

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

Ministry of High And Scientific Resarch

جامعة محمد البشير الإبراهيمي - برج بوعرييرج -

University of Mohamed el Bachir el Ibrahimi - bba

كلية الحقوق و العلوم السياسية

Faculty of law and Political Sciences



مذكرة مكملة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في الحقوق

تخصص : قانون أعمال

الموسومة ب :

آليات مكافحة التهرب الضريبي في القانون الجزائري

تحت إشراف:

إعداد الطالبين:

بن يحيى البشير

- سعيد حداد عبد المالك

- عيسى أحمد

لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة	الصفة
حربوش بوبكر	أستاذ محاضر قسم أ	رئيسا
بن يحيى البشير	أستاذ محاضر قسم أ	مشرفا ومقررا
دكدوك هدى	أستاذ محاضر قسم أ	ممتحنا

السنة الجامعية: 2025/2024



ملحق بالقرار رقم 10822... المؤرخ في 27 مارس 2020
الذي يحدد القواعد المتعلقة بالوقاية من السرقة العلمية ومكافحتها

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

مؤسسة التعليم العالي والبحث العلمي:

نموذج التصريح الشرفي
الخاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث

(الطالب الثاني)

أنا المصفي أسفله.

السيد(ة): مسحيم حمد اد عبد الجليل الصفة: طالب. أساذ. بحث
الحامل (ة) لبطاقة التعريف الوطنية رقم: 18966461 والصادرة بتاريخ: 21/05/19
المسجل (ة) بكنية / معهد: المحقوق قسم: قانون أعمال
والمكلف(ة) بإنجاز أعمال بحث (مذكرة التخرج. مذكرة ماستر. مذكرة ماجستير. أطروحة دكتوراه).
عنوانها: التصريح الشرفي من الجامعة الجزائرية
صبي جابون الجزائري
أصح بشرفي أنني أتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية
المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه.

شهادة أجل التصديق

التاريخ: 2020/06/01
المستخرج بتاريخ: 01
المناصر في: 01

توقيع المعني (ة)

رئيس المجلس الأعلى للبحث العلمي
ضابطة أخلاقيات البحث العلمي
حريز زهير



ملحق بالقرار رقم 10821... المؤرخ في 27 ديسمبر 2020
الذي يحدد القواعد المتعلقة بالوقاية من السرقة العلمية ومكافحتها

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

مؤسسة التعليم العالي والبحث العلمي:

نموذج التصريح الشرفي
الخاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث

(الطالب الأول)

أنا الممضى أسفله.

السيد(ة): عيسى أحمد الصفة: طالب. أستاذ. باحث
الحامل(ة) لبطاقة التعريف الوطنية رقم: 15399964 الصادرة بتاريخ: 2019/08/21
المسجل(ة) بكلية / معيد / الحقوق قسم قانون أعمال
والمكلف(ة) بإنجاز أعمال بحث (مذكرة التخرج، مذكرة ماستر، مذكرة ماجستير، أطروحة دكتوراه)،
عنوانها: بيان مكافحة التصريح الشرفي من الباحثين
الكبرياء
أصح بشرفي أنني أتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية
المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه.

شهادة لأجل التصديق

التاريخ: 25.10.2020
السيد(ة): أحمد
بطاقة التعريف الوطنية رقم: 15399964
المصدر: بتاريخ: 2020
العناصر هي: قانون أعمال

توقيع المعني (س)

03
رئيس المجلس الأعلى للدراسات والبحوث
ضابحة المقالة المسجلة
2025

دور زهر

شكر و تقدير

إن أول الشكر هو الله الواحد ذو الفضل العظيم على جميع نعمه

الحمد لله الذي وفقنا لإتمام هذا العمل المتواضع نتقدم بالشكر الجزيل إلى
الأستاذ المشرف بن يحيى البشير كما لا ننسى أن نتوجه بالشكر لجميع
العمال و الموظفين بالجامعة و خصوصا كلية الحقوق و العلوم السياسية
على جميع المساعدات و التسهيلات المقدمة.

الشكر المسبق إلى السادة الأساتذة أعضاء اللجنة الموقرة إلى كل من ساهم
بمديد المساعدة و العون و لو بالكلمة الطيبة من قريب أو من بعيد في سبيل
إنجاز هذا العمل المتواضع.

و الله ولي التوفيق

إهداء

قال تعالى "قل اعملوا فسيرى الله أعمالكم ورسوله والمؤمنون".

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك...

ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك.. ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك.. ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك

الله جل جلاله.

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة.. ونصح الأمة إلى نبي الرحمة ونور العالمين سيدنا
محمد صلى الله عليه وسلم.

إلى من كلله الله بالهيبة والوقار.. إلى من علمني العطاء بدون انتظار إلى من أحمل
اسمه بكل افتخار.. أدامك الله لنا يا والدي العزيز.

إلى ملاكي في الحياة.. إلى معنى الحب وإلى معنى الحنان والتفاني.. إلى بسملة الحياة
وسر الوجود إلى من كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي إلى أغنى الحبايب
أمي الحبيبة.

إلى إخوتي الأعمام الكل باسمه وجميل وصفه، أنتم الأمان الذي لا يخيب والسند الذي
لا ينصب، والدعم الذي لا ينتهي.. بكم يطيب كل إنجاز.

في هذا اليوم المميز أود أن أشكر أصدقائي على كل الدعم والمحبة التي قدمتموها لي
خلال مسيرتي الدراسية.

من قال أنا لها...نالها وأنا لها وإن أبت رغما عنها أتيت بها

إهداء

الحمد لله وكفى والصلاة على الحبيب المصطفى وأهله ومن وفى أما بعد:

الحمد لله الذي وفقنا لتتمة هذه الخطوة في مسيرتنا الدراسية بمذكرتنا هذه ثمرة الجهد والنجاح بفضلته تعالى مهداة إلى الوالدة الكريمة حفظها الله وأدام نورها وإلى روح أبي الزكية الطاهرة.

لكل العائلة الكريمة التي ساندتني ولا تزال وأخص بالذكر زوجتي العزيزة ورفيقة الكفاح في مسيرة الحياة وأبنائي "ياسر - يوسف - ياسمين".

وإلى كل الاخوة والأخوات والأصدقاء، وأخص بالذكر "يونس - حسين - زكي - حكيم - عبد المالك".

واخيرا إلى كل من ساعدني وكان له دور من قريب أو بعيد في إتمام هذه الدراسة سائلا المولى عزوجل أن يجزي الجميع خير الجزاء في الدنيا والآخرة.

عيسى أحمد

قائمة المختصرات

الكلمة الكاملة	الاختصار
قانون الإجراءات الجنائية	ق إ ج
قانون الرسوم على رقم الاعمال	ق ر أ
قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة	ق ض م ر م
قانون الطابع	ق ط
الجريدة الرسمية	ج ر
الصفحة	ص
الطبعة	ط
العدد	ع
الجزء	ج
المجلد	م

المقدمة

مقدمة:

يعد النظام الجبائي أحد الأعمدة الأساسية التي تقوم عليها الدولة الحديثة، لما له من دور محوري في تمويل الخزينة العمومية وتحقيق العدالة الاجتماعية، غير أن فعالية هذا النظام كثيرا ما تواجه بظاهرة التهرب الضريبي، التي باتت تشكل تهديدا مباشرا على الموارد العمومية، وعلى التوازنات المالية للدولة.

تعد الضريبة من أهم مصادر الإيرادات العامة على الإطلاق، لكونها من أهم الموارد المستقرة والدائمة، لذا فإن الدولة تعتمد عليها لتحقيق مختلف أهدافها الاجتماعية والمالية والاقتصادية، كما أن الضريبة تمثل تعبيرا عن سيادة الدولة وقوتها. حيث تمتلك لتحصيلها كل الوسائل الجبرية، ناهيك عن ما يرتبه المشرع بالمقابل من عقوبات جزائية نتيجة تملص المكلف بأدائها إلى الإدارة الضريبية أو محاولته حرمانها من مبالغها كليا أو جزئيا.

يعد دفع الضريبة من واجبات المواطنة على كل مكلف بها بغية المشاركة في تحمل الأعباء العامة، وذلك حسب ما جاء في نص المادة 82 من الدستور: "لا تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون، كل المكلفين بالضريبة متساوون أمام الضريبة، ويحدد القانون حالات وشروط الاعفاء الكلي أو الجزئي منها.

رغم الجهود المبذولة من طرف المشرع الجزائري والإدارة الجبائية، لا يزال التهرب الضريبي يشهد تناميا مستمرا، لا سيما في ظل اقتصاد يغلب عليه الطابع غير الرسمي، وتفاوت ملحوظ في التزام المكلفين بأداء واجباتهم الضريبية، ومع تزايد الحاجة إلى تعبئة الموارد الداخلية في ظل التراجع المتواصل لعائدات النفط، برزت ضرورة تقييم مدى نجاعة الآليات القانونية والمؤسسية المخصصة لمكافحة هذه الظاهرة.

أهمية البحث:

تتجلى أهمية الموضوع في كونه يمس صميم السياسات المالية والاقتصادية للدولة، ويبرر العلاقة المباشرة بين جودة الإطار القانوني الجبائي ومدى التزام المكلفين. كما يساعد في تقييم فعالية الإجراءات المعتمدة وتقديم اقتراحات عملية لتحسين مردودية النظام الضريبي.

أهداف البحث:

يهدف البحث على تحقيق جملة من الأهداف العلمية والعملية أهمها:

تحليل الإطار القانوني والتنظيمي الذي يحكم الضريبة في الجزائر، وخاصة ما يتعلق بالضبط ومكافحة التهرب الضريبي.

تحديد أبرز الأسباب والعوامل التي تساهم في تفشي ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر.

عرض وتقييم الآليات القانونية والإدارية المعتمدة من طرف المشرع والإدارة الجبائية لمكافحة هذه الظاهرة، مع بيان الأثر الاقتصادي للتهرب الضريبي على موارد الدولة، وعلى العدالة الجبائية والتنمية.

تقديم مجموعة من التوصيات والاقتراحات لتعزيز السياسات الجبائية وتحقيق التوازن بين الردع والتحفيز.

أسباب اختيار الموضوع:

جاء اختيارنا لموضوع آليات مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر لأسباب موضوعية وأخرى ذاتية

أسباب موضوعية:

إن تنامي حجم التهرب الضريبي في الجزائر، وضعف ثقافة الالتزام الضريبي وكثرة الإصلاحات القانونية الجبائية، كلها عوامل تستدعي الدراسة والتحليل لفهم مدى فعالية هذه الآليات.

أسباب ذاتية:

يتعلق سبب اختيار الموضوع لاهتمام الطالبين بمجال القانون الجبائي، ورغبة منهما في فهم التحديات التي تواجه الدولة في تحصيل الضرائب وتحقيق العدالة الضريبية، فضلا عن إدراكنا لخطورة هذه الظاهرة وانعكاساتها السلبية على التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

الدراسات السابقة:

تناولت دراسات سابقة موضوع التهرب الضريبي من زوايا مختلفة، منها من ركز على أسباب وطرق انتشاره، كرسالة الباحثة سعاد بوزيان حول "تأثير التهرب الضريبي على الاقتصاد الجزائري"، ومنها من سلط الضوء على الوسائل القانونية والإدارية لمكافحة التهرب الضريبي، كما فعل الباحث محمد بومعروف في دراسته "آليات مكافحة التهرب الضريبي في القانون الجزائري".

رغم القيمة العلمية لهذه الأعمال، فإن دراستنا تتميز بالربط بين الجوانب القانونية والاقتصادية لتقديم رؤية أكثر شمولاً.

الإشكالية:

رغم الإصلاحات المتتالية التي عرفها النظام الجبائي الجزائري من أجل تحقيق العدالة الجبائية وزيادة التحصيل الضريبي، لا يزال التهرب الضريبي يشكل تحديا كبيرا أمام الإدارة الجبائية، حيث يؤثر سلبا على مداخل الدولة ويضعف جهود التنمية الاقتصادية.

من هذا المنطلق نطرح الإشكالية التالية:

"هل وفق المشرع الجزائري في مكافحة التهرب الضريبي من خلال الآليات التي اعتمدها؟"

الإشكاليات الفرعية:

1/ ما هو تعريف التهرب الضريبي وأسباب انتشاره؟

2/ ما هي آثار التهرب الضريبي؟

3/ ما هي الوسائل الجبائية والردعية لمكافحة التهرب الضريبي؟

المنهج المتبع:

اعتمدنا في هذه الدراسة على المنهج التحليلي القانوني، من خلال تحليل النصوص القانونية والتنظيمية ذات الصلة، بالإضافة إلى المنهج الوصفي لتشخيص واقع التهرب الضريبي في الجزائر.

تقسيم الدراسة:

تم تقسيم موضوع الدراسة المعنون بـ "آليات مكافحة التهرب الضريبي في القانون الجزائري" إلى فصلين، الفصل الأول تحت عنوان الاطار القانوني لمكافحة التهرب الضريبي، وتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين، المبحث الأول بعنوان مفهوم التهرب الضريبي، وتم تقسيمه إلى مطلبين، المطلب الأول تعريف التهرب الضريبي وأشكاله، والمطلب الثاني أسباب التهرب الضريبي، أما المبحث الثاني تحت عنوان آثار التهرب الضريبي، وتم تقسيمه إلى مطلبين، المطلب الأول الآثار الاقتصادية والمالية، والمطلب الثاني الآثار الاجتماعية.

أما الفصل الثاني بعنوان الآليات المعتمدة لمكافحة التهرب الضريبي، وتم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين، المبحث الأول تحت عنوان الآليات الوقائية والرقابية لمكافحة التهرب الضريبي، وتم تقسيمه إلى مطلبين، المطلب الأول الآليات الوقائية لمكافحة التهرب الضريبي، والمطلب الثاني الآليات الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي، أما المبحث الثاني بعنوان الآليات الردعية لمكافحة التهرب الضريبي، وتم تقسيمه إلى مطلبين، المطلب الأول العقوبات الجبائية، والمطلب الثاني العقوبات الجزائية والإدارية.

الفصل الاول: الاطار المفاهيمي لمكافحة التهرب الضريبي

يعد التهرب الضريبي من بين أهم المشاكل التي تثير اهتمام الباحثين القانونيين والاقتصاديين، حيث كثرت هذه الأخيرة في المجتمعات التي تفتقر الأمن والعدالة الاجتماعية بين أفرادها، ويعتبر أيضا من المعوقات الرئيسية التي تواجه التطور الاقتصادي لأي بلد بغض النظر إلى مدى تطوره وتقدمه.

تعرف معظم الدول والمجتمعات جريمة التهرب الضريبي وذلك منذ وجود الضريبة ، وتعد من أهم انشغالات المشرع الحالية لتهديدها وجود النظام الجبائي وتقليل أهميته، مما يجعل لجوء المكلف بالضريبة من أجل التخلص منها بطرق تدليسية.

في هذا الفصل سوف نحاول تحديد مفهوم التهرب الضريبي (المبحث الأول)، وآثار التهرب الضريبي (المبحث الثاني).

المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي

تؤدي ظاهرة التهرب الضريبي إلى المساس بأهداف الضريبة بسبب عدم تحقيق العدالة في توزيع الدخل بين الأفراد وعدم المساواة بين المكلفين في تحمل أعباء الإنفاق العام، حيث أن للتهرب الضريبي انعكاسات سلبية على الاقتصادي الوطني والعالمي، نظرا لما تؤدي هذه الظاهرة من انخفاض في الحصيلة الضريبية، وبالتالي عدم إمكان تحقيق أهداف التنمية، وعلى هذا الأساس يتطلب الأمر تحديد مفهوم التهرب الضريبي (المطلب الأول) وأسبابه (المطلب الثاني).

المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي وأشكاله

يعد التهرب الضريبي من بين الظواهر الضريبية والمالية الشائعة في جميع دول العالم، لكن تختلف هذه النسب من دولة إلى أخرى، وتعتبر وسيلة من وسائل التخلص من الأعباء الضريبية الواقعة على كاهل الفرد المكلف بالضريبة سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا.

في هذا المطلب نحدد تعريفا للتهرب الضريبي، وتمييزه عن غيره من المصطلحات المشابهة(الفرع الأول)، ثم تحديد أشكاله (الفرع الثاني).

الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي وتمييزه عما يشابهه

للوصول إلى مفهوم دقيق وجامع للتهرب الضريبي، سنتعرف عليه من خلال ذكر بعض التعاريف التي جاء بها الباحثين والفقهاء سواء في المجال القانوني أو الاقتصادي، وبالتالي سنتناول في هذا الفرع التعاريف المتعلقة بالتهرب الضريبي، ثم نقوم بتمييزه عن المصطلحات المشابهة له.

أولا: تعريف التهرب الضريبي.

اختلف فقهاء القانون والباحثين والاقتصاديين في تحديد تعريف جامع وشامل للتهرب الضريبي، وقد تعددت التعاريف لهذا المصطلح، حيث لا يمكن ذكرها كلها لذلك نكتفي بذكر البعض منها، وقبل ذلك يجب أولا إعطاء تعريف لمصطلح التهرب.

التهرب لغة: إن كلمة التهرب في اللغة مشتقة من الفعل الثلاثي "هرب" وقد جاء في معجم الوسيط تحت كلمة هرب ما يأتي هرب، هربا، وهروبا، ويقال هرب فلانا: جعله يهرب، وهرب البضاعة الممنوعة: ادخلها من بلد إلى آخر خفية¹.

التهرب مصدر الفعل هرب ومادته (ه-ر-ب) يقال هرب يهرب هربا أي أنه جد في القرار مذعورا والمهرب هو من يحترم إدخال الأشياء الممنوعة أو إخراجها من البلاد².

التهرب اصطلاحا: لم يورد المشرع الجزائري تعريفا محددا للتهرب الضريبي شأنه شأن تشريعات الضرائب المقارنة ترك الأمر للفقهاء، ولكنه اقتصر على ذكر حالات محددة على سبيل الحصر، واعتبرها من أشكال التهرب الضريبي حيث نص قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة على أنه يقصد أعمال الغش خاصة.

يقصد بالتهرب الضريبي استخدام الطرق الاحتيالية الفنية، والقانونية والإدارية، بقصد التخلص من دف الضريبة. فيحاول بعض المكلفين التهرب من الضريبة كليا أو جزئيا وبشتى الطرق والأساليب، كأن يعتمد إعطاء معلومات غير صحيحة عن الدخل، أو يمتنع عن تقديم تقرير، أو يباليغ في تقدير التكاليف الواجبة الخصم، أو كالاتناع عن الدفع وإخفاء أمواله حتى لا تتمكن الإدارة من تحصيل دين الضريبة، أو قد يعتمد بعض المكلفين إلى استغلال نقص أو غموض أو ثغرة في صياغة نص ضريبي، أو يستفيد من تفسير نص لصالحه وفقا لمبدأ التفسير الضيقة للنصوص الضريبية³.

¹ فاضل مرشد حمدان محمود، المنازعات الضريبية، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس-فلسطين، 2005، ص103.

² حمد بن أبي بكر بن عبد القادر الرازي، مختار الصحاح، الكويت، دار الرسالة للنشر، 1982، ص993.

³ أعاد حمود القيسي، "المالية العامة والتشريع الضريبي"، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان-الأردن - ط9، 2015، ص 147.

فقد عرفه أحد المؤلفين التهرب الضريبي بأنه: "إفلات المكلف من الضريبة إفلاتا كاملا وخسارة الأيراد من الضريبة"¹.

وعرفه آخر بأنه: "محاولة المكلف الخاضع للضريبة عدم دفع الضريبة كليا أو جزئيا متبعا في ذلك طرقا وأساليب مخالفة للقانون وتحمل في طياتها طابع الغش"².

وعرفه محمد أبو نصار و آخرون بأنه: "قيام المكلف ببعض الأعمال و الأفعال المخالفة للقانون والتي من شأنها تخفيض مقدار الضريبة المستحقة عليه"³، وفي تعريف آخر بأنه: "تخلص المكلف من التزامه القانوني بدفع الضريبة المستحقة عليه كليا أو جزئيا باتباع طرق وأساليب احتيالية مخالفة للقانون، ويمكن أن يتم التهرب من الضريبة قبل تقديرها باستعمال المكلف بعض الوسائل الاحتيالية بحيث لا يترتب على المكلف أي التزام قانوني"⁴.

ويعرفه Delahaye Thomas: "أن يسعى المكلف إلى التخلص من الضريب دون أن يخرق القانون الجبائي وإنما يعمل على خلق وضعيات تسمح له بتحقيق ذلك"⁵.

¹ طارق حمدي حمدان أبوسنينه، العوامل المؤثرة في التهرب والتجنب الضريبي وعلاقتها بالشكل القانوني لمكتب التدقيق والمحاسبة والشكل القانوني للشركة الصناعية (دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية في مدينة الملك عبد الله الصناعية)، قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، كلية العلوم الإدارية والمالية، آب 2008، ص29.

² طارق حمدي حمدان أبوسنينه، المرجع نفسه، ص 29.

³ محمد أبو نصار، محفوظ المشاعلة، فراس الشهوان، "الضرائب وحاسبتها بين النظرية والتطبيق"، المكتبة الوطنية، عمان، ط2، 2003، ص 28.

⁴ جهاد سعيد خصاونة، علم المالية العامة والتشريع الضريبي، ط01، دار وائل للنشر، الأردن، 2010، ص، ص 224-225.

⁵ Delahaye Thomas, le choix de la vie moins impose, edition Bruylant, Bruxelles, 1977, p25.

كما عرف الاستاذ عدلي ناشد سوزي التهرب الضريبي من خلال النطاق المكاني للتهرب والذي يقصد به: "التهرب الضريبي الداخلي هو في حقيقته تهرب غير قانوني بمعنى أن الممارسات التي تتم في هذا الصدد تخرج عن إطار القانون وحدوده أي أنها كلها ممارسات غير مشروعة، فهو إذن ظاهرة سلبية في إطار العلاقة بين الفرد والسلطة"¹. نلاحظ من هذا التعريف أن الاستاذ علي ناشد سوزي قد استعمل مصطلح "داخلي" وسبب ذلك أنه أراد التفرقة بين التهرب الداخلي في الدولة والتهرب الدولي لأن هذه الظاهرة تجاوزت حدود الدولة الواحدة.

من خلال التعاريف السابقة يلاحظ أنها وبالرغم من اختلافها في الصياغة إلا أنها اشتركت في المفهوم، يمكن أن نستنتج من هذه التعريفات ان التهرب الضريبي هو: "محاولة المكلف بالضريبة التخلص من الأعباء الضريبية المستحقة عليه إلى أقل حد باللجوء إلى طرق غير مشروعة".

حيث يظهر أن للتهرب الضريبي ركنين أساسيين هما:

- الامتناع عن دفع الضريبة كلياً أو جزئياً
- اللجوء إلى طرق تدليسية غير مشروعة

ثانياً: تمييز التهرب الضريبي عما يشابهه

يوجد عدة مصطلحات قد تتشابه مع ظاهرة التهرب الضريبي وتتداخل معها إلى حد يثير الخلط بينهم، وقد حاول فقهاء القانون والمالية العامة وكذلك علماء الاقتصاد التمييز

¹ عدلي ناشد سوزي، "ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثرها على اقتصاديات الدول النامية"، دار المطبوعات الجامعية الحقوقية، القاهرة، 1999، ص18.

بين تلك الظواهر والتهرب الضريبي، ومن أهم المصطلحات المشابهة: التجنب الضريبي، نقل عبء الضريبة، واستهلاك الضريبة.

1/ التهرب الضريبي والتجنب الضريبي

عرف بعض الاقتصاديين وفقهاء القانون والمالية العامة، التجنب الضريبي بأنه: إجراء يتخذه المكلف في تنظيم شؤونه بغرض تخفيض أعبائه الضريبية، شريطة أن يقع ذلك ضمن نطاق القانون ودون مخالفة نصوصه.

من خلال تعريف التجنب الضريبي ومقارنته بالتهرب الضريبي يمكن استنتاج أن المشروعية هي الخط الفاصل بين التهرب الضريبي والتجنب الضريبي.

يرى جانب من الفقه ان التجنب الضريبي هي حالة استغلال المكلف لثغرات القانون الضريبي، بقصد محاولة تخفيض مبلغ الضريبة أو التخلص منه كلياً من خلال أساليب تقع ضمن نصوص القانون، وهذا بعكس التهرب الذي يكون مخالفاً للقانون¹.

لقد استقر القضاء المصري والفرنسي على إعطاء الحق للشخص أياً كان في تجنب دفع الضريبة مستفيداً من الثغرات القانونية في النصوص التشريعية، متمسكاً في ذلك بمبدأ التفسير الضيق لنصوص التشريع الضريبي.

وبالرجوع الى المعنى اللغوي لكلمة تجنب يقصد بها البعد عن الشيء أي هو ابتعاد عن تصرف ما وعدم فعله أصلاً ، بينما في التهرب هناك محاولة فرار من وضع قائم وذلك من خلال عمل¹.

¹ محمد خالد المهاني، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية بحوث ودراسات، جامعة الدول العربية، جمهورية مصر العربية-القاهرة- 2010، ص، ص 35-36.

مما سبق يمكن القول أن التجنب الضريبي هو امتناع الشخص عن فعل يضعه موضع التكليف الضريبي، بأن لا يقوم بأداء أي نشاط خاضع للضريبة، مثل امتناع المكلف عن شراء سلعة خاضعة للضريبة حتى يتجنب دفع تلك الضريبة، بينما الشخص الذي يكون في موقع التكليف الضريبي لولا قيامه باستغلال ثغرات أو نقص في النصوص التشريعية الضريبية، فهو يمكن اعتباره متهرباً من الضريبة وليس متجنباً لها، وذلك لقيامه بأعمال تستهدف تخلصه من الضريبة التي كانت ستفرض عليه.

2/ التهرب الضريبي ونقل العبء الضريبي

تعرف ظاهرة نقل عبء الضريبة بأنها: قيام المكلف القانوني بالضريبة بإلقاء عبء الضريبة على شخص آخر يكون بدوره قادر على نقل الضريبة إلى شخص ثالث وهكذا إلى أن تستقر الضريبة بصورة نهائية على الممول النهائي بعكس ما يحدث في التهرب الضريبي².

يتخذ العبء الضريبي عادة صورة أو أكثر مما يلي:

أ/ النقل الكلي والنقل الجزئي للعبء الضريبي: يكون كلياً عند قيام المكلف بنقل

كامل مبلغ الضريبة إلى شخص آخر، ويكون نقلاً جزئياً إذا تم نقل جزء من مبلغ الضريبة فقط من المكلف القانوني إلى المكلف الفعلي.

ب/ النقل إلى الأمام والنقل إلى الوراء للعبء الضريبي: يكون النقل للأمام عندما يكون هناك تزايد لأسعار السلع أو الخدمات المنتجة أو المستوردة بمقدار مبلغ الضريبة، ويكون النقل للوراء عندما يستطيع المكلف القانوني أن ينقل عبئها إلى الوراء إلى شخص

¹ محمد خالد المهاني، المرجع السابق، ص، ص 35-37.

² شيرين نبوي على سعيد، التهرب الضريبي وسبل مواجهته، جامعة المنوفية، كلية الحقوق، دون سنة النشر، ص

آخر سابق له في العملية الاقتصادية، كالمستهلك الذي تفرض عليه ضريبة ما، فيستطيع نقل عبئها إلى الخلف من خلال شراء السلع أو الخدمات بسعر أقل من سعرها السابق¹.

ج/ النقل المقصود والنقل غير المقصود للعبء الضريبي: يكون النقل مقصودا

عندما يقصد المشرع من فرض ضريبة معينة ألا يتحملها المكلف القانوني وذلك لتحقيق أهداف سياسية أو اقتصادية أو مالية أو اجتماعية، بل لكي يقوم بنقل عبئها إلى شخص آخر، في حين يكون النقل غير مقصود إذا لم يكن هدفا مرجوا من قبل المشرع الذي لم يشأ حدوثه أصلا، لكن المكلف القانوني استطاع نقل عبء الضريبة إلى شخص آخر.

يختلف العبء الضريبي عن التهرب الضريبي:

- أنه في التهرب تكون المحصلة هي ضياع حصيلة مالية تعادل

مبلغ الضريبة المتهرب منها على الخزينة العامة للدولة، بعكس ظاهرة نقل

العبء الضريبي، التي لا يعدو أثرها المالي مجرد انتقال الدين الضريبي من

شخص إلى آخر، ولكن في النهاية لا تضار الخزينة العامة من ذلك حيث

تستوفي حقها من الضريبة، وإن تحمل عبئها شخص آخر غير مكلف بها

قانونا.

- في التهرب يستخدم المكلف طرقا متعددة للتخلص من العبء

الضريبي تتمثل في الاستفادة من ثغرات القانون الضريبي وتصل إلى حد

انتهاك ومخالفة نصوصه، وتكون في بعض الأحيان غير مشروعة قانونا كما

في الغش، في حين أن نقل العبء الضريبي هو عملية مشروعة ومقبولة من

الناحية الاقتصادية أيضا، لأنه لا يترتب عليها أية مخالفة

¹ محمد خالد المهاني، المرجع السابق، ص، ص 38-39.

للقوانين ولا ضياع موارد مالية على الدولة¹.

3/ التهرب الضريبي واستهلاك الضريبة

يقصد باستهلاك الضريبة أن يقوم المشتري لمال معين له صفة الدوام، ومفروضة عليه ضريبة سنوية، بتخفيض ثمن هذا المال بمقدار هذه الضريبة أو بمقدار جزء منها، للمدة التي يمكن خلالها لهذا المال الاستمرار بإعطاء الدخل².

من خلال هذا التعريف يمكن التمييز بين التهرب الضريبي واستهلاك الضريبة، في أن استهلاك الضريبة يحدث عندما يقوم من يشتري مالا يتصف بقدر من الثبات والاستقرار بتخفيض ثمن الشراء بمقدار التزاماته الضريبية المستقبلية، حتى يستطيع تعويض ما يدفعه من الضرائب المفروضة على ما ينتجه هذا المال من إيراد خلال مدة حياته، ولا يترتب على استهلاك الضريبة فقدان الخزينة العامة لحقها في مقدار الضريبة بعكس التهرب الضريبي³.

الفرع الثاني: أشكال التهرب الضريبي

تعددت الأشكال والأساليب التي يتبعها الأفراد من أجل التهرب من الضريبة، منها تخفيض قيمة الدخل الخاضع للضريبة وعدم تقديم إقرار ضريبي للإدارة الضريبية، وهذا ما سنوضحه في هذا الفرع.

¹ محمد خالد المهائني، المرجع السابق، ص، ص 39-40.

² محمد خالد المهائني، المرجع نفسه، ص 40.

³ شيرين نبوي على سعيد، المرجع السابق، ص 163.

أولاً: التهرب عن طريق المعاملات المحاسبية

المحاسبة هي الوسيلة الوحيدة التي تعتمد عليها المصالح الضريبية في تحقيقاتها، فالتحقيق المحاسبي يتمثل في التأكد من مطابقة ما يصرح به المكلف وما هو موجود في دفاتره المحاسبية من قيود، إلا أن المكلفين يتقنون ويبتكرون طرق للتلاعب المحاسبي للتهرب من الضريبة ومن بينها:

أ/ تخفيض الإيرادات

يتجسد هذا التخفيض في البيع بدون فواتير، حيث لا يترك أثر لأي عملية، كما يقوم المكلف بالاتفاق مع الزبون بتسجيل قيمة العمليات بأقل من قيمتها الحقيقية (إخفاء جزء كبير من رقم الأعمال) ومن بين اهم الأساليب لتخفيض الإيرادات ما يلي:

- التخفيض من مبلغ المبيعات محاسبيا حيث يقوم المكلف بتسجيل بضائع مسترجعة وهمية، أو خصومات تجارية ممنوحة بشكل مبالغ مع أنه لم يكن هناك استرداد للبضاعة ولا خصم تجاري.
- التناسي العمدي لبعض المبيعات التي تتم يدا بيد أي دون فواتير، ويتم الدفع نقدا.

• عدم التسجيل المحاسبي لبعض التنازلات على الاستثمارات المحققة لفائض

القيمة¹.

¹ مقراني إيمان، منلايخاف محمد أمين، الآليات القانونية للحد من التهرب الضريبي، مذكرة تدخل ضمن مقتضيات نيل شهادة ماستر في الحقوق تخصص تسيير مؤسسات، جامعة أحمد دراية-أدرار، كلية الحقوق والعلوم السياسية، 2015-2016، ص، ص 15-16.

الفصل الأول:الاطار المفاهيمي لمكافحة التهرب الضريبي

نشير إلا أن التشريعات الجبائية تحدد قيمة لرقم الأعمال تلزم من تجاوزها بمسك الوثائق المحاسبية، والتي من خلالها تتم متابعة الإيرادات التي لم تسجل عمدا في الدفاتر المحاسبية والتي قد تكون على شكل:

- ثمن مبيعات بدون فواتير أو شيكات حتى لا يبقى ما يدل على عملية البيع.

- ثمن صفقات بيع سلع أو مبالغ ناتجة عن تخفيضات على رقم الأعمال تتم نقدا بين مورد وأحد العملاء، بحيث لا يترك لها أي أثر في السجل المحاسبي في باب حساب الإيرادات وتسجل على نفقات.

نلاحظ مما سبق بيانه أن للمكلف احترافية في خرق القانون والظهور بمظهر أن كل شيء مطابق للقانون لتقديم إيرادات بسيطة يستطيع من خلالها إقناع مصالح الضرائب للمبيعات أقل من سعرها الحقيقي بمشاركة الزبون كي تصبح العملية وكأنها منحة أو هبة وبعد عملية التحقيق يتجلى التلاعب حيث تنتج القيمة التي تؤدي إلى التباين والاختلاف في الربح الإجمالي ونسبته في الوضعية الحقيقية والوضعية المصرح بها، وسنرفق جدولاً يوضح لنا الصورة النموذجية.

الحالة الحقيقية	الحالة المصرح بها	
5000000	4500000	سعر البيع
4900000	4200000	سعر التكلفة
800000	300000	الربح الصافي
%16	%6.76	معدل الربح الصافي

الفصل الأول:الاطار المفاهيمي لمكافحة التهرب الضريبي

من خلال المثال يتبين لنا أن الفرق في معدل الربح قد بلغ 9.33 وهي نسبة كبيرة قد تلفت انتباه المصالح الضريبية لكن من جهة ثانية يمكن للمكلف التلاعب بالحسابات حيث يكون معدل الربح الصافي متساوي كما في الجدول أدناه¹:

الحالة الحقيقية	الحالة المصرح بها	
2000.000	1900.000	سعر البيع
1500.000	1425.000	سعر التكلفة
500.000	475.000	الربح الصافي
%25	%25	معدل الربح الصافي

إضافة إلى هذا نجد أن المكلفين الذين يمارسون نشاطا حرا، ومهنا فكرية وفنية وعلمية مثل: الأطباء، المحامون، مهندسون...إلخ، لا يقومون بالتصريح بالأرقام الحقيقية لإيراداتهم المالية من جراء ما يدرسون من ملفات، ولا الأطباء هم أيضا لا يصرحون بعدد مرضاهم .

هذا الأمر جعل المشرع الجبائي يلزم هيئات الضمان الاجتماعي أن تعلم إدارة الضرائب المباشرة بكشف فردي عن كل طبيب أو طبيب أسنان أو قابلة أو مساعد طبي يبين فيه أرقام تسجيلات المؤمن لهم والشهر الذي دفعت فيه الأتعاب والمبلغ الإجمالي

¹ أحمد نوي، آليات مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر-ميدان الحقوق والعلوم السياسية تخصص قانون أعمال- جامعة محمد خيضر، بسكرة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، 2018-2019، ص، ص 17-18.

لهذه الأتعاب كما هي مبينة في أوراق العلاج، وحتى مقدار مبلغ المراجعة من قبل الهيئة المعنية إلى المؤمن له¹.

ب/ تضخيم الأعباء والتكاليف المحاسبية والجبائية

قام المشرع الجزائري بتحديد التكاليف الواجب خصمها في المادة 02/196 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم لقانون المالية لسنة 2025 الصادر في 2024/11/24²، إلا أن المكلفين يلجؤون إلى تضخيم النفقات والزيادة في التكاليف من الضريبة المفروضة ومن بين الطرق الأكثر استعمالا نذكر ما يلي:

1/ النفقات والمصاريف غير المبررة: حيث يقوم المكلفين بالتصريح بنفقات أخرى خارج نشاط المؤسسة ويلحقونها بمصاريف متعلقة بأعباء المؤسسة ذاتها، مثل دفع فاتورة الهاتف الخاص لأحد مسيري المؤسسة وتسجيلها في نفقات وأعباء المؤسسة.

2/ المستخدمون الوهميون: في هذه الحالة يستعمل المكلف أجور ورواتب في السجلات المحاسبية لمستخدمين ليس لهم وجود اصلا، وذلك لتضخيم الأعباء والتقليل من الضريبة.

¹ المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية بموجب الأمر رقم 03-11 المؤرخ في 2003/08/26 المعدل والمتمم بموجب القانون رقم 25-01 المؤرخ في 22 جمادى الاولى 1446، الجريدة الرسمية، ع 84، الصادرة بتاريخ 2024/11/24.

² المادة 2/169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم بموجب القانون رقم 25-01، المؤرخ في 22 جمادى الاولى 1446، الجريدة الرسمية، العدد 84، الصادرة بتاريخ 2024/11/24.

ثانيا: التهرب عن طريق عمليات مادية وقانونية

أ/ التهرب عن طريق عمليات مادية

تتمثل هذه الحالة في إخفاء السلع والمواد من طرف المكلف حيث يتمتع عن التصريح بكل مبيعاته أو جزء منها أو منتجاته، ففي صورة الإخفاء الجزئي يكون الممول معروفا لدى إدارة الضرائب إلا أنه يخفي قسما من ممتلكاته مثل أن يقوم بممارسة نشاط خفي بجانب النشاط المعلن والمصرح به كأن يعمل في مؤسسة أو شركة بوضعية نظامية في الصباح وسائق مخفي بعد الظهر .

أما الإخفاء الكلي فتتجسد صورة هذا الشكل في ممارسة أنشطة تجهلها إدارة الضرائب وهذا مرده إلى عدم تصريح المكلف من ناحية، ونقص الرقابة الجبائية من ناحية أخرى¹.

وهذا الإخفاء عند امتناع المكلف عن تقديم إقرار بدخله بما يتفق مع النصوص القانونية السارية المفعول، فيفوت الفرصة على إدارة الضرائب في استيفاء الضريبة منه، فينشئ مصانع في الأرياف والأحياء لإيداع السلع ويقوم بالإنتاج والبيع في سرية تامة متخفيا حيث لا يترك أثرا ثم يقوم بالهروب من هذه الأماكن عندما يشعر بمجيء مصالح الرقابة الجبائية وهذا ما يسمى بالسوق الموازي أو الاقتصاد الأسود وكذلك يتجلى شكل الإخفاء الكلي عند عدم التصريح بالوجود أي عند بداية النشاط².

¹ أحمد نوي، المرجع السابق، ص19.

² أحمد نوي، المرجع نفسه، ص19.

ب/ التهرب عن طريق عمليات قانونية

هي حالة يتجسد فيها نوع من التهرب منظم وراقي تقنيا حيث يقوم المكلف المتهرب بممارسة عمليات وهمية غير حقيقية لخلق محاسبة مشتريات دون فواتير او العكس وهذا النوع هو الأخطر بواسطة كتابات متناسقة وأكثر تكامل فيما بينها حيث لا ينتابها أي مجال للشك، وبهذا يستفيد من خصم الرسم على القيمة المضافة (TVA).

ومثال ذلك قيام الممول بتزييف وضعية خاضعة للضريبة إلى وضعية معفاة أو أقل اقتطاعا مثلا يقوم بتكليف البيع على أساس هبة ليتخلص من دفع حقوق التسجيل¹.

نخلص إلى أن أشكال التهرب الضريبي هي على سبيل المثال لا الحصر، وذلك لتعدد الطرق والأساليب من قبل المكلفين بالضريبة، محاولة منهم لتظليل الإدارة الجبائية، لكن هذا لا يعني أن هذه الأخيرة لن تكتشف هذه الأساليب وتفضح ممارسيها.

المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي

للحد من ظاهرة التهرب الضريبي، يجب معرفة الدوافع والأسباب التي أدت إلى اتساع نطاقه في عدة جوانب منها أسباب اقتصادية تشريعية (الفرع الأول)، وأسباب خاصة بالإدارة الجبائية (الفرع الثاني)، وأخيرا أسباب تتعلق بالمكلف نفسه (الفرع الثالث).

¹ أحمد نوي، المرجع السابق، ص 19-20.

الفرع الأول: أسباب اقتصادية وتشريعية

أولاً: الأسباب الاقتصادية

يمكن عرض الأسباب الاقتصادية للتهرب من الضريبة في ما يلي:

- المقارنة بين ما يحصل عليه المكلف من منفعة وما يتعرض له من مخاطر بسبب تهربه من الضريبة، ولعل مبلغ الضريبة يعد من العوامل الحاسمة في هذه المقارنة، فيزيد المكلف نحو التهرب كلما زاد عبء الضريبة الملقى عليه.
- تأثر الأوضاع الاقتصادية في التهرب الضريبي، ففي حالة الرخاء الاقتصادي ينخفض التهرب بسبب كثرة النقود وارتفاع الدخل، أما في أوقات الكساد والأزمات فيزداد التهرب الضريبي، بسبب قلة النقود وانخفاض الدخل، حيث يقع المكلفون بدفع الضريبة في الأنانية وتغليب المصلحة الذاتية على المصلحة العامة التي تمنع دفع الضرائب¹.
- ضخامة حجم الاقتصاد غير الرسمي، فالعلاقة بين وجود الاقتصاد غير الرسمي والتهرب الضريبي علاقة وثيقة، حيث بينت دراسة حول الاقتصاد غير الرسمي في الولايات المتحدة الأمريكية أنه كلما كان معدل البطالة مرتفعاً زاد حجم التهرب الضريبي، ومن جانب آخر كلما لجأت الدولة إلى زيادة الضرائب لتغطية إحتياجاتها التمويلية زاد حجم الاقتصاد غير الرسمي والتهرب الضريبي².

¹ محمد ساحل، "المالية العامة (النفقات العامة، الإيرادات العامة، الضرائب، القروض العامة، الميزانية العامة للدولة)"، ط1، 01، 2017، جسور للنشر والتوزيع -الجزائر-، ص 153.

² محمد ساحل، المرجع نفسه، ص 153.

ثانيا: الأسباب التشريعية

تتمثل الأسباب التشريعية في ما يلي:

1/ ضعف دقة الصياغة: إن لنصوص القوانين الضريبية أثرا في ظاهرة التهرب الضريبي، فكثيرا ما تصدر هذه القوانين وهي مشوبة بعيب من عيوب الصياغة، فقد تكون مبهمة مما يجعلها عرضة لتعدد التفسيرات، وظهور الخلاف بين الإدارة الضريبية والمكلف، مما يضيع حق الخزينة العمومية، لا سيما إذا أخذ القضاء بالتفسير الذي يكون في مصلحة المكلف.

2/ انعدام الاستقرار التشريعي الضريبي: تتعرض نصوص القوانين إلى تعديلات كثيرة متواصلة تؤدي إلى حالة من عدم الاستقرار، لا بد من أن ينجم عنه إرباك في عمل السلطة المالية، ومن الجهة المنفذة للقانون الضريبي مما قد يكون فرصة لبعض المكلفين، مستغلين عدم المام موظفي السلطة المالية بالقوانين والقرارات والتعليمات الصادرة للتهرب من الضريبة¹.

3/ ضعف الجزاءات الضريبية: إن ضعف الجزاءات المفروضة على المتهربين من دفع الضرائب قد لا يكون رادعا لهم ولغيرهم من ارتكاب مثل هذا الفعل، خصوصا وأن المكلف في كثير من الأحيان يوازن بين المنفعة التي يحصل عليها من التهرب الضريبي، وبين قساوة العقاب الذي يتعرض له فيما لو انكشف أمره، فكلما كان العقاب شديدا وصارما وينفذ بجدية وعدالة، أدى ذلك إلى معاودة المكلف التفكير قبل أن يقدم على أمر قد تكون العواقب وخيمة عليه.

¹ أحمد مأمون أحمد، تأثير التهرب الضريبي على التنمية الاقتصادية، بحث مقدم كجزء من متطلبات الحصول على درجة الماجستير في الحقوق، جامعة المنصورة، كلية الحقوق، 2021، ص 12.

4/ الازدواج الضريبي: يعني فرض نفس الضريبة أكثر من مرة على الشخص ذاته عن نفس المال في المدة ذاتها بواسطة سلطتين ماليتين مختلفتين، ومن خلال التعريف يتبين لنا أنه حتى يتحقق الازدواج الضريبي لا بد من توافر الشروط التالية:

أ/ خضوع نفس المكلف للضريبة.

ب/ أن تكون الضريبة المفروضة من نفس النوع.

ج/ أن يكون الوعاء الخاضع للضريبة واحداً.

د/ ان تكون الضريبة مفروضة عن نفس المدة¹

الفرع الثاني: أسباب خاصة بالإدارة الجبائية

باعتبار الإدارة الجبائية همزة وصل بين المكلف والإدارة الجبائية لا بد لهذه الأخيرة أن ترقى لمستوى الواجب المنوط بها في تحصيل الضرائب بمختلف أنواعها دون أن تواجه في ذلك أي تعقيدات أو عراقيل، بغية الوصول إلى إدارة جبائية متكاملة لا بد لها من تدارك النقائص في الإدارة والتي تتمثل أساساً في الامكانيات البشرية من خلال موظفين أكفاء ذوي خبرة وأن تتوفر على امكانيات مادية من تجهيزات ومقرات تسهل من عملية التحصيل وتواجه التهرب الضريبي.

¹ أحمد مأمون أحمد، المرجع السابق، ص 12.

أولاً: ضعف الإمكانيات البشرية

ويتجلى هذا العنصر في مظهرين:

1/ الجانب الكمي (العددي): والمقصود به عدد الموظفين، فمن المفروض أن

يجاري عددهم عدد الملفات المطروحة للمعالجة، فأى تباين بين هذين العاملين

يؤدي إلى نتائج سلبية ووجود نقائص نذكر منها:

أ/ نقص المراقبين المتخصصين

ب/ نقص حملات المتابعة والرقابة السبب الذي يجعل المتهرب في أمان لفترة

طويلة¹.

2/ الجانب النوعي (التأهيل): إن وراثة إدارة مشلولة من الاستعمار بموظفين

قليلي الخبرة والتأهيل يعد عاملاً أساسياً، إلا أن عامل الاستعمار يبقى نسبياً فعدم

فاعلية السياسة الضريبية راجع إلى غياب سياسات تكوينية منظمة ومنهجية ضعف

إلى ذلك ضعف الدورات التكوينية وسائل المسطرة من الإدارة لتمكين الأعوان من

الإلمام ب:(PCN) للإمام بأنواع الضرائب والرسوم وكذا عمليات التحقيق

والتحصيل.

والعمل الآخر والذي يعد في نفسه مشكلة يجب حلها قبل التطرق لظاهرة

التهرب هو نقص محفزات الترقية ونظام الأجور، إذ تعد أجور موظفي القطاع

الأكثر تدنياً، الشيء الذي يحفز بعض الموظفين إلى انتهاج سلوكيات تدر عليهم

¹ طرشي ابراهيم، التهرب الضريبي وآليات مكافحته، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي، تخصص القانون العام للأعمال، جامعة قاصدي مرباح-ورقلة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، 2014-2015، ص

بربح يجعل من رواتبهم شيئاً بسيطاً، فالرشوة تطعن في شرف الوظيفة وتعدم التقاني والإخلاص في العمل.

ثانياً: ضعف الإمكانيات المادية

حيث يعد ضعف الإمكانيات المادية عقبة في طريق الإصلاحات الجبائية لأن الهدف منها (الإصلاحات) غالباً يكون من أجل السرعة في التعامل ومواكبة ما يجري من تطورات، من أجل الوصول إلى الأوعية وكيفية التحصيل على أكمل وجه. لذلك فمن بين العقبات نذكر:

✓ وسائل النقل: حيث يلجأ الأعوان إلى استعمال وسائلهم الخاصة في

أغلب الأحيان من أجل أداء مهامهم¹.

✓ نقص الأجهزة التقنية لمعالجة المعطيات من أجل المتابعة الجيدة

لملفات المكلفين في أوقات قياسية حيث أصبحت هذه الوسيلة ضرورة ملحة

لمعالجة ظاهرة التهرب من خلال تسيير مختلف أعمال الإدارة وتسهيل

تواصلها مع باقي الإدارات ونبذ كل شكل قد يصيب المكلف بالكراهية اتجاه

المصالح الجبائية. كما أنه يقضي على النظرة الكلاسيكية للملفات المكدسة

في الأرشيف من خلال جمعها معا وسهولة الوصول إليها.

لذلك أصبح من الأهمية إصلاح الإدارة بتوفير كل ما يتطلبه الأمر

لمواكبة التغيرات التشريعية والعدد المتزايد للملفات من عامل بشري ذو خبرة

فنية وآخر مادي يتمثل في التجهيزات والمعدات يرافقه تبسيط أنظمة

الضرائب لضمان إمكانية تطبيقها بفعالية في ظل اقتصاد يتصف بتعدد

¹ طرشي ابراهيم، المرجع السابق، ص15.

قطاعاته، فلا فائدة لنصوص حديثة مقابل إدارة عاجزة لا تلبى أدنى شروط الخدمة¹.

الفرع الثالث: أسباب متعلقة بالمكلف بالضريبة

تتحصّر الأسباب المتعلقة بالمكلف إلى أسباب نفسية، اجتماعية واقتصادية.

أولاً: الأسباب النفسية

للعامل النفسي دور أساسي في التهرب الضريبي، فقوة وضعف التهرب يحددها الوعي الضريبي للمكلف، فكلما كان المكلف واعياً نقص الباعث النفسي على التهرب، وكلما كان الوعي ضعيفاً زاد الباعث النفسي للتهرب ومن الاعتقادات الخاطئة التي رسخت في ذهن المكلف ما يلي:

- ✓ اعتقاد المتهرب من الضريبة أنه سارق شريف لأنه يسرق الدولة وهي شخص معنوي وبالتالي لا يعد مخالفاً للقانون ولا مضراً للآخرين.
- ✓ الاعتبار السائد لدى المكلف أن الضريبة هي اقتطاع مالي بدون مقابل أو فائدة تعود عليه.
- ✓ ترسخ فكرة أن الضريبة عقاب مالي يدفعه المكلف للإدارة الضريبية مقابل ممارسته لنشاط ما².

ثانياً: الأسباب الاجتماعية

الأسباب الاجتماعية لها دور هام في ترسيخ ظاهرة التهرب الضريبي وشيوعها، وهذا عائد لضعف الوعي الضريبي الذي يتناسب مع الشعور الوطني ومن بين هذه الأسباب:

¹ طرشي ابراهيم، المرجع السابق، ص 15.

² مقراني إيمان، منلايخاف محمد أمين، المرجع السابق، ص، ص 08-09.

- ✓ الاعتقاد الديني حول عدم شرعية الضريبة لأنها لا تستند على مسلمات عقائدية.
 - ✓ شعور الأفراد بتبذير أموالهم في وجهات لا تعود بالمنفعة العامة.
 - ✓ اختلال البنية الاجتماعية بسبب انعدام الثقة بين أفراد المجتمع
- نتيجة لعجز الإدارة الضريبية للقضاء على بعض الآفات الاجتماعية كالرشوة والاختلاس¹.

ثالثاً: الأسباب الاقتصادية

يوجد أسباب اقتصادية خاصة بالمكلف وأخرى خاصة بالوضع العامة للدولة:

- أ/ **الوضع الاقتصادية للمكلف بالضريبة:** تعد الظروف الاقتصادية عاملاً مهماً في ارتفاع ظاهرة التهرب، خاصة في أوقات الكساد الاقتصادي والعكس ففي أوقات الرخاء الاقتصادي يدفع المكلف ما عليه من التزامات اتجاه الخزينة.
- ب/ **الوضع الاقتصادية العامة:** في حالة الرخاء والانتعاش الاقتصادي للدولة، ترتفع القدرة الشرائية بارتفاع الدخل الفردي فيقوم المكلف بجمع الضريبة من المستهلك النهائي ويدفعها للخزينة العمومية مما يقلص من التهرب الضريبي، أما في حالة الركود الاقتصادي تنتشر الأسواق الموازية مما يؤدي إلى تدهور الاقتصاد الوطني².

¹ مقراني إيمان، منلا يخاف محمد أمين، المرجع السابق، ص 09.

² مقراني إيمان، منلا يخاف محمد أمين، المرجع نفسه، ص 09.

المبحث الثاني: آثار التهرب الضريبي

للتهرب الضريبي انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني، ويظهر ذلك من خلال عجز الدولة عن تنفيذ المشاريع العامة، مما يجعلها تعتمد على زيادة معدلات الضريبة أو فرض ضرائب جديدة من أجل تعويض النقص الذي يصيب الخزينة العامة للدولة جراء تهرب المكلفين من دفع الضريبة، وهذا يجعل الكلفين الشرفاء من تحمل العبء الضريبي الكبير، حيث يؤدي إلى شعورهم بالتعسف وعدم العدالة والمساواة.

من خلال هذا المبحث يمكننا تقسيم آثار التهرب الضريبي إلى آثار اقتصادية ومالية (المطلب الأول)، وآثار اجتماعية (المطلب الثاني).

المطلب الأول: الآثار الاقتصادية

للتهرب الضريبي نتائج مالية واقتصادية تتسبب في عجز خزينة الدولة، مما يجعل التحكم في سياسة الانفاق صعبة، ويعد التهرب الضريبي عائقا أمام الاقتصاد الوطني، وهذا من آثاره الاقتصادية والمالية التي سنوضحها في هذا المطلب.

الفرع الأول: الآثار الاقتصادية

تهدف السياسة المالية والضريبية إلى تحقيق أهداف رئيسية وهي:

1/ ضمان أفضل تخصيص للموارد الاقتصادية، وذلك من خلال تحويل جانب من هذه الموارد من الأفراد إلى الدولة، أي من القطاع الخاص إلى القطاع العام¹.

¹ شيرين نبوي على سعيد، المرجع السابق، ص 175.

2/ ضمان أفضل توزيع للدخل الوطني بين مختلف فئات المجتمع، على نحو يضيق الفجوة بين طبقات المجتمع.

3/ تحقيق الاستقرار الاقتصادي للمجتمع، بما يشمل من ضمان تحقيق التوازن الاقتصادي، وكفالة التشغيل الكامل للموارد النادرة المملوكة للمجتمع، أو ضمان نمو اقتصادي معقول وتحقيق حماية للمجتمع من التضخم أو الركود.

لكن التهرب الضريبي يعيق تحقيق هذه الأهداف ويرتب عنها آثارا وخيمة على مختلف نواحي الحياة الاقتصادية التي يبحث عنها المجتمع منها:

- ضعف قدرة الدولة على تمويل استثماراتها الأساسية وتمويل استثمارات القطاع الخاص.
- عدم القدرة على استخدام الدولة للضريبة، كأداة لتوجيه النشاط الاقتصادي في المسار الذي يخدم أغراض التنمية، وتحقيق العدالة وحسن توزيع الدخل وتقليل الفوارق بين الطبقات.
- الحد من الآثار الاقتصادية للضريبة على الاستهلاك والادخار والانتاج والتوزيع.
- تقليل حصيلة الإيرادات الضريبية مما يدفع الدولة إلى زيادة أسعار الضرائب المفروضة أو فرض ضرائب جديدة مما قد يؤثر على الطاقة الضريبية للمجتمع بشكل يتجاوز إمكانياته المادية مما يترتب عليه آثار سلبية بالنسبة للاقتصاد الوطني وإضعاف الحافز على الاستثمار في الانتاج¹.
- يؤدي التهرب إلى مخالفة شروط المنافسة المشروعة.

¹ شيرين نبوي على سعيد، المرجع السابق، ص 175.

- زيادة أعباء الأفراد لبعض طبقات المجتمع وذلك لانخفاض الحصيلة الضريبية.
- يترتب على التهرب الضريبي إعادة توزيع الأعباء الضريبية بين الفروع المختلفة للنشاط الاقتصادي، وبين الأفراد مما يؤدي إلى توازن غير عادل بين أنواع النشاطات المختلفة في الدولة¹.

الفرع الثاني: الآثار المالية

يسبب التهرب الضريبي ضررا ملموسا بالخرينة العامة للدولة من خلال فقدها لجزء مهم من الحصيلة الضريبية ما كانت لتفقه لولا حدوث التهرب.

حيث تؤكد الدراسات الحديثة على الحجم الهائل للفقد المالي الذي يضيع على الدول النامية بشكل خاص من خلال التهرب الضريبي في تلك الدول²، وتعد الجزائر من إحدى هذه الدول التي عانت بشكل كبير من التهرب الضريبي الذي أدى إلى إنهاك الخزينة العمومية بسبب عدم توريد المبالغ المتهرب منها إليها، ومن ثم صعوبة التحكم فيها من قبل الدولة بسبب محدودية امكانياتها في مواجهتها.

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي من بين العوامل التي دفعت الدولة إلى اتخاذ اجراءات مختلفة لتغطية النقص الموجود في ميزانيتها العامة، وذلك من خلال اللجوء إلى تطبيق سياسة الإصدار النقدي والذي يقصد به: "قيام الحكومة بإصدار نقدي جديد خلال فترة معينة بنسبة تتجاوز نسبة الزيادة الاعتيادية في حجم المعاملات في الاقتصاد الوطني خلال نفس الفترة افتراض ثبات سرعة تداول النقود"³، حيث يستهدف منه تغطية العجز

¹ شيرين نبوي على سعيد، المرجع السابق، ص 175.

² محمد خالد المهاني، المرجع السابق، ص 308.

³ طاقة محمد، العزاوي هدى، "اقتصاديات المالية العامة"، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص 161.

الفصل الأول:الاطار المفاهيمي لمكافحة التهرب الضريبي

في ميزانية الدولة، وتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية، وسياسية، ويعتبر البنك المركزي الجهة المخولة للقيام بعملية الاصدار النقدي باعتباره الجهة الوحيدة التي تمتلك الصلاحية للقيام بهذه المهمة في كل دولة بناء على طلب من الخزينة العمومية، بحيث تمنح له سندات حكومية تعطيه السلطة في إصدار نقود بلا مقابل وذلك بعد صدور قانون المالية المصادق عليه من قبل السلطة التشريعية.

أما الاستدانة الخارجية فقد اضطرت الجزائر إلى الاستعانة بها في منتصف الثمانينات من القرن الماضي بسبب الأزمة البترولية التي عاشتها سنة 1987 حيث اضطرت إلى صندوق النقد الدولي لجدولة ديونها، والذي مارس الضغط عليها بتعديل نظامها الضريبي في سنة 1991، وكان الهدف الحقيقي وراء ذلك فقط استرجاع أمواله¹.

إلا ان الحكومة الجزائرية خصصت بيانا لدراسة النسخة الأولية لمشروع الموازنة السنوية لعام 2020 بأنه: "يمكن اللجوء بطريقة انتقائية، إلى التمويل الخارجي لدى المؤسسات المالية العالمية للتنمية لتمويل المشاريع الاقتصادية الهيكلية وذات المردودية، بمبالغ وأجال تتوافق مع مردودية هذه المشاريع وقدرتها على التسديد"².

مما سبق لنا ذكره يمكن القول بأن اتساع التهرب الضريبي يؤدي بالدولة إلى زيادة العجز في الموازنة العامة لها، وعدم قدرتها على تمويل برامج الحماية الاجتماعية والخدمات العامة الملائمة التي يمكن الاستفادة منها، ومن ثم المساس بالحقوق الاقتصادية والاجتماعية.

¹ علام ليلة، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم ، تخصص قانون، "ظاهرة التهرب الضريبي وآثارها على التنمية المستدامة في الجزائر"، جامعة مولود معمري-تيزي وزو- كلية الحقوق والعلوم السياسية، تاريخ المناقشة 2023/05/15، ص 132.

² علام ليلة، المرجع نفسه، ص 136.

المطلب الثاني: الآثار الاجتماعية

للتهرب الضريبي تأثير مباشر على إعادة توزيع الدخل الوطني، وبالتالي ينتج عنه آثار سلبية على الجانب الاجتماعي، الذي يؤدي بالضريبة إلى عدم تحقيق العدالة الاجتماعية وزيادة في الفوارق الاجتماعية، وهذا ما سنوضحه في هذا المطلب.

نصت المادة 82 من دستور سنة 2020 في فقرتها الثانية على أن: "كل المكلفين بالضريبة متساوون أمام الضريبة، ويحدد القانون حالات وشروط الإعفاء الكلي أو الجزئي"، وفي فقرتها الخامسة نصت على أن: "كل فعل يهدف إلى التحايل على مبدأ المساواة بين المكلفين بالضريبة، يعد مساسا بمصالح المجموعة الوطنية"¹.

من خلال ما تم ذكره في المادة الدستورية سابقة الذكر، فإن تملص بعض المكلفين والممولين من التزاماتهم الضريبية يؤدي إلى اختلال العدالة للدولة وذلك بإضعاف قدرة الدولة على الإنفاق وتسيير المصالح العامة كقطاع الصحة والتعليم والخدمات الاجتماعية مما يترك أثرا سلبيا على التنمية البشرية، ومن آثار التهرب كذلك زيادة الهوة بين طبقات المجتمع وإهدار القيم الاخلاقية وروح الانتماء، والتضامن الاجتماعي الوطني لدى المكلفين الواجبة بين الأفراد، وهذا يؤدي إلى إنماء الأنانية عند المكلفين الشرفاء وذلك لشعورهم بعدم المساواة واستنكارهم لخضوعهم للعبء الضريبي وتملص الآخرين منه، مما ينتج عنه مخالفة القانون.

كما أن التهرب الضريبي المتكرر من طرف المكلفين بالضريبة على الإبقاء على الحد المطلوب من الحصيلة الضريبية لتمويل النفقات العامة، وذلك من خلال عدم مراعاة

¹ المادة 82 من المرسوم الرئاسي رقم 20-442 المؤرخ في 2020/12/30 المتضمن تعديل الدستور، الجريدة الرسمية، العدد 82، سنة 2020.

الفصل الأول:الاطار المفاهيمي لمكافحة التهرب الضريبي

العدالة الضريبية في فرض الضرائب وتكليف الأفراد غير القادرين على التهرب من تحمل العبء الضريبي، على عكس المتهربين، مما يزيد في التباعد الاجتماعي والاقتصادي بين الطبقات إلى عدم الاستقرار الاجتماعي في الدولة وعدم الرضا السياسية المعمول بها في الدولة¹.

¹ محمد خالد المهاني، المرجع السابق، ص315.

الفصل الثاني: الآليات المعتمدة لمكافحة التهرب

الضريبي

يمثل التهرب الضريبي أحد أهم التحديات التي تواجه الإدارة الجبائية في الجزائر، نظرا لما يحدثه من خلل في العدالة الضريبية وتراجع في إيرادات الدولة، الأمر الذي دفع المشرع إلى اعتماد حزمة من الآليات القانونية والإدارية لمكافحة هذه الظاهرة، وتتنوع بين آليات وقائية وأخرى ردعية بالإضافة إلى تدابير تحفيزية تهدف إلى تشجيع الالتزام الطوعي بالضريبة.

لقد تطورت هذه الآليات في ظل إصلاحات جبائية متتالية مستهدفة تحسين فعالية النظام الضريبي وتعزيز قدرات الإدارة في رصد المخالفان وملاحقة المتهربين، مع الاعتماد على وسائل أكثر شفافية وحادثة، مثل الرقمنة وتبادل المعلومات.

في هذا الفصل سيتم تسليط الضوء على مختلف الآليات التي أقرها المشرع الجزائري لمواجهة التهرب الضريبي، من خلال تناول الآليات الوقائية والرقابية لمكافحة التهرب الضريبي، إلى جانب الآليات الردعية لمكافحة التهرب الضريبي.

المبحث الأول: الآليات الوقائية والرقابية لمكافحة التهرب الضريبي

تعد الآليات الوقائية والرقابية من أهم الأساليب التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية للحد من التهرب الضريبي قبل وقوعه، إذ تهدف إلى تعزيز التزام المكلفين بالضريبة عبر إجراءات رقابية دقيقة ونظم تتبع فعالة، هذا ما سنوضحه في هذا المبحث من خلال الآليات الوقائية لمكافحة التهرب الضريبي (المطلب الأول)، ثم نتطرق إلى الآليات الرقابية (المطلب الثاني).

المطلب الأول: الآليات الوقائية لمكافحة التهرب الضريبي

تعد الوسائل الوقائية من أهم آليات مواجهة التهرب الضريبي لاحتوائها على حلول تؤدي إلى التقليل من هذه الظاهرة، تسعى الدولة إلى تفعيل النظام الضريبي بمختلف الطرق قبل مكافحته وذلك عن طريق الوقاية منه، ويعتبر سد الطريق أمام المكلف بالضريبة وأفضل إجراء وقائي لذا سنذكر في هذا المطلب الوسائل الوقائية المعتمدة من ناحية التشريع الضريبي (الفرع الأول)، ثم على مستوى الإدارة الضريبية (الفرع الثاني)، وأخيرا من ناحية المكلف بالضريبة (الفرع الثالث).

الفرع الأول: على مستوى التشريع الضريبي

يلعب التشريع الضريبي الدور الأساسي في محاربة التهرب الضريبي لذلك وجب العمل على صياغة التشريع الضريبي بشكل يسهل عملية فهمه من قبل المكلفين وموظفي الضرائب، وكذا العمل على تبسيط الإجراءات المتعلقة بتحصيل الضريبة.

أولاً: العمل على تحسين التشريع الضريبي واستقراره

يتم العمل على تحسين التشريع الضريبي واستقراره من خلا ما يلي:

1/ العمل على تحسين التشريع الضريبي

إن العمل على تحسين التشريع الضريبي يكون من خلال الصياغة القانونية الجيدة بأسلوب يسهل على المكلفين فهمها وكذلك موظفي الضرائب، وتبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بفرض الضريبة وحساب مقدارها وتحصيلها، وبالتالي يجب إحكام صياغة نصوص التشريع الضريبي حتى يفوت على المكلف للاستفادة من بعض الثغرات التي قد يتضمنها التشريع الضريبي.

وعليه سد منافذ التهرب الضريبي وأن يتسم بالبساطة والوضوح والمرونة لأن صياغة القانون الضريبي تلعب دوراً رئيسياً في نجاح أو فشل أي نوع من أنواع الضرائب كما يجب أن يتسم النظام الضريبي بالشفافية في إجراءات فرض الضرائب أو في تقييم رقم الأعمال خاصة إذا تعلق الأمر بالنظام الجزافي¹.

2/ العمل على استقرار التشريع الضريبي

نظراً للتعديلات المستمرة التي تمس التشريع الضريبي من خلال كل قانون مالية والتي تؤدي إلى تعقد مهام موظفي الضرائب، مما يستوجب العمل على استقرار النظام الضريبي، وإلغاء كل التعقيدات المتمثلة بالأخص في تعدد الضرائب واختلاف معدلاتها حتى يسهل على المكلفين والإدارة معا بتبسيط قوانين الضرائب وإجراءات تنفيذها، بالإضافة إلى وضوحه بالقدر اللازم من أجل مكافحة التهرب الضريبي.

¹ نجوى سديرة، "آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري"، مجلة الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد الشريف مساعدي، سوق أهراس، العدد 2019/01/11، ص269.

التشريع الضريبي يتعدّد لكثرة التعديلات التي تطرأ عليه، فالمشرع من خلال المادة 282 مكرر من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة قام بفرض الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU)، وهي ضريبة جمعت بين عدد من الضرائب بالنسبة للمكلفين الخاضعين لنظام التقدير الجزافي، وهي الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) والضريبة على أرباح الشركات (IBS)، بالإضافة إلى الرسم على القيمة المضافة (TVA) والرسم على النشاط المهني (TAP) فالمكلف بهذا التعديل يدفع ضريبة جزافية وحيدة (IFU) إلى مصلحة الضرائب التابعة لمكان نشاطه فقط، وهكذا قد قام المشرع بتجنب المكلف دفع الضريبة مرتين، وفي مواعيد مختلفة ومصاحبتين مختلفتين.

هذا الإجراء يتميز بالإيجابية ليس على المكلفين فقط بل على موظفي الضرائب، كذلك من خلال بساطة الإجراءات وتيسير المتابعة الجيدة للملفات الجبائية للمكلفين¹.

ثانياً: عدالة النظام الضريبي

تتحقق عدالة النظام الضريبي من خلال تحقيق العدالة الاجتماعية بين أفراد المجتمع، والحد من التفاوت الطبقي².

والمقصود بالعدالة الاجتماعية هو تحمل الأفراد لأعباء ضريبية متساوية سواء كلها أو بعضها³، مع السعي إلى تحقيق العدالة الضريبية من خلال مراعاة مبدأ شخصية الضريبة، وكلما كان النظام الضريبي سهلاً وكانت المعدلات واحدة والتخفيضات والإعفاءات واضحة فلن يكون خلاف عليها، ويمكنه اقناع المكلف بوجوب دفعها وعدم

¹ نجوى سديرة، المرجع السابق، ص، ص 269-270.

² عادل فليح العلي، "المالية العامة والتشريع الضريبي"، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، ط01، سنة 2007، ص 181.

³ عادل فليح العلي، المرجع نفسه، ص 124.

التهرب منها. ولتحقيق العدالة الضريبية لا بد من شمولية الضريبة بحيث تمس كافة المداخل، حتى لا يشعر المكلف الملتزم بدفع الضريبة، وهناك من يحقق إيرادات ولا يدفع الضريبة، ويجب أن يكون معدل الضريبة في حدود المعقول فلا يكون مرتفعا حتى لا يترك آثارا سيئة على نفسية دافع الضريبة، وأي نظام ضريبي يحتوي على إعفاءات فيها محاباة لبعض الفئات على حساب فئات أخرى، لا بد أن يدفع بالمكلف إلى التهرب منها، لذلك على الإعفاءات أن تكون مدروسة بشكل جيد ويستفيد منها أشخاص بحاجة إلى إعفاءات وإلا أدى إلى التهرب الضريبي من قبل دافعي الضرائب.

وعليه فإن الإصلاحات التي عرفتها الجزائر في مجال الضريبة، من أجل ارشاد النظام الضريبي لا وجود لها في الحياة العملية، وهذا مرده إلى التعديل المستمر لقانون المالية كل سنة¹.

الفرع الثاني: على مستوى الإدارة الضريبية

بما أن الإدارة الضريبية هي الجهاز التنفيذي لكل التشريعات والإجراءات القانونية الضريبية، يستلزم وجود هيكل إداري كفاء ومتطور يمكنها من القيام بمهامها الأساسية المتمثلة في التحصيل ومراقبة حسن الأداء، والتصريح بمجمل المداخل الحقيقية لمكافحة التهرب الضريبي بجميع أشكاله.

لهذا وضع المشرع الجزائري العديد من الإجراءات التي يتعين على الإدارة الضريبية اتخاذها سواء على مستوى الجانب البشري أو على مستوى الجانب المادي.

¹ مباتة فاطمة، قاسو نسرين، "التهرب الضريبي وآليات مكافحته في القانون الجزائري"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر تخصص قانون الأعمال، المركز الجامعي صالحى أحمد -النعامة- معهد الحقوق، سنة 2022-2023، ص

فأي قصور أو خلل في الإدارة الجبائية، سواء بشريا أو ماديا يؤدي إلى عدم تحقيق الإدارة لهدفها الأساسي المتمثل في تطبيق النصوص القانونية الضريبية حيث قال يونس البطريق أن الجهاز الضريبي غير الكفاء يمكنه أن يحول أحسن الضرائب إلى أسوأها، ولذلك أصبح إصلاح الإدارة الجبائية أمرا ضروريا لسد كل المنافذ التي يستغلها المكلف.

أولاً: الجانب البشري

أصبح من الضروري اتخاذ الإجراءات اللازمة لترقية مستوى الإدارة الجبائية من خلال تحسين النوعي والكمي للإمكانيات البشرية ومن أهم الإجراءات الواجب اتخاذها ما يلي:

1/ رفع مستوى الموظفين من خلال التكوين المتخصص لرفع مستوى تأهيلهم، وذلك بفتح مدارس متخصصة في المجال الضريبي عبر الوطن قصد التكوين الجيد لهذه العناصر¹.

2/ تحسين دخل الموظفين في قطاع الضرائب ليتمكن من تحسين أوضاعه المادية والاجتماعية قصد غلق منافذ الاغراءات المقدمة لهم.

3/ وضع أسس عادلة للترقية بالإضافة إلى تشديد العقوبة لمن يثبت في حقه سلوكيات غير مشروعة تتنافى مع أخلاق المهنة كالرشوة.

4/ توفير الحماية اللازمة للعاملين خاصة القائمين بعملية التحصيل أو عملية الرقابة الجبائية الميدانية لضمان السير الحسن لمهامهم.

¹ مباتة فاطمة، قاسو نسرين، المرجع السابق، ص52.

5/ ينبغي تمكين موظفي مصلحة الضرائب من الاطلاع على ما يريدون الاطلاع عليه من الوثائق والأوراق المساعدة على فرض الضريبة بالوجه الصحيح، إذا كان ذلك ضروريا للوصول إلى تحديد دقيق لوعاء الضريبة أو في حالة الشك بأن الإقرار المقدم من قبل المكلف لا يتفق والحقيقة.

6/ تحسين علاقة الإدارة بالمكلفين وذلك باعتبارهم زبائن لديها، وأن التعامل لا بد أن يكون السائد فضلا عن الاستماع لانشغالاتهم والأخذ بعين الاعتبار لمقترحاتهم¹.

ثانيا: الجانب المادي

نظرا لمهام الإدارة الضريبية المتعددة سواء المتعلقة بإحصاء المكلفين، والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة، وتحديد وعائها وتحصيلها، بالإضافة إلى عمليات التفتيش والرقابة لمختلف الملفات المعنية مما يقضي:

1/ توفر مقرات مجهزة بالمرافق الضرورية للعمل، وأيضا تدعيمه بحواسيب ووسائل مادية متطورة تتماشى مع مقتضيات العصر لضمان سرعة الإنجاز في العمل، واستلام البيانات وإقامة نظام استعلامي عصري، بالإضافة إلى برمجة علمية للملفات الخاضعة للضريبة ليسهل الكشف عن التحايل والتهرب.

2/ تنظيم الإدارة الضريبية ويقصد به تنظيم الإدارة وفق مبدأ لامركزية القرار بهدف فسح المجال لاتخاذ القرارات بصفة عقلانية، وضمان سرعة وفعالية العمل².

3/ استحداث رقم تعريف احصائي، وإلزامية اظهاره على التصريحات والوثائق التي لها علاقة بالنشاط الممارس¹.

¹ مباتة فاطمة، قاسو نسرين، المرجع السابق، ص 52.

² مباتة فاطمة، قاسو نسرين، المرجع نفسه، ص 53.

4/ تسجيل المكلفين المتهربين في البطاقة الوطنية لمرتكبي الغش، ومرتكبي المخالفات الخطيرة للتشريعات والتنظيمات الجمركية والتجارية، ويتم إنجازها من طرف المديرية العامة للضرائب، ومن ثم ضرورة استبعادهم من المشاركة في أية مناقصة تخص الصفقات العمومية، وعمليات التجارة الخارجية².

5/ إخضاع كل طلب شطب في السجل التجاري إلى تقديم شهادة الوضعية الجبائية مسلمة من طرف الإدارة الجبائية المختصة خلال 48 ساعة التي تلي تقديم الطلب حتى ولو كان مدينا للخرينة العمومية، لكن في هذه الحالة الأخيرة لا يمكن الإعفاء من المتابعة³.

ما يمكن ملاحظته على الوسائل الوقائية المنتهجة على مستوى الإدارة الجبائية، وعلى الرغم من الإصلاحات التي تتبناها المنظومة الجبائية إلا أنها مازالت تشكو العديد من المشاكل سواء على الجانب المادي أو حتى الجاني البشري.

كان من المستحسن الاهتمام بموظفي الإدارة الجبائية، وذلك بتسطير برامج تكوينية دورية لمواكبة التطور الحاصل في النظام الجبائي.

الفرع الثالث: على مستوى المكلف بالضريبة

يقاس نجاح أو فشل أي نظام ضريبي بمدى وعي المكلفين به ومدى اقتناعهم بأهمية الضريبة في تمويل الخزينة العمومية، بغية تنفيذ الاستراتيجيات الحكومية التي

¹ راجع المواد 3، 4، 6، 8، 24 من القانون رقم 01-21 المؤرخ في 22/12/2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج ر، رقم 79، الصادرة بتاريخ 23/12/2001.

² المادة 29 من الأمر رقم 09-01 المؤرخ في 22/06/2009 المتضمن لقانون المالية التكميلي لسنة 2009، ج ر، ع44، الصادر بتاريخ 26/06/2009.

³ المادة 39 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 والتي جاءت لتعديل معنى المادة 66 من الأمر رقم 02-11 من قانون المالية لسنة 2003، ج ر، ع 56، الصادرة بتاريخ 25/12/2002.

تعود بالمنفعة الجماعية، لأن تبعية التهرب لا تقع على الإدارة والمشرع بقدر ما يتحمل عبئها المكلف باعتباره جزء من المجتمع الذي يعاني من الآثار الوخيمة للتهرب على كل المستويات، لذا وقبل كل شيء يكون الهدف من الإصلاحات الضريبية دوماً كسب ثقة وتوعية والتخفيف من حدة التوتر بينه وبين الإدارة¹.

أولاً: توعية المكلف بالضريبة

من المجهودات المبذولة في مكافحة الغش الضريبي نجد تلك التي توجه نحو تحضير مكلف ذو تصرف إيجابي اتجاه الهيكل الضريبي منكرًا لكل التصرفات غير المشروعة، يجعل تصرفاته أكثر عقلانية وموضوعية وليكن هذا أول هدف للمنهجية المالية والجبائية على وجه الخصوص وهذا بتنمية الوعي الجبائي عند المواطن العادي لتحمل هذا الواجب مستقبلاً، ويهدف تكوين وإعلام المكلف إلى تحويل ذلك المكلف من معارض عن أداء الضريبة إلى مكلف ملتزم وذلك من خلال تثقيبه وإطلاعه على مختلف المستجدات والتعديلات التي يشهدها النظام الجبائي.

ولتحسين العلاقة بين المكلف والإدارة، وإزالة التوتر بينهم يجب العمل على إنشاء مكاتب للعلاقات العامة على مستوى المديرية الولائية للضرائب مهمتها هي مساعدة المكلفين بتقديم كل الإرشادات والتفسيرات اللازمة عن مختلف الأحكام الجبائية، وشرح

¹ محمد الفار، وهيبه طوبال، جرائم التهرب الضريبي الأساليب وآليات مكافحتها، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر في العلوم القانونية تخصص قانون معمم، جامعة 08 ماي 1945 قالم، كلية الحقوق والعلوم السياسية، سنة 2018-2019، ص 60.

الإجراءات المتعلقة بالتزامات المكلفين، وفي هذا الصدد قام المشرع بإنشاء مصلحة الاتصال على المستوى المركزي المتمثلة في مديرية العلاقات العامة والاتصال¹.

1/ على مستوى كبريات المؤسسات (DGE)

مصلحة الاستقبال والاعلام تحت تصرف المؤسسات الكبرى للإجابة على كل الاحتجاجات والتساؤلات، لأنها تتميز بتسيير مكلفين ذو طبيعة خاصة وهامة جدا، خاصة فيما يخص الامتيازات وتكوين أبواب هذه الخلايا مفتوحة دائما أمامهم من أجل تأمين الخدمات التالية:

أ/ تنظيم واستقبال المكلفين بالضريبة واعلامهم.

ب/ التنسيق والعمل مع مصلحة الإعلام على المستوى المركزي من أجل التطبيق والتنفيذ الحسن لاستراتيجية الاتصال والاستقبال والإعلام المسطرة من طرفها.

ج/ نشر المعلومات في اتجاه المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات لتذكيرهم بحقوقهم وواجباتهم الجبائية².

2/ على مستوى مراكز الضرائب (CDI)

يجب على مصلحة الاستقبال على مستوى مراكز الضرائب في جميع ولايات الوطن إعلام المكلفين التابعين لها إقليميا، بكل الواجبات الجبائية، خاصة بالنسبة للمكلفين الذين يمارسون نشاطات تجارية أو صناعية أو أخرى لأول مرة فهذه المصلحة تسهر على:

¹ خاف ربي جهينة، رحمانى بسمه، "التهرب الضريبي وآليات مكافحته في النظام الجبائي الجزائري"، مذكرة تخرج لنيل متطلبات شهادة الماستر في الحقوق تخصص قانون عام، جامعة 08/ماي/1945 قالمة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، سنة 2023/2022، ص 31.

² المادة 03 من المرسوم التنفيذي 06-327 المؤرخ في 18/09/2006 المحدد لتنظيم المصالح الخارجية لإدارة الضرائب وصلاحياتها، ج ر، ع 59، سنة 2006.

أ/ تقديم المعلومات اللازمة عن كيفية تقديم شكوى ومواعيدها أمام مصلحة المنازعات الضريبية، وكذلك طرق الطعن الممنوحة لهم.

ب/ تنظيم لقاءات أو جلسات بين المكلفين ورئيس مركز الضرائب أو رؤساء المصالح المختلفة وتوجيههم نحو القباضات أو المفتشيات التابعة لمكان ممارسة نشاطهم.

ج/ تقديم كل المعلومات عن التساؤلات الجبائية المطروحة من طرف المكلفين.

د/ الاستقبال الهاتفي وذلك بوضع أرقام هاتفية تحت خدمة المكلف بالضريبة¹.

3/ على مستوى المراكز الجوارية للضرائب (CPI)

خلية الاعلام والاستقبال على مستوى المراكز الجوارية للضرائب تتعامل مع فئة من المكلفين البسطاء، يحتاجون إلى معاملة خاصة، وبالتالي خلية الإعلام هي الفضاء الذي لا يمكن التخلي عنه حيث يتضمن الخدمات التالية:

أ/ الاستقبال، التوجيه، التكفل بالمكلفين التابعين لدائرة اختصاصها عن طريق موظفين مؤهلين ومختصين.

ب/ التكفل بالمكلفين الجدد بكل الاجراءات المرتبطة بحقوقهم وواجباتهم الضريبية.

ج/ نشر المراجع والوثائق اللازمة للمكلفين والموظفين معا من أجل مساعدتهم².

ثانيا: واجبات وحقوق المكلف

لقد أوجب المشرع على المكلف بالضريبة جملة من الالتزامات نذكر منها:

¹ المادة 20 من المرسوم التنفيذي 06-327، المحدد لتنظيم المصالح الخارجية لإدارة الضرائب وصلاحياتها.
² المادة 26 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327، المحدد لتنظيم المصالح الخارجية لإدارة الضرائب وصلاحياتها.

1/ التصريح بالوجود: يعتبر الالتزام بتقديم التصريح بالوجود بالنسبة للمكلف

بالضريبة التزاما إداريا، ويعرف أنه أول عمل أساسي يقر بموجب المكلف أو يسلم بالدخول في مجال تطبيق الضريبة ويتعهد بذلك بأن يجري مع الإدارة الضريبية حوار من شأنه أن يسمح لها بأن تحدد مبلغ الضريبة الواجب دفعه على أساس من الدقة¹ والصحة نصت على هذا الالتزام المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: "إذ يجب على المكلفين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات، والضريبة الجزافية الوحيدة الجدد اكتتاب تصريحاً بالوجود أمام مركز الضرائب أو مفتشية الضرائب التابعة في خلال 30 يوما اعتباراً من تاريخ انطلاق نشاطهم المهني، والذي تسلم الإدارة الجبائية نموذجاً منه"².

يحتوي التصريح على: الاسم واللقب، النشاط الاجتماعي، العنوان، طبيعة النشاط، رقم التعريف الاحصائي، حتى تتمكن الإدارة من معرفة المكلف.

2/ التصريح السنوي: يكون هذا قبل الفاتح من أفريل بنموذج أو النماذج المقدمة

من طرف الإدارة يتضمن مبلغ العوائد والأرباح خلال السنة الفارطة مبني على الحقائق الثبوتية والتي يجب أن تقدم عند كل طلب من طرف الإدارة الجبائية للتحقيق³.

3/ التصريح الشهري أو الفصلي: على كل مكلف أن يقدم قبل كل 20 يوم من كل

شهر أو ثلاثي إلى قبضة الضرائب المختصة اقليمياً تصريح نموذجي G50 مع تسديد مختلف المستحقات الضريبية المتعلقة بالعمليات المنجزة خلال الشهر أو الثلاثي المنصرم

¹ خاف ربي جهينة، رحمانى بسمة، المرجع السابق، ص 33.

² المادة 183 من الأمر رقم 76-101 المؤرخ في 09/12/1976، المتضمن قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة، ج ر، ع 201، لسنة 1976.

³ المادة 53 من الأمر رقم 76-101 المتضمن قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة.

مثل الرسم على النشاط المهني، اقتطاعات الضرائب على الأجور، الرسم على القيمة المضافة¹.

4/ التصريح بالتنازل أو التوقف: حسب نص المادة 195 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة فقد ألزم المشرع المكلفين بالضريبة تقديم تصريح عند التوقف عن النشاط أو التنازل عنه خلال فترة محددة بـ 10 أيام من تاريخ التوقف أو التنازل².

5/ الواجبات ذات الطابع المحاسبي للمكلف بالضريبة: حدد القانون التجاري في المادة 12 مدى التزام التاجر بمسك الدفاتر المحاسبية بشكل إجباري، ويشترط الحفاظ بها مع الإثباتات القانونية كالفواتير وغيرها من المراسلات الرسمية التي يمارس عليها حق الرقابة والاطلاع لمدة عشر (10) سنوات³.

المطلب الثاني: الآليات الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي

تعد الرقابة الجبائية من أبرز الوسائل التي تعتمد عليها الإدارة للكشف عن حالات التهرب الضريبي ومراقبة مدى التزام المكلفين بأداء واجباتهم الضريبية، وتشمل هذه الرقابة عدة أساليب، سواء تعلق الأمر بالرقابة المكتبية أو الميدانية.

في هذا المطلب سنسلط الضوء على مختلف أشكال الرقابة الجبائية ودورها في الحد من التهرب الضريبي.

¹ المادة 123 من الأمر رقم 76-101 المتضمن قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة، والمادة 28 من قانون الرسم على رقم الأعمال، من الأمر 76-102 المؤرخ في 09/12/1976، ج ر، ع 103، سنة 1976.

² المادة 195 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة، المرجع نفسه.

³ المادة 64 من قانون الاجراءات الجبائية المعدلة بموجب المادة 99 من قانون رقم 24-08 المؤرخ في 24/11/2024، يتضمن قانون المالية لسنة 2025، ج ج، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، نشرة جانفي 2025.

الفرع الأول: الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي

الرقابة هي السلطة المخولة للإدارة الجبائية بمراقبة التصريحات والوثائق المستعملة لتحديد كل ضريبة أو رسم أو حق أو إتاوة، فالهدف من الرقابة ليس فرض الجزاءات بقدر ما هي عمل إداري يهدف للتحقق من صحة الأداء وتقويمه في حال اعوجاجه، فهي أداة مستخدمة من طرف الإدارة وفقا لقوانين محددة تعمل على إثبات صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة ومن التملص من دفعها ومن كل التجاوزات الجبائية المهددة للاقتصاد.

أولاً: تعريف الرقابة الجبائية

عرفها الأستاذ كوسة فوضيل أنها: "الرقابة الجبائية أداة تستعملها إدارة الضرائب من أجل الإثبات والتأكد من صحة التصريحات المودعة لديها من طرف المكلف بالضريبة زيادة على قيامها بإجراءات أشد ضبطاً وتأكيذاً"¹.

كما عرفها أيضا خلاصي رضا بانها: "فحص التصريحات وكل التسجيلات والوثائق والمستندات الخاصة بالمكلفين بالضريبة مهما كانت شخصيتهم الجبائية، وذلك بهدف التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية، ومقارنة كل التصريحات والمعلومات المحصل عليها مع مصادر أخرى ومع الوضعية المالية والمعيشية للمكلف"².

¹ كوسة فوضيل، "الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة"، د ط، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، سنة 2010، ص 154.

² خلاصي رضا، "شذرات النظرية الجبائية"، دار هومة، الجزائر، سنة 2014، ص 214.

