

□ وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

□ جامعة أحمد دراية - أدرار

كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم الحقوق



جامعة أحمد دراية أدرار

مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في الحقوق
تخصص : تسيير مؤسسات

الآليات القانونية للحد من التهرب الضريبي

تحت إشراف الأستاذ :

✓ يوسفات علي هاشم.

من إعداد الطالبين:

✓ مقراني إيمان.

✓ منلايخاف محمد أمين.

لجنة المناقشة

أستاذ محاضر ب جامعة أدرار رئيسا.

أستاذ محاضر أ جامعة أدرار مشرفا ومقررا.

أستاذ محاضر ب جامعة أدرار مناقشا.

الأستاذ:رحموني محمد

الأستاذ:يوسفات علي هاشم

الأستاذ: يامة ابراهيم

السنة الجامعية : 2015 - 2016



شكر وعرفان

نشكر الله العلي القدير الذي وفقنا لإتمام هذا العمل المتواضع فله

الحمد والشكر كثيرا.

نشكر أستاذنا الفاضل يوسفات علي هاشم الذي أشرف علينا

وكل الأساتذة الكرام.

ونشكر كل من ساعدنا وأعاننا في مذكرتنا بالخصوص موظفي

مديرية الضرائب لولاية أدرار.

إهداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى الوالدين الكريمين
أطال الله في عمرهما إلى إخواني وأخواتي والحببيين
الغاليين (آية وعبد الرحيم) إلى كل اللذين ساهموا
من قريب أو بعيد لإنارة عقلي بالعلم النافع و
إرشادي إلى ما هو صالح إلى كل طالب علم أو
طالبة إلى كل قارئ أو قارئة لهذه المذكرة إلى كل
هؤلاء أهدي هذه الصفحات.

إيمان

إهداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى الوالدين الكرمين و
جدتي الحبيبة عائشة أطال الله في عمرهم ، إلى كل
أفراد عائلتي كبيرا وصغيرا إلى كل من ساعدني و مد
لي يد العون من قريب أو بعيد في مشوار حياتي
وبالخصوص بلقيس .

أمين

مقدمة

اعتمدت الجزائر على الجباية البترولية لتمويل الخزينة العمومية، وأستمر ذلك إلى غاية سنة 1986، حين أدت الأزمة الاقتصادية العالمية إلى انخفاض أسعار البترول، فأوقعت الخزينة العمومية في عجز دائم، مما استلزم البحث عن مصادر أخرى لتمويل خزينة الدولة .

فاهتمت الجزائر بالجباية العادية، لاعتبارها مصدر دائم ومستقر، فبدأت الإصلاحات في النظام الجبائي على قدر من الكفاءة والفعالية و المردودية ، هدفها تنظيم وتحديث الإدارة الجبائية انطلاقا من شعور المكلفين بالمسؤولية، وأهمية مساهمتهم في تمويل النفقات العامة، إلا أن هناك شريحة من المكلفين ترى في الضريبة اقتطاع غير مستحق من أموالهم وتقييدا لحرية التملك ، مما يدفعهم للجوء إلى سلوكات تمكنهم من التهرب من دفع ما يجب عليهم، أو التقليل من قيمتها قدر المستطاع ، مستعينين في ذلك بوسائل وطرق تدليسية أو استغلال الثغرات و النصوص القانونية ، لكن المشرع الجزائري سطر آليات للقضاء على هذه الظاهرة المنتشرة بغية الحفاظ على مواصلة السياسات التنموية وتحقيقا للصالح العام.

أهمية البحث:

تتجلى أهمية البحث في أهمية الضرائب كأحد الأدوات الفعالة في تزويد خزينة الدولة بموارد مالية لتغطية نفقاتها المختلفة ، وفي الجزائر تعتبر الضرائب العادية الممول الثاني لخزينة الدولة بعد الجباية البترولية.

كما ذكرنا سابقا فقد حاولنا معالجة هذا الموضوع وذلك عن طريق طرح الإشكالية التالية:

الإشكالية: ما المقصود بالتهرب الضريبي، وفيما تتمثل الآليات التي فرضها المشرع الجزائري لمكافحة و القضاء عليه؟.

ويمكن أن نطرح الإشكاليات الفرعية التالية لمعالجة الموضوع:

- ماهي الأسباب الرئيسية للتهرب الضريبي؟

- ماهي أساليب التهرب الضريبي؟

- ماهي الإجراءات المتخذة لمكافحة والقضاء على التهرب الضريبي؟

- ماهو دور الرقابة الجبائية في ذلك ؟

أهداف البحث:

يهدف هذا البحث إلى:

- محاولة إعطاء صورة شاملة عن ظاهرة التهرب الضريبي ومدى تأثيرها بالتطورات الإقتصادية والاجتماعية والمالية.

- توضيح الأسباب الحقيقية وراء لجوء الأفراد والمؤسسات إلى التخلص من دفع الضريبة بشتى الطرق والأساليب.

- إظهار الآثار المترتبة عن ظاهرة التهرب الضريبي.

- إبراز الأجهزة القائمة على مكافحة التهرب الضريبي وأهم الوسائل والإجراءات المتخذة في ذلك.

أسباب اختيار الموضوع:

أهم الأسباب التي دفعتنا لاختيار هذا الموضوع:

أ- أسباب موضوعية:

- لقد اخترنا هذا الموضوع نظرا لاعتبار الضرائب أحد الموارد المالية الداخلية والهامة للدولة في تمويل النفقات العامة وفي توجيه النشاط الاقتصادي.

ب- أسباب ذاتية:

- الميول الشخصي للتعرف على جريمة التهرب الضريبي وإزالة الغموض عنه.

- محاولة الكشف عن الآليات القانونية للقضاء على التهرب الضريبي ومكافحته .

الصعوبات:

- عدم تقديم إدارة الضرائب للمعلومات الكافية محتجة في ذلك بالسرية.

المنهج المتبع:

للإجابة عن التساؤلات المطروحة ، كان من الضروري إتباع المنهج الوصفي لمعرفة ماهية التهرب الضريبي والأسباب والطرق والآثار المترتبة عنه ، ومن جهة أخرى المنهج التحليلي فيما يتعلق دراسة الجانب الإجرائي الذي أتبعه المشرع من أجل مكافحة التهرب الضريبي عن طريق الوسائل الوقائية والرقابية والعقابية.

وللإجابة عن الإشكالية المطروحة و التساؤلات الفرعية ،ولإعداد دراستنا قسمنا بحثنا إلى فصلين، في الفصل الأول ماهية التهرب الضريبي قسمناه إلى مبحثين ، المبحث الأول مفهوم التهرب الضريبي، و المبحث الثاني أساليب التهرب الضريبي والآثار المترتبة عنه. أما في الفصل الثاني آليات مكافحة التهرب الضريبي و وسائل قمعه ،قسمناه إلى مبحثين ، في المبحث الأول تطرقنا إلى آليات مكافحة التهرب الضريبي ،أما المبحث الثاني تناولنا فيه وسائل قمع التهرب الضريبي.

قائمة المختصرات:

- ق ض م.....قانون الضرائب المباشرة.
- ق ض غ م.....قانون الضرائب غير المباشرة.
- ق ر ر أ.....قانون الرسم على رقم الأعمال.
- ق ط.....قانون الطابع.
- ق ت.....قانون التسجيل.

- TVA.....الرسم على القيمة المضافة.
- TAP.....الرسم على النشاط.
- IRG.....الضريبة على الدخل الإجمالي.
- IFU.....الضريبة الجزافية الوحيدة.
- DRV.....مديرية الأبحاث والمراجعات.
- DGE.....مديرية كبريات المؤسسات.
- CDI.....مركز الضرائب.
- OCDE.....منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية.

الفصل الأول

الفصل الأول:

ماهية التهرب الضريبي:

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي من أهم المعوقات التي واجهت المشرع الجبائي، فكل الدول تعاني من هاته الظاهرة فقد وجدت منذ وجود الضريبة نفسها، فهي تهدد وجود النظام الضريبي وتقلل من أهميته، ولدراسة هاته الظاهرة وتشخيصها قمنا في الفصل الأول إلى التطرق إلى ماهية التهرب الضريبي، فقسمنا هذا الفصل إلى مبحثين، سنتطرق في المبحث الأول إلى المقصود بالتهرب الضريبي بذكر أهم التعاريف له، والتميز بينه وبين الغش الضريبي، وإبراز أهم أسبابه وكذلك أنواعه وأشكاله أما في المبحث الثاني سنتناول فيه أهم طرق وأساليب التهرب التي يتبعها المكلف للتخلص من دفع الضريبة، و فيما بعد نحدد أهم آثاره من جميع الجوانب الاقتصادية، المالية، الاجتماعية والسياسية.

المبحث الأول: مفهوم التهرب الضريبي.

إن الدور الذي تلعبه الضرائب في تمويل الخزينة العمومية دور كبير، فقد أعطته الدولة أولوية هامة في ذلك، إلا أن تحصيلها عرف معوقات ومصاعب أهمها هو امتناع المكلفين عن دفعها باستعمال طرق مشروعة وغير مشروعة، وهذا ما يسمى بالتهرب الضريبي الذي سنحاول تحديده مفهومه.

المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي.

للتهرب الضريبي مفاهيم كثيرة ومتعددة، فمن الجانب القانوني ركز في تعريفه على الطرق المستعملة في التهرب الضريبي ماذا كانت مشروعة أو غير مشروعة، في حين من الجانب الاقتصادي ركز على الآثار المترتبة على الخزينة العمومية.⁽¹⁾

1-طورش بتاتة:مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر،مذكرة لنيل شهادة الماجستير،جامعة قسنطينة،2012/2011،ص11.

الفرع الأول : تعريف التهرب الضريبي:

هناك عدة تعاريف للتهرب الضريبي أهمها:

-يعرف التهرب الضريبي على أنه ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر ولتحقيق التهرب الضريبي يتخذ المكلف عدة طرق وأساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة. (1)

كما عرفه كل من الدكتور حسن عواضة وقطيش عبد الرؤوف على أنه: تخلص المكلف من دفع الضريبة الواجبة عليه كلياً أو جزئياً دون أن ينعكس عبئها على الغير. (2)

وعرفه محمد عباس محرز في مؤلفه اقتصاديات المالية والعمالة بأنه: يسعى الملمزم بالضريبة إلى التخلص منها رغم تحقق الواقعة المنشأة للضريبة فيعتمد إلى سلوك احتيالي للتخلص من عبئها، أو أن الملمزم يتخلص من دفعها دون ارتكاب أي مخالفة لقانون الضريبة. (3)

عرفه كذلك Margairaze André التهرب الضريبي هو محاولة التملص من الضريبة في حدود تعريف القانون. (4)

ولإعطاء مفهوم جامع للتهرب الضريبي، عرفه علي زغدود في مؤلفه المالية العامة: " تلك المخالفات القانونية المتمثلة في عدم الامتثال للتشريع الضريبي أو الثغرات الموجودة في القانون من أجل التخلص من أداء الواجب الضريبي بجميع الوسائل والأشكال سواء تعلق الأمر بالعمليات المحاسبية أو الحركات المادية، وذلك بكل أو بجزء من المبلغ الواجب الدفع للخرينة العمومية والذي تستعمله الدولة في تغطية نفقاتها. (5)

من خلال ما سبق تعريفه للتهرب الضريبي توصلنا إلى ما يلي:

- التهرب الضريبي هو محاولة المكلف تجنب دفع الضريبة المستحقة مستغلاً الثغرات القانونية.
- التهرب الضريبي هو استعمال المكلف لأساليب احتيالية ومناورات تدليسية للتملص من دفع الضريبة.

1- كردودي سهام، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، دون طبعة، سنة 2011، ص 07.

2- طورش بتاتة، مرجع سابق، ص 12.

3- قروموش ليندة، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة محمد خيضر بسكرة،

2013/2014، ص 21.

4- Margairaze André Lla fraude fiscales et ses succédanées, Comment on échappe à l'impôt, édition Blonay, suisse, 1988, P33.

5- علي زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، دون طبعة، الجزائر، سنة 2005، ص 209-210.

-التهرب الضريبي هو محاولة المكلف التخلص من عبء الضريبة كلياً أو جزئياً بالطريقة التي تسهل عليه.

وللتهرب الضريبي تعريف موحد وشامل وهو أن يقوم المكلف بالضريبة من التخلص من عبئها كلياً أو جزئياً، وذلك دون نقل عبئها للغير، باستعمال وسائل وطرق مشروعة أو غير مشروعة تؤدي في النهاية إلى حرمان الخزينة العمومية من إيراداتها.⁽¹⁾

الفرع الثاني: الفرق بين التهرب الضريبي والغش الضريبي.

كل من التهرب الضريبي والغش الضريبي، تتجه إرادة المكلف فيهما إلى تحقيق نتيجة واحدة وهي التخلص من عبئ الضريبة، كلياً أو جزئياً إلا أن الطريقة تختلف، ففي التهرب الضريبي يسلك المكلف سبلاً مشروعة، وبالتالي لا توقع عليه أي عقوبات أو جزاءات، لأنه يتوفر فيه فقط العنصر المعنوي المتمثل في سوء النية دون العنصر المادي المتمثل في الحيل والمناورات التدليسية .

أما الغش الضريبي يتحقق عن طريق اللجوء إلى سبل غير مشروعة، تصل إلى حد التدليس والاحتيال، فهنا يتوفر كل من العنصر المعنوي (سوء النية) و العنصر المادي المتمثل في الحيل التدليسية .

المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي.

لظاهرة التهرب الضريبي عدة أسباب منها ما هو متعلق بالمكلف ، وما هو متعلق بالنظام والإدارة الضريبية :

الفرع الأول: الأسباب المتعلقة بالمكلف بالضريبة.

تنحصر الأسباب المتعلقة بالمكلف إلى أسباب نفسية ،اجتماعية واقتصادية.

أ- الأسباب النفسية:

للعامل النفسي دور أساسي في التهرب الضريبي،فقوة وضعف التهرب يحددهما 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 مايلي:

1- طورش بتاتة،مرجع سابق،ص15 .

-اعتقاد المتهرب من الضريبة أنه سارق شريف لأنه يسرق الدولة وهي شخص معنوي وبالتالي لا يعد مخالفا للقانون ولا مضرا للآخرين .⁽¹⁾

-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 ما.⁽²⁾

ب- 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:

-الاعتقاد الديني حول عدم شرعية الضريبة لأنها لا تستند على منطلقات عقائدية .⁽³⁾

-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 والاختلاس.

