

جامعة عبد الرحمان ميرة - بجاية -

كلية الحقوق و العلوم السياسية

قسم القانون العام

الآليات القانونية لمواجهة التهرب الضريبي في إطار قانون المالية سنة 2026

مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق

فرع: القانون العام

تخصص: القانون الإداري

تحت إشراف الأستاذ الدكتور:

معزیز عبد السلام

من إعداد الطلبة :

أوشن هديل

روان عبد الكريم

لجنة المناقشة

رئيسا.

د: رابح وهيبة ، جامعة عبد الرحمان ميرة - بجاية -

مشرفا.

أ.د: معزیز عبد السلام ، جامعة عبد الرحمان ميرة - بجاية -

ممتحنا.

د: بومدين سعاد ، جامعة عبد الرحمان ميرة - بجاية -

السنة الجامعية: 2026/2025

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر و عرفان

الحمد لله الذي أنار لنا درب العلم و المعرفة و منحنا الصبر و القوة لإتمام هذه المذكرة.

نحمد المولى عز وجل على توفيقه لنا في إنجاز هذا العمل، ثم نتقدم بالشكر الجزيل لكل

من ساعدتنا في إنجاز هذا العمل و بالأخص الأستاذ المشرف "معز عبد السلام" على صبره

معنا وعلى كل ما بذله من جهد و نصائح قيمة و توجيهات التي أنارت لنا طريق هذا العمل.

كما نشكر الأساتذة الأفاضل أعضاء المناقشة على تفضلهم بقبول مناقشة هذه المذكرة، و

إلى كافة أساتذة كلية الحقوق الذين ساهموا في تكويننا العلمي و العملي وكان لهم الفضل الكبير

فيما وصلنا إليه اليوم.

و في الختام نسأل الله أن يجعل هذا التخرج بداية خير لنا في حياتنا وأن يوفقنا

لما فيه صلاح ديننا و دنيانا وأن يرزقنا القدرة على رد الجميل لكل من كان له فضل علينا.

هديل، عبد الكريم

إهداء

(وَأَخِرُ دَعْوَاهُمْ أَنِ الْحَمْدُ لِلَّهِ رَبِّ الْعَالَمِينَ)

أهدي هذا النجاح إلى نفسي الطموحة التي لم تخذلني

إلى العزيز الذي حملت اسمه فخرا، رغم غيابك حضورك في قلبي لم يفارقني يوما، كنت

ولا زلت مصدر إلهامي و قوتي ، أبي العزيز " أوثن سعيد " رحمه الله.

إلى النور الذي أضاء طريقي، إلى من تعبت و سهرت لتصنع مني هذا النجاح، تخرجي اليوم هو
ثمرة صبرك، و فخرك هو أعظم إنجاز لي.

أمي الغالية " حليلة " أطل الله عمرها.

إلى سندي و ضلعي الثابت، رفيقة دربي و قرة عيني، هذا التخرج ليس إنجازي وحدي،

بل هو نتيجة وجودك معي و دعائك لي، أختي حبيبتني " وردة " .

إلى صديقة الطفولة، الروح التي كبرت معي، كنت جزءا من كل خطوة وصلتني إلى هنا

" إسمهان " .

إلى صديقتي الغاليات " رانية ، منال ، يسرى ، نور الهدى " .

إلى زميلي في الدراسة الذي شاركني هذا البحث "عبد الكريم" .

إلى كل عائلة " أوثن "، صغيرا و كبيرا.

هديل

إهداء

(وما توفيقي إلا بالله عليه توكلت و إليه أنيب)

الحمد لله وكفى، و الصلاة على الحبيب المصطفى و أهله و من وفى.

إلى سندي و مسندي ، إلى أمانى في خشيتي ، و من علمني أن أخطو خطوتي، إلى من لبي

ندائي في كل المآرب، و شاء رؤيتي في كل المراتب ،إلى "أبي العزيز.

إلى جوهرتي الثمينة ، و شعلة دربي، إلى التي منحتني القوة لمواصلة الدرب، إلى من رهنـت

حياتي لفرحي و نجاحي، نور قلبي و منبع الحنان ، إلى "أمي الغالية".

إلى كل من ساندني بكل حب و مازال، إلى من أزال عن طريقي المتاعب،"إخوتي.

إلى من كانت سندا في لحظات ضعفي، و نورا يرافق طريقي "يسرى".

إلى الصديق العزيز الذي رافقني بالعمل و التشجيع "أنيس" .

إلى زميلتي في الدراسة التي قاسمتني عناء البحث و جهد العمل "هديل".

إلى كل من شاركني في هذا العمل من قريب و بعيد.

عبد الكريم

قائمة المختصرات

ق ض م ر م	قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة
ق ض غ م	قانون الضرائب غير المباشرة
ق إ ج	قانون الإجراءات الجبائية
ق ر ع أ	قانون الرسم على الأعمال
ق ط	قانون الطابع
ق إ م إ	قانون الإجراءات المدنية و الإدارية
ج ر ج ج	جريدة رسمية جمهورية جزائرية
د ط	دون طبعة

مقدمة

تعتبر الضريبة أهم مصدر لتمويل خزينة الدولة، حيث تساهم على تحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي، و دفع عجلة التنمية في الدول النامية و مواجهة النفقات العامة، وقد عرفت الضريبة تطورا كبيرا في الفكر المالي الحديث، و أصبحت وسيلة فعالة لتشجيع النمو الاقتصادي للدولة، فهي تعد من أهم الوسائل لتغطية الأعباء العامة للدولة و تمويل الخزينة العمومية.

نظرا لهذه الأهمية فإن الدولة فرضت دفع الضريبة بالتساوي بين جميع الأشخاص الطبيعيين و المعنويين، طبقا لنص المادة 64 من الدستور التي تنص على أنه "كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة ..."¹.

و في ظل هذا الإطار، تعد الضريبة فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا للدولة أو إحدى الهيئات المحلية بصفة نهائية، مساهمة منه في التكاليف و الأعباء العامة دون الحصول على مقابل دفعها، غير أن هذه الفريضة سببت مشكلة ضريبية خطيرة تأثر على الخزينة العمومية و على اقتصاد الدولة، والمتمثلة في التهرب الضريبي حيث أن المكلفين بالضريبة يعتبرون الضريبة عبئاً مالي إضافي عليهم، الأمر الذي يدفعهم إلى محاولة التخلص منها كلياً أو جزئياً من خلال استغلال الثغرات القانونية، أو القيام بتصريحات كاذبة، أو اللجوء إلى أساليب تدليسية بهدف تجنب دفع الضريبة.

و عليه ، فإن ظاهرة التهرب الضريبي ليست حديثة العصر بل ارتبط وجودها بوجودها الضريبة بذاتها، نتيجة عدم اقتناع بعض المكلفين بأن الالتزام الضريبي واجب قانوني، حيث يلجأ المكلف إلى استعمال مختلف الطرق للتملص من دفع الضريبة.

¹دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، صادر بموجب مرسوم رئاسي رقم 69-438، مؤرخ في 7 ديسمبر 1996، يتعلق بنص الدستور المراجع و المصادق عليه في استفتاء 28 نوفمبر 1996، ج ر ج عدد 76، صادر في 8 ديسمبر 1996، معدل و متمم .

لذلك أصبحت مسألة مكافحة هذه الظاهرة الخطيرة من أولويات الدولة نظرا لما ترتبه من آثار سلبية تمس الخزينة العمومية و الاقتصاد الوطني، مما يستدعي وضع آليات للمواجهة و التصدي عن قضايا التهرب الضريبي لتفادي تفاقم آثاره الوخيمة.

تكمن أهمية هذا البحث في كون التهرب الضريبي من أخطر الجرائم و أكثرها إضرارا بمالية الدولة و سياستها الاقتصادية، الأمر الذي دفعنا إلى التعرف على الآليات التي وضعها المشرع الجزائري و إبراز دورها للوقاية و الحد عن هذه الظاهرة، و تقييم مدى فعالية هذه الآليات و مدى كفايتها مقابل التزايد المستمر في انتشار جريمة التهرب الضريبي.

يهدف موضوع هذا البحث إلى تحقيق ما يلي :

-تبيان أهم الإجراءات و الآليات المتخذة لمكافحة التهرب الضريبي.

-إبراز أهمية التحقيق الجبائي في التأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلف الضريبة.

- الوقوف على مدى نجاعة الآليات التي كرسها المشرع لمكافحة التهرب الضريبي.

من بين الأسباب التي جعلتنا نختار هذا الموضوع ما يلي :

1-الدوافع الذاتية

-الرغبة الشخصية في التعمق في مجال القانون الجبائي.

- معرفة أسباب لجوء المكلفين بالضريبة إلى التهرب الضريبي.

2- الدوافع الموضوعية

-الانتشار الواسع لظاهرة التهرب الضريبي.

- لاعتبار الضريبة أحد الموارد المالية لتمويل النفقات العامة.

انطلاقا مما سبق حاولنا معالجة هذا الموضوع من خلال طرح الإشكالية حول:

ما مدى مساهمة الآليات التي أقرها المشرع لمكافحة التهرب الضريبي؟

ونظرا لطبيعة الموضوع اعتمدنا في هذه الدراسة على المزج مابين المنهج الوصفي و المنهج

التحليلي، بحيث قمنا من خلال المنهج الوصفي بوصف مختلف الآليات القانونية التي أقرها

المشرع للحد من ظاهرة التهرب الضريبي، والمنهج التحليلي لتحليل مضمون النصوص القانونية و

التنظيمية المتعلقة بالجباية المعتمدة من المشرع لمكافحة التهرب الضريبي .

للإجابة على الإشكالية المطروحة و الإحاطة بمختلف جوانب الموضوع، تم تقسيم بحثنا إلى

فصلين :

حيث جاء الفصل الأول بعنوان التكامل بين الآليات الرقابية و العقابية لمكافحة التهرب الضريبي

والذي قسمناه إلى مبحثين، حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى دور آليات الرقابة الجبائية في

مكافحة التهرب الضريبي، و تطرقنا في المبحث الثاني إلى الآليات العقابية لردع التهرب

الضريبي.

أما الفصل الثاني بعنوان الأجهزة المختصة في مواجهة التهرب الضريبي، و الذي قسمناه إلى
مبحثين حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى مساهمة الأجهزة الإدارية في محاربة التهرب الضريبي،
أما المبحث الثاني تطرقنا إلى مساهمة القضاء في معالجة التهرب الضريبي.

الفصل الأول

التكامل بين الآليات الرقابية والعقابية

لمكافحة التهرب الضريبي

الفصل الأول

التكامل بين الآليات الرقابية و العقابية لمكافحة التهرب الضريبي

يعتبر التهرب الضريبي من الظواهر التي تعاني منها الدولة الجزائرية لما يترتب عنه من آثار سلبية على المستوى المالي و الاقتصادي و الاجتماعي، و قد تنوعت الأساليب التي يعتمد عليها المتهربون مما يستدعي تحقيق تكاملاً فعالاً بين الآليات الرقابية و العقابية لمواجهة هذه الظاهرة.

تعتبر الرقابة الجبائية من أنجع الوسائل للتخلص من التهرب الضريبي ، حيث تقوم من خلال تفعيل سلطة التحقيق و التحقق من مدى صحة المعلومات التي يقدمها المكلف بالضريبة² للكشف عن حالات التهرب الضريبي (المبحث الأول).

كما تعتمد المنظومة القانونية على آليات عقابية تفرض على المخالفين ، بحيث تشمل هذه العقوبات عقوبات جبائية و عقوبات جزائية لردع المكلفين و جبرهم على احترام التزاماتهم الجبائية (المبحث الثاني).

²صباحي خليل النعيمي زهراء ، "مدى فعالية النصوص القانونية في مكافحة التهرب الضريبي "(دراسة مقارنة) ،مجلة الشرق الأوسط للدراسات القانونية و الفقهية ، المجلد 3 ، العدد 1 ، العراق ، 2023 ، ص58.

المبحث الأول

دور آليات الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

لحد من ظاهرة التهرب الضريبي استوجب على المشرع وضع مجموعة من الآليات الرقابية ذات الطابع الضريبي التي تسمح للإدارة الضريبية بمراقبة الناشطين الاقتصاديين ومدى توافق نشاطهم الاقتصادي مع الأحكام القانونية التي ترمي إلى مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، أن فعالية هذه الوسائل تبقى مرتبطة بمدى التزام المكلفين بالضرائب لاحترام الأحكام القانونية الضريبية.

سنطرق في هذا المبحث إلى صور الرقابة الجبائية (المطلب الأول)، التحقيق الجبائي (المطلب الثاني).

المطلب الأول

صور الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي

تعتبر الإدارة الجبائية مكافحة التهرب الضريبي من أولوياتها، وقد عمل المشرع الجزائري على وضع أساليب لردع هذه الظاهرة، حيث تعد الرقابة الجبائية مجموعة من الإجراءات التي تقوم بها الإدارة الجبائية من أجل مراقبة صحة التقارير و التصريحات الخاصة بالمكلفين بالضريبة بهدف التخفيف من الآثار الناتجة عن تجنب دفع الضريبة و التهرب من أدائها¹، تختلف عملية فحص التصريحات باختلاف أشكال الرقابة الجبائية إذ أنها تتخذ شكلين، الرقابة الشكلية التي

¹عجلان العباسي، مداخله بعنوان ترشيد الرقابة الجبائية على قطاع البنوك و المؤسسات المالية للحكومة و أعمالها و نتائجها بالتطبيق على حالة الجزائر، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية و الاقتصادية و الدولية و الحكومية و العالمية ، جامعة فرحات عباس، سطيف، أكتوبر 2009 ، ص04.

تنصب على شكل التصريحات (الفرع الأول)، والرقابة على الوثائق التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية للتحقق من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة (الفرع الثاني).

الفرع الأول

الرقابة الشكلية كرقابة أولية للحد من التهرب الضريبي

تعتبر الرقابة الشكلية أول إجراء يطبق على التصريحات المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية المرتكبة أثناء تقديم المكلف للتصريحات¹، كما تشمل المقارنة بين G50 و G50A و البيانات المذكورة في التقرير السنوي كما تهدف هذه الرقابة إلى تصحيح الأخطاء الموجودة في التصريحات، والتحقق من صحة المعلومات المتعلقة بالمكلف بالضريبة بما فيه الهوية الجبائية العنوان اسم و لقب المكلف إمضاء وختم المكلف بالضريبة²، والتحقق من سلامة التصريحات من الأخطاء المادية مثل الخطأ في احتساب معدل الضريبة، مع السعي إلى استخلاص المعلومات المهمة التي يمكن اكتشافها من خلال هذه التصريحات³.

¹ يحيى لخضر، دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية (دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص: علوم التسيير، كلية الحقوق و علوم التسيير و العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2005، ص18.

² تاويريت صباح، آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص: قانون عام، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة مغنية، 2019، ص 46.

³ ولهي بوعلام، مداخلة بعنوان "نحو إطار مفتوح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من اثار الأزمة" (حالة الجزائر)، الملتقى الدولي حول الأزمة المالية و الاقتصادية الدولية و الحوكمة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف 2009، ص6.

وعليه فإن الرقابة الشكلية لا تقوم على ماصرح به المكلف فهي تنصب على شكل التصريحات المقدمة كما تعتبر هذه الرقابة مرحلة تمهيدية تسبق الرقابة على الوثائق¹.

بناءا على ذلك فإن الرقابة الشكلية تتعلق بمختلف الملاحظات و التدخلات الظاهرية التي ترد على التصريحات التي يقوم بها المراقبين الجبائيين².

الفرع ثاني

الرقابة على الوثائق كوسيلة للكشف عن التهرب الضريبي

تباشر الإدارة الجبائية عملية الرقابة على الوثائق بشكل دقيق و معمق عكس الرقابة الشكلية التي تطرقنا إليها سابقا كونها تمارس رقابة سطحية فقط، تقوم الإدارة الجبائية بفحص التصريحات و الوثائق المقدمة من طرف المكلف بالضريبة و مدى صحتها مقارنة بالمعلومات المقدمة أمام مصلحتها،من خلال هذه الرقابة تقوم الإدارة بتحديد الرسوم و الضرائب أو الأتاوة حسب التشريع الضريبي مهما كانت طبيعة المكلف بالضريبة، سواء كان شخص طبيعي أو معنوي أو كان يمتلك صفة تجارية أو يفقدها كما يتعين على هذا الأخير تقديم الدفاتر و الوثائق المحاسبية بناءا على

¹حاشي عبد الرحمان، آليات مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص: إدارة و مالية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة زيان عاشور، الجلفة، 2015، ص37.

²Amirat Lamia, HammouchOuarda, Le contrôle fiscal Techniques et procédures illustration par un cas au sein de la direction des impôts de wilaya de Bejaia, Mémoire de Master en Finance et comptabilité Option Comptabilité Control, Audit, Université Abd Rahman Mira Bejaia, 2016, P 05.

طلب الإدارة الجبائية¹، يتم هذا النوع من الرقابة في مقر ممارسة المهنة و تكون خلال ساعات العمل.

تعد رقابة على الوثائق رقابة لاحقة تمكن الإدارة من فحص التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة من أجل كشف النقائص و الأخطاء و تصحيحها².

كما أن فعالية هذا النوع من الرقابة تعترضها عدة عراقيل بسبب ضعف كفاءة أعوان الإدارة الجبائية المكلفين بممارسة الرقابة على الوثائق من جهة، وكثرة التصريحات الواجب فحصها من جهة أخرى، إضافة إلى غياب المتابعة الدقيقة من طرف السلطة الوصية³.

المطلب الثاني

التحقيق الجبائي كآلية رقابية للكشف عن حالات التهرب الضريبي

يقوم المراقبون الجبائيون بالتحقيق الجبائي وذلك من خلال التنقل إلى المقر المهني للمكلف بالضريبة، بهدف التأكد صحة من التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالمقارنة مع تلك الموجودة في أرض الواقع و الكشف عن أساليب وحالات التهرب الضريبي، يتخذ التحقيق الجبائي شكلين التحقيق في المحاسبة (الفرع الأول) والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة (الفرع الثاني).