جاء في نص المادة 1/18 من قانون الإجراءات الجبائية كما يلي: "تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والأعمال المستعملة لتحديد كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة"¹.
إن فالرقابة الجبائية تعد وسيلة الإدارة التي منحها القانون حقوق وصلاحيات تسمح لها بالتأكد من صدق التصريحات لتقويم وتصحيح الأخطاء المرتكبة بالاطلاع على كل المعلومات المقدمة للإدارة الجبائية.

ثانيا: أشكال الرقابة الجبائية

تعتبر عملية الرقابة الجبائية عملية متنوعة وذلك لأنها تأخذ عدة أشكال فقد تكون عامة وقد تكون رقابة معمقة بحيث تم وضع هذه الأشكال بموجب إجراءات قانونية.

1/ الرقابة العامة: تتم على مستوى مفتشية الضرائب حيث يمكن التمييز بين نوعين من الرقابة العامة، رقابة شكلية وأخرى وثائقية، ويقوم رئيس المفتشية بمراقبة وفحص تصريحات المكلفين بالضرائب وتتم المراقبة على شكل فحص تمهيدي².

أ/ الرقابة الشكلية: تتم هذه الرقابة على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص والتابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة، وهي تهدف إلى:

- ✓ التأكد من هوية وعنوان المكلف بالضريبة؛
- ✓ التأكد من عدم وجود أخطاء مادية في التصريحات؛
- ✓ محاولة حصر المعلومات المهمة التي يتم اكتشافها من خلال التصريح³.

¹ المادة 1/18 من قانون الإجراءات الجبائية.

² عيسى بولوخ، "الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي"، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، الجزائر، سنة 2004، ص 57.

³ بوعلام ولهي، "نحو الإطار المقترح لتنفيذ آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة"، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، سنة 2009، ص 09.

وفي الواقع أن هذا النوع من التحقيق أحيانا ينجز وأحيانا كثيرة لا ينجز ويعود هذا إلى الأسباب التالية: حجم الملفات الجبائية الضخم، وعدم وجود متابعة دقيقة من المصالح المركزية على هذا النوع من الرقابة، وكذلك التظاهر بعدم وجود الوسائل البشرية لإجراء هذا النوع من أنواع التحقيق بالرغم من أن هذا لا يتطلب مستوى عال من الكفاءة¹.

من خلال ما سبق يمكن القول أن الرقابة الشكلية تعد أول عملية تخضع لها التصريحات المقدمة إلى مكتب الرقابة، تخص مجمل التدخلات التي لها علاقة بتصحيح الأخطاء المادية الظاهرة في التصريحات والملاحظة من طرف المراقبين والمحققين الجبائيين، فهذا النوع لا يأخذ بعين الاعتبار مدى صحة المعلومات التي تحملها التصريحات، بل تهتم بالشكل الذي قدمت به المعلومات، وتعتبر مرحلة تحضيرية للرقابة على الوثائق.

ب/ الرقابة على الوثائق: يشترط في هذا النوع من الرقابة ضرورة وجود الوثائق والسجلات المحاسبية، لأن عملية الرقابة تكون على هذه الوثائق، حيث مقارنة التصريحات المقدمة مع كل الوثائق والسجلات المحاسبية المرفقة معها وكذلك مقارنتها مع الوثائق الموجودة لدى مصلحة الضرائب، وتتمثل أهداف هذا النوع من التحقيق فيما يلي:

✓ فحص جميع الأعمال التي تتم على مستوى المكتب؛

¹ بن عمارة منصور، "أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية"، ط 02، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، ص

- ✓ قيام مصلحة التحقيق بإجراء فحص دقيق وشامل لجميع التصريحات المكتتبه والمقدمة من طرف المكلفين بالضريبة من خلال مقارنتها بالوثائق والمعلومات التي تملكها الإدارة عن الوضعية الحقيقية لكل مكلف؛
- ✓ تحليل ومقارنة المعلومات عن طريق دراسة ترابطها وتطور الذمة المالية لكل مكلف من سنة إلى أخرى؛
- ✓ طلب معلومات إضافية من المكلف بالضريبة أو تبريرات وتوضيحات فيما يخص مبالغ الرسوم المحسوبة والمتعلقة أساسا بالرسم على القيمة المضافة؛
- ✓ التأكد من المعدلات الضريبية على كل عملية، زيادة إلى النظر في طبيعتها إن كانت فعلا متعلقة بالعمليات المحققة أو كانت من بين العمليات المخفية¹.

الفرع الثاني: التحقيق الجبائي

يعد التحقيق الجبائي من مهام المصلحة المحققة من أجل الكشف الكامل لتصريحات المكلفين فهو يمثل وجه الرقابة ولكن على المستوى الخارجي، أي بالتنقل إلى المقر المهني للمكلف وينقسم إلى:

أولا: التحقيق في المحاسبة

هو مجموع العمليات التي تستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته، والتأكد من مدى مطابقتها مع المعطيات المادية وغيرها حته يتسنى معرفة مدى مصداقيتها، وليس للتحقيق المحاسبي غرض المراقبة الجبائية فقط بل يمكن كذلك المؤسسات من الاطلاع على واجباتها أو التزاماتها الجبائية أثناء التحقيق المحاسبي، يطلع عون الإدارة الجبائية المكلف بالضريبة على

¹ عيسى بولخوخ، المرجع السابق، ص 58.

مصادر الاخطاء التي وقع فيها والتي قد ترتكب أحيانا على حسابه، حيث تتمثل إجراءات التحقيق في المحاسبة كما يلي:

1/ يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان إلا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة.

2/ لا يمكن إجراء تحقيق في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مراقبة على الأقل.

3/ للإدارة الجبائية الحق في الرقابة وإجراء التحقيق المحاسبي مهما كان السند المستعمل في حفظ المعلومات وإذا كانت المحاسبة ممسوكة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي يمكن أن تشمل المراقبة مجمل المعلومات التي تساهم بصفة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية.

4/ لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة مسبقا عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف المحقق في محاسبته مع منحه أجلا للتحضير مدته لا تقل عن عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ استلام الإشعار

5/ يجب أن يتضمن الإشعار بالتحقيق البيانات التالية: ألقاب وأسماء ورتب المحققين، تاريخ وساعة أو تدخل والفترة التي يتم التحقيق فيها، الحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعنية بالتحقيق، والوثائق الواجب الاطلاع عليها¹.

¹ خاف ربي جهينة، رحمانى بسمة، المرجع السابق، ص 41-42.

ثانيا: التحقيق المعمق

يقصد بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية العامة "مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به، اي بصفة عامة التأكد من التصريحات على الدخل العام (المدخيل المحققة خارج الجزائر، فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية...)، حيث يستلزم هذا الإجراء مقارنة المدخيل المصرح بها بالمدخيل المستنتجة من وضعية أملاك المكلف، حالة خزينته وكذا المتعلقة بسياق الحياة لسائر أفراد أسرته.

يمكن برمجة ت م م و ج إثر التحقيق في المحاسبة سواء باسم المستغل الشخصي لمؤسسة أو الرؤساء والشركاء الأساسيين للشركة أو كل شخص ملزم قانونا بتصريح مجمل دخله¹.

حددت المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية في القسم الثالث تحت عنوان التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، شروط وإجراءات والنتائج الممكن تحقيقها كما يلي:

1/ شروط التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية

يمكن من خلال المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية الاطلاع على شروط هذه العملية التي أحاطها المشرع بالسر المهني وضبطها بالشروط القانونية الكفيلة بإنجاحها، وذلك كما يلي:

¹ العيد صالح، "الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية"، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر، سنة 2014، ص49.

أ/ حسب الفقرة الأولى من المادة 21 فإن التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة لا يمكن أن يقوم به أعوان الإدارة الجبائية إلا على الأشخاص الطبيعيين فلا يكون هذا التحقيق على الأشخاص المعنويين ولو كان موضوعه أحد الشركاء، ففي هذه الحالة تتم مناقشة نصيب الشريك المعني بمفرده.

ب/ من خلال الشرط الأول يتبين أن المقصود من التحقيق المعمق هو معرفة الدخل الحقيقي للشخص الطبيعي.

ج/ يتأكد الأعوان المحققون من خلال هذا التحقيق من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة والذمة المالية والحالة المالية والعناصر المكونة لنمط أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى¹، وهذا ما جاءت المادة 06 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة على تأكيده من خلال فرض الضريبة على كل مكلف حسب دخله الخاص ومداخل أولاده والأشخاص الذين معه والمعتبرين في كفالاته²...

د/ لا يمكن التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة إلا من طرف أعوان من الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مراقب على الأقل.

2/ إجراءات التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية

أ/ قبل القيام بهذه العملية لا بد من إعلام المكلف بالضريبة والمراد حساب دخله بذلك مسبقاً من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له، مع ضرورة إرفاقه بإشعار بالاستلام، ويجب أن يكون هذا الإشعار مرفقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة في وضعيته الجبائية.

¹ المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية

² المادة 06 من الأمر رقم 76-101 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ب/ لا بد من منح المكلف بالضريبة المراد التحقيق في وضعيته الجبائية خمسة عشر (15) يوما، تحسب ابتداء من تاريخ استلام الإشعار وذلك بغرض التحضير المركز للتحقيق المعمق.

كما يمكن للعون المحقق بعد الرد، استماع إلى المكلف بالضريبة إذا كان سماعه مجديا أو إذا طلب هذا الأخير تفسيرات تكميلية، وفي حالة رفض العون المحقق لملاحظات المكلف بضريبة، يجب عليه أن يعلمه بذلك بمراسلة تكون كذلك مفصلة ومبررة.

بعد انتهاء الإدارة الجبائية من إجراء التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة بالنسبة للضريبة على الدخل، لا يجوز لها بعد ذلك الشروع في تحقيق جديد خاص بنفس الفترة ونفس الضريبة، إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد أدلى بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق أو يكون قد استعمل أساليب تدليسية¹.

المبحث الثاني: الآليات الردعية لمكافحة التهرب الضريبي

تعد الآليات الردعية من أهم الآليات التي تعالج ظاهرة التهرب الضريبي، هذا ما نلاحظه خاصة في التعديلات الأخيرة في قوانين المالية، ومثال ذلك التعديل الأخير لنص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وهذا بمضاعفة العقوبات المالية على المتهربين، وهذا إن دل على شيء فإنه يدل على مساندة المشرع الجزائري للأوضاع الاقتصادية ومحاولة منه التوفيق أو الربط بين الجزاءات والتهرب الضريبي وهذا بالتعديل المتواصل للجزاءات المالية.

¹ العبد صالح، المرجع السابق، ص، ص 51-52.

المطلب الأول: العقوبات الجبائية

تتخذ صورة الغرامات الجبائية والمصادرة التي توقع على المتملص منها بغض النظر عن الضريبة الواجبة الدفع، وتختلف العقوبات من نص لآخر مضمونا ومقدرا وإن كانت جميعها تتفق على فرض الغرامات.

الفرع الأول: الغرامات

وهي عبارة عن عقوبة تفرضها الدولة لما لها من سلطة سيادية على المتهرب ضريبيا تتراوح في المجل قيمة الغرامة من 1000.00 إلى 200.000 دج حسب نوع المخالفة وحسب القانون الخاضعة له وهي تنقسم إلى:

أولاً: في مجال قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

إن أول غرامة قد يتعرض لها المكلف بالضريبة تلك المتعلقة بعدم تقديم التصريحات بالوجود في آجاله المحددة بتطبيق غرامة مالية محددة ب 30.000 دج وتفرض تلقائياً وبطريقة مباشرة لمخالفة الإجراءات الجبائية طبقاً للمادة 1/194 منه¹، وبموجب المادة 192 تفرض تلقائياً غرامة جبائية على كل مكلف لم يقدم التصريح السنوي حسب الحالة، إما بصدد الضريبة على الدخل وإما على أرباح الشركات بمضاعفة المبلغ المفروض بنسبة 25 % لتخفيض هذه الزيادة إلى 10 % أو 20 % ضمن ما هو محدد في المادة 322 إثر تقديم التصريح بعد انقضاء الأجل المحددة².

¹ المادة 194 المعدلة بموجب المادة 09 من قانون المالية (التصحيحي) لسنة 2023 والمادة 13 من قانون المالية لسنة 2024 والمادة 16 من قانون المالية لسنة 2025، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ج ج د ش، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، نشرة جانفي 2025.

² المادة 192 معدلة بموجب المادتين 08 من قانون المالية (التصحيحي) لسنة 2023 و المادة 15 من قانون المالية لسنة 2025، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المصدر نفسه.

عندما يكون تصريح المكلف ناقص أو غير صحيح فيما يتعلق بالعناصر التي تعتمد عليها الإدارة لتحديد وعاء الضريبة، يزداد مبلغ الحقوق المتملص منها كالاتي:

+ نسبة 10% إذا كان المبلغ المتملص منه يساوي أو يقل عن 50.000 دج.

+ نسبة 15% إذا كان المبلغ المتملص منه يفوق 50.000 دج ويقل عن 200.000 دج أو يساويه.

+ نسبة 25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج.

+ وفي حالة محاولة استعمال مناورات وطرق تدليسية تطبق زيادات تقدر بـ:

+ نسبة 100% إذا كان مقدار الحقوق المتملص منها سنويا أقل من 5.000.000 دج أو يساويه.

+ نسبة 200% إذا كان مقدار الحقوق المتملص منها سنويا أكثر من 5.000.000 دج.

أما المادة 304 من هذا القانون فتعاقب بغرامة تتراوح من 10.000 دج إلى 30.000 دج كل شخص يتصرف بأي طريقة كانت بحيث يتعذر على الأعوان المؤهلين معاينة مخالفات تشريع الضرائب القيام بمهامهم.

وفي حالة غلق المحل لأسباب تهدف لمنه الرقابة تحدد الغرامة بـ 50.000 دج وتضاعف 03 مرات في حالة إجراء معاينتين متتاليتين وكان المحل مغلق¹.

¹ المادة 304 المعدلة بموجب المادتين 16 من قانون المالية لسنة 2006 والمادة 24 من قانون المالية لسنة 2025، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

كما عاقبت المادة 306 عن المشاركة في إعداد أو استعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها من قبل وكيل أو خبير وبصفة عامة كل شخص أو شركة تتمثل مهنتها في مسك السجلات المحاسبية أو في المساعدة على مسكها لعدة زبائن بغرامة قدرها 1.000 دج عن المخالفة الأولى المثبتة عليه، 2.000 دج في الثانية، 3.000 دج في الثالثة وهكذا بإضافة 1.000 دج على كل مخالفة جديدة دون أن يستوجب ذلك التمييز فيما إذا ارتكبت من شخص واحد أو لدى عدة مكلفين إما بالتعقب أو بالتزامن، ويلزم بالتضامن كل من المخالف وزبونه بدفع الغرامة¹.

ثانيا: في مجال الضرائب غير المباشرة

في هذا المجال ميز المشرع الجزائري بين نوعين من العقوبات الجبائية، وهي عقوبات ثابتة وأخرى نسبية.

1/ العقوبات الثابتة

نصت المادة 523 على أنه يعاقب على جميع المخالفات للأحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب الغير مباشرة بغرامة من 5.000 دج إلى 25.000 دج مع مراعاة الأحكام المنصوص عليها في المواد 524 إلى 527 من هذا القانون².

2/ العقوبات النسبية

في حالة التملص من الحقوق يعاقب بغرامة مساوية لمبلغ الضريبة أو الرسم غير المسدد دون أن يقل مبلغ الغرامة عن 25.000 دج¹.

¹ المادة 306 من قانون المالية لسنة 2025، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

² المادة 523 من قانون الضرائب غير المباشرة، عدلت بموجب القانون رقم 02-11 المؤرخ في 2002/11/24 المتضمن لقانون المالية لسنة 2003، در، ع 86، المؤرخة في 2002/11/25.

هذا في الحالة العادية أما في حالة استعمال طرق احتيالية ومهما كان مبلغ الحقوق موضوع الغش وكذا في الحالة المنصوص عليها في المادة 2/530 المتعلقة بأنواع الكحول المغيرة تحدد الغرامة بضعف الحقوق وأن لا تقل عن 50.0000 دج²، أما المادة 537 فتعاقب كل من يجعل بأي وسيلة كانت الأعوان المكلفين غير قادرين على تأدية وظائفهم بغرامة من 10.000 دج إلى 100.000 دج، وعند رفض تقديم الوثائق أو إتلافها قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها، تعاقب المادة 537 بغرامة من 1.000 دج إلى 10.000 دج.

في حين المادة 544 تعاقب على المشاركة في إعداد أو استعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها من طرف محاسب أو خبير جبائي أو كل من له هذه الصفة بنفس الغرامات المقررة في المادة 306 ، وحسب المادة 545 أن كل مخالفة للمنع من ممارسة مهن رجل أعمال أو مستشار جبائي أو خبير أو محاسب حتى برتبة مسير أو مستخدم، المقررة في حق الأشخاص المثبت اتهامهم في إعداد موازنات وجرود وحسابات ووثائق مزورة من أي نوع، قدمت من أجل تحديد الضرائب أو الرسوم المترتبة على زبائنهم، يعاقب بغرامة من 1.000 دج إلى 10.000 دج وفي حالة التملص فلغرامة تساوي 03 أضعاف هذه الرسوم دون أن تقل عن 5.000 دج حسب نص المادة 546.

ثالثا: في مجال قانون الرسم على رقم الأعمال

حددت المادة 114 من قانون الرسم على رسم الأعمال معاقبة كل من يخالف الأحكام القانونية والنصوص التنظيمية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة بغرامة تتراوح

¹ المادة 1/524 من قانون الضرائب غير المباشرة، معدلة بموجب القانون رقم 14-10 المؤرخ في 30/11/2014 المتضمن لقانون المالية لسنة 2015، ج ر، ع 78، المؤرخة في 31/11/2014.

² المادة 2/524 من قانون الضرائب غير المباشرة، المصدر نفسه.

الفصل الثاني: الآليات المعتمدة مكافحة التهرب الضريبي

بين 500 دج إلى 2.500 دج، وفي حالة الطرق التدليسية يحدد المبلغ من 1.00 دج على 5.000 دج¹.

وفي حالة عدم وضوح الهوية المنصوص عليها في المادة 60 من هذا القانون²، تطبق عليها غرامة جبائية تقدر بـ: 1.000 دج وكل مخالفة للالتزامات المنصوص عليها في المادة 61 من هذا القانون، تطبق عليه غرامة جبائية تتراوح ما بين 1.000 دج و5.000 دج³.

إذا تبين بعد التحقيق أن رقم الأعمال السنوي المصرح به غير كاف أو أن الخصم طبق في غير محله يضاف إلى مبلغ الرسوم المتملص منها حسب المادة 116 النسب التالية:

10% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها يقل أو يساوي

50.000 دج.

15% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها أكثر من 20.000 دج.

وفي حالة الطرق التدليسية نسبة 100% على مجمل الرسوم المتملص منها، أما المادة 122 عاقبت على من يجعل الأعوان في وضع يستحيل عليهم القيام بوظائفهم بغرامة من 1.000 إلى 10.000 دج.

¹ المادة 114 من قانون الرسم على رقم الأعمال، بموجب قانون رقم 08-21 المؤرخ في 30/11/2008 يتضمن قانون المالية لسنة 2009، ج ر، ع74، المؤرخة في 31/11/2008.

² المادة 60 من قانون رقم 08-21 المتضمن قانون الرسم على رقم الأعمال.

³ المادة 61 من القانون رقم 08-25 المتضمن قانون الرسم على رقم الأعمال.

رابعاً: في مجال قانون الطابع وقانون التسجيل

أولاً: في مجال قانون الطابع

إن كل غش أو محاولة للغش بصفة عامة كل مناورة تكون غابتها أو نتيجتها الغش أو تعريض الضريبة للشبهة، يتم عن طرق استعمال الآلات المشار إليها في المادة 04 من قانون الطابع، يعاقب عليها بالعقوبات المنصوص عليها في التشريع الجاري به العمل بالنسبة لكل ضريبة متملص منها.

غير أنه في حالة استعمال آلة بدون ترخيص من الإدارة، فإن الغرامة لا يمكن أن تكون أقل من 10.000 دج¹، وفيما يخص العقوبات الجبائية في حالة التملص من الرسوم، تكون الغرامة المترتبة تساوي دائماً خمس مرات هذه الرسوم دون أن تقل عن 2.000 دج².

أما المادة 37 ق ط نصت على أن من يجعل بأي طريقة كانت الأعوان المؤهلين لمعاينة مخالفات التشريع الضريبي في حالة تمنعهم من القيام بمهامهم، ويعاقب بغرامة جبائية تتراوح ما بين 10.000 دج إلى 100.000 دج، وأما المادة 90 ق. ط جعلت كل مخالفة لأحكام دفع طابع الاوراق القابلة للتداول أو غير القابلة للتداول بغرامة تتراوح بين

¹ المادة 33 من قانون الطابع، بموجب قانون رقم 99-11 المؤرخ في 1999/11/23 يتضمن قانون المالية لسنة 2000، ج ر، ع 92 المؤرخة في 1999/11/21.

² المادة 2/35 من قانون الطابع، قانون المالية لسنة 2000.

الفصل الثاني: الآليات المعتمدة لمكافحة التهرب الضريبي

500 إلى 5.000 دج¹، في حين جاءت المادة 106 ق. ط على أنه كل مخالفة لأحكام المواد 19، 100، 101 من نفس القانون² يعاقب بغرامة تقدر بـ:

+ نسبة 10% إذا كان مبلغ الرسوم المتهرب منه يقل أو يساوي 50.000 دج.

+ نسبة 15% إذا كان مبلغ الرسوم المتهرب منه أكثر من 50.000 دج وأقل أو يساوي 200.000 دج.

+ نسبة 25% إذا كان مبلغ الرسوم المتهرب منه أكثر من 200.000 دج.

وفي حالة استعمال طرق تدليسية تطبق غرامة 100% على كل الحقوق، وتستحق هذه الغرامة عن كل عقود أو محررات أو ايصالات أو إيرادات عن كل عملية لم يسدد منها رسم الطابع، وإن الحد الأدنى لتطبيق هذه الغرامة هو 500 دج³.

كما جاءت في المواد من 07 إلى 18 ق. ط أن لا يجوز لأي شخص أن يبيع أو يوزع ورقا مفروضا عليه طابع إلا بمقتضى أمر من الإدارة الجبائية، وذلك تحت طائلة غرامة مالية تتراوح من 1.000 إلى 10.000 دج.

¹ المادة 19 من قانون الطابع متعلقة بالتأخير في دفع الرسوم المغفلة في الأجل المحددة قانونا، والمادة 100 من نفس القانون متعلقة بخضوع السندات بمختلف أنواعها لرسم الطابع، المادة 101 المتعلقة باستحقاق الرسم لكل عقد أو مخالفة أو ابراء.

² المادة 90 من قانون الطابع، قانون المالية لسنة 2000.

³ المادة 106 من قانون الطابع بموجب الأمر 95-27 المؤرخ في 08 شعبان عام 1416 الموافق 1995/12/30، المتضمن قانون المالية لسنة 1996، ج ر، ع82، المؤرخة في 1995/11/31.

ثانيا: في مجال قانون التسجيل

تنص المادة 49 ق. ت على أن كل شخص على علم بالوفاء سواء كان مؤجرا أو أحد المؤجرين، قام بفتح الخزانة أو عمل على فتحها من دون مراعاة شروط المادة 48 تترتب عليه شخصيا رسوم نقل الملكية عن طريق الوفاء والعقوبات المستحقة بسبب المبالغ أو السندات أو الأشياء الموجودة في الخزانة، ما عدا رجوعه على المكلف بالضريبة فيما يخص هذه الرسوم والعقوبات عند الاقتضاء، ويكون فضلا عن ذلك خاضعا لغرامة تتراوح من 1.000 إلى 10.000 دج¹، أما المادة 2/120 من نفس القانون نصت على العقوبات الجبائية في حالة الرسوم المتملص منها، فإن الغرامة المطبقة تكون مساوية لأربعة أضعاف الرسوم من دون أن تقل عن 5.000 دج².

خامسا: في مجال قانون الإجراءات الجبائية

تعاقب المادة 62 ق. إ. ج بغرامة جبائية تتراوح بين 500 إلى 50.000 دج كل شخص أو شركة ترفض منح حق الاطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها في المواد من 45 إلى 61، التي يتعين تقديمها وفقا للتشريع، أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها³.

الفرع الثاني: المصادرة

انفرد المشرع الجزائري في قانون الضرائب غير المباشرة بالنص على عقوبة المصادرة، فالمصادرة هي إجراء يهدف على تملك السلطات العامة أشياء ومبالغ ذات

¹ المادة 48 من الأمر رقم 76-105 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق 1976/12/09، المتضمن قانون التسجيل، ج ج د ش، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، نشرة جانفي 2025.

² المادة 2/120 من الأمر رقم 76-105 المتضمن قانون التسجيل.

³ المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية.

صلة بجريمة ما قهرا لمالكها أو صاحبها بغير مقابل¹، فهي تعني نقل ملكية المال أو أكثر إلى الدولة، فالأشياء المصادرة تؤول إلى المجني عليه أو غلى خزانة الدولة كتعويض عما سببته الجريمة من أضرار².

نصت المادة 15 من قانون العقوبات على تعريف المصادرة بأنها الأيلولة النهائية إلى الدولة لمال أو مجموعة أموال معينة، وقد نصت القوانين الجبائية على المصادرة في المادة 525 من قانون الضرائب غير المباشر بقولها إن المخالفات التي يتم قمعها ضمن الشروط المنصوص عليها في المادتين 523 و 524 من نفس القانون، تؤدي في جميع الحالات إلى الأشياء ووسائل التزوير المحددة في المقطع أدناه، وتصادر أيضا الأجهزة المخصصة للتقطير وغير المدموغة أو التي تكون حيازتها غير مشروعة طبقا لأحكام المادتين 64 -66 من هذا القانون.

وتعتبر كأشياء أو وسائل للتزوير ليس فقط الأشياء الخاصة بالتزوير، ولكن كذلك الأجهزة والأوعية والآليات والأواني غير المصرح بها والمستعملة في كميات الصنع أو الحيازة وكذلك العربات أو الوسائل الأخرى المستعملة في نقل الأشياء المحجوزة³.

تجدر الإشارة إلى أن إدارة الضرائب تختص بتطبيق العقوبات الجبائية دون اللجوء للقضاء هذا كأصل عام أما الاستثناء فهو انعقاد هذا الاختصاص للمحاكم الجزائية بمناسبة قضائها في جريمة التهرب الضريبي من خلال الدعوى الضريبية أو الجبائية¹.

¹ عبيد رؤوف، "مبادئ القسم العام من التشريع الجبائي"، دار الفكر العربي، 1979، ص 868.

² محمد عامر أبو بكر، "أحكام التجريم في قانون الضريبة العامة على المبيعات"، دار غريب للطباعة، القاهرة، ص237.

³ المادة 525 من الأمر رقم 76-104 المؤرخ في 09/12/1976 يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، ج ج د ش، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، نشرة جانفي 2025.

المطلب الثاني: العقوبات الجزائية والإدارية

تعد الوسائل العقابية من أهم وسائل المعالجة لظاهرة التهرب الضريبي، لكن ولتوقيع الجزاء على المتهم لا بد من الاستناد إلى مصدر شرعي للجزاء لذلك يستمد الجزاء الضريبي شرعيته من القواعد العامة المقررة في المادة 43 من الدستور الجزائري: "لا إدانة إلا بمقتضى قانون صادر قبل ارتكاب الفعل المجرم".

كثيرا ما ترجع القوانين الجنائية إلى الإحالة لنصوص العقوبات في توقيع العقاب على أفعال التهرب، فالعقوبات المنصوص عليها تنقسم إلى عقوبات أصلية تتمثل في الحبس والغرامة، وعقوبات تكميلية تتمثل في الجزاءات السالبة للحقوق وسيتم توضيحه في الفرع الأول لهذا المطلب، إضافة إلى هذه العقوبات أقر المشرع كذلك من أجل ردع التهرب الضريبي عقوبات تهديدية وأخرى مهنية، هذا ما سنوضحه في الفرع الثاني بشيء من التفصيل.

الفرع الأول: العقوبات الجزائية

تضمنت القوانين الجنائية وقانون العقوبات، عقوبات ردعية لمرتكبي الجرائم الضريبية تتمثل في الحبس والغرامة الجزائية، فنميز نوعان من العقوبات الجزائية عقوبات أصلية تتمثل في الحبس والغرامة، وعقوبات تكميلية تتمثل في الجزاءات السالبة للحقوق.

¹ فارس سبتي، "المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري"، د. ط، دار هومة، الجزائر، 2008،

أولاً: العقوبات الأصلية

تنطبق العقوبات الأصلية على كل الجرائم (مخالفات، جنح، جنایات)، بالإضافة إلى العقوبات المنصوص عليها في قانون العقوبات فيما يتعلق بالجرائم التي لها علاقة بالمادة الضريبية¹.

عندما يقرر القاضي الجنائي النطق بعقوبة الحبس، يجب عليه أن يسبب القرار تسبباً دقيقاً، بحيث يؤسس على خطورة الأفعال والمخالفات، بدلا من أن تصاغ القرارات بكلمات عامة والتي لا تفسر اختيار عقوبة الحبس دون تأجيل، وهي عقوبات تنص عليها النصوص الجبائية صراحة وتتراوح بين الحبس والغرامة، إلا أن القانون رقم 02-11² في مادته 28 و المادة 13 المعدلة لنص المادة 303 ق. ض. م. ر. م عدلت في العقوبات، حيث أصبحت العقوبة على المتملص باستعمال الطرق التدليسية في اقرار وعاء الضريبة أو حق أو رسم أو تصفيته كلياً أو جزئياً كما يلي:

- غرامة تتراوح من 50.000 دج إلى 100.000 دج عندما لا يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج.
- الحبس من شهرين إلى ستة أشهر، وغرامة مالية من 100.000 إلى 500.000 دج، أو بإحدى العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج ولا يتجاوز 1.000.000 دج.

¹ أحمد فنديس، "الرقابة الجبائية في الجزائر"، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، 2018، ص 414.
² المادة 303 المعدلة بموجب القانون رقم 02-11 المؤرخ في 2002/12/24، المتضمن قانون المالية لسنة 2003، ج ر، ع 86، سنة 2002، والمعدلة بالمادة 13 من قانون رقم 11-16 المؤرخ في 2011/12/28، يتضمن قانون المالية لسنة 2012، ج ر، ع 72، لسنة 2011.

- الحبس من ستة أشهر إلى سنتين، وغرامة مالية من 2.000.000 إلى 5.000.000 دج، أو بإحدى العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 1.000.000 دج ولا يتجاوز 5.000.000 دج.
 - الحبس من سنتين إلى خمس سنوات، وغرامة مالية من 2.000.000 إلى 5.000.000 دج أو بإحدى العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 5.000.000 دج لا يتجاوز 10.000.000 دج.
 - الحبس من خمس سنوات إلى عشر سنوات، وغرامة مالية من 5.000.000 دج إلى 10.000.000 دج أو بإحدى العقوبتين.
- عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10.000.000 دج تطبق نفس العقوبات على الشريك، وتضاعف في حالة العود سواء كانت عقوبة جنائية أو جزائية وكذلك نصت المادة 122 من قانون العقوبات على أن كل صاحب سلطة عمومية يأمر بتحصيل الضرائب¹، وكذلك كل موظف يضع جداولها أو يقوم بتحصيلها، يعاقب بالحبس من سنتين إلى 10 سنوات، وبالغرامة الجزائية من 500 إلى 10000 دج حسب المادة 121 من نفس القانون.

كما تطبق عليهم أيضا العقوبات التأديبية (المادة 542 ق. ض. غ. م المادة 1/120 قانون التسجيل، المادة 1/35 قانون الطابع)، أما بالنسبة لحالة العود فعرفته المادة 131 من قانون الرسم على رقم الأعمال²، حيث تترتب عن حالة العود وجوبا مضاعفة العقوبات الجزائية والجنائية وحددت مدة العود بـ 05 سنوات وأجمعت كل القوانين الجنائية على ذلك (المواد 3/303 ق. ض. م، 130 ق. ر. ر. أ)

¹ المادة 122 من قانون العقوبات والمادة 21 من الأمر رقم 66-156 المؤرخ في 08 يونيو 1966، المتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم، ج ر، ع 49، سنة 1966.

² المادة 131 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

ثانيا: العقوبات التكميلية

تنص القوانين الجبائية على عقوبات تكميلية يصدرها القاضي الجزائي تكون تابعة للعقوبات الأصلية المذكورة أعلاه، 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 في المادة 09 من قانون العقوبات، وفي المجال الضريبي قد تكون على أحد الشكلين:

نشر الحكم المقرر للعقوبة في الجرائد وتعليقه في أماكن تحددها الجهة القضائية الصادرة للحكم، وقد نصت عليه مختلف أحكام المواد الجبائية، نذكر منها قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وقانون التسجيل، وهذا ما نصت عليه المادة 120 من هذا القانون.

غلق المؤسسة أو المحل مؤقتا، وهذا ما نصت عليه المادة 46 من قانون الإجراءات جبائية.

منع الجاني من ممارسة المهنة، كما يتم تسجيله في القاعدة الوطنية لمرتكبي الغش، ويمنع الجاني من المشاركة في الإعلانات المتعلقة بالصفقات العمومية سواء كانت مزيدة أو مناقصة¹.

¹ رزيقة تغريبت، "جريمة التهرب الضريبي في القانون الجزائري"، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية 2649-

2773، جامعة بجاية، الجزائر، المجلد 05، ع 03، سنة 2023، ص 315

الفرع الثاني: العقوبات التهديدية والعقوبات المهنية

قام المشرع بوضع عقوبات تهديدية ومهنية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي، وهذا ما سنقوم بتوضيحه في هذا الفرع.

أولاً: العقوبات التهديدية

العقوبات التهديدية هي وسيلة تستخدمها الإدارة الجبائية للضغط على المكلف من أجل أن ينفذ التزاماته الضريبية، وهي عبارة عن غرامة مالية بين 5.000 إلى 50.000 دج يدفعها المكلف بالضريبة عن كل يوم تأخير عن أداء التزاماته الضريبية.

نصت المادة 63 من ق.إ.ج: "يترتب على هذه المخالفة، زيادة على ذلك تطبيق تلجئة مالية قدرها 100 دج، كحد أدنى، عن كل يوم تأخير يبدأ 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 والتلجئة المالية من طرف المحكمة الإدارية المختصة إقليمياً التي تبت في القضايا الاستعجالية، بناء على عريضة يقدمها مدير الضرائب بالولاية بدون مصاريف، تبلغ نسخة من العريضة للأطراف من طرف كتابة ضبط المحكمة الإدارية، ويقوم قابض الضرائب بتحصيل الغرامة والتلجئة المالية"¹.

كما نصت المادة 63 من ق.إ.ج. الجزائية عن الجهة القضائية التي تتولى تطبيق الغرامة التهديدية، وهي المحكمة الإدارية المختصة إقليمياً، والحكم بالغرامة التهديدية يرجع للسلطة التقديرية للقاضي.

¹ المادة 63 من قانون الإجراءات الجبائية.

ثانيا: العقوبات المهنية

نص قانون المالية لسنة 1997 ببعض الإجراءات الردعية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي وتتمثل فيما يلي:

1/ الغلق المؤقت لمقر نشاط المكلف بالضريبة، وهذا ما نصت عليه المادة 146 من ق. إ. ج حيث تقوم إدارة الضرائب بالغلق المؤقت للمحل المهني لمدة لا تتجاوز 06 أشهر.

2/ تسجيل المكلفين المتهربين من الضريبة في بطاقة معلوماتية، وتكون هذه البطاقة خاصة بالمتهربين تقوم بإنشائها والإشراف عليها مديرية الضرائب، وفي حالة تسوية المكلف وضعيته الجبائية يطلب إلغاء تسجيله من هاته البطاقة، ولا يتم ذلك إلا بعد مرور سنتين¹.

3/ سحب التوطين المصرفي للمستوردين، وتتمثل في رخصة تقدم للمستوردين من طرف البنوك، التي يتعاملون معها، وقد قام المشرع بوضع رسم خاص للتوطين المصرفي للحد من التهرب الضريبي وهذا بموجب الأمر 05-05 والذي يقدر بـ 10.000 دج يسدد لقابضي الضرائب².

4/ إقصاء المكلفين بالضريبة من المشاركة في الصفقات العمومية، وهذا ما نصت عليه المادة 52 من المرسوم الرئاسي رقم 2010-236: "يقصى بشكل مؤقت أو نهائي

¹ طرشي ابراهيم، "التهرب الضريبي وآليات مكافحته"، مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، سنة 2014-2015، ص 40.

² الأمر رقم 05-05 المؤرخ في 25/07/2005 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005

الفصل الثاني:الآليات المعتمدة مكافحة التهرب الضريبي

من المشاركة في الصفقات العمومية، المتعاملون الاقتصاديون الذين لا يستوفون واجباتهم الجبائية والشبه جبائية، والمسجلون في البطاقة الوطنية لمرتكبي الغش¹.

5/ المنع من مزاوله النشاط التجاري، حيث بعد إدانة المكلفين بصفة نهائية بتهمة

التهرب، يمنع الشخص المتهرب من مزاوله المهنة وهذا ما جاءت به المادة 29 من

القانون رقم 03-22 المتضمن قانون المالية لسنة 2004.

¹ المرسوم الرئاسي رقم 236-2010 المؤرخ في 2010/10/07 المتضمن تنظيم الصفقات العمومية، المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية، العدد 58، المؤرخة في 2010/10/07.

² القانون رقم 03-22 المؤرخ في 2003/12/28 المتضمن قانون المالية لسنة 2004

خاتمة

من خلال دراستنا لموضوع آليات مكافحة التهرب الضريبي في القانون الجزائري، يتبين أن التهرب الضريبي يمثل تحديا هيكليا في الاقتصاد الجزائري، بالنظر إلى تعدد أسبابه وامتداده في مختلف القطاعات، كما أن الآليات القانونية المعتمدة رغم تطورها مازالت تواجه صعوبات في التطبيق بسبب ضعف الرقابة، وتضارب النصوص أحيانا وغياب الشفافية الكاملة في التعاملات الاقتصادية.

نخلص في نهاية الدراسة إلى أن مكافحة التهرب الضريبي لا يمكن أن تتم فقط من خلال التشريع، بل تحتاج إلى إصلاحات هيكلية تمس الإدارة الجبائية، المنظومة الاقتصادية وتعزيز الوعي الضريبي لدى المكلفين.

أولا: النتائج

1/ التهرب الضريبي في الجزائر له أسباب متعددة، أهمها ضعف الرقابة الجبائية وتعقيد النصوص الضريبية.

2/ النظام القانوني الجزائري يتضمن عدة آليات للحد من التهرب، لكن فعاليتها تصطدم بثغرات في التطبيق.

3/ توجد علاقة بين درجة انتشار التهرب الضريبي وبين ثقة المواطن في الإدارة الضريبية، ولكنها علاقة عكسية.

4/ التهرب الضريبي يؤدي إلى انخفاض الإيرادات الجبائية، ويؤثر سلبا على تمويل الخدمات العمومية.

5/ القطاعات غير الرسمية تشكل البيئة المثالية لانتشار التهرب الضريبي في الجزائر.

ثانيا: التوصيات

1/ تبسيط النظام الضريبي وتوحيد النصوص القانونية من أجل تسهيل فهمها وتطبيقها.

2/ تعزيز الرقابة الجبائية عبر استخدام الأدوات الرقمية وتفعيل التبادل المعلوماتي بين الهيئات.

3/ إصلاح الإدارة الجبائية وتكوين إطاراتها في مجالات التحري والتفتيش الضريبي.

4/ إدماج القطاع غير الرسمي ضمن الاقتصاد المنظم وتقديم حوافز للمتهربين للعودة إلى المسار القانوني.

5/ تفعيل العقوبات الجبائية والجزائية المتعلقة بالتهرب وتطبيقها بشكل صارم.

6/ رفع الوعي الضريبي لدى المواطنين والمكلفين من خلال حملات إعلامية وتربوية مستمرة.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

الكتب

- 1/ أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان -الأردن، الطبعة 09، سنة 2015.
- 2/ أحمد فنديس، الرقابة الجبائية في الجزائر، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، 2018.
- 3/ العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر، سنة 2014.
- 4/ جهاد سعيد خصاونة، علوم المالية العامة والتشريع الضريبي، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة 01، سنة 2010.
- 5/ رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة، الجزائر، سنة 2014.
- 6/ رؤوف عبيد، مبادئ القسم العام من التشريع الجبائي، دار الفكر العربي، 1979.
- 7/ حمد بن أبي بكر عبد القادر الرازي، مختار الصحاح، الكويت، دار الرسالة للنشر، 1982.
- 8/ سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثرها على اقتصاديات الدول النامية، دار المطبوعات الجامعية الحقوقية، القاهرة، 1999.
- 9/ عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، الطبعة 01، سنة 2007.

- 10/ فوزيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، دون طبعة، سنة 2010.
- 11/ فارس سبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري الجزائري، دار هومة، الجزائر، دون طبعة، سنة 2008.
- 12/ محمد خالد المهائني، الهرب الضريبي وأساليب مكافحته، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية بحوث ودراسات، جامعة الدول العربية، جمهورية مصر العربية، القاهرة، سنة 2010.
- 13/ محمد أبو نصار، محفوظ المشاعلة، فراس الشهبان، الضرائب وحاسبتها بين النظرية والتطبيق، المكتبة الوطنية، عمان، الطبعة 02، سنة 2003.
- 14/ محمد ساحل، المالية العامة (النفقات العامة، الإيرادات العامة، الضرائب، القروض العامة، الميزانية العامة للدولة)، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، الطبعة 01، سنة 2017.
- 15/ محمد عامر أبو بكر، أحكام التجريم في قانون الضريبة العامة على المبيعات، دار غريب للطباعة، القاهرة، دون طبعة.
- 16/ محمد طافة، هدى العزاوي، اقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، سنة 2010.
- 17/ منصور بن عمارة، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، الطبعة 02.

القوانين

1/ القانون

1/ القانون رقم 99-11 المؤرخ في 23/11/1999، المتضمن قانون المالية

المعدل لقانون الطابع لسنة 2000، الجريدة الرسمية، العدد 92، المؤرخة في
1999/11/21.

2/ القانون رقم 01-21 المؤرخ في 22/12/2001، المتضمن قانون المالية لسنة

2002، الجريدة الرسمية، العدد 79، الصادرة بتاريخ 23/12/2001.

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

2003، الجريدة الرسمية، العدد 86، سنة 2002.

4/ القانون رقم 02-11 المؤرخ في 24/11/2002 المتضمن قانون المالية لسنة

2003، المعدل لقانون الضرائب غير المباشرة، الجريدة الرسمية، العدد 86، المؤرخة في
2002/11/25.

5/ القانون رقم 08-21 المؤرخ في 30/11/2008، المتضمن قانون المالية لسنة

2009 لقانون الرسم على رقم الأعمال، الجريدة الرسمية، العدد 74، المؤرخة في
2008/11/31.

6/ القانون رقم 11-16 المؤرخ في 28/12/2011، المتضمن قانون المالية لسنة

2012، الجريدة الرسمية، العدد 72، سنة 2011.

7/ القانون رقم 14-10 المؤرخ في 30/11/2014 المتضمن قانون المالية لسنة

2015 ، المعدل لقانون الضرائب غير المباشرة، الجريدة الرسمية، العدد 78، المؤرخة
في 2014/11/31.

8/ القانون رقم 01-25 المؤرخ في 22 جمادى الأولى عام 1446، المعدل لقانون
الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجريدة الرسمية، العدد 84، الصادرة بتاريخ
2024/11/24.

9/ القانون رقم 08-24 المؤرخ في 2024/11/24 المتضمن قانون المالية لسنة
2025، المعدل لقانون الإجراءات الجبائية، الجمهورية الجزائرية، وزارة المالية، المديرية
العامة للضرائب، نشرة جانفي 2025.

2/ الأوامر

1/ الأمر رقم 66-156 المؤرخ في 08 يونيو 1966، المتضمن قانون العقوبات
المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية، العدد 49، سنة 1966.

2/ الأمر رقم 76-104 المؤرخ في 1976/12/09 المتضمن قانون الضرائب غير
المباشرة، الجمهورية الجزائرية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، نشرة جانفي
2025.

3/ الأمر رقم 76-101 المؤرخ في 1976/12/09 المتضمن قانون الضرائب
المباشر والرسوم المماثلة، الجريدة الرسمية، العدد 201، سنة 1976.

4/ الأمر رقم 76-102 المؤرخ في 1976/12/09 المتضمن قانون الرسم على
رقم الأعمال، الجريدة الرسمية، العدد 103، سنة 1976

5/ الأمر رقم 76-105 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق
1976/12/09، المتضمن قانون التسجيل، الجمهورية الجزائرية، وزارة المالية، مديرية
الضرائب، نشرة جانفي 2025.

6/ الأمر رقم 95-27 المؤرخ في 08 شعبان عام 1416 الموافق 1995/12/30،
المتضمن قانون المالية لسنة 1996، الجريدة الرسمية، العدد 82، المؤرخة في
1995/11/31.

7/ الأمر رقم 02-11 المؤرخ في 2002/12/24، من قانون المالية لسنة 2003،
الجريدة الرسمية، العدد 56، الصادرة بتاريخ 2002/12/25.

8/ الأمر رقم 05/05 المؤرخ في 2005/07/25 المتضمن قانون المالية التكميلي
لسنة 2005.

9/ الأمر رقم 09-01 المؤرخ في 2009/06/22 المتضمن قانون المالية التكميلي
لسنة 2009، الجريدة الرسمية، العدد 44، الصادرة بتاريخ 2009/06/26.

10/ الأمر رقم 03-11 المؤرخ في 2003/08/26 المعدل والمتمم بموجب القانون
رقم 25-01 المؤرخ في 22 جمادى الأولى 1446، المتضمن قانون الإجراءات
الجبائية، الجريدة الرسمية، العدد 84، الصادرة بتاريخ 2024/11/24.

3/ المراسيم

1/ المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 2006/09/18 المحدد لتنظيم
المصالح الخارجية لإدارة الضرائب وصلاحياتها، الجريدة الرسمية، العدد 59، سنة
2006.

2/ المرسوم الرئاسي رقم 236-2010 المؤرخ في 2010/10/07، المتضمن
تنظيم الصفقات العمومية، المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية، العدد 58، المؤرخة في
2010/10/07.

3/ المرسوم الرئاسي رقم 20-442 المؤرخ في 2012/12/30 المتضمن تعديل الدستور، الجريدة الرسمية، العدد 82، سنة 2020.

الرسائل والأطروحات والمذكرات

1/ رسائل الدكتوراه

1/ ليلة علام، ظاهرة التهرب الضريبي وآثارها على التنمية المستدامة في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم، تخصص قانون، جامعة مولود معمري- تيزي وزو، كلية الحقوق والعلوم السياسية، تاريخ المناقشة 2023/05/15.

2/ الماجستير

1/ أحمد مأمون أحمد، تأثير التهرب الضريبي على التنمية الاقتصادية، بحث مقدم كجزء من متطلبات الحصول على درجة الماجستير في الحقوق، جامعة المنصورة، كلية الحقوق، سنة 2021.

2/ أبوسنينه طارق حمدي حمدان، العوامل المؤثرة في التهرب والتجنب الضريبي وعلاقتها بالشكل القانوني لمكتب التدقيق والمحاسبة والشكل القانوني للشركة الصناعية (دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية في مدينة الملك عبد الله الصناعية)، قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، كلية العلوم الإدارية والمالية، آب 2008.

3/ بولوخ عيسى، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة باتنة-الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، سنة 2004.

4/ فاضل مرشد حمدان محمود، المنازعات الضريبية، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس-فلسطين، 2005.

3/ الماستر

1/ الفار محمد، وهيبة طوبال، جرائم التهرب الضريبي الأساليب وآليات مكافحتها، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر في العلوم القانونية تخصص قانون معرق، جامعة 08 ماي 1945 قالمة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، سنة 2018-2019.

2/ خاف ربي جهينة، رحماني بسمة، التهرب الضريبي وآليات مكافحته في النظام الجبائي الجزائري، مذكرة تخرج لنيل متطلبات شهادة الماستر في الحقوق تخصص قانون عام، جامعة 1945/05/08 قالمة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، سنة 2022-2023.

3/ طرشي ابراهيم، التهرب الضريبي وآليات مكافحته، مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة قاصدي مرباح-ورقلة، سنة 2014-2015.

4/ مقراني إيمان، محمد أمين منلاخاف، الآليات القانونية للحد من التهرب الضريبي، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق تخصص تسيير مؤسسات، جامعة أحمد دراية-أدرار، كلية الحقوق والعلوم السياسية، سنة 2015-2016.

5/ مباتة فاطمة، نسرين قاسو، التهرب الضريبي وآليات مكافحته في القانون الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر تخصص قانون الأعمال، المركز الجامعي صالحى أحمد-النعامة، معهد الحقوق، سنة 2022-2023.

6/ أحمد نوي، آليات مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة
ماستر - ميدان الحقوق والعلوم السياسية تخصص قانون أعمال، جامعة محمد خيضر،
بسكرة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، سنة 2018-2019.

المجلات والمقالات والملتقيات

1/ بوعلام ولهي، نحو الإطار المقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار
الأزمة، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية،
جامعة فرحات عباس، سطيف، سنة 2009.

2/ رزيقة تغريب، جريمة التهرب الضريبي في القانون الجزائري، مجلة الدراسات
القانونية والاقتصادية 2649-2773، جامعة بجاية، الجزائر، المجلد 05، العدد 03،
سنة 2023.

3/ شيرين نبوي على سعيد، التهرب الضريبي وسبل مواجهته، جامعة المنوفية، كلية
الحقوق، دون سنة النشر، shereensaid757@gmail.com.

4/ نجوى سديرة، آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة
الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد الشريف مساعدي، سوق أهراس،
العدد 2019/01/11.

المراجع الأجنبية

1/ Delahaye Thomas, le choix de la vie moins impose, edition
Bruxelles, 1977.

الفهرس

الفهرس

الصفحة	العنوان
	شكر وتقدير
	إهداء
أ - د	مقدمة
الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمكافحة التهرب الضريبي	
06	المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي
07	المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي وأشكاله
14 - 7	الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي وتمييزه عما يشابهه
20 - 14	الفرع الثاني: أشكال التهرب الضريبي
20	المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي
23 - 21	الفرع الأول: أسباب اقتصادية وتشريعية
25 - 23	الفرع الثاني: أسباب خاصة بالإدارة الجبائية
27 - 26	الفرع الثالث: أسباب متعلقة بالمكلف بالضريبة
28	المبحث الثاني: آثار التهرب الضريبي
28	المطلب الأول: الآثار الاقتصادية

30 - 28	الفرع الأول: الآثار الاقتصادية
31 - 30	الفرع الثاني: الآثار المالية
33	المطلب الثاني: الآثار الاجتماعية
الفصل الثاني: الآليات المعتمدة لمكافحة التهرب الضريبي	
36	المبحث الأول: الآليات الوقائية والرقابية لمكافحة التهرب الضريبي
36	المطلب الأول: الآليات الوقائية لمكافحة التهرب الضريبي
39 - 36	الفرع الأول: على مستوى التشريع الضريبي
42 - 39	الفرع الثاني: على مستوى الإدارة الجبائية
47 - 42	الفرع الثالث: على مستوى المكلف بالضريبة
47	المطلب الثاني: الآليات الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي
51 - 48	الفرع الأول: الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي
55 - 51	الفرع الثاني: التحقيق الجبائي
55	المبحث الثاني: الآليات الردعية لمكافحة التهرب الضريبي
56	المطلب الأول: العقوبات الجبائية
63 - 56	الفرع الأول: الغرامات
65 - 63	الفرع الثاني: المصادرة

65	المطلب الثاني: العقوبات الجزائية والادارية
68 - 65	الفرع الأول: العقوبات الجزائية
71 - 69	الفرع الثاني: العقوبات التهديدية والعقوبات المهنية
73 - 73	الخاتمة
83 - 76	قائمة المراجع
87 - 85	الفهرس

الملخص:

يعتبر التهرب الضريبي من أبرز التحديات التي تواجه النظم الجبائية في الدول النامية، ومنها الجزائر لما له من آثار سلبية على خزينة الدولة والاستقرار الاقتصادي.

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على الاطار القانوني والإداري المعتمد لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، من خلال تحليل الآليات الوقائية والرقابية والجزرية، وكذلك دراسة الآثار الاقتصادية المترتبة على هذه الظاهرة.

كما تناول بحث الدراسة مدى نجاعة هذه الآليات في الحد من التهرب الضريبي، واقتراح مجموعة من التوصيات لتحسين أداء النظام الضريبي وتكريس مبادئ العدالة الجبائية.

Summary :

Tax evasion is one of the major challenges facing tax systems in developing countries, including Algeria due to its negative.

This study aims to shed light on the legal and administrative framework adopted to combat tax evasion in Algeria by analyzing preventive, control, and punitive mechanisms, as well as examining the economic consequences of this phenomenon.

The research also evaluates the effectiveness of these mechanisms in reducing tax evasion and proposes a set of recommendations to improve the performance of the tax system and promote the principles of tax justice.