ج- الأسباب الاقتصادية :

هناك أسباب اقتصادية خاصة بالمكلف وأخرى خاصة بالوضع العامة للدولة:

1- **الوضع الاقتصادية للمكلف بالضريبة** : تعد الظروف الاقتصادية عاملا مهما في ارتفاع

ظاهرة التهرب ، خاصة في أوقات الكساد الاقتصادي و العكس ففي أوقات الرخاء الاقتصادي

يدفع المكلف ما عليه من التزامات اتجاه الخزينة .⁽⁴⁾

2- **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 الوطني.

1- زغدودي أمال : جريمة الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الليسانس، جامعة قلمة، 2013/2014، ص 13.

2- يدو لويزة، قاري حياة: الغش الضريبي وآلية مكافحته، مذكرة لنيل شهادة الليسانس، جامعة البويرة، 2010/2011، ص 36.

3- كردودي سهام، مرجع سابق، ص 14.

4- يدو لويزة، قاري حياة، مرجع سابق، ص 37.

الفرع الثاني: الأسباب المتعلقة بالنظام والإدارة الضريبية.

لنجاعة أي نظام جبائي يرجع ذلك إلى مدى فعالية الإدارة، ومدى صرامتها في تطبيق القانون، فالنقائص التي يعاني منها النظام الجبائي يساهم في شكل كبير في اتساع الهوة بين الإدارة والمكلف و الذي يزيد من فرص التهرب الضريبي. (1)

أ- الأسباب المتعلقة بالنظام الضريبي:

رغم الإصلاحات التي قام بها المشرع في النظام الجبائي، إلا أنها لم تستطع الوصول إلى نظام إداري فعال، وذلك يرجع لعدة أسباب منها:

ثقل عبئ الضريبة : والذي يشكل مبرراً أساسياً لتهرب الأفراد من الضريبة بحيث في حالة زيادة العبء الضريبي عن توقعات المكلفين واستعدادهم النفسي لتحمله مما يدفعهم إلى التهرب الضريبي. (2)

تعقد النظام الجبائي وعدم استقراره : تتسم الضرائب بإجراءات عديدة ومعقدة، سواء أثناء تأسيسها أو تحصيلها مما يجعل المكلف يتهرب من التزامه الضريبي .

عدم تشديد العقاب على المتهربين: وذلك بقيام المكلف بالضريبة بالمقارنة بين المبلغ الذي يدفعه، وقيمة الغرامة المالية التي يدفعها، فإذا كانت قيمة العقاب أقل من المبلغ الذي يعود عليه فيلجأ إلى التهرب أما العكس فيقوم بدفع الضريبة المفروضة عليه. (3)

عدم استقرار النظام الضريبي: ويرجع ذلك للتغيرات المستمرة في القوانين المالية الرئيسية وقوانين المالية التكميلية وهذا ما دفع بالمكلف للتهرب من الضريبة وعدم ثقته في النظام الجبائي.

ضعف فعالية الرقابة الجبائية : كلما أحس المكلف بالضريبة بضعف الرقابة الجبائية، كلما اتجهت إرادته للتهرب.

ب- الأسباب المتعلقة بالإدارة الضريبية: إن ضعف التنظيم على مستوى الإدارة الضريبية يفتح مجالاً للمكلف للتهرب من الضريبة، وذلك لنقص العناصر الفنية، وهذا ما يؤدي إلى عجز الجهاز الإداري وذلك من خلال:

1-مراد ناصر، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، 2003، ص160.

2- نفس المرجع، ص157.

3-يدو لويوزة، قاري حياة، مرجع سابق، ص39.

- انتشار الفساد الإداري على مستوى الإدارة الضريبية.
- ضعف الأجور ومرتببات موظفي الإدارة الضريبية، الأمر الذي يجعل الموظفين يقبلون كل ما يقدمه المكلفون من هدايا وهبات .
- طبيعة النظام الجبائي نظام تصريحي حيث أعطى حرية مطلقة للمكلف، وهذا ما شجع المكلف لتقديم تصريحات كاذبة .⁽¹⁾
- غياب جهاز الرقابة ما سمح للمكلف بتضخيم التكاليف وتخفيض المداخيل الصافية المستحقة.⁽²⁾
- تعقد الإجراءات الإدارية الخاصة بتقدير الضريبة وتحصيلها مما يدفع نفور المكلف عن دفعها.
- نقص الأجهزة الإلكترونية الحديثة في الإدارة الضريبية للتحسين من مستوى خدماتها .

المطلب الثالث: أنواع وأشكال التهرب الضريبي.

قسم المشرع التهرب الضريبي إلى أنواع وأشكال، وذلك حسب اختلاف الضريبة المراد التهرب من دفعها والطرق المنتهجة في ذلك.

الفرع الأول: أنواع التهرب الضريبي.

يقسم التهرب الضريبي إلى نوعين، تهرب مشروع وهو ما يعرف بالتجنب الضريبي، وتهرب غير مشروع ويسمى بالغش الضريبي.

أولاً: التهرب المشروع (التجنب الضريبي).

1-تعريف التهرب المشروع:هو عملية قانونية يتم من خلالها تجنب الواقعة المنشئة للضريبة،وقد يستطيع الممول أن يتجنب دفع الضريبة من خلال استغلال نقاط الضعف السائدة في التشريع .⁽³⁾

-ويعرف كذلك أنه تخلص المكلف من أداء الضريبة،نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي الذي ينتج عنها التخلص من دفع الضريبة ،دون أن تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية

1-مراد ناصر،الغش والتهرب الضريبي في الجزائر ، دار قرطبة،الجزائر ،2004، ص 14.

2- يدو لويزة،قاري حياة ،مرجع سابق،ص38.

3- سعيد عبد العزيز عثمان،شكري رجب العشماوي:اقتصاديات الضرائب(سياسات-نظم-قضايا معاصرة)،الدار الجامعية،دون طبعة،الاسكندرية،سنة 2007 ،ص 154.

- في بعض الحالات ولتحقيق بعض الأهداف الاقتصادية والاجتماعية يقوم المشرع بفرض ضريبة عمدا على جميع الأرباح الصناعية والتجارية ، فيقوم بإعفائها على بعض المؤسسات تشجيعا لها.

ومن بين أهم نماذج التهرب المشروع ما يلي:

- قيام المكلف بزيادة نفقاته عن طريق تضخيمها فقط.

- تواطؤ أصحاب الشركات مع المشرع بإعفاءات ضريبية.

- قيام بعض الشركات الكبرى إلى تجزئة الشركة الأم إلى شركات فرعية و صغيرة مستقلة وهميا .

- إخضاع الأرباح المعاد استثمارها بالنسبة للشركات إلى معدل خاص 12,5% عوض 25% قصد تشجيع الاستثمار.

-إعادة الاستثمار لأرباح غير موزعة مستفيدا من تخفيضات عليها. (1)

2-تصنيف التهرب الضريبي المشروع : ويصنف إلى تجنب ضريبي مقصود و تجنب ضريبي

غير مقصود:

1.2- **التجنب الضريبي المقصود:**وهو أن تقتطع نسبة من الضريبة بطريقة غير مشروعة مع توفر النية السيئة لذلك السلوك .

- كما يعرف أنه هو القيام عمدا بنسيان تقييد أو إجراء قيد في الحسابات أو إجراء يقبي الحسابات غير صحيحة أو وهمية. (2)

ومثال عن ذلك قيام المشرع الجبائي بالتجنب الضريبي المقصود من أجل تشجيع المنتج الوطني فيفرض ضرائب مرتفعة على سلع معينة للتقليل من استيرادها مثل السلع الكمالية .

2.2-**التجنب الضريبي غير المقصود:**إن هذا النوع من التهرب يتجلى في استغلال المكلف للثغرات الموجودة في القانون للتخلص من دفع الضريبة، وترجع هذه الثغرات في الغالب إلى نقص في التشريع وعدم إحكام صياغة المواد القانونية،فيقوم المكلف هنا بمخالفة القانون مستغلا الإعفاءات والتخفيضات التي حددها المشرع لبعض الضرائب الخاصة بأنشطة معينة .

1- قروموش ليندة،مرجع سابق،ص28.

2- العيد صالح،الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية،دار هومة،الجزائر،2005،ص30.

ثانيا :التهرب غير المشروع(الغش الضريبي)

1- تعريف التهرب غير مشروع:عرفه **Camille Rosert** :يضم كل حركة مادية، كل

- التدابير أو المناورات التي يلجأ إليها المكلفون أو الغير للتخلص من الضرائب والمساهمات. (1)
- كما يعرف بأنه قيام المكلف من التخلص من دفع الضريبة المستحقة عليه عن قصد ،متعمدا مخالفة القوانين مستغلا في ذلك طرق وأساليب احتيالية ومن أهم نماذج التهرب غير المشروع:
- إعطاء معلومات مزورة وغير دقيقة للحصول إما على تخفيض أو إعفاء أو خصم.
- القيام بإجراء قيد على حسابات غير دقيقة أو وهمية بدفتر الجرد و دفتر اليومية.
- التهرب على الحدود تجنبا للحواجز الجمركية واستغلال المناصب والنفوذ.
- بيع سلع أو تقديرها بأقل من قيمتها الحقيقية،بتقديم فواتير كاذبة.

كما عرفته المادة 303 من ق ض م ر م بأنه: كل محاولة للتخلص من الضريبة باستعمال طرق تدليسية في إقرار أساس الضرائب والرسوم التي يخضع لها المكلف أو تصنيفيتها كليا أو جزئيا. (2)

2-تصنيف التهرب غير المشروع :

أ-**الغش العادي(البسيط):**وهو إغفال مركب بسوء نية من أجل خداع الإدارة الجبائية،لتقليل الضرائب الواجب دفعها،ويظهر ذلك من خلال تقديم تصاريح تحتوي على معلومات خاطئة أو ناقصة للتقليل من الضريبة .

ب-**الغش الموصوف (المركب):**يتمثل هذا الغش في اعتماد المكلف على ممارسات تدليسية التي تجسد نية المكلف السيئة للتهرب من الضريبة وعمله على إخفاء ومسح كل الآثار المادية التي من شأنها أن تكشفه.

3-الغش الوطني والغش الدولي: يصنف الغش هنا غش وطني وغش دولي إلى كما يلي:

أ-**الغش الوطني :** هو كل غش يتم داخل حدود الدولة، يكون المكلف في مواجهة سلطات بلده فهو يخضع لقانون جبائي وحيد. (3)

1-طالبي محمد:الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري من فترة1995إلى 1999،رسالة ماجستير،جامعة الجزائر،سنة 2001/2002، ص54.

2-المادة 303-1 من ق.ض.م.ر.م من الأمر رقم 101-76بتاريخ 09/12/1976 .

3-أبو منصف:مدخل للتنظيم الإداري والمالية العامة، دار المحمدية العامة،دون ط، الجزائر، بدون سنة، ص118.

ب- الغش الدولي: هو الغش الذي يتم خارج حدود إقليم الدولة، بتحويل مداخيل المكلف إلى بلد يتميز بجاذبية جبائية، وهذا النوع من الغش يرجع إلى التطور الكبير الذي عرفته التبادلات الدولية. (1)

الفرع الثاني: أشكال التهرب الضريبي.

لتهرب الضريبي صور وأشكال من بينها الامتناع، الإحلال، واستغلال ثغرات القانون.
أولاً: الامتناع.

هو امتناع المكلف من دفع الضريبة المستحقة وذلك بعدم تقديم التصريحات لمصالح الإدارة الجبائية، أو بالامتناع عن التصريح بمزاولة نشاطه أو ينشط بدون سجل تجاري، تفادياً لدفع الضريبة، ولا يمكن للمكلف الامتناع عن دفع الضريبة التي تكون في الأسعار والخدمات وهي ضرائب غير مباشرة ومنه الامتناع يكون في الضرائب المباشرة فقط.

ثانياً: الإحلال.

الإحلال هي إحدى الوسائل التي ابتكرها المشرع الجبائي من أجل تحقيق الاكتفاء الذاتي وذلك بخلق مناصب شغل قصد القضاء على البطالة، فقام بفرض ضرائب أقل على بعض لأنشطة، ومثال عن ذلك الاستثمار في القطاع الفلاحي أو الإعفاء منها لمدة معينة تحفيزاً وتشجيعاً لهم. (2)

ثالثاً: الاستفادة من ثغرات القانون.

يعتبر من الأساليب التي يعاقب عليها القانون، لأن المكلف يتهرب من دفع الضريبة دون ارتكاب خطأ يعاقب عليه، كما أن المشرع هو الذي يضع هذه الثغرات سعياً منه إلى توجيه الأفراد إلى النشاطات التي تتماشى مع السياسة الضريبية المخططة، ويستعمل هذا الأسلوب من طرف المؤسسات التي توظف ملحقا خاصا بالجباية.

1- خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية: أسس المالية العامة، دار وائل، دون ط، عمان، سنة 2007، ص 216.

2- جامع أحمد: علم المالية (فن المالية العامة)، الجزء 1، دار النشر العربية، طبعة 2، القاهرة، سنة 1975، ص 245.

المبحث الثاني: أساليب التهرب الضريبي و الآثار المترتبة عنه.

لمعالجة التهرب الضريبي يجب التطرق إلى الأساليب التي يسلكها المكلف للتهرب من دفع الضريبة، والآثار المترتبة عن هذه الظاهرة.

المطلب الأول: أساليب التهرب الضريبي.

هناك عدة أساليب للتهرب الضريبي، إما بالتلاعب في العمليات المحاسبية، أو عن طريق التحايل المادي أو عن طريق التحايل القانوني.

الفرع الأول: التهرب عن طريق عمليات محاسبية.

إن 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.⁽¹⁾ إلا أن المكلفين يتقنون ويتكرون طرق للتلاعب المحاسبي للتهرب من بينها:

1- تضخيم الأعباء والتكاليف المحاسبية والجبائية: لقد قام المشرع بتحديد التكاليف الواجب خصمها، فإن المكلفين يلجؤون إلى تضخيم النفقات والزيادة في التكاليف من الضريبة المفروضة ومن بين الطرق الأكثر استعمالا نذكر ما يلي:

أ- 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 .