¹المادة 1/18 من قانون رقم 25-16 مؤرخ في 31 ديسمبر 2025 يتضمن قانون المالية لسنة 2026 و يتضمن ق إ ج ، ج ر ج ج عدد 92 ، صادر في ديسمبر 2025.

²بن صفي الدين أحلام، الرقابة الجبائية، مذكرة مقدم لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق، جامعة يوسف بن خدة ، الجزائر، 2014 ،ص13.

³قنطاس فريد، وسائل الإدارة الجبائية في الرقابة على الضريبة، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص: قانون الأعمال، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 2018، ص38.

الفرع الأول

التحقيق في المحاسبة

يقصد بالتحقيق في المحاسبة مجموع الإجراءات والعمليات التي تقوم من خلالها الإدارة

الجبائية فحص محاسبة المكلف بالضريبة ومقارنتها بمختلف المعلومات المتوفرة لدى الإدارة

الجبائية قصد التأكد من دقة التصريحات المقدمة¹.

وقد عرفه **DANIAL RICHER** أنه مجموع العمليات التي تهدف إلى الفحص المباشر

لمحاسبة مؤسسة معينة أو فحص فرد محدد، ومقارنة النتائج مع بعض البيانات المادية بهدف

التحقق من صحة ودقة التصريحات².

حيث تتم عملية الفحص و التدقيق في الملفات المحاسبية كأصل، وفي حالة تقدم المكلف

بالضريبة بطلب كتابي وتم قبوله من طرف المصلحة الجبائية أو في حالة قوة القاهرة يتم تنظيمه

بنص قانوني صريح وهذا كاستثناء³، ومن بين المكلفين الذين لهم صلاحية التحقيق الجبائي هم

أعوان الإدارة الجبائية الذين لديهم رتبة مفتش على الأقل⁴، حيث يمكن لهم الإطلاع على كل

¹ سليمان سعيدي، قارة ملاك، "التحقيق المصوب في المحاسبة كآلية رقابية لمكافحة الغش الضريبي وتحسين التحصيل الجبائي" (دراسة حالة التحقيق المصوب في المحاسبة على مستوى المديرية العامة للضرائب لولاية باتنة)، مجلة الدراسات الجبائية، المجلد 12، العدد 22، مخبر الدراسات والبحوث التسويقية، جامعة قسنطينة، 2023، ص 52.

² Danial Richer, Les procedures fiscales, PUF, France, 1990, P 31.

³ المادة 1/20 من ق.إ.ج، معدلة بموجب المواد 37 من ق.م لسنة 2009، و من ق.م و م 31 من ق.م لسنة 2012 و م 10 من ق.م لسنة 2013 و م 23 من ق.م لسنة 2016 و م 43 من ق.م لسنة 2017 و م 15 من ق.م لسنة 2019 و م 50 من ق.م لسنة 2021 و م 90 من ق.م لسنة 2025 و م 72 من ق.م لسنة 2026.

⁴ المادة 2/20 من ق.إ.ج، المرجع السابق.

الوثائق و المستندات اللازمة لإثبات صحة كل ما صرح به المكلف بالضريبة وفق الشروط

المنصوص عليها في المادة 64 من القانون¹.

منح المشرع الحق للمكلف بالضريبة العلم بموعد إجراء التحقيق المحاسبي الذي سوف تقوم

به الإدارة الضريبية عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق الجبائي مقابل إشعار بالوصول

للتأكد من الاستلام، و يكون ذلك خلال 20 يوم على الأقل وهذا يعد شرط جوهري حتى يتمكن

المكلف بالضريبة بالتعرف على حقوقه من خلال الإطلاع على الميثاق الذي يحتوي على حقوقه و

التزاماته الموجود عبر الموقع الإلكتروني للإدارة الجبائية، يكون هذا الميثاق يحتوي على معلومات

متمثلة في ألقاب و أسماء المحققين الجبائيين و الموعد الذي يتم فيه التحقيق و الحقوق و

الالتزامات المعنية لكلا الطرفين و ذلك بغرض التعرف على المراد من عملية الرقابة وفي حالة

استبدال المحققين يجب إعلام المكلف بذلك².

كما منح المشرع الجزائري الحق للمكلف بالضريبة في اللجوء إلى اختيار مستشار ذو خبرة

حتى يتمكن من تقديم رأي نفسي و قانوني يقوم من خلاله المكلف بالضريبة بالتعرف على التشريع

الضريبي بصفة دقيقة³، ومن بين الحالات الرقابية الاستثنائية للإدارة الضريبية أن تقوم بالاستغناء

عن إرسال إشعار مسبق فتباشر بالرقابة بشكل فجائي على الإطلاع و صحة وجود الدفاتر

المحاسبية و الوثائق بهدف منع المكلف من إجراء أي تعديل أو إخفاء أي وثيقة إدارية،

وينحصر هذا النوع من الرقابة في الجانب المادي فقط لوسائل الإثبات دون الفحص الموضوعي⁴.

¹المادة 3/20 من ق.إ.ج، المرجع السابق.

²المادة 4/20 من ق.إ.ج، المرجع نفسه.

³ فنديس أحمد، الرقابة الجبائية في الجزائر، دار الجامعة الجديدة، الجزائر، 2018، ص162.

⁴ فنديس أحمد، المرجع السابق، ص168.

يمكن أن ينتج من خلال هذه المراقبة طلب كتابي يقوم من خلاله المكلف بالضريبة يوضح كل ما تم معاينته من طرف المحققين الجبائيين ويجب عليه الرد خلال 30 يوم من تاريخ الاستلام¹، تحت طائلة بطلان الإجراءات فإن مدة التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية حسب نوع المؤسسة و رقم أعمالها السنوي².

كما أشار القانون التجاري إلى أن كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة تاجر ملزم ومجبر على تنظيم دفتره التجاري من خلال تقييد كل العمليات التجارية يوميا قصد تقدير الذمة المالية للتجار والوقوف على حقيقة الوضعية المحاسبية للتجار³.

يساهم التحقيق في المحاسبة على التحقق من صحة الوثائق و السجلات المحاسبية المقدمة من طرف المكلف بالضريبة و مطابقتها للواقع بهدف الكشف عن حالات التهرب الضريبي.

الفرع الثاني

التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

يقصد بالتحقيق المعمق بالوضعية الجبائية الشاملة مجموعة العمليات التي تهدف إلى اكتشاف الفارق بين الدخل الفعلي للمكلف بالضريبة و الدخل المصرح به أي التأكد من تصريحات الدخل العام¹.

¹ المادة 4/20 من ق.إ.ج، المرجع السابق.

² المادة 5/20 من ق.إ.ج، المرجع نفسه .

³ المادة 1/19 من ق.ت من الأمر رقم 59/75 مؤرخ في 26 سبتمبر 1975، يتضمن القانون التجاري، ج ر عدد 101، صادر في 19 ديسمبر 1975، معدل و متمم بموجب قانون رقم 09/22، مؤرخ في 5 ماي 2022، ج ر عدد 32، صادر في 2022.

و قد عرفه **Thierry Lambert** أنه مجموع الإجراءات التي ترمي إلى التحقق من صحة التصريحات المتعلقة بالإيرادات الخاضعة لضريبة الدخل، و تتمثل في مقارنة الإيرادات المصرح بها مع إجمالي الإيرادات التي حققها المكلف بالضريبة خلال مسيرة حياته².

يقوم أعوان الإدارة الجبائية الشاملة من إبراز الفارق بين الدخل المصرح به من طرف المكلف بالضريبة و دخله الحقيقي ومدى توافق ذلك مع وضعه المادي والمظاهر الخارجية (الثراء) للمكلف³.

يكون التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية للأشخاص المعنوية دون الأشخاص الطبيعية بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي و على الثروة⁴، لا يمكن لأي شخص القيام بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية حدد قانون الإجراءات الجبائية أن القيام به يكون من طرف أعوان الإدارة الجبائية لهم رتبة مفتش على الأقل⁵، فيما يتعلق بالضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على الثروة للشخص الطبيعي أوجب القانون إعلام المكلف بالضريبة للتحضير لمدة أجلها 30 يوم من تاريخ استلام الشعار مع حقه بالاستعانة بمستشار⁶، لا يمكن أن تمتد فترة التحقيق طيلة مدة تفوق سنة من تاريخ الاستلام، ما تمتد مدة التحقيق إلى سنتين في حالة اكتشاف نشاط خفي⁷.

¹ خلاصي رضا، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة للنشر و التوزيع، الجزائر، 2014، ص 223.

² Thierry Lambert, verification fiscale personnelle economica, paris, 1984, p 08.

³ بوزيد سفيان، "التهرب الضريبي مفهوم وقياس"، مجلة المالية و الأسواق، المجلد 2، العدد 1، مستغانم، ص 131.

⁴ المادة 1/21 من ق.إ.ج، تنص على أنه "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين الذين لديهم موطن جبائي في الجزائر بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على الثروة سواء لديهم التزامات متعلقة بهاتين الضريبتين أم لا".

⁵ المادة 2/21 من ق.إ.ج، تنص على أنه "لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية لهم رتبة مفتش على الأقل".

⁶ المادة 3/21 من ق.إ.ج، المرجع السابق.

⁷ المادة 4/21 من ق.إ.ج، المرجع نفسه.

و للمكلف الحق أن تعلمه الإدارة بالنتائج حتى ولو لم يكن هناك إعادة التقويم وله المكلف أجل 40 يوم للرد عليها، خلال ذلك يمكن أن يطلب المكلف التفسيرات من العون المحقق حول مضمون التبليغ و في حالة رفض العون المحقق ملاحظات المكلف يتعين عليه إخطاره بمراسلة مفصلة و معللة¹.

عندما تنتهي الإدارة الجبائية من إجراء التحقيق في الوضعية الشاملة لا يجوز لها بعد ذلك البدء في تحقيق جديد بنفس الفترة و نفس الضريبة إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد صرح بمعلومات غير دقيقة و ناقصة خلال التحقيق².

و عليه، فإن التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة يهدف إلى الكشف عن المداخل المصرح بها من خلال مقارنة نمط معيشة المكلف و ممتلكاته، و نفقاته مع المداخل التي صرح بها للإدارة الجبائية.

المطلب الثالث

تقييم الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي

تعتبر الرقابة الجبائية أداة فعالة تستخدمها الإدارة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي للمكلفين الخاضعين للضريبة، و تحقيق العدالة الجبائية، غير أن فعالية هذه الرقابة تستوجب الوقوف على مدى نجاعتها من خلال تقييم مختلف جوانبها.

¹المادة 5/21 من ق.إ.، المرجع السابق.

² المادة 6/21 من ق.إ.ج، المرجع نفسه.

و عليه فإن تقييم الرقابة الجبائية يقتضي إبراز أهم مزايا الرقابة الجبائية (الفرع الأول)، و أهم العيوب التي تحد من فعاليتها (الفرع الثاني).

الفرع الأول

مزايا الرقابة الجبائية

تكتسي الرقابة الجبائية أهمية بالغة في المجال الضريبي، حيث تعتبر الرقابة الجبائية إحدى الصلاحيات الأساسية المخولة للسلطات الضريبية، لتصحيح الأخطاء التي يرتكبها المكلف بالضريبة، حيث تقوم الرقابة الجبائية بالتحقق من صحة التصريحات التي يقدمها المكلفين بالضريبة، تشكل هذه الرقابة أداة أساسية للتصدي عن حالات التهرب الضريبي، إلى جانب قدرتها على كشف الانتهاكات الجسيمة للقانون الضريبي و توقيع العقوبات المناسبة لها.

إضافة إلى ما سبق فإن إقامة نظام فعال للرقابة الجبائية و البرمجة له لردع التصريحات غير الصحيحة، كما يمكن أن يساهم هذا النظام في تطوير الإمتثال للقوانين الجبائية من أجل تحسين تحصيل الضرائب، فالغاية الأساسية من الرقابة الجبائية هي التأكد من التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة¹.

¹رحماني نور الدين، عجيبة صلاح الدين، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي (دراسة ميدانية في مديرية الضرائب لولاية غرداية)، مذكرة لينل شهادة الماستر، تخصص: التدقيق و مراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة غرداية، 2024 ، ص24.

تعد الرقابة الجبائية وسيلة لمكافحة التهرب الضريبي، بالنظر إلى أساليب الغش و التهرب الضريبي التي يلجأ إليها المكلف بالضريبة لتجنب دفع الضريبة، فإن مكافحة هذه الظاهرة من أولويات الإدارة الجبائية التي تمتلك سلطات و صلاحيات واسعة تمارسها¹.

الفرع الثاني

عيوب الرقابة الجبائية

على الرغم من الدور الإيجابي للرقابة الجبائية في المجال الرقابي إلا أنها لا تخلو من بعض العيوب، منها انتشار الرشوة داخل مصالح الإدارة الجبائية ينعكس سلبا على فعالية الرقابة إن الجبائية، إذ أن هذه الممارسات ترتكب من طرف بعض عمال الإدارة الجبائية نتيجة قبولهم الهدايا و الهبات المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة، مقابل مساعدتهم على التهرب من دفع الضريبة دون محاسبة ، مما تساهم في تفاقم ظاهرة التهرب الضريبي.

بالتالي تعود حالة الفوضى داخل الإدارة الجبائية إلى ضعف الرقابة و غياب أجهزة متخصصة لمكافحة ظاهرة الرشوة، إلى جانب عدم تطبيق العقوبات لردع الموظفين المرتشين².

كما ينتج عن التهرب الضريبي غياب العدالة الضريبية نتيجة عدم التوزيع العادل للعبء الضريبي، مما يخلق عجز الإدارة الجبائية عن تحصيل الضرائب الناتجة عن التهرب الضريبي،

¹شارفي ناصر، مداخلة بعنوان : فعالية الرقابة الجبائية للحد من الغش الضريبي بالإشارة إلى حالة ولاية بليدة، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، 2015 .
²بلواضح الجيلاني ، سعدي يحي، "فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي" (دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال الفترة 2007-2012)، مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية ، جامعة المسيلة، 2014، ص31.

فتلجأ الإدارة الضريبية إلى تعويض هذا العجز برفع المعدلات الضريبية أو استحداث ضرائب جديدة، و يقع العبء الضريبي على المكلف النزيه مما يؤدي إلى غياب العدالة في المجتمع.

المبحث الثاني

الآليات العقابية لردع التهرب الضريبي

أقر المشرع الجزائري الآليات العقابية إلى جانب الآليات الرقابية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، حيث تعتبر هذه الآليات أكثر حدة لضمان مدى احترام المكلف بالضريبة للتشريع الضريبي كما تعد من بين الركائز المهمة للحد من هذه الظاهرة.

اعتبر المشرع التهرب الضريبي جريمة تهدد موارد الخزينة العمومية مما دفعه إلى وضع عقوبات جبائية و أخرى جزائية ، حيث تعتبر هذه العقوبات أداة فعالة لردع المتملص من الضريبة حيث تهدف إلى تعزيز الالتزام بالنظام الضريبي لدى المكلفين.

و عليه ستكون دراستنا في هذا المبحث حول العقوبات الجبائية(المطلب الأول)، و العقوبات الجزائية (المطلب الثاني).

المطلب الأول

العقوبات الجبائية لردع مرتكبي جرائم التهرب الضريبي

تتخذ العقوبات الجبائية صورة من الغرامات الجبائية و المصادرة فهي تهدف إلى ردع المكلفين عن ارتكاب التهرب الضريبي و ضمان احترام الالتزامات الجبائية المفروضة قانوناً،

تفرض هذه العقوبات على المكلف عن التأخر في التصريح أو عند تقديم تصريحات خاطئة، تختلف هذه الجزاءات من نص قانوني لآخر ولكن جميعها تتفق على فرض الغرامات.

سنطرق في هذا المطلب إلى الغرامات الجبائية (الفرع الأول)، و المصادرة (الفرع الثاني).

الفرع الأول

الغرامات الجبائية لردع مرتكبي التهرب الضريبي

تعد الغرامات الجبائية نوع من الغرامات الردعية المنصوص عليها في القوانين الجبائية تفرض على المكلفين عند ارتكاب المخالفات الجبائية من خلال فرض زيادات مالية عند التأخر في التصريح أو الدفع عند إثبات التهرب الضريبي ، بحيث تختلف هذه الغرامات في مضمونها و مقدارها من نص لآخر وهذا ما سيتم توضيحه.

أولا

قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

يعاقب المكلف في حالة عدم تقديم تصريح بالوجود المنصوص عليه في المادة 183 من ق.م.م.م بـ 30.000 دج¹.

¹المادة 1/194 من ق.م.م.م.م، معدلة بموجب المواد 27 من ق.م.م.م.م لسنة 1992 و 19 من ق.م.م.م.م لسنة 1999 و 7 من ق.م.م.م.م لسنة 2019 و 7 من ق.م.م.م.م لسنة 2020 و 54 من ق.م.م.م.م لسنة 2022 و 9 من ق.م.م.م.م (التصحيحي) لسنة 2023 و 13 من ق.م.م.م.م لسنة 2024 و 16 من ق.م.م.م.م لسنة 2025.

تفرض تلقائيا غرامة جبائية على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح السنوي إما بصدد

الضريبة على الدخل، أو على أرباح الشركات ويضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 25%.

في حالة إيداع التصريحات بعد انقضاء الآجال المحددة في غضون الشهرين

الموالبين، تخفض هذه الزيادة إلى نسبة 10% إذا لم تتعدى مدة التأخير شهرا، و تخفض إلى

20% عند خلاف ذلك.

يترتب على الإيداع المتأخر للتصريحات التي تحمل عبارة لاشيء، و التصريحات المقدمة

من طرف المكلفين الذين يستفيدون من إعفاء جبائي الغرامات التالية:

2.500 دج عندما تكون مدة التأخير شهرا واحدا.

5.000 دج عندما يتجاوز التأخير شهرا واحدا و يقل عن شهرين.

10.000 دج عندما يتجاوز التأخير شهرين².

عندما يصرح المكلف بالضريبة بتصريحات تتضمن الإشارة إلى الأسس، أو العناصر التي تعتمد

لتحديد وعاء الضريبة تصريحاً ناقصاً أو غير صحيح يزداد على مبلغ الحقوق التي تهرب منها

نسبة:

-10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ دج 50.000 أو يساويه.

¹المادة 1/192 من ق.ض.ر.م ، معدلة بموجب المواد 9 من ق.م لسنة 2000 و 38 من ق.م لسنة 2001 و 22 من ق.م لسنة 2003 و 11 من ق.م لسنة 2006 و 15 من ق.م لسنة 2007 و 9 من ق.م لسنة 2009 و 6 من ق.م لسنة 2010 و 1 من ق.م لسنة 2013 و 10 و 16 من ق.م لسنة 2017 و 7 من ق.م لسنة 2020 و 8 من ق.م لسنة 2023 و 15 من ق.م لسنة 2025 و 17 من ق.م لسنة 2026.

²المادة 322 من ق.ض.م.ر.م ، معدلة بموجب المواد 29 من ق.م لسنة 1996 و 13 من ق.م لسنة 2001 و 22 من ق.م لسنة 2024.

- 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000 دج و يقل عن مبلغ 200.000 دج أو يساويه¹.

ثانيا

قانون الضرائب غير المباشرة

يوجد نوعين من العقوبات الجبائية هما العقوبات الثابتة و العقوبات النسبية.

1-العقوبات الثابتة

يعاقب على جميع المخالفات للأحكام القانونية و التنظيمية المتعلقة بالضرائب غير المباشرة، بغرامة جبائية من 10.000 إلى 30.000 دج ، مع مراعاة الأحكام المنصوص عليها في المواد من 524 إلى 527 من ق ض غ. م².

2-العقوبات النسبية

في حالة التملص من الحقوق ،يعاقب بغرامة جبائية مساوية لمبلغ الضريبة غير المسددة دون أن يقل مبلغ هذه الغرامة عن 50.000 دج³.

¹المادة 1/193 من ق.ض.م.ر.م ، معدلة بموجب المواد 17 من ق.م لسنة 1996 و 10 من ق.م لسنة 2000 و 38 من ق.م لسنة 2001 و 6 من ق.م لسنة 2002 و 21 من ق.م لسنة 2006 و 8 من ق.م لسنة 2012.

²المادة 523 من ق.ض.غ.م ،معدلة بموجب المواد 54 من ق.م لسنة 2003 و 30 من ق.م لسنة 2023 و 68 من ق.م لسنة 2026.

³المادة 1/524 معدلة بموجب المواد 55 من ق.م لسنة 2003 و 41 من ق.م لسنة 2015 و 30 من ق.م لسنة 2023 و 43 من ق.م لسنة 2024.

في حالة استعمال طرق احتيالية و كذا في الحالة المنصوص عليها في المادة 2/530 (أنواع كحول مغيرة)، تحدد الغرامة المنصوص عليها في الفقرة 1/أ بضعف الحقوق موضوع الغش على الأقل 70.000 دج¹.

في حالة عرقلة الأعوان المؤهلين لإثبات المخالفات لتشريع الضرائب، يعاقب بغرامة جبائية من 50.000 إلى 200.000 دج².

رفض تقديم الوثائق أو إتلافها قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها، تعاقب بغرامة جبائية من 10.000 دج، حسب نص المادة 538 من ق.ض.غ.م " كل شخص أو شركة ترفض تقديم وثائق يوجب عليها تنظيم أو إتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها ، تعاقب بغرامة جبائية من 10.000 إلى 100.000 دج..."³.

ثالثا

قانون الرسم على الأعمال

-15% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها في السنة المالية يزيد عن مبلغ 50.000 دج أو يساوي عن مبلغ 200.000 أو يساويه.

-25% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها في السنة المالية يزيد عن مبلغ 200.000 دج.

¹المادة 2/524 من ق.ض.غ.م ، المرجع السابق.

²المادة 537 من ق.ض.غ.م ، معدلة بموجب المواد 57 من ق.م.ل.سنة 2003 و 32 من ق.م.ل.سنة 2023 .

³المادة 538 من ق.ض.غ.م ، معدلة بموجب المادة 32 من ق.م.ل.سنة 2023.

-في حالة استعمال طرق تدليسية ، تطبق غرامة بنسبة 100% على مجمل الحقوق¹.

رابعاً

قانون الإجراءات الجبائية

أشار المشرع الجزائري في المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية أنه تفرض غرامة مالية قدرها 2.000.000 دج، على المكلف بالضريبة في حالة رفضه منح الإدارة الجبائية حق الإطلاع و فحص الوثائق المنصوص عليها في المواد 45 و 61 من نفس القانون أو إتلافها قبل انتهاء الآجال القانونية المحددة لحفظها².

-في حالة تقديم المكلف معلومات مزورة ،تطبق غرامة قدرها 2.000.000 دج.

-في حالة طلب الإدارة الجبائية للوثائق و المعلومات يقوم المكلف بالضريبة بتقديمها بشكل جزئي و غير كامل، تفرض عليه غرامة قدرها 50.000 دج على كل مرة سجل فيها نقائص بشرط لا تتعدى 2000.000 دج³.

¹المادة 116 من ق.ر.ع.أ ، معدلة بموجب المواد 59 من ق.م لسنة 1995 و 90 من ق.م لسنة 1996 و 49 من ق.م

لسنة 2000 و 38 من ق.م لسنة 2001 و 31 من ق.م لسنة 2009 .

²المادة 62 من ق.إ.ج، معدلة بموجب المادة 98 من ق.م لسنة 2025.

³المادة 63 من ق.إ.ج، معدلة بموجب المادة 98 من ق.م لسنة 2025.

خامسا

قانون الطابع

في حالة التملص من الرسوم تكون الغرامة المرتبة تساوي خمس مرات هذه الرسوم دون أن تقل عن 2000 دج¹.

يعاقب على كل مخالفة أحكام طابع الأوراق القابلة للتداول و غير قابلة للتداول ، بغرامة تتراوح من 500 إلى 5.000 دج².

يعاقب من يخالف أحكام المواد 19 ، 100 و 101 من نفس القانون بغرامة:

-10% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها يقل عن 50.000 دج أو يساويه.

-15% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها عن كل سنة مالية يزيد عن 50.000 دج و يقل عن 200.000 أو يساويه.

-25% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها يزيد عن 200.000 دج.

-في حالة استعمال طرق تدليسية تطبق غرامة بنسبة 100% على كل الحقوق³.

¹المادة 2/35 من ق.ط، معدلة بموجب المادة 31 من ق.م لسنة 2000.

²المادة 90 من ق.ط، معدلة بموجب المادة 31 من ق.م لسنة 2000.

³المادة 106 من ق.ط، معدلة بموجب المادتين 76 من ق.م لسنة 1988 و المادة 66 من ق.م لسنة 1996 .

الفرع الثاني

المصادرة كعقوبة ردعية للحد التهرب الضريبي

عرفها البعض بأنها إجراء يهدف إلى تملك السلطات العامة للأشياء و المبالغ ذات الصلة بالجريمة رغما عن مالكيها ، فالمصادرة تعني نقل ملكية مال معين أو أكثر إلى الدولة بحيث تنتقل الأشياء المصادرة إلى المجنى عليه أو إلى خزينة الدولة تعويضا عما خلفته الجريمة من أضرار¹.

عرف المشرع الجزائري المصادرة في المادة 15 من قانون العقوبات بأنها انتقال المال أو

مجموعة من أموال معينة إلى الدولة غير أن بعض الأموال قد لا تكون قابلة للمصادرة².

نصت القوانين الجبائية على المصادرة، وذلك في ق ض غ م بنصها أن المخالفات التي يتم

قمعها ضمن الشروط المنصوص عليها في المادتين 523 و 524 تؤدي في جميع الحالات إلى

مصادرة الأشياء³.

و يتبين لنا من خلال ما سبق أن المصادرة تؤدي دورا هاما كعقوبة تكميلية في مكافحة

التهرب الضريبي، حيث تهدف إلى حرمان مرتكبي الغش الضريبي من الوسائل المستعملة في

ارتكاب المخالفة.

¹السبتي فارس ، المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائري ، دار هومة، الجزائر، 2008، ص339 .

²عبيد رؤوف ، مبادئ القسم العام من التشريع الجبائي، دار الفكر العربي، مصر 1979، ص868 .

³المادة 525 من ق.ض.غ.م.

المطلب الثاني

الجزاءات المقررة عن جريمة التهرب الضريبي

نظرا لخطورة ظاهرة التهرب الضريبي أقر المشرع الجزائري عقوبات جزائية لردع مرتكبي هذه الجريمة إلى جانب العقوبات الجبائية ، حيث تتمثل الجزاءات المقررة لجريمة التهرب الضريبي في العقوبات الأصلية و التكميلية (الفرع الأول)، عقوبات تهديدية ومهنية (الفرع الثاني).

الفرع الأول

العقوبات الأصلية و التكميلية

تعد العقوبات الجزائية من أهم الجزاءات التي أقرها المشرع لمواجهة جريمة التهرب الضريبي، نظرا لخطورة هذه الأفعال على الاقتصاد الوطني وعلى مبدأ العدالة الجبائية، ويتم توقيعها متى ثبت قيام المكلف بالضريبة بسلوكيات تتسم بالغش الضريبي أو إخفاء الوعاء الضريبي عمدا.

وتنقسم هذه العقوبات إلى عقوبات أصلية (أولا) و أخرى تكميلية (ثانيا)

أولا

العقوبات الأصلية

تتمثل العقوبات الأصلية في الحبس و الغرامات المالية حيث تختلف قيمة الغرامات الجزائية

المطبقة على المكلف بالضريبة من نص قانوني لآخر و هي كالآتي :

1-قانون الضرائب غير المباشرة

يعاقب بالحبس من سنة إلى خمس سنوات و بغرامة من 50.000 إلى 200.000 دج ، كل من يستعمل طرق احتيالية للتملص أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط.

في حالة الإخفاء لا تطبق هذه العقوبة ، إلا إذا كان هذا الإخفاء يتجاوز عشر (10/1) المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 10.000 دج¹.

2-قانون الضرائب المباشرة

يعاقب كل من تملص أو حاول التملص كلياً أو جزئياً بما يلي:

-غرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج، عندما لا يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج.

-الحبس من شهرين (2) إلى ستة (6) أشهر و غرامة مالية من 100.000 دج إلى 500.000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج ، ولا يتجاوز 1.000.000 دج.

-الحبس من ستة (6) أشهر إلى سنتين (2) و غرامة مالية من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يبلغ الحقوق المتملص منها 1.000.000 دج، ولا يتجاوز 5.000.000 دج.

¹المادة 532 من ق.ض.غ.م، معدلة بموجب المادة 56 من ق.م لسنة 2003 .

-الحبس من سنتين (2) إلى خمس (5) سنوات و غرامة مالية من 2.000.000 دج إلى

5.000.000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها

50.000.000 دج، ولا يتجاوز 1.000.000 دج .

-الحبس من خمس (5) سنوات إلى عشر (10) سنوات وغرامة مالية من 5.000.000 دج.

-الحبس من خمس (5) سنوات إلى عشر (10) سنوات وغرامة مالية من 5.000.000 دج إلى

10.000.000 دج، أو بإحدى هذه العقوبتين، عندما يبلغ الحقوق المتملص منها

10.000.0 دج¹.

-قانون التسجيل

يعاقب كل من تملص أو حاول التملص جزئيا أو كليا من وعاء الضريبة، بغرامة جزائية تتراوح من

5.000 دج إلى 20.000 دج، وحبس من سنة إلى (5) سنوات، أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط.

في حالة الإخفاء لا تطبق هذه العقوبة، إلا إذا كان الإخفاء يفوق عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو

مبلغ رسم يساوي أو يفوق 1.000 دج².

¹المادة 1/303 من ق.ض.م، معدلة بموجب المادتين 28 من ق.م لسنة 2003 و المادة 13 من ق.م لسنة 2012 .

²المادة 1/119 من ق.ت، معدلة بموجب المادة 17 من ق.م لسنة 2012 .

ثانيا

العقوبات التكميلية

العقوبات التكميلية هي عقوبات تابعة للعقوبات الأصلية أكد عليها المشرع من خلال نص المادة 3/303 من ق ض م، و المادة 3/564 من ق ض غ م، و المادة 130 من ق ر ع أ، بنصهم "يترتب عن العود مضاعفة العقوبات الجبائية منها و الجزائية، دون الإخلال بالعقوبات الخاصة المنصوص عليها" ويقصد بهذه الأخيرة العقوبات التكميلية¹.

نصت القوانين الجبائية على العقوبات التكميلية لاسيما المادة 3/306 من ق ض م، المادة 544 من ق ض غ م، و المادة 128 ق ر ع أ، ومنه نجد أن العقوبات التكميلية تتضمن نشر الحكم و تعليقه، منع الممارسة المهنية بالنسبة لوكيل الأعمال و الخبراء و المحاسبين، عند الاقتضاء يغلق المحل².

الفرع الثاني

العقوبات التهديدية و المهنية لقمع التهرب الضريبي

بالإضافة إلى العقوبات الجبائية و الجزائية أقر المشرع جزائري عقوبات تهديدية و مهنية لردع جريمة التهرب الضريبي، فالعقوبات التهديدية هي عقوبات مالية تستعملها الإدارة الجبائية

¹طرشي إبراهيم، التهرب الضريبي و آليات مكافحته، مذكرة مقدمة لاستكمال شهادة الماستر، تخصص : قانون الأعمال ، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة، 2015 ، ص42.

²خليفة فيصل ، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي (دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر، بسكرة 2018، ص57.

للضغط على المكلفين بهدف إجبارهم على الالتزام بواجباتهم الضريبية (أولاً)، أما العقوبات المهنية فهي عقوبات تمس عمل و نشاط المكلف (ثانياً).

أولاً

العقوبات التهديدية لمكافحة التهرب الضريبي

نصت القوانين الجبائية على العقوبات التهديدية وهي عبارة عن مبلغ مالي يفرض على المكلف بالضريبة مقابل كل تأخير عن أداء التزاماته الضريبية¹.

كل شخص أو شركة أو تشكيلة قانونية ترفض منح حق الإطلاع على الدفاتر و المستندات و الوثائق، أو إتلافها قبل انقضاء الآجال القانونية المحددة لحفظها تطبق غرامة جبائية قدرها 2000.000 دج².

-في حالة تأخر الرد تطبق غرامة جبائية قدرها 50.000 دج دون أن يتجاوز المبلغ الإجمالي للغرامة التهديدية 2.000.000 دج.

-في حالة تقديم معلومات خاطئة تطبق غرامة قدرها 2000.000 دج.

-في حالة تقديم المعلومات و الوثائق غير كاملة و غير كافية تطبق غرامة قدرها 50.000 دج³.

و لفرض غرامة تهديدية لابد من توفر عنصرين هما:

¹راحتي سهيلة، قرينح ريمة، التهرب الضريبي دوافعه و آليات المكافحة، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، 2015. ص 106.

²المادة 62 من ق.إ.ج، معدلة بموجب المادة 98 من ق.م. لسنة 2025.

³المادة 63 من ق.إ.ج، معدلة بموجب المادة 98 من ق.م. لسنة 2025.

-أن يكون التنفيذ عينيا ممكنا ، بمعنى ألا يكون التنفيذ العيني مستحيل نتيجة لقوة قاهرة و بالتالي لا حاجة للجوء إلى طلب حكم بالغرامة التهديدية، إذا كان عدم إمكانية التنفيذ العيني ناتجا عن تدمير الوثائق قبل انتهاء المدة المحددة للاحتفاظ بها من قبل المكلف بالضريبة فهذا لا يمنع التنفيذ.

-أن يكون التنفيذ غير ممكن أو غير مناسب إذا قام به المكلف شخصا، بمعنى امتناع عن تقديم الوثائق و المستندات و رفضه لتمكين الإدارة من الإطلاع عليها¹.

من خلال ما سبق يتضح أن الغرامة التهديدية لا يمكن أن تدخل حيز التنفيذ إلا من تاريخ الحصول على الحكم الذي يحمل صفة التنفيذ، و ذلك بسبب أنه لا يمكن فرض تنفيذ مالي على المكلف لتنفيذه في حين أن الحكم ذاته لا يقبل التنفيذ².

ثانيا

العقوبات المهنية لمكافحة التهرب الضريبي

وضع المشرع الجزائري عقوبات مهنية زيادة إلى العقوبات التهديدية لردع مرتكبي جريمة التهرب الضريبي و حماية الخزينة العمومية، وهي عقوبات تمس مهنة المكلف بالضريبة وتشمل هذه العقوبات مايلي:

¹الفار محمد، طوبال وهيب، جرائم التهرب الضريبي الأسباب و آليات مكافحتها، مذكرة مقدمة لاستكمال شهادة الماستر في العلوم القانونية ، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، 2019 ، ص74.

²طورش بتاتة ، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة، 2012، ص183.

1-التسجيل في بطاقة معلوماتية

تم وضع بطاقة معلوماتية وطنية خاصة بالمكلفين المتهربين المخالفين للتشريع الجبائي،
الجمركي و التجاري ، بموجب التعليمه بين وزارتي المالية و التجارة رقم 127، صادرة بتاريخ 27
جويلية 1997¹.

تقوم المديرية العامة للضرائب بالإشراف على هذه البطاقة بحيث تتضمن هذه الأخيرة على اسم
ولقب وعنوان المتهربين، رقم التسجيل الجبائي، نوع المخالفة، تاريخها، نوع العقوبة...إلخ .
يجب تبليغ المكلفين الذين تم تسجيلهم في هذه البطاقة من أجل تسوية وضعيتهم، في حالة تسوية
المكلف لوضعيته الجبائية يمكن له طلب إلغاء تسجيله من هذه البطاقة بعد مرور سنتين².

2-إقصاء المكلفين بالضريبة من المشاركة في الصفقات العمومية

نص المشرع الجزائري على حالات الإقصاء من المشاركة في الصفقات العمومية، وذلك من
خلال نص المادة 75 من المرسوم الرئاسي رقم 15-247، حيث نصت المادة أنه "يقصى بشكل
مؤقت أو نهائي من المشاركة في الصفقات العمومية المتعاملون الاقتصاديون":

-الذين لا يستوفون واجباتهم الجبائية.

¹قاري حورية ، البطاقة الوطنية لمرتكبي المخالفات التدليسية، المجلة المتوسطة للقانون و الاقتصاد ، المجلد 09، العدد02

، جامعة بن يوسف بن خدة ، الجزائر، 2024 ، ص104.

²بوحديد سامية، عبد الرحمان نور الهدى، آليات مكافحة الغش و التهرب الضريبي على ضوء قانون المالية لسنة 2022،
مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص: قانون أعمال، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة مولود معمري ، تيزي وزو،
2022 ، ص94.

-المسجلون في البطاقة الوطنية لمرتكبي الغش.

-الذين قاموا بتصريح كاذب¹.

3-الغلق المؤقت لمقر نشاط المكلف بالضريبة

وهي عقوبة تلجأ إليها الإدارة الجبائية بعد استكمال المحاولات لتحصيل الضريبة، و الهدف منها هو إجبار المكلف على تسديد الضريبة فالمكلف يكون أمام خيارين، إما تسديد الضريبة أو تحمل عقوبة الغلق المؤقت لمقر نشاطه وتحمل ما ينتج عنه من خسائر.

تم النص على قرار الغلق المؤقت في المادة 146 من ق إ ج، حيث يتخذ هذا القرار من طرف المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى و مدير الضرائب بالولاية، ولا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق ستة (6) أشهر.

و للمكلف الحق في الطعن في قرار الغلق المؤقت غير أن الطعن لا يوقف التنفيذ².

المطلب الثالث

تقييم الآليات العقابية لردع التهرب الضريبي

أقر المشرع الوسائل العقابية لمواجهة التهرب الضريبي، و قد تنوعت هذه العقوبات بين عقوبات جبائية و أخرى جزائية تهدف إلى ردع المكلفين المخالفين، غير أن فعالية هذه الوسائل مرتبطة

¹مرسوم رئاسي رقم 15-247 مؤرخ في 16 سبتمبر 2015، يتضمن تنظيم الصفقات العمومية و تفويضات المرفق العام، ج ر ج عدد 50، صادر في 20 سبتمبر 2015.

²قاسو نسرين، مباتة فاطمة، التهرب الضريبي و آليات مكافحته في القانون الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، التخصص: قانون أعمال، معهد الحقوق، المركز الجامعي صالح أحمد، النعامة، 2023، ص98.

بمدى تطبيقها و تنفيذها، و عليه وجب عليا تبيان أهم المزايا التي تحققها (الفرع الأول)، و العيوب التي تشوبها (الفرع الثاني).

الفرع الأول

مزايا الآليات العقابية

تتمثل مزايا الآليات العقابية في مكافحة التهرب الضريبي، في كونها من أهم الآليات التي اعتمد عليها المشرع للحد من ظاهرة التهرب الضريبي، إذ أنها تساهم في ردع المكلفين بالضريبة و إجبارهم على احترام القوانين الجبائية و تحمل الالتزامات الضريبية، و تحقيق المساواة بين جميع المكلفين بالضريبة، فالمشرع فرض جملة من العقوبات و الجزاءات المتنوعة بتنوع قوانين الضرائب حسب طبيعة المخالفات المرتكبة على كل من يخالف أحكام و نصوص القانون الجبائي لضمان دقة تقدير وعاء الضريبة و التحصيل الجيد و تأمين المردودية كما تؤدي العقوبات التهديدية دورا هاما نتيجة اعتبارها وسيلة تضغط من خلالها الإدارة الجبائية على المكلفين بالضريبة من أجل حملهم السرعة في تنفيذ التزاماتهم الضريبية¹.

كما يتبين لنا أن الآليات العقابية تعمل على تحقيق الردع العام والخاص، و تضمن هذه العقوبات عدم تكرار الشخص أو المؤسسة المخالفة ذات السلوك الاحتيالي مستقبلا بعد تحمله العقوبات القانونية، كما تعمل هذه الآليات على حماية المستثمرين و التجار الملتزمين من المنافسة الغير عادلة التي يمارسها المتهربون عبر خفض أسعارهم بفضل أموال الضرائب غير المدفوعة.

¹ ابن صفي الدين أحلام، المرجع السابق، ص20.

الفرع الثاني

عيوب الآليات العقابية

رغم الأهمية التي تكتسبها الآليات العقابية في مكافحة التهرب الضريبي، إلا أنها لا تخلو من بعض العيوب التي تحد من نجاعتها، من بينها صعوبة تنفيذ بعض العقوبات بسبب لجوء بعض المتهربين إلى إخفاء أموالهم أو ممتلكاتهم أو تحويلها إلى أشخاص آخرين، مما يعرقل تنفيذ العقوبات المالية، قصور الردع الاقتصادي فغالبا ما تكون العقوبات المالية ثابتة أو مقيدة بالقانون، مما يجعلها غير متناسبة مع حجم الأرباح التي يحققها كبار المتهربين، لتصبح غرامة بمثابة تكلفة يمكن تحمله، الإضرار بالعلاقة بين الإدارة و المكلفين من خلال الاعتماد المفرط على أسلوب الترهيب و العقوبات مما يؤدي إلى انعدام الثقة بين الإدارة الضريبية و المكلفين بالضريبة، ويقضي على مبدأ الامتثال الطوعي الذي يعد حجر الأساس في الأنظمة الضريبية، شعور الأفراد و المؤسسات بأن الإدارة تبحث عن الأخطاء لفرض الغرامات بدلا من تقديم خدمات و تسهيلات يدفعهم للبحث المستمر عن ثغرات قانونية¹.

¹ طرشي إبراهيم، المرجع السابق، ص40.

خاتمة الفصل الأول

من خلال تناولنا لهذا الفصل والذي يتمحور حول التكامل بين الآليات الرقابية و العقابية لمواجهة التهرب الضريبي، يتضح أن مواجهة هذه الأخيرة يركز على مدى فعالية الرقابة الجبائية من جهة، وتوقيع العقوبات من جهة أخرى.

تعتبر الرقابة الجبائية مكافحة الغش الضريبي من أولوياتها وذلك من خلال مراقبة مدى صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، و مقارنتها مع الواقع العملي للمكلف ومع ما هو موجود في سجلاته المحاسبية.

كما أقر المشرع عقوبات لردع مرتكبي التهرب الضريبي لإجبارهم على احترام الالتزامات الجبائية، حيث تتمثل هذه العقوبات في الغرامات الجبائية، الجزاءات (الغرامات المالية، الحبس والعقوبات التكميلية) التي تختلف من نص قانوني لآخر، بالإضافة إلى العقوبات المهنية التي تمس مهنة المكلف.

الفصل الثاني

الأجهزة المختصة لمواجهة التهرب
الضريبي

الفصل الثاني

دور الأجهزة المختصة في مواجهة التهرب الضريبي

نظرا لخطورة التهرب الضريبي وما ينتج عنه من تعقيد و تطور في أساليب الغش الضريبي، لم يكتفي المشرع بوضع قواعد قانونية لردع المتهربين، بل سعى إلى إنشاء أجهزة متخصصة تتولى مهمة مكافحة من التهرب الضريبي.

تتمثل هذه الأجهزة في الأجهزة الإدارية التي تتكفل بتسيير و تحصيل الضرائب، و أجهزة مساعدة تساهم في دعم الإدارة الجبائية، من خلال البحث و التحري عن جرائم الغش الضريبي (المبحث الأول).

في حين يتكفل القضاء بضمان احترام القواعد الجبائية من خلال الفصل في الجرائم الضريبية و توقيع الجزاءات اللازمة، و حل المنازعات الضريبية التي تنشأ بين الإدارة و المكلف بالضريبة، حيث تعرض هذه المنازعات في المرحلة الأولى أمام المحكمة الإدارية المختصة للفصل فيها ، ثم الطعن في الأحكام الصادرة عن المحكمة الإدارية أمام مجلس الدولة باعتباره جهة استئناف ، تكريسا لمبدأ التقاضي على درجتين (المبحث الثاني).

المبحث الأول

مساهمة الأجهزة الإدارية في محاربة التهرب الضريبي

تسعى الدولة إلى حفظ مواردها المالية و ضمان تحصيل الضرائب بطريقة عادلة و منتظمة، مما يتطلب منها محاربة ظاهرة التهرب الضريبي التي تعد أكبر العقبات التي تواجه الأنظمة الضريبية ، تعتمد الدولة في هذا الإطار على الأجهزة الإدارية التي تتكفل بمهمة التصدي من هذه الظاهرة، التي تقوم بالتفتيش و التحقيق و المراقبة للكشف عن حالات التهرب الضريبي، بالإضافة إلى عصنة الإدارة الجبائية لتسهيل الإجراءات.

و عليه، سوف نتطرق في هذا المبحث إلى إبراز دور الإدارة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي (المطلب الأول)، و الأجهزة المساعدة للإدارة الجبائية (المطلب الثاني).

المطلب الأول

دور الإدارة الجبائية في التصدي عن التهرب الضريبي

تعد الإدارة الجبائية من أهم الأجهزة الإدارية التي تعتمد عليها الدولة في مكافحة التهرب الضريبي، حيث تعمل الإدارة الجبائية بالاعتماد على نظام المعلومات من خلال جمعها و تبادلها مع مختلف الإدارات و الهيئات المعنية (الفرع الأول)، و استحداث هياكل إدارية جديدة تتماشى مع التطورات الاقتصادية ، بهدف تحسين فعالية التسيير الجبائي و تقريب الإدارة من المكلفين بالضريبة (الفرع الثاني).

الفرع الأول

اعتماد الإدارة الجبائية على نظام المعلومة الجبائية في الكشف عن التهرب الضريبي

تعتمد الإدارة الجبائية على نظام المعلومات الذي يمكنه من التقرب من المكلف بالضريبة،

يساهم نظام المعلومات على محاربة التهرب الضريبي و تحقيق المساواة في دفع الضريبة.

تمس ظاهرة التهرب الضريبي العديد من النشاطات الاقتصادية على المستوى الوطني، لذلك

وضعت الإدارة الجبائية على المستوى الوطني سلطات واسعة للبحث و التحري، التي تسمح بجمع

معلومات جبائية من خلال اكتشاف المداخل و الأرباح التي تفرض عليها الضريبة كالبيع بدون

فواتير أو عدم التصريح لدى الجمارك.

من خلال هذه المعلومات تستطيع الإدارة الجبائية التعرف على عناوين سكن المكلفين و

عناوين محلات عملهم من أجل التخفيف من التهرب الضريبي، و اكتشاف ومحاسبة المكلفين عن

جميع مصادر دخولهم الخاضعة للضريبة و التي يحاولون إخفاء جزء منها.

و عليه، يسمح نظام المعلومات بتحديد المكلفين المتملصين من الضريبة، و تزويد الإدارة

الجبائية بالمعلومات اللازمة لاتخاذ الإجراءات اللازمة¹.

¹ خريفة إسكندر، علايمية عبد الفتاح، دور النظام المعلوماتي الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص : محاسبة و جباية معمقة ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير قسم علوم المالية و المحاسبة، جامعة 20 أوت 1955 ، سكيكدة، 2024، ص 8.

الفرع الثاني

استحداث هياكل في الإدارة الجبائية للحد من التهرب الضريبي

شهدت الإدارة الجبائية منذ صدور المرسوم التنفيذي رقم 327/06 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها، إصلاحات جديدة و ذلك من خلال إنشاء مجموعة من المرافق الجديدة، و الاحتفاظ بالمديريات الجهوية و المديريات الولائية من أجل الإشراف على الهياكل الجديدة.

أحدث الإدارة الجبائية مديريات كبريات المؤسسات ذات اختصاص وطني يخضع لها المكلفون بالضريبة، الذين يحققون رقم أعمال يتجاوز الحد الأدنى المحدد قانونا (أولا)، كما تم إنشاء مراكز الضرائب (ثانيا)، و المراكز الجوارية للضرائب (ثالثا) حيث تعتبر مراكز ضريبة ذات اختصاص محلي.

أولا

دور مديريات كبريات المؤسسات في محاربة التهرب الضريبي

تلعب مديريات كبريات المؤسسات دورا محوريا وحاسما في مكافحة التهرب الضريبي، نظرا لأنها تشرف على تسيير و مراقبة الملفات الجبائية لأكبر الشركات و الشركات متعددة الجنسيات التي تتجاوز أرقام أعمالها مبالغ ضخمة¹.

¹مرسوم تنفيذي رقم 327-06 مؤرخ في 18 سبتمبر 2006 ، يحدد تنظيم صلاحيات المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و مصالحها، ج ر ج عدد 59، صادر في 24 سبتمبر 2006، معدل و متمم.

تتكون مديريات كبريات المؤسسات من خمس (5) مديريات فرعية:

1-المديرية الفرعية لجباية المحروقات

-تسيير الملفات الجبائية للمؤسسات العاملة في القطاع البترولي و شبه بترولي، الشركات الأجنبية الخاضعة للقانون الجزائري.

-مراجعة الملفات الجبائية و تنفيذها.

-تحضير مخططات العمل¹.

2-المديرية الفرعية للتسيير

-تسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للقانون العام و المؤسسات غير المقيمة. متابعة تحصيل الضرائب و الرسوم.

-معالجة ملفات استرجاع الرسم على القيمة المضافة².

3-المديرية الفرعية للرقابة و البطاقات

-تنفيذ و متابعة برامج مراجعة المحاسبة.

-استغلال المعلومات الجبائية مع أداء التحقيقات و التحريات.

¹المادة 3 من قرار وزاري مشترك مؤرخ في 21 فبراير سنة 2009، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها ، ج ر عدد 20، صادر في 29 مارس سنة 2009.

²المادة 7 من قرار وزاري مشترك 2009 ، المرجع نفسه.

-التسجيل في البرامج السنوية للمراقبة¹.

4-المديرية الفرعية للمنازعات

-مراقبة و دراسة الشكاوى و الطعون الخاضعة لاختصاص مديريات كبريات المؤسسات.

-تحضير الملفات النزاعية و مراقبتها و متابعتها.

-إعلام القرارات مع إصدار الأمر بتنفيذها و صرفها²

5-المديرية الفرعية للوسائل

-إعداد الميزانية السنوية و الحساب الإداري.

-الأمر بدفع التخفيضات.

-تسيير المسارات المهنية للمستخدمين³.

تتجلى أهمية إنشاء مديريات كبريات المؤسسات فيما يلي:

-تحسين الخدمات و تبسيط الإجراءات الإدارية ، مما يبسط العلاقة بين الإدارة و مديريات كبريات المؤسسات.

-تحسين كفاءة الأعوان العاملين في مديريات كبريات المؤسسات.

-السهر على تطبيق التشريع الجبائي بشكل أكثر فعالية.

¹المادة 11 من قرار وزاري مشترك 2009 ، المرجع السابق.

²المادة 14 من قرار وزاري مشترك 2009 ، المرجع نفسه.

³المادة 18 من قرار وزاري مشترك 2009 ، المرجع نفسه .

تحسين العلاقة مع المكلفين بالضريبة من خلال مرافقتهم و توجيههم¹.

ثانيا

دور مراكز الضرائب في مكافحة التهرب الضرائب

مركز الضرائب هي مديرية متواجدة على المستوى المحلي، وتقوم بتسيير الملفات الجبائية للمكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي والتي لا يفوق رقم أعمالها 1000 000 000 دج و المهن الحرة²، مع تكليفه بتحديد وعاء الضريبة على التحصيل بالإضافة إلى المنازعات الجبائية في حدود صلاحياته.

كما تختص هذه المراكز على تعزيز التحصيل الجبائي من خلال توجيه الإغذارات و تطبيق الإجراءات القانونية ضد المكلفين المخالفين بالتنسيق مع باقي الأجهزة الإدارية، كما تساهم كذلك في متابعة الملفات الجبائية المحلية عبر تحليل النشاطات الاقتصادية على المستوى الإقليم ومقارنتها بالتصريحات المقدمة مما يساعد على اكتشاف التناقضات التي تدل على وجود التهرب الضريبي³.

يتكون مركز الضرائب من ثلاث (3) مصالح رئيسية، و قباضة و مصلحتين لكل منها مهام:

¹ جعيد نور الدين، تطور الإدارة الجبائية في ظل التغيرات الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة زيان عاشور، الجلفة، 2016، ص70.

² مرسوم تنفيذي رقم 327-06، المرجع السابق.

³ لونيس عبد الوهاب، "إعادة هيكلة الإدارة الجبائية"، مجلة الاستثمار و التنمية المستدامة، المجلد 01، العدد 01، جامعة وهران 2 محمد بن احمد، الجزائر، 2022، ص12.

1- المصلحة الرئيسية للتسيير

-تتكفل بالملفات الجبائية الخاصة بالمكلفين بالضريبة، و دراسة الاحتجاجات.

-المصادقة على الإيرادات و تقديمها لرئيس المركز للمصادقة عليها.

-فحص المستندات و مراقبة المحاسبة¹.

2-المصلحة الرئيسية للمراقبة و البحث

-معالجة و استغلال المعلومات الجبائية.

-مراقبة التصريحات المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة التابعين لمراكز الضرائب².

3-المصلحة الرئيسية للمنازعات

-النظر في جميع الطعون ، إضافة إلى دراسة طلبات استرجاع اقتطاعات الرسم على القيمة

المضافة.

-تتبع القضايا النزاعية المعروضة أمام الجهات القضائية³.

4-القباضة

-التكفل بعمليات التسديد التي يقوم بها المكلفون، مع متابعة و ضعيتهم في مجال التحصيل.

-تطبيق التدابير المنصوص عليها في التشريع و التنظيم ساري المفعول.

¹المادة 89 من قرار وزاري مشترك 2009، المرجع السابق.

²المادة 90 من قرار وزاري مشترك 2009، المرجع نفسه.

³المادة 95 من قرار وزاري مشترك 2009، المرجع نفسه.

-مسك محاسبة، و إعداد و تقديم حسابات التسيير الموجهة إلى مجلس المحاسبة¹.

5-مصلحة الاستقبال و الإعلام

-تنظيم و استقبال المكلفين بالضريبة و توجيههم.

-نشر البيانات المتعلقة بحقوق وواجبات المكلفين بالضريبة الخاضعين لاختصاص مركز الضرائب².

6-مصلحة الإعلام الآلي و الوسائل

-استغلال و تأمين التطبيقات المعلوماتية، مع تسيير التأهيلات و صلاحيات الولوج الموافقة لها.

حصر احتياجات المصالح من العتاد و اللوازم المختلفة، مع التكفل بصيانة التجهيزات.

-الإشراف على المهام المتعلقة بنظافة المقرات و ضمان أمنها³.

-تهدف مراكز الضرائب إلى تحقيق مجموعة من الأهداف أبرزها مايلي:

-إنشاء مصلحة إعلام و استقبال المكلفين بالضريبة.

-معالجة الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة ضمن نظام المسير الواحد و الملف الواحد، بما

يشمل مختلف عمليات تحديد الوعاء التحصيل، و النزاع و الرقابة الجبائية.

¹المادة 99 من قرار وزاري مشترك 2009، المرجع السابق.

²المادة 100 من قرار مشترك 2009 المرجع نفسه.

³المادة 101 من قرار وزاري مشترك 2009، المرجع نفسه .

-تطوير العلاقة بين المكلفين¹.

ثالثا

دور المراكز الجوارية للضرائب في الحد من التهرب الضريبي

تختص المراكز الجوارية للضرائب في الحد من التهرب الضريبي و ذلك في مجال الوعاء من خلال تحديد الوعاء الضريبي الخاضع للضريبة وفقا لأحكام التشريع الجبائي، و السهر على تحصيل الضرائب و الرسوم المستحقة لفائدة الخزينة العمومية، مع متابعة المكلفين المتأخرين عن دفع الضريبة وتوجيه التنبيهات القانونية لهم، كما تساهم المراكز الجوارية للضرائب في التحقق من صحة التصريحات المقدمة و الكشف عن مخالفات التهرب الضريبي².

تتكون المراكز الجوارية للضرائب من ثلاث (3) مصالح رئيسية و مصلحتين (2)، و قباضة:

-المصلحة الرئيسية للتسيير.

-المصلحة الرئيسية للمراقبة و البحث.

-المصلحة الرئيسية للمنازعات.

-مصلحة الاستقبال و الإعلام.

-مصلحة الإعلام الآلي و الوسائل.

¹ جعيد نور الدين ، المرجع السابق ، ص79.

² المادة 26 من مرسوم تنفيذي رقم 327-06 ، المرجع السابق .

يتم تعيين رئيس المركز الجوازي للضرائب حسب المادة 29 من المرسوم التنفيذي 327/06 بقرار من الوزير المكلف بالمالية ، كما يتمتع هذا الرئيس بمنصب عال .

المطلب الثاني

الأجهزة الأمنية المساعدة للإدارة الجبائية

رغم امتلاك الإدارة الضريبية للسلطات اللازمة للمراقبة و الفحص، إلا أنها تستدعي إلى دعم من أجهزة أمنية تساعد في البحث و التحري عن جرائم التهرب الضريبي التي تقوم بها أعوان الشرطة القضائية (الفرع الأول)، و التحقق من التصريحات الجمركية من قبل إدارة الجمارك و مطابقة البضائع مع ماهو مصرح به لضمان دفع الضريبة المستحقة (الفرع الثاني).

الفرع الأول

الشرطة القضائية

تؤدي الشرطة القضائية دورا محوريا في محاربة جرائم التهرب الضريبي، فهي تتدخل في مختلف مراحل الكشف هذه الجرائم، انطلاقا من تلقي البلاغات و الشكاوى التي قد تفيد بوجود وقائع مشبوهة(أولا)، وصولا إلى البحث و التحري و جمع الأدلة المتعلقة بالتهرب الضريبي(ثانيا).

¹المادة 27 من مرسوم تنفيذي رقم 327-06، المرجع السابق .

أولا

تلقي البلاغات و الشكاوى عن جريمة التهرب الضريبي

تصل الجرائم الجبائية إلى علم موظف الضرائب و ذلك بعدة طرق:

قد يبلغ موظف الضرائب بمعلومات من أفراد عاديين أو من ضباط الشرطة القضائية بشأن بعض التجار ، تفيد بوقوع جريمة ضريبية أو تساهم في الكشف عنها، و يتضمن هذا البلاغ بيانات تتعلق بممارسة أحد الأشخاص معين خاضع للضريبة و تجنب دفعها، أو قيامه بإخفاء جزء معتبر من أرباحه عن الإدارة الضريبية.

كما قد يكتشف موظف الضرائب بنفسه الجريمة الضريبية أثناء تأديته لمهامه، و ذلك عند قيامه بفحص الدفاتر المحاسبية للمكلف بالضريبة حيث يتبين له وجود حالات الغش و التحايل. تقوم السلطة القضائية بإعلام الإدارة الضريبية بكل المعلومات التي تتحصل عليها، و التي توحى بوجود غش ضريبي أو أي مناورات تهدف إلى التهرب الضريبي¹.

ثانيا

البحث و التحري عن جريمة التهرب الضريبي

يقع على عاتق ضباط الشرطة القضائية البحث و التحري بعد وقوع الجريمة و التحقق منها، بالنسبة لأعضاء الضبط القضائي الضريبي يجب عليهم إجراء التحريات اللازمة بشأن المكلف

¹عثماني الوناس ، المنازعات الجبائية الجزائية ، مذكرة نيل شهادة الماجستير في القانون ، تخصص : قانون العقوبات و العلوم الجنائية ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2014 ، ص168 .

بالضريبة ، قصد تحديد مصدر ثروته، نطاق نشاطه، و رقم أعماله و كذلك قيمة أرباحه و نفقاته، بهدف التحقق من مدى ارتكابه لجريمة التهرب الضريبي.

يقوم موظف مصلحة الضرائب ممن لهم صفة الضبط القضائي بعد تلقي البلاغات و الشكاوى و تسجيلها في دفتر خاص، بإجراء التحريات اللازمة بما في ذلك البحث عن مصادر إيرادات المكلف بالضريبة و أي نشاط يمارسه دون أن يخطر به الإدارة الضريبية، و ذلك بالرجوع إلى ملفه الضريبي و التصريحات التي قدمها إلى الإدارة الضريبية¹.

و يتيح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية بهدف تأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها بفحص الوثائق و المعلومات² الواردة في دفاتر و مستندات المكلف، والتي تعكس أسرار المهنية.

إذا تبين أثناء التحقيق وجود تغيير في الوقائع يشير إلى تهرب المكلف من أداء الضريبة استوجب ذلك مساءلته قانونيا، أما إذا كان الخطأ ناتجا عن الإهمال فقط فإن ذلك لا يترتب عليه بالضرورة مساءلته جنائيا.

إن سلطة أعوان الإدارة الجبائية في الإطلاع لا تقتصر على دفاتر المكلف و مستنداته فقط، بل يمتد أيضا إلى جهات أخرى، دون أن يحق لهذه الجهات الاحتجاج بالسر المهني أو رفض تقديم الوثائق للإدارة الجبائية³.

¹عثماني الوناس ، المرجع السابق ، ص169.

²المادة 45 من ق.إ.ج ، معدلة بموجب المادة 96 من ق.م لسنة 2025 .

³عثماني الوناس ، المرجع السابق ، ص170.

الفرع الثاني

إدارة الجمارك

تتمتع إدارة الجمارك بصلاحيات تفوق صلاحيات الإدارات الأخرى، حيث منح لها المشرع الجزائري سلطات تجيز لها حق الاستقصاء (أولا)، و حق الضبط (ثانيا).

أولا

حق الاستقصاء

يملك موظفي الجمارك الحق في معاينة البضائع، ووسائل النقل، و حتى الأشخاص، إضافة إلى التحري عن التهرب الضريبي، و فرض الاطلاع على الوثائق.

1-معاينة البضائع ووسائل النقل و الأشخاص

المعاينة هي إجراء يقوم به العنصر البشري، حيث يستخدم المراقب الجمركي كافة مهاراته و خبراته للتأكد من البضائع موضوع المعاينة و مطابقتها للمواصفات المطلوبة في إطار البحث عن البضاعة محل التهرب، يخول لموظفي الجمارك حق معاينة البضائع و وسائل النقل و الأشخاص المرتبطين بها¹.

¹روانة فاطمة، عوادية ندى، إدارة الجمارك و دورها في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماستر في علوم مالية و محاسبة، تخصص: محاسبة و جباية معمة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجل، 2022، ص19.

نصت المادة 41 من قانون الجمارك على أنه " يمكن لأعوان الجمارك في إطار الفحص والمراقبة الجمركية، تفتيش البضائع و وسائل النقل و الأشخاص، مع مراعاة الاختصاص الإقليمي لكل فرقة¹.

يحق لموظفي الجمارك في هذا الإطار استخدام كافة الوسائل المناسبة لإيقاف وسائل النقل، بما فيها استعمال السلاح في حالة عدم امتثال السائقين للأوامر و محاولتهم الفرار، كما لهم الحق في الصعود إلى السفن ضمن نطاق الرقابة الجمركية لمعاينتها، و إصدار الأوامر بفتح الصناديق و البراميل و غيرها من الطرود.

-معاينة البضائع

بعد تسجيل البيانات يقوم موظفو الجمارك بمعاينة البضائع المصرح عنها للتأكد من مطابقتها للتصريح المقدم من صاحب العلاقة ، و كذلك الفواتير و المستندات المرفقة به، و تجرى هذه العملية داخل المصالح الجمركية و في دوائر المعاينة ز الأماكن التابعة لها، و تنحصر معاينة البضائع على موظفي الجمارك المختصين من الفئة الثالثة (الكشافين) الذين يمتلكون الخبرة اللازمة لأداء هذا المهام².

¹قانون رقم 79-07 مؤرخ في 26 شعبان 1399 الموافق 21 يوليو 1979، يتضمن قانون الجمارك ، ج ر ج عدد 30، صادر في 29 شعبان 1399 ، معدل و متمم .
²روانة فاطمة، عوادية ندى، المرجع السابق، ص20 .

منح المشرع لموظفي الجمارك صلاحية تفتيش الأشخاص، بهدف الكشف عن البضائع المرتبطة بالغش و التهرب الضريبي.

2-التحري عن التهرب و التحقق منه

منح القانون الجمركي لموظفي الجمارك حق إجراء تفتيش المنازل لمنع المتهربين من حماية بضائعهم و هذا طبقا لنص المادة 47 من قانون الجمارك، يشترط لإجراء تفتيش المنازل صدور مذكرة من النيابة العامة، تتضمن تحديدا دقيقيا للأماكن المرخص بها بدخولها و في تفتيشها¹.

3-حق فرض الإطلاع على الوثائق

يعد الإطلاع من الصلاحيات التي يتمتع بها موظفي الجمارك في مجال التحقيق الجمركي، حيث يقوم موظفي الجمارك بالاطلاع على كافة الأوراق و المستندات الجمركية للتحقق من عدم مخالفتها للقانون الجمركي.

و قد حددت المادة 48 من قانون الجمارك موظفي الجمارك الذين لهم حق الاطلاع على السجلات و الأوراق و المستندات².

¹روانة فاطمة ،عوابدية ندى ، المرجع السابق، ص20 .

²روانة فاطمة ،عوابدية ندى ، المرجع نفسه، ص21 .

ثانيا

حق الضبط

في إطار البحث عن التهرب أوكل قانون الجمارك موظفي الجمارك صلاحية حجز البضائع المهربة ، وضبط المستندات المرافقة لها من أجل استعمالها كأدلة إثبات.

1-حجز البضائع

يهدف إجراء الحجز إلى وضع البضائع القابلة للمصادرة تحت يد الجمارك لمنع المخالف من التصرف فيها.

و قد منح قانون الجمارك موظفي الجمارك حجز البضائع المهربة داخل المحلات و المخازن و الأماكن التجارية ، حيث يتم نقلها إلى أقرب مركز جمركي.

كما لا يشترط أن يتم الحجز مباشرة عند معاينة مخالفة مشهودة، بل يجوز إجراءه لاحقا إثر التحقيق¹.

2-حجز المستندات

نص المشرع على حجز المستندات المتعلقة بالضريبة، حيث نصت المادة 242 من قانون الجمارك على أنه بعد معاينة الجريمة الجمركية يجب توجيه البضائع بما فيها الوثائق إلى أقرب مكتب أو مركز جمركي من مكان الحجز و إيداعها فيه¹.

¹روانة فاطمة ، ندى عوابدي ، المرجع السابق، ص22 .

ينص قانون الجمارك على أنه ينقل كل شخص يضبط متلبسا بجريمة التهرب فورا إلى رئيس مصلحة الجمارك المختص ، الذي يملك سلطة تقرير إبقائه رهن التحقيق أو لا.

كما نص كذلك على توقيف من يعرقل سير التحقيق في مخالفات التهرب، و كذا كل شخص يحاول الفرار أو اختفاؤه قصد الإفلات من العقوبات أو الغرامات التي تفرض عليه².

المطلب الثالث

تقييم دور الأجهزة الإدارية و الأمنية في التصدي عن التهرب الضريبي

تعتبر الأجهزة الإدارية و الأمنية من بين الأجهزة المختصة التي تعتمد عليها الدولة لمكافحة التهرب الضريبي ، نظرا للدور الفعال الذي تؤديه من خلال القيام بعمليات المراقبة و البحث و التحري للكشف عن أساليب التهرب الضريبي، غير أن فعالية هذه الأجهزة مرتبطة بكفاءتها الأمر الذي يقتضي تقييم دورها من خلال استظهار إيجابياتها (الفرع الأول)، و النقائص التي تعيق عملها في مكافحة التهرب الضريبي (الفرع الثاني).

¹قانون رقم 07-79، المرجع السابق .

²القانون رقم 07-79، المرجع السابق.

الفرع الأول

إيجابيات الأجهزة الإدارية و الأمنية

تتميز الأجهزة الإدارية في مجال مكافحة التهرب الضريبي بعدة إيجابيات، منها إعادة هيكلة النظام الضريبي الذي يعتبر توجيه الضريبة لدعم التنمية الاقتصادية و الاجتماعية، و ضمان توافق النظام الضريبي مع أهداف السياسة العامة و التطورات الاقتصادية، تهدف الإدارة الجبائية إلى تقليل العبء الضريبي المفروض على الدخل و الإنتاج لتشجيع الاستثمار و الإدخا، كما أن عصرنة الإدارة الجبائية بالوسائل اللازمة للتصدي عن التهرب الضريبي يساعد على تحقيق العدالة في التكليف عبر مختلف أنواع الرقابة، و تطور الإدارة الجبائية يعتمد على تبني الفرق المختلطة لتحسين سير الضرائب¹.

التنسيق بين الإدارة الجبائية و إدارة الجمارك من خلال تقديم طلب إلى إدارة الجمارك من طرف إدارة الضرائب، بشأن مؤسسة قيد التحقيق بهدف معرفة قيمة السلع و مقارنتها بالسلع المصرح بها لإبراز الاختلافات² و توحيد الجهود من أجل كشف مختلف أساليب التهرب.

¹ جعيد نور الدين، المرجع السابق، ص89.

² نوي أحمد، آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص: قانون أعمال ، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة محمد خضير، بسكرة، 2019، ص60 .

الفرع الثاني

نقائص الأجهزة الإدارية و الأمنية

رغم الدور الهام الذي تلعبه الأجهزة الإدارية و الأمنية في مواجهة التهرب الضريبي إلا أنها تعاني من بعض النقائص التي تحد من نجاعتها، منها طول فترات التحقيق و المراجعة الجبائية يمنح المتهربين وقت طويل لإخفاء جزء من ممتلكاته و مداخله، عدم قدرة التشريعات الضريبية على مواكبة التغيرات الاقتصادية والاجتماعية، بالإضافة إلى قلة الإمكانيات المادية ونقص الأعوان المؤهلين الأمر الذي يحد من قدرتها على مراقبة المكلفين بالضريبة¹.

ضعف التنسيق بين الإدارة الجبائية وإدارة الجمارك مما يؤدي إلى صعوبة تبادل المعلومات المتعلقة بالمكلفين بالضريبة، كثرة المنازعات الجبائية نتيجة تعدد وتعقيد النصوص القانونية مما يجعل المكلفين بالضريبة يختلفون عن دفع الضريبة وبالتالي تقوم منازعات بين المكلفين والإدارة الجبائية مما يعرقل أداء النظام الجبائي².

المبحث الثاني

مساهمة القضاء في معالجة التهرب الضريبي

يعد القضاء أهم الأجهزة المختصة المعتمد عليها لمواجهة جرائم التهرب الضريبي، باعتباره الجهة المختصة بالفصل في الجرائم و النزاعات الجبائية المتعلقة بالتهرب الضريبي، يتجلى دور

¹ ابن شعيب نصر الدين، بومدين حسين، بومدين محمد، تقييم فعالية النظام الضريبي في الجزائر، مجلة الابتكار و التسويق، العدد 02، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة تلمسان، ص172.

² ابن شعيب نصر الدين، بومدين حسين، بومدين محمد، المرجع السابق، ص168.

القضاء في هذا المجال من خلال نوعين من الاختصاص ، حيث يتولى القضاء الجنائي الفصل في الجرائم الضريبية و توقيع الجزاءات المقررة قانونا على مرتكبيها (المطلب الأول)، في حين يختص القضاء الإداري بالنظر في المنازعات الجبائية الناشئة عن قرارات الإدارة الضريبية لمكافحة التهرب الضريبي.

المطلب الأول

دور القضاء الجنائي في الفصل في جرائم التهرب الضريبي

يتولى القضاء الجنائي دور هام في محاربة التهرب الضريبي، حيث يتولى الفصل في الجرائم الضريبية المعروضة عليه وفق الإجراءات القانونية المقررة (الفرع الأول)، كما يضطلع بدور هام في تطبيق الجزاءات المقررة على مرتكبي جريمة الغش الضريبي مما يساهم في ردع المخالفين و حماية أموال الخزينة العمومية (الفرع الثاني).

الفرع الأول

إجراءات المتابعة الجزائية في جريمة التهرب الضريبي

نص قانون المالية لسنة 2026 على تدابير جديدة تهدف إلى تبسيط إجراءات المتابعة الجزائية في مجال الغش الضريبي، من خلال إعفاء بعض القضايا من شرط إيداع الشكوى المسبقة من طرف الإدارة الجبائية، وكذا توسيع حالات الإعفاء من الحصول على الرأي المطابق للجنة الجهوية للمخالفات الجبائية، بهدف ضمان معالجة أكثر فعالية لجرائم التهرب الضريبي.

تضمن التعديل أن بعض جرائم الغش الضريبي التي يباشرها القطب الجزائي الوطني الاقتصادي و المالي من إلزامية إيداع شكوى إدارة الضرائب كشرط مسبق للمتابعة الجزائية¹، بموجب هذا التعديل أصبح بإمكان القطب الجزائي الوطني الاقتصادي والمالي مباشرة صلاحياته في معالجة هذه الجرائم دون التقيد بشرط الشكوى المسبقة من إدارة الضرائب.

كما نصت التعديلات على توسيع الإعفاء من إلزامية استصدار الرأي المطابق للجنة الجهوية للمخالفات الجبائية ليشمل الشكاوى المتعلقة بالمخالفات الجبائية المرتبطة بقضايا جزائية محل تحقيق قضائي مفتوح من طرف المصالح القضائية المختصة على مستوى المحاكم الابتدائية، و التي لا تدخل ضمن اختصاص القطب الجزائي الوطني والمالي².

و أن تكييف الفعل الإجرامي و إحالة الملفات التي تتوفر فيها حالات تشديد العقوبة إلى القطب الجزائي الوطني الاقتصادي والمالي يبقى من صلاحيات وكيل الجمهورية المختص إقليميا وفقا للأحكام المادة 321 من قانون الإجراءات الجزائية³.

الفرع الثاني

دور القضاء الجنائي في تطبيق الجزاءات على مرتكبي الغش الضريبي

يتجسد دور القضاء الجنائي في جرائم التهرب الضريبي في كونه الجهة المختصة بتطبيق أحكام القانون الجزائي و الجبائي على الوقائع الثابتة أمامه، من خلال إصدار الحكم المناسب في إطار ما يقرره المشرع، و يترتب على هذا الدور توقيع الجزاءات المقررة قانونا، والتي تتمثل أساسا في العقوبات الأصلية كالحبس و الغرامة المالية، إضافة إلى العقوبات التكميلية، و يهدف تدخل

¹ قانون رقم 25-17 مؤرخ في 14 ديسمبر 2025، يتضمن قانون المالية لسنة 2026، ج ر ج ج عدد 88، صادر في 31 ديسمبر 2025.

² القانون رقم 25-17، المرجع السابق.

³ قانون رقم 25-14 مؤرخ في 3 غشت 2025، يتضمن قانون الإجراءات الجزائية، ج ر ج ج عدد 54، صادر في 3 أوت 2025.

القضاء الجنائي في هذا الإطار إلى ضمان تحقيق الردع العام مما يساهم في حماية النظام الجبائي¹.

المطلب الثاني

دور القضاء الإداري في الفصل في المنازعات الناشئة عن التهرب الضريبي

يتدخل القضاء الإداري في المنازعات الجبائية التي تنشأ بمناسبة قيام الإدارة الجبائية بإعادة تقييم الوعاء الضريبي للمكلفين إثر إكتشاف مخالفات أو مؤشرات تدل على وجود تهرب ضريبي، وما يترتب عن ذلك من فرض حقوق ضريبية إضافية وغرامات مالية، الأمر الذي قد يدفع المكلف بالضريبة إلى الطعن في قرارات الإدارة الجبائية أمام الجهة المختصة، وفي هذا الإطار يتولى القضاء الإداري مراقبة مدى مشروعية القرارات والتحقق من الوقائع التي اعتمدتها الإدارة في إثبات التهرب الضريبي، و يتجسد هذا الدور من خلال تدخل كل من المحكمة الإدارية (الفرع الأول)، ومجلس الدولة في الفصل في المنازعات الجبائية (الفرع الثاني).

الفرع الأول

الإجراءات المتبعة أمام المحكمة الإدارية في الفصل في منازعات التهرب الضريبي

تختص المحكمة الإدارية بالفصل في المنازعات المتعلقة بجميع أنواع الضرائب و الرسوم، سواء رفعت من قبل المكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية، تختلف إجراءات و شروط قبول

¹ حاشي عبد الرحمان، المرجع السابق، ص61.

الدعوى باختلاف الضريبة محل النزاع من جهة، و تختلف من جهة أخرى بحسب طبيعة القرار المطعون فيه.

بناء على هذا سوف نتطرق في هذا المبحث إلى إجراءات رفع الدعوى الجبائية (أولا)، ثم التحقيق في الدعوى (ثانيا)، و قرار المحكمة الإدارية (ثالثا).

أولا

إجراءات رفع الدعوى الجبائية

تعد الدعوى الجبائية وسيلة قانونية يباشر من خلالها كل من المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية حقهما في اللجوء إلى القضاء الإداري كل بحسب مصلحته، وذلك للطعن في القرارات أو المطالبة بتطبيق الالتزامات الجبائية، ففي إطار منازعات التهرب الضريبي، قد يلجأ المكلف إلى الطعن في قرارات الإدارة الجبائية، كما يحق للإدارة الجبائية بدورها رفع الدعوى للمطالبة بدفع الضريبة المستحقة.

1- رفع الدعوى من طرف المكلف بالضريبة

يعد المكلف بالضريبة أحد أهم أطراف الدعوى الجبائية إذ يخول له القانون حق اللجوء إلى القضاء الإداري للطعن في القرارات الصادرة عن الإدارة الجبائية في إطار حالات التهرب الضريبي، حيث يقوم المكلف برفع الدعوى الجبائية بعد استنفاد الإجراءات القانونية السابقة¹.

لقبول دعوى المكلف يجب توفر مجموعة من الشروط و هي:

¹ أمزيان عزيز ، المنازعات الجبائية في التشريع الجبائي ، د.ط ، دار الهدى ، الجزائر ، 2005 ، ص 67 .

- شرط التظلم الإداري المسبق

التظلم المسبق يتيح للجهة الإدارية إعادة النظر في قرارها و العدول عنه دون الحاجة إلى تدخل القضاء، و يعد هذا الإجراء مظهرا من مظاهر الإدارة القاضية.

حسب المواد من 70 إلى 73 من قانون الإجراءات الجبائية فإن التظلم المسبق شرط أساسي لقبول الدعوى الجبائية أمام القضاء¹.

- ميعاد رفع الدعوى الجبائية

يعد شرط الميعاد من النظام العام ، فلا يجوز مخالفته، كما يحق للقاضي إبداءه من تلقاء نفسه، حسب قانون الإجراءات الجبائية فإن ميعاد رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية هو أربعة (4) أشهر من تاريخ استلام الإشعار²

كما يبت المدير الولائي للضرائب في الشكوى في أجل سنة (6) أشهر، و يمدد الأجل إلى ثمانية (8) أشهر بالنسبة للقضايا التي تتطلب الرأي المطابق للإدارة المركزية³.

- الشروط المتعلقة بالعريضة

ترفع الدعوى الجبائية بعريضة افتتاح ، و قد ألزم المشرع في قانون الإجراءات الجبائية على بعض الشكليات الواجب احترامها و اتباعها أثناء تقديم العريضة :

¹ بلحاج نصير ، عويسي هشام ، الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعات الضريبية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص: علوم إدارية ، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة ابن خلدون، تيارت، 2016 ، ص7 .

² فنديس أحمد، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، المكتبة المصرية للنشر و التوزيع ، الجزائر، 2014، ص140

³ المادة 76 من ق.إ.ج معدلة بموجب المواد ، 59 من ق.م لسنة 2003 و 39 ق.م 2005 و 46 ق.م 2007 و 36 ق.م 2012 و 16 ق.م 2013.

*الشروط الشكلية

أوجب المشرع الجبائي شروط معينة يجب أن تتوفر في عريضة المكلف بالضريبة حيث عدم استيفاءها لا يتم قبول طلبه :

-أن تحرر الطلبات على ورق مدموغ الورق المدموغ هو الورق العادي و عليه الطابع الضريبي ،
ألزم المشرع بتحرير عريضة الدعوى على ورق مدموغ ، و كذلك كل المذكرات التي يقدمها المكلف أو وكيله أمام المحكمة¹ .

-أن تكون موقعة من طرف صاحبها من خلال قانون الإجراءات الجبائية يجب أن توقع الشكوى من قبل صاحبها باليد تحت طائلة عدم القبول².

*الشروط الموضوعية

يجب أن تحتوي عريضة الدعوى عرض صريح للوسائل، و أن ترفع بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه³.

2- رفع الدعوى من طرف الإدارة الجبائية

لا يقتصر حق رفع الدعوى على المكلف بالضريبة فقط ، بل يحق للإدارة الجبائية إمكانية اللجوء إلى القضاء الإداري خاصة في الحالات التي يرتبط فيها النزاع بوجود التهرب الضريبي أو

¹فنديس أحمد، نماذج الضرائب المباشرة في الجزائر، المكتبة المصرية للنشر و التوزيع ، الجزائر، 2014، ص140.

²المادة 73 من ق.إ.ج ، معدلة بموجب المادتين 44 من ق.م لسنة 2007 و 35 من ق.م 2012.

³انظر المادة 83 من ق.إ.ج ، المعدلة بموجب المواد 28 من ق.م لسنة 2008 و 109 من ق.م 2022 و 51 من ق.م 2024.

امتناع المكلف عن تسديد مستحقاته الجبائية بغرض حماية المال العام وضمان تحصيل الضريبة

قانونا، يتم رفع الدعوى وفقا للشروط الواجب احترامها:

-ميعاد رفع الدعوى الضريبية

تبت لجان الطعن في الطعون المرفوعة إليها بالقبول أو بالرفض صراحة في أجل أربعة (4)

أشهر ، ابتداءا من تاريخ إيداع الطعن أمام اللجنة¹.

-شكل العريضة

يشترط أن تستوفي العريضة التي تودعها الإدارة لدى كتابة ضبط المحكمة الإدارية بعض

الشكليات .

و من خلال الاطلاع على مختلف النصوص الجبائية، يتضح أن المشرع لم يحدد شكلا

معينا للعرائض المقدمة من طرف الإدارة أمام المحكمة الإدارية².

ثانيا

التحقيق في الدعوى الجبائية

يتولى القاضي الإداري في هذه المرحلة دراسة عناصر النزاع المعروض عليه، من خلال فحص

الوثائق و المستندات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية، و التحقق من مدى

مشروعية الإجراءات المتخذة بهدف الوصول إلى حكم عادل.

¹المادة 81 من ق.إ.ج ، معدلة بموجب المواد 49 ق.م 2007 و 19 ق.م 2010 و 26 ق.م 2016 و 50 ق.م 2018 و

48 ق.م 2024 و 106 ق.م 2025 و 85 ق.م 2026 .

²بلحاج نصير، عويسي هشام، المرجع السابق ، ص14.

1- إجراءات التحقيق العامة

تتميز إجراءات التحقيق العامة بمجموعة من الخصائص تتمثل فيما يلي:

- يتميز هذا النوع من الإجراءات بالطابع التحقيقي، حيث يمنح للقاضي الدور الأكبر في تسيير الدعوى ، فهو يتمتع بسلطة المبادرة و يصبح المسؤول عن التحقيق، و يتجلى دوره في تحديد كيفية سير جلسات الحكم ، و تحديد المواعيد المناسبة لتقديم المستندات و الوثائق و الاطلاع عليها ، إلى جانب إصداره أوامر للإدارة بتسليم الملفات التي يراها ضرورية في التحقيق.
- كما يغلب عليها الطابع الكتابي، مما يساعد القاضي على تقدير صلاحية القضية للنظر فيها، فمعظم الأدلة تكون مكتوبة، وعندما يتوصل القاضي إلى حل نهائي يستند في حكمه إلى دليل مكتوب¹.

2- إجراءات التحقيق الخاصة

- تشمل هذه الإجراءات في مجال منازعات الضرائب المباشرة على التحقيق الإضافي الذي يكون وجوبيا كلما قدم المكلف بالضريبة وسائل جديدة قبل صدور الحكم، و مراجعة التحقيق في حال رأى القاضي ضرورة مراجعة التحقيق، يتم هذا الإجراء بواسطة أحد أعوان مصلحة الضرائب الذي لم يجري التحقيق الأول و ذلك بحضور المشتكي أو وكيله².

¹ بلحاج نصير، عويسي هشام، المرجع السابق، ص 15 .

² بلحاج نصير، عويسي هشام، المرجع نفسه، ص 16-17 .

ثالثا

قرار المحكمة الإدارية

بعد الاستكمال من الإجراءات السابقة من شروط رفع الدعوى و إجراءات التحقيق، يمكن

لرئيس المحكمة الإدارية تأييد قرارات الإدارة الجبائية في حالة إثبات قيام المكلف بالتهرب

الضريبي، أو إلغائها في حالة عدم إثبات التهرب أو تعديلها حسب الحالة، و بذلك يشكل قرار

المحكمة ضمانا أساسية لتحقيق العدالة الجبائية :

1- صدور القرار: صدور القرار هو النهاية الطبيعية للنزاع الضريبي، بحيث ينطق بالحكم في

جلسات علانية، يجب أن يتضمن القرار على مجموعة من البيانات :

-الجهة القضائية المصدرة للقرار.

-اسم و لقب الخصوم و موطنهم.

-تاريخ النطق بالقرار.

-أسماء و ألقاب القضاء الذين تداولوا في القضية¹.

2- تبليغ القرار: يبلغ قرار المحكمة الإدارية إلى أطراف الدعوى بواسطة محضر قضائي، نصت

المادة 895 من ق.إ.م.إ أنه "يجوز بصفة استثنائية لرئيس المحكمة الإدارية أن يأمر بتبليغ الحكم

أو الأمر إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط".

¹المادة 553 من قانون رقم 09-08 مؤرخ في 25 فبراير 2008 ، يتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ، ج ر ج عدد 21، صادر في 23 أبريل 2008، معدل و متمم .

يبلغ الشخص الذي له موطن خارج الجزائر وفقا للإجراءات المنصوص عليها في الاتفاقيات القضائية ، وفي حالة عدم وجودها يتم إرسال التبليغ بالطرق الدبلوماسية طبقا لنص المادتين 414 و 415 من نفس القانون¹.

الفرع الثاني

إجراءات الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة في الفصل في منازعات التهرب الضريبي

تخضع إجراءات التقاضي أمام مجلس الدولة فيما يتعلق بالمنازعات الضريبية، إلى القواعد الواردة في قانون الإجراءات الجبائية في المادة 90 من نفس القانون " تكون القرارات النهائية الصادرة عن المحاكم الإدارية قابلة للطعن أمام مجلس الدولة"، لاسيما تلك الواردة في القانون العضوي رقم 01-98 المتعلق بمجلس الدولة، فالأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية قابلة للاستئناف أمام مجلس الدولة.

سنتناول في هذا المطلب شروط الطعن بالاستئناف (أولا)، إجراءات الاستئناف (ثانيا) .

أولا

شروط الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة

تحدد شروط الطعن بالاستئناف وفقا للقواعد العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ، و تتمثل هذه الشروط فيما يلي:

¹قانون رقم 09-08 ، المرجع السابق .

1- الشروط المتعلقة بمحل الطعن

القرار الصادر من المحكمة الإدارية يشترط في محل الطعن بالاستئناف مايلي:

- صدور الحكم محل الطعن بالاستئناف عن جهة قضائية مختصة.

- أن تكون المحاكم الابتدائية مختصة بالفصل في الحكم الابتدائي باعتبار أن المنازعات الضريبية

تدخل في اختصاصها، وأن يكون الحكم المستأنف صادر عن المحاكم الإدارية الابتدائية، إذ لا

ينصب الاستئناف إلا على الأحكام القضائية ، غير أن ذلك لا يعني قابلية جميع الأحكام

للاستئناف، بل يجب أن تكون أحكاما ابتدائية فاصلة في الموضوع¹.

2- الشروط المتعلقة بالميعاد

طبقا لنص المادة 950 من ق إ م إ فإن الاستئناف أمام مجلس الدولة ليس له أثر موقوف، في

حال استئناف القرارات الإستعجالية يخفض أجل الاستئناف إلى خمسة عشر (15) يوم من تاريخ

التبليغ الرسمي للأوامر و الحكم للمعني.

يمدد أجل الاستئناف إلى شهرين (2) إذا تم التبليغ الرسمي في موطنه الحقيقي أو المختار حسب

المادة 336 من ق إ م إ².

¹ زيارى منال، المنازعة الجبائية أمام القضاء الإداري (على مستوى المحكمة الإدارية)، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص: قانون الشركات، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2017، ص31 .

² قانون رقم 08-09، المرجع السابق .

ثانيا

إجراءات الطعن بالاستئناف

في مجال الضرائب المباشرة توجد جهة قضائية واحدة لاستئناف الأحكام الصادرة عن المحكمة الإدارية وهي مجلس الدولة، تودع عريضة الاستئناف و المرفقات بكتابة الضبط لدى مجلس الدولة وفقا للآجال المحددة قانونا.

1-عريضة الاستئناف

اشترط المشرع الجبائي شروط خاصة يجب توفرها في عريضة الاستئناف بالنسبة للأحكام الجبائية وهي:

1-أن تكون العريضة مكتوبة

يجب أن تكون عريضة الاستئناف في المواد الجبائية مكتوبة، و عليه فإن الكتابة المعتمدة في هذا المجال ليس أي كتابة و إنما تلك التي تتخذ صورة عريضة تودع لدى كتابة الضبط، مقابل وصل يثبت تسجيل الدعوى بعد دفع الرسوم القضائية.

2-أن تكون العريضة موقعة و مؤرخة

يتم توقيع عريضة الاستئناف بالنسبة للمكلف بالضريبة من طرف محامي معتمد أمام الدولة أو المحكمة الإدارية ، غير أن الدولة تعفى من هذا الالتزام، وعلى هذا الأساس فإذا قام المعني بإيداع

عريضة الاستئناف بنفسه دون الاستعانة بمحامي مقبول لدى مجلس الدولة فإن طعنه يقضى بعدم قبوله¹.

3- أن تكون العريضة مستوفية للبيانات الأساسية

يجب أن تتضمن عريضة الاستئناف ، تحت طائلة عدم قبولها البيانات التالية :

-الجهة القضائية المصدرة للقرار المستأنف.

-اسم و لقب و موطن المستأنف.

-اسم و لقب و موطن المستأنف عليه و إن لم يكن موطن معروف فأخر موطن له.

-عرض موجز للوقائع و الطلبات و الأوجه التي أسس عليها الاستئناف.

-الإشارة إلى طبيعة و تسمية الشخص المعنوي و مقره الاجتماعي و صفة ممثله القانوني.

-ختم و توقيع المحامي و عنوانه المهني².

الهدف من ذكر اسم و لقب موطن كل من الخصوم في عريضة الاستئناف هو تحديد أطراف هذه

الخصومة، و تحديد إقامتهم بدقة لتمكين المستشار المقرر للقيام بعمله³.

¹ زيارى منال ، المرجع السابق ، ص34.

² المادة 540 من قانون 09-08 ، المرجع السابق .

³ بشير محمد ، الطعن بالاستئناف ضد الأحكام الإدارية في الجزائر ، ديوان المطبوعات الجامعية ، 1991 ، ص80 .

2- إيداع عريضة الاستئناف

طبقا لنص المادة 949 من ق إ م إ، يجوز لكل من المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية رفع استئناف ضد الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية، يرفع الطعن أمام مجلس الدولة بعريضة مكتوبة تودع لدى كتابة ضبط مجلس الدولة.

في حالة سقوط حق المستأنف عليه في رفع الاستئناف الأصلي يجوز له استئناف الحكم فرعيا¹.

3- التحقيق في الاستئناف

يباشر المستشار التحقيق المقرر له كما هو معمول به أمام المحكمة الإدارية، إذا تبين أن التحقيق الذي أجرته المحكمة الإدارية غير كاف يأمر بإجراء تحقيقات إضافية². وبعد أن يتولى القاضي المقرر دراسة الملف يقوم بإحالة إلى محافظ الدولة لتقديم التماساته، سواء عندما تكون القضية مهياة للجلسة، أو عندما تستدعي القيام بإجراءات تحقيق كإجراء خبرة أو سماع الشهود.

كما يجوز لرئيس المحكمة الإدارية أن يأمر باتخاذ إجراءات التحقيق في القضية إذا تبين له من خلال العريضة أن حل النزاع يقتضي ذلك، بعدها يتم إرسال الملف إلى محافظ الدولة من أجل تقديم التماساته³.

¹قانون رقم 08-09، المرجع السابق.

²فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية، دار العلوم للنشر و التوزيع، الجزائر، 2008، ص121.

³زياري منال، المرجع السابق، ص36.

المطلب الثالث

تقييم القضاء في معالجة التهرب الضريبي

يضطلع القضاء بدور أساسي في تحقيق العدالة و ضمان احترام القوانين الجبائية، و نظرا لأهميته فإن تقييم أدائه أصبح ضرورة ملحة لقياس مدى فعاليته في الفصل في المنازعات و تطبيق القوانين الجبائية، يهدف هذا التقييم إلى إبراز أهم الإجابات التي تحققها (الفرع الأول)، إلى جانب النقائص التي تشوبها (الفرع الثاني).

الفرع الأول

فعالية القضاء في معالجة التهرب الضريبي

إن لجوء المكلف بالضريبة في علاقته مع الإدارة الضريبة إلى القضاء يعد ضمانا منحها المشرع الجبائي له، و ذلك بعد مروره بالمرحلة الإدارية المتمثلة في رفعه للتظلم الإداري أمام الجهة الإدارية المختصة، كما أخضع المشرع المنازعة الجبائية في مرحلتها القضائية لمبدأ التقاضي على درجتين من أجل جعل المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية في وضعية تسمح بممارسة الوسائل المكفولة قانونا بهدف إثبات وضعيته اتجاه الطرف الآخر¹.

تعمل الأجهزة القضائية بالتنسيق مع إدارة الضرائب عن طريق أعوانها الذين يتدخلون كطرف مدني في إجراءات المحاكمة، كما تسهر على تطبيق العقوبات للمبالغ التملص منها ، بهدف ردع

¹ بلحاج نصير، عويسي هشام، المرجع السابق، ص39.

مرتكبي جرائم التهرب الضريبي ، تقوم الجهات القضائية بتحويل كل المعلومات التي تمتلكها بخصوص المخالفات الجبائية لإدارة الضرائب¹.

الفرع الثاني

نقائص القضاء في معالجة التهرب الضريبي

رغم الأهمية البالغة التي يضطلع بها القضاء في معالجة التهرب الضريبي من خلال الفصل في المنازعات الجبائية الناشئة بين الإدارة و المكلف بالضريبة و الفصل في جرائم التهرب الضريبي، إلا أن تدخله يواجه عدة نقائص تحد من فعاليته، يتمثل أهمها في صعوبة إثبات التهرب الضريبي بسبب اعتماد المكلف على أساليب إخفاء و تلاعب محاسبي يشكل عائقا كبيرا أمام الوصول إلى الحقيقة².

بطء الإجراءات القضائية في معالجة التهرب الضريبي، و لجوء القضاة إلى إجراء الخبرة باعتماد خبراء محاسبين غير مختصين بالمجال الضريبي، مما يؤدي على ضياع حقوق المكلفين.

¹نوي أحمد، المرجع السابق، ص61.

²فنديس أحمد، منازعات الضرائب المباشرة، المرجع السابق، ص191.

خاتمة الفصل الثاني

نلخص في هذا الفصل المتعلق بالأجهزة المختصة لمواجهة التهرب الضريبي، أن التصدي عن هذه الظاهرة أصبحت مسؤولية مشتركة بين الأجهزة المختصة التي أقرتها الدولة، حيث أن التعاون و التكامل بين هذه الأجهزة المتمثلة في الأجهزة الإدارية و القضائية يشكل حجرا أساسيا للحد من التهرب.

تقوم الأجهزة الإدارية لاسيما الشرطة القضائية و مصالح إدارة الجمارك، بالبحث و التحري عن جرائم الغش و التهرب و ذلك من خلال التحقيق و حق الاطلاع، غير أن فعالية هذه الأجهزة تظل نسبية بسبب تعقيد الإجراءات و تطور أساليب التهرب.

يعد لجوء المكلف بالضريبة إلى القضاء في علاقته مع الإدارة ضمانا أساسية أقرها المشرع الجبائي لصالحه، كما أخضع المشرع المنازعات الضريبية في مرحلتها القضائية لمبدأ التقاضي على درجتين ، بحيث تعرض أمام المحكمة الإدارية أولا، بعدها يمكن الطعن في الأحكام الصادرة عنها أمام مجلس الدولة.

خاتمة

من خلال دراستنا لموضوع دور الآليات القانونية في مواجهة التهرب الضريبي، يتبين أن هذه الظاهرة لم تعد مجرد سلوك فردي معزول، بل أصبحت تحديا حقيقيا يمس كيان الدولة المالي و يؤثر بشكل مباشر على قدرتها في تحقيق التنمية الاقتصادية و الاجتماعية.

سعى المشرع الجزائري إلى وضع منظومة قانونية متكاملة لمكافحة هذه الظاهرة، من خلال اعتماد جملة من الآليات التي تتمثل في التدابير الوقائية التي تقوم على تفعيل دور الرقابة الجبائية بأنواعها سواء كانت رقابة داخلية أو خارجية، والتدابير الردعية تتمثل في فرض عقوبات جبائية و جزائية على المخالفين، كما نجاح هذه المنظومة يبقى مرتبطا بتكامل دور الأجهزة المؤسساتية، وعلى رأسها الإدارة الجبائية، والهيئات القضائية، بحيث تشكل هذه الأجهزة دعامة أساسية لضمان حسن تنفيذ القوانين.

و من خلال ما سبق توصلنا إلى النتائج التالية:

- الغش الضريبي هو التملص من دفع الضريبة التي تفرضها الإدارة على المكلف بالضريبة.
- تعتبر الرقابة الجبائية من أهم الركائز التي يقوم عليها النظام الجبائي، إذ تتخذ أشكالا متعددة تهدف أساسا إلى كشف حالات الغش و التهرب الضريبي.
- ضعف مستوى موظفي الضرائب و الإدارة الجبائية ونقص كفاءتهم، نتيجة نقص التكوين في المجال الجبائي.

- التحقيق المعمق مرحلة مكملة للتحقيق المحاسبي، حيث يستكمل من خلاله فحص الملفات المحاسبية و التحقق من مدى صحتها.

- وجود الثغرات القانونية التي يستغلها المتهرب من الضريبة لتفادي دفع الضريبة.
- كرس المشرع مبدأ التقاضي على درجتين في المنازعات الضريبية أمام القضاء الإداري، بحيث تعرض الدعوى على المحكمة الإدارية، ثم تستأنف أمام مجلس الدولة.
- إجراءات الطعن أمام القضاء بطيئة و غير واضحة و معقدة.
- من خلال النتائج المتوصل إليها من هذه الدراسة، يمكن تقديم مجموعة من التوصيات و التوجيهات لحد من التهرب الضريبي، تتمثل فيما يلي:
- دعم الإدارة الجبائية بالموارد البشرية المؤهلة، من خلال تطوير الكفاءات في الميدان الجبائي.
- اعتماد الرقابة الجبائية على وسائل حديثة في عملها، من أجل الكشف عن عمليات التهرب الضريبي.
- تحسين العلاقة بين الإدارة و المواطن، وتكريس مبدأ الشفافية.
- تحسين التشريعات الجبائية و سد الثغرات القانونية التي يستغلها المتهربون.
- التنسيق بين مختلف الهيئات (الإدارية، القضائية) لضمان فعالية أكبر في مكافحة التهرب الضريبي.
- العمل على تبسيط إجراءات حل المنازعات كونها طويلة ومعقدة، مما يساعد المكلف بالضريبة على التقرب من إدارة الضرائب ومعرفة ما عليه من واجبات.

و في الأخير، يمكن القول أن موضوع الآليات القانونية لمواجهة التهرب الضريبي من المواضيع ذات أهمية بالغة، و مكافحة هذه الظاهرة ليست مسؤولية الإدارة وحدها، بل هي مسؤولية مشتركة تتطلب وعي ضريبي لدى الأفراد، واحترام الالتزامات الجبائية، بالإضافة إلى التطوير المستمر للمنظومة القانونية و الإدارية وفقا للمستجدات الحديثة.

قائمة المراجع

أولا- باللغة العربية

1. الكتب

1-السبتي فارس، المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائري، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008.

2-أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجبائي، د ط، دار الهدى للنشر والتوزيع، الجزائر، 2005.

3- بشير محمد، الطعن بالاستئناف ضد الأحكام الإدارية في الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1991.

4- خلاصي رضا، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2014.

5- دوداح رضوان، إشكالية النزاع الضريبي في الجزائر، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2023.

6- عبيد رؤوف، مبادئ القسم العام من التشريع الجبائي، دار الفكر العربي، مصر، 1979.

7-فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008.

8-فنديس أحمد، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، المكتبة المصرية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2014.

9- فنديس أحمد، الرقابة الجبائية في الجزائر، دار الجامعة الجديدة، الجزائر، 2018.

II. المذكرات الجامعية

1-مذكرات الماجستير

1-بن صفي الدين أحلام، الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2014.

2- بوشيري عبد الغاني، فعالية الرقابة الجبائية و آثارها في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص : نقود مالية و بنوك، جامعة تلمسان، 2011.

3- طورش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، كلية الحقوق ، جامعة قسنطينة، 2012.

4- عثمانى الوناس، المنازعات الجبائية الجزائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، تخصص: قانون العقوبات و العلوم الجنائية، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014.

5- يحي لخضر، دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية (دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للحبوب بسكرة)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص: علوم التسيير، كلية الحقوق و علوم التسيير و العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2005.

2-مذكرات الماستر

- 1-الفار محمد، طوبال وهيبة، جرائم التهرب الضريبي و آليات مكافحتها، مذكرة لاستكمال شهادة الماستر في العلوم القانونية، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة 08 ماي 1945 قالمة، 2019.
- 2- بلحاج نصير، عويشي هشام، الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعات الضريبية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص: علوم إدارية ، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة ابن خلدون، تيارت، 2016.
- 3-بوحديد سامية، عبد الرحمان نور الهدى، آليات مكافحة الغش الضريبي على ضوء قانون المالية لسنة 2022، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص: قانون أعمال، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2022.
- 4-تاويرت صباح، مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص: قانون عام، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة مغنية، 2019.
- 5-جعيد نور الدين، تطور الإدارة الجبائية في ظل التغيرات الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة زيان عاشور، الجلفة، 2016.
- 6-حاشي عبد الرحمان، آليات مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص : إدارة ومالية ، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة زيان عاشور، الجلفة، 2015 .

- 7- خريقة إسكندر، علايمية عبد الفتاح، دور النظام المعلوماتي الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص: محاسبة و جباية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير قسم علوم المالية و المحاسبة، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 2024.
- 8- خليفة فيصل، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي (دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة)، مذكرة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2018 .
- 9- راحلي سهيلة، قرينح ريمة، التهرب الضريبي دوافعه و آليات المكافحة، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة 08 أوت 1945، قالمة، 2015.
- 10- رحمانى نور الدين، عجيلة صلاح الدين، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي (دراسة ميدانية في مديرية الضرائب لولاية غرداية)، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص: التدقيق و مراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة غرداية ، 2024.
- 11- روانة فاطمة ، عوابدية ندى ،إدارة الجمارك و دورها في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماستر في علوم المالية و محاسبة، تخصص: محاسبة و جباية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجل، 2022.
- 12- زيارى منال، المنازعة الجبائية أمام القضاء الإداري (على مستوى المحكمة الإدارية)، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص: قانون الشركات، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2017.

- 13-طرشي إبراهيم، التهرب الضريبي و آليات مكافحته، مذكرة مقدمة لاستكمال شهادة الماستر، تخصص : قانون أعمال، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015 .
- 14- قاسو نسرين، مباتة فاطمة، التهرب الضريبي و آليات مكافحته في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص: قانون أعمال، معهد الحقوق، المركز الجامعي صالح أحمد، النعامة، 2023.
- 15-قنطاس فريد، وسائل الإدارة الجبائية في الرقابة على الضريبة، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص: قانون أعمال، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 2018.
- 16-نوي أحمد، آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص: قانون أعمال، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة محمد خضير، بسكرة، 2019.

III. المقالات و المداخلات

1-المقالات

- 1-بلواضح الجيلاني، سعدي يحي، "فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي" (دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال الفترة 2007-2012)، مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية، جامعة المسيلة، 2014، ص ص 27-43.

- 2- بن شعيب نصر الدين، بومدين حسين، بومدين محمد، تقييم فعالية النظام الضريبي في الجزائر، مجلة الابتكار و التسويق، العدد 02، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة تلمسان، ص ص153-176.
- 3- بوزيد سفيان، " التهرب الضريبي مفهوم و قياس "، مجلة المالية و الأسواق، المجلد 02، العدد 01، جامعة مستغانم، ص ص 118-150.
- 4- سليمان سعيده ، قارة ملاك، " التحقيق المصوب في المحاسبة كآلية رقابية لمكافحة الغش الضريبي و تحسين التحصيل الجبائي " (دراسة حالة التحقيق المصوب في المحاسبة على مستوى المديرية العامة للضرائب لولاية باتنة)، مجلة الدراسات الجبائية، المجلد 12، العدد 22، مخبر الدراسات و البحوث التسويقية، جامعة قسنطينة، 2023، ص ص 48-66.
- 5- صبحي خليل النعيمي زهراء، " مدى فعالية النصوص القانونية في مكافحة التهرب الضريبي " (دراسة مقارنة)، مجلة الشرق الأوسط للدراسات القانونية و الفقهية، المجلد 3، العدد 1، العراق، 2023، ص ص 49-62.
- 6- قاري حورية، " البطاقة الوطنية لمرتكبي المخالفات التدليسية "، المجلة المتوسطة للقانون و الاقتصاد، المجلد 09، العدد 02، جامعة بن يوسف بن خدة، الجزائر، 2024، ص ص 102-118.
- 7- لونيس عبد الوهاب، " إعادة هيكلة الإدارة الجبائية "، مجلة الاستثمار و التنمية المستدامة، المجلد 01، العدد 01، جامعة وهران 2 محمد بن احمد، الجزائر، 2022، ص ص 8-15 .

2-المدخلات.

1-شارفي ناصر، مداخلة بعنوان : فعالية الرقابة الجبائية للحد من الغش الضريبي بالإشارة إلى

حالة ولاية بليدة، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، كلية الحقوق و العلوم

السياسية، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، 2015.

2- عجلان العباسي، مداخلة بعنوان: ترشيد الرقابة الجبائية على قطاع البنوك و المؤسسات

المالية للحكومة و أعمالها و نتائجها بالتطبيق على حالة الجزائر، الملتقى العلمي الدولي حول

الأزمة المالية والاقتصادية و الدولية و الحكومية و العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف،

أكتوبر، 2009.

3- ولهي بوعلام، مداخلة بعنوان: نحو إطار مفتوح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار

الأزمة (حالة الجزائر)، الملتقى الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة

العالمية، كلية العلوم و الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2009.

١٧. النصوص القانونية

1-الدستور

-دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، صادر بموجب مرسوم رئاسي رقم

96-438، مؤرخ في 7 ديسمبر 1996، يتعلق بنص الدستور المراجع و المصادق عليه في

استفتاء 28 نوفمبر 1996، ج ر ج عدد 76، صادر في 8 ديسمبر 1996، معدل و متمم.

1-النصوص التشريعية

1-الأمر رقم 59-75 مؤرخ في 26 سبتمبر 1975، يتضمن القانون التجاري، ج ر عدد 101،
صادر في 19 ديسمبر 1975، معدل و متمم بموجب قانون رقم 09-22 ، ج ر ج عدد 32،
صادر في 2022.

2- الأمر رقم 101-76 مؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، يتضمن قانون الضرائب المباشرة و
الرسوم المماثلة ، ج ر ج ج عدد 102 ، صادر في 1976 ، معدل و متمم.

3- الأمر رقم 102-76 مؤرخ في 9 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الرسوم على الأعمال، ج ر
ج ج عدد 103، صادر في 1976، معدل و متمم.

4- الأمر رقم 103-76 مؤرخ في 9 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الطابع، ج ر ج ج عدد
39، صادر في 1976، معدل و متمم.

5- الأمر رقم 104-76 مؤرخ في 9 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، ج
ر ج ج عدد 70، صادر في 1976، معدل و متمم.

6- الأمر رقم 105-76 مؤرخ في 9 ديسمبر، يتضمن قانون التسجيل، ج ر ج ج عدد 81،
صادر في 1976، معدل و متمم.

8- قانون رقم 07-79 مؤرخ في 26 شعبان 1399 الموافق ل 21 يوليو 1979، يتضمن قانون
الجمارك، ج ر ج ج عدد 30، صادر في 29 شعبان 1399، معدل و متمم.

- 9- قانون رقم 87-20 مؤرخ في 23 ديسمبر 1987، يتضمن قانون المالية لسنة 1988،
ج ر ج عدد 54، صادر في 28 ديسمبر 1987.
- 10- قانون رقم 91-25 مؤرخ في 18 ديسمبر 1991، يتضمن قانون المالية لسنة 1992،
ج ر ج عدد 68، صادر في 25 ديسمبر 1991.
- 11- قانون رقم 94-03 مؤرخ في 31 ديسمبر 1994، يتضمن قانون المالية لسنة 1995،
ج ر ج عدد 88، صادر في 31 ديسمبر 1994.
- 12- قانون رقم 95-27 مؤرخ في 30 ديسمبر 1995، يتضمن قانون المالية لسنة 1996،
ج ر ج عدد 82، صادر في 31 ديسمبر 1995.
- 13- قانون رقم 99-11 مؤرخ في 23 ديسمبر 1999، يتضمن قانون المالية لسنة 2000،
ج ر ج عدد 92، صادر في 25 ديسمبر 1999.
- 14- قانون رقم 2000-06 مؤرخ في 23 ديسمبر 2000، يتضمن قانون المالية لسنة 2001،
ج ر ج عدد 80، صادر في 24 ديسمبر 2000.
- 15- قانون رقم 01-21 مؤرخ في 22 ديسمبر 2001، يتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج ر ج
ج عدد 79 ، صادر في 23 ديسمبر 2001.

- 16- قانون رقم 02-11 مؤرخ في 24 ديسمبر 2002، يتضمن قانون المالية لسنة 2003،
ج ر ج عدد 86، صادر في 25 ديسمبر 2002.
- 17- قانون رقم 03-22 مؤرخ في 28 ديسمبر 2003، يتضمن قانون المالية لسنة 2004،
ج ر ج عدد 83، صادر في 29 ديسمبر 2003.
- 18- قانون رقم 04-21 مؤرخ في 29 ديسمبر 2004، يتضمن قانون المالية لسنة 2005،
ج ر ج عدد 85، صادر في 30 ديسمبر 2004.
- 19- قانون رقم 05-16 مؤرخ في 31 ديسمبر 2005 يتضمن قانون المالية لسنة 2006،
ج ر ج عدد 85 ، صادر في 2005.
- 20- قانون رقم 06-24 مؤرخ في 26 ديسمبر 2006، يتضمن قانون المالية لسنة 2007،
ج ر ج ج عدد 85، صادر في 27 ديسمبر 2006.
- 21- قانون رقم 07-12 مؤرخ في 30 ديسمبر 2007، يتضمن قانون المالية لسنة 2008،
ج ر ج ج عدد 82، صادر في 31 ديسمبر 2007.
- 22- قانون رقم 08-09 مؤرخ في 25 فبراير 2008، يتضمن قانون الإجراءات المدنية و
الإدارية ، ج ر عدد 21 ، صادر في 23 أبريل 2008، معدل و متمم.

- 23- قانون رقم 08-21 مؤرخ في 30 ديسمبر، يتضمن قانون المالية لسنة 2009،
ج ر ج ج عدد 74، صادر في 31 ديسمبر 2008.
- 24- قانون رقم 09-09 مؤرخ في 30 ديسمبر 2009، يتضمن قانون المالية لسنة 2010،
ج ر ج ج عدد 78، صادر في 31 ديسمبر 2009.
- 25- قانون رقم 10-13 مؤرخ في 29 ديسمبر 2010، يتضمن قانون المالية لسنة 2011،
ج ر ج ج عدد 80، صادر في 30 ديسمبر 2010.
- 27- قانون رقم 11-16 مؤرخ في 28 ديسمبر 2011، يتضمن قانون المالية لسنة 2012،
ج ر ج ج عدد 72، صادر في 29 ديسمبر 2011.
- 28- قانون رقم 12-12 مؤرخ في 26 ديسمبر 2012، يتضمن قانون المالية لسنة 2013،
ج ر ج ج عدد 72، صادر في 30 ديسمبر 2012.
- 29- قانون رقم 13-08 مؤرخ في 30 ديسمبر 2013، يتضمن قانون المالية لسنة 2014،
ج ر ج ج عدد 68، صادر في 31 ديسمبر 2013.
- 30- قانون رقم 14-10 مؤرخ في 30 ديسمبر 2014، يتضمن قانون المالية لسنة 2015،
ج ر ج ج عدد 78 ، صادر في 31 ديسمبر 2014.

- 31- قانون رقم 15-18 مؤرخ في 30 ديسمبر 2015 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2016 ،
ج ر ج عدد 72 ، صادر في 31 ديسمبر 2015.
- 32- قانون رقم 16-14 مؤرخ في 28 ديسمبر 2016 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2017 ،
ج ر ج عدد 77 ، صادر في 29 ديسمبر 2016.
- 34- قانون رقم 17-11 مؤرخ في 27 ديسمبر 2017 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2018 ،
ج ر ج عدد 76 ، صادر في 28 ديسمبر 2017.
- 35- قانون رقم 18-18 مؤرخ في 27 ديسمبر 2018 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2019 ،
ج ر ج عدد 79 ، صادر في 30 ديسمبر 2018.
- 36- قانون رقم 19-14 ، مؤرخ في 11 ديسمبر 2019 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2020 ،
ج ر ج عدد 81 ، صادر في 30 ديسمبر 2020.
- 38- قانون رقم 20-16 مؤرخ في 31 ديسمبر 2020 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2021 ،
ج ر ج عدد 83 ، صادر في 31 ديسمبر 2020.
- 39- قانون رقم 21-16 مؤرخ في 30 ديسمبر 2021 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2022 ،
ج ر ج عدد 100 ، صادر في 30 ديسمبر 2021.
- 40- قانون رقم 22-24 مؤرخ في 25 ديسمبر 2022 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2023 ،

ج رج ج عدد 89، صادر في 29 ديسمبر 2022.

41- قانون رقم 22-23 مؤرخ في 24 ديسمبر 2023، يتضمن قانون المالية لسنة 2024،

ج رج ج عدد 86، صادر في 86، صادر في 31 ديسمبر 2023 .

42- قانون رقم 08-24 مؤرخ في 24 نوفمبر 2024، يتضمن قانون المالية لسنة 2025،

ج رج ج عدد 84 ، صادر في 26 ديسمبر 2024.

43- قانون رقم 14-25 مؤرخ في 3 غشت 2025، يتضمن قانون الإجراءات الجزائية، ج رج ج

عدد 54، صادر في 3 أوت 2025.

44- قانون رقم 17-25 مؤرخ في 14 ديسمبر 2025، يتضمن قانون المالية لسنة 2026،

ج رج ج عدد 88، صادر في 31 ديسمبر 2025.

3-النصوص التنظيمية

1-مرسوم رئاسي رقم 15-247 مؤرخ في 16 سبتمبر 2015، يتضمن تنظيم الصفقات العمومية

و تفويضات المرفق العام، ج رج ج عدد 50، صادر في 20 سبتمبر 2015، معدل و متمم.

2- مرسوم تنفيذي رقم 06-327 مؤرخ في 18 سبتمبر 2006، يحدد تنظيم المصالح الخارجية

للإدارة الجبائية و صلاحياتها ج رج ج عدد 59، صادر في 24 سبتمبر 2006.

3- قرار وزاري مشترك مؤرخ في 21 فبراير 2009، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة

الجبائية، ج ر ج عدد 20، صادر في 29 مارس 2009.

ثانيا - باللغة الفرنسية

A-Ouvrage

1-Danial Richer ,les procédures fiscales, PUF, France,1990.

2-Thierry Lambert , vérification fiscal personnelle economica ,Paris,
1984.

B-these et mémoire

-Amirat Lamia ,Hammouch Ouarda, Le contrôle fiscal Techniques et
procédures illustration par un cas au sein de la direction des impôts de la
wilaya de Bejaia , Mémoire de master en finance et comptabilité Option
Comptabilité Control , Audit ,Université Abd Rahman Mira Bejaia, 2016.

الفهرس

أ	مقدمة
01	الفصل الأول : التكامل بين الآليات الرقابية و العقابية لمكافحة التهرب الضريبي
02	المبحث الأول : دور آليات الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي
02	المطلب الأول : صور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي
03	الفرع الأول : الرقابة الشكلية كرقابة أولية للحد من التهرب الضريبي
04	الفرع الثاني: الرقابة على الوثائق كوسيلة للكشف عن التهرب الضريبي
05	المطلب الثاني : التحقيق الجبائي كآلية رقابية للكشف عن حالات التهرب الضريبي
06	الفرع الأول : التحقيق في المحاسبة
08	الفرع الثاني : التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة
10	المطلب الثالث : تقييم الرقابة الجبائية كوسيلة لمعالجة التهرب الضريبي
11	الفرع الأول : مزايا الرقابة الجبائية
12	الفرع الثاني : عيوب الرقابة الجبائية
13	المبحث الثاني : الآليات العقابية لردع التهرب الضريبي
13	المطلب الأول : العقوبات الجبائية لردع مرتكبي جرائم التهرب الضريبي
14	الفرع الأول : الغرامات الجبائية لردع مرتكبي التهرب الضريبي
14	أولا : قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة
16	ثانيا : قانون الضرائب غير المباشرة
17	ثالثا : قانون الرسم على الأعمال
18	رابعا : قانون الإجراءات الجبائية
19	خامسا : قانون الطابع
20	الفرع الثاني : المصادرة كعقوبة ردعية للحد من التهرب الضريبي

21	المطلب الثاني :الجزاءات المقررة عن جريمة التهرب الضريبي
21	الفرع الأول : العقوبات الأصلية و التكميلية
21	أولا : العقوبات الأصلية
24	ثانيا : العقوبات التكميلية
24	الفرع الثاني : العقوبات التهديدية و المهنية لقمع التهرب الضريبي
25	أولا : العقوبات التهديدية لمكافحة التهرب الضريبي
26	ثانيا : العقوبات المهنية لمكافحة التهرب الضريبي
28	المطلب الثالث : تقييم الوسائل العقابية لردع التهرب الضريبي
29	الفرع الأول : مزايا الوسائل العقابية
30	الفرع الثاني : عيوب الوسائل العقابية
31	خاتمة الفصل الأول
32	الفصل الثاني : الأجهزة المختصة في مواجهة التهرب الضريبي
33	المبحث الأول :مساهمة الأجهزة الإدارية في محاربة التهرب الضريبي
33	المطلب الأول : دور الإدارة الجبائية في التصدي عن التهرب الضريبي
34	الفرع الأول: اعتماد الإدارة الجبائية على نظام المعلومة الجبائية في الكشف عن التهرب الضريبي
35	الفرع الثاني : استحداث هياكل في الإدارة الجبائية للحد من التهرب الضريبي
35	أولا: دور مديريات كبريات المؤسسات في محاربة التهرب الضريبي
38	ثانيا: دور مراكز الضرائب في مكافحة التهرب الضريبي
41	ثالثا: دور المراكز الجوارية للضرائب في الحد من التهرب الضريبي
42	المطلب الثاني : الأجهزة الأمنية المساعدة للإدارة الجبائية
42	الفرع الأول : الشرطة القضائية

43	أولاً : تلقي البلاغات و الشكاوى عن جريمة التهرب الضريبي
43	ثانيا : البحث و التحري عن جريمة التهرب الضريبي
45	الفرع الثاني : إدارة الجمارك
45	أولاً : حق الاستقصاء
48	ثانيا: حق الضبط
49	المطلب الثالث:تقييم دور الأجهزة الإدارية و الأمنية في التصدي عن التهرب الضريبي
50	الفرع الأول : إيجابيات الأجهزة الإدارية و الأمنية
51	الفرع الثاني : نقائص الأجهزة الإدارية و الأمنية
51	المبحث الثاني : مساهمة القضاء في معالجة التهرب الضريبي
52	المطلب الأول : دور القضاء الجنائي في الفصل في جرائم التهرب الضريبي
52	الفرع الأول : إجراءات المتابعة الجزائية في جريمة التهرب الضريبي
53	الفرع الثاني: دور القضاء الجنائي في تطبيق الجزاءات على مرتكبي الغش الضريبي
54	المطلب الثاني : دور القضاء الإداري في الفصل في المنازعات الناشئة عن التهرب الضريبي
54	الفرع الأول : الإجراءات المتبعة أمام المحكمة الإدارية في الفصل في منازعات التهرب الضريبي
55	أولاً : إجراءات رفع الدعوى الجبائية
58	ثانيا : التحقيق في الدعوى الجبائية
60	ثالثاً : قرار المحكمة الإدارية

61	الفرع الثاني : إجراءات الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة في الفصل في منازعات التهرب الضريبي
61	أولاً : شروط الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة
63	ثانياً : إجراءات الطعن بالاستئناف
66	المطلب الثالث : تقييم القضاء في معالجة التهرب الضريبي
66	الفرع الأول : فعالية القضاء في معالجة التهرب الضريبي
67	الفرع الثاني : نقائص القضاء في معالجة التهرب الضريبي
68	خاتمة الفصل الثاني
69	خاتمة
72	قائمة المراجع
86	الفهرس

ملخص المذكرة

تعالج المذكرة موضوع الآليات القانونية لمواجهة التهرب الضريبي، باعتبارها أهم الوسائل التي اعتمدها المشرع لمكافحة التهرب الضريبي، حيث تناولت الدراسة الآليات القانونية المعتمدة لمعالجة هذه الظاهرة، و المتمثلة في الرقابة الجبائية بمختلف أشكالها التي تعمل على التحقق من التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، و الوسائل العقابية التي تهدف إلى ردع المكلفين المخالفين من خلال فرض عقوبات جبائية وجزائية لضمان احترام الالتزامات الضريبية.

كما سعت الدراسة إلى إبراز الأجهزة المختصة لمحاربة هذه الظاهرة، من بينها الأجهزة الإدارية و القضاء، مع تبيان الدور الذي تؤديه كل جهة للكشف عن جرائم التهرب الضريبي، و تقييم مدى فعالية الآليات القانونية لمواجهة التهرب الضريبي، من خلال إبراز أهم المزايا التي تتمتع بها و العيوب التي تحد من فعاليتها.

Abstract

Mechanisms for combating tax evasion, as they constitute the principal tools adopted by the legislator to address this phenomenon, the study analyzes the legal mechanisms designed to combat tax evasion, particularly tax audits in their various forms, which aim to verify the accuracy of tax declarations submitted by taxpayer, as well as punitive measures intended to deter non compliant taxpayers through the imposition of tax criminal penalties to ensure compliance with tax obligations.

Furthermore, the study highlights the competent authorities responsible for combating tax evasion, including administrative bodies and the judiciary, while explaining the role of each in detecting tax evasion offences, it also evaluates the effectiveness of the legal mechanisms for combating tax evasion by identifying their main strengths as well as the shortcomings that limit their effectiveness.