

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة محمد البشير الإبراهيمي برