، الآليات القانونية للحد من التهرب الضريبي، المرجع السابق، ص19.

آليات مكافحة التهرب الضريبي كأداة لتعزيز الأداء الضريبي

* عدم تشجيع الادخار العام بسبب اكتناز المكلفين لأموالهم، أو عن طريق تحويل رؤوس أموالهم إلى الخارج بفتح حسابات بنكية هناك، ما يتعذر على الدولة تحقيق أهدافها الاستثمارية المبرمجة في جميع المجالات (صحة، سكن، تعليم....).

* إعاقة المنافسة الاقتصادية

* ظهور أزمة رؤوس الأموال

* زعزعة الاستقرار الاقتصادي.

* ظهور أزمة رؤوس الأموال وذلك أن عملية التهرب الضريبي تتمثل في أغلب الأحيان في إخفاء المكلف رقم أعماله أو أرباحه الحقيقية، وتتم هذه العملية إما عن طريق الاكتناز، أو على شكل أوراق نقدية أو على شكل معادن كالتذهب، بالإضافة إلى ذلك فإن بعض المكلفين يقومون بفتح حسابات بنكية خارج الوطن وتهريب رؤوس أموال الشيء الذي يؤدي إلى إنقاص إيرادات الدولة.¹

* ارتفاع معدلات الضرائب بحيث تؤدي ظاهرة التهرب الضريبي إلى إنقاص الإيرادات الضريبية، فتلجأ الدولة بذلك إلى رفع معدلات الضرائب بتغطية ذلك النقص في الإيرادات والزيادة في عدد الضرائب وارتفاع معدلاتها، فإن التهرب الضريبي سوف يتسبب في تحويل الضغط الضريبي ووقوعه على المكلفين الذين يؤدون واجباتهم الضريبية، وبذلك تغيب العدالة الضريبية والعدالة الاجتماعية²

المطلب الثاني: الآثار الاجتماعية و السياسية للتهرب الضريبي

تلعب كل من الآثار الاجتماعية والسياسية دورا مهما في استقرار الدول اقتصاديا من عدمه وذلك راجع إلى أن التهرب الضريبي يسبب وذلك راجع إلى أن التهرب الضريبي يسبب عدم استقرار إيرادات الدولة ما يجعلها عاجزة عن تمويل المشاريع لخدمة الأفراد، وسنتناول ذلك في مايلي:

الفرع الأول: الآثار الاجتماعية:

تعتبر الضريبة من أهم الوسائل لإعادة توزيع الثروات الوطنية ، ولكن التهرب الضريبي يعمل عكس ذلك فهو يتسبب في آثار جد سلبية على الجانب الاجتماعي، حيث تظهر اللامساواة الاجتماعية بين أفراد المجتمع الواحد إذ يتحمل البعض عبء الضريبة بأكملها في حين يتهرب منها الآخرون، ونقع فيما يسمى باختلال العدالة الضريبية.³

¹ خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، مصر، 2005، ص219.

² حميد بوزيدة، جباية المؤسسات (دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة والرسم على القيمة المضافة)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007 ص281.

³ نور الدين عشي، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة ماستر في الحقوق، تخصص قانون جنائي للأعمال، جامعة أم البواقي، قسم الحقوق، 2015/2016، ص38.

آليات مكافحة التهرب الضريبي كأداة لتعزيز الأداء الضريبي

بحيث هناك بعض الممولين الذين يدفعون التزاماتهم الضريبية، والبعض الآخر لا يدفع، مما يضعف

الترباط الاجتماعي من جهة، ويضعف قدرة الدولة على الإنفاق على بعض الجوانب الاجتماعية مثل: الصحة التعليم والخدمات الاجتماعية، مما يترك أثرا سلبيا على التنمية البشرية من جهة أخرى ومن بين الآثار السلبية أيضا، انتشار الفساد في المجتمع، خاصة في ظل ضعف الإجراءات الردعية الشيء الذي يدفع إلى محاولة الاقتداء بالمهربين حتى يكونوا سواء¹

نظرا إلى أن هؤلاء المكلفين غير المتهربين هم عادة أصحاب المداخل المحدودة مما يؤدي إلى تثبيت وتعميق الفوارق الاجتماعية، هذه الأخيرة تؤدي بدورها إلى إضعاف علاقة التضامن الاجتماعي بين المكلفين، حيث أن زيادة الأعباء الملقة على المكلفين غير المتهربين قد يدفعهم بدورهم إلى التهرب، فكلما ارتفعت معدلات الضرائب كلما زادت النزعة نحو الغش الضريبي، فالغش يولد غشا آخر²

الفرع الثاني: الآثار السياسية

إن للتهرب الضريبي آثار سياسية ترتبط أساسا بالآثار الاقتصادية والاجتماعية التي تزعزع استقرار الدولة، بحيث كلما كان هناك انتعاش اقتصادي بتوفر الإيرادات الكافية لتغطية جميع النفقات العامة من تمويل للمشاريع كلما كانت هناك تنمية كبناء المصانع والطرق والسدود.... الخ والتي من خلال هذه المشاريع توفير مناصب العمل للأفراد ول يتم القضاء على البطالة وتحسين المستوى المعيشي وزيادة الدخل الفردي، فينعكس ذلك إيجابا على الحالة الاجتماعية والاقتصادية للدولة، فتكون مستقرة ولا تكون إلا في حالة توازن الإيرادات مع النفقات العامة وهذا ما لا يتحقق في وجود ظاهرة التهرب الضريبي لذا وجب الحد ومكافحتها من قبل الدول حفاظا على استقرارها من جميع الجانب وخاصة اقتصاديا وسياسيا.

¹ شناح حنان، المرجع السابق، ص 27.

² رضا خلاصي، تحليل ظاهرة الغش الجبائي (دراسة حالة الجزائر في الفترة 1991-2002)، أطروحة دكتوراه دولة، تخصص علوم اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007/2008، ص 117.

ملخص الفصل الأول :

كخلاصة لما سبق ذكره في هذا الفصل، توصلنا إلى أن التهرب الضريبي ظاهرة و جريمة تستهدف الخزينة العمومية، وذلك من خلال ما يقوم به المكلف الضريبة، عن طريق امتناعه عن دفع الضريبة المفروضة عليه باستعمال طرق قانونية يجيزها المشرع ما يعرف بالتجنب الضريبي أو عن طريق مخالفة التشريع باستعمال الغش الضريبي بإخفاء المحاسبة أو عن طريق العمليات المادية وذلك بإخفاء المكلف لكل ثروته أو جزء منها، أو استغلالها في أنشطة وأماكن بعيدة عن رقابة الإدارة الجبائية، كما قد يكون التهرب الضريبي أيضا عن طريق العمليات القانونية كأن يكيف المكلف نشاطه على أساس نشاط غير خاضع للضريبة أو يخضعه لضريبة أقل من الحقيقة ولا يمكن تصور وصول المكلف إلى هذه الدرجة من الكفاءة إلا إذا توفرت أسباب تتعلق أساسا بالنظام الضريبي الغير مستقر وكثرة التعديلات فيه التي تسهل عمل المكلف، أسباب أخرى متعلقة بالإدارة الجبائية من خلال ضعف مستوى الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية أو قلتهم مقارنة بعدد المكلفين بالضريبة هذا ما يتعلق بالجانب البشري، كما يلعب الجانب المادي للإدارة الجبائية وذلك قلة وضعف التجهيزات والمقرات ما يجعل من الرقابة على المكلفين بالضريبة أمر صعب، بالإضافة إلى ذلك هناك جملة من الأسباب المالية والاقتصادية والاجتماعية.

الفصل الثاني

آليات مكافحة جريمة التهرب الضريبي

الفصل الثاني: آليات مكافحة جريمة التهرب الضريبي

التهرب الضريبي يُعتبر من الظواهر الاقتصادية السلبية التي تؤثر على المالية العامة للدولة، حيث يسعى الأفراد والشركات إلى تجنب دفع الضرائب المستحقة بطرق غير مشروعة ، بالمقابل في مواجهة هذه الظاهرة تعمل الحكومات على تطوير آليات فعالة لمكافحة التهرب الضريبي، بهدف تعزيز الإيرادات الحكومية وتحقيق العدالة الضريبية ، وتتضمن هذه الآليات مجموعة من الإجراءات القانونية والتنظيمية التي تهدف إلى الوقاية من التهرب الضريبي، وتشمل تحسين كفاءة الإدارة الضريبية، وتعزيز الشفافية في المعاملات المالية، وتطبيق عقوبات صارمة على المتهربين. بالإضافة إلى ذلك، تعتمد الحكومات على وسائل رقابية متقدمة لمراقبة النشاطات الاقتصادية وتحديد حالات التهرب.

تهدف دراستنا في هذا الفصل إلى تناول الآليات المعتمدة لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي داخليا وخارجيا بالنظر لما تحدثه من آثار سلبية ووخيمة على التوازن الاقتصادي والاجتماعي للدولة، وقد أعطى المشرع الجزائري حقوق وواجبات لكل من المكلفين بالضريبة والإدارة الضريبية، فكان لابد على المكلفين إعطاء تصريحات صحيحة ودقيقة كما خول للإدارة الجبائية إجراءات للتأكد من صحتها وذلك عن طريق الرقابة الجبائية، وهذا ما سنفصله من خلال تقسيم الفصل إلى مبحثين المبحث الأول ستناول فيه الآليات الوقائية والرقابية، و المبحث الثاني رقمنة الإدارة الجبائية لتعزيز الأداء الضريبي.

المبحث الأول: الآليات الوقائية و الرقابية لجريمة التهرب الضريبي

تتضمن الآليات الوقائية مجموعة من الإجراءات التي تهدف إلى منع حدوث حالات التهرب، مثل تعزيز الوعي الضريبي بين المواطنين، وتحسين الشفافية في المعاملات المالية، وتعزيز ثقة الملتزمين بالضرائب في النظام الضريبي. بالإضافة إلى ذلك، تعتمد الحكومات على آليات رقابية متقدمة لمراقبة النشاطات الاقتصادية وتحديد حالات التهرب، مثل استخدام تقنيات المعلومات والاتصالات لتحليل البيانات المالية وتحديد المخالفات المحتملة.

في هذا المبحث، سنستعرض الآليات الوقائية والرقابية التي تتبناها الحكومات لمكافحة التهرب الضريبي، مع التركيز على كيفية تحسين فعالية هذه الآليات وتعزيز الالتزام بالقوانين الضريبية. سنبحث أيضاً في التحديات التي تواجه هذه الآليات والطرق التي يمكن من خلالها تعزيز فعاليتها في مكافحة التهرب الضريبي. وسيتم التطرق لبعض الحلول سواء كانت وقائية أو رقابية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

المطلب الأول: الآليات الوقائية

وجب على المكلفين بصياغة التشريع الضريبي صياغته على الوجه الأكمل الذي يسهل فهمه سواء من المكلف بالضريبة أو على موظفي الضرائب في عملية تطبيقه، لأن التشريع الضريبي يلعب الدور الأساسي في محاربة ظاهرة التهرب الضريبي، فعملية تبسيط هذه التشريعات تعمل على تسهيل عملية تحصيل الضريبة.

الفرع الأول: على مستوى التشريع الضريبي

التشريع الضريبي يلعب دورًا هامًا في الوقاية من التهرب الضريبي حيث يُعتبر الأساس الذي يحدد كيفية فرض الضرائب وكيفية تطبيقها. فيما يلي بعض الجوانب التي يمكن أن تسهم في تحسين التشريع الضريبي لمنع التهرب الضريبي:

1. تبسيط التشريع الضريبي: يجب أن يكون التشريع واضحًا ومباشرًا، لتجنب الارتباك الذي قد يؤدي إلى استغلال الثغرات القانونية. يجب أن تكون القوانين متسقة وغير معقدة، مما يسهل على المكلفين فهمها وتطبيقها بشكل صحيح.¹
 2. تحديث التشريع بانتظام: يجب أن يتم تحديث القوانين الضريبية بشكل دوري لتحديثها مع التغيرات الاقتصادية والاجتماعية، وتقليل الفرص المتاحة لاستغلال الثغرات القانونية.
 3. توفير الحوافز الضريبية: يمكن أن توفر الحوافز الضريبية حوافز للمكلفين للالتزام بالقوانين الضريبية مثل توفير إعفاءات ضريبية أو تخفيضات للشركات التي تتبع الممارسات الضريبية الصحيحة.
 4. تعزيز الشفافية: يجب أن يكون التشريع شفافًا ومتاحًا للجميع، مما يساعد في بناء ثقة بين الحكومة والمكلفين بالضرائب، ويشجع على الالتزام بالقوانين.
 5. تطبيق عقوبات صارمة: يجب أن تتضمن القوانين عقوبات صارمة وواضحة للمتهربين من الضرائب مما يعزز الالتزام بالقوانين ويقلل من حوافز التهرب.
- بإعادة صياغة التشريع الضريبي وتحديثه بانتظام، يمكن تحسين فعالية النظام الضريبي وتقليل فرص التهرب الضريبي.

وهنا يمكن طرح بعض التوصيات من أجل فاعلية النظام الضريبي:

- * يجب أن تقوم السلطة الموكلة إليها فرض الضريبة وتحصيلها بإعداد نماذج سهلة وبسيطة والتي يفهمها عامة المكلفين، وأن تساعد على فهم القانون عن طريق المناشير والمقالات في وسائل الإعلام المختلفة.
- * يجب أن تكون المذكرات التوضيحية للقانون الضريبي والأعمال التحضيرية مفصلة بحيث لا تحتاج لجهد.
- * يجب إصلاح شامل للإدارة الضريبية وفق المعايير الدولية في الأداء الضريبي.

¹ مقراني إيمان، منلاخاف محمد أمين، المرجع السابق، ص32.

- * رغم إدراج النظام الضريبي الجزائري في منطق الإصلاحات إلا أن ذلك غير كافٍ بحيث يجب أن تستند طريقة تحديد المعدلات الضريبية على دراسات ميدانية حتى تعكس واقع المجتمع الجزائري.
- * إعادة صياغة السلم المتصاعد للضريبة على الدخل الإجمالي بشكل يقترب من العدالة الضريبية .
- إلغاء التأخير الشهري لاسترجاع الرسم على القيمة المضافة المحمل على مشتريات البضائع والخدمات.
- * إعادة النظر في تنظيم نظام الاقتطاع من المصدر وتوسيع مجال تطبيقه، حيث رغم أهميته في محاربة التهرب الضريبي إلا أن اقتصره على بعض المداخل يطرح إشكالا حول مدى عدالته، كما أنه يشكل ضغطا على سيولة المكلف، حيث أنه لا يراعي الوضعية المالية للمكلف المعني، كما أن مواعيد استحقاقه متقدمة جدا ولا ينتظر إلى نهاية السنة.
- * ضرورة توفير الاستقرار السياسي والاقتصادي إلى جانب تطهير الإدارة من العراقيل والبيروقراطية والمحسوبية بالإضافة إلى ذلك يجب توفير بيئة ملائمة للاستثمار من خلال توفير جميع الهياكل القاعدية الضرورية لإقامة الاستثمار، مع ضرورة وجود مصادر للتمويل بالمواد الأولية وتوفير اليد العاملة المؤهلة.¹
- إرساء نظام ضريبي عادل حيث يعتبر الإحساس بالتعسف الضريبي من أهم العوامل التي تؤدي إلى استفحال ظاهرة التهرب الضريبي، لأن المكلف بالضريبة في غالب الأحيان له إحساس بأن الضريبة التي فرضت عليه غير عادلة، رغم أن العدالة الضريبية ركن أساسي من أركان الضريبة، وبالتالي يكون من الضروري البحث على إرساء نظام ضريبي عادل بمشاركة الجامعيين والباحثين المختصين، الذين بإمكانهم إيجاد سبل وحلول تجعل من النظام الضريبي أقرب إلى عنصر العدالة²
- إن قبول مبدأ العدالة في فرض الضريبة يمنع الحكومة من فرض ضريبة على فرد معين بالذات بصفته، أو على مجموعة من الأفراد بصفته، ومن ثم فإن فرض ضريبة على القاطنين في شارع معين يعتبر انتهاكا لمبدأ العدالة³
- إذا العدالة الضريبية لا تتحقق إلا إذا تحقق نظام ضريبي يجعل كل فرد يساهم في النفقات العامة بحسب قدرته التكاليفية ومن ثمة يقوم النظام العادل بتصحيح اللامساواة الناتجة عن التوزيع الأولي للدخل فالعدالة تعني إذن وجود نظام جبائي يعمل على جعل كل مكلف بالضريبة يدفع حسب قدرته وحسب إرادته .

1 ناصر مراد، بن عياد سمير، شروط فعالية النظام الضريبي الجزائري، مجلة دراسات جبائية، العدد 03، ديسمبر 2013 ص 411/412.

2 طورش بتاتة، مرجع سابق، ص 124.

3 زياد أحمد علي عرباسي، العدالة الضريبية، مذكرة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2008 ص 18.

أي أن الدخل المساوي يقابله ضرائب متساوية على الدخل والنفقات المتساوية يقابلها ضرائب متساوية على النفقات¹

الفرع الثاني: على مستوى الإدارة الجبائية

1. تطبيق الرقابة الجبائية: تعمل الإدارة الجبائية على تطبيق الرقابة الجبائية لضمان صحة التصريحات الضريبية وتحديد حالات التهرب. تتم هذه الرقابة من خلال فحص الوثائق المحاسبية للمكلفين وتحليل البيانات المالية لاكتشاف أي مخالفات².
 2. تحسين الشفافية والمواثيق : تساهم الإدارة الجبائية في تعزيز الشفافية في المعاملات المالية وتحديث المواثيق الضريبية لمنع استغلال الثغرات القانونية. هذا يساعد في بناء ثقة بين الحكومة والمكلفين بالضرائب.
 3. تعزيز الوعي الضريبي : تعمل الإدارة الجبائية على تعزيز الوعي الضريبي بين المواطنين من خلال حملات توعية وتثقيفية، مما يساهم في زيادة الالتزام التطوعي بدفع الضرائب³.
 4. التحديث التكنولوجي : تستخدم الإدارة الجبائية تقنيات المعلومات والاتصالات لتحسين كفاءة الرقابة وتحليل البيانات المالية، مما يساعد في كشف حالات التهرب بفعالية أكبر.
- إن فعالية النظام الضريبي والإصلاحات الواقعة عليه لا تؤدي ثماره على الوجه الأكمل في انعدام هيئة تنفيذية على مستوى من الكفاءة والقدرة على تنفيذ النصوص القانونية، لذلك من الواجب إصلاح الإدارة الضريبية على جانبيه هما:

أولاً: الجانب البشري

إن كافة نشاطات الأفراد ذات الصلة بتحصيل الضريبة يتطلب تدعيم الهيئات الإدارية الجبائية بالإمكانيات البشرية من أجل أن تسد النقائص بينها وبين عدد الملفات التي ينبغي دراستها وذلك من خلال العدد الكافي من الموظفين المتخصصين في مجال الرقابة الجبائية من أجل القضاء على الاختلاف الحاصل بين عدد المكلفين بالضريبة، وبين عدد الموظفين الذين يقومون بالرقابة الجبائية مع ضرورة اختيار هؤلاء الموظفين على أسس علمية وأخلاقية وتمتع هؤلاء بسلوك حضاري وأقدمية وكفاءة متخصصة ومؤكدة⁴

¹ عيسى بولوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب والغش الضريبي، مذكرة ماجستير، تخصص اقتصاد وتنمية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2003/2004، ص 63.

² هادف عز الدين، رزيقي أنس، دور الرقابة الجبائية في تحسين تحصيل الضريبي، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة 2023-2024،

³ بوشري عبد الغني، بنوة شعيب: دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مجلة الاقتصاد والإدارة، المجلد 12 العدد 1، 2013 ص 69.

⁴ خاف ربي جهينة، رحمانى بسمة، التهرب الضريبي وآليات مكافحته في النظام الجبائي الجزائري، مذكرة تخرج لنيل متطلبات شهادة الماستر في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، السنة 2022/2023، ص 27.

ومن أجل تحسين الجانب البشري على الإدارة الجبائية أن تتخذ مايلي:

* رفع مستوى موظفي الجهاز من خلال التكوين المتخصص الذي يعمل على رفع مستوى تأهيل وتدريب تلك

العناصر¹

* إعادة النظر في أجور موظفي مصلحة الضرائب، وذلك لتحفيزهم على رفع مردودية العمل وإبعادهم عن إغراءات الممولين.²

* العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة.

* إقامة تعاون مستمر بين إدارة الضرائب ومختلف الإدارات الحكومية، وينتج عن هذا التعاون تزويد إدارة الضرائب بما تحتاجه من معلومات وتوضيحات حول نشاط المكلفين.

* اللجوء إلى التعاون الدولي في إطار تبادل المعلومات التي تفيذ في الكشف عن الوضعية المالية للمكلف ويتم ذلك من خلال عقد اتفاقيات دولية لمكافحة التهرب الضريبي³

ثانيا: الجانب المادي

إن تعدد مهام الإدارة الضريبية المختلفة سواء ما تعلق بإحصاء المكلفين و البحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتحديد وعائها وتحصيلها، أو حتى الرقابة و التفتيش لمختلف الملفات، مما يتطلب توفير مرافق ضرورية مجهزة بوسائل مادية متطورة تسير متطورات العصر، للمتابعة الجيدة للملفات وفحصها في فترات قياسية، حيث أصبح من اللازم تعميم الإعلام الآلي في تسيير مختلف أعمال الإدارة الجبائية ضرورة حتمية للقضاء على التهرب الضريبي من خلال الكشف المبكر عن أي عملية احتيالية، ومن أجل أن ذلك اتخذ المشرع الجبائي في هذا المجال بعض التعديلات على المستوى المحلي والمركزي:

* قام بتحويل الإدارة المركزية إلى المديرية العامة للضرائب وذلك بموجب المرسوم التنفيذي 4190/90

* إنشاء مديريات جهوية بموجب المرسوم التنفيذي 560/91

* إنشاء مديريات فرعية على مستوى المديريات الولائية.

* توفير وسائل النقل تحت تصرف الموظفين لتأدية مهامهم للتنقل و التحقيق الميداني.

¹ طرشي إبراهيم، مرجع سابق، ص25.

² ناصر مراد، تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد الثاني، الجزائر 2009 ص195.

³ واكواك عبد السلام، فعالية النظام الضريبي في الجزائر (دراسة حالة بقباضة قمار ولاية الوادي)، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات لشهادة الماستر في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم تجارية، تخصص دراسات محاسبة وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2011/2012، ص34.

⁴ المرسوم التنفيذي 190/90 المؤرخ في 1990/06/23 المتعلق بتنظيم الإدارة المركزية.

⁵ المرسوم التنفيذي 60/91 المؤرخ في 1991/02/23 المتعلق بإنشاء تسع مديريات جهوية.

الفرع الثالث: على مستوى المكلف بالضريبة

يعتبر وعي المكلفين بالضريبة هو المقياس الأساسي لقياس مدى نجاح أو فشل النظام الضريبي، وذلك باقتناعه م بضرورة وأهمية تمويل الخزينة العمومية بغية تنفيذ الاستراتيجيات الحكومية التي تعود بالمنفعة على الجميع لذلك لابد أن تهدف جميع الإصلاحات الضريبية إلى كسب ثقة المكلف بالضريبة وتوعيته وكذا العمل على تخفيف التوتر بينه وبين الإدارة من خلال:

أولاً: توعية المكلف بالضريبة

ويقصد بالتوعية العمل على تحسيس المكلف بدور الضريبة في التنمية الاقتصادية والاجتماعية وضرورة اقتناعه بواجبه الضريبي ومن أجل نشر الوعي لابد من ترسيخ جملة من المفاهيم:

- * العمل على توعية المكلفين بواجبهم الضريبي عن طريق كل الوسائل الممكنة المسموعة والمرئية والمقروءة برمجة ندوات لشرح النظام الضريبي (كيفية الحساب و التحصيل).
- * الكشف عن البرامج الحكومية والإشادة بالعائدات الضريبية المحققة التي تم تحصيلها.
- * ضرورة إقناع المكلف بأن الضريبة من صفات المواطنة، وأنها تعود بالمنفعة على وطنه وعدم دفعها هو تعطيل لعللة التنمية.
- * إعلام المكلف بحقوقه في طلب الإعفاء من الضريبة أو التنازل وكذلك حقه في الاعتراض على الإجراءات وعلى التقدير¹

* ضرورة مخاطبة المكلفين بعبارات إخبارية توعوية بسيطة وسهلة الفهم منها على سبيل المثال:

- دفع الضريبة تنمية اقتصادية.

- دفع الضريبة رمز المواطنة.

- دفع الضريبة - خلق مناصب شغل

ثانياً: تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف

تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة يعتبر عنصراً حاسماً في تعزيز الالتزام الضريبي وتقليل التهرب الضريبي ، ويتحقق ذلك من خلال تسهيل إجراءات التحصيل الضريبي، إذ يجب أن تكون الإجراءات الجبائية بسيطة وسهلة الفهم، مما يسهل على المكلفين الالتزام بالقوانين الضريبية ، كما أن توفير خدمات إلكترونية مثل تقديم الإقرارات الضريبية وتسديد الضرائب عن بعد، يقلل من الأعباء الإدارية ويحسن من تجربة المكلفين، إعداد برامج توعية وإعلامية تشرح حقوق والتزامات المكلفين، مما يعزز الثقة بينهم وبين الإدارة الجبائية ، كما يساهم عقد لقاءات دورية بين الإدارة الجبائية والمكلفين لتبادل الآراء وتحسين العلاقة كلها

¹ المرسوم التنفيذي 190/90 المؤرخ في 1990/06/23 المتعلق بتنظيم الإدارة المركزية.

عوامل تعزز ثقافة الاحترام المتبادل بين الإدارة الجبائية والمكلفين، مما يساهم في بناء علاقة إيجابية وتعزز الالتزام الضريبي.

بالمقابل إن تعسف الإدارة وتجاهلها للمكلف سوف يلق جو من التوتر في العلاقة بينهما، إذ يربط المكلف نظرتة للضريبة بالإدارة كجهاز تنفيذي لا غير أو بموظف ما، كما يمكن أن نفسر التهرب على أساسه التاريخي والنفسي بالإضافة إلى تدهور المستوى الخلقى لدى موظفي الإدارة في انعدام اللباقة في تعاملهم مع المكلفين¹ ولتحسين العلاقة بين الإدارة الضريبية و المكلفين وإزالة التوتر قامت إدارة الضرائب بإنشاء مصلحة الاستقبال بقصد للتكفل بانشغالاتهم والسعي لتوجيههم توجيه صحيح.

* توطيد العلاقة بين المكلف بالضريبة والدولة

* اطلاع المكلف بمستجدات الضريبة.

* التكفل بالاستقبال الشخصي وتقديم المقترحات للزوار.

الفرع الرابع: الرقمنة الجبائية كآلية وقائية

تلعب الرقمنة دورا بارزا على مختلف الإدارات من حيث وظائفها وتنظيمها، حيث أن التحول الرقمي عمل على تغيير أداء الإدارات العمومية من بينها الإدارة الجبائية، حيث ساعدت رقمنة الإدارة الجبائية في تعزيز الثقة بين المكلف والإدارة الجبائية وزادت من الأداء التحصيل الضريبي وذلك من خلال تسهيل عمل جمع ومراقبة الضريبة ومحاربة كل أشكال الغش والتهرب الضريبي.

وستنطرق في هذا الفرع إلى تحديد مفهوم الرقمنة ودورها في تعزيز الأداء الضريبي.

أولاً: تعريف الرقمنة

عرفها تيري كاني terry kuny على أنها عملية تحويل مصادر المعلومات على اختلاف أشكالها من شكل مقروء مثل الكتب والدوريات والتسجيلات الصوتية والصور الثابتة إلى شكل مقروء بواسطة تقنيات الحاسبات الآلية عبر النظام الثنائي (البتات (bits)، وتعتبر البتات وحدة المعلومات الأساسي ة لنظام معلومات مرتكن إلى الحاسبات الآلية، وتحويل المعلومات إلى مجموعة من الأرقام الثنائية، يمكن أن يطلق عليها الرقمنة، ويتم القيام بهذه العملية بفضل مجموعة من التقنيات والأجهزة المتخصصة.²

¹ بوعون المولودة يحيوي نصيرة، الضرائب الوطنية و الدولية، 2010، ص183.

² عبد المالك بن السبتي، اميرة ديمش، تكنولوجيا الرقمنة ودورها في حفظ الأرشيف السمعي البصري، مجلة الدراسات، جامعة قسنطينة، الجزائر المجلد13، العدد01، جوان2022، ص564.

كما ترى Charlettz Buresi أن الرقمنة: "هي منهج يسمح بتحويل البيانات و المعلومات من النظام التناظري إلى النظام الرقمي"¹

وتعرف الرقمنة أيضا على أنها العملية التي تتم عبر مراحل:

- تحويل مصادر المعلومات من شكلها التقليدي إلى شكل رقمي كأن تقوم بتحويل الملفات الخاصة بالمسار المهني للموظف في الشكل الورقي إلى ملف إلكتروني باستعمال الماسح الإلكتروني، ثم تخزينه في جهاز الكمبيوتر، أو في السحابة الرقمية.

- ثم يتم ربط الهيئات الإدارية بواسطة الانترنت، وإتاحة المجال لكل جهة حسب اختصاصها في إمكانية إطلاعها على ملف أي موظف إن استدعى الأمر ذلك.

وتعرف الرقمنة كذلك على أنها تحويل البيانات من الشكل الملموس أي الورقي إلى شكل رقمي مقروء بواسطة جهاز الكمبيوتر، ما يتيح تخزينها وعرضها ونشرها للاستفادة منها في أغراض مختلفة²

من خلال جملة التعاريف السابقة نستنتج أن عملية الرقمنة تعني تحويل الصور أو وسيط تقليدي إلى شكل إلكتروني، وتشمل الرقمنة مختلف أنواع الوثائق وبالتالي يصبح الشكل التقليدي نصا مرقما يمكن الاطلاع عليه من خلال تقنيات آلية.

ثانيا: فوائد الرقمنة³

- مرونة تطبيق خدمات جديدة مع القدرة على التنبؤ والتخطيط للمستقبل.

- دمج الاقتصاد الغير رسمي مع الاقتصاد الرسمي وخفض النفقات.

- تحسين الكفاءة التشغيلية ورفع مستوى الشفافية والحوكمة.

- توسيع القاعدة الضريبية مع التوقع بالحصول الضريبية. - التحصيل الآلي للضرائب المستحقة مع توفير معلومات لمتخذي القرار.

بالإضافة إلى فوائد أخرى نذكر منها⁴:

- تحسين جودة الخدمات وأيضا تبسيط الإجراءات للمستفيدين.

¹ رهام ميمون، خولة خراز، فعالية الرقمنة الجبائية في التسيير الجبائي في بيئة الأعمال الجزائرية دراسة حالة سنة 2024، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة وجباية معقدة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، السنة 2024/2023 ص16.

² صوطة كلثوم طرشون خولة، دور الرقمنة الجبائية في الرقع من كفاءة التحصيل الضريبي، دراسة حالة عينة من الدول العربية للفترة (2015-2020) مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 08 ماي 1945، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، قالمة، 2023-2024، ص40.

³ هشام سالم أبو عميرة، مجلة كلية السياسة والاقتصاد، العدد 20، كلية السياسة والاقتصاد، جامعة بني سويف، أكتوبر 2023 ص366.

⁴ بريزة بوزعيب، الرقمنة ودورها في عصرنة التعليم العالي في الجزائر، مجلة جودة الخدمة العمومية للدراسات السوسولوجية والتنمية الإدارية والاقتصاد المجلد 19، العدد 02، 2022، ص237.

- إتاحة دخول المعلومات بصورة واسعة ومعقدة بأصولها وفروعها.
- سهولة وسرعة تحصيل المعرفة والمعلومات من مفرداتها.
- نقص تكاليف الحصول على المعلومات.
- كما يمكن تحديد دواعي عصنة الإدارة الجبائية في النقاط التالية¹:
- تضخم عدد الهياكل الإدارية: تعاني الإدارة الجبائية الجزائرية من تضخم عدد الهياكل الإدارية وتمثل مهامها، وهذا ما يتناقض مع الهدف المنشود والمتمثل في التوصل إلى إدارة بأقل تكلفة، وفي هذا الشأن يرمي برنامج العصنة إلى تقليص عدد الهياكل الإدارية بتجميع الإدارات المتشابهة في إدارة واحدة حسب طبيعة نشاط المكلفين وأرقام أعمالهم المحققة.
- تدهور وضعية الهياكل الإدارية: تشير وضعية الهياكل الإدارية إلى أن أكثر من نصفها ليست جيدة، بل تتراوح بين المتوسطة والسيئة وبعض الهياكل ليست تابعة للمديرية العامة للضرائب، بل هي مستأجرة للأفراد الخواص أو التسيير العقاري والهيئات والإدارات الحكومية الأخرى، وهذا يعكس صورة سلبية على إدارة الضرائب كما يستوجب عملية عصنتها وتحديث لمواكبة التطور الحاصل في مختلف المجالات الاجتماعية والاقتصادية بهدف تحسين جودة الخدمات المقدمة للمكلفين وتلبية تطلعاتهم²
- استفحال ظاهري الغش والتهرب الضريبي واتساع حجم الاقتصاد الموازي : لقد نتج عن الانفتاح الفوضوي لاقتصاد السوق بروز ممارسات غير مهنية من طرف بعض الشركات و التجار، كعدم التصريح بأرقام الأعمال والأرباح المحققة والتلاعب بالفواتير بغية الغش والتهرب الضريبي وأمام خطورة هذا الوضع الذي بات يهدد الاقتصاد الوطني، أصبح من الضروري عصنة الإدارة الجبائية من خلال خلق هياكل متخصصة تتولى متابعة الشؤون الضريبية للمكلفين وتسهيل مهام التحصيل الضريبي.

¹ حراش إبراهيم، عصنة الإدارة الضريبية كمتغير من متغيرات الإصلاح الضريبي لزيادة فعالية التسيير، أطروحة دكتوراه تخصص نفود ومالية جامعة الجزائر، 2012/2011، ص 164-166-167.

² ضالع دليلة، بوسعيد محمد عبد الكريم، دور عصنة الإدارة الضريبية في تحسين جودة الخدمات المقدمة للمتعاملين الاقتصاديين في الجزائر "بوابة جيبانتك نموذجا"، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص إدارة ومالية، جامعة ابن خلدون، تيارت 2024/2023، ص18.

ثالثاً: أثر الرقمنة على الإدارة الجبائية

شهدت الإدارة الجبائية تحولاً جذرياً بفضل الرقمنة في سياسة الإصلاح الجبائي، حيث تم ادخال أنظمة إلكترونية متطورة لتحسين كفاءة التحصيل الضريبي، وتعزيز الشفافية ومكافحة التهرب الضريبي وفيما يلي أبرز التأثيرات¹:

- تعميم تقنية الربط عن بعد بالإنترنت بين مصالح الإدارة الجبائية لتعزيز التعاون والتنسيق بين هذه المصالح وسهولة الوصول إلى المعلومات الضرورية من طرف مصالح الإدارة الجبائية كل حسب اختصاصه.
- إنشاء موقع إلكتروني للمديرية العامة للضرائب وهو بمثابة نافذة للمعلومات من (مشورات جبائية وتصريحات جبائية، قوانين ومجلات) للتفاعل مع مستخدمي الإنترنت ونقل انشغالاتهم.
- اعتماد تقنية جديدة للحصول على رقم التعريف الجبائي عن طريق إرسال طلب التقييم من طرف المكلف بالضريبة عبر البريد الإلكتروني للإدارة الضريبية مما يسهل على المكلف بالضريبة سرعة التعرف والحصول على هذا الرقم عن طريق الموقع الإلكتروني.

- وضع نظام التصريح عن بعد في سياق الإدارة الرقمية لخدمة المكلفين بالضريبة كخطوة تجريبية بالنسبة للمؤسسات والشركات التابعة لمديرية كبريات المؤسسات حيث سمحت للمكلفين بالضريبة إمكانية اكتتاب تصريحاتهم الجبائية عن طريق الإنترنت عبر موقع "جبائتك" الذي أحدث لهذا الغرض.

المطلب الثاني: الآليات الرقابية أهدافها وأشكالها والهيئات المكلفة بالرقابة الجبائية

تسعى الإدارة الضريبية لتحصيل الضرائب والمحافظة على حقوق الخزينة العامة بمختلف الطرق والوسائل باعتبار أن الجبائية من أبرز مصادر الإيرادات العامة ومن خلال هذا المطلب سنتناول أهم الآليات لتحقيق ذلك ألا وهي الرقابة الجبائية والإلمام بمتلف جوانبها والتعرف على أهدافها وأشكالها.

الفرع الأول: مفهوم الرقابة الجبائية

تعددت مفاهيم الرقابة الجبائية نذكر منها:

عرفها سليمان عتيبة على أنها فحص للتصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين وذلك بغرض التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية²

¹ دريسي إلهام، جوة هبة نور الهدى، متطلبات رقمنة الإدارة الجبائية وأثرها على التحصيل الجبائي (دراسة حالة المديرية العامة للضرائب-الجزائر العاصمة) مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية تخصص محاسبة و جبائية معمقة، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2024/2023، ص20.

² سليمان عتيبة، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة بسكرة، 2012، ص81.

كما عرفها بن عمار منصور: على أنها هي مجموعة من العمليات غايتها تتمثل في مراقبة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة ومقارنتها بالمحاسبة¹

كما عرفها ولهي بوعلام: على أنها هي تشخيص لمحتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي والتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات المقدمة²

تعرف أيضا على أنها إجراء تقوم به إدارة الضرائب من أجل الفحص والتحقق من الوضعية الضريبية لدافعي الضرائب، حيث يتم التأكد من كل الإقرارات (التصريحات) الضريبية من خلال مقارنة الوثائق والإثباتات مع ما تم التصريح به، حيث تعتبر الرقابة الجبائية ضرورية لتصحيح الأخطاء أو أي قصور في تصريحات المكلفين بالضريبة، حيث تشمل طرق الرقابة المباشرة استخدام معلومات متعلقة مباشرة بالضريبة، والإقرارات والسجلات، والمستندات الأخرى التي يقدمها دافعي الضرائب، على عكس الطرق غير المباشرة من خلال مقارنة وتحليل كشوف وحسابات البنوك من حسابات دافعي الضرائب، والبحث عن المعلومات وتحليل النتائج والتفتيش، ومقارنة أنشطة المكلف بمتوسط مستويات صناعته والمستويات المطبقة داخل الدولة³ أما في الجزائر فقد جاء تعريفها في المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية على أن تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتواة، كما يمكنها أيضا أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها⁴

من خلال جملة التعريفات السابقة للرقابة الجبائية يتضح مفهومها بالمعنى العام:

هي مجموعة من العمليات التي تقوم بها إدارة الضرائب لضبط التصريحات الجبائية للمكلفين والتأكد من صحة المعلومات الواردة في ملفاتهم الجبائية.

¹ بن عمار منصور، اجراءات الرقابة المحاسبة والجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص13.

² ولهي بوعلام، نحو اطار مقترح لتفعيل آليات ارقابة الجبائية للحد من اثار الازمة المالية-حالة الجزائر- مداخلة في الملتقى الدولي المرسوم ب: الازمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 20-21 أكتوبر 2009 <https://iefpedia.com>، ص5.

³ بن أحمد يونس، بلحاج فراحي، الرقابة الجبائية الفعالة ودورها في تحسين الإيرادات الضريبية، مجلة الشائر الاقتصادي، جامعة طاهري محمد بشار، المجلد السابع، العدد 06، 2021، ص198.

⁴ سليمة واضح، آليات تفعيل الرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي وزيادة عملية التحصيل الضريبي في الجزائر، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وجباية معقدة، شعبة العلوم المالية والمحاسبة، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، 2023/2024، ص56.

الفرع الثاني: أهداف الرقابة الجبائية

للرقابة الجبائية عدة أهداف قد تكون قانونية، إدارية، اقتصادية، اجتماعية يمكن إجمالها على النحو التالي:

أولاً-الهدف الإداري

تلعب الرقابة الجبائية دوراً فعالاً للإدارة الضريبية من خلال المعلومات التي بدورها تساهم في زيادة المردودية وكشف الأخطاء و التجاوزات التي تساعد في معرفة الحقائق والإحصائيات، مما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الاجراءات الصحيحة.

كما تساهم الرقابة الجبائية بشكل حيوي وكبير في زيادة الفعالية والأداء في الجهاز الإداري ويمكن تحديدها في النقاط التالية¹:

- تساعد الرقابة الجبائية على كشف الثغرات والنقائص القانونية مما يمكن الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات لتفادي ذلك النقص وإيجاد الحلول لها.

- تحديد أوجه الإنحراف وكشف الأخطاء بما يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشاكل التي تنجم عن ذلك.

ثانياً-الهدف القانوني

وذلك من خلال التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف العمليات المالية الخاصة بالمكلفين بالضريبة مع مختلف القوانين الجبائية، وبناءاً على ذلك تقوم هذه الرقابة على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين المتهربين من دفع مستحقاتهم المالية.

ثالثاً-الهدف الاقتصادي

تلعب الرقابة الجبائية دوراً بارزاً في الحفاظ على المال العام وحمايته من جريمة التهرب الضريبي وبالتالي ازدهار الاقتصاد الوطني وزيادة إيرادات الخزينة العمومية بالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق مما يؤدي إلى رفاهية استقرار الحياة العامة داخل المجتمع.

رابعاً-الهدف الاجتماعي

وعلى المستوى الاجتماعي تسعى الرقابة الجبائية لمنع ومكافحة كل انحرافات المكلف بالضريبة مثل الإهمال والتلاعب و التقصير في أداء واجباته، وذلك لتحقيق مبدأ المساواة بين المكلفين للوصول إلى ما يسمى بالأداء الطوعي للضريبة.

¹ عبد الرحمان نور الهدى، بوحديد سامية، آليات مكافحة الغش والتهرب الضريبي على ضوء قانون المالية لسنة 2022، مذكرة ماستر، تخصص قانون الأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2022، ص08.

الفرع الثالث: أشكال وطرق الرقابة الجبائية

حدد التشريع الجزائري نوعين من الرقابة الجبائية وهما الرقابة الداخلية والرقابة الخارجية، حيث يقوم بالرقابة الداخلية على مستوى المتفشية وهي رقابة على الوثائق بمعنى رقابة شكلية من طرف المفتش، بينما الرقابة الخارجية فهي تتم داخل مقرات المكلفين بالضريبة، حيث في حالة عدم امتلاك المكلف لإمكانات الرقابة على مستوى مقره يتقدم بطلب كتابي إلى الإدارة الجبائية لتتم الرقابة على مستواها حيث تتمثل الرقابة الخارجية في الرقابة الجبائية المعمقة.

أولاً: أشكال الرقابة الجبائية الداخلية

وهي الرقابة التي يقوم بها الأعوان في المكتب بناء على الوثائق التي بحوزتهم وتنقسم هذه الرقابة إلى:

1- الرقابة الشكلية¹

وتكون الرقابة الشكلية فور استلام المصالح الجبائية للتصريحات المودعة من قبل المكلفين، حيث تتم مراقبتها عن طريق الفحص الشكلي للعناصر المصرح بها وتهدف هذه الرقابة لتصحيح الأخطاء إن وجدت، كما يتم المقارنة بين المعلومات G50 و G50A والتصريحات المذكورة في التصريح السنوي، تمهيدا لبرمجة الملفات للرقابة المعمقة.

وتعتبر الرقابة الشكلية أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات إذ هي مجرد رقابة سطحية وبسيطة لمحتوى تلك التصريحات من معلومات ومعطيات تهدف إلى التأكد من صحة الكيفية التي قدمت من خلالها تلك المعلومات أي الناحية الشكلية بما فيها الهوية الجبائية، إمضاء وختم المكلف، أرقام التسجيل... الخ،² وعلى هذا فإن الغرض الأساسي من الرقابة الشكلية هو معاينة الأخطاء المادية المتواجدة في التصريحات، دون إجراء أي مقارنة بين ما تحمله من المعلومات، وتلك التي بحوزة الإدارة الجبائية، وحسب تسميتها فهي تنصب على شكل التصريحات الجبائية وليس موضوع التصريح، بالتالي لا تهدف الرقابة الشكلية إلى تصحيح ما صرح به المكلف بالضريبة بقدر ما تنظر إلى الشكل الذي جاءت به التصريحات والكيفية التي قدمت من خلالها المعطيات والمعلومات³ ليتم من خلاله إعطاء قرار مبدئي عن مصداقية التصريحات سواء بقبوله أو بتحويله إلى المرحلة الثانية والمتمثلة في الرقابة على الوثائق⁴

¹ المادة 1/18 من قانون الإجراءات الجبائية

² عبد الرحمان نور الهدى، بوحديد سامية، مرجع سابق، ص 13.

³ كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2011، ص 167.

⁴ بن صفي الدين أحلام، الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 01، 2014، ص 11.

2: الرقابة على الوثائق

وهو إجراء ثاني تقوم به الإدارة الجبائية من طرف مفتشية الضرائب التابع لها نشاط المكلف بالضريبة وذلك بعد أن تطلب منه إحضار الوثائق والسجلات المحاسبية من طرف المكلف، ليقوم الأعوان لاحقا بفحص التصريحات بدقة ومقارنتها بالمعلومات التي بحوزتها عن المكلف ضمن ملفه الجبائي¹ وهو ما نصت عليه المادة 155 من قانون الإجراءات الجبائية التي جاء فيها على أنه "تراقب الإدارة الجبائية بتحليل المستندات المستعملة لغرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة، قد يطلب العون المحقق للوثائق المحاسبية والثبوتية المتعلقة فقط بالعمليات محل الرقابة على الوثائق وذلك وفقا للمادة 19 من قانون الاجراءات الجبائية.

تفضي عملية الرقابة على الوثائق إلى الحالات التالية كما يلي:

- اقتراح تقديم الملف الجبائي إلى التحقيق المحاسبي وذلك عندما تظهر نقائص كبيرة أو مؤشرات تدل على وجود ممارسات تدليسية أو غش ضريبي واضح.

- إخضاع المكلف لمختلف الضرائب، وذلك بعد طلب التوضيحات والمبررات اللازمة، فيتم تبليغه بالتقويم الواجب القيام به من أجل تسوية الوضعية الجبائية متضمنه مايلي:

* النقائص الموجودة.

* السند القانوني للإخضاع الضريبي.

* الإجراءات المتخذة لتسوية الوضعية الجبائية (تحديد مبلغ الضرائب، الرسوم، العقوبات الواجبة التسديد)

- إرجاع الملف الجبائي إلى مكانه، وذلك في حالة عدم وجود أي تعديل أو تقويم دون إشعار المكلف.

إذن المراقب يقوم بدراسة وتحليل مدى ترابط الأرقام المقدمة في سنة التصريح مقارنة مع السنوات السابقة للوصول لاكتشاف الأخطاء المرتكبة، وفي حالة ما وجدت بعض النقائص أو أي غموض بإمكانه طلب توضيحات من المكلف سواء أكانت الصيغة شفوية أو كتابية فيما يخص المعلومات، وفي حالة رفض المكلف للطب يعيد المحقق كتابة طلب آخر يوضح فيه النقاط التي يراها ضرورية للحصول على تبريرات باعتبار أن الهدف من الرقابة على الوثائق هو اكتشاف المكلفين غير الأمناء وتصحيح الأخطاء المرتكبة في التصريحات، كما أنها تساعد في اختيار الملفات التي تشكل موضوعا للرقابة المعمقة، وإذا وجد المحقق أن هذه الإجراءات غير كافية سيلجأ إلى نوع آخر من الرقابة وهي الرقابة الخارجية وفقا لأحكام المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية².

¹ عوادي مصطفى و زين يونس، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، ط2، مكتبة بن موسى السعيد، الوادي 2010/2011، ص12.

² المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية، معدلة بموجب المادة 36 من قانون المالية لسنة 2009.

3- الرقابة الجبائية الخارجية (الرقابة بعين المكان)

بعد قيامها بالرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق تخرج إدارة الضرائب عن إطارها الضيق، بحيث ينتقل أعوان الضرائب الذين يشترط فهم على الأقل رتبة مراقب إلى مكان مزاولة المكلف بالضريبة لنشاطه من إجراء معاينات ميدانية للتأكد من صحة ونزاهة المعلومات الموجودة في التصريحات المقدمة للإدارة الجبائية، يقوم المحققون في هذه الحالة بفحص الدفاتر والسجلات وجميع الوثائق المحاسبية التي التي حررت من طرف المكلف بالضريبة أو من طرف غيره والمتعلقة بنشاطه.¹

وتعتبر الرقابة الخارجية أو ما تسمى بالرقابة بعين المكان أكثر نجاعة من الشكلين السابقين نظرا لفعاليتها لما تحققه من معاينة واقعية ميدانية وهو ما نص عليها المشرع وتكريسها في آليتين التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق

4: الرقابة الجبائية المعمقة

أعطى المشرع للكثير من الأجهزة صلاحية الرقابة الجبائية وفق ضوابط وطرق وعليه نتناول طرق الرقابة الجبائية حسب ترتيبها الوارد بالقانون:

أ- التحقيق في المحاسبة V.C :

ويقصد به مجموعة من العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة ويجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ولا يمكن إجراء التحقيقات المحاسبية إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل.² وقد نصت المادة 40 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه يمكن لأعوان الإدارة الجبائية، إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة، وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة³

يعد هذا التحقيق شكل من أشكال الرقابة الجبائية، ويعرف على أنه فحص التصريحات وكذا السجلات والوثائق ومستندات المكلفين بالضرائب الخاضعين لها سواء كانوا ذات شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك

¹ سامية العايب، الرقابة الجبائية وضوابط إثباتها، كلية الحقوق والعلوم القانونية، جامعة 08 ماي 1945، قالمة ص12.

² هادف عز الدين، دور الرقابة الجبائية في تحسين تحصيل الضريبي (دراسة حالة مديرية الضرائب ورقلة)، تخصص محاسبة وجبائية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2024/2023، ص05.

³ شيخي بلال، مغازي عبد الرحمان، دور الإدارة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية، مجلة الدراسات الجبائية جامعة البليدة 02 لونيبي علي، العدد 02، 2016، ص35.

بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية، حيث يحق لكل عون تابع للإدارة الجبائية الذي له رتبة مفتش على الأقل القيام بإجراء التحقيق في يخص التصريحات الجبائية¹

ب- التحقيق المصوب في المحاسبة

تم استحداثه ضمن قانون المالية لسنة: 2010 وهو لا يختلف عن التحقيق في المحاسبة من حيث الإجراءات فهو عبارة عن تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية، ويتميز هذا النوع من التحقيق بالخاصيتين:²

- يتم التحقيق في نوع أو عدة أنواع من الضرائب (اختيار عينة)
- يغطي التحقيق فترة كاملة أو جزء منها غير متقدمة، أو يكون على مجموعة عمليات أو معلومات محاسبية لمدة تقل عن سنة.

الفرع الرابع: الهيئات المكلفة بالرقابة الجبائية

لتحقيق الرقابة الجبائية لدورها على أكمل وجه تطلب وجود هياكل وأجهزة إدارية مؤهلة لأداء مهمتها بفعالية وتتمثل هذه الهيئات كما يلي:

أولاً: مديرية البحث والمراجعات

تعتبر مديرية البحث والمراجعات أعلى الهيئات الجبائية للرقابة الجبائية على المستوى الوطني، بحيث تسهر على ضمان استمرارية وتنفيذ إجراءات الرقابة الجبائية في جميع التراب الوطني³ وتقوم بالمهام التالية:

- القيادة والمتابعة .
- مراقبة مداخل الأشخاص الطبيعيين من خلال مستوى المعيشة والممتلكات.
- تطبيق حق التحقيق والتفتيش في إطار محاربة الغش الجبائي.
- انجاز وتدقيق محاسبة المؤسسات الخارجة عن نطاق اختصاص مديرية كبريات المؤسسات.
- وتنقسم إلى المديرية الفرعية التالية:

¹ سليمة واضح، آليات تفعيل الرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي وزيادة عملية التحصيل الضريبي في الجزائر، أطروحة دكتوراه الطور الثالث كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وجبائية معمقة، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، الجزائر، 2024/2023 ص 60.

² - رحمان نور الدين، عجيبة صلاح الدين، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة غرداية، الجزائر، 2024/2023، ص 12.

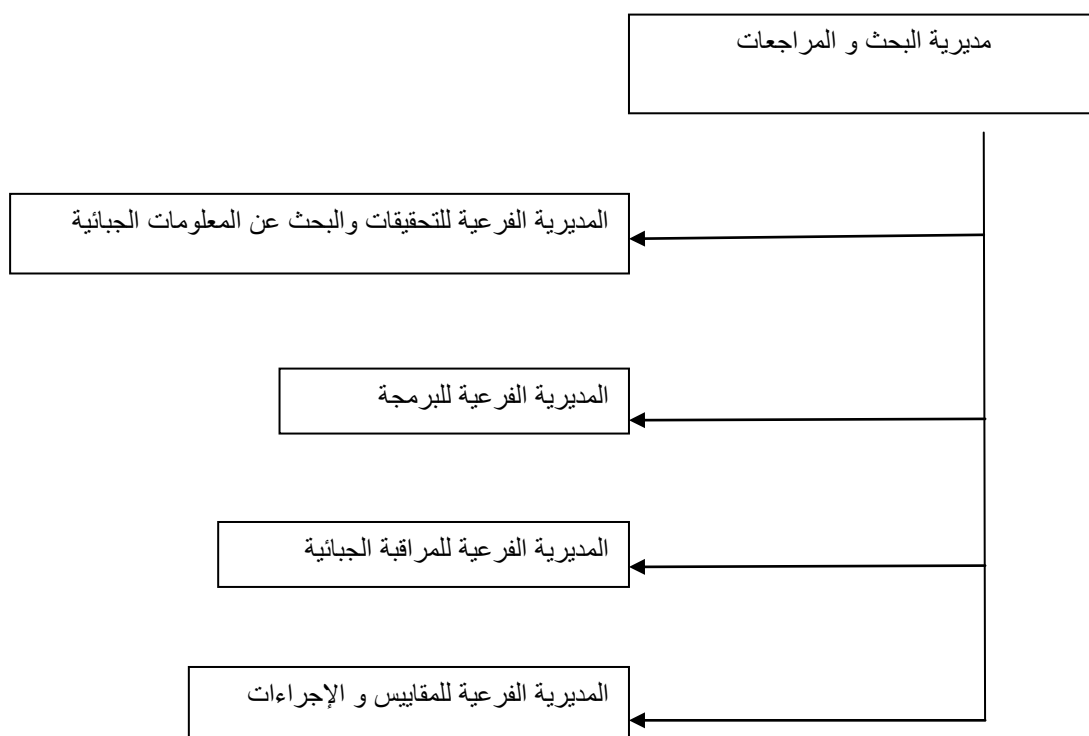
³ آيت بلقاسم، آليات وإجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، 2013-2014، ص 32.

- المديرية الفرعية للتحقيقات والبحث عن المعلومات الجبائية.

- المديرية الفرعية للبرمجة.

- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية.

- المديرية الفرعية للمقاييس والإجراءات



الشكل 1-1: الهيكل التنظيمي العام لمديرية البحث والمراجعات

ثانيا: المديرية الولائية الفرعية للمراقبة الجبائية

تعد من أعلى المصالح الجبائية على مستوى كل ولاية من حيث السلم الإداري، حيث تلعب دورا مهما في مجال

المراقبة الجبائية عبر اقليمها¹، وتضم كل من المديريات التالية:

- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية.

- المديرية الفرعية للتحصيل.

- المديرية الفرعية للمنازعات.

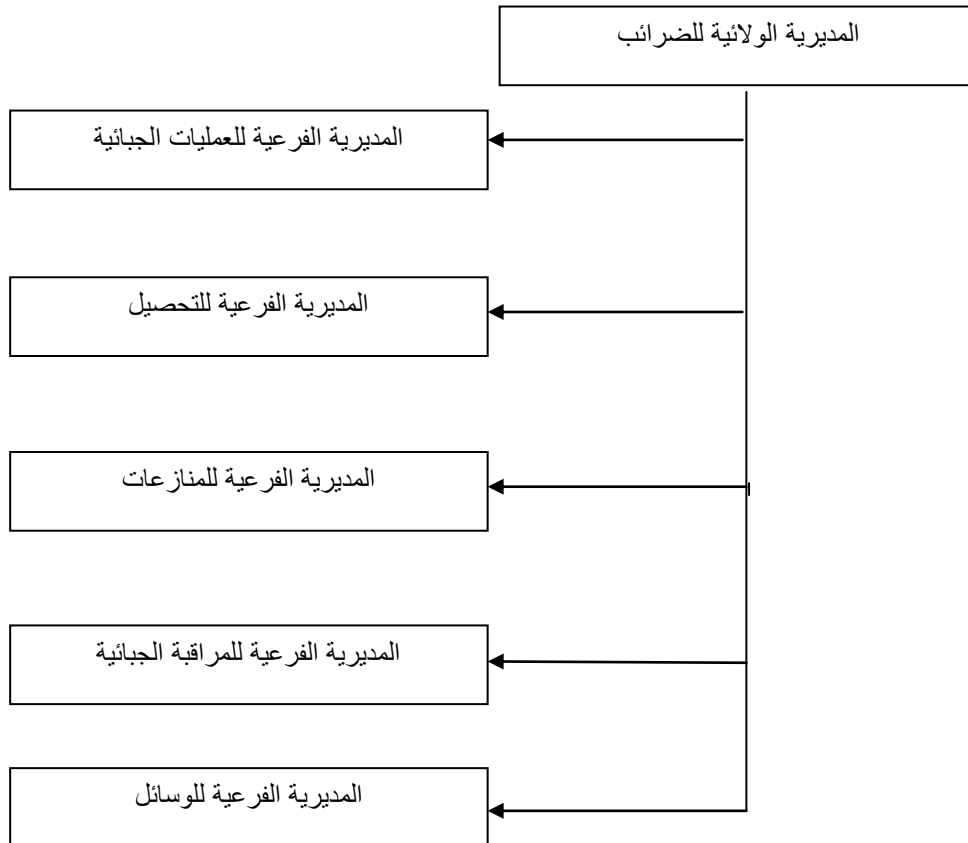
- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.

- المديرية الفرعية للوسائل.

¹ بوداود يحيياوي، بن مراح عماد الدين، دور الرقابة الجبائية في تفعيل التحصيل الضريبي -دراسة حالة في مركز الضرائب تلمسان- مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية و المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة عين تموشنت بلحاج شعيب، 2023-2024، ص13.

تتجلى مهامها في¹:

- إعداد بطاقة خاصة بالجماعات المحلية والإدارات والهيئات التي لديها معلومات عن تأسيس الوعاء الضريبية وتحصيلها.
- برمجة التدخلات عن طريق فرق البحث والقيام بجمع المعلومات وإرسالها إلى المكتب المكلف بمصلحة مقارنة المعلومات.
- تقييم أنشطة المكتب والمفتشيات وتقديم اقتراحات والآراء من شأنها تحسين البحث عن المادة الخاضعة للضريبة.
- تقديم كل الاقتراحات والآراء الرامية إلى تحسين حفظ المعلومات واستغلالها مع مراقبة استعمالها.
- برمجة القضايا الخاضعة للمراجعة السنوية ومتابعة إنجاز البرنامج في الأجل المحددة.
- السهر على تحصيل مختلف الضرائب والرسوم الناتجة عن عمليات المراجعة وإرسال المنتظم لتقارير المراجعة إلى الإدارة المركزية باستمرار



الشكل رقم 1-2: الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب

¹ من المادة 52 إلى 55 من القرار المتعلق بتجديد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والولائية للضرائب وتنظيمها، المؤرخ في 12-07-1998، الصادر في الجريدة الرسمية، العدد 79، بتاريخ 25-10-1998، ص 23.

المبحث الثاني: الجزاءات الضريبية للتهرب الضريبي

قد لا تكفي التدابير الوقائية للتهرب الضريبي لمنع الأشخاص من التهرب من دفع الضريبة، لذا كان لابد من إقرار وسائل أخرى أكثر شدة وصرامة لمواجهة هذه الظاهرة الخطيرة، ولهذا إعتبر المشرع الجزائي أن التهرب الضريبي فعل غير مشروع قرر له عقوبات جبائية وأخرى جزائية، الجزاءات الضريبية للتهرب الضريبي تعتبر أداة فعالة لردع المكلفين عن ممارسة التهرب الضريبي. هذه الجزاءات تهدف إلى ضمان الالتزام بالقوانين الضريبية وتقليل الخسائر المالية التي تتعرض لها الدولة نتيجة التهرب الضريبي. وعليه ستكون دراستنا في هذا المبحث الأشخاص الخاضعون للجزاء، من ثم تحديد العقوبات المقررة لجريمة التهرب الضريبي.

المطلب الأول: الغرامات الجبائية

وهي تعتبر نوع خاص منصوص عليها في القوانين الجبائية وتقدر غالبا بنسبة معينة مما لم يؤدي من الضريبة، أو بمبلغ محدد بالنظر إلى المخالفة المرتكبة " الغرامة الضريبية هي غرامة إضافية تلحق بالضريبة الأصلية "، التي يشملها كل من ق.ض.م.ر.م. و ق.ض.غ.م، إضافة إلى ق.ر.ر.أ.وق. ط نهاية إلى ق.ت، حيث أنه تطبق على المحكوم عليه كفاعل للتهرب الضريبي عقوبات جبائية تختلف في مضمونها ومقدارها من نص جبائي لآخر¹

الفرع الأول: الغرامات الجبائية في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانون الضرائب غير المباشرة

سنتطرق للغرامات الجبائية في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ثم نتطرق للغرامات الجبائية في قانون الضرائب غير المباشرة.

أولاً: الغرامات المقررة في قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

تتمثل الغرامات الجبائية في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في أن الغرامة تساوي ثلاثة أضعاف منها دون أن تقل عن 5000 دج.

حيث نصت المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في قسمه السابع² على أنه فيما يتعلق بالغرامات فإن:

1- حيث نصت الفقرة 02 من المادة على أن تفعيل غرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج عندما لا يفوق الحقوق المتملص منها 100.000 دج.

¹ عامري عبد الحفيظ لبوخي بولنوار، التهرب الضريبي بين الجزاءات الضريبية و الجنائية، المرجع السابق، ص 40.

² المادة 303 من الأمر رقم 76-101 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم، ج ر، العدد 102 المؤرخة في 1976/12/22.

2- نصت الفقرة 03 على أنه هناك غرامة مالية من 100.000 دج إلى 500.000 دج عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج ولا يتجاوز 1000.000 دج.

3- نصت الفقرة 04 على أنه تكون غرامة مالية من 500.000 دج إلى 2000.000 دج على سبيل الاختيار عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 1000.000 دج ولا يتجاوز 5000.000 دج.

4- نصت الفقرة 05 على وجود غرامة مالية من 2000.000 دج إلى 5000.000 دج عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 5000.000 دج ولا يتجاوز 10.000.000 دج.

5- نصت الفقرة 06 على أنه يغرم ماليا مرتكب جريمة التهرب الضريبي بغرامة مالية من 5000.000 دج إلى 10.000.000 دج عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10.000.000 دج.

ثانيا: الغرامات الجبائية المقررة في قانون الضرائب غير المباشرة

تم التطرق إلى بعض الغرامات الجبائية كذلك في قانون الضرائب غير المباشرة، حيث نصت المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة¹ على أنه:

1- يعاقب كل من يستخدم طرقا احتيالية للتملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة، أو التصفية أو دفع الرسوم التي هو خاضع لها، بغرامة من 50.000 دج إلى 20.000 دج.

2- غير أن هذا الحكم لا يطبق في حالة الإخفاء إلا إذا كان هذا الأخير تجاوز عشر (10/1) المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 10.000 دج²

الفرع الثاني: الغرامات الجبائية في قانون الرسم على رقم الأعمال وقانون الطابع

أقر المشرع الغرامات الجبائية في قانون الرسم على رقم الأعمال إضافة إلى قانون الطابع .

أولا: الغرامات الجبائية المقررة في قانون الرسم على رقم الأعمال

تم ذكر بعض الغرامات الجبائية كذلك في قانون الرسم على رقم الأعمال، منها المادتين 116، 117 من نفس القانون.

تناولت المادة 116 من قانون الرسم على رقم الأعمال³ ما يلي:

1- إذا تبين بعد عملية التحقيق السنوي المصرح به من طرف المدين غير كاف، أو إذا طبق الخصم في غير محله يضاف إلى مبلغ الرسوم المتملص منها النسب الآتية:

* 10% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها في السنة المالية أقل من مبلغ 50.000 دج أو يساويه.

¹ المادة 532 من الأمر رقم 76-104 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة المعدل والمتمم، ج ر العدد 70، المؤرخة في 1976/10/02.

² عامري عبد الحفيظ لبوخي بولنوار، التهرب الضريبي بين الجزاءات الضريبية و الجنائية، مرجع سابق، ص 42.

³ المادة 116 من قانون الرسم على رقم الأعمال

* 15% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها في السنة المالية يزيد عن مبلغ 200.000 دج

2- في حالة استخدام طرق تدليسية تطبق غرامة بنسبة 100% على مجمل الحقوق.

كما يمكن للإدارة الجبائية أن تطلب تطبيق أحكام المادة 117 في حالة تجاوز مبلغ الرسوم المغشوش فيها نسبة 10% من مبلغ الرسوم المستحق فعلاً¹

كما نصت المادة 117 من قانون الرسم على قانون الأعمال ما يلي:

1- يعاقب طبقاً للمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كل من تملص أو حاول التملص بصفة كلية أو جزئية ، واستعمال طرق تدليسية من أساس الضرائب أو الحقوق أو الرسوم التي يخضع لها أو تصفيتها أو دفعها²

ثالثاً: الغرامات الجبائية المقررة في قانون الطابع

تناول قانون الطابع في قسمه الرابع الغش الجبائي وتحديدًا في المواد 33، 34 فيما يلي:

1- نصت المادة 33 من قانون الطابع "إن كل غش وبصفة عامة كل مناورة تكون غايتها أو نتائجها الغش أو تعريض الضريبة للشبهة، يتم عن طريق استعمال الآلات المشار إليها في المادة 4 يعاقب عليه بالعقوبات المنصوص عليها في التشريع الجاري به العمل بالنسبة لكل ضريبة متملص منها.

2- نصت المادة 34³ على ما يلي:

"كل من نقص أو حاول الإنقاص كلياً أو جزئياً من وعاء الضريبة وتصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم المترتبة عليه باستعماله وسائل الغش تطبق عليه غرامة جزائية تتراوح بين 5.000 دج إلى 20.000 دج.

غير أن هذا التدبير لا يطبق في حالة الإخفاء إلا إذا كان هذا الإخفاء يتجاوز المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 1.000 دج.

الفرع الثالث: الغرامات الجبائية المقررة في قانون التسجيل وقانون الإجراءات الجبائية

تناول المشرع في حال ارتكاب جريمة التهرب الضريبي في قانونين آخرين وهما قانون التسجيل وقانون الإجراءات الجبائية.

أولاً: الغرامات المقررة في قانون التسجيل

تناولت المادة 119 من قانون التسجيل في قسمه الخامس ما يتعلق بالغش الجبائي⁴ في ما يلي:

¹ عامري عبد الحفيظ لبوخي بولنوار، التهرب الضريبي بين الجزاءات الضريبية والجنائية، مرجع سابق، ص 42.

² المواد 116-117 من الأمر 76-102 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الرسم على رقم الأعمال المعدل والمتمم، ج ر، العدد 103، المؤرخة في 1976/12/26.

³ المادة 34 من قانون الطابع.

⁴ المادة 119 من قانون التسجيل.

فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة، يعاقب كل من تملص أو حاول التملص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة أو تصفيتها أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها باستعماله طرقا تدليسية بغرامة جزائية تتراوح من 5.000 دج إلى 20.000 دج.

ثانيا: الغرامات الجبائية المقررة في قانون الإجراءات الجبائية

رغم أن هذا القانون هو قانون إجرائي شكلي ليس قانون موضوعي إلا أنه قد احتوى على جزاء ضريبي تمثل في غرامات جبائية تخص فاعلين لجريمة التهرب الضريبي، حيث أفصح قانون الإجراءات الجبائية في فصله السادس المتعلق بالعقوبات المطبقة عند رفض حق الاطلاع في المادة 62 على ما يلي:

يعاقب بغرامة جبائية يتراوح مبلغها من 5000 إلى 50.000 دج ، كل شخص أو شركة ترفض منع حق الاطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها في المواد من 45 إلى 65 من القانون أعلاه، والتي يتعين عليها تقديمها وفقا للتشريع أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها¹

المطلب الثاني: الزيادات الجبائية

سنتطرق في هذا المطلب لعنصرين، الأول تحديد تعريف للزيادات الجبائية، والعنصر الثاني فيتمثل في تحديد تطبيقات الزيادات الجبائية في التشريع الضريبي الجزائري.

الفرع الأول: تعريف الزيادات الجبائية

حيث تمثل الزيادات نسب نصت عليها التشريعات الضريبية بمختلف أنواعها، وتختلف بمقدار الحقوق المتملص منها، فمثلا الزيادات بعدم تقديم التصريح السنوي حسب الحالة، إما بصدد الضريبة على الدخل إما الضريبة على أرباح الشركات²

تعتبر الزيادات الجبائية جزاء كغيره من من الجزاءات الضريبية التي أقرها المشرع للحد من جريمة التهرب الضريبي، وهي قيمة مضافة على قيمة مبلغ الحقوق المتملص منها .

كما أن الزيادات عن الفوائد التأخير وهي فوائد تدفع بغض النظر عن الجزاءات الأخرى التي يكون الهدف من تطبيقها تعويض الضرر الذي يصيب الخزينة العامة للدولة من جزاء تأخر المكلف عن أداء ضريبته، وفوائد التأخير ليست لها طابع عقابي بل تأخذ صورة تعويضات مالية أما الزيادات فهي تمثل نسبة تختلف باختلاف درجة المحالفة وتطبق على المكلف عند قيامه بتسوية وضعيته في الآجال المحددة قانونا، وكما أنها تفرض تلقائيا وهي مقررة في حالات معينة³

¹ المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية

² بغني شريف، الجريمة الضريبية والآليات القانونية لمكافحتها، جريمة الغش الضريبي نموذجا، مجلة البحوث القانونية والسياسية العدد 13، مولاي الطاهر، سعيدة، الجزائر، 2019، ص127.

³ عوادي مصطفى، رحال نصر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة سخري، الجزائر، 2011، ص 34.

وهنا سنتطرق إلى تطبيقات الزيادات الجبائية في الفرع الموالي

الفرع الثاني: تطبيقات الزيادات الجبائية

تتمحور تطبيقات الزيادات الجبائية على ثلاث عناصر وهي كالآتي:

أولاً: زيادات بسبب عدم التصريح أو التأخير في تقديمه

تم النص على الزيادات الجبائية في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وتحديداً في المادة 192 الفقرة 1 بنصها على أنه:

تفرض زيادة مقدارها 25% إما بصدد الضريبة على الدخل ، وإما بصدد الضريبة على أرباح الشركات وتخفض هذه الزيادة إلى 10% و 20% ضمن الشروط المحددة في المادة 322، أما في حالة التأخر في تقديم التصريح السنوي للإدارة في أجل 30 يوم، في ظرف موصى عليه مع الإشعار بالاستلام والقاضي بوجوب تقديمه فقد نصت نفس المادة في فقرتها الثانية على زيادة بنسبة في فقرتها الثانية على زيادة بنسبة 35% ، كما تفرض غرامة جبائية بنسبة 25% بحسب النتيجة الجبائية المصرح بها، وهذا ما نصت عليه المادة 192 مكرر المحدثه بموجب المادة من ق م 2021 في فقرتها الأولى، حيث أضافت دون أن تتعدى هذه الغرامة مبلغ: 1000.000 دج تطبق على المكلفين بالضريبة المشار إليهم في المادتين 18 و 136 من ق م ر م، الذين لم يقدموا الكشف التلخيصي الكترونياً قبل 20 ماي على الأكثر¹

وفي حالة تسجيل عجز في النتيجة الجبائية المصرح بها، تطبق غرامة قدرها 100.000 دج، كما تطبق على هذه الغرامة الجبائية زيادة بنسبة 35%، عندما لا يكتب المكلفون بالضريبة المعنيون الكشف التلخيصي السنوي بعد انقضاء أجل 30 يوم، ابتداءً من تاريخ استلام الاخطار الرسمي²

ثانياً: زيادات بسبب نقص التصريح

حيث نصت المادة 193 الفقرة من نفس القانون على زيادة على مبلغ الحقوق المتملص منها المكلف تقدر ب: 10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50.000 دج أو يساويه. 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق مبلغ 50.000 دج ويقل عن مبلغ 200.000 دج أو يساويه. 25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج³

¹ بغني شريف، المرجع سابق، ص 127.

² عامري عبد الحفيظ، لبوخي بولنوار، مرجع سابق 48.

³ المادة 193 من قانون ض م ر م .

المطلب الثالث: الجزاءات المقررة للتهرب الضريبي

نظرا للطبيعة الخاصة لجريمة التهرب الضريبي وخطورتها، أوجب لها المشرع الجزائي عقوبات بردع مرتكبيها تستمد شرعيتها من القوانين الجبائية المنظمة للضرائب بصفة عامة التي بدورها تحيل في مجملها إلى أحكام قانون العقوبات، وتتمثل هذه الجزاءات المقررة لجريمة التهرب الضريبي في العقوبات الجزائية والمالية.

الفرع الأول: العقوبات الجزائية

وهي تنقسم بدورها إلى عقوبة أصلية سالبة للحرية وغرامة مالية وأخرى تكميلية على النحو التالي:

أولاً: العقوبات الأصلية

أجمعت مختلف النصوص المتعلقة بالضرائب بأن العقوبة الأصلية لمرتكب هذه الجريمة تتمثل في الحبس والغرامة المالية، إلا أنها تختلف في مدتها ومقدارها كل على حسب المبلغ المتملص أو المراد التملص منه: كما تختلف كذلك باختلاف المجال الضريبي الذي تم خرق أحكامه نذكر منها:

1- بالنسبة لقانون الضرائب غير المباشرة

فقد أقر لها المشرع عقوبة الحبس من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة مالية من 50.000 دينار جزائري إلى 200.000 دينار جزائري أو بإحدى هاتين العقوبتين حسب نص المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة، كل من استخدم طرق احتيالية للتملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو التصفية أو الرسوم، التي هو خاضع لها. أما في حالة الإخفاء فلا تطبق هذه العقوبة إلا إذا كان الإخفاء يفوق عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 10.000 دج. ونفس العقوبة تسلط على الرفض الجماعي لدفع الضريبة، أو تحريض الجمهور على الرفض أو التأخر في دفعها¹

إلا أن القانون رقم 02-11 المؤرخ في 24/12/2002 المتضمن قانون المالية لسنة 2003 وبموجب المادة 28 منه عدل المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة، وأصبحت العقوبة على التملص باستعمال طرق تدليسية في إطار وعاء ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كلياً أو جزئياً:

- الحبس من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة مالية 50.000 دج إلى 100.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 100.000 دج ولا يتجاوز 300.000 دج.

- بالسجن من سنة إلى عشر سنوات أو بغرامة من 100.000 إلى 300.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 300.000 دج ولا يتجاوز 1.000.000.00 دج

- بالسجن المؤقت من خمس إلى عشر سنوات وبغرامة مالية من 300.000 دج إلى 1.000.000.00 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 3.000.000 دج.

¹ عامري عبد الحفيظ و لبوخي بولنوار ، المرجع السابق، ص314.

- بالسجن المؤقت من عشر سنوات إلى عشرين سنة وبغرامة مالية من 1.000.000.00 دج إلى 3.000.000.00 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 3.000.000.00 دج.

في حين أن هذا التعديل لم يطرأ على المواد 53 ق، غ، م والمادة 118 ق، ر، ر، أ والمادة 119 ق، ت¹

2- بالنسبة لقانون التسجيل

نصت عليها المادة 119 من قانون التسجيل وحددت عقوبة المخالف لأحكامها الجبائية بالحبس من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 5.000 دج إلى 20.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، غير أنه لا يطبق هذا التدبير في حالة الإخفاء إذا كان هذا الأخير يفوق عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو رسم يساوي أو يفوق 1.000 دج²

3- بالنسبة لقانون الطابع

نصت المادة 34 من قانون الطابع بأنه تقرر عقوبة حبس من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة مالية قيمتها تقدر بمبلغ يتراوح بين 5.000 دج و 20.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين كل من أنقص أو حاول الإنقاص كلياً أو جزئياً من وعاء الضريبة ، أو دفع الضرائب والرسوم المترتبة عليه باستعمال وسائل الغش³

4- بالنسبة لقانون الرسم على رقم الأعمال

يعاقب طبقاً للمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لكل من تملص أو حاول التملص بصفة كلية أو جزئية، أو باستعمال طرق تدليسية من أساس الضرائب أو الحقوق أو الرسوم التي يخضع لها أو تصفيتها أو دفعها⁴

نص المشرع على توقيع عقوبات على المكلف بالضريبة الذي يعرقل سير أعمال الرقابة ومعاينة المخالفات، إذ نص قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أن كل شخص يتصرف بأي طريقة كانت يتعذر على الأعوان المؤهلين لمعاينة مخالفات تشريع الضرائب، القيام بمهامهم، يعاقب بغرامة جبائية تبلغ من 10.000 دج إلى 30.000 دج.⁵

¹ القانون رقم 02-11 المؤرخ في 24/12/2002، المتضمن قانون المالية لسنة 2003.

² المادة 119 من قانون التسجيل.

³ المادة 34 من قانون الطابع.

⁴ المادة 117 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

⁵ سهيلة راحلي، ريمة قرينج، التهرب الضريبي دوافعه وآليات المكافحة، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون عام (منازعات إدارية)، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 08 ماي 1945 قالة، السنة 2014/2015، ص99.

وفي حالة العود يجوز للمحكمة أن تقضي فضلا عن ذلك بعقوبة حسب مدتها من ستة (06) أيام إلى ستة (06) أشهر، وإذا حصل اعتراض جماعي على إقرار أساس الضريبة، تطبق العقوبات القامعة للإخلال بحسن سير الاقتصاد الوطني المنصوص عليها في المادة 418 من قانون العقوبات¹

ثانيا: العقوبات التكميلية

تنص القوانين الجبائية على عقوبات تكميلية يصدرها القاضي الجزائي تكون تابعة للعقوبات الأصلية، تتمثل في العقوبات الجزائية التكميلية والعقوبات الجزائية التبعية.

تتمثل العقوبات الجزائية التكميلية في بعض العقوبات التي يوقعها القاضي على مرتكب الجريمة الضريبية التي نجد أساسها القانوني في المادة 09 من قانون العقوبات، قد تكون على أحد الشكلين:

- نشر الحكم المقرر للعقوبة في الجرائد وتعليقه في أماكن تحددها الجهة القضائية الصادرة للحكم، وهو ما

نصت عليه المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة² و المادة 18 من قانون التسجيل³

- غلق المؤسسة أو المحل مؤقتا⁴

- تحديد الإقامة

- المنع من الإقامة.

- الحرمان من بعض الحقوق.

- المصادرة الجزئية للأموال.

- حل الشخص الاعتباري.

وتتمثل العقوبات الجزائية التبعية في تلك العقوبات المطبقة مباشرة بعد صدور الحكم وتأخذ الأشكال التالية:

- منع الجاني من ممارسة المهنة.

- تسجيل الجاني في القاعدة الوطنية لمرتكي الغش.

- منع الجاني من المشاركة في الإعلانات المتعلقة بالصفقات العمومية سواء كانت مزيدة أو مناقصة.⁵

¹ المادة 304 من قانون الضرائب المباشرة.

² المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

³ المادة 18 من قانون التسجيل.

⁴ المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁵ المادة 62 من الأمر 31/96 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996، المتضمن قانون المالية لسنة 1997، الجريدة الرسمية العدد 85.

الفرع الثاني: العقوبات التهديدية والمهنية لمكافحة التهرب الضريبي

سعى المشرع الجزائري من أجل ردع مرتكبي التهرب الضريبي إلى جانب العقوبات الجزائية و الجبائية عقوبات أخرى تتمثل في عقوبات مالية تستعملها الإدارة للضغط على المكلف بالضريبة، وذلك بغية الالتزام بواجباتهم الضريبية وهو ما يعرف بالعقوبات التهديدية وكذا عقوبات تمس نشاط المكلف وهي ما تسمى بالعقوبات المهنية.

أولاً: العقوبات التهديدية

نصت النصوص الجبائية على العقوبات التهديدية تحت اسم الثلجنة المالية، وتعتبر وسيلة ضغط على المكلف بالضريبة، وإجباره على تنفيذ التزاماته من طرف الإدارة الجبائية، وهي عبارة عن مبلغ مالي يدفعه المكلف بالضريبة عن كل يوم تأخير عن التزاماته الضريبية¹

يتعين على كل شخص أو شركة ترفض منح حق الاطلاع على الدفاتر والمستندات التي يتعين عليها تقديمها وفق التشريع، أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها، بغرامة جبائية تتراوح مبلغها من 5.000 دج إلى 50.000 دج وهذا ما جاءت به المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية²

يترتب على هذه المخالفة زيادة على ذلك تطبيق ثلجنة مالية قدرها 100 دج كحد أدنى عن كل يوم تأخير تبدأ سريانها من تاريخ المحضر المحرر لإثبات الرفض وينتهي يوم وجود عبارة مكتوبة من قبل العون المؤهل على أحد دفاتر المعني، تثبت بأن الإدارة الجبائية قد تمكنت من الحصول على حق الاطلاع على الوثائق، يتم النطق بالغرامة و الثلجنة المالية من طرف المحكمة الإدارية المختصة إقليمياً التي تثبت في القضايا المستعجلة بناءً على عريضة يقدمها مدير الضرائب بالولاية دون مصاريف، تبلغ نسخة من العريضة للأطراف من طرف كتابة ضبط المحكمة الإدارية، ويقوم قابض الضرائب بتحويل الغرامة و الثلجنة المالية³

ونلاحظ أن المشرع الجزائري في المادة 63 من قانون الإجراءات الجبائية قد حدد مبلغ الثلجنة المالية بـ 100 دج أما في المادة 535 من قانون الضرائب غير المباشرة فقد حددها بـ 50 دج، وبالتالي نستنتج أن المشرع قد أغفل في إلغاء نص المادة 535 من قانون الضرائب غير المباشرة ونقل أحكامها إلى قانون الإجراءات الجبائية كما فعل بالنسبة للمادتين 123 من قانون الرسم على رقم الأعمال، والمادة 40 من قانون الطابع، لذلك فإن النص الواجب التطبيق هو المادة 63 من قانون الإجراءات الجبائية⁴

ويشترط لفرض الغرامة التهديدية توفر عنصرين وهما:

¹ المادة 146 من قانون الإجراءات الضريبية.

² المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ المادة 63 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁴ مراد ناصر، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، المرجع السابق، ص 34.

- أن يكون التنفيذ عينيا مازال ممكنا، أي لا يكون التنفيذ العيني مستحيلا نتيجة لقوة القاهرة أو بسبب أجنبي أي لا حاجة لطلب الحكم بالغرامة التهديدية، أما إذا كان بسبب عدم إمكانية تنفيذه العيني هو إتلاف الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها من قبل المكلف أو بعلمه، فهذا لا يوقف التنفيذ.

- أن يكون غير ممكن أو غير ملائم، إلا إذا قام به المكلف شخصا، أي يكون الامتناع عن تسليم الوثائق والمستندات وعدم تمكين الإدارة من الاطلاع عليها منه شخصا¹

نستخلص مما سبق أن الغرامة التهديدية لا يمكن أن تبدأ في السريان إلا من يوم حيازة الحكم على الصيغة التنفيذية، وهذا انطلاقا من أنه لا يمكن التنفيذ المالي على المكلف لحمله على تنفيذ حكم في حين أن هذا الأخير لا يقبل التنفيذ²

ثانيا: العقوبات المهنية

كحماية من المشرع للخزينة العمومية، وهي تعتبر عقوبات خاصة منصوص عليها في قانون المالية لسنة 1997 والتي تهدف من ورائها حماية الخزينة العمومية، حيث جاء ببعض الإجراءات والأساليب لتعزيز الجهاز الردعي وهي عبارة عن عقوبات تمس مهنة المكلف بالضريبة والتي تتمثل أساسا في:

1- الغلق المؤقت لمقر نشاط المكلف

بالنسبة للطبيعة القانونية لهذا الإجراء فيمكن القول أنه إجراء تهديدي كونه لا يترتب نزع ملكية المكلف بالضريبة، بل ينصب فقط على الغلق المؤقت للمحل التجاري والمهني والمنع من الانتفاع، كما أنه إجراء لاحق يأتي بعد تنبه المكلف للدفع وفرض غرامات تهديدية عن التأخير، لكن دون جدوى فتلجأ إدارة الضرائب لغلق المحل ومنعه من مزاولة النشاط أو محاولة تهريب أمواله³

يعتبر الغلق المؤقت إجراء من الإجراءات تمارسه إدارة الضرائب في إطار مباشرة إجراءات التنفيذ عند امتناع المكلف بالضريبة عن أدائها، وقد نظمته المشرع الضريبي في أحكام المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية، وقد تقرر هذا الإجراء ضمن الإجراءات الاستثنائية التي منحت لإدارة الضرائب وتمكينها من تحصيل أموال الخزينة العامة، فالغلق هو طريق استثنائي يتم اللجوء إليه عند تعذر التحصيل وفقا للطرق الإدارية قانونا لذلك⁴

¹ محمد الفار، وهيب طوبال، جرائم التهرب الضريبي والأساليب وآليات مكافحتها، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر في العلوم القانونية تخصص قانون معرق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، ص74.

² طورش بتاتة، مرجع سابق، ص183.

³ مانع سلمى، إجراءات المتابعات الضريبية ورقابة القاضي الإداري عليها، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بسكرة، ص183.

⁴ فضيل كوسة، المرجع السابق، ص769.

فقرار الغلق المقت هو إجراء تنفيذي يقوم به المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب في إطار اختصاصه الإقليمي، مع ضرورة احترام قواعد اختصاص هذا الأخير المتعلقة بالمنازعات التي تجاوز مبالغها مئة وخمسين دينار جزائري (150.000 دج) والتي يتعين فيها الأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية¹ وهو عقوبة تلجأ لها إدارة الضرائب بعد استيفاء كل المحاولات الودية لتحصيل الضريبة من أجل إجبار المكلف على التسديد، فالمكلف يكون أمام خيارين إما التسديد أو الغلق المؤقت وما ينتج عنه من خسائر عن توقف نشاطه²

ففي حالة عدم الدفع يتخذ قرار الغلق في أجل (10 أيام من تاريخ التبليغ من طرف العون المتابع بحضور المحضر القضائي، فقد نص المشرع في المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية³ بموجب المادة 34 من قانون المالية 1997 على أن يتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف المدير الولائي للضرائب، مع تبليغ المكلف من طرف عون المتابعة أو المحضر القضائي وأن لا تتجاوز مدة الغلق 06 أشهر⁴

2- تسجيل المكلفين المتهربين في بطاقة معلوماتية

وهذا بموجب التعليمات المشتركة بين الوزارات رقم: 97/127 بتاريخ: 1997/07/27 يتم بوضع بطاقة معلوماتية وطنية خاصة بالمكلفين المتهربين المخالفين الجبائي، الجمركي والتجاري، كما يجب تبليغ المكلفين الذين تم تسجيلهم من أجل تسوية وضعيتهم إزاء الخزينة العمومية، وفي حالة تسوية الوضعية يمكن للمكلف طلب إلغاء تسجيله من البطاقة، إلا أن الإلغاء لا يكون إلا بعد مرور سنتين من تسوية الوضعية بطلب من إحدى الإدارات الثلاث (الجمارك، الضرائب، التجارة)⁵

3- سحب التوطين المصرفي للمستوردين

بموجب الأمر 05-605، نص المادة 02 منه "فكل طلب يخضع بفتح ملف توطين مصرفي خاص بعملية الاستيراد يخضع لتسديد رسم قدره 10.000 دج ومن أجل محاربة التهرب الضريبي أسس المشرع رسم خاص للتوطين المصرفي يطبق على عمليات الاستيراد، كما جاءت التعليمات الوزارية رقم 04 تحدد كيفية تطبيق الرسم وسحب التوطين المصرفي، الذي هو عبارة عن رخصة تمنح من طرف البنوك الوطنية للمتعاملين معها قصد السماح لهم بعمليات الاستيراد.

¹ المادة 79 من قانون الإجراءات الجبائية.

² طورش بتاتة، المرجع السابق، ص 186.

³ المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية، عدلت بموجب قانون 16/05 المؤرخ في 2005/12/31 المتضمن قانون المالية 2006، تحديث 2024.

⁴ محمد الفار، وهيب طوبال، مرجع سابق، ص 76.

⁵ محمد الفار، وهيب طوبال، مرجع سابق، ص 76.

⁶ الأمر 05-05 المؤرخ في 2005/07-25 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005.

4- إقصاء المكلفين بالضريبة من المشاركة في الصفقات العمومية

- جاءت المادة 52 من المرسوم الرئاسي 10-236 المتضمن تنظيم الصفقات العمومية، على أن يقصى بشكل مؤقت أو نهائي من المشاركة في الصفقات العمومية المتعاملون لاقتصاديون الذين:
- مرتكبي المخالفة الخطيرة للتشريع و التنظيم في مجال الجبائية والجمارك والتجارة¹
 - لا يستوفون واجباتهم الجبائية و الشبه الجبائية.
 - المسجلون في البطاقة الوطنية لمرتكبي الغش.

4-1- الأساس القانوني للإقصاء من الصفقات العمومية بسبب المخالفات الضريبية

أ- في التشريع الضريبي:

- الأمر رقم 20-05 المؤرخ في 19 مايو 2020 (القانون الضريبي المعدل):
- المادة 243: "يعتبر تهرباً ضريبياً كل تخلف عمدي عن أداء الضريبة أو جزء منها، أو كل محاولة لتقليل الوعاء الضريبي باستعمال وسائل احتيالية"
- العقوبة: غرامة تتراوح بين 100 و 200% من المبلغ المتهرب منه، مع المنع من التعاقد مع الدولة لمدة 05 سنوات.
- المادة 244: "تلتزم الإدارة الضريبية بإبلاغ السلطات المختصة بأسماء المكلفين الذين صدرت في حقهم أحكام قضائية أو قرارات إدارية نهائية بثبوت التهرب الضريبي".²
- القانون رقم 18-15 المؤرخ في 2 ديسمبر 2018 (الوقاية من الفساد ومكافحته)
- المادة 30: "يحرم من التعاقد مع الدولة كل شخص طبيعي أو معنوي صدر في حقه حكم قضائي نهائي في جرائم الفساد المالي أو التهرب الضريبي".³

ب- في قانون الصفقات العمومية:

- المرسوم التنفيذي رقم 22-385 المؤرخ في 11 ديسمبر 2022
- المادة 08: "يشترط في التعاقد أن يكون في وضعية ضريبية نظامية، ويقدم شهادة الوضعية الضريبية الصادرة من المصالح الضريبية المختصة".⁴

¹ صلعة سمية، بوخدوني وهيبة، فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، دراسة حالة مديرية مديونية الضرائب لولاية البيض، مجلة دراسات جبائية، لونسى علي، البليلة 02، المجلد 9، العدد، 01، 2022، ص 79.

² الجريدة الرسمية رقم 32، ص 12، بتاريخ 19 مايو 2020.

³ الجريدة الرسمية، رقم 72، ص 05، بتاريخ 02 ديسمبر 2018.

⁴ الجريدة الرسمية، رقم 78، ص 08، بتاريخ: 11 ديسمبر 2022.

المادة 10: "تستبعد من المشاركة في الصفقات العمومية المؤسسات أو الأفراد الذين لديهم ديون ضريبية غير مسددة أو مخالفات ضريبية جسيمة".¹

4-2: حالات الإقصاء آلياته

أ- حالات الإقصاء

- التهرب الضريبي المثبت قضائيا وإداريا المادة 243 من الأمر 05-20²
- عدم تسديد الديون الضريبية رغم الإنذار المادة 10 من المرسوم 385-22.³
- التزوير في الوثائق الضريبية المادة 243 من الأمر 05-20

ب- آليات الإقصاء

- إصدار شهادة الوضعية الضريبية وهي تصدر عن المديرية العامة للضرائب (DGI) وتطلب عند التقدم لأي صفقة عمومية.⁴
- القوائم السوداء تنشرها الوكالة الوطنية للصفقات العمومية ANPP على موقعها الرسمي.⁵

4-3: مدة الإقصاء وحقوق المكلفين

أ- مدة الإقصاء

- 05 سنوات في حالة التهرب الضريبي المادة 243 من الأمر 05-20 (المادة مذكورة أعلاه)
- تسوية الديون في حالة عدم السداد المادة 10 من المرسوم 385-22.

ب- حق الطعن

يمكن الطعن أمام المحكمة الإدارية خلال 30 يوم من تاريخ الإخطار⁶

¹ الجريدة الرسمية، رقم 78، ص 09، بتاريخ 11 ديسمبر 2022.

² المادة 243: "يعتبر تهربا ضريبيا كل تخلف عمدي عن أداء الضريبة أو جزء منها، أو كل محاولة لتقليل الوعاء الضريبي باستعمال وسائل احتيالية"

³ المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 385-22 المؤرخ في 11 ديسمبر 2022 المتعلق بتنظيم الصفقات العمومية "يستبعد من المشاركة في الصفقات العمومية كل متعامل اقتصادي:

- إذا كان واقعا في حالة توقف عن الدفع أو في حالة تسوية قضائية أو في حالة تصفية قضائية.
- إذا كان خاضعا لعقوبة منع من المشاركة في الصفقات العمومية بموجب قرار قضائي أو إداري نهائي.
- إذا كان لديه ديون ضريبية أو جمركية غير مسددة، ما لم يكن قد قدم ضمانات كافية لسدادها.
- إذا كان قد ارتكب مخالفات جسيمة في تنفيذ صفقات عمومية سابقة.
- إذا قدم معلومات أو وثائق مزورة أو غير صحيحة في ملف ترشحه.

يحدد كليات تطبيق هذه المادة عن طريق قرار من الوزير المكلف بالمالية.

⁴ الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب DGI: www.dgi.gov.dz

⁵ الموقع الرسمي للوكالة الوطنية للصفقات العمومية ANPP: www.anpp.dz

⁶ القانون رقم 08-09 المؤرخ في 25 فبراير 2008 المتضمن القانون الأساسي للقضاء الإداري، الجريدة الرسمية للجمهورية الديمقراطية الشعبية، العدد 12، الصفحة 15، بتاريخ 25 فبراير 2008.

ملخص الفصل الثاني:

إن الآثار الوخيمة لظاهرة التهرب الضريبي التي تناولتها هذه الدراسة في الفصل الأول والتي تعتبر أكبر خطراً على اقتصاد الدول وميزانياتها، ما يعيق استثمارات الدول وعجزها على الإنفاق العام على الأفراد وعلى مؤسساتها حيث لجأت الدول لإيجاد حلول وآليات للحد من ظاهرة التهرب الضريبي، وبادرت الجزائر منذ 1992 إلى تنفيذ إصلاحات ضريبية شاملة وعصرنة المنظومة الجبائية من خلال رقمنة القطاع الجبائي لتحسين الإدارة الجبائية وتحسين الخدمات المتعلقة بالمكلفين وزيادة الشفافية ، كما تعمل الآليات الوقائية على تبسيط وتطوير التشريعات وترسيخ العدالة الضريبية من خلال تحديث الإدارة الضريبية والكفاءات البشرية واعتماد الرقمنة ومنها الآليات الرقابية التي تعمل على التدقيق المحاسبي للمقارنة بين البيانات المصرح بها من طرف المكلفين بالضريبة وبين الواقعية، مع تفعيل الآليات العقابية المتمثلة في عقوبات الجنائية والضريبية، ومنها ما هو تكميلي كسحب التراخيص في إطار منظومة متكاملة تهدف إلى تحقيق التوازن بين الردع عبر العقوبات المشددة والتشجيع من خلال تبسيط الإجراءات والشفافية باستخدام التقنيات الحديثة.

الخاتمة

من خلال دراستنا لجريمة التهرب الضريبي حاولنا التعرف على مفهوم التهرب الضريبي، وتوقفنا عند عدة تعاريف لمختلف الباحثين والفقهاء و انتهينا إلى تعريف شامل للتهرب الضريبي أدى بنا إلى استخلاص نوعين من التهرب الضريبي وهما التجنب الضريبي والغش الضريبي، الأول هو تهرب مشروع غير معاقب عليه قانونا الثاني وغير مشروع معاقب عليه قانونا.

وفي إطار البحث عن سبل تعزيز كفاءة الأداء الضريبي من خلال آليات مكافحة التهرب الضريبي فقد توصلت هذه الدراسة إلى أن التصدي الفعال لظاهرة التهرب الضريبي يتطلب تكاملا بين الأدوات التشريعية والرقابية مع بناء ثقة متبادلة بين الإدارة الضريبية والمكلفين، كما تعتبر مكافحة التهرب الضريبي ليست غاية في حد ذاتها بل وسيلة لتحقيق أداء ضريبي يقوم على الكفاءة والإنصاف، وهو ما يتطلب إرادة سياسية وتضافر جهود جميع الأطراف المعنية، لذلك فإن القضاء على التهرب الضريبي ليس خيارا، بل ضرورة لضمان عدالة ضريبية تدعم الاستقرار الاقتصادي، ولا يمكن تحقيق ذلك إلا عبر إرادة سياسية قوية، وإصلاحات هيكلية وتعاون جميع الأطراف، كما يجب مواكبة التطورات العالمية في مجال الجباية الذكية، ووضع مؤشرات قياس دائمة لتقييم فاعلية الآليات المنفذة.

ومن أبرز النتائج والإقتراحات :

الآليات التشريعية من خلال تفعيل وسن قوانين صارمة ضد مرتكبي التهرب الضريبي مثل: غرامات تصاعدية إلغاء الإعفاءات.

الآليات التقنية من خلال اعتماد أنظمة جبائية إلكترونية (الربط الآلي مع المصارف، الفواتير الإلكترونية) توظيف الذكاء الاصطناعي لرصد التناقضات في الإقرارات الضريبية.

الآليات الرقابية من خلال تعزيز التدقيق الضريبي الاستباقي عبر تحليل المخاطر وإنشاء وحدات متخصصة لمتابعة الأنشطة الاقتصادية غير الرسمية.

الآليات التوعوية من خلال نشر ثقافة الالتزام الضريبي عبر حملات توعوية تستهدف الشركات والأفراد وكذا إبراز العلاقة بين الضرائب وتحسين الخدمات العامة.

وكخلاصة أثبتت هذه الدراسة أن تطبيق هذه الآليات بشكل متزامن يسهم في:

- زيادة الإيرادات الضريبية دون زيادة الأعباء على المكلفين.

- تحسين مؤشرات الشفافية والحد من الاقتصاد غير الرسمي.

- تعزيز الدول على تمويل سياساتها التنموية.

كما خلصت هذه الدراسة إلى أنه يبقى نجاح هذه الآليات مرهون بالتكامل بين السياسات بحيث لا يمكن الاعتماد على آلية واحدة فقط دون الباقي، كما يجب التحديث المستمر للأنظمة لمواكبة أساليب التهرب المتطورة.

قائمة المصادر والمراجع

المراجع

أولاً: الكتب:

- أحسن بوسقيعة ، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، الجرائم ضد الأشخاص والجرائم ضد الأموال، دار هومة، الجزائر.
- أحمد صالح الصعدي، أصول القانون الضريبي وأحكامه العامة في الضرائب المباشرة وغير المباشرة، مطبعة النهضة، 2021.
- احمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، 1990.
- أعمريحايوي: مساهمة في دراسة المالية العامة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2003.
- برحماني محفوظ، الضريبة العقارية في القانون الجزائري (دراسة مقارنة) دار الجامعة الجديدة، 2009.
- بن عمارة منصور، اجراءات الرقابة المحاسبية والجباية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011.
- حسن عواضة وعبد الرؤوف قطيش " المالية العامة، الضرائب والرسوم "، دار الخلود، 1978،
- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات (دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة والرسم على القيمة المضافة) ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.
- خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، مصر، 2005.
- خلاصي رضا، شذرات النظرية الجبائية، ط 1، دار هومة، الجزائر، 2014.
- زهير أحمد قدور، علم المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاته، دار وائل للنشر، الأردن، 2012.
- عادل العلي، المالية العامة و القانون المالي و الضريبي ج 2، ط 2، دار الإثراء للنشر، الأردن 2011 ص 177-184.
- علي زغودو، المالية العامة، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.
- عوادي مصطفى وزين يونس، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، ط 2 مكتبة بن موسى السعيد، الوادي، 2010/2011.
- عوادي مصطفى، رجال نصر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة سخري، الجزائر 2011.
- كردودي سهام، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، دون طبعة، 2011.
- كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2011.
- مراد ناصر، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر والتوزيع، البليدة، 2004.
- مراد ناصر، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، الطبعة الثانية، دار هومة، الجزائر، 2016.
- ناصر مراد، التهرب الضريبي في الجزائر، د ط، دار قرطبة المحمدية، الجزائر، 2019.

ثانياً: الأطروحات و المذكرات

- سليمة واضح، آليات تفعيل الرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي وزيادة عملية التحصيل الضريبي في الجزائر، أطروحة دكتوراه الطور الثالث، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وجبائية معمقة، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2024/2023.
- رضا خلاصي، تحليل ظاهرة الغش الجبائي (دراسة حالة الجزائر في الفترة 1991-2002)، أطروحة دكتوراه دولة تخصص علوم اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008/2007.
- حراش إبراهيم، عصنة الإدارة الضريبية كمتغير من متغيرات الإصلاح الضريبي لزيادة فعالية التسيير أطروحة دكتوراه تخصص نقود ومالية، جامعة الجزائر، 2012/2011.
- رجال نصر، سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي، دراسة مقارنة بين الجزائر، تونس والمغرب، أطروحة دكتوراه علوم في علوم التسيير تخصص: تسيير المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، الموسم الجامعي 2014/2013.
- مداني بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر
- فريد باسعيد الحاج، دور الضريبة في العلاقات الاقتصادية الدولية مع دراسة البعد الدولي للإصلاح، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.
- _ أولاد سالم عبد الرؤوف: التهرب الضريبي وأثره على ميزانية الدولة، أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة دكتوراه تخصص قانون جنائي، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة الموسم الجامعي 2024/2023.
- _ طورش بتانة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة قسنطينة 01، 2012-2011.
- بن صفي الدين أحلام، الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 01، 2014.
- سليمان عتيرة، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2012، الجزائر.
- زياد أحمد علي عرباسي، العدالة الضريبية، مذكرة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية فلسطين، 2008.
- عيسى بولوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب والغش الضريبي، مذكرة ماجستير، تخصص اقتصاد وتنمية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2004/2003.
- محمد عبد الله محمود جمعة، التهرب الضريبي لدى أصحاب المهن الحرة، مذكرة ماجستير، تخصص منازعات ضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2005.

- لخضر بن أحمد، دراسة مقارنة للضريبة والزكاة، مذكرة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2000.
- نجيب زروقي، جريمة التملص الضريبي وآليات مكافحتها في التشريع الجزائري، مذكرة الماجستير في العلوم القانونية، تخصص العلوم الجنائية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2013.
- ايمان بوقرو، كيفية تفادي الإزدواج الضريبي الدولي في إطار الإتفاقيات الجبائية الدولية (دراسة حالة الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية)، مذكرة ماجستير، تخصص مالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 2010/2009.
- سيد أحمد ميدوني، الإصلاح الجبائي في الجزائر ودور مصالح المراقبة في محاربة الغش والتهرب الضريبي (دراسة حالة ولاية تلمسان)، مذكرة ماجستير، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2013/2012.
- يحي لخضر، دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماجستير، تخصص علوم التسيير فرع استراتيجية السوق في طب اقتصاد تنافسي، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر.
- رنا أديب منذر، مفهوم الضريبة (تعريفها وأشكالها)، مذكرة ماجستير، تخصص التخطيط، كلية الهندسة المدنية، جامعة دمشق، سوريا، 2006/2005.
- بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجزائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، 2011/2010.
- نوي نجا، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003، مذكرة ماجستير، كلية علوم التسيير، تخصص مالية، جامعة الجزائر، 2004/2003.
- خداح عبدلي، الغش والتهرب الضريبي، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2012.
- قتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبي حالة الجزائر من 2003 إلى 2008، مذكرة لنيل شهادة الماجستير علوم التسيير، تخصص ص مالية ومحاسبة، معهد العلوم القانونية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس المدينة، 2009.
- محمد الفار، وهيبة طوبال، جرائم التهرب الضريبي الأساليب وآليات مكافحتها، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر في العلوم القانونية، تخصص قانون معمق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 08 ماي 1945، قالمة.
- سهيلة راحلي، ريمة قرينح، التهرب الضريبي دوافعه وآليات المكافحة، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون عام (منازعات إدارية)، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 08 ماي 1945 قالمة، السنة 2015/2014.
- عامري عبد الحفيظ لبوخي بولنوار، التهرب الضريبي بين الجزاءات الضريبية والجنائية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون إداري، الشعبة الحقوق، النعامة، 2023/2022.

- بوداود يحياوي، بن مداح عماد الدين، دور الرقابة الجبائية في تفعيل التحصيل الضريبي -دراسة حالة في مركز الضرائب تلمسان- مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية و المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عين تموشنت بلحاج شعيب، 2024-2023
- ايت بلقاسم، آليات واجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، 2014-2013.
- هادف عز الدين، دور الرقابة الجبائية في تحسين تحصيل الضريبي (دراسة حالة مديرية الضرائب ورقلة) مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وجباية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2024/2023
- د- مانع سلمي، إجراءات المتابعات الضريبية ورقابة القاضي الإداري عليها، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة
- رحمان نور الدين، عجيلة صلاح الدين، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة غرداية، الجزائر 2024/2023.
- ضالع دليلة، بوسعيد محمد عبد الكريم، دور عصنة الإدارة الضريبية في تحسين جودة الخدمات المقدمة للمتعاملين الاقتصاديين في الجزائر "بوابة جبايتك نموذجاً"، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص إدارة ومالية، جامعة ابن خلدون، تيارت، 2024/2023.
- عبد الرحمان نور الهدى، بوحديد سامية، آليات مكافحة الغش والتهرب الضريبي على ضوء قانون المالية لسنة 2022، مذكرة ماستر، تخصص قانون الأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو، 2022.
- دريسي إلهام، جوة هبة نور الهدى، متطلبات رقمنة الإدارة الجبائية وأثرها على التحصيل الجبائي (دراسة حالة المديرية العامة للضرائب-الجزائر العاصمة) مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية تخصص محاسبة وجباية معمقة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2024/2023.
- صوطة كلتوم طرشون خولة، دور الرقمنة الجبائية في الرقع من كفاءة التحصيل الضريبي، دراسة حالة عينة من الدول العربية للفترة (2015-2020) مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 08 ماي 1945، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، قالمة 2023-2024.
- واكواك عبد السلام، فعالية النظام الضريبي في الجزائر (دراسة حالة بقباضة قمار ولاية الوادي)، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات لشهادة الماستر في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم تجارية، تخصص دراسات محاسبة وجباية معمقة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2012/2011.

- خاف ربي جهينة، رحماني بسمة، التهرب الضريبي وآليات مكافحته في النظام الجبائي الجزائري، مذكرة تخرج لنيل متطلبات شهادة الماستر في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، السنة 2022/2023.
- طرشي إبراهيم، التهرب الضريبي وآليات مكافحته، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي قسم الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، الشعبة حقوق، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015
- نور الدين عثي، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة ماستر في الحقوق، تخصص قانون جنائي للأعمال، جامعة أم البواقي، قسم الحقوق، 2015/2016
- ميلودي شيرين صغور ليندة، محددات التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم العلوم التجارية، جامعة محمد البشير الإبراهيمي، شعبة علوم مالية ومحاسبة تخصص محاسبة وجباية، برج بوعريج، 2020/2021.
- مقراني إيمان، منلاخاف محمد أمين، الآليات القانونية للحد من التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة ماستر تخصص تسيير مؤسسات، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أحمد دراية أدرار، 2015/2016.
- شناح حنان، جريمة التهرب الضريبي وآليات مكافحتها في ظل التشريع الجزائري، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في تخصص قانون الأعمال، جامعة محمد البشير الإبراهيمي-برج بوعريج- قسم الحقوق، تخصص قانون الأعمال، 2021/2022.
- وسام مخالفة، ملاك بلواعر، دور نظام SAP في مكافحة التهرب الضريبي دراسة ميدانية بمركز الضرائب CDI-برج بوعريج-، مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، جامعة محمد البشير الإبراهيمي، الميدان علوم اقتصادية وعلوم التسيير، شعبة علوم تجارية، تخصص محاسبة وجباية، 2022-2023.
- عبد الغفور هلايلي، آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة الماستر، قسم الحقوق تخصص قانون إداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015/2016.
- رهام ميمون، خولة خراز، فعالية الرقمنة الجبائية في التسيير الجبائي في بيئة الأعمال الجزائرية دراسة حالة سنة 2024، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة وجباية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، السنة 2023/2024.
- رقيق امينة، اثار التهرب والغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة ماستر علوم ومحاسبة، تخصص تحليل اقتصادي واستشراف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عين تموشنت، 2021/2022.
- سامية العايب، الرقابة الجبائية وضوابط إثباتها، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم القانونية، جامعة 08 ماي 1945، قالمة.

- زغدودي أمال، جريمة الغش الضريبي، مذكرة نيل شهادة الليسانس تخصص قانون خاص، كلية الحقوق والعلوم القانونية والإدارية، جامعة 8 ماي 1945، سطيف 2013/2014.

ثالثاً: المقالات

- مشقق الحسين وبشيش عبد المالك، إشكالية التحصيل الضريبي في الجزائر بين فعالية الآليات ومخاطر التهرب الضريبي-دراسة حالة مديرية الضرائب بالمسيلة-، مجلة آفاق علوم الإدارة والاقتصاد، العدد 2، 2023.
- بغني شريف، الجريمة الضريبية والآليات القانونية لمكافحتها، جريمة الغش الضريبي نموذجاً، مجلة البحوث القانونية والسياسية، العدد 13، مولاي الطاهر، سعيدة، الجزائر، 2019.
- صلعة سمية، بوخدوني وهيبة، فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، دراسة حالة مديرية مديرية الضرائب لولاية البيض، مجلة دراسات جبائية، لونسى علي، البليدة 02، المجلد 9، العدد، 01، 2022.
- شيخي بلال، مغازي عبد الرحمان، دور الإدارة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية، مجلة الدراسات الجبائية، جامعة البليدة 02 لونسى علي، العدد 02، 2016.
- بن أحمد يونس، بلحاج فراحي، الرقابة الجبائية الفعالة ودورها في تحسين الإيرادات الضريبية، مجلة البشائر الاقتصادية، جامعة طاهري محمد، بشار، المجلد السابع، العدد 06، 2021.
- بريزة بوزعيب، الرقمنة ودورها في عصنة التعليم العالي في الجزائر، مجلة جودة الخدمة العمومية للدراسات السوسولوجية والتنمية الإدارية والاقتصاد المجلد 19، العدد 02، 2022.
- هشام سالم أبو عميرة، مجلة كلية السياسة والاقتصاد، العدد 20، كلية السياسة والاقتصاد، جامعة بني سويف، أكتوبر 2023،
- عبد المالك بن السبتي، اميرة ديمش، تكنولوجيا الرقمنة ودورها في حفظ الأرشيف السمعي البصري، مجلة الدراسات، جامعة قسنطينة، الجزائر، المجلد 13، العدد 01، جوان 2022.
- ناصر مراد، بن عياد سمير، شروط فعالية النظام الضريبي الجزائري، مجلة دراسات جبائية، العدد 03 ديسمبر 2013،
- ناصر مراد، تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد الثاني، الجزائر، 2009
- امقران مصطفى، راصدي صبرينة، المحاسبة الابداعية والتهرب الضريبي، مجلة دراسات جبائية، العدد 05 الرقم 02، 2016.
- بلواضح جيلالي، سعدي يحي، فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي -دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال الفترة 2007/2012، مجلة العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير العدد 12، السنة 2014، جامعة المسيلة.
- بوشيجي فاطمة، بوشيجي عائشة، أسباب التهرب الضريبي وأثره على الخزينة العامة في الجزائر، مجلة دراسات جبائية المجلد 03، العدد 01، جامعة تلمسان، 2014.

- حديدي ادم، حمودة أم الخير، دور الحكومة الضريبية في الحد من التهرب والغش الضريبي، مجلة المقريري للدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 03، العدد 01، جامعة الجلفة، الجزائر، 2019.
 - بوزيد سفيان، التهرب الضريبي مفهوم وقياس، مجلة الاقتصاد والمناجمنت، المجلد 15، العدد 01، جامعة مستغانم، 2016.
 - فاتح أحمية، أسباب وآليات التهرب الضريبي الدولي وطرق مكافحته، مجلة دراسات جبائية، المجلد 09، العدد 02، جامعة جيجل، الجزائر، 2020.
 - جودي نريمان، براح محمد، آليات مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، دراسة اقتصادية، جامعة يحي فارس المدية، المجلد 19، العدد 01، السنة 2025.
 - عيسى سماعين، ظاهرة الغش الضريبي في القانون الجبائي الجزائري (التشخيص والعلاج)، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، العدد 21، 2019.
 - خالد الخطيب، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، المجلد 16، سوريا، العدد 02، سنة 2000.
 - ولبي بوعلام، نحو اطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من اثار الأزمة المالية-حالة الجزائر- مداخل في الملتقى الدولي المرسوم ب: الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس سطيف، 20-21 أكتوبر 2009 <https://iefpedia.com>.
 - الجيلالي بلواضح ونبيلة ميمون، مكافحة التهرب الضريبي كهدف لجهود القضاء على البطالة، إستراتيجية الحكومة في مكافحة البطالة في ظل التنمية المستدامة، ملتقى وطني، د.س.ن.
 - شرين نبوى على سعيد، التهرب الضريبي وسبل مواجهته، كلية الحقوق، جامعة المنوفية، ص 164.
 - صالح حسن كاظم، مكافحة التهرب الضريبي ضرورة ملحة في الحد من الفساد، قسم البحوث و الدراسات دائرة الشؤون القانونية، بحث متاح على الموقع الالكتروني www.kenanaonline.com
- ### رابعاً: النصوص القانونية
- القانون رقم 02-11 المؤرخ في 24/12/2002، المتضمن قانون المالية لسنة 2003.
 - قانون 05/16 المؤرخ في 31/12/2005 المتضمن قانون المالية 2006، تحديث 2024
 - القانون رقم 08-09 المؤرخ في 25 فبراير 2008 المتضمن القانون الأساسي للقضاء الإداري، الجريدة الرسمية للجمهورية الديمقراطية الشعبية، العدد 12، الصفحة 15، بتاريخ 25 فبراير 2008.
 - قانون الاجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب بالجزائر، سنة 2017.
 - قانون التسجيل، المديرية العامة للضرائب بالجزائر، سنة 2017.
 - قانون الرسم على رقم الأعمال، المديرية العامة للضرائب بالجزائر.
 - قانون الضرائب الغير المباشرة، المديرية العامة للضرائب بالجزائر، سنة 2017.
 - قانون الضرائب المباشرة والرسوم الممالة، المديرية العامة للضرائب بالجزائر، سنة 2017.

- قانون الطابع، المديرية العامة للضرائب بالجزائر سنة 2017.

خامسا- الأوامر

- الأمر رقم 101-76 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم، ج ر، العدد 102، المؤرخة في 1976/12/22.

- الأمر رقم 104-76 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة المعدل والمتمم، ج ر العدد 70، المؤرخة في 1976/10/02.

- الأمر 102-76 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الرسم على رقم الأعمال المعدل والمتمم، ج ر، العدد 103، المؤرخة في 1976/12/26.

- الأمر 31/96 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996، المتضمن قانون المالية لسنة 1997، الجريدة الرسمية العدد 85.

- الأمر 05-05 المؤرخ في 25-07-2005 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005.

سادسا- المراسيم

- المرسوم التنفيذي 190/90 المؤرخ في 1990/06/23 المتعلق بتنظيم الإدارة المركزية.

- المرسوم التنفيذي 60/91 المؤرخ في 1991/02/23 المتعلق بإنشاء تسع مديريات جهوية.

أ.....	مقدمة
1.....	الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي
1.....	المبحث الأول: التهرب الضريبي مفهومه وأنواعه
1.....	المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي وأنواعه
1.....	الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي
3.....	الفرع الثاني: أنواع التهرب الضريبي
12.....	المطلب الثاني: أسباب وطرق التهرب الضريبي
12.....	الفرع الأول: أسباب التهرب الضريبي
18.....	الفرع الثاني: طرق التهرب الضريبي
20.....	المبحث الثاني: الآثار المترتبة على التهرب الضريبي
20.....	المطلب الأول: الآثار المالية والاقتصادية
20.....	الفرع الأول: الآثار المالية:
21.....	الفرع الثاني: الآثار الاقتصادية:
22.....	المطلب الثاني: الآثار الاجتماعية والسياسية للتهرب الضريبي
22.....	الفرع الأول: الآثار الاجتماعية:
23.....	الفرع الثاني: الآثار السياسية
24.....	ملخص الفصل الأول :
26.....	الفصل الثاني: آليات مكافحة جريمة التهرب الضريبي
26.....	المبحث الأول: الآليات الوقائية والرقابية لجريمة التهرب الضريبي
27.....	المطلب الأول: الآليات الوقائية
27.....	الفرع الأول: على مستوى التشريع الضريبي
29.....	الفرع الثاني: على مستوى الإدارة الجبائية
31.....	الفرع الثالث: على مستوى المكلف بالضريبة
32.....	الفرع الرابع: الرقمنة الجبائية كآلية وقائية
35.....	المطلب الثاني: الآليات الرقابية أهدافها وأشكالها والهيئات المكلفة بالرقابة الجبائية
35.....	الفرع الأول: مفهوم الرقابة الجبائية
36.....	الفرع الثاني: أهداف الرقابة الجبائية
38.....	الفرع الثالث: أشكال وطرق الرقابة الجبائية
41.....	الفرع الرابع: الهيئات المكلفة بالرقابة الجبائية
43.....	المبحث الثاني: الجزاءات الضريبية للتهرب الضريبي
44.....	المطلب الأول: الغرامات الجبائية
44.....	الفرع الأول: الغرامات الجبائية في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانون الضرائب غير المباشرة
45.....	الفرع الثاني: الغرامات الجبائية في قانون الرسم على رقم الأعمال وقانون الطابع
46.....	الفرع الثالث: الغرامات الجبائية المقررة في قانون التسجيل وقانون الإجراءات الجبائية
47.....	المطلب الثاني: الزيادات الجبائية
47.....	الفرع الأول: تعريف الزيادات الجبائية
48.....	الفرع الثاني: تطبيقات الزيادات الجبائية
49.....	المطلب الثالث: الجزاءات المقررة للتهرب الضريبي
49.....	الفرع الأول: العقوبات الجزائية
52.....	الفرع الثاني: العقوبات التهديدية والمهنية لمكافحة التهرب الضريبي
57.....	ملخص الفصل الثاني
58.....	الخاتمة

ملخص المذكرة

تسعى هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على ظاهرة التهرب الضريبي التي أصبحت تشكل تهديدا للنظام الضريبي وتؤدي إلى خسائر كبيرة للخزينة العامة، مما ينعكس سلبا على الاقتصاد الوطني وتعطيل لتمويل المشاريع والنفقات العامة، للمكافحة الفعالة لهذه الظاهرة تقترح عدة آليات تشمل تعزيز الإجراءات الوقائية والرقابية وتحسين الجهاز الإداري عبر توفير الموارد البشرية والمادية من عصبة الإدارة الجبائية عن طريق الرقمنة لتعزيز التحصيل الضريبي، ورفع كفاءة العاملين في المجال الضريبي من خلال برامج تكوينية وملتقيات دراسية، حتى يتسنى لهم فهم التشريع الجبائي وتبسيطه للمكلفين بالضريبة وكذا يوصى بنشر الوعي الضريبي بين المكلفين عبر حملات توعوية وملتقيات حوارية بينهم وبين الإدارة الضريبية سواء على مستوى الإدارة أو عبر نوافذ ومنصات إلكترونية "جبايتك، مساهمتك"، للوصول إلى الأداء الضريبي التطوعي، كما من التقليل من التشريعات الجبائية بكثرة ما يجعل النظام الجبائي يحتوي على ثغرات يتم استغلالها من طرف المكلفين، وفرض العقوبات الرادعة على المخالفين بحجم المخالفة المرتكبة أو أكثر بحيث لا تكون العقوبة أبسط من المخالفة المرتكبة فبذلك يتحقق معنى الردع.

الكلمات المفتاحية:

التهرب الضريبي _ الضريبة _ التجنب الضريبي _ الغش الضريبي _ الإدارة الضريبية _ الرقابة الجبائية _ المكلف بالضريبة.

ملخص المذكرة باللغة الانجليزية

This study aims to shed light on the phenomenon of tax evasion, which has become a threat to the tax system and leads to significant losses for the public treasury, negatively impacting the national economy and hindering the financing of public projects and expenditures. To effectively combat this phenomenon, several mechanisms are proposed, including strengthening preventive and oversight measures, improving the administrative system by providing adequate human and material resources, and modernizing management through digitization to enhance the efficiency of tax personnel through training programs and specialized studies will enable them to better understand tax legislation and communicate it effectively to taxpayers. The study also recommends raising tax awareness taxpayers through awareness campaigns and dialogue sessions, both at the administrative level and via . to encourage voluntary tax compliance. Furthermore, simplifying overly complex tax closing loopholes that taxpayers exploit. Strict penalties proportionate to the severity of violations should be imposed to ensure fairness and deterrence. These measures collectively aim to reinforce the role of taxation in supporting economic and social development while achieving fiscal justice.

Keywords: Tax Evasion- Tax-Tax Fraud-Tax Administration -Tax Audit -Taxable Person .