

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
Ministry of High Education and Scientific Research  
جامعة محمد البشير الابراهيمي برج بو عريريج  
University of Mohamed el Bachir el Ibrahimi-Bba  
كلية الحقوق والعلوم السياسية  
Faculty of Law and Political Sciences



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي في الحقوق  
تخصص: قانون أعمال  
الموسومة بـ:

**دور مصالح الضرائب في محاربة التهريب الضريبي**

تحت إشراف:

- بركات مولود

إعداد الطالبين:

- حساني عامر

- تيريرات فريد

لجنة المناقشة

| الرتبة | الصفة       | (اللقب والاسم) |
|--------|-------------|----------------|
| رئيسا  |             |                |
| مشرفا  | أستاذ محاضر | بركات مولود    |
| ممتحنا |             |                |

السنة الجامعية: 2021 - 2022

## شكر وتقدير

يقول الرسول صلى الله عليه وسلم: "من أسدى إليكم معروفا فكافئوه فإن لم تستطيعوا فادعوا له". بادئ ذي بدء أتقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذ بركات مولود الذي لم يخل علينا من ينابيع المعرفة والعلم التي تسكن وجدانه.

ولم يتوان ولو لحظة في توجيهي للمنهج العلمي المتبع في إعداد المذكرة، وأعيد له الشكر على سعة خاطره وطول باله

. كما أرف تشكراتي إلى الأساتذة أعضاء اللجنة المناقشة

وفي الأخير لا ننسى تقديم الشكر إلى كل الأسرة الجامعية التي قدمت لنا خدمات من قريب أو بعيد.

## إهداء

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على خاتم الأنبياء والمرسلين ومن تبعهم بإحسان  
إلى يوم الدين.

أهدي هذا العمل المتواضع إلى من ربّني بالصلوات والدعوات إلى أعلى إنسان في  
الوجود "أمي الحبيبة" أطال الله في عمرها.

إلى من كلفه بالهبة والوقار من علمني العطاء بدون انتظار إلى من أحمل اسمه بكل  
افتخار "والدي العزيز" أرجوا من الله أن يمد في عمرك لثرى ثمار قد حان اقتطافها بعد  
طول انتظار.

أطال الله في عمرهما اللذان مهما فعلنا لن نقدم لهما ذرة من أفضالهم علينا.  
إلى الأعمدة التي ارتكز عليها للصمود إلى من بوجودهم اكتسب قوة ومحبة لا حدود لها  
إلى جميع أساتذتي الكرام ممن لم يتوانوا في مد يد العون لي إلى كل هؤلاء اهدي ثمرة  
هذا الجهد المتواضع

\*حساني عامر\*

# إهداء

احمد الله سبحانه وتعالى على توفيقه لي فهو حسبي ووكيلي.

وصلت رحلتي الجامعية إلى نهايتها بعد تعب ومشقة.

وها أنا اهدي ثمرة جهدي إلى أحب وأغلى إنسانة على قلبي، إلى من تعبت وسهرت

ومنحت وشجعت وكانت دعواتها سببا في توفيقني ونجاحي، إلى الغالية \*أمي\*.

إلى من كان العون والسند إلى الشخص الذي ضحى ولم يدخر جهدا لإسعادي \*أبي

الغالي\*.

أطال الله في عمرهما ومتعهما بالصحة والعافية وأدامهما تاجا فوق رأسي.

إلى زوجتي الحبيبة .

وارجوا من الله سبحانه وتعالى أن يكون بحشنا هذا موفقا وميسرا بإذن الرحمان الرحيم

الذي يقول للشيء كن فيكون ذو الجلال والإكرام.

\*تبريرات فريد\*

# مقدمة

## مقدمة:

تسعى جل الدول في العالم إلى وضع البرامج الاقتصادية الجيدة للنهوض بالاقتصاد الوطني وتحقيق التنمية الاقتصادية الشاملة في مختلف القطاعات، الجزائر بدورها ومنذ الاستقلال عمدت إلى تبني عدة إصلاحات اقتصادية خاصة بعد المرحلة الاشتراكية أين توجهت نحو اقتصاد السوق، حيث كانت تعتمد على الجباية البترولية بالدرجة الأولى في تغطية النفقات العامة للدولة، لكنها لم تكن تولي الأهمية الكبرى للضريبة التي تمثل أهمية كبرى بالنسبة للدول المتطورة.

بدأت الجزائر في تبني عديد الإصلاحات بعد مرحلة 1991 حيث عمد المشرع إلى تعديل النصوص القانونية وتبسيطها وخلق هياكل إدارية جديدة تتولى مهمة تحصيل الضريبة، والضريبة في تعريفها "هي أداء نقدي يقدمه المكلف بالضريبة للدولة دون مقابل ويكون جبريا"

مع كل هذه الإصلاحات فإن ظاهرة التهرب الضريبي تبقى هاجسا للحكومات المتتابة حيث يؤثر هذا الأخير على الاقتصاد الوطني ويجعل الدولة عاجزة عن تغطية نفقاتها العامة لذلك سعت الدولة إلى محاربة هذه الظاهرة حيث خلقت العديد من الوسائل الوقائية والرقابية لمراقبة المكلفين وتصريحاتهم المقدمة، حيث يقوم المكلف بالتصريح بمداخيله لدى مصالح الضرائب وهذه الأخيرة تراقب التصريحات شكلا عن طريق فحص الملف ومضمونا من خلال مراقبة السجلات والدفاتر المحاسبية.

وتتمثل أهمية الموضوع العلمية في إبراز حقيقة التهرب الضريبي الذي جعل ميزانية الدولة تعاني من العجز جراء نقص التحصيل الضريبي حيث أصبحت عاجزة عن تغطية النفقات العامة والأعباء الضرورية لتسيير الشأن العام، حيث أنه كلما زاد التحصيل الضريبي كلما نقص التهرب الضريبي.

ومن بين الأسباب الموضوعية التي دفعتنا إلى إختيار الموضوع هو دراسة الأسباب الحقيقية التي تجعل من المكلف بالضريبة يمارس التهرب الضريبي، وكذا تبيان دور مصالح الضرائب في مكافحة هذه الظاهرة، التي باتت تؤرق الدولة ومن بين الأسباب أيضا قلة الدراسات الخاصة بدور بمصالح الضرائب في ممارسة الرقابة الجبائية.

من بين الصعوبات التي واجهناها هي قلة المراجع بخصوص هذا الموضوع، كذلك قلة الدراسات السابقة مما شكل عائقا أمامنا في البحث، أيضا صعوبة الحصول على المعلومة من أصحاب الاختصاص.

وتتمثل أهداف دراسة هذا الموضوع في معرفة فعالية الأساليب المنتهجة من طرف مصالح الضرائب في محاربة التهرب الضريبي وكذا دراسة الأسباب التي تدفع المكلف للتملص من دفع الضريبة وكيف عالج المشرع هذه الظاهرة.

إنطلاقا مما سبق يمكننا صياغة الإشكالية التالية:

**هل الآليات المخولة لمصالح الضرائب كفيلة بالحد من ظاهرة التهرب الضريبي؟**

ولمعالجة الإشكالية المطروحة إعتمدنا في بحثنا على المنهج الوصفي في استعراض جزئيات الموضوع وتبيان أسباب ودوافع المكلف بالضريبة للتهرب من ضريبته وكذا معرفة المهام المسندة لمصالح الضرائب في محاربة ظاهرة التهرب الضريبي وطبيعته وكذا المنهج التحليلي فيما يتعلق بتحليل النصوص القانونية.

للإجابة على الإشكالية المطروحة تم تقسيم الموضوع إلى فصلين يتناول الفصل الأول الآليات الوقائية المخولة لمصالح الضرائب في محاربة التهرب الضريبي وقسمناه إلى مبحثين كالتالي:

**المبحث الأول:** الآليات الوقائية المخولة لمصالح الضرائب على مستوى التشريع والإدارة الضريبية.

**المطلب الأول:** الآليات الوقائية على مستوى التشريع الضريبي

**المطلب الثاني:** الآليات الوقائية على مستوى الإدارة الضريبية

**المبحث الثاني:** الآليات الوقائية المخولة لمصالح الضرائب على مستوى المكاف بالضريبة

**المطلب الأول:** توعية المكاف بالضريبة

**المطلب الثاني:** إزالة التوتر بين المكاف والإدارة

أما في الفصل الثاني فتناولنا أهم الآليات الرقابية التي استخدمها المشرع في محاربة التهرب الضريبي فكان عنوان الفصل كالتالي: الدور الرقابي لمصالح الضرائب في محاربة التهرب الضريبي

**المبحث الأول:** الوسائل الرقابية

**المطلب الأول:** الرقابة العامة

**المطلب الثاني:** الرقابة المعمقة

**المبحث الثاني:** الوسائل التي تتبعها مصالح الضرائب في قمع التهرب الضريبي

**المطلب الأول:** إجراءات المتابعة

**المطلب الثاني:** الآليات العقابية



# الفصل الأول

الآليات الوقائية المخولة لمصالح الضرائب في محاربة  
التهرب الضريبي

## الفصل الأول:

### الآليات الوقائية المخولة لمصالح الضرائب في محاربة التهرب الضريبي

التهرب الضريبي ظاهرة منتشرة في العديد من الدول عبر العالم حيث نلاحظ أن جل الحكومات تسعى لمحاربتة بشتى الطرق والوسائل لما لهذا الأخير تأثير سلبي على ميزانية الدولة، والجزائر من بين الدول التي أولت إهتماما كبيرا لمجال السياسة الضريبية من خلال الاعتماد على مجموعة من الوسائل والمبادئ والآليات من أجل مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، لذلك سنتناول في هذا الفصل الآليات والأساليب التي وضعها المشرع الجزائري في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي بشتى الوسائل حيث وضع المشرع الجزائري العديد من الآليات الوقائية التي يمكن أن تحد من ظاهرة التهرب الضريبي سواء على مستوى التشريع الجبائي أو على مستوى الإدارة الضريبية أو كذلك على مستوى المكلف بالضريبة وسنتطرق لهذه العناصر في ثلاث مباحث.

## المبحث الأول:

### الآليات الوقائية المخولة لمصالح الضرائب على مستوى التشريع والإدارة الضريبية.

التشريع الضريبي هو حجر الأساس في المنظومة الضريبية فإذا صلح صلحت المنظومة الضريبية والعكس صحيح، وطالما أن التشريع هو الإطار الذي ينظم الضرائب وعملية تحصيلها ومراقبتها ومجابهة التهرب الضريبي، وتبعاً لذلك يتفاوت حجم الجرائم الضريبية وفقاً لطبيعة النظام الضريبي السائد في الاقتصاد سواء من حيث عدد الضرائب المفروضة أو معدلاتها أو طبيعة القاعدة الضريبية التي تتم على أساسها عملية اقتطاع الضريبة المستحقة، إضافة إلى ذلك فإن التعقيدات والتعدد في الصياغة القانونية للتشريعات الضريبية تلعب دوراً هاماً في تشجيع التملص أو الحد منه، تبعاً لدرجة التعقيد في الصياغة، وتبعاً لذلك اهتدى المشرع إلى تطوير التشريع الضريبي عن طريق إعادة النظر في التشريعات والقوانين النافذة، والعمل على تحسين الصياغة القانونية السليمة بعد استبعاد الأحكام التعسفية وغير الملائمة للظروف لذا استوجب العمل على وضع نظام ضريبي منسجم وخالي من التعقيد بحيث لا يتضمن ثغرات قانونية تجعل المكلف بالضريبة يتملص من دفعها بطريقة سهلة وسلسة دون أن تتمكن إدارة الضرائب من متابعته بتهمة التهرب الضريبي نتيجة الثغرة القانونية التي أهملها المشرع.

### المطلب الأول: الآليات الوقائية على مستوى التشريع الضريبي

يلعب التشريع الضريبي الدور الأساسي في مواجهة التهرب الضريبي، لذلك وجب العمل على صياغة التشريع الضريبي بشكل يسهل عملية فهمه من قبل المكلفين، وموظفي الضرائب وذلك بصياغة نظام تشريعي بسيط وعادل يتميز بالاستقرار والثبات، وجعله مرناً متماشياً مع وتيرة النمو الاقتصادي.

نجد أن المشرع يسعى دائما وفي كل مرة إلى جعل النصوص التشريعية أكثر وضوحا وبساطة تجعل من المكلف بالضريبة مضطرا لدفع ضريبيه، ويتم تعديل التشريع الضريبي بما يناسب السياسة المالية والحالة الاقتصادية للدولة لأنه وببساطة كلما كان النص القانوني الضريبي واضح كالم سهل من عملية التحصيل ومتابعة الضريبة من جهة ومن جهة أخرى جعل المكلف بالضريبة في منأى عن التهرب كون النص لا تحتويه عبارات الغموض والإبهام التي تجعل هذا الأخير يعطي تفسيرات أو تأويلات تناسبه وفيما يلي نحاول شرح تبسيط بعض المفاهيم من خلال الفروع التالية:

### الفرع الأول: تبسيط النص التشريعي الضريبي

إن تعقد التشريعات الضريبية وتعددتها وتعقد القواعد التشريعية التي تنظمها سواء عند تقدير الضريبة أو عند حساب قيمتها، والتي يكون هدفها غالبا تحقيق أكبر قدر من العدالة في توزيع العبء الضريبي والتي قد تثير العديد من المشكلات الفنية التي يصعب على غالبية المكلفين التوصل إلى حلول لها أو فهم أبعادها وبالتالي لابد من أن تزيد من احتمالات التملص الضريبي (1) فقد اتسم النظام الجبائي الجزائري قبل الإصلاحات بتعقيدات كثيرة نتيجة المغالاة في عدد الضرائب والمعدلات وطرق الحساب، الأمر الذي أدى إلى كثرة المواد الخاضعة للضريبة وهذا التنوع في الضرائب وتعددتها يسمح للمكلف باستغلال هذه الوضعية لتقديم تصريحات أساس ضريبي يناسبه، ولذلك كلما كانت الصيغة معقدة يكون القانون أقل وضوحا ويترك مجالا واسعا لتدخل الإدارة الجبائية في تحديد الإعفاءات والتخفيضات هذا ما يؤدي إلى عدم قناعة المكلف بالضريبة المفروضة عليه وبالتالي يحاول التهرب منها (2).

1\_ محمد خالد المهايبي، التهرب الضريبي وآليات مكافحته، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، القاهرة، مصر، 2010، ص 253.

2\_ عبد الحميد محمد قاضي، مبادئ المالية العامة، دار الجامعة، الاسكندرية، مصر، 1997، ص 142.

وقد حاول المشرع الجزائري التخفيف من حدة هذه التعقيدات من خلال ما جاء به في التعديلات الجبائية التي حملت في طياتها ضرائب جديدة عدل بعضها منها بموجب القانون 36/90 المؤرخ في 31 ديسمبر 1990 المتضمن قانون المالية 1991 فمن خلال هاته الإصلاحات تم تأسيس ضريبتين جديدتين على الدخل وهما الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) والضريبة على أرباح الشركات (IBS) بالإضافة إلى ذلك فقد تم تأسيس ضريبة جديدة على الانفاق العام تتمثل في الرسم على القيمة المضافة (TVA)<sup>(1)</sup>.

### أولاً: الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG):

تنص المادة الأولى من ق ض م ر م "تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على الدخل (تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي" وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة " المحدد وفقا لأحكام المواد من 85 إلى 89 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة <sup>(2)</sup> ويحدد الدخل الإجمالي الصافي السنوي والذي يعتبر كوعاء أو كأساس للضريبة على الدخل الإجمالي يجمع الأرباح والمداخيل الصافية المبينة في المواد من 11 إلى 76 والأعباء ال المذكورة في المادة 85 من قانون ض م ر م <sup>(3)</sup>.

وتتماز هذه الضريبة بالبساطة سواء للمكلف أو الإدارة الضريبية، فالمكلف يكتفي باكتتاب تصريح واحد عوض تصريحات متعددة مختلفة عن كل صنف من أصناف دخله، أما بالنسبة لإدارة الضرائب فإنها تكتفي بفحص تصريح واحد تطبق عليه إجراءات

1\_ حاشي عبد الرحمان، آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة زيان عاشور الجلفة، سنة 2015، ص 86.

2\_ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المحمل من الموقع <http://WWW.MFDGI.GOV.DZ> يوم 28 ماي 2022 على الساعة 12 و30 دقيقة المادة الأولى.

<sup>3</sup> -أنظر المادة 10 من الفقرة الثانية من قانون ض م ر م ص 10.

موحدة فيما يخص ربط وتحصيل الضريبة والظعن فيها مما يسمح بتخفيض النصوص الضريبية وبالتالي العمل على استقرار النظام الضريبي من جانب التنظيمي والقانوني.<sup>(1)</sup>

### ثانيا: الضريبة على أرباح الشركات (IBS)

جاء المشرع الضريبي بقانون ضريبة أرباح الشركات التي تعد أحد الركائز الأساسية التي جاء بها الإصلاح الضريبي لسنة 1991<sup>(2)</sup> إذ تم التمييز لأول مرة بين الأشخاص الطبيعيين والأشخاص الاعتبارية بإخضاع كل فئة لضريبة خاصة بهم، حيث تضمنت المادة 135 من قانون (ض م ر م) ما يلي " تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح والمدخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136 وتسمى بالضريبة على أرباح الشركات<sup>(3)</sup> وأسست الضريبة على أرباح الشركات لتراجع وتعوض النقائص والاختلالات السابقة التي ميزت الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية التي كانت تفرض على الأشخاص المعنويين في شكل معدل نسبي وعلى الأشخاص الطبيعيين في شكل معدل تصاعدي، كما أنها تفرض على المؤسسات الجزائرية والأجنبية دون تمييز أو مفاضلة بينهما كما تطبق وجوبا على الأشخاص الخاضعين لنظام الضريبة حسب الربح الحقيقي مهما كان رقم الأعمال المحقق، وعلى أن يحدد الربح على أساس مسك محاسبة محاسبة منظمة طبقا للقوانين<sup>(4)</sup>.

وقد عرفت الضريبة على أرباح الشركات العديد من التعديلات مست معدلات فرضها والأشخاص والمدخيل الخاضعة لها وكان الغرض منها تأمين الموارد المالية وتعزيز التنمية الاقتصادية للإقتصاد الجزائري خاصة وأن هذا الأخير تحول من الإقتصاد

1\_ عزوز سليمة، الآليات القانونية لمواجهة الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري، أطروحة دكتوراه في القانون،

كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد بوضياف - المسيلة، 2018-2019، ص 137.

2\_ قانون رقم 36/90 مؤرخ في 31/12/1990، يتضمن قانون المالية لسنة 1991، ج ر عدد 57، سنة 1991.

3\_ قانون ض م ر م المادة 135، المرجع السابق، ص 58.

4\_ حميدة بوزيدة، فعالية التمويل بالضريبة في ظل المتغيرات الدولية دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري للفترة

1995-1988، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1995، ص 156.

الموجه إلى الاقتصاد الحر ولعل ما يميز هذا التوجه هو تحسين المناخ الاستثماري وتعزيز الانفتاح على الاستثمار الأجنبي وتقليص دور القطاع العام وزيادة أهمية القطاع الخاص.<sup>(1)</sup>

### ثالثا: الرسم على القيمة المضافة

يعرف الرسم على القيمة المضافة على أنه ضريبة تظهر بشكل نقدي محدد على أساس حجم القيمة المضافة، يفرض على سبيل الإلزام على المنتجين والمقاولين والتجار وغيرهم كوسطاء لأن العبء يتحمله المستهلك النهائي ومن خلال ما سبق نجد أن هذا الرسم ينفرد بمجموعة من الخصائص أهمها أنه رسم قيمي أي يفرض بمعدلات معينة يقع على عاتق المستهلك ولا يشعر بتسديدها لأنها تدخل ضمن ثمن السلعة أو الخدمة المقدمة مع تميزه بالحياد والشفافية عن غيره<sup>(2)</sup>.

إن المعدلات المفروضة لهذا الرسم تناسب كل عملية خاضعة له، بحيث عند بداية الإصلاحات كانت أربعة معدلات ثم تقلصت إلى ثلاثة وبموجب قانون المالية لسنة 2001 أصبح الرسم على القيمة المضافة يضم معدلين فقط العادي 17% والمخفض 7% وهذا بهدف التأقلم مع التغيرات الراهنة ودفع عجل التنمية الاقتصادية وبالمقابل تسهيل الإجراءات العملية الخاصة بهذا الرسم<sup>(3)</sup>.

وعليه فالمشرع الجبائي في إصلاح مستمر للتشريعات الضريبية مثل ما هو الحال في الإصلاح الذي جاء في مجال نظام التقدير الجزافي حيث قام المشرع بفرض الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU) منذ سنة 2007 وهي ضريبة جمعت بين عديد من الضرائب

1\_ عزوز سليمة، الآليات القانونية لمواجهة الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري، مرجع سبق ذكره، ص 134-135.

2\_ ميلودي تومي، محاسبة الرسم على القيمة المضافة، دار القدس، بسكرة، الجزائر، 2006، ص 10.

3\_ لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2009-2010. ص 10.

الفصل الأول: \_\_\_\_\_ الآليات الوقائية المخولة لمصالح الضرائب في محاربة التهرب الضريبي

بالنسبة للمكلفين الخاضعين لنظام التقدير الجزافي وهي الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) والرسم على النشاط المهني (TAP) والرسم على القية المضافة (TVA).

### الفرع الثاني: عدالة النظام الضريبي

إن لعدالة النظام الضريبي دور كبير في التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي فإذا اقتنع المكلف بعدالة النظام الضريبي فسوف يدفع ما عليه دون احتجاج أو تأفف لأنه يحس في نفسه بأنه يوجد عدل في توزيع العبء الضريبي بين أفراد المجتمع دون تمييز، وتكون الضريبة تصاعديا لذلك يسعى المشرع الجزائري إلى ضمان العدالة في توزيع العبء الضريبي، غير أن ذلك لا يكون إلا على نحو تقريبي (نسبي) حيث تنقصه وسائل التحقق من تساوي العبء على عاتق المكلفين النزهاء الأمر الذي يولد إحساسا بالظلم عند المكلف النزيه الشيء الذي يؤثر سلبا على سلوكه وروح المسؤولية في أداء التزاماته الجبائية ليفسح المجال بذلك إلى تعديم فرص التهرب الضريبي.

إن غياب عدالة ضريبية يضر بالمكلفين الذين لا يحاولون التخلص من التزامهم الضريبي وذلك بتحميلهم مزيدا من الضرائب عند رفع سعر الضريبة، أو عند فرض ضرائب أخرى جديدة من أجل تعويض النقص عن تهرب البعض وهذا ما يضعف النسيج الاجتماعي ويظهر جليا ضعف العدالة الجبائية في التشريع الجزائري من خلل عدة أمور.<sup>(1)</sup>

- من خلال الضرائب المفروضة نلاحظ أن الموظف تقطع منه ضرائب مجحفة مقارنة مع أصحاب المحلات التجارية الذي تقطع منه ضرائب قليلة بناء على تصريحه.
- أن طريقة الاقتطاع من المصدر مقتصرة على بعض المداخيل دون الأخرى، حيث أن التهرب في هذه الحالة منعدم عكس باقي المداخيل.

1\_ يحيواوي نصيرة، التهرب والغش الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2006، ص



- يغلب الطابع النسبي على الضرائب المباشرة فهو لا يراعي حجم الدخل مما يجعله مجحفاً في حق أصحاب الدخل الضعيفة.
- الاختلاف في المعاملة بحصول المؤسسات العمومية على مزايا عكس المؤسسات الخاصة، ضف إلى ذلك الامتيازات الممنوحة للمؤسسات الأجنبية تحت مظلة جذب رؤوس الأموال الأجنبية من أجل الاستثمار في الجزائر<sup>(1)</sup>.

إن الإحساس بالتعسف الضريبي من أهم العوامل التي تؤدي إلى استفحال ظاهرة التهرب الضريبي ولمعالجة ذلك الوضع يعمل المشرع على إرساء نظام ضريبي عادل وذلك من خلال مراعاة مايلي:

- تجنب الإزدواج الضريبي.
- الإعفاءات ضريبية تكون مدروسة من قبل المختصين في مجال الضرائب والاقتصاديين وهو ما يعود بالنفع على الخزينة العمومية.
- الأخذ بمبدأ شخصية الضريبة.
- شمولية الضريبة.

### المطلب الثاني: الآليات الوقائية على مستوى الإدارة الضريبية

من خلال الإصلاحات التي شهدتها أو بالأحرى عرفها التشريع الضريبي حاول المشرع الجزائري إعادة تنظيم القطاع باستحداثه لهياكل جديدة ومنح لها سلطات واسعة تمكنها من الكشف عن ظاهرة التهرب الضريبي ومواجهتها.

إن تنظيم العدالة الضريبية وفق مبدأ لامركزية الإدارة، يهدف إلى فسح المجال لاتخاذ القرارات بصفة عقلانية وضمان سرعة وفعالية العمل، وبحثاً عن فعالية الإدارة

1\_حاشي عبد الرحمان، آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مرجع سبق ذكره، ص 11.

الفصل الأول: \_\_\_\_\_ الآليات الوقائية المخولة لمصالح الضرائب في محاربة التهرب الضريبي

الضريبية في الجزائر قام المشرع ببعض التعديلات في جانبها التنظيمي بإعادة هيكلة مصالحها على المستويين المحلي والمركزي، وذلك لتجاوز نقائص التنظيم السابق والتكيف مع الإصلاحات الضريبية المنتهجة وفي هذا المجال تم تحويل الإدارة المركزية إلى مديرية عامة للضرائب (DGI)، وذلك بموجب المرسوم التنفيذي 190/90 الصادر في 23 جوان 1990<sup>(1)</sup> والمتضمن تنظيم الإدارة المركزية لوزارة الاقتصاد، أما على المستوى المحلي فبموجب المرسوم التنفيذي 60/91 الصادر في 23 فيفري 1991.<sup>(2)</sup>

### الفرع الأول: المصالح المركزية للضرائب

#### المديرية العامة للضرائب (DGI)

تم استحداثها بموجب المرسوم التنفيذي 190/90، ومن مهام المديرية العامة للضرائب نذكر:

- السهر على دراسة واقتراح وإعداد النصوص التشريعية والتنظيمية وكذا تنفيذ التدابير الضرورية لإعداد وعاء الضرائب وتصفيتها وتحصيل الضرائب والحقوق والرسوم الجبائية وشبه الجبائية.
- السهر على تحضير ومناقشة الاتفاقيات الجبائية الدولية والاتفاقات الدولية التي تحتوي على أحكام جبائية أو شبه جبائية.
- تنفيذ التدابير الضرورية لمكافحة الغش والتهرب الجبائيين.
- السهر على التكفل بالمنازعات الإدارية والقضائية المتعلقة بالضرائب والحقوق والرسوم أيا كانت طبيعتها.
- توفير أدوات تحليل ومراقبة تسيير ومردودية مصالح الإدارة الجبائية، لاسيما مؤشرات نجاعة المصالح الجبائية.

1\_ المرسوم التنفيذي 190/90 المؤرخ في 1990/07/23، المتعلق بتنظيم الإدارة المركزية لوزارة الاقتصاد، ج ر، عدد 26، الصادرة بتاريخ 1990/07/27، ص 15.

2\_ المرسوم التنفيذي رقم 60-91 المؤرخ في 1991/02/23، المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية واختصاصاتها، ج ر عدد 09، الصادرة بتاريخ 1991/02/27، ص 09.

- السهر على تحسين علاقات المصالح الجبائية مع المكلفين بالضريبة.(1)

## الفرع الثاني: المصالح الخارجية للضرائب

### أولا المديرية الجهوية للضرائب (DRI)

نص عليها المرسوم التنفيذي رقم 91-60 في المادة الأولى منه، حيث تم انشاء تسعة مديريات جهوية تتوزع على النحو التالي: الجزائر، البلدية، الشلف، وهران، قسنطينة، سطيف، عنابة، ورقلة، بشار وهذه المديريات تتكفل بتنسيق ومراقبة عمل الإدارات الولائية، كما تتمتع باستقلالية تامة من حيث التصرف واتخاذ القرارات، مما يسمح بدعم مركزها وتقوية سلطتها، وتضم المديريات التالية:

- المديرية الفرعية للتكوين.
- المديرية الفرعية للتنظيم والوسائل.(2)
- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.
- المديرية الفرعية للرقابة.
- ومن أهم مهام المديريات الجهوية للضرائب نذكر(3):
- تقدم إي اقتراح لتكييف التشريع الجبائي.
- تشارك في أعمال تكوين الأعوان وتحسين مستواهم وتجديد معلوماتهم.
- تدرس طلبات تنقل الأعوان فيما بين الولايات.
- تقدر ما تحتاج إليه المصالح الجبائية الجهوية من وسائل بشرية ومادية وتقنية ومالية وتعد تقريرا دوريا عن ظروف سير هذه الوسائل واستعمالها.
- تنظم أشغال لجنة الطعون لدى الجهات المصدرة للقرار، والتي تنشأ في المستوى الجهوي.

1\_حاشي عبد الرحمان، آلية مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مرجع سبق ذكره، ص 13.

2\_المرجع نفسه، ص 14.

3\_المرسوم 91-60، مرجع سبق ذكره، المادة 03 منه، ص 353.

- توافق على استفادة الخاضعين للضريبة من نظام المشتريات المعفاة من الرسوم حسب الشروط التي ينص عليها التشريع المعمول به
- السهر على احترام أدوات تدخل المصالح الجبائية الجهوية وطرقه ومقاييسه واجراءاته.
- إعداد بصفة دورية حصيلة وملخصات عن أعمال المصالح الجبائية.

### ثانيا المديرية الولائية للضرائب (DWI)

تسهر المديرية الولائية للضرائب على احترام التنظيم والتشريع الجبائين، مع متابعة ومراقبة نشاط المصالح الخارجية لتحقيق الأهداف المحددة لها، كما تعتبر العلاقة بين المديرية الجهوية للضرائب والمديريات الولائية الواقعة ضمن دائرتها الإقليمية علاقة سلمية، وتلتزم المديريات الولائية بإبلاغها بكل الجداول الإحصائية المعدة دوريا والمنصوص عليها في التنظيم المعمول به وتقديم كل البيانات والتقارير التي تخص سير المصالح أو تطبيق التشريع والتنظيم الجبائين<sup>(1)</sup>.

أما المهام الموكلة للمديرية الولائية للضرائب في مختلف المجالات نذكر منها:

### في مجال أساس الضريبة (2)

- تنظم جمع المعلومات الجبائية. واستغلالها.
- تنظم جمع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية.
- تعد برامج التدخل لدى الذين يمولون الضريبة وتتابع تنفيذها وتقوم نتائجها.
- تصدر وتثبت قوائم المنتوجات وشهادات الإلغاء أو التخفيض، وتصادق عليها وتقوم النتائج وتعد الحصيلة الدورية.

1\_ المادة 67 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 12/07/1998، الذي يحدد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والمديريات الولائية وتنظيمها وصلاحياتها، ج ر، عدد 79، الصادرة بتاريخ 25/10/1998، ص 14.  
2\_ المرسوم 91-60، مرجع سبق ذكره، المادة 06 منه، ص 353.

- تتابع تطور القضايا المرفوعة أمام القضاء في مجال وعاء الضريبة ومنازعات التحصيل.

### ثالثا: مفتشيات الضرائب

تم إنشاء مفتشيات الضرائب بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91-60 حيث تتولى مفتشية الضرائب حيث تتولى مفتشية الضرائب على الخصوص مسك الملف الجبائي الخاص بكل خاضع للضريبة حيث تقوم بالبحث وجمع المعلومات الجبائية واستغلالها، ومراقبة التصريحات وإصدار الجداول الضريبية وكشوف العائدات وتنفيذ عمليات التسجيل.

لقد عمد المشرع الجزائري منذ سنة 1991 إلى اعتماد إصلاح تنظيمي وتشريعي من خلال إعادة هيكلة الإدارة الجبائية واستحداث هياكل جديدة من شأنها التقليل قدر الإمكان من ظاهرة التهرب الضريبي، بالإضافة إلى منح صلاحيات واسعة لمفتش الضرائب للقيام بمهامه في الكشف عن حالات التهرب الضريبي.

### تعريف مفتش الضرائب

هو الموظف الذي يشتغل لدى الإدارة الجبائية ويكون برتبة مفتش فأكثر حيث أنه يقوم بجميع العمليات، فيقوم بعملية التحقق في عين المكان أي داخل مكاتب المكلفين بالضريبة من مقاولين ومؤسسات وتجار وغيرهم من المكلفين الذين لديهم ملف جبائي لدى إدارة الضرائب والمعلومات التي تتوفر عليها الإدارة الجبائية.

## مهام مفتش الضرائب

حسب المرسوم التنفيذي 10/299 المؤرخ في 2010/11/29 المتضمن القانون الأساسي الخاص بالأسلاك الخاصة بالإدارة الجبائية فإن مهام مفتش الضرائب تتمثل فيما يلي: (1)

- تنفيذ ومتابعة أشغال الوعاء والتحصيل ومراقبة الضرائب
- معالجة منازعات الضريبة.
- السهر على تطبيق التشريع والتنظيم الجبائيين.

وزيادة على المهام المسندة لمفتشي الضرائب يكلف المفتشون الرئيسيون للضرائب بمايلي: (2)

- القيام بمهام التحليل والتدقيق.
- تحليل النتائج المستخرجة بالنظر للأهداف المحددة واقتراح كل التدابير الموجهة لتحسينها زيادة على المهام المسندة للمفتشين الرئيسيين للضرائب يكلف المفتشون المركزيون للضرائب بما يأتي: (3)

- قيادة مهام التوجيه والتنسيق والمراقبة.
- تنشيط المصالح وتنسيقها وتأطيرها.
- مراقبة تسيير المصالح الجبائية ومحاسبتها وإعداد محاضر المراقبة.
- تأطير نشاطات التكوين.

1\_ المرسوم التنفيذي 299/10 المؤرخ في 2010/11/29، يتضمن القانون الأساسي الخاص بالموظفين المنتمين،

للأسلاك الخاصة بالإدارة الجبائية، ج ر عدد 74، الصادرة بتاريخ 2010/12/05، ص 25.

2\_ المرجع نفسه، ص 26.

3\_ المرسوم التنفيذي 299/10 المؤرخ في 2010/11/29، مرجع سبق ذكره، ص 26.

#### رابعاً: قباضات الضرائب

تم إنشاء قباضات الضرائب بموجب المرسوم التنفيذي 60/91<sup>(1)</sup>، حيث تتكفل قباضات الضرائب خصوصاً بجداول الضرائب وسندات القبض وتحصيل الضريبة ويمكنها أن تتولى زيادة على ذلك التسيير المالي للهيئات العمومية، ثم أعيد تنظيمها نظراً لتعدد مهام قباضي الضرائب الذين كانوا يقومون في الوقت نفسه بتحصيل الضرائب والتسيير المالي للبلديات والقطاعات الصحية مما انعكس سلباً على الحصيلة الجبائية وذلك بالاهتمام بمهمة على حساب أخرى وقد قسمت إلى:

- قباضات التحصيل الضريبي.
- قباضات التسيير المالي للبلديات والقطاعات الصحية.<sup>(2)</sup>

كل هذه التعديلات من الناحية الهيكلية من أجل تنظيم السير الحسن للإدارة الضريبية وضمن سلامة تطبيق التشريعات الضريبية، وهو تنظيم معمول به إلى يومنا هذا.

وبالمقابل فإن تحديث الإدارة الضريبية شرع في الانتقال من نمط إداري أفقي حسب الوظائف (التقييم الجبائي، التحصيل، المنازعات، الرقابة) نحو نمط إداري عمودي التنظيم تعتمد على حجة نشاط المكلفين مقسمة كآلاتي:

#### خامساً: مديرية كبريات المؤسسات (DGI)

أنشأت مديرية كبريات المؤسسات بموجب المرسوم 303/02 المؤرخ في 28/09/2002<sup>(3)</sup> ولها صلاحيات على المستوى الوطني والمكلفة بتسيير كل المهام وهي الوعاء والتحصيل ورقابة المؤسسات والشركات التي يفوق رقم أعمالها مئة (100) مليون دينار، والمؤسسات الأجنبية ومقرها على مستوى الجزائر العاصمة.

1\_ المرسوم التنفيذي رقم 60-91، مرجع سبق ذكره، المادة 11، ص 352.

2\_ تم إلغاء تبعيتها للمديرية العامة للضرائب، وأصبحت تابعة للمديرية العامة للخزينة ابتداء من سنة 2004.

3\_ المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 303-02 المؤرخ في 28/09/2002، المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة

الجبائية وصلاحياتها، ج ر عدد 64، الصادر بتاريخ 09/29/2002، ص 13.

### سادسا: مراكز الضرائب (CDI)

تم إنشاؤها بموجب قانون المالية لسنة 2003<sup>(1)</sup> لاسيما المواد 31 و32 وهي مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي مرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب ولها علاقة مباشرة فيما يتعلق بمركز الإحصائيات وبرمجة المراقبة الجبائية والأعمال التنازعية التي تتجاوز سلطة رئيسها.

إن إنشاء مراكز الضرائب يستجيب إلى ضرورة تحسين عملية التسيير ومراقبة المكلفين ذوي الأهمية المتوسطة والذين لا يتبعون مديرية كبريات المؤسسات حيث تقوم بأعمال الترقيم ومتابعة التصريحات الجبائية والتسديدات والتسجيل المحاسبي للإيرادات والمراقبة وأعمال التحصيل لهذه الفئة من المكلفين.

### سابعا: المراكز الجوية للضرائب (CPI)

تم انشاؤها بموجب قانون المالية 2003<sup>(2)</sup> وحسب المادة 26 من المرسوم التنفيذي 327/06<sup>(3)</sup> فإن هذه المراكز الجوية تتكفل بتسيير:

- المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الجزافي
- المؤسسات الفلاحية والمستثمرات
- الأشخاص الطبيعيين برسم الضريبة المفروضة على الدخل الإجمالي أو على الذمم المالية وكذا الرسوم المفروضة على ممتلكاتهم العقارية
- المؤسسات التابعة لمديريات كبريات المؤسسات ومراكز الضرائب والرسوم غير المتكفل بها من قبل الهياكل الجبائية التي تخضع لها.<sup>(4)</sup>

1\_ القانون 11-02 المؤرخ في 2002/12/24، المتضمن قانون المالية 2003، ج ر، رقم 86، الصادرة بتاريخ 2002/12/25، ص 33.

2\_ القانون 11/02، مرجع سبق ذكره، ص 33.

3- المرسوم التنفيذي 326/06 المؤرخ في 2006/09/18، المحدد لتنظيم المصالح الخارجية لإدارة الجبائية وصلاحياتها، ج ر عدد 59، الصادرة بتاريخ 2006/09/24، ص 07.

4- حاشي عبد الرحمان، آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مرجع سبق ذكره، ص 17.



إن هذه التعديلات التي سعت إلى إعادة تنظيم الإدارة الضريبية من الناحية الهيكلية تبقى منقوصة الفعالية إذا لم يتزامن معها إصلاح شامل للإدارة الضريبية يسعى إلى (1):

- تنظيم سير الإدارات المختلفة بما يضمن سلامة تطبيق التشريعات الضريبية
- تنسيق العمل بين مختلف الإدارات على المستوى الوطني لتوحيد المعاملة الضريبية
- تحسين وسائل الفحص والمراجعة وتحديد معايير اختيار العينة التي يتم فحصها.
- تبسيط إجراءات المنازعات وإضفاء الشفافية في حل مختلف المنازعات لكسب المكلف.

إن الإصلاح الضريبي الذي تبنته الجزائر إصلاح تدريجي، بحيث لم تستقر الضرائب المنبثقة عنه، إذ نجد أن كل أو بالأحرى جل قوانين المالية لم تخل من التعديلات الضريبية، كصدور قانون الإجراءات الجبائية سنة 2002، بالإضافة إلى التعديلات التنظيمية للإدارة الضريبية كإنشاء مديرية كبريات المؤسسات، فرغم أن التحديثات المتواصلة للأنظمة الضريبية الفعالة إلا أنها قد تؤدي إلى ردود أفعال سلبية لدى المكلفين بالضريبة حيث يصعب عليهم مسايرة ومتابعة التغيرات التي تطرأ على النظام الضريبي والقواعد المعمول بها فتكثر الاعتراضات مما قد يؤثر سلباً على سلوك وروح المسؤولية لدى أي قطاع منهم في أداء التزاماتهما الجبائية ليفسح المجال بذلك على تدعيم فرص التهرب الضريبي.

- تسهيل الإجراءات الإدارية المرتبطة بالمكلف وتوفير تصريحات ضريبية بسيطة في مواعيدها المحددة .

1\_ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مطبعة دار هومة، 2003، ص 153.

## المبحث الثاني

### الآليات الوقائية المخولة لمصالح الضرائب على مستوى المكلف بالضريبة.

إن فرص نجاح أي نظام ضريبي يعتمد أساساً على درجة الوعي الضريبي لدى المكلف وثقافته الضريبية ومدى اقتناعه بأهمية الضريبة في تمويل الخزينة العمومية من أجل تنفيذ البرامج الحكومية التي تعود بالمنفعة الجماعية ومدى اقتناعه كذلك بعدالتها، لأن تبعيته إرتكاب الجريمة الضريبية لا تقع على المشرع المالي والإدارة وحدها وإنما تقع كذلك على المكلف. ومنه تسعى الإدارة الضريبية دوماً إلى تحسين العلاقة بالمكلف وكسب ثقة المكلف وتوعيته وإعلامه بكل التزاماته.

لم تكن العلاقة بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة تتمتع بسمة حسنة في معظم المجتمعات وذلك لاختلاف نظرة كل منهما للآخر وما هو إلا تعبير عن ردود الفعل النفسية من المكلف بالضريبة اتجاه الإدارة الضريبية فأصبح كل طرف يستعمل من الطرق ما يتاح له لمواجهة الطرف الآخر فالإدارة تتعسف في فرضها للضرائب وكيفية تحصيلها والمكلف بالضريبة يرتكب الجرائم الضريبية سعياً منه لعدم دفع الضرائب ومنه تسعى الإصلاحات الضريبية دوماً إلى كسب ثقة المكلف وتوعيته والتخفيف من حدة التوتر الموجود بينه وبين الإدارة

### المطلب الأول: توعية المكلف بالضريبة

تعد توعية المكلف بالضريبة من الوسائل الوقائية لمعالجة الجرائم الضريبية من الوسائل الوقائية لمعالجة الجرائم الضريبية وذلك عن طريق تنمية الوعي الضريبي للمكلف، يعني تحسيسه بدور الضريبة في عملية التنمية الاقتصادية وما يعود على الدولة من فوائد جراء تحصيلها ومن أجل ترسيخ الوعي بين أفراد المجتمع حول ضرورة دفع الضرائب يجب تحقيق المفاهيم التالية:

### الفرع الأول: ترسيخ ثقافة الالتزام بالضريبة

يجب على الدولة أن ترسخ المفاهيم الأساسية المتعلقة بالضريبة ودورها في تحقيق التنمية الاقتصادية عن طريق الإيرادات المحققة منها وكيفية توجيهها إلى مصادر أخرى تعود على المواطن بالنفع العام وكذا على الدولة في إطار بناء إقتصاد وإنشاء البنى التحتية التي تحقق بواسطتها النهوض بالقطاعات هذا كله لا يتأتى إلا بإقناع المكلف بالضريبة بدور الضريبة في تمويل المشاريع الإستراتيجية للدولة، كما يجب على الدولة توعية المكلف بشتى الوسائل السمعية والبصرية والمقروءة وكذا تنظيم الندوات والملتقيات وواظهار الجوانب السلبية لظاهرة التهرب الضريبي وما تخلفه من خسائر للخزينة العمومية في إطار تحقيق تنمية اقتصادية يستفيد منها المواطن وعلى سبيل المثال نجد أن فرنسا ومنذ سنة 1977 أقرت مادة يطلق عليها التريبة الجبائية والتي كانت ضمن مناهج التريبة وذلك في الطور الأول من التعليم المتوسط حتى تنشأ ثقافة ضريبية لدى المجتمع.

### الفرع الثاني: الضريبة عبارة عن إلتزام خلقي

أي إقناع المكلف بالضريبة بضرورة أداء واجبه الضريبي ويكون ذلك عن طريق الرفع من مستواهم الخلقي بالشكل الذي يؤدي بهم إلى الاقتناع بضرورة الالتزام بواجباتهم الجبائية، إذ يجب تحسيس المكلف بالضريبة بأنها أكثر من إلتزام قانوني وتصل إلى الالتزام الخلقي وأنها تعود بالنفع العام على الجميع دولة ومواطننا وأن عدم أدائه لهذه الالتزامات يؤدي إلى تحميل الغير من المواطنين لعبئها فهي مظهر من مظاهر التكافل الاجتماعي بين أفراد المجتمع.

### الفرع الثالث: توطيد العلاقة بين المكلف والدولة

يتم ذلك عن طريق تنوير الرأي العام بالبرامج الحكومية المنتهجة والمحققة من العائدات الضريبية التي تم تحصيلها، بين المكلف بالضريبة والجهات الضريبية، فالمكلف الذي يفتتق بسياسة الدولة في مجال الضرائب وتحصيلها وانفاقها على ما يعود بالمنفعة على المواطن من جهة وعلى الدولة من جهة أخرى حينها يفتتق المكلف بالضريبة بواجبه

تجاه الدولة فيما يخص دفع الضريبة ويكون للمكلف كذلك حق طلب الاعفاء من الضريبة أو التنازل وكذلك حقه في الاعتراض على الإجراءات وعلى التقدير.

#### الفرع الرابع: إطلاع المكلف بمستجدات الضريبة

يجب تطوير وترقية الثقافة الضريبية لدى المكلفين بالضريبة وذلك بإطلاع المكلف بمختلف المستجدات والتعديلات التي يشهدها النظام الضريبي، وتستعين الإدارة الضريبية بالصحف والجرائد والمجلات والمنشورات الدورية والكتيبات وكذا مشاركتهم في المنتقيات التي تساهم وزارة المالية والإدارة العامة للضرائب بتنظيمها لإبراز مستجدات النظام الضريبي تشرح مختلف الإجراءات الضريبية إضافة إلى استعمال عبارات إخبارية تحسيسية بسيطة يفهمها كل مواطن مهما كان مستواه<sup>(1)</sup>.

#### المطلب الثاني: إزالة التوتر بين المكلف والإدارة

إن تعسف الإدارة وتجاهلها للمكلف سوف يخلق جوا من التوتر في العلاقة بينهما، إذ يربط المكلف نظرتة للضريبة بالإدارة كجهاز تنفيذي لا غير، كما يمكن أن نفسر ارتكاب الجرائم الضريبية على أساسها التاريخي والنفسي بالإضافة إلى تدهور المستوى الخلفي لدى بعض موظفي الإدارة الضريبية في انعدام اللباقة في تعاملهم مع المكلفين، لذا يجب إزالة التوتر بين المكلف والإدارة الضريبية لكي تقوم العلاقة على مبدأ العلاقات الإنسانية بعيدا عن العداوة والحساسيات وموجهة نحو إضفاء روح التعاون والتضامن بين المكلف والإدارة سعيا لإرساء القيم المثلى، مع عدالة اجتماعية في إطار ديمقراطي، بعيدا عن كل تفلسف وبيروقراطية فيجب العمل على تحسين تصرفات الموظفين بالإدارة الضريبية تجاه المكلفين وتخفيض حدة التوترات التي قد تحدثها الضريبة، ولتحقيق ذلك يجب إحداث

1\_ عزوز سليمة، الآليات القانونية لمواجهة الجريمة الضريبية في التشريع الضريبي، المرجع السابق، ص 161.

برامج التكوين النفسي لجميع الموظفين بالإدارة الضريبية والهادفة إلى تحسين المعاملة تجاه المكلفين.<sup>(1)</sup>

ولتحسين هذه العلاقة قامت إدارة الضرائب بإنشاء مصلحة الاتصال على المستوى المركزي في نوفمبر 2007، المتمثلة في مديريةية العلاقات العامة والاتصال (DRPC)، ودخلت الإطار العملي في 2008 مهمتها الأساسية هي تحسين العلاقات العامة عن طريق تقديم للمواطن أو المكلف بصفة خاصة خدمة ذات جودة من أجل تطوير التحضير الجبائي لديه، وقصد تحسين صورتها أمام الرأي العام، كما تقوم كذلك بالتنسيق لجميع عمليات الاتصال والإعلام على المستوى المركزي والمحلي، أما عن المستوى المحلي، فقد وضعت خلايا اتصال بالنسبة للمديرية الولائية والجهوية للضرائب هدفها الأساسي الاستقبال الشخصي للمكلفين والتكفل بهم وتوجيههم قدر الإمكان من أجل إزالة التوتر الموجود بينهم وهي كالاتي:<sup>(2)</sup>

#### الفرع الأول: على مستوى الهياكل الإدارية

أولى المشرع الجزائري أهمية كبرى فيما يخص إزالة التوتر بين المكلف والإدارة الضريبية على مستوى الهياكل، حيث خصص لها خلايا استقبال على مستوى كل مركز جبائي وهي تتضمن تحقيق الأهداف التالية:

- مصلحة الاستقبال والإعلام تحت تصرف المؤسسات الكبرى للإجابة على كل الاحتجاجات والتساؤلات وتكون أبواب هذه الخلايا مفتوحة دائما أمامهم من أجل تأمين الخدمات.<sup>(3)</sup>

1\_ عزوز سليمة، المرجع السابق، ص 163.

2\_ المرجع نفسه، ص ص 163-164.

3\_ المادة 08 من المرسوم التنفيذي رقم 327/06 مؤرخ في 18 سبتمبر 2006، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، مرجع سبق ذكره، ص 08.

- مصلحة الاستقبال على مستوى مراكز الضرائب في جميع ولايات الوطن إعلام المكلفين التابعين لها إقليميا بكل الواجبات الجبائية خاصة بالنسبة للمكلفين الذي يمارسون نشاطات تجارية أو صناعية أو نشاطات أخرى لأول مرة، وكذلك الامتيازات الجبائية الممنوحة لهم<sup>(1)</sup>

- خلية الاستقبال على مستوى المراكز الجوارية للضرائب تلعب دورا هاما في نجاح الاتصال مع المكلفين بالضريبة التابعين لدائرة إختصاصها وتحسين العلاقة معهم<sup>(2)</sup>

### الفرع الثاني: الاستقبال الهاتفي

يوجد على مستوى كل مصلحة الاستقبال الهاتفي حيث يقوم بتلقي الاتصالات الهاتفية موظف مؤهل في كل أيام وساعات العمل القانونية، مع إحترام المعايير التالية: ضمان الكشف عن الهوية، الرد على كل اتصال هاتفي وعند الاقتضاء اقتراح الاستقبال وفق موعد محدد، إنهاء المكالمة بعبارات لبقة ومحترمة.<sup>(3)</sup>

### الفرع الثالث: التكفل بالاستقبال الشخصي وتقديم الاقتراحات للزوار

#### أولاً: التكفل باقتراحات الزوار

تهتم الإدارة باقتراحات الزوار واحترامها حيث يجد المكلف بالضريبة على مستوى الهيئة الجبائية صندوق اقتراحات وكذا بطاقات للإقتراح تسمح بإبداء ملاحظات واقتراحات متعلقة باحترام التزامات الإدارة الجبائية.<sup>(4)</sup>

#### ثانياً: التكفل بالاستقبال الشخصي:

حيث يتم ضمان خدمة الاستقبال من طرف أعوان مؤهلين ومتعددي الاختصاص الذين يتعين عليهم التقيد بالقواعد التالية، ضمان الكشف عن الهوية، تسهيل الإجراءات الإدارية،

1\_لمادة 17، المرجع نفسه، ص 10

2\_المادة 26، المرجع نفسه، ص 12.

3\_ عزوز سليمة، الآليات القانونية لمواجهة الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري، مرجع سبق ذكره، ص 165.

4\_مرجع نفسه، ص 165.

الفصل الأول: \_\_\_\_\_ الآليات الوقائية المخولة لمصالح الضرائب في محاربة التهرب الضريبي

التسيير بفاعلية، استقبال الأشخاص المعاقين أو بالأحرى يعانون من مشاكل في الحركة، إحترام سرية الاستقبال وتقليص مدة الانتظار<sup>(1)</sup>.

#### الفرع الرابع: إصدار قناة للاتصال وموائق جبائية

من أجل توطيد العلاقات بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة وضعت المديرية العامة قنوات اتصال على مواقع التواصل الاجتماعي (فايسبوك، تويتر، وغوغل ) ذلك من أجل تحسين صورة الإدارة الضريبية وإمام المكلف بكل ما هو جديد وخلق ديناميكية لموقعها الالكتروني وتعزيز العلاقات مع شركاؤها.

---

1\_ عزوز سليمة، المرجع نفسه، ص 166.

## خلاصة الفصل

تطرقنا في هذا الفصل إلى أهم الآليات الوقائية التي اعتمدها المشرع في تحسين علاقته بالمكلف بالضريبة وكانت هذه الآليات على ثلاث مستويات على مستوى التشريع الضريبي وعلى مستوى الإدارة الضريبية وكذا على مستوى المكلف بالضريبة، فنظرا للآثار التي يخلفها التهرب الضريبي وماله من إنعكاسات سلبية للدولة كان من اللازم التفكير في وضع الآليات والتدابير الناجعة من أجل محاربة ظاهرة التهرب الضريبي، خاصة وأن الجزائر في أمس الحاجة إلى موارد مالية إضافية لسد العجز التي تعاني منه خصوصا مع انهيار أسعار البترول وتسجيل عجز في الميزانية العامة للدولة لذلك قامت الجزائر بإجراء إصلاح تشريعي وجبائي ابتداءا من سنة 1991 والتي تعتبر مرحلة فارقة في القانون الجبائي حيث قام المشرع على طول تلك الفترات بإزالة الغموض على بعض النصوص القانونية وتبسيطها وجعلها في متناول المكلف بالضريبة، ومع ذلك نجد أن الإجراءات الوقائية غير كافية لمواجهة ظاهرة التهرب الضريبي حيث نجد أن المجتمع في تطور ملحوظ على المستوى الفكري والقانوني لذا نجد المكلف دائما المكلف يستغل الثغرات القانونية من أجل التهرب لذلك كان لزاما على المشرع البدء في إجراءات رقمنة القطاع الجبائي وربط كل المؤسسات الجبائية بالشبكة ذلك قصد توحيد المعلومة بين مختلف القطاعات.



## الفصل الثاني

الدور الرقابي لمصالح الضرائب في محاربة

التهرب الضريبي

## الفصل الثاني

### الدور الرقابي لمصالح الضرائب في محاربة التهرب الضريبي

النظام الجبائي في الجزائر نظام تصريحي، أي المكلف بضريبة هو الذي يقوم بالتصريح بقيمة الوعاء الضريبي، أي التصريح برأس ماله المساهم به ونظرا لسوء نية المكلف فإنه يقع في التهرب الضريبي، لكن لمصالح الضرائب دور كبير في تقدير قيمة الضريبة، ونظرا لزيادة الجرائم الضريبية في الوقت الراهن وما سببه من خسائر كبيرة للخرينة العمومية الذي انعكس سلبا على الاقتصاد الوطني حيث أحصت الجزائر في حدود 100 ألف متهرب في البطاقة الوطنية للجنسية، لذا كان على الدولة التصدي لهذه الظاهرة فكان لابد من وضع كامل الآليات القانونية للحد منها وتكون هذه الآليات عن طريق الرقابة لأن المكلف بالضريبة سواء كان شخص طبيعي أو معنوي فإنه لا يصرح بقيمة وعائه الضريبي بشكل صحيح حيث أن مصالح الضرائب وضعت آليات رقابية على مستويين أولا على مستوى الرقابة العامة أو الرقابة المعمقة وثانيا وضعت آليات لقمع هذه الجريمة عن طريق إجراءات وعقوبات مقررة في القانون الجبائي.

## المبحث الأول

### الوسائل الرقابية

تعتبر الرقابة الجبائية أهم إجراء تسعى من خلاله مصالح الضرائب المحافظة على المال العام من خلال محاربة جرائم التهرب الضريبي، حيث تقوم مصالح الضرائب بمراقبة جميع الوثائق والمستندات الخاصة بالمكلفين بالضريبة من أجل وضعهم في وعاء صحيح ومقبول من أجل تسديد ضريبة بشكل صحيح وفقا للآليات الموضوعة من طرف الإدارة وذلك بالتأكد من سلامة وصحة المعطيات والبيانات المصرح بها، والمساواة بين جميع المكلفين بالضريبة وردع المكلفين الغير مصرحين بشكل صحيح وسليم وإبلاغهم بأن مصالح الضرائب على علم ودراية بتصريحاتهم لتحسيسهم بأن إدارة الضرائب ذات حضور دائم لتصحيح سلوكياتهم إن كانت بسوء نية.

كما قام المشرع بحصر الرقابة الجبائية ضمن نطاق دقيق وواضح وفق آليات محكمة لضمان حق الخزينة العمومية.

ونظرا للأهمية الكبيرة للرقابة الجبائية كان لا بد من معرفة الرقابة بشكل صحيح حيث تطرقنا في المطلب الأول للرقابة العامة ثم تطرقنا للرقابة المعمقة في المطلب الثاني.

### المطلب الأول: الرقابة العامة

تكمن أهمية الرقابة العامة في معرفة الأخطاء في البيانات والمعطيات المقدمة من طرف المصرح أو المكلف بالتصريح بالضريبة سواء كان شخص طبيعي أو معنوي سواء كانت الأخطاء بحسن النية أو بسوء نية حيث أن إدارة الضرائب تقوم بالرقابة على البيانات عن طريق مكاتب المفتشيات للملفات المقدمة من طرف المصرح حيث تقوم بمراقبة وفحص وتحليل تصريحات المكلفين بالضريبة حيث يكون هذا العمل عن طريق

معرفة نوعية النشاط وقيمة رأس مال وبالتالي وضعه في إطاره الصحيح وتكون هذه الرقابة على شكلين هما:

### الفرع الأول: الرقابة الشكلية

إن الرقابة الشكلية تغطي جميع التدخلات التي تهدف لتصحيح الأخطاء المادية الملاحظة عادة في التصريحات المقدمة وكذا التحقق من هوية المكلفين، كما تعتبر أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات الجبائية والمعتمدة في القراءة السطحية لها، وتحدد بالخصوص في التحقق على المستوى الشكلي للمعلومات التي يجب أن يتضمنها التصريح، مثل الهوية الجبائية، إمضاء وختم المكلف... أو تصحيح الأخطاء الحسابية التي تأتي من ترحيل المجاميع والأرصدة، وعليه إن هذا النوع من الرقابة الجبائية يعتبر أساسياً بهدف ضمان صحة وصدق التصريحات المقدمة دون التعمق في محتوياتها.

أما في حالة نقص المعلومات المقدمة من طرف المكلفين أو ظهور معطيات تثير الشك في مصداقية التصريحات يقوم المفتش بطلب المزيد من المعلومات والتوضيحات وذلك بالاتصال المباشر مع المكلف في أجل لا يقل عن 30 يوم لتقديم الرد، بهدف تقديم الرقابة الشكلية فكرة أولية عن الملف الجبائي ليتم من خلاله إعطاء قرار مبدئي على مصداقية التصريحات سواء بقبوله أو بتحويله إلى الرقابة على الوثائق، أي أن الرقابة الأولى تعتبر تمهيداً للرقابة الجبائية الموالية.<sup>(1)</sup>

يتم النظر من خلالها إلى مدى صحة وتكوين الملف الجبائي للمكلف بالضريبة على غرار عدة عناصر كشهادة إثبات القيد بالسجل التجاري، والتصريح ببداية مزاولته النشاط بإجراء التصريح بالوجود، والتأكد من طبيعة النشاط الممارس ونظام الإخضاع الضريبي المعتمد وكذا التحقق من وجود جميع أنواع التصريحات الشهرية أو الفصلية أو السنوية المرتبطة بنشاط المكلف بالضريبة. والتي يجب أن ترفق بملاحق خاصة بها وملخصات

<sup>1</sup>- لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص، 22.

لأرقام الأعمال المحققة وغير ذلك، وصولاً إلى مراقبة احترام آجال تقديم التصريحات وصحة العمليات الحسابية المدونة ضمن الخانات المخصصة لذلك ضمن نماذج التصريحات المخصصة من طرف إدارة الضرائب.

كما أنه لا يمكن أن تتجاوز هذه الرقابة حدود الأخطاء المادية والحسابية البحتة إلى تلك الأخطاء ذات الأهمية والتأثير وإلا اعتبر ذلك تعديلاً ضريبياً يستوجب إتباع الإجراءات القانونية التي يستلزمها سلفاً<sup>(1)</sup> حيث يرى الأستاذ محمد حامد عطا: " أن هذه الرقابة الشكلية الأولية تكون بغرض التحقق من مدى انتظام المكلف بالضريبة فيما تعلق بتقديم التصريحات وإجراء المقارنات البسيطة فيما بينها عبر سنوات معينة، مما يسهل معرفة الاختلافات في رقم الأعمال أو قيمة المبيعات أو حجم الخدمات التي تؤديها منشأة أو نشاط المكلف بالضريبة وكذا نسبة إجمالي الربح لكل سنة ومعرفة الكيان القانوني للمكلف ووضعيته الاجتماعية ومصادر الإيرادات المختلفة ونسب توزيع الأرباح في حال وجود شركاء.<sup>(2)</sup>

وتهدف الرقابة الشكلية رغم بساطتها إلى محاربة التحايل على إدارة الضرائب وبالتالي التهرب من دفع الضرائب للخرينة العمومية من خلال التلاعب بحجم الأوعية الضريبية المصرح بها، والتعامل بالفوترة الوهمية، وعدم نزاهة وشفافية المعاملات التجارية وحركة رؤوس الأموال.<sup>(3)</sup>

### الفرع الثاني: الرقابة على الوثائق

هو الإجراء الذي يلي الرقابة الشكلية أي ثاني إجراء تقوم به الإدارة الجبائية بعد الرقابة الشكلية من طرف مفتشية الضرائب التابع لها نشاط الخاضع للضريبة على

1\_ زكرياء محمد بيومي، موسوعة الدكتور محمد زكريا بيومي في شرح قانون الضريبة على الدخل، رقم 91 لسنة 2005 ولائحته التنفيذية والقرارات الملزمة له، النسر الذهبي للطباعة، توزيع مكتبة شادي، الطبعة الأولى، مصر، 2006، ص.ص 708-709.

2\_ محمد حامد عطا: الفحص الضريبي للأشطة، مطبعة دار الطباعة الحرة، الاسكندرية، مصر، 1994، ص، 14.

3\_ سعيداني محمد، تطبيق الرقابة الجبائية في الجزائر، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص 2007، ص 26.

مستوى مكاتبها، حيث تقوم ذات المصالح بإجراء فحص نقدي وشامل للتصريحات الجبائية المكتتبه من قبل المكلفين في مقر المفتشية أين يتواجد الملف الجبائي.<sup>(1)</sup> في مصلحة تسمى مصلحة التحقيق ويكون هذا الفحص دقيق وشامل ومقارنتها بمختلف المعلومات والوثائق التي بحوزة الإدارة الجبائية عن الوضعية الحقيقية لكل مكلف، وذلك في إطار حق الاطلاع المخول لها.<sup>(2)</sup> وفي حالة وجود نقاط غامضة أو مبهمة من طرف المراقب يخوله أن يطلب بعض المعلومات والتبريرات من طرف المكلف بالضريبة بهدف كشف الأخطاء والتلاعبات المسجلة ومنه فإن هذا الإجراء من شأنه أن يساهم في إرساء نوع من الحوار بين الطرفين وفي حالة عدم استجابة المكلف للطلب فإنه لا يلزم بعقوبة بل على الإدارة إرسال طلب كتابي تطلب فيه التوضيحات اللازمة ومنه فهذا نوع من الرقابة يهدف إلى:

– اكتشاف الأخطاء في الحسابات والمعدلات والهوامش المختلفة للربح.

– معرفة الوضعية المالية للمكلف كل سنة.

– مراقبة مصداقية التصريحات بالمقارنة مع ما هو متوفر من معلومات لدى مفتشية الضرائب.

– إعداد قاعة المكلفين المقترحين للرقابة المعمقة.

– كما يحق للمفتش أن يطلب معلومات وتوضيحات إضافية من طرف المكلف بالضريبة كالاتي:

### أولاً: طلب معلومات

بموجب المهام والامتيازات المخولة لمفتش الضرائب يمكنه أن يطلب من المكلف بالضريبة تزويده ببعض المعلومات حول محتوى التصريح المقدم، سواء كتابيا أو شفويا،<sup>(3)</sup> مثل هذا الإجراء يساهم في إرساء الحوار بين الطرفين وفي حالة عدم الاستجابة

1\_ يونس زين ومصطفى عوايدي، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، ط 2، مطبعة سخري، الجزائر، 2011، ص، 12.

2\_ نهدية محمدين فريخ رمضان، التهرب الضريبي، شهادة الدراسات العليا في المالية، القليعة، 1998، ص 57.

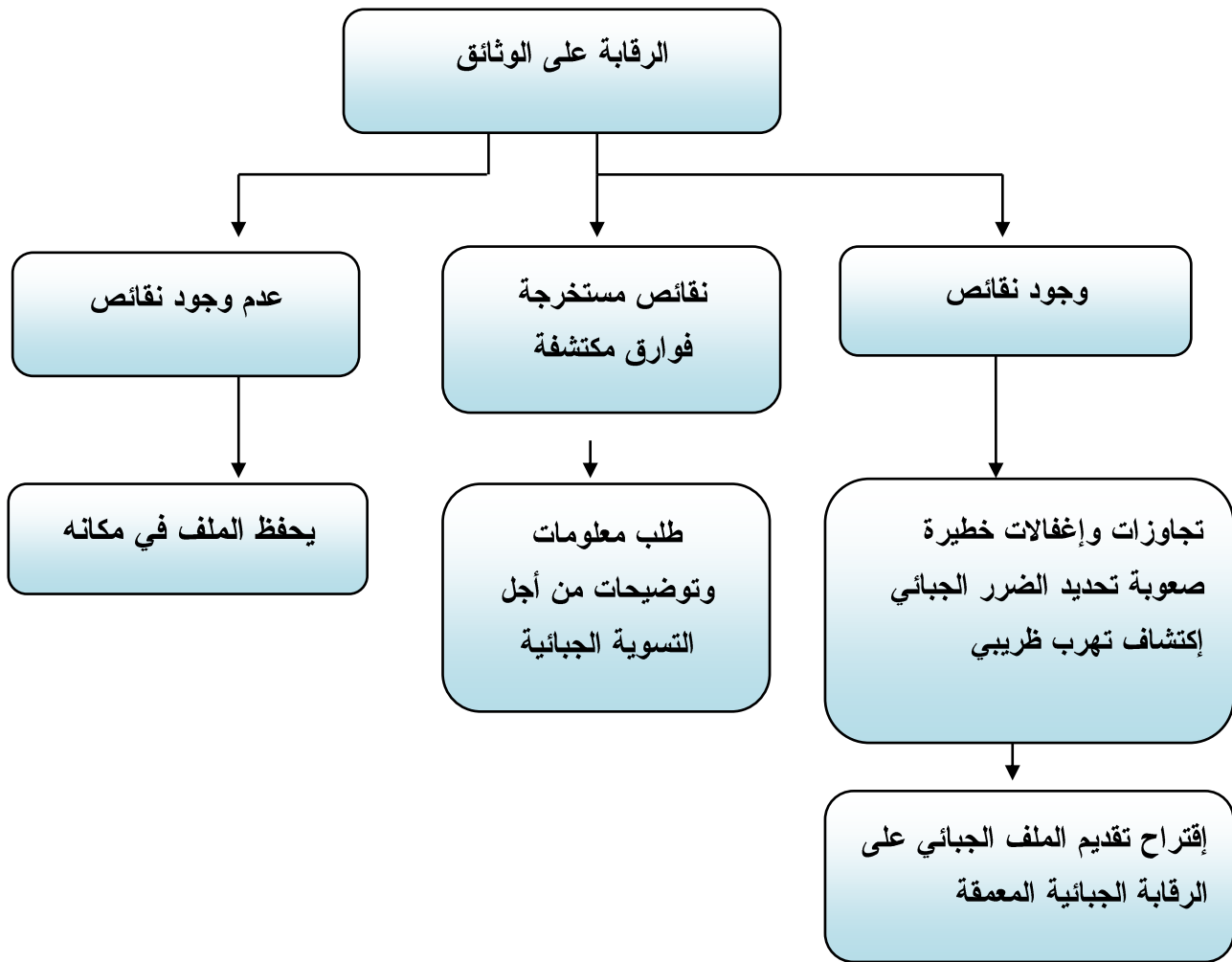
3\_PCOLN, G, BERVAISE,M,ROSETTI, FISCALITE PRATIQUE,LIBRAIRIE VEUFERT,SEPTEMBRE,1994,PARIS,PAGE28.

من طرف المكلف، فإنه غير ملزم بعقوبة وعلى الإدارة إرسال طلب كتابي تطلب فيه توضيحات اللازمة.

### ثانياً: طلب توضيحات

عندما يرفض المكلف بالضريبة الإجابة على الطلب يتعين على المفتش أن يعيد طلب كتابي يضيف عليه طابع الإلزامية أكثر يوضح بشكل صريح النقاط التي يراها ضرورية للحصول على التبريرات والتوضيحات اللازمة لتقديم أدلة على صحة التصريحات المقدمة خلال 30 يوم من تاريخ الطلب.<sup>(1)</sup>

### مخطط الرقابة على الوثائق<sup>(2)</sup>



1\_ المادة 59 من قانون الإجراءات الجبائية المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2008، ص 45.

2\_SOURCE: GUIDE DE CONTROLE SUR PIECCES, DIRECTION GENERALE DES IMPOTS, ALGER, 2004, P07.

### المطلب الثاني: الرقابة المعمقة

يطلق عليها الرقابة بعين المكان وهي استمرار للرقابة على الوثائق حيث تتمثل في التدخلات المباشرة للأعوان المحققين بأماكن تواجد نشاطات المكلفين تهدف هذه التدخلات للتأكد من صحة ونزاهة التصريحات المكتتبة، كما يتم الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية مع تبريراتها اللازمة وتتم عبر مرحلتين.

### الفرع الأول: التحقيق في المحاسبة

هو مجمل العمليات الرامية إلى مراقبة والتأكد من صحة التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة، وفحص محاسبتهم بغض النظر عن طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية، والتأكد من مطابقتها مع بعض المعطيات الجبائية لمعرفة مدى مصداقيتها.<sup>(1)</sup>

إن التدقيق المحاسبي يهتم بمختلف الضرائب والرسوم لكل المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي مع مسك محاسبة قانونية منتظمة بغض النظر عن الطبيعة القانونية للمكلف وهذا من أجل تنقيح وتطهير الملفات الجبائية من مختلف التجاوزات المستعملة من المكلفين سواء بقصد أو دون قصد.

كما عرف المشرع الجبائي من خلال المادة 20 الفقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية.<sup>(2)</sup> " هو مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة وعليه يمر التحقيق المحاسبي بثلاث مراحل هي:

1\_منصور بن عمارة، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هوم، الجزائر 2011، ص 23.

2\_انظر لقانون المالية لسنة 2016 المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، ص 10.



1. إعداد برنامج التحقيق: تقوم المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالإستعانة بمفتشيات الضرائب التابعة لها، ثم ترسل نسخة منه إلى كل من المديرية الجهوية و مديرية الأبحاث والتحقيقات على مستوى المديرية العامة للضرائب من أجل الإعلام.

2. جمع المعلومات وتلخيصها: أول إجراء يقوم به العون المحقق هو جمع معلومات عن المكلف المعني بعمليات الرقابة وذلك من طرف مفتشية الضرائب التابع لها كما يمكنه الاتصال بهيئات خاصة أو هيئات عمومية، أو البنوك أو المؤسسات المالية أو مصالح الجمارك في ما يخص المكلفين العاملين من مجال الاستيراد والتصدير، وذلك من أجل الحصول على معلومات تكميلية تساعده في عملية التحقيق، وهذا باستعماله لحق الإطلاع حسب المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية.

3. إعلام المكلف: لا يمكن إجراء أي تحقيق بدون إرسال أو تسليم الإشعار بالتحقيق ملحق بميثاق المكلف بالضريبة من مدة التحضير قدرها 10 أيام وذلك طبقا للمادة 20 فقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية.<sup>(1)</sup>

كما يمكن للمكلف ان يستعين بمستشار يختاره بمحض إرادته أثناء عملية المراقبة للاستعانة به أو الإنابة عنه.

### الفرع الثاني: التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية

هو مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به، أي بصفة عامة التأكد من التصريحات على الدخل العام حسب المديرية العامة للضرائب.

يمكن برمجة التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية إثر القيام بالتدقيق المحاسبي سواء باسم المستغل الشخصي صاحب المؤسسة أو الشركاء في الشركة أو كل شخص

1\_ قانون الاجراءات الجبائية، قسم التحقيقات الجبائية في التصريحات، ص 10.

ملزم قانونا بتصريح مجمل دخله حتى ولو أنه لا يملك ملف جبائي ولا سجل تجاري وهذا نظرا للثراء الملف بامتلاك العقارات والمنقولات، أما نوع الضريبة المدقق فيها تتمثل في الضريبة هل الدخل الإجمالي IRG فقط.

### الفرع الثالث: التدقيق المصوب في المحاسبة

تم إستحداثه مؤخرا كشكل من أشكال الرقابة طبقا للمادة 24 من قانون المالية لسنة 2010 والمسمى بالتدقيق المصوب في المحاسبة<sup>(1)</sup>. VCP. والمنصوص عليها في المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية والذي يتميز بعدة خصائص عن سابقه ومن بينها نجد: (2)

- يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تدقيق في محاسبة المكلفين وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها لمدة تقل عن سنة جبائية واحدة.
- لا يمكن إجراء التدقيق في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية برتبة مفتش على الأقل.
- يخضع التدقيق المصوب في المحاسبة لنفس قواعد التدقيق بشكل عام باستثناء بعض النصوص.
- لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التدقيق في عين المكان الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من شهرين
- يمنح لمكلف أجل ثلاثين يوما لإرسال ملاحظاته أو قبوله ابتداءا من تاريخ تسلم الاشعار بالتقويم.

1\_NOTE 14/MF/ DGI/ DRV/ 2010/ du: 07/02/2010

2\_المادة 24 من قانون المالية لسنة 2010، الجريدة الرسمية رقم 78، الصادرة بتاريخ 2009/12/31، ص 09.

## المبحث الثاني

### الوسائل التي تتبعها مصالح الضرائب لقمع التهرب الضريبي

نظرا للتهرب الكبير الذي يقع فيه الأشخاص سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين حيث أحصت وزارة المالية حوالي 100 ألف متهرب حسب تصريح عبد الرحمن راوية المدير العام للضرائب سابقا. كان لزاما على الدولة أن تضع قانون ردعي أو عقابي لقمع هذه الظاهرة التي تستنزف الخزينة العمومية وتسبب لها خسائر فكان عبارة عن عقوبات جزائية وغرامات مالية لردع المتهربين. حيث سنتطرق في هذا المبحث إلى إجراءات المتابعة والعقوبات المقررة لكل شخص حسب درجة التهرب.

### المطلب الأول: إجراءات المتابعة

تتعلق الإجراءات الجنائية الجزائية بمعاقبة الجريمة الجنائية، والتي يعبر عنها أيضا بمرحلة الاستدلال، وهي المحلة السابقة عن نشوء الخصومة الجنائية، أي هي مرحلة تحضيرية للدعوى الجنائية، وتتم فيها إجراءات البحث والتحري لجمع المعلومات عن الجريمة ومركبيها لتسهيل مهمة سلطات التحقيق والمحاكمة.<sup>(1)</sup>

وتبعا لذلك أفرد المشرع الجزائري عدة أحكام خاصة على الجرائم الجنائية، من خلال حرصه على الإجراءات الواجب توفرها خلال هذه المرحلة، من حيث الأشخاص المختصين المكلفين بإثبات الجريمة، وأحكام المعاقبة لإثبات جريمة الغش الضريبي.

وعليه سنتطرق في الفرع الأول للأشخاص المؤهلين لإثبات جريمة التهرب الضريبي وإلى وسائل إثبات جريمة التهرب الضريبي في الفرع الثاني

### الفرع الأول: الأشخاص المؤهلين لإثبات جريمة التهرب الضريبي

وهم أشخاص مؤهلون منحهم المشرع صفة الضبطية القضائية في جرائم محددة تتعلق بوظيفتهم وتم تحديد هؤلاء الأشخاص في المادتين 21 و27 من قانون الإجراءات

1\_ حاشي عبد الرحمان، آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مرجع سبق ذكره، ص 45.

الجزائية ومن بينهم موظفوا المصالح الضريبية في حدود اختصاصهم كما وضعه قانون الإجراءات الجبائية.

### أولاً: الأشخاص المؤهلين في قانون الضرائب الغير مباشره والطابع

جاء في المادة 21 من قانون الطابع والمادة 504 من ق ض غ م.<sup>(1)</sup> على أن الأشخاص المؤهلين في إثبات التهرب الضريبي جميع أعوان إدارة الضرائب المفوضين والمحلفين قانوناً مكلفون بإثبات المخالفات للقوانين والأنظمة المتعلقة بالضرائب مثل إدارة المالية، الدرك الوطني، رؤساء البلديات.....

### ثانياً: الأشخاص المؤهلين في قانون الرسم على رقم الأعمال

جاء في المادة 112.<sup>(2)</sup> قانون الرسم على رقم الأعمال أنه يمكن أن تثبت المخالفات للأحكام الضريبية بكل وسائل الإثبات التابعة للقانون العام، من طرف ضباط الشرطة القضائية أو أعوان إدارة ضرائب المختلفة والضرائب المباشرة والتسجيل ومصالح الضرائب أو أعوان قمع الغش والجرائم الاقتصادية.

### ثالثاً: الأشخاص المؤهلين في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانون

#### التسجيل

في هذا القانون لم يتكلم عن الأشخاص المؤهلين لإثبات جريمة التهرب الضريبي وهو يعد فراغ قانوني وإشكالا في تحديد من لهم صلاحية إثبات الجريمة غير أن قاعدة أن الشرطة القضائية هي صاحبة الاختصاص العام في إثبات الجرائم ولها صلاحية البحث وجمع الأدلة ما لم تستبعد بنص صريح.<sup>(3)</sup> وتحال المحاضر لإدارة الضرائب

1\_المادة 504 من قانون الضرائب الغير مباشرة.

2\_المادة 112 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

3\_ معاشو عمار، خصوصية إجراءات الدعوى الجزائية في مجال الغش الضريبي، المجلة القضائية، عدد خاص، ص

وجاءت المادة 505 من قانون الضرائب المباشرة التي نصت على الإجراءات الشكلية التي يتعين احترامها عند تحرير المحاضر.

بما أن الجرائم التي تستهدف الضرائب المباشرة تمس الوعاء الضريبي لذلك فإن إدارة الضرائب هي الأكثر كفاءة لإثباتها وهي من يتولى تحصيل الضريبة وتتولى تحريك الدعوى العمومية بناء على محاضر الشرطة القضائية دون سواها.<sup>(1)</sup>

### الفرع الثاني: وسائل إثبات جريمة التهرب الضريبي

لإثبات جريمة التهرب لا بد من وسائل وإجراءات ومن بين الإجراءات المعاينة والتحقيق المحاسبي الذي تطرقنا له سابقا.

كذلك من صلاحية الأعوان المؤهلين لإثبات الجرائم الضريبية حق الاطلاع على السجلات والمستندات والوثائق لدى الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات المالية للتأكد من احترام القوانين الجبائية كذلك الحصول على تراخيص للقيام بإجراءات المعاينة في المحلات لكشف التهرب الضريبي سواء من طرف الإدارة الفرنسية أو محاضر ضباط الشرطة القضائية.

وهذه المحاضر تكون بالمعاينة استنادا لنص المادة 38 من قانون الإجراءات الجبائية حيث تسرد في هذه المحاضر مجريات المعاينة وفق إجراءات محددة من طرف الإدارة الضريبية سواء شكلية أو موضوعية محددة في نص المادة<sup>(2)</sup> 35 من قانون الإجراءات الجبائية كما أنه لكل جهة مؤهلة لإثبات التهرب الضريبي تحرير محاضرها وفقا للأوضاع والإجراءات التي تحكم محاضرها.<sup>(3)</sup>

1\_ أحسن بوسقيعة، المخالفة الضريبية الغش الضريبي، المجلة القضائية، العدد واحد، 1998، ص 24.

2\_ المادة 35 من قانون الإجراءات الجزائية.

3\_ أحسن بوسقيعة، المخالفة الضريبية الغش الضريبي، مرجع سابق، ص 432.

### الفرع الثالث: إجراءات تحريك الدعوى الجبائية

تكون بعد مرحلة المعاينة والتحقق من وجود تهرب ضريبي حيث وفقا للإجراءات السابقة وبعد التأكد من وجود جريمة ضريبية تقوم مصالح الضرائب بتحريك الدعوى العمومية ومباشرتها أمام القضاء للفصل فيها وإصدار الحكم على مرتكبها، ومنه فالقضاء هو المخول بإصدار الأحكام وفقا لقانون الإجراءات الجزائية والقوانين المتاحة له.

### المطلب الثاني: الآليات العقابية

لأجل ردع المتهربين والمخالفين للقوانين الضريبية كان لزاما على المشرع أن يضع عقوبات جنائية تتمثل في الغرامات المالية وغرامات جزائية تتمثل في السجن والتي هي من اختصاص القضاء.

### الفرع الأول: العقوبات الجبائية

تتمثل العقوبات الجبائية في الغرامات الجبائية والمصادرة

#### أ. عقوبات قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

يعاقب المكلف بالضريبة الذي يقدم تصريحاً بالوجود المنصوص عليه في المادة 183 من هذا القانون بدفع غرامة جبائية محددة ب 30000 دينار جزائري وهنا دون المساس بالعقوبات المنصوص عليها في هذا القانون حسب المادة 1/194<sup>(1)</sup> من ق ض م ر م.

عقوبات نقص التصريح أو القيام بأعمال الغش تنص المادة 193<sup>(2)</sup> من قانون الضرائب المباشرة على أنه عندما يصرح المكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة أو يبين دخلا أو ربح ناقص أو غير صحيح يزداد مبلغ الحقوق التي تملص منها أو أخل بها.

1\_المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ص، 60.

2\_المادة 193، المرجع نفسه، ص 59.

- نسبة 10 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها تقل عن 50000 دج أو يساويه.
- نسبة 15 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50,000 دج ويقل عن 200000 دج. أو يساويه 25 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200000 دج.
- عند القيام بأعمال تدليسية تطبق زيادة تقدر ب100% إذا كان مقدار الحقوق المتملص منها سنويا أقل من 5000000 دج أو ما يساويه، وتطبق زيادة موافقة نسبة الإخفاء المرتكبة من طرف المكلف بالضريبة حيث لا يمكن أن تقل عنه 50% وعندما لا يدفع أي حق تحدد النسبة 100%.
- يعاقب بغرامة جبائية قدرها 500000 دج عند عدم الامتثال للالتزامات المنصوص عليها في المادة 153 مكرر و161 من هذا القانون.
- كما تطبق الإدارة الجبائية على المكلفين بالضريبة في حالة معاينة التلبس الذي تنص على اجراءاته المدى 20 مكرر 3 من قانون الإجراءات الجبائية غرامة مالية قدرها 600000 دج وذلك مهما كان نظام الإخضاع الضريبي ويرفع هذا المبلغ إلى مليون ومائتي دينار في حاله تجاوز رقم الأعمال عند تاريخ إعداد محضر التلبس الجبائي يتجاوز عتبة 8000000 دج المنصوص عليها في نظام الضريبة الجزافية الوحيدة.<sup>(1)</sup>

#### ب. عقوبات الضرائب الغير مباشرة

يوجد نوعين من العقوبات الجبائية:

1. **العقوبات الثابتة:** نصت عليها المادة 523 من ق ض غ م، غرامة جبائية تتراوح منه 50000 دج إلى 25000 دج بالنسبة لجميع المخالفات المتعلقة بالضرائب الغير مباشرة.

1\_ المادة 194 مكرر واحد، محدثة بموجب المادة 07 من ق ن ت/ 2010 ومعدله بموجب المادتين 09 من ق م/ 2012 و7 من ق م/ 2020 و55 من ق م/ 2022.

2. **العقوبات النسبية:** تطبق غرامة لا تقل عن 25000 دج في حالة التملص من الحقوق أو يكون الرسم المحصل عليه محل شبهة نتيجة عدم مراعاة إجراء قانوني أما في حالة رفض تقديم الوثائق أو إتلافها قبل انقضاء الأجل تعاقب المادة 537 ق م غ بغرامة 1000 دجالي 10000 دج.

### ج. عقوبة قانون الرسم على رقم الأعمال

جاء في المادة 122 من قانون الرسم على رقم الأعمال على معاقبة كل من يجعل الأعوان المؤهلين لمعاينة المخالفات المتعلقة بالتشريع الجبائي في وضع يستحيل عليهم أداء وظائفهم بغرامة من 1000 دج إلى 10000 دج أما المادة 114 من قانون الرسم على رقم الأعمال على معاقبة كل من يقوم بمخالفة الأحكام القانونية أو النصوص التنظيمية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة بغرامة تتراوح بين 500 دج إلى 2500 دج وفي حالة استعمال طرق تدليسية يرفع غرامة من 1000 إلى 5,000 دينار جزائري.

حيث جاءت العقوبات في القسم الثالث من المادة 114 إلى المادة 130 من قانون الرسم على رقم الأعمال حيث أنها في غالب الأحيان لا تتعدى 5000 دج.

د- **عقوبات قانون الطابع:** نصت المادة 33<sup>(1)</sup> من قانون الطابع أن كل غش أو محاولة الغش بصفة عامة أو نتيجته الغش أو تعريض الضريبة للشبهة يتم عن طريق استعمال الآلات المشار إليها في المادة 4 يعاقب عليها بالعقوبات المنصوص عليها في التشريع الجاري به العمل بالنسبة لكل ضريبة متملص منها ولا تقل عن 10000 دج أما المادة 2/35<sup>(2)</sup> من ق ط نصت أن العقوبات الجبائية في حالة التملص من الرسوم تكون الغرامة المترتبة تساوي دائماً خمس مرات هذه الرسوم دون أن تقل عنه 200 دينار جزائري والمادة 37<sup>(3)</sup> من ق ط التي نصت على أنه كل من يجعل بأي طريقة كانت

1\_ المادة 33 من قانون الطابع معدلة بموجب المادة 31 من ق م / 2000.

2\_ المادة 35 من القانون نفسه، معدلة بموجب المادة 31 من ق م، 2000

3\_ المادة 37 من القانون نفسه.



للأعوان المؤهلين لمعاينة مخالقات تشريع الضرائب في حالة تمنعه من القيام بمهامهم يعاقب بغرامة جبائية تتراوح بين 10000 دج إلى 100000 دج.

ه. عقوبات قانون التسجيل: نصت المادة 49 من ق ت على أنه:

أن كل شخص على علم بالوفاة سواء كان المؤجر أو أحد المؤجرين قام بفتح الخزانة أو عمل على فتحها من دون مراعاة شروط المادة 48 أعلاه، ترتب عليه شخصيا رسوم نقل الملكية عن طريق الوفاة 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 على ذلك خاضعا لغرامة تتراوح من 25,000 دج إلى 250000 دج.<sup>(1)</sup>

أما المادة 2/120 التي نصت أن العقوبات الجبائية في حالة الرسوم المتملص منها فإن الغرامة المطبقة تكون دائما مساوية لأربعة أضعاف هذه الرسوم من دون أن تقل عن 5000 دج.<sup>(2)</sup>

كما نصت المادة 119 من ق ت على أنه: " فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة يعاقب كل من تملص أو حاول التملص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة أو تصفيتها أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها بإستعمال طرق تدليسية، بغرامة جزائية تتراوح بين 500 دج إلى 20000 دج.

و. عقوبات قانون الإجراءات الجبائية

نصت المادة 62 من ق إ ج على أنه يعاقب بغرامة جبائية تتراوح بين 5000 دج إلى 50,000 دج كل شخص أو شركة ترفض منح حق الاطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها في المواد 45 إلى 61 من ق إ ج، والتي يتعين عليه تقديمها

<sup>1</sup> -المادة 49 من ق ت على أنه: نصت المادة 49 من ق ت على أنه: 20 ق م، 2018.

<sup>2</sup> -المادة 120 من قانون معدل بموجب المادة 21 ق م، 2000.

وفقا للتشريع أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها<sup>(1)</sup> كما وضعت الإدارة الجبائية عقوبات تهديدية عن كل يوم تأخير بين 5000 إلى 50 ألف دينار جزائري.

3. **المصادرة:** حسب المادة 15<sup>(2)</sup> من قانون العقوبات المصادرة هي الأيلولة النهائية إلى الدولة أو مجموعة أموال معينة فالمصادرة تعني نقل ملكية مال أو أكثر إلى الدولة، فالأشياء المصادرة تؤول إلى المجني عليه أو إلى خزانة الدولة كتعويض عما سببته الجريمة من أضرار غير انه غير قابل للمصادرة ما يلي:

- محل السكن اللازم لإيواء الزوج والأصول والفروع من الدرجة الأولى للمحكوم عليه إن كانوا يشغلونه فعلا.

- الأموال المذكورة في الفقرات المشار إليها من 02 إلى 08 من المادة 378 من قانون الإجراءات المدنية.

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

وتكون المصادرة في حالة إصدار الحكم في جنائية، لا يجوز الأمر بمصادرة الأشياء في حالة الحكم بجنحة أو مخالفة إلا بنص صريح في القانون.

### الفرع الثاني: العقوبات الجزائية

تضمنت القوانين الجبائية وقانون العقوبات عقوبات ردعية لمرتكبي الجرائم الضريبية وتتمثل في:

<sup>1</sup>-المادة 62 ق إ ج ص 30

<sup>2</sup>-القانون رقم 06-23 المؤرخ في 20/12/2006.

1. **العقوبات الأصلية:** وهي عقوبة تنص عليها النصوص الجبائية صراحة وتتراوح بين الحبس والغرامة إلى أن القانون 02-11<sup>(1)</sup> في مادته 28 المعدلة لنص المادة 303<sup>(2)</sup> من ق ض م ر م عدلت في قانون العقوبات حيث أصبحت العقوبة على التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء الضريبة أو حق أو رسم أو تصفيته كلياً أو جزئياً كما يلي:
  - غرامة مالية من 50000 دج إلى 100 000 دج عندما لا يفوق المبلغ المتملص منه 100000 دج.
  - الحبس من شهرين إلى ستة أشهر وغرامة مالية من 100,000 دج إلى 500,000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق المبلغ المتملص منهم 100,000 دج ولا يتجاوز 1000000 دج.
  - الحبس من ستة أشهر إلى سنتين وبغرامة مالية من 500000 دج إلى 2000000 دج أو بإحدى العقوبتين عندما يفوق المبلغ المتملص منه 1000000 دج ولا يتجاوز 5000000 دج.
  - الحبس من سنتين إلى خمس سنوات وغرامة مالية من 2000000 دج إلى 5000000 دج أو بإحدى العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 1000000 دج ولا يتجاوز 10000000 دج
  - الحبس من خمس سنوات إلى عشر سنوات وبغرامة مالية من 5000000 دج إلى 10000000 دج أو بإحدى العقوبتين عندما يبلغ مبلغ الحقوق المتملص منها 10000000 دج ونجد ق ر ر في المادة 117<sup>(3)</sup> أحال العقوبات طبقاً للمادة 333 ق ض م عن كل من تملص أو حاول التملص بصيغه الكلية أو جزئية باستعمال الطرق تدليسية في حين أن

1\_ القانون رقم 02-11 المؤرخ في 24/12/2002، المتضمن قانون المالية لسنة 2003، ص 08.

2\_ المادة 303 من ق ض م ر م

3\_ المادة 117 ق ر ر.

المواد 532<sup>(1)</sup> من ق ض غ م والمادة 119<sup>(2)</sup> من ق ت والمادة 34 من ق ط لم يطراً عليها أي تعديل لتتماشى بذلك مع العقوبات في المادة 303 من ق ض م بعد تعديلها كما أن المادة 530 من ق ض غ م نصت على عقوبة الحبس من ستة أيام إلى ستة أشهر في حالة صناعة أو نقل كحول أو بارود أو مصنوعات من البلاتين أو الذهب أو الفضة تحمل دمغات مزورة أو حيازة الأواني أو الأجهزة الخاصة لصنع التبغ بطريقة غير شرعية.

كما جاءت المواد من 34 إلى 408 من ق ض م والمادة 122 من ق ر ر أو المادة 536 من ق ض غ م نصت على أنه في حالة الاعتراض الجماعي على فرض الضريبة والذي يترتب عليه المساس بالسير الحسن للاقتصاد الوطني أحالة العقوبة إلى نص المادة 418 من ق ع.<sup>(3)</sup>

كما نجد كذلك المادة 129 من ق ر ر رأ تعاقب على مخالفة الخبير الجبائي أو وكيل الأعمال أو المحاسب بغرامة جزائية تتراوح من 1000 إلى 10000 دج وتقابلها فيه قبض غ م المادة رقم 545 إلى أنها نصت عليها كمخالفه جبائية هذا في الحالة العادية، أما في الحالة العود كما عرفته المادة 131 من ق ر ر " يعتبر في حالة عود كل شخص أو شركه صدر ضدها حكم بإحدى العقوبات المنصوص عليها في القانون يرتكب في غضون أجل 5 سنوات بعد الحكم بالإدانة فليقيام العود يجب أن يكون صادرا من محكمة جزائية بعقوبة أصلية ويترتب عنه وجوب مضاعفة العقوبات الجبائية والجزائية وحددت مدته خمس سنوات وأجمعت على ذلك كل القوانين الجبائية.

ولا يمكن بأي حال من الأحوال للقاضي العمل بنص المادة 53 من قانون العقوبات لأن القوانين الجبائية نصت صراحة على ذلك لأن العقوبة الجبائية هدفها تعويض الخزينة

1\_ المادة 532، ق ض غ م.

2\_ المادة 119 من ق ت.

3\_ القانون رقم 01-09 المؤرخ في 26/06/2001 يعادل ويتم الأمر 66-156 المؤرخ في 08/06/1966 المتضمن قانون العقوبات ج ر عدد 34 الصادر في 27/06/2001.

العمومية عن الأضرار التي لحقتها من جراء التهرب ولكن يمكن للقاضي أن يستعين بما يخص العقوبات الجزائية فهي جزاء لمخالفة الأحكام ويجوز تخفيضها حسب السلطة التقديرية للقاضي.

### الفرع الثالث: العقوبات التكميلية

وهي العقوبات المكملة للعقوبات الأصلية من خلال مادة 303 من ق ض م والمادة 130 من ق ر ر ا والمادة (1)546 من ق ض غ م وغيرها من القوانين ونذكر منها:

– **المنع من مزاوله المهنة:** نفس المادة 544<sup>(2)</sup> فقرة 3 من قانون الضرائب الغير مباشرة على أنه في حالة العود أو تعدد الجرائم المثبتة بواسطة حك مأو عدة أحكام فإن العقوبة المقررة تؤدي بحكم القانون إلى منع من مزاوله مهن رجال الأعمال أو مستشار جبائي أو خبير محاسب ولو بصفه مسير أو مستخدم عند الاقتضاء غلق المؤسسة.

ونصت المادة (3)128 من ق ر ر كذلك بخصوص العود بالنسبة لرجال الأعمال والخبراء المحاسبين تطبق عليهم بقوة القانون عقوبات المنع من مزاوله المهنة أو المنع بممارسة النشاط التجاري وعند الاقتضاء تطبق عقوبة غلق المكتب أو المؤسسة.

– **نشر الحكم:** وذلك بنشره في الجرائد معينة من طرف المحكمة أو تعليقه في الأماكن التي تحددها على نفقة المحكوم عليه كما جاء في المادة 06/303 أنه: "يمكن للمحكمة أن تأمر بنشر الحكم بتمامه أو باختصار في الجرائد التي تعينها وبتعليقه في الأماكن التي تحددها والكل على نفقة المحكوم عليه".

1\_المادة 546 من ق ض غ م.

2\_المادة 544 من ق ض غ م.

3\_المادة 128 من ق ر ر.

ونصت كذلك المادة 06/120 من قانون الطابع والمادة 505 من قانون الضرائب الغير مباشره والمادة 02/120 من قانون التسجيل وكذلك الفقرة 06 من هو المادة 06/35 من قانون الطابع على هذا الإجراء.<sup>(1)</sup>

ج. **حل الشخص الاعتباري:** وذلك بمنعه من ممارسة نشاطه بحكم قضائي سواء كان باسمه الأصلي أو باسم آخر ويترتب على ذلك تصفية أمواله وفي حالة العود لم تحدد ماله معينه محددة للعقوبة ومنه فإنها تمنعه نهائيا ويمكن كذلك نشره وتعليقه في الأماكن المحددة وقد نص قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ذلك في المادة 06/303 يقولها: " يمكن للمحكمة أن تأمر بنشر الحكم بتمامه أو باختصار في الجرائد التي تعينها أو بتعليقه في الأماكن التي تحددها والكل على نفقة المحكوم عليه.

---

1\_ لمادة 550 من ق ض غ م، والمادة 06/120 من ق ت والمادة 6/35 ق ط.

## خلاصة الفصل

من أجل تحصيل الأموال وردع المتهربين من دفع الضرائب قامت الدولة الجزائرية بوضع آليات وإجراءات قمعية لأجل جمع الأموال وإنعاش الخزينة العمومية لأجل تسديد النفقات وتطوير الاقتصاد والسير بالدولة نحو قاطرة التنمية. ونظرا لانتشار ظاهرة التهرب بشكل كبير كان لزاما على الدولة أن تقمع هذه الظاهرة بوضع قوانين أو غرامات جنائية صارمة وفي بعض الأحيان حتى تقديم المتهربين العدالة وحبسهم إلى تطلب الأمر ذلك.

خاتمة



## الخاتمة:

حاولنا في بحثنا هذا التطرق إلى دور مصالح الضرائب في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي حيث وبعد البحث والتحري استنتجنا أن لمصالح الضرائب عدة أدوار ومهام منها أدوار وقائية يتمثل في: التشريع أي القوانين الجبائية التي حاول من خلالها ردع هذه الظاهرة والتي تؤثر على الدولة في جميع المجالات بحيث نجد أن الدولة تعتمد على الضرائب في تغطية نفقاتها العامة والأعباء الضرورية لها وكذا تمويل المشاريع التي تحقق تنمية اقتصادية، فحاول المشرع الجزائري في العديد من القوانين الخاصة بالمالية أو القوانين الأخرى مسايرة التطورات الحاصلة في مجال الضريبة وإيجاد الآليات المناسبة لردع ظاهرة التهرب الضريبي التي تنخر الخزينة العمومية كذلك سعت الجزائر دوماً عبر عديد الإصلاحات إلى إحداث تغيير جذري في الهياكل الخاصة بمحاربة الضريبة خاصة بعد سنة 1991 أين توجهت الجزائر إلى خلق العديد من المؤسسات على مستوى كل ولاية ومقر دائرة من أجل تقريب الإدارة من المواطن وكذا تخصيص مكاتب استقبال خاصة بالمكلف بالضريبة من أجل إستعطافه وتحسيسه بدور الضريبة في تحقيق العدالة الاجتماعية وكذا إبراز دوره في دعم نفقات الدولة وتنويره أين تذهب أمواله، أما في الجانب الرقابي وحرصاً من المشرع على إجتناّب التهرب الضريبي فنجد أن المشرع إستحدث عديد الآليات الرقابية في مراقبة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلف بدءاً من الرقابة الشكلية كمرحلة أولى وانتهاءً بالرقابة المعمقة والتحقيق المصوب كذلك سن المشرع عديد الإجراءات تجاه المكلف الذي يتهرب من دفع ضريبته بتخصيص عقوبات خاصة في عديد القوانين التي سنّها.

لكن رغم كل هذه الإصلاحات إلا أنها تبقى غير كافية نظراً للثقافة التي إكتسبها المكلف بالضريبة جراء متابعتة للقوانين واستغلال الثغرات القانونية من أجل تهربه.

## نتائج الدراسة

من خلال بحثنا هذا استخلصنا عديد النتائج نوردتها كآآتي:

- يشكل التهرب الضريبي أحد أهم العوائق التي تقف أمام التطبيق الفعال للسياسة المالية والاقتصادية نظرا لآثاره السلبية المتعددة.
- كثرة التغييرات في التشريع الضريبي وعدم وضوحه أدى إلى زعزعة شعور المكلفين بالضريبة وعجز القائمين على تسيير الجهاز الضريبي على مواكبة هذه التغييرات مما أدى إلى ارتفاع التهرب الضريبي وعدم تحقيق الأهداف المرجوة منه.
- وجود عدة ثغرات في التشريع مما أدى إلى إلغاء عدة مواد لعدم مسابرتها للتطورات الحاصلة.
- ضعف مستوى موظفي مصالح الضرائب ونقص كفاءتهم نظرا لنقص التكوين.
- عدم تجريم التهرب الضريبي صراحة في مادة محددة من أي قانون أو بالأحرى عدم تصنيف التهرب الضريبي كجريمة.
- نقص الإمكانيات المادية وعدم توفير الجو المناسب للعمل.
- عدم احترام الاختصاص في التوظيف.
- نقص في اللوازم والمعدات المتطورة.
- سيادة الأساليب الكلاسيكية في معالجة الملفات الإدارية، إذ لازالت أغلب المصالح تعتمد على الطريقة اليدوية البطيئة.

## التوصيات

- محاولة تدارك الثغرات الموجودة في التشريع الجبائي، والعمل على وضع نظام منسجم خالي من التعقيدات والغموض، مع تحقيق المساواة بين المكلفين أمام القانون الضريبي.
- تحسين الأوضاع الاجتماعية للموظفين (أعوان الضرائب)
- إقرار عقوبات قاسية على المتهربين.
- إصلاح الإدارة الجبائية وتقريبها أكثر من المواطن حيث أنه في بعض الأحيان يضطر المواطن أو المكلف بالضريبة لقطع مسافة كبيرة للوصول للمصلحة.
- وضع لوائح ومعدات متطورة (الإعلام الآلي)
- إعطاء صلاحيات واسعة للمراقبين المكلفين.
- وضع مادة صريحة وواضحة تجرم هذه الظاهرة مثل ما هو معمول به في البلدان الأخرى.
- رفع مستوى موظفي الضرائب من خلال التكوين الدائم والمستمر
- يجب على المشرع توحيد النصوص التشريعية المؤطرة للجباية في الجزائر
- تحسين أجور موظفي قطاع الضرائب هذا ما يجنبهم من استغلال وظائفهم بطرق ملتوية.
- تبسيط صياغة قوانين الضرائب وإجراءات تنفيذها
- وجوب التنسيق بين مصالح الضرائب ومختلف المصالح الأخرى والإدارات العمومية وذلك لتبادل المعلومات والمعطيات حول نشاط المكلفين
- تحسين وتطوير الشبكات المعلوماتية وتوفير الوسائل المتطورة.

# قائمة المصادر والمراجع

## قائمة المصادر والمراجع

أولاً: باللغة العربية

• الكتب:

- 1) زكرياء محمد بيومي، موسوعة الدكتور محمد زكريا بيومي في شرح قانون الضريبة على الدخل، رقم 91 لسنة 2005 ولائحته التنفيذية والقرارات الملزمة له، النسر الذهبي للطباعة، توزيع مكتبة شادي، الطبعة الأولى، مصر، 2006.
- 2) سعيداني محمد، تطبيق الرقابة الجبائية في الجزائر، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص 2007.
- 3) عبد الحميد محمد قاضي، مبادئ المالية العامة، دار الجامعة، الاسكندرية، مصر، 1997.
- 4) محمد خالد المهاني، التهرب الضريبي وآليات مكافحته، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، القاهرة، مصر، 2010.
- 5) ميلودي تومي، محاسبة الرسم على القيمة المضافة، دار القدس، بسكرة، الجزائر، 2006.
- 6) مصطفى عوادي، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، الطبعة الأولى، 2003.
- 7) محمد حامد عطا: الفحص الضريبي للأنشطة، مطبعة دار الطباعة الحرة، الاسكندرية، مصر، 1994.
- 8) منصور بن عمارة، اجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومه، الجزائر 2011.
- 9) معاشو عمار، خصوصية إجراءات الدعوى الجزائية في مجال الغش الضريبي، المجلة القضائية، عدد خاص.

10) مراد ناصر، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر والتوزيع، ط 1، الجزائر، 2004.

11) ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مطبعة دار هومة، 2003.

12) يحيوي نصيرة، التهرب والغش الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2006.

13) يونس زين ومصطفى عوايدي، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، ط 2، مطبعة سخري، الجزائر، 2011.

#### • أطروحات الدكتوراء

1) حميدة بوزيدة، فعالية التمويل بالضريبة في ظل المتغيرات الدولية (دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري للفترة 1988-1995)، أطروحة دكتوراء، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1995.

2) عزوز سليمة، الآليات القانونية لمواجهة الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري، أطروحة دكتوراء في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد بوضياف - المسيلة، 2018-2019.

#### • رسائل الماجستير

1) سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2011-2012.

2) لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2009-2010.

#### • مذكرات الماستر

(1) حاشي عبد الرحمان، آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة زيان عاشور الجلفة، سنة 2015.

• **المجلات**

(1) احسن بوسقيعة، المخالفة الضريبية، الغش الضريبي، المجلة القضائية، العدد 01، 1998.

• **النصوص القانونية**

(1) قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المحمل من الموقع [http: WWW](http://WWW.MFDGI.GOV.DZ) يوم 28 ماي 2022 على الساعة 12 و30 دقيقة المادة الأولى.

(2) قانون رقم 36/90 مؤرخ في 31/12/1990، يتضمن قانون المالية لسنة 1991، ج ر عدد 57، سنة 1991.

(3) القانون 02-11 المؤرخ في 24/12/2002، المتضمن قانون المالية 2003، ج ر، رقم 86، الصادرة بتاريخ 25/12/2002.

(4) قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، الطبعة المحدثه 2008.

(5) قانون المالية 2016.

(6) قانون الاجراءات الجبائية.

(7) قانون الرسم على رقم الأعمال

(8) قانون الإجراءات الجزائئية.

(9) قانون الطابع.

(10) قانون المالية لسنة 2010، الجريدة الرسمية رقم 78، الصادرة بتاريخ 2009/12/31.

(11) القانون رقم 06-23 المؤرخ في 20/12/2006. يعدل ويتم الأمر رقم 66/156 المؤرخ في 08 يونيو 1966، المتضمن قانون العقوبات، المعدل والمتمم.

12) القانون رقم 02-11 المؤرخ في 24/12/2002، المتضمن قانون المالية لسنة 2003، الجريدة الرسمية، رقم 86، الصادرة بتاريخ، 25/12/2002.

13) القانون رقم 01-09 المؤرخ في 26/06/2001 يعادل ويتم الأمر 66-156 المؤرخ في 08/06/1966 المتضمن قانون العقوبات ج ر عدد 34 الصادر في 27/06/2001.

• المراسيم التنفيذية

1) المرسوم التنفيذي 90/190 المؤرخ في 23/07/1990، المتعلق بتنظيم الإدارة المركزية بوزارة الاقتصاد، ج ر، عدد 26، الصادرة بتاريخ 27/07/1990.

2) المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 23/02/1991، المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية واختصاصاتها، ج ر عدد 09، الصادرة بتاريخ 27/02/1991.

3) المرسوم التنفيذي 10/299 المؤرخ في 29/11/2010، يتضمن القانون الأساسي الخاص بالموظفين المنتمين، للأسلاك الخاصة بالإدارة الجبائية، ج ر عدد 74، الصادرة بتاريخ 05/12/2010.

4) المرسوم التنفيذي رقم 02-303 المؤرخ في 28/09/2002، المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، ج ر عدد 64، الصادر بتاريخ 29/09/2002.

5) المرسوم التنفيذي 06/326 المؤرخ في 18/09/2006، المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحيتها، ج ر عدد 59، الصادرة بتاريخ 24/09/2006.

6) المرسوم التنفيذي رقم 06/327 مؤرخ في 18 سبتمبر 2006، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحيتها.

• القرارات الوزارية



1) القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 12/07/1998، الذي يحدد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والمديريات الولائية وتنظيمها وصلاحياتها، ج ر، عدد 79، الصادرة بتاريخ 25/10/1998.

ثانيا ( المراجع باللغة الفرنسية

1) SOURCE: GUIDE DE CONTROLE SUR PIECCES, DERECTION GENERALE DES IMPOTS, ALGER, 2004, P07.

2) 1NOTE 14/MF/ DGI/ DRV/ 2010/ du: 07/02/2010

# فهرس المحتويات

## فهرس المحتويات

| الصفحة  | العنوان   |
|---|---|
| 1   | مقدمة   |
| <b>الفصل الأول:</b>   |   |
| <b>الآليات الوقائية المخولة لمصالح الضرائب في محاربة التهرب الضريبي</b> |   |
| 7   | المبحث الأول: الآليات الوقائية المخولة لمصالح الضرائب على مستوى التشريع والادارة الضريبية |
| 7   | المطلب الأول: الآليات الوقائية على مستوى التشريع الضريبي                                  |
| 8   | الفرع الأول: تبسيط النص التشريعي الضريبي  |
| 12  | الفرع الثاني: عدالة النظام الضريبي  |
| 13  | المطلب الثاني: الآليات الوقائية على مستوى الإدارة الضريبية                                |
| 14  | الفرع الأول: المصالح المركزية للضرائب   |
| 15  | الفرع الثاني: المصالح الخارجية للضرائب  |
| 22  | المبحث الثاني: الآليات الوقائية المخولة لمصالح الضرائب على مستوى المكلف بالضريبة          |
| 22  | المطلب الأول: توعية المكلف بالضريبة   |
| 23  | الفرع الأول: ترسيخ الثقافة الالتزام بالضريبة  |
| 23  | الفرع الثاني: الضريبة عبارة عن التزام خلقي  |
| 23  | الفرع الثالث: توطيد العلاقة بين المكلف والدولة  |
| 24  | الفرع الرابع: اطلاع المكلف بمستجدات الضريبة   |
| 24  | المطلب الثاني: إزالة التوتر بين المكلف والإدارة   |
| 25  | الفرع الأول: على مستوى الهياكل الإدارية   |
| 26  | الفرع الثاني: الاستقبال الهاتفي   |
| 26  | الفرع الثالث: التكفل بالاستقبال الشخصي وتقديم الاقتراحات للزوار                           |
| 27  | الفرع الرابع: إصدار قناة للاتصال وموائق جبائية  |
| 28  | خلاصة الفصل   |

|  |  |
|--|--|
| <b>الفصل الثاني:</b>   |  |
| <b>الدور الرقابي لمصالح الضرائب في محاربة التهرب الضريبي</b> |  |
| 31   | المبحث الأول: الوسائل الرقابية   |
| 31   | المطلب الأول: الرقابة العامة   |
| 32   | الفرع الأول: الرقابة الشكلية   |
| 33   | الفرع الثاني: الرقابة على الوثائق  |
| 36   | المطلب الثاني: الرقابة المعمقة   |
| 34   | الفرع الأول: التحقيق في المحاسبة   |
| 36   | الفرع الثاني: التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية                      |
| 38   | الفرع الثالث: التدقيق المصوب في المحاسبة                                 |
| 39   | المبحث الثاني: الوسائل التي تستعملها مصالح الضرائب في قمع التهرب الضريبي |
| 39   | المطلب الأول: إجراءات المتابعة   |
| 39   | الفرع الأول: الأشخاص المؤهلين لإثبات جريمة التهرب الضريبي                |
| 41   | الفرع الثاني: وسائل إثبات جريمة التهرب الضريبي                           |
| 42   | الفرع الثالث: إجراءات تحريك الدعوى الجبائية                              |
| 42   | المطلب الثاني: الآليات العقابية  |
| 42   | الفرع الأول: العقوبات الجبائية   |
| 46   | الفرع الثاني: العقوبات الجزائية  |
| 49   | الفرع الثالث: العقوبات التكميلية   |
| 51   | خلاصة الفصل  |
| 53   | الخاتمة  |
| 57   | قائمة المراجع  |
| 62   | الفهرس   |

## الملخص:

نسعى من خلال هذه الدراسة لإلقاء الضوء على دور مصالح الضرائب في مكافحة التهرب الضريبي حيث ساعدة هذه المصالح لوضع آليات قانونية لتتوير المؤسسات والأشخاص بضرورة دفع الضرائب المستحقة على عاتقهم كما وضعت آليات ردعية لمعاقبة كل من يخالف هذه الآليات ويسعى للتهرب سواء بحسن نية أو بسوء نية، وذلك بهدف تحصيل الأموال لإنعاش الخزينة العمومية من أجل تطوير الدولة في جميع المجالات .

**الكلمات المفتاحية:** التهرب الضريبي، التحقيق المحاسبي، مصالح الضرائب.

## Abstract:

Through the study, we seek to shed light on the role of the tax authorities in combating tax evasion, as these interests have sought to establish legal mechanisms to inform institutions and people of the necessity of paying taxes due on them, and deterrent mechanisms have been put in place to punish anyone who violates the law and seeks to evade, whether in good or bad faith, in order to collect money to revive the public treasury in order to develop The state in all fields.

**Keywords:** tax evasion, accounting investigation, tax authorities