ب- المستخدمون الوهميون: في هاته الحالة المكلف يستعمل أجور ورواتب في السجلات المحاسبية لمستخدمين ليس لهم وجود أصلا، وذلك لتضخيم الأعباء و التقليل من الضريبة.

2- 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 أعماله) ومن بين أهم الأساليب لتخفيض الإيرادات مايلي:

- 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⁽²⁾

1- بوزيدة حميد، جباية المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، دون طبعة، 2005، ص45.

2- سهام كردودي، مرجع سابق، ص26.

- التناسي العمدي لبعض المبيعات التي تتم يدا بيد أي دون فواتير، ويتم الدفع نقدا.
- عدم التسجيل المحاسبي لبعض التنازلات على الاستثمارات المحققة لفائض القيمة .

الفرع الثاني:التهرب الضريبي عن طريق التحايل المادي.

يقوم المكلف بإخفاء أمواله و منتوجاته من :سلع وبضائع الخاضعة للضريبة سواء إخفاء جزئيا أو كلياً،ومن بين آثار هذا النوع من التهرب انتشار الأسواق الموازية والسوق السوداء .

الإخفاء الجزئي:

إن الإخفاء الجزئي هو اتجاه نية المكلف بالضريبة نحو التخفيض من عبئ الضريبة دون التخلص منها كلياً، ويتم بتصريحه بقيمة أقل من القيمة الحقيقية للضريبة تحرباً من دفعها جزئياً كما يمارس نشاطات ثانوية خفية غير مصرح بوجودها أصلاً إلى جانب النشاط الرئيسي للمؤسسة بالإضافة إلى قيامه بإخفاء جزء من مخزونها ته من سلع وبضائع التي تكون خاضعة للضريبة لإعادة بيعها في الأسواق الموازية و السوداء.⁽¹⁾

الإخفاء الكلي:

هذا النوع من التهرب يقوم فيه المكلف بالتملص كلياً من دفع الضريبة المستحقة عليه، منتهزاً في ذلك غياب الرقابة الجبائية، فيعمل المكلف على عدم التصريح بالنشاط الذي يمارسه، أو أن يقوم بإنشاء وحدات ومصانع إنتاجية في مناطق كبرى، كالمدن التي تعرف اكتظاظ سكاني كبير، أو في مناطق وعرة، وبعيدة عن الأعين، حتى لا يسهل الوصول إليها، كما تقوم فئة من المكلفين بتغيير مقرات نشاطهم كل مرة كأصحاب شركات التصدير والاستيراد. وغياب الرقابة على نشاطه يسهل على المكلف التعامل بينه وبين الزبائن بدون فواتير و بدون وصولات، ما يفتح المجال إلى انتشار السوق السوداء وبالتالي استفحال ظاهرة التهرب الضريبي وكل هذا راجع لغياب الرقابة الجبائية.⁽²⁾

الفرع الثالث:التهرب الضريبي عن طريق التحايل القانوني:

يتبع المكلف في هذا النوع من التهرب طرق قانونية تسمح له بخلق حالات من خلالها يستفيد من مزايا وإعفاءات ضريبية يخضع لها في الأصل، أو ليس له الحق في الاستفادة منها، فالتهرب في هاته الحالة يكون عن طريق استعمال المكلف لعمليات قانونية، يخلق لنفسه حالة

1-2-زغودوي أمال،مرجع سابق،ص26.

قانونية مزيفة وذلك باستعماله التكييف الخاطئ لحالته، وهذا النوع من التهرب يعتبر الأكثر استعمالاً وتنظيماً، وكمثال عن ذلك قيام المكلف بتوزيع أرباح الشركة على المساهمين في شكل رواتب و أجور بهدف تخفيض معدل الضريبة.

أما المجال الذي يتجلى فيه هذا النوع من التهرب، هو مجال الرسم على القيمة المضافة (TVA) فالمكلف يقوم بخلق وضعية قانونية له، تسمح باسترجاع الرسم على القيمة المضافة بفواتير مزيفة في عمليات الشراء أو البيع للاستفادة من فارق الرسوم المفوترة بين رسوم البيع والشراء، ومن بين الأمثلة أيضاً عن هذا التهرب نذكر بعضها:

- التصريح عن حالة بيع على أساس أنها هبة للتخلص من دفع حقوق التسجيل. (1)

- تحويل أرباح الشركات المتعددة الجنسيات إلى فروعها التي تتواجد في دول ذات معدلات ضريبية منخفضة، وهذا ما يسمى بالجنات الضريبية. (2)

المطلب الثاني: الآثار المترتبة عن التهرب الضريبي.

ينتج عن التهرب الضريبي آثار تؤثر سلباً على تحقيق أهداف فرض الضريبة المتعددة، كما يحرم الخزينة العمومية من إيرادات تنعكس سلباً على التنمية المحلية و من بين هذه الآثار ما يلي:

الفرع الأول: الآثار المالية والاقتصادية للتهرب الضريبي:

1- الآثار المالية للتهرب الضريبي :

حسب إحصائيات وزارة المالية فإن قيمة التهرب الضريبي في الجزائر قدرت بحوالي 6400 مليار

سنتيم سنوياً (3)، فللتهرب الضريبي آثار غير إيجابية على الاقتصاد الوطني من بينها:

- انخفاض الدخل القومي الوطني، وبالتالي انخفاض الدخل الفردي.

- انخفاض قيمة العملة الوطنية.

- عجز الميزانية ما يضطر الدولة إلى اللجوء إلى وسائل تمويلية أخرى كالإصدار النقدي و

اللجوء إلى الاقتراض.

1- طورشي بتاتة، مرجع سابق، ص 84.

2- الجنات الضريبية: هي دول ذات سيادة يقرر تشريعها الضريبي العديد من المزايا والإعفاءات الضريبية بالنسبة للاستثمارات الأجنبية، لأشخاص طبيعية أو معنوية، فهي تحتوي على فروع شركات من كل الأنواع، وهذا من أجل تخفيض عبئها، أو نحو كل الأعباء بطريقة مشروعة، ولا تستطيع مراقبتها من طرف المصالح الضريبية للبلد الذي فيه الشركة الأم.

3- الإخبارية الوطنية اليومية الشروق اليومي الصادر يوم 2008/09/15 الموافق ل 15 رمضان 1429 العدد 2406، ص 06.

-عدم قيام الدولة بالإففاق العام على الوجه الأكمل.

-عدم قدرة الدولة الوفاء بالتزاماتها تجاه الأفراد.

2- الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي:

يؤثر التهرب الضريبي بشكل سلبي على اقتصاد الدول التي تعتمد على الضرائب في مدا خيلها ولهذا الظاهرة آثار كثيرة من بينها:

-إعاقة النمو الاقتصادي للدولة، كون تقدم الاقتصاد متوقف على توفر الإيرادات اللازمة

لتغطية النفقات وتمويل مشاريع التنمية كإنشاء المصانع والطرق.....

-كبح روح المنافسة بين المؤسسات الاقتصادية، حيث نجد أن المؤسسات المتهربة لها امتيازات أكثر من المؤسسات التي تقوم بأداء واجبها الضريبي.⁽¹⁾

-ارتفاع معدلات الضرائب ونسبها، وهذا راجع لنقص الإيرادات الضريبية، ما يسمح للدولة باللجوء إلى الرفع من معدلات الضرائب المفروضة، ما يؤدي إلى غياب العدالة الضريبية.

-توجيه الاقتصاد الوطني نحو الاقتصاد الموازي، حيث تعمل ظاهرة التهرب الضريبي على تحويل عناصر الإنتاج الوطني إلى أنشطة ومجالات يسهل فيها التهرب وبالتالي التسبب في الركود الاقتصادي .

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

-انتشار الأسواق الموازية والسوداء.

الفرع الثاني: الآثار الاجتماعية للتهرب الضريبي:

تعتبر قاعدة العدالة من بين أهم مبادئ الضريبة، ويستند هذا المبدأ على ضرورة تساوي جميع أفراد الدولة أمام العبء الضريبي، ويتم استخدام الضريبة لإعادة توزيع الدخل الوطني لفائدة الفئات الفقيرة والمحدودة الدخل، كأن يقرر المشرع الضريبي تخفيض الأعباء الضريبية على بعض المؤسسات والجمعيات التي تقدم خدمات اجتماعية.⁽²⁾

1-موقع ستار تايمز، أرشيف الشؤون القانونية (التهرب الضريبي).

2-مهدي محمد محفوظ:علم المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، دون طبعة،لبنان، سنة 2005، ص 304.

- إلا أن ظاهرة التهرب الضريبي تعمل على تغييب مبدأ العدالة والمساواة الاجتماعية بين أفراد المجتمع وتزيد الفوارق الطبقيّة فيما بينهم، بالإضافة إلى آثار أخرى نذكر منها:
- تدهور الحسّ الجبائي لدى المكلفين بسبب انتشار الغش والخداع بين مختلف الطبقات.
 - تدهور عامل الصدق في المعاملات الاقتصادية.
 - عدم المساواة بين المكلفين فهناك من هم حريصون على أداء واجبهم الضريبي الوطني.
 - انتشار البطالة بسبب انخفاض الاستثمارات الموجهة للحد من البطالة وفتح أبواب التشغيل، و عدم تمويل المشاريع الموجهة لفئة الشباب.⁽¹⁾
 - انتشار ظاهرة الرشوة، حيث يقوم المكلفون برشوة أعوان الضرائب للتخفيف من المخالفات الضريبية.
 - تعميق الفوارق الاجتماعية.

الفرع الثالث: الآثار السياسية للتهرب الضريبي.

إن للتهرب الضريبي آثار سياسية مرتبطة أساساً بالآثار الاقتصادية والاجتماعية السالفة الذكر، حيث تنعكس تلك الآثار على الدولة وتزعزع استقرارها السياسي.

فكلما كان هناك انتعاش اقتصادي بتوافر الإيرادات اللازمة، والكافية لتغطية جميع النفقات وتمويل جميع المشاريع، وخاصة منها المشاريع القاعدية كلما كانت هناك تنمية محلية، كإنشاء الطرق والسدود، المصانع.... إلخ والتي من خلالها أيضاً يتم توظيف عمال، وموظفين جدد ما يهدف إلى القضاء على البطالة، وبالتالي تحسين المستوى المعيشي وزيادة الدخل الفردي، فينعكس ذلك إيجاباً على الحالة الاجتماعية والاقتصادية للدولة، فتكون جيدة ومستقرة ما يجعل الوضع السياسي مستقرًا، وهذا الاستقرار لا يتحقق إلا إذا كانت هناك إرادة سياسية تعمل على توازن الإيرادات والنفقات العامة، ووضع قوانين واستراتيجيات على المدى القريب والبعيد.

ولتحقيق ذلك يجب الحد ومكافحة كل ما يعرقل أو يعمل على عدم توافر تلك الإيرادات كظاهرة التهرب الضريبي التي تعمل على حرمان الخزينة العمومية من إيرادات الضرائب.

1-الإجبارية الوطنية اليومية الشروق اليومي الصادر يوم 15/09/2008 الموافق ل 15 رمضان 1429 العدد 2406 ص.06

الفصل الثاني

الفصل الثاني

آليات مكافحة التهرب الضريبي ووسائل قمعه

ينتج عن التهرب الضريبي آثار سلبية: اقتصادية، اجتماعية وسياسية كما سبق وذكرنا، والتي تنعكس سلبيا على الاقتصاد الوطني، وكذلك على الخزينة العمومية، لذلك سعت الدولة لمكافحة هذه الظاهرة محليا ودوليا.

ولمعالجة هذه الظاهرة لجأ المشرع الجزائري إلى وضع آليات رقابية، على مستوى النظام والتشريع الجبائي ومعالجة النقائص البشرية، والمادية لإدارة الضرائب، بالإضافة إلى توعية المكلف بالضريبة، كما وضع أجهزة رقابية تتمثل في مديرية الأبحاث والمراجعات، و المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية و مديرية كبريات المؤسسات، مركز الضرائب وهذا في المبحث الأول من الفصل .

أما في المبحث الثاني سنتناول إجراءات المتابعة التي تختلف فيها إجراءات الإثبات ومعاينة جريمة التهرب الضريبي عن تلك المتبعة في الجرائم الأخرى، وعلى من تقع المسؤولية الجزائية في هذا النوع من الجرائم، كما سنتطرق للآليات العقابية من طرف المشرع الجبائي على المكلفين المتهربين ، الذين قاموا بمخالفة التشريع وهذا من خلال تطبيق عقوبات جزائية، وعقوبات جبائية، مع معرفة الطبيعة القانونية للغرامة الجبائية، وفي الأخير سنتناول العقوبات التهديدية والعقوبات المهنية.

المبحث الأول: آليات مكافحة التهرب الضريبي

لمكافحة التهرب الضريبي يجب أولا اقتراح حلول لأسبابه، وذلك عن طريق تبسيط صياغة التشريع الضريبي وزيادة كفاءة الإدارة الضريبية، كذلك العمل على إزالة التوتر بين الإدارة والمكلف بالضريبة مع التحكم الجيد في الرقابة الجبائية، لذلك فضلنا البحث عن إجراءات وقائية للحد أو التقليل ولو نسبيا من هذه الظاهرة والعمل على سد الطريق أمام المكلف للتهرب من الضريبة.

المطلب الأول: الآليات الوقائية:

سنتناول في هذا المطلب الوسائل الوقائية، التي حددها المشرع ، للحد من اللبس الذي يشوب النصوص القانونية، بشكل مبسط يسهل للمكلف فهمه ، وتوعيته بواجباته الضريبية، وهذا ما سنتطرق إليه في الفرعين التاليين:

الفرع الأول: على مستوى التشريع والإدارة الضريبية

سنتحدث في هذا الفرع عن الأساليب الوقائية المتعلقة بالتشريع الضريبي، وعن النقائص المتواجدة على مستوى الإدارة الضريبية.

1-الوقاية على مستوى التشريع الضريبي:

لنجاح أي قانون ضريبي يجب العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بتأسيس وتحصيل الضرائب، ولإتمام ذلك يجب أولاً صياغة القانون الضريبي، بطريقة يسهل على المكلفين فهمه، وثانياً بإرساء طابع البساطة، الوضوح والمرونة على هذه القوانين .

ونظراً للتغيرات والتعديلات المستمرة في قوانين المالية، أدى ذلك إلى عدم استقرار القوانين الجبائية وهذا نشب عنه تعقيدات وغموض، مما صعب مهام موظفي الضرائب. وللعمل على استقرار النظام الضريبي، يجب على المشرع أن يسعى لإنشاء قانون ضريبي قادر على البقاء مدة طويلة، لأن المشكل ليس في تغيير القوانين، وإنما في مدى استقرار هذه القوانين.

فقد طرأت تعديلات هادفة لتبسيط النظام الجبائي، وذلك بإلغاء التعقيدات المتمثلة في تعدد الضرائب واختلاف معدلاتها، حتى يسهل على المكلف والإدارة معا تبسيط أحكام قوانين الضرائب وإجراءات تنفيذها.

كما يجب أن تكون هناك مساواة أمام الضرائب، وذلك بتحمل الأفراد للأعباء الضريبية بطريقة متساوية،⁽¹⁾ حتى لا يكون هناك تفاوت طبقي في المجتمع.

ومن الإصلاحات الجبائية التي قام بها المشرع الجبائي :

أجمع بين عدد من الضرائب (IRG-TAP-TVA) في ضريبة جزافية وحيدة (IFU) و الهدف من إحداث هذه الضريبة، هو تجسيد مبدأ الشمولية الجبائية من جهة، ومحاربة التهرب الضريبي من جهة أخرى.

1- فليح العلي (عادل)، المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، طبعة 1، 2003، ص 124.

2-الوقاية على مستوى الإدارة الضريبية:

للقيام بنظام ضريبي فعال يستلزم وجود هيكل إداري ذو كفاءة عالية، سواء من الجانب المادي والبشري.

أ-من الجانب البشري:

تعاني الإدارة الضريبية من عدة مشاكل على مستوى الجانب البشري، وذلك بسبب نقص عدد الموظفين الذين يتولون دراسة الملفات الضريبية، وعدم كفاءتهم، مما أدى بالإدارة الضريبية إلى اتخاذ الإجراءات اللازمة للرفع من مستوى موظفي جهازها، وذلك من خلال :

-التكوين المستمر للموظفين عن طريق دورات متخصصة، وبالأخص الأعوان المتواجدين على مستوى الهياكل القاعدية (المفتشيات، القباضات، فرق التحقيق).

-رفع أجور الموظفين لتجنب الرشوة، والإغراءات المادية التي يقدمها المكلفون مقابل تقديم خدمات منافية للقانون .

-الزيادة في عدد الموظفين الأكفاء، للتمكن من الإطلاع على جميع الملفات الجبائية.

أ-من الجانب المادي:

لنجاعة النظام الضريبي وجب توفر وسائل مادية لتحقيق الأهداف المسطرة، لكن الإدارة الضريبية تتوفر على نقائص في الوسائل بالنظر إلى المهام المعقدة ، والبرامج الحساسة المكلفة بتنفيذها.

ومن بين هذه النقائص:⁽¹⁾

-افتقار الإدارة الضريبية لوسائل العمل، كتجهيزات المكتب .

-التأخر الكبير في تعميم استعمال الإعلام الآلي .

-ضيق المقرات الإدارية لاسيما تلك المتعلقة بمفتشيات قباضات الضرائب.

1- كمون عبد الرحمن، ظاهرة الغش والتهرب الضريبي، رسالة شهادة ماجستير، جامعة تلمسان، سنة 2000/1999، ص69.

كل هذه النقائص نتج عنها اختلال في وظائف الإدارة الضريبية، لذلك أصبح إصلاح الإدارة الضريبية أمر ضروري للرفع من مستواها التقني، مما يستلزم عليها القيام بتجهيز المرافق الضرورية، وبناء مقرات جديدة لتسهيل أداء وظائفها، وتطبيق برمجيات الإعلام الآلي لتسهيل عمليات الرقابة، والكشف في وقت مبكر عن أي غش أو تهرب، إضافة إلى تسهيل مهمة الإطلاع على الملفات الجبائية في وقت قصير.

كما يجب عليها توفير وسائل النقل للأعوان المكلفين بمهمة التحقيق الميداني، والمراقبة الفجائية لضبط المادة الضريبية.

الفرع الثاني: على مستوى المكلف الضريبية.

إن اقتناع المكلفين بأهمية الضريبة متوقف على مدى وعيهم الضريبي، وللنظام الضريبي دور كبير في تحقيق ذلك، لهذا عمد المشرع الجبائي على وضع إصلاحات وتعديلات في النظام الجبائي لتنمية الوعي الضريبي للمكلف، وإزالة التوتر بين هذا الأخير والإدارة.

1-توعية المكلف بالضريبة: ويتم ذلك بـ: (1)

- تحسيس الأفراد بالوعي الضريبي، باستعمال وسائل الإعلام (السمعية، المقروءة، المرئية).
- العمل على تعريف المكلف لحقوقه، كطلب الإعفاء من الضريبة، أو التخفيض منها، كذلك حق الطعن والاعتراض.
- استعمال عبارات اشهارية بسيطة يفهمها كل مواطن.

2-إزالة التوتر بين الإدارة و المكلف:

- يمكن تحديد التوتر بين المكلفين وموظفي الإدارة من عدة جوانب، فهناك جانب تاريخي ونفسي وخلقي لذلك، فالمعاملة الحسنة بينهم تعطي طابعا إنسانيا بعيدا عن العداوة والتوتر، ولتحقيق ذلك وجب توعية كل من المكلفين والموظفين، لإزالة أي توتر قد يحدث متبعين في ذلك التدابير التالية:
- توفير مكتب للاستقبال لتوجيه المكلفين.
- تمكين المكلف من الاتصال بالإدارة في أي وقت.

-فتح مجالات التواصل بين المكلفين والإدارة عن طريق الهاتف، الانترنت،... إلخ.

1-طرشي ابراهيم، التهرب الضريبي وآليات مكافحته، مذكرة لنيل الماستر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2014/2015، ص27.

المطلب الثاني: الآليات الرقابية :

النظام الجبائي الجزائري يقوم على أساس التصريح، ولتأكد الإدارة الضريبية من صحة التصريحات المقدمة لها من المكلفين فهي تمارس حق الرقابة، المتمثلة في مجمل العمليات التي من شأنها التحقق من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة، ويأخذ حق الرقابة شكلين، هما التحقيق المحاسبي والتدقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية وحق لإطلاع على دفاتر المكلف ووثائقه المحاسبية، كما لا يمارس من قبل الأعدان الذين هم برتبة مراقب مع خضوعهم للسر المهني.

لهذا قام المشرع الجبائي بوضع أجهزة رقابية فعالة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي .

الفرع الأول: أجهزة الرقابة الجبائية.

أنشأ المشرع الجزائري أجهزة مخصصة بالرقابة الجبائية، حيث تمارس مهامها بطريقة منظمة وفعالة، وذلك تحقيقاً لأهدافها المنشودة والمرتكزة أساساً على مكافحة التهرب الضريبي، لذلك خول المشرع لأعدان هذه الأجهزة مجموعة من الصلاحيات لأداء مهامهم الرقابية على أكمل وجه.

1- مديرية الأبحاث والمراجعات:

أنشئت هذه المديرية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 98-228 المؤرخ في 13/07/1998⁽¹⁾ المتواجدة في الجزائر العاصمة، وهران، قسنطينة، وتمتتع بصلاحيات التدخل على مستوى القطر الوطني للتحقيق في وضعية كبار المكلفين بالضريبة لأهمية نشاطهم، ومن مهامها أيضاً تحديد واختيار المكلفين بالضريبة اللذين يقع عليهم التدقيق، خلال برنامج مسبق لانتقاء الملفات الجبائية، وهذا باقتراح من مفتشيات الضرائب المعنية بالملفات، ثم المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية لتصادق على البرنامج المقترح أو تعديله من طرف مديرية الأبحاث والمراجعات. (DRV)

كما تم تحديد مستوى رقم الأعمال لأربع السنوات الأخيرة والتي هي محل تحقيق، بأن يفوق أو يساوي 4 000 000 دج، بالنسبة لمقدمي الخدمات والنشاطات الحرة بـ 10 000 000 دج

1- الجريدة الرسمية، العدد 79، الصادرة في 25/10/1998.

بالنسبة للمؤسسات والشركات الأخرى حتى تسند مهمة التحقيق لهاته المؤسسات إلى مديرية الأبحاث والمراجعات.

ومن مهامها أيضا

-إجراء سلسلة من العمليات لتقييم أداء المصالح الجبائية، بهدف رفع نوعية التدقيق إلى أفضل مستوى.

-السعي إلى تقليص حجم المنازعات الجبائية، وذلك من خلال العمل بجد وكفاءة عالية.

-برمجة الملفات الضخمة للكشف عن منافذ التهرب الضريبي.

يتشكل الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات من أربع مديريات فرعية على المستوى المركزي وهي:

-نيابة مديرية الإجراءات الجبائية-نيابة مديرية الرقابة الجبائية-نيابة مديرية البرمجة-نيابة مديرية التحقيقات والبحث عن المعلومات الجبائية.⁽¹⁾

2-المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية:

أنشئت هذه المديرية بموجب المرسوم التنفيذي 52 المؤرخ في 12/07/1998⁽²⁾، وهي مكلفة بعملية الرقابة وتطبيق برامج المراجعة المصادقة عليه من مديرية الأبحاث والمراجعات ، والتي تكون في إقليم الولاية شرط أن يكون المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية قد حققوا رقم أعمال سنوي أقل من 4 000 000 دج بالنسبة لمقدمي الخدمات ، ورقم أعمال سنوي أقل من 10 000 000 دج لباقي المؤسسات الأخرى، ومن أهم المهام التي يقوم بها هذا الجهاز ما يلي :

-الحرص على تحصيل مختلف الضرائب والرسوم الناتجة عن عمليات المراجعة، ومتابعتها باستمرار .

-استقبال المعلومات المحصل عليها لتصنيفها، وتوزيعها على مفتشيات الضرائب المعنية لاستغلالها .

القيام بإعداد بطاقات للإدارات التي لديها معلومات تأسيس الوعاء الضريبي.

1-الجريدة الرسمية، العدد59 المؤرخة في 24/09/2006، الجزائر، ص09.

2-الجريدة الرسمية ، العدد79، الصادرة في 25/10/1998.

- المتابعة المستمرة لإنجاز البرنامج في الآجال المحددة ، وبرمجة القضايا الخاضعة لمراجعة السنوية.

قد تم إنشاء على مستوى هذه المديرية هيكل تنظيمي يتمثل فيما يلي: ⁽¹⁾

- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية-المديرية الفرعية للمنازعات-المديرية الفرعية للرقابة الجبائية-
المديرية الفرعية للتحصيل-المديرية الفرعية لوسائل العمل.

3-مديرية كبريات المؤسسات (DGE) :

أنشئت مديرية كبريات المؤسسات بموجب المرسوم التنفيذي رقم 02-303 المؤرخ في 2002/09/28 ⁽²⁾ والمعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 02-494 المؤرخ في 2005/12/26 وهي مكلفة بتسيير كل المهام من تحديد الوعاء إلى التحصيل ، حتى الرقابة الجبائية ، والمنازعات وتسيير المؤسسات والشركات التي يفوق رقم أعمالها 100 000 000 دج ، ومن أهم أهداف إنشاء هذه المديرية التسيير المحكم للملفات المهمة.

ومن أهم المهام المسندة لمديرية كبريات المؤسسات ما يلي :

- جمع المعلومات من مختلف المصادر وتصنيفها بغرض الاستغلال .

- تقييم نتائج المكلفين بالضريبة، وذلك بإعداد برامج الرقابة الجبائية.

- معالجة التظلمات والشكاوي ومتابعتها ضمن المنازعات الإدارية والقضائية.

يتمثل الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات في ما يلي:

-المديرية الفرعية لجباية المحروقات- المديرية الفرعية لتسيير الملفات- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية-

المديرية الفرعية للمنازعات- المديرية الفرعية للوسائل العامة.

4-مركز الضرائب (CDI):

هي مديرية متواجدة على المستوى المحلي وتقوم ب :

-تسيير الملفات الجبائية للمكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي ، و التي لا يفوق رقم أعمالها

100 000 000 دج والمهن الحرة، مع تكليفه بتحديد وعاء الضريبة غلى التحصيل بالإضافة إلى

المنازعات الجبائية في حدود صلاحياته. ⁽³⁾

1-الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 43 المؤرخة في 2005/06/22، ص 20.

2-المرسوم التنفيذي 02-303، المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي 02-494 المؤرخ في 2005/12/25 .

3-المادة 20 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 2006/09/18، ص 10.

ومن بين أهم مهام مركز الضرائب :

- البحث عن المادة الخاضعة لضريبة وجمعها واستغلالها .
- التخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي وذلك بالتسيير الحسن للملفات الجبائية.
- تقييم النتائج المحصلة للرقابة الجبائية للمكلفين وإعداد برامج التدخلات.

الفرع الثاني: الرقابة العامة.

تتمثل في الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق.

1- الرقابة الشكلية:

هي التي تتم على مستوى مفتشية الضرائب، وهي التدخلات التي تعمل على تصحيح الأخطاء المالية وتدارك النقائص المرتكبة من قبل المكلفين، وتتم أيضا عن طريق إجراء مقارنة بين المعلومات المتأتية من التصريحات (G50) مع المعلومات التي تحصلت عليها الإدارة الجبائية من كشوف الربط، وبطاقة المعلومات وقوائم العملاء التي تمتلكها.⁽¹⁾

ومن عيوب الرقابة الشكلية أنها لا تعتمد على صحة الأرقام المصرح بها، بل تعتمد على الكيفية التي تملأ بها التصريحات وصحة المعلومات التي يتوفر عليها الملف الجبائي للمكلفين، أي تنظر في الشكل الذي جاءت به التصريحات، والتي يتم معاينتها في المرحلة الثانية دون تصحيح ما صرح به المكلف بالضريبة.⁽²⁾

2- الرقابة على الوثائق:

الرقابة على الوثائق هي ثاني إجراء تقوم به الإدارة الضريبية بعد الرقابة الشكلية، و تتمثل في مجموع الأعمال التي تتم على مستوى المكتب، حيث تقوم مصلحة التحقيق بفحص دقيق وشامل للتصريحات الجبائية المكتتبه، ومقارنتها بمختلف المعلومات والوثائق التي هي بحوزة الإدارة الجبائية عن الوضعية الحقيقية لكل مكلف، وذلك في إطار حق الإطلاع المخول لها.⁽³⁾

1- مراد ناصر، مرجع سابق، ص46.

2- سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة مجيستير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2011/2012، ص124.

3- تحديّة محمد، فريخ رمضان، التهرب الضريبي، شهادة الدراسات العليا في المالية، القليعة، 1998، ص57.

يقوم مفتش الضرائب باستدعاء المكلفين من أجل تقديم توضيحات شفوية، إذا تبين أن استدعاءهم ضروري، و إذا رفض المكلف الرد على الطلب الشفوي، أو على المسائل المطلوب توضيحها، فإن المفتش يقوم بإعادة الطلب كتابيا، غير أنه يجب أن يوضح الطلب المسائل التي يرى المفتش أنها تحتاج لتوضيح وتبرير، ومنحه مدة لا تقل 30 يوم للإجابة.

تحت طائلة البطلان إجراءات الإخضاع الضريبي أن يرسل المفتش المكلف بالضريبة، التصحيح المقرر للقيام به، ومواد قانون الضرائب المطابقة لذلك، كما يقوم في نفس الوقت بدعوة المكلف على إرسال موافقته أو تقديم ملاحظاته في أجل 30 يوم، وعدم الرد في الآجال يعد بمثابة قبول ضمني .

الفرع الثالث: الرقابة المعمقة.

تتمثل في التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.

1- التحقيق المحاسبي :

عرفه المشرع الجبائي من خلال المادة 20 فقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾: و هو مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية، المكتتبه من طرف المكلفين للضريبة، وعليه يمر التحقيق المحاسبي بثلاثة مراحل .

أ- مرحلة التحضير للتحقيق :

1- إعداد برنامج التحقيق:

قيام المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالاستعانة بمفتشيات الضرائب التابعة لها، ثم ترسل نسخة منه إلى كل من المديرية الجهوية، ومديرية 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 فيما يخص المكلفين العاملين في مجال الاستيراد والتصدير، وذلك

1-أنظر لقانون المالية لسنة 2016 المادة 20 من القانون الإجراءات الجبائية، ص10.

من أجل الحصول على معلومات تكميلية تساعده في عمليات التحقيق، وهذا باستعماله لحق الإطلاع حسب المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية.

3-إعلام المكلف: لا يمكن إجراء أي تحقيق، دون إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق ملحق بميثاق المكلف بالضريبة، من مدة للتحضير قدرها 10 أيام وذلك طبقا للمادة 20 فقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية. (1)

كما يمكن للمكلف أن يستعين بمستشار يختاره بمحض إرادته، أثناء عملية المراقبة، للاستشارة به، أو الإنابة عنه.

ملاحظة: يمكن للمكلف الاستعانة بمستشار أثناء عملية التحقيق، لكن حضوره ليس ضروريا أثناء الرقابة المفاجئة لمعينة العناصر المادية التي قد تفقد قيمته في حالة ماذا تمت تأجيلها.

يجب أن يتم التحقيق في الوثائق المحاسبية بعين المكان، وهذا من أجل خلق جو المناقشة بين المحقق والمكلف بالضريبة، طبقا للمواد 20 فقرة 1-3 من قانون الإجراءات الجبائية. (2)

غير أنه هناك استثناء لهذا الإجراء، في حالة طلب المكلف بالضريبة بإجراء التحقيق بمقراتها، وبعد قبول الطلب يمكن للمحقق أخذ الوثائق لفحصها في مكاتبه، مع تسليمه وثيقة تثبت فيها الوثائق المسلمة (عدد الوثائق، طبيعتها.....).

كما يمكن أن تستغرق مدة التحقيق سنة كاملة لا تتعدى 03 أشهر بالنسبة:

-المؤسسات إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1 000 000 دج بالنسبة لكل سنة مالية المحقق فيها.

- كل المؤسسات إذا كان رقم أعمالها السنوي يتجاوز 2 000 000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

-تمدد المدة إذا كانت المؤسسة رقم أعمالها السنوي لا يفوق 5 000 000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

كما لا تتجاوز مدة التحقيق في باقي المجالات الأخرى 09 أشهر، في حالة إستعمال مناورات تدليسية فإن المدة تمتد حسب الحالة.

1-قانون الإجراءات الجبائية، قسم التحقيقات الجبائية في التصريحات، ص10.

2-ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، قسم التحقيق في المحاسبة، 2013ص15.

ب- إجراءات التحقيق المحاسبي :

ينتقل العون المحقق لعين المكان بعد انتهاء المدة الممنوحة للمكلف بالضريبة، فيبدأ عمله في جمع مختلف المعلومات التي تفيده في ذلك كطبيعة النشاط، أهدافه، شروط الاستغلال (الموردون، أسعار البيع....) ووسائل الإنتاج المستعملة.⁽¹⁾

يطلب المحقق المحاسبي شروحات مفصلة من المكلف ، كما يمكن أن يستعين العون المحقق بمهندس الإعلام الآلي إذا كان المكلف يعتمد على برامج الإعلام الآلي في محاسبته .
وفي نهاية الفحص المعمق للوثائق المحاسبية يجب أن يقوم المحقق بحساب الوعاء الضريبي، وإذا ثبت له نقص أو إهمال يقوم بإعادة التقويم.

ج- نتائج التحقيق المحاسبي:

عندما تثبت الإدارة أن هناك نقائص، أخطاء أو إخفاء في العمليات التي تقوم على أساسها الضريبة، تقوم بـ:

- إما التصحيح بإتباع الإجراءات التناقضية بفرض أساس الضريبة (تصحيح حضوري).
- وإما بفرض الضريبة المحددة بصفة تلقائية.

1-الإجراء الحضوري:

يستوجب على المحقق إشعار المكلف بالضريبة، بنتائج المراقبة برسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام طبقاً للمادة 20 فقرة 6 من قانون الإجراءات الجبائية ، كما يعلم المحقق المكلف بالضريبة بنتائج المراقبة حتى في حالة انعدام التقويم، طبقاً للمادة 42 من قانون الإجراءات الجبائية.
ويكون الإشعار بإعادة التقويم مفصلاً بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة ، من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة، وتقديم ملاحظاته وإعلان قبوله، وذلك في أجل 40 يوم سارية من تاريخ استلام إعادة التقويم.

كما يعاد التقويم إذا ثبت المكلف أنه استعمل مناورات تدليسية، أو أعطى معلومات خاطئة أثناء عملية التحقيق المحاسبي ، كما لا يمكن للمكلف الاعتراض عليه عن طريق الطعن.⁽²⁾

1- ناصر مراد، مرجع سابق، ص48.

2- علي زغدود، المالية العامة، مرجع سابق، ص219.

2-التصحيح التلقائي:

- تلجأ الإدارة الجبائية إلى التصحيح التلقائي لقواعد فرض الضريبة في الحالات التالية:
- عندما لا يصرح بالآجال القانونية بالمداخيل .
 - رفض المكلف بالضريبة لعمليات المراقبة الجبائية،التحقيقات والمعائنات.
 - إذا تضمنت المحاسبة أخطاء ومعلومات غير صحيحة.
 - عدم تقديم المحاسبة بعد انقضاء مدة 08 أيام من إنذاره، المادة 20 الفقرة 09 من قانون الإجراءات الجبائية.

2-التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

- تم إنشاء هذا التحقيق بموجب المادة 23 من قانون المالية لسنة 1992⁽¹⁾ وهو مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن الفارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به.
- لا يمكن القيام بتحقيق في الوضعية الشاملة للمكلف، دون إعلامهم مسبقا عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق، ومنحهم آجال 15 يوم لتحضير أنفسهم من تاريخ الاستلام.
 - كما لا يمكن القيام بتحقيق إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية،الذين لديهم رتبة مفتش على الأقل المادة 21 الفقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية.
 - كما لا يجوز أن تتجاوز مدة التحقيق سنة،إلا في حالة اكتشاف نشاط خفي تمتد المدة إلى سنتين.
 - يستعمل المحقق صلاحياته المخولة في حق الإطلاع المادة 45 من قانون الإجراءات الجزائية⁽²⁾،وحق المعاينة طبقا للمادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية⁽³⁾،وحق الرقابة للاستفسار عن كل النفقات العادية والغير عادية وذلك حين تتوفر لدى الإدارة أدلة تثبت أن المكلف يتمتع بمداخيل هامة،غير متطابقة مع تلك المصرح بها .
 - يحق للمكلف بالضريبة تقديم توضيحات وشروحات عن حقيقة المبالغ،وأن التكاليف التي قام بخصمها من الدخل الإجمالي ليست صادرة عن تدليس،وذلك في خلال آجال 30 يوم من تاريخ طلب الإدارة .

1-قانون المالية لسنة 1992 المؤرخ في 1992/12/31 .

2-المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية،ص22.

3-المادة 4 من قانون الإجراءات الجبائية،ص15.

المطلب الثالث: التعاون الداخلي والخارجي للقضاء من التهرب الضريبي.

يجب أن لا يقتصر الحد من التهرب الضريبي على إدارة الضرائب فقط، بل يجب التعاون بين كل الإدارات، إدارة الضرائب، إدارة الجمارك، إدارة التجارة، وهذا على المستوى المحلي، أما على المستوى الدولي فالتعاون يتمثل في الاتفاقيات الدولية ومجهودات الأمم المتحدة ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية.

الفرع الأول: التعاون الداخلي للقضاء من التهرب الضريبي.

تجلى التعاون الداخلي في لجان التنسيق التي أسسها المشرع بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 97-290 المؤرخ في 1997/07/27⁽¹⁾ المتضمن إنشاء وتنظيم لجان التنسيق والفرق المختلطة للرقابة، بين مصالح وزارة المالية ووزارة التجارة.

ولنجاحة هذا التعاون وإنسجامه بين الإدارات المعنية وهي إدارة الضرائب، الجمارك والتجارة قام المشرع بتوحيد نشاطهم عن طريق التنسيق على المستويين المركزي والمحلي.

1- على المستوى المحلي:

تم إنشاء لجنتين وهما لجنة التنسيق الولائية، ولجنة الفرق المختلطة للرقابة.

أ- لجنة التنسيق الولائية:

تنشط هذه اللجنة على مستوى كل ولاية، وهي لجنة مشتركة بين كل من المديرية الولائية للضرائب والجمارك والتجارة ويتولى رئاستها بالتناوب لمدة سنة عضو من الأعضاء الدائمين وهم: المدير الولائي للضرائب، رئيس مفتشية الجمارك، رئيس قطاع مكافحة الغش .

والمهام المنوطة لهذه اللجنة حددها المشرع فيما يلي:

1- المرسوم التنفيذي رقم 97-290 المؤرخ في 1997/07/27 المتضمن إنشاء وتنظيم لجان التنسيق والفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية ووزارة التجارة.

- تحديد الأسعار ومراقبتها على مستوى كل التراب الولائي .
- تبادل المعلومات بين مصالح الإدارات المعنية على مستوى الولاية.
- السهر على تنفيذ برامج التدخل للفرق المختلطة للرقابة.وتطبق الإجراءات بصفة مشتركة.
- تقديم التقارير السداسية والحصيلة السنوية لأشغال لجنة التنسيق الولائية، وإرسالها للجان الوزارية المشتركة.

ب-الفرق المختلطة للرقابة:

- نظرا لأهمية المهام التي تقوم بها الفرق المختلطة للرقابة (المتشكلة من : أعوان إدارات الضرائب الجمارك والتجارة)إشترط المشرع أن تكون رتب هؤلاء الأعوان عالية من رتبة مفتش رئيسي فما فوق، و الأقدمية 03 سنوات ⁽¹⁾،ومن بين مهامها:
- الكشف الأولي عن أي تهرب أو محاولة للتهرب.
- الرقابة على كل الأشخاص الناشطين على مستوى الولاية (أشخاص طبيعية ومعنوية).
- التأكد من مطابقة الأنشطة التجارية مع التشريعات الجبائية والجمركية .
- الإطلاع على كل معلومات المصالح الإدارية الثلاث التي يمثلونها، وإتمام إجراءات الرقابة والتسوية في حالة كشف أي تهرب ضريبي. ⁽²⁾

1-على المستوى المركزي:

- قام المشرع بإنشاء لجنة مشتركة وزارية للتنسيق بين المديرات العامة ، وتشمل كل من المديرية العامة للضرائب ،المديرية العامة للجمارك والمفتشية المركزية للتحقيقات الإقتصادية وقمع الغش،ويتناوب ممثلوا هاته المديرية على رئاستها كل سنة .

1-المادة 13 من المرسوم التنفيذي 97-290 .

2-المادة 16 من المرسوم التنفيذي 97-290.

تجتمع لجنة التنسيق الوزارية المشتركة مرة واحدة على الأقل كل شهرين أو تجتمع في دورات إستثنائية ومن مهامها:

-إنجاز الأعمال المشتركة في مجال الرقابة.

-العمل على تنظيم تبادل المعلومات و التقارير بين مصالح الإدارات التابعة لها.

-إقتراح الحلول الناجعة، والتدابير والإجراءات التي تهدف إلى تطوير الأعمال المشتركة فيما بينهم.⁽¹⁾

الفرع الثاني:التعاون الخارجي للقضاء من التهرب الضريبي.

من أجل الحد ومكافحة التهرب الدولي، وجب التعاون بين الدول فيما بينها ولتعزيز ذلك تقوم الدول بإبرام اتفاقيات غالبا ما تكون ثنائية، فضلا عن التعاون بينها وبين الهيئات والمنظمات الدولية والإقليمية، كمنظمة الأمم المتحدة ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE).

ويتطلب التعاون الدولي تبادل المعلومات الضريبية بين الدول، وحتى ينجح هذا التعاون وجب اشتراك كل الدول، حتى لا يلجأ المتهربون إلى تهريب أموالهم للدول الغير منخرطة في الاتفاقيات الدولية.

1-الاتفاقيات الدولية:

تلعب الاتفاقيات الدولية للحد من التهرب الضريبي دورا كبيرا في ذلك،عن طريق تبادل المعلومات الضريبية الخاصة بمكلفين الدول المبرمة لتلك الاتفاقيات ،أما فيما يخص الجزائر فقد أبرمت عدة اتفاقيات مع دول أخرى خاصة لمكافحة الازدواج الضريبي وعددها 37⁽²⁾ اتفاقية ومن بينها:

*بموجب بالمرسوم الرئاسي رقم 02-121 المؤرخ في 2002/04/07، أبرمت اتفاقية جبائية مع الجمهورية الفرنسية متعلقة بتجنب الازدواج الضريبي، وتفادي التهرب الضريبي، و وضع قواعد المساعدة المتبادلة في ميدان الضريبة على الدخل والثروة والتركات.⁽²⁾

1-طورش بتانة،مرجع سابق،ص128.

2-Maherzi (M.A), Introduction à la Fiscalité, ITCIS édition, Algérie, 2010, P99.3

3-المرسوم الرئاسي رقم 02-121 المؤرخ في 2002/04/07 المتضمن اتفاقية جبائية مع الجمهورية الفرنسية.

* بموجب المرسوم الرئاسي رقم 03-142 المؤرخ في 25/03/2003⁽¹⁾، أبرمت اتفاقية جبائية مع جمهورية مصر العربية، ويطبق هذا الاتفاق على الأشخاص المقيمين في إحدى الدولتين المتعاقدين أو كليهما ونصت الاتفاقية على تبادل السلطات المختصة في الدولتين المتعاقدين المعلومات بالقدر اللازم لتطبيق أحكام هذا الاتفاق وبصفة خاصة لمنع التهرب الضريبي.

* بموجب المرسوم الرئاسي رقم 07-174 المؤرخ في 06/06/2007⁽²⁾، أبرمت اتفاقية جبائية مع جمهورية الصين الشعبية ويطبق هذا الاتفاق على الأشخاص المقيمين بدولة المتعاقدة أو بكلتا الدولتين المتعاقدين، والاتفاقية تنص على كيفية تبادل المعلومات بين الدولتين المتعاقدين.

2- مجهودات الأمم المتحدة في مكافحة التهرب الضريبي:

إن دور الأمم المتحدة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي، ترجمه قرار المجلس الاقتصادي والاجتماعي لمنظمة الأمم المتحدة رقم 14-1978 والذي جاء بقرارات من بينها:

- تحقيق الانسجام والتنسيق الدولي بإنشاء هيئة دولية للتعاون الضريبي.

- دراسة الحلول وتبادلها بين الدول للحد من التهرب الضريبي .

- تبادل المعلومات الخاصة بالمسائل الضريبية .

- دراسة إمكانية تشكيل مجلس تعاون مباشر في ميدان الضرائب.

3- مجهودات منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE)⁽³⁾: ومن بين قرارات مجلسها:

- تبادل المعلومات بين الدول الأعضاء التي تساعد على التحديد الصحيح للضرائب.

- تقديم المساعدة فيما بين الدول، للقيام بعمليات البحث والتأسيس الدقيق للضرائب المستحقة على الدخل والأرباح المستحقة لدى دولة أخرى .

- احترام النظم الجبائية للدول أثناء اللجوء إلى التحقيقات لتحديد الضرائب على الدخل والأرباح .

1- المرسوم الرئاسي رقم 03-142 المؤرخ في 25/03/2003 المتضمن اتفاقية جبائية مع جمهورية مصر العربية.

2- المرسوم الرئاسي رقم 03-142 المؤرخ في 25/03/2003 المتضمن اتفاقية جبائية مع جمهورية الصين الشعبية.

المبحث الثاني: وسائل قمع التهرب الضريبي.

لقد عرفت الآونة الأخيرة انتشارا كبيرا لظاهرة التهرب الضريبي، مما دفع بنا أن نتناول في هذا المبحث آليات ووسائل قمع التهرب الضريبي من خلال ثلاث مطالب، في المطلب الأول سنتطرق إلى إجراءات المتابعة، في المطلب الثاني للآليات الرقابية وفي المطلب الثالث العقوبات التهديدية والمهنية.

المطلب الأول: إجراءات المتابعة.

في هذا الصدد سنحاول دراسة الأشخاص المخولين لمعاينة وإثبات جريمة التهرب، والجهة المختصة بتحريك الدعوى العمومية، والأشخاص اللذين تقع عليهم المسؤولية الجزائية.

الفرع الأول: المتابعة الجزائية .

1- إثبات ومعاينة التهرب الضريبي:

اختلفت القوانين الجبائية في تحديد الأشخاص المخولين لإثبات جريمة التهرب الضريبي، فالمادة 112 من ق ر ر أ تنص أنه تثبت المخالفات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة بكل وسائل الإثبات التابعة للقانون العام أو تعين محاضر يقوم بإعدادها ضباط الشرطة القضائية، أعوان إدارة الضرائب المختلفة ومصالح الجمارك أو مصالح قمع الغش والمخالفات الإقتصادية.

أما المادة 504 من ق ض غ م أشارت إلى أن جميع أعوان إدارة الضرائب المفوضين والمخلفين قانونا، مؤهلين لإثبات المخالفات المتعلقة بالضرائب الغير مباشرة.

أما من حيث الإجراءات الشكلية لإعداد محضر الإثبات أشارت المادة 112 من ق ر ر أ أنه لكل جهة مؤهلة تحرير محضرها وفق الإجراءات والأوضاع التي تلائمها⁽²⁾.

كما يجب أن تتم المعاينات والتحقيقات التي تبدا للأعوان ضرورية لإثبات الجرائم في المجالات المهنية للمكلفين خلال النهار وفي الساعات التالية:

1- بوسقيعة أحسن، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، ج1، دار هومة، 2009، ص432.

- من الأول أكتوبر إلى غاية 31 مارس من الساعة السادسة صباحا إلى غاية الساعة السادسة مساء.
 - من الأول أبريل إلى غاية 30 سبتمبر من الساعة الخامسة صباحا إلى غاية الثامنة مساء.
- فضلا عن ذلك ، منح المشرع كذلك لأعوان الضرائب المحررين للمحاضر ، حق الحجز على الأشياء والوسائل المستعملة في التهرب طبقا للمواد 411-517-525 من ق ض غ م.
- كما أجاز لأعوان الضرائب، في حالة الشك بالغش اتجاه أشخاص خاضعين أو غير خاضعين للمراقبة ،القيام بزيارة داخل المنازل،لكن بناء على ترخيص مكتوب صادر من السلطة القضائية المختصة وهذا وفقا للمادة 499 من ق ض غ م.

2-تحريك الدعوة العمومية:

- تباشر الدعوى العمومية من قبل رجال القضاء، أو أعوان الضرائب بتقديم شكوى أمام الجهات القضائية المختصة، وخروجا عن القاعدة العامة للاختصاص المحلي ،نصت المادة 329 من قانون الإجراءات الجزائية :تختص محليا بالنظر في الجنحة محكمة محل الجريمة، أو محل إقامة أحد المتهمين أو شركائهم أو محل القبض عليهم ،لكن فيما يخص الجرائم الضريبية أخضعها المشرع لاختيار الإدارة الجبائية المختصة التي يتبع لها مكان فرض الضريبة ،أو المحكمة التي يقع مقر المؤسسة في دائرة اختصاصها،ويستلزم أن تتوفر الشكوى على شرطين أساسيين هما:
- أن تقدم الشكوى من قبل المدير الولائي للضرائب أو المدير الجهوي أو المدير المركزي.
 - أن تكون الشكوى مكتوبة وموقعة ،أي وضع ختم الإدارة الجبائية ،حتى تكتسي صفة الرسمية.

كما يمنع على النيابة العامة تحريك الدعوى العمومية والجبائية، وفتح تحقيق قبل أن تقدم الإدارة الضريبية شكوى بذلك ،وأي إجراء قبل ذلك يكون باطلا بطلانا مطلقا. (1)

1-بغدادى مولاي ملياني، الإجراءات الجزائية في التشريع الجزائري، المؤسسة الوطنية للكتاب، الجزائر 1992، ص 23 .

وللمدير الولائي للضرائب حق سحب الشكوى، إذا دفع المكلف كامل الحقوق العادية والغرامات، ويترتب على سحبها انقضاء الدعوى العمومية طبقا للمادة 06 من قانون الإجراءات الجزائية، أو بوفاة المتهم أو بالتقادم أو العفو الشامل، أو بالمصالحة إذا كان القانون يجيزها صراحة.

غير أنه إذا طرأت إجراءات أدت إلى الإدانة، وكشفت عن أن الحكم الذي قضى بانقضاء الدعوى العمومية مبني على تزوير أو استعمال مزور، فإنه يجوز إعادة السير فيها، وحينئذ يتعين اعتبار التقادم موقوف منذ اليوم الذي صار فيه الحكم، أو القرار النهائي إلى يوم إدانة مقترف التزوير أو استعمال المزور.

أما بالنسبة لمدة تقادم الدعوى العمومية، فحسب المادة 07 من قانون الإجراءات الجزائية 10 سنوات بالنسبة للجنايات تسري من يوم اقرار الجريمة، أما المادة 08 من ق إ ج 03 سنوات للجنح.

الفرع الثاني: المسؤولية الجزائية.

تقع المسؤولية الجزائية على الفاعل الأصلي، المتمثل في كل من الشخص الطبيعي والشخص المعنوي ومسؤولية الشريك أو مسؤولية الغير.

1- مسؤولية الفاعل الأصلي:

أ- مسؤولية الشخص الطبيعي:

المكلف بالضريبة هو الفاعل الأصلي، وهو أول من يخضع للمسائلة الجزائية، التي لا يتوجه إليها القانون إلا لمن كان طرفا سلبيا في هذه العلاقة الضريبية، فكل من كان ملزما بتقديم التصريحات ولم يتم بتقديمها يعتبر فاعلا أصليا.

فقانونا المكلف بالضريبة هو الملزم بدفع الضريبة، حيث الجرائم الضريبية تستلزم في صفة الجاني أن يكون كونه المكلف بالضريبة حيث تخصه أول مساءلة جزائية. (1)

1-طورش بتاتة، مرجع سابق، ص 150.

ب-مسؤولية الشخص المعنوي:

أقر المشرع الجبائي بالمسؤولية الجزائية للشخص المعنوي وذلك من خلال المواد 303-2 من ق ض م 544 من ق ض غ م و 138 من ق ر ر أ.

كما أن مسؤولية الشخص المعنوي ليست مطلقة ،بل ذكرها المشرع الجزائري على سبيل الحصر ،وذلك من خلال المادة 303 -9 من ق ض م ،أنه عند ارتكاب المخالفة من قبل شركة أو شخص معنوي تابع للقانون الخاص، تقع عقوبة الحبس والعقوبة الملحقة على كل من المتصرفين، والممثلين الشرعيين.

كما يتحمل الممثل القانوني للشخص المعنوي مسؤولية جنائية عن الأفعال الغير المشروعة، كذلك دفع الغرامة المستحقة.

2-مسؤولية الشريك:

أحال المشرع الجزائري تعريف مسؤولية الشريك في الجريمة لقانون العقوبات من خلال المادة 42⁽¹⁾ منه يعتبر شريكا في الجريمة من لم يشترك اشتراكا مباشرا،ولكنه ساعد بكل الطرق أو عاون الفاعل أو الفاعلين على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة لها مع علمه بذلك.

من خلال هذا التعريف ،نستنتج أن الشريك في الجريمة هو من يتحمل المسؤولية الجزائية فتطبق عليه العقوبات المقررة للفاعل الأصلي .

وفي حالة قيام المكلف بالضريبة بتوكيل شخص آخر بالوفاء بالتزاماته الضريبية ،فيقوم هذا الوكيل بإهمال الوفاء بالتزام،فالمسؤولية هنا يتحملها المكلف بالضريبة ،حتى ولو كان الموكل هو الذي أدخل بالتزام.

1-القانون رقم 06-23 المؤرخ في 20/12/2006 ،المادة 42،ص18.

المطلب الثاني: الآليات العقابية.

سنتطرق للعقوبات الجزائية، المتمثلة في العقوبات الأصلية، والعقوبات الخاصة بالشريك، وأعوان الضرائب وكذلك العقوبات الجزائية فيما يخص العود وجمع العقوبات والظروف المخففة وهذا في الفرع الأول أما في الفرع الثاني سنتناول العقوبات الجبائية في كل قانون من القوانين الجبائية .

الفرع الأول: العقوبات الجزائية: هناك نوعان من العقوبات، عقوبات أصلية و عقوبات تكميلية.

1-العقوبات الأصلية: في الجدول الموالي العقوبات الجزائية المنصوص عليها في مختلف القوانين

الجبائية: (1)

نوع الضرائب والرسوم		قيمة المبلغ المتملص منه		الغرامة الجزائية		الحبس	
		الحد الأدنى	الحد الأقصى	الحد الأدنى	الحد الأقصى	الحد الأدنى	الحد الأقصى
-الضرائب المباشرة		0	100.000	50.000	100.000	/	/
والرسوم المماثلة		100.000	1.000.000	100.000	500.000	شهرين	أشهر 06
المادة 303		1.000.000	5.000.000	500.000	2.000.000	06 أشهر	سنتين
-الرسوم على رقم الأعمال		5.000.000	10.000.000	2.000.000	5.000.000	سنتين	05 سنوات
المادة 119		أكثر من 10.000.000		5.000.000	10.000.000	05 سنوات	10 سنوات
-حقوق الطبع		مهما كان المبلغ غير أنه في صورة الإخفاء يشترط لتطبيق العقوبات المذكورة أن يتجاوز هذا الإخفاء عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 10.000 دج		50.000	200.000	سنة	05 سنوات
المادة 01-34		مهما كان المبلغ		/	/	06 أيام	أشهر 06
-حقوق التسجيل		مهما كان المبلغ		العقوبات المنصوص عليه في المادتين 209-210 من قانون العقوبات			
المادة 530		مهما كان المبلغ					
الضرائب		مهما كان المبلغ					
المادة 531		مهما كان المبلغ غير أنه في صورة الإخفاء يشترط لتطبيق العقوبات المذكورة أن يتجاوز هذا الإخفاء عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 10.000 دج		50.000	200.000	سنة	05 سنوات
غير المباشرة		مهما كان المبلغ غير أنه في صورة الإخفاء يشترط لتطبيق العقوبات المذكورة أن يتجاوز هذا الإخفاء عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 10.000 دج		50.000	200.000	سنة	05 سنوات
المادة 532		مهما كان المبلغ غير أنه في صورة الإخفاء يشترط لتطبيق العقوبات المذكورة أن يتجاوز هذا الإخفاء عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 10.000 دج		50.000	200.000	سنة	05 سنوات

1-المديرية العامة للضرائب، مديرية المنازعات، غجرات، تسيير المنازعات الجزائية، 2012، ص 11.

***العقوبات الخاصة بالشريك:** الشركاء في جريمة التهرب الضريبي هم من نصت عليهم المادة 42⁽¹⁾ من قانون العقوبات، كما أجمعت القوانين الجبائية على تحمل الشريك المسؤولية الجزائية وذلك من خلال المواد 2-303⁽²⁾ من ق ض م والمادة 542⁽³⁾ من ق ض م والمادة 1-120⁽⁴⁾ من قانون التسجيل والمادة 126⁽⁵⁾ من ق ر ر، والمادة 1-35⁽⁶⁾ من قانون الطابع وهم:

-الذين يتدخلون بصفة غير قانونية للتجار في القيم المنقولة .

-الذين يقوم بتحصيل قسائم في الخارج.

-الذين قبضوا باسمهم قسائم يملكها الغير.⁽⁷⁾

***العقوبات الخاصة بأعوان إدارة الضرائب:** على كل موظف أو صاحب سلطة عمومية أن يمارس وظيفته بنزاهة وشرف، لذلك نصت المادة 120 من قانون العقوبات على أن كل موظف، أو ضابط عمومي يتلف أو يزيل بطريق الغش، وبنية الإضرار بوثائق أو سندات كانت في عهده، أو سلمت له بسبب وظيفته، يعاقب بالحبس من سنتين إلى 10 سنوات وغرامة مالية من 500 إلى 10.000 دج. وتطبق عليهم العقوبات التأديبية المقررة في المرسوم التنفيذي رقم 06-03 المؤرخ في 15/07/2006 المواد 177 إلى 181 المتضمن القانون العام للوظيفة العمومية.⁽⁸⁾

***حالة العود:** بمعنى العودة إلى جريمة سبق وأن حكم على الفاعل بالإدانة، فتشدد العقوبة لأن الحكم السابق لم يردعه من ارتكاب الجريمة، وحددت مدة العود ب 05 سنوات طبقا للمواد 03-303 من ق ض م والمادة 547 من ق ض م، المادة 2-120 من قانون التسجيل.

***الظروف المخففة:** نصت المادة 53 من قانون العقوبات⁽⁹⁾ على أنه يجوز تخفيض العقوبة المنصوص عليها قانونا بالنسبة للشخص الطبيعي، الذي قضى بإدانته، وتقررت إفادته بظروف مخففة.

غير أنه وبالرجوع إلى القوانين الجبائية نجدها لم تنص صراحة عن إمكانية تطبيق الظروف المخففة

1-المادة 42 من قانون العقوبات.2-المادة 2-303 من قانون الضرائب المباشرة.3-المادة 542 من قانون الضرائب غير المباشرة.

4-المادة 1-120 من قانون التسجيل.5-المادة 126 من قانون الرسم على رقم الأعمال.6-المادة 1-35 من قانون الطابع.

7-المادة 303 من ق ض م، ص 135.

8- المرسوم التنفيذي رقم 06-03 المؤرخ في 15/07/2006، المتضمن القانون العام للوظيفة العمومية.

9-قانون رقم 06-23 المؤرخ في 20/12/2006.

2-العقوبات التكميلية:

وفي هذا الصدد تناولت القوانين الجبائية العقوبات التكميلية، من خلال المواد 303-303 من ق ض م المادة 546-3 من ق ض غ م والمادة 130 من ق ر ر أ، تطبق هذه العقوبات في حالة العود على وكيل الأعمال، المستشار الجبائي أو خبير أو محاسب، ومن بين هذه العقوبات:

-المنع من مزاوله المهنة.

-غلق المحل أو المؤسسة.

-المنع من المشاركة في الصفقات العمومية لمدة 10 سنوات.

إضافة إلى العقوبات الجنائية هناك عقوبات جزائية تتمثل في نشر القرار القضائي في الجرائد التي تعينها الجهات القضائية المختصة، وذلك على نفقة المحكوم عليه، وهذا طبقا للمادة 303-6 من ق ض م والمادة 550⁽¹⁾ من ق ض غ م كما نصت على نشر وتعليق الحكم من تمت إدانته بالتهرب الضريبي.

الفرع الثاني العقوبات الجبائية:

هناك نوعان من العقوبات الجبائية : الغرامات الجبائية والمصادرة .

1-الغرامات الجبائية:

سنتناول الغرامات الجبائية حسب كل قانون من القوانين الجبائية لأنها تختلف مضمونا ومقدارا من قانون لآخر.

أ-عقوبات قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:

تطبق على المكلف بالضريبة عند عدم تقديمه تصريح بالوجود، غرامة مالية تقدر بـ 30.000 دج .

1-المادة 550 من قانون الضرائب الغير مباشرة.

عقوبات نقص التصريح أو القيام بأعمال الغش تنص المادة 193⁽¹⁾ من قانون الضرائب المباشرة على انه عندما يصرح المكلف بالضريبة، ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة، أو يبين دخلا أو ربح ناقصا أو غير صحيح، يزداد مبلغ الحقوق التي تملص منها أو أدخل بها نسبة :

-نسبة % 10 إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها تقل عن 50.000 دج أو تساويه.

-نسبة % 15 إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000 دج ويقل عن 200.000 دج أو يساويه.

عند القيام بأعمال تدليسية تطبق زيادة تقدر ب نسبة % 100 إذا كان مقدار الحقوق المتملص منها سنويا أقل من 5.000.000 دج أو ما يساويه.

ب-عقوبات قانون الضرائب غير المباشرة:

تميز بين نوعين من العقوبات الجبائية، عقوبات ثابتة وعقوبات نسبية.

1-العقوبات الثابتة: ونصت عليها المادة 523 من ق ض غ م ،غرامة جبائية تتراوح من 5.000 دج إلى 25.000 دج بالنسبة لجميع المخالفات المتعلقة بالضرائب الغير مباشرة.

2-العقوبات النسبية: تطبق غرامة لا تقل عن 25.000 دج في حالة التملص من الحقوق ،أو يكون الرسم المحصل عليه محل شبهة نتيجة عدم مراعات إجراء قانوني ،أما في حالة رفض تقديم الوثائق أو إتلافها قبل انقضاء الأجل ،تعاقب المادة 537 ق ض غ م بغرامة 1.000 دج إلى 10.000 دج.

ج-عقوبات قانون الرسم على رقم الأعمال:

لجأت المادة 122 من ق ر ر أ على معاقبة كل من يجعل الأعوان المؤهلين لمعاينة المخالفات ،المتعلقة بالتشريع الجبائي في وضع يستحيل عليهم أداء وظائفهم بغرامة من 1.000 دج إلى 10.000 دج.

أما المادة 114 من ق ر ر أ على معاقبة كل من يقوم بمخالفة الأحكام القانونية أو النصوص التنظيمية ،المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة بغرامة تتراوح بين 500 دج إلى 2.500 دج، وفي حالة إستعمال طرق تدليسية يدفع غرامة من 1.000 دج إلى 5.000 دج.

1-المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ص88.

د- عقوبات قانون الطابع: نصت المادة 33⁽¹⁾ من قانون الطابع إن كل غش أو محاولة للغش بصفة عامة كل مناورة تكون غايتها أو نيتها الغش أو تعريض الضريبة للشبهة، يتم عن طريق استعمال الآلات المشار إليها في المادة 04 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 دج.

أما المادة 35-2⁽²⁾ ق ط نصت على أن العقوبات الجبائية في حالة التملص من الرسوم، تكون الغرامة المترتبة تساوي دائما خمس مرات هذه الرسوم دون أن تقل عن 2.000 دج.

والمادة 37⁽³⁾ ق ط كذلك نصت على أن من يجعل بأي طريقة كانت الأعوان المؤهلين لمعاينة مخالفات تشريع الضرائب في حالة تمنعهم من القيام بمهامهم، ويعاقب بغرامة جبائية تتراوح ما بين 10.000 دج إلى 100.000 دج.

ه- عقوبات قانون التسجيل: نصت المادة 49⁽⁴⁾ 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⁽⁵⁾ تترتب عليه شخصا رسوم نقل الملكية عن طريق الوفاة والعقوبات المستحقة بسبب المبالغ أو السندات أو الأشياء الموجودة في الخزانة، ماعدا رجوعه على المكلف بالضريبة فيما يخص هذه الرسوم والعقوبات عند الاقتضاء، ويكون فضلا عن ذلك خاضعا لغرامة تتراوح من 1.000 دج إلى 10.000 دج.

أما المادة 120-2⁽⁶⁾ من نفس القانون نصت على أنه فيما يخص العقوبات الجبائية في حالة الرسوم المتملص منها، فإن الغرامة المطبقة تكون دائما مساوية لأربعة أضعاف هذه الرسوم من دون أن تقل عن 5.000 دج.

1- المادة 33 من قانون الطابع. 2- المادة 35-2 من قانون الطابع. 3- المادة 37 من قانون الطابع. 4- المادة 49 من قانون التسجيل. 5- المادة 48 من قانون التسجيل " : لا يمكن فتح أي خزانة أو مقصورة خزانة مؤجرة من قبل أي شخص بعد الوفاة سواء من قبل المؤجر أو من قبل أحد المؤجرين إلا بحضور الموثق الذي استدعي لهذا الغرض... ويجز الموثق المدير الولائي للضرائب المختص إقليميا بالمكان واليوم وساعة الفتح 08 أيام كاملة مسبقا..."

6- المادة 120-2 من قانون التسجيل، ص 34.

و- عقوبات قانون الإجراءات الجبائية:

ونصت المادة 62⁽¹⁾ من ق إ ج على أنه يعاقب بغرامة جبائية تتراوح بين 500 دج إلى 50.000 دج كل شخص أو شركة ترفض منح حق الإطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها في المواد من 45 إلى 61 ، التي يتعين عليها تقديمها وفقا للتشريع، أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها.

2- المصادرة:

عرفتها المادة 15⁽²⁾ من قانون العقوبات على أنها الأيلولة النهائية إلى الدولة لمال 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 مايلي:

- 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.

- المداخليل الضرورية لمعيشة الزوج المحكوم عليه وكذلك الأصول الذين يعيشون تحت كفالته.

تكون المصادرة في حالة إصدار الحكم في جناية ، لا يجوز الأمر بمصادرة الأشياء في حالة الحكم بجنحة أو المخالفة إلا بنص صريح في القانون.

1- المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية.

2- القانون رقم 06-23 المؤرخ في 20/12/2006، ص 08.

المطلب الثالث : العقوبات التهديدية والمهنية:

قام المشرع بوضع عقوبات تهديدية ومهنية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي وهذا ما سنحاول التطرق إليه في هذا المطلب.

الفرع الأول :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 دج إلى 50.000 دج يدفعها المكلف بالضريبة عن كل يوم تأخير عن أداء التزاماته الضريبية.

وكذلك نصت المادة 63⁽¹⁾ من ق إ الجبائية: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 الإطلاع على الوثائق.

يتم النطق بالغرامة والتلجئة المالية من طرف المحكمة الإدارية المختصة إقليميا التي تثبت في القضايا الاستعجالية بناء 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.

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

الفرع الثاني :العقوبات المهنية:

نص قانون المالية لسنة 1997⁽²⁾ ببعض الإجراءات الردعية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي وتمثل فيما يلي.

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

1-المادة 63 من قانون الإجراءات الجبائية،ص26.

2-قانون المالية 1997،الجريدة الرسمية رقم 85 لسنة 1996.

- 2- تسجيل المكلفين المتهربين من الضريبة في بطاقة معلوماتية، هاته البطاقة خاصة بالمتهربين تقوم بإنشائها والإشراف عليها المديرية العامة للضرائب، وفي حالة تسوية المكلف وضعيته الجبائية، يطلب إلغاء تسجيله من هاته البطاقة، ولا يتم ذلك إلا بعد مرور سنتين. (1)
- 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 (2) والذي يقدر ب 10.000 دج يسدد لقابضي الضرائب .
- 4- إقصاء المكلفين بالضريبة من المشاركة في الصفقات العمومية، وهذا ما نصت عليه المادة 52 من المرسوم الرئاسي رقم 2010-236 (3) : يقصى بشكل مؤقت أو نهائي من المشاركة في الصفقات العمومية، المتعاملون الاقتصاديون الذين لا يستوفون واجباتهم الجبائية والشبه جبائية، والمسجلون في البطاقة الوطنية لمرتكبي الغش.
- 5- المنع من مزاولة النشاط التجاري، حيث بعد إدانة المكلفين بصفة نهائية بتهمة التهرب، يمنع الشخص المتهرب من مزاولة المهنة وهذا ماجاءت به المادة 29 من القانون رقم 03-22 (4) المتضمن قانون المالية لسنة 2004.

1- طرشني ابراهيم، التهرب، مرجع سابق، ص40.

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

3- المرسوم الرئاسي 2010-236 المؤرخ في 2010/10/07 المتضمن تنظيم الصفقات العمومية.

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

الخاتمة:

من خلال بحثنا المتواضع لقد حاولنا دراسة ظاهرة التهرب الضريبي فقمنا في بادئ الأمر في تحديد ماهية التهرب الضريبي وذلك بالوقوف عند تعاريف مختلف الباحثين في هذا المجال، فتوصلنا بذلك إلى وضع تعريف جامع للتهرب الضريبي ، الذي أدى بنا إلى استخلاص نوعين للتهرب هما التجنب الضريبي والغش الضريبي حيث أن النوع الأول غي معاقب عليه قانونا ، أما النوع الثاني فهو يعاقب عليه قانونا.

وقبل معالجة التهرب الضريبي ، كان ضروريا البحث عن الدوافع والأسباب التي أدت للتهرب الضريبي وذلك بالتطرق إلى الأسباب التاريخية والاقتصادية والنفسية المتعلقة بالمكلف ، وكذا الأسباب المتعلقة بالنظام والإدارة الضريبية من جانبها الشرعي ، المادي والبشري. وحاولنا كذلك الإلمام بمختلف السائل والطرق التدليسية التي يستعملها المكلفون للإخلال بالتزاماتهم الجبائية.

كما يترتب عن التهرب الضريبي انعكاسات سلبية تمس كيان الدولة ، من الناحية المالية والاقتصادية ، وكذلك الاجتماعية والسياسية.

فهذه الانعكاسات السلبية أدت بنا إلى البحث عن حلول لمكافحة التهرب الضريبي وتجنب آثاره وذلك من خلال الوقاية ، وتقريب الإدارة من المكلف بزرع الثقة بينهم. وكذلك مكافحة التهرب الضريبي عن طريق الرقابة الجبائية بأنواعها باعتبار أن النظام الجزائري نظام تصريحي.

علاوة على ذلك تعمل الدولة على مكافحة التهرب الضريبي على المستوى المحلي ، عن طريق التنسيق بين الإدارات أما على المستوى الخارجي عن طريق إبرام اتفاقيات ثنائية كما تناولنا كذلك الآليات العقابية التي قررها المشرع من أجل قمع وردع التهرب الضريبي.

بعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب موضوع التهرب الضريبي توصلنا إلى النتائج والاقتراحات التالية:

1-النتائج:

-عدم استقرار المنظومة التشريعية الجبائية الراجعة بالدرجة الأولى إلى التغيرات العديدة التي تطرأ على القوانين المالية التكميلية كل سنة ، مما يؤدي كذلك إلى خلط محيط غير مشجع للاستثمار.

- كثرة الثغرات وتعددتها في النظام الجبائي مما أدى إلى عدم قدرة المسيرين على مواكبة هذه التغيرات

- ما ساعدا على انتشار التهرب الضريبي.
- ضعف مستوى موظفي الضرائب ونقص كفاءاتهم، الناتج عن نقص التكوين و التربصات، وعدم احترام الإختصاص عند التوظيف.
 - نقص الإمكانيات المادية على مستوى مقرات الإدارة وعدم تجهيزها باللوازم المناسبة.
- 2-توصيات واقتراحات:**
- إصلاح شامل للإدارة الضريبية، وفقا للمعايير الدولية مع أخذ بعين الاعتبار المعايير الخاصة بالجزائر.
 - ضرورة تزويد الإدارة الضريبية بالإعلام الآلي، عن طريق إنشاء شبكة معلوماتية، في كافة الإدارات العمومية لتمكينها من رفع مستوى خدماتها.
 - تكثيف الرقابة الجبائية بكل أنواعها،وضع كل الإمكانيات التي بحوزة الإدارة بأيدي المراقبين والمحققين، من أجل تقدير سليم للأوعية الضريبية.
 - تحسين الوضعية الاجتماعية لأعوان الضرائب.
 - تقرير عقوبات شديدة على المكلفين.

قائمة المراجع:

أولا :باللغة العربية:

1-الكتب:

- 1-أبومنصف:مدخل للتنظيم الإداري والمالية العامة، دارالمحمدية العامة،دون ط، الجزائر، بدون سنة
- 2-العيد صالح،الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية،دار هومة،الجزائر،2005.
- 3- بغدادي مولاي ملياني، الإجراءات الجزائية في التشريع الجزائري، المؤسسة الوطنية للكتاب، الجزائر 1992.
- 4-بوسقيعة أحسن،المخالفات الضريبية،الغش الضريبي،المجلة القضائية عدد1،سنة.1998
- 5-بوسقيعة أحسن،الوجيز في القانون الجزائري الخاص،ج1،دار هومة، 2009.
- 6-بوزيدة حميد،جباية المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية،بدون طبعة،الجزائر،2005.
- 7-جامع أحمد:علم المالية(فن المالية العامة)،ج1، دار النشر العربية،ط2، القاهرة،سنة 1975.
- 8-خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية:أسس المالية العامة، دار وائل،دون ط،عمان، سنة2005.
- 9-سعيد عبد العزيز عثمان،شكري رجب العشماوي:اقتصاديات الضرائب(سياسات-نظم-قضايا معاصرة)،الدار الجامعية، دون ط،الاسكندرية،سنة 2007.
- 10-سهام كردودي:الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق،دار المفيد،دون ط، الجزائر،سنة 2011.
- 11-علي زغدود:المالية العامة،ديوان المطبوعات الجامعية،دون ط،الجزائر،سنة. 2005
- 12-فليح العلي عادل،المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، ط1،مصر،2003.
- 13-مراد ناصر:فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق،دار هومة،دون ط،الجزائر،سنة 2003.
- 14-مراد ناصر، الغش والتهرب الضريبي في الجزائر، دار قرطبة، الجزائر، 2004.

15-مهدي محمد محفوظ:علم المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، دون ط،لبنان،سنة 2005.

2- رسائل و أطروحات جامعية :

1-أهيب بن سالمة ياقوت :الغش الضريبي ،مذكرة ماجستير في القانون والعلوم الجنائية ،جامعة الجزائر 2002/2003.

2-بغدادى علاء الدين: فعالية الرقابة الجبائية والحد من التهرب الضريبي وأثارها على الخزينة العمومية،مذكرة الماستر ،في التدقيق المحاسبي، جامعة محمد خيضر بسكرة،2009/2010.

3-خلفي عليلة ، عبادة كميلية ، واقع التهرب والغش الضريبي في الجزائر وطرق مكافحته مذكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس ، الجزائر2005.

4-زغودي أمال : جريمة الغش الضريبي ، مذكرة لنيل شهادة الليسانس ، جامعة قلمة ، 2013/2014.

5-سليمان عتير،دور الرقابة الجبائية في تحسين جودك المعلومات المحاسبية ،مذكرة مجيستر في علوم التسيير،جامعة بسكرة،الجزائر ،2011/2012،

6-طالبي محمد:الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري من فترة1995إلى 1999،رسالة ماجستير،جامعة الجزائر،سنة 2001/2002.

7-طورش بتاتة:مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر،مذكرة لنيل شهادة الماجيستر،جامعة قسنطينة،2011/2012.

8-طرشي ابراهيم،التهرب الضريبي وآليات مكافحته،مذكرة لنيل الماستر،جامعة قاصدي مرباح ورقلة،2014/2015،

9-فريال بولعناصر ، زعطوط مليكة ، الغش الضريبي ودور الرقابة الجبائية في مكافحته، مذكرة لنيل شهادة ليسانس ، الجزائر ، 2002 ،

10- قرموش ليندة :جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري ،مذكرة لنيل شهادة الماستر ، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2013/2014.

المراجع

- 11- كمون عبد الرحمن، ظاهرة الغش والتهرب الضريبي، رسالة شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، سنة 2000/1999.
 - 12- نهدية محمد، فريح رمضان، التهرب الضريبي، شهادة الدراسات العليا في لمالية، القليعة، 1998،
 - 13- محمد فلاح، الغش الجبائي وتأثيره على دور الجباية في التنمية الاقتصادية، رسالة لنيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، الجزائر، 1997، .
 - 14- محمد عباس محرزى: نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغربي، أطروحة دكتوراه غير منشورة، في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، فرع النقود والمالية، جامعة الجزائر، سنة 2005.
 - 15- يدو لويزة، قاري حياة: الغش الضريبي وآلية مكافحته، مذكرة لنيل شهادة الليسانس، جامعة البويرة، 2010/2011.
- ### 3- قوانين ومراسيم:
- #### قوانين:
- 1- القانون المدني.
 - 2- القانون التجاري..
 - 3- قانون العقوبات
 - 4- قانون الإجراءات الجزائية.
 - 5- قانون الإجراءات الجبائية.
 - 6- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
 - 7- قانون الضرائب غير المباشرة .
 - 8- قانون الرسم على رقم الأعمال.
 - 9- قانون التسجيل.
 - 10- قانون الطابع.

المراجع

11- القانون رقم 90-12 المؤرخ في 18/08/1990 المتعلق بالسجل التجاري المعدل والمتمم.

12- قانون المالية لسنة 1992.

13- قانون المالية لسنة 1997.

14- قانون المالية لسنة 2003.

15- قانون المالية لسنة 2004.

16- قانون المالية لسنة 2005.

17- قانون المالية لسنة 2007.

18- قانون المالية لسنة 2010 تكميلي.

مراسيم:

1- المرسوم الرئاسي رقم 02-121 المؤرخ في 07/04/2002 المتضمن اتفاقية جبائية مع الجمهورية الفرنسية.

2- المرسوم الرئاسي رقم 15-247 المؤرخ في 30/12/2015 المتضمن قانون الصفقات العمومية.

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

4- المرسوم التنفيذي 91-60 المؤرخ في 23/02/1991 المتعلق بإنشاء مديريات الضرائب الجهوية.

5- المرسوم التنفيذي رقم 95-99 المؤرخ في 16/02/1995 المتضمن تنظيم الإدارة المركزية لوزارة المالية.

المراجع

- 6- المرسوم التنفيذي رقم 97-290 المؤرخ في 1997/07/27 المتضمن إنشاء وتنظيم لجان التنسيق والفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية ووزارة التجارة.
 - 7- المرسوم التنفيذي رقم 98-228 المؤرخ في 1998/07/13.
 - 8- المرسوم التنفيذي 02-303، المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي 02-494 المؤرخ في 2005/12/25 .
 - 9- المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 2006/09/18.
 - 10- المرسوم التنفيذي رقم 06-03 المؤرخ في 2006/07/15، المتضمن القانون العام للوظيفة العمومية.
 - 11- المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 2010/10/07 المحدد لتنظيم المصالح الخارجية لإدارة الضرائب وصلاحياتها.
الصفقات العمومية.
 - 12- التعليمات الوزارية رقم 167 بتاريخ 1995/06/02 المتعلقة بالتحصيل الودي للضرائب.
 - 13- التعليمات الوزارية رقم 04 بتاريخ 2005/08/10 المتعلقة برسم التوطين المصرفي
 - 14- الجريدة الرسمية ، العدد 79، الصادرة في 1998/10/25.
 - 15- الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 43 المؤرخة في 2005/06/22.
 - 16- الجريدة الرسمية ، العدد 59 المؤرخة في 2006/09/24، الجزائر .
 - 17- الأمر 05/05 المؤرخ في 2005/07/25، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005.
 - 18- القانون رقم 03-22 المؤرخ في 2003/12/28 المتضمن قانون المالية لسنة 2004 .
 - 19- قانون الإجراءات الجبائية، قسم التحقيقات الجبائية في التصريحات، ص 10.
 - 20- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، قسم التحقيق في المحاسبة، 2013.
- ### 4- اتفاقيات دولية:
- اتفاقية جبائية مع الجمهورية الفرنسية المرسوم الرئاسي رقم 02-121 المؤرخ في 2002/04/07.
 - اتفاقية جبائية مع جمهورية مصر العربية، المرسوم الرئاسي رقم 03-142 المؤرخ في 2003/03/25.
 - اتفاقية جبائية مع جمهورية الصين الشعبية، المرسوم الرئاسي رقم 07-174 المؤرخ في 2007/06/06.

5-الجرائد :

1- الإخبارية الوطنية اليومية الشروق اليومي الصادر يوم 15/09/2008 الموافق ل 15 رمضان 1429 العدد 2406 ص 06 .

ثانيا :باللغة الفرنسية:

1-Maherzi (M.A), Introduction à la Fiscalité, ITCIS

édition, Algérie, 2010, 3

2- Margairaz André La fraude fiscales et ses succédanées, comment on échappe à l'impôt , édition Blonay, suisse, 1988.

مواقع الإنترنت:

1-موقع ستار تايمز، أرشيف الشؤون القانونية (التهرب الضريبي).

3-http:// www. Obsevateurocde.Org.

الفهرس

01.....	مقدمة.....
	الفصل الأول: ماهية التهرب الضريبي
06.....	المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي.....
06.....	المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي.....
07.....	الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي.....
08.....	الفرع الثاني: الفرق بين التهرب الضريبي والغش الضريبي.....
08.....	المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي.....
08.....	الفرع الأول: الأسباب المتعلقة بالمكلف بالضريبة.....
10.....	الفرع الثاني: الأسباب المتعلقة بالنظام والإدارة الضريبية.....
11.....	المطلب الثالث: أنواع وأشكال التهرب الضريبي.....
11.....	الفرع الأول: أنواع التهرب الضريبي.....
14.....	الفرع الثاني: أشكال التهرب الضريبي.....
15.....	المبحث الثاني: أساليب التهرب الضريبي والآثار المترتبة عنه.....
15.....	المطلب الأول: أساليب التهرب الضريبي.....
15.....	الفرع الأول: التهرب عن طريق عمليات محاسبية.....
16.....	الفرع الثاني: التهرب عن طريق التحايل المادي.....
16.....	الفرع الثالث: التهرب عن طريق التحايل القانوني.....
17.....	المطلب الثاني: الآثار المترتبة عن التهرب الضريبي.....
17.....	الفرع الأول: الآثار المالية و الاقتصادية للتهرب الضريبي.....
18.....	الفرع الثاني: الآثار الاجتماعية للتهرب الضريبي.....
19.....	الفرع الثالث: الآثار السياسية للتهرب الضريبي.....
	الفصل الثاني: آليات مكافحة التهرب الضريبي ووسائل قمعه
21.....	المبحث الأول: آليات مكافحة التهرب الضريبي.....

21.....	المطلب الأول: الآليات الوقائية.....
22.....	الفرع الأول: على مستوى التشريع والإدارة الضريبية.....
24.....	الفرع الثاني: على مستوى المكلف بالضريبة.....
25.....	المطلب الثاني: الآليات الرقابية.....
25.....	الفرع الأول: أجهزة الرقابة الجبائية.....
28.....	الفرع الثاني: الرقابة العامة.....
29.....	الفرع الثالث: الرقابة المعمقة.....
33.....	المطلب الثالث: التعاون الداخلي والخارجي لمكافحة والقضاء على التهرب الضريبي....
33.....	الفرع الأول: التعاون الداخلي لمكافحة والقضاء على التهرب الضريبي.....
35.....	الفرع الثاني: التعاون الخارجي لمكافحة والقضاء على التهرب الضريبي.....
37.....	المبحث الثاني : وسائل قمع التهرب الضريبي.....
37.....	المطلب الأول: إجراءات المتابعة.....
37.....	الفرع الأول : المتابعة الجزائية.....
39.....	الفرع الثاني: المسؤولية الجزائية.....
41.....	المطلب الثاني: الآليات العقابية.....
41.....	الفرع الأول: العقوبات الجزائية.....
43.....	الفرع الثاني: العقوبات الجبائية.....
47.....	المطلب الثالث: العقوبات التهديدية والمهنية.....
47.....	الفرع الأول العقوبات التهديدية.....
47.....	الفرع الثاني: العقوبات المهنية.....
49.....	الخاتمة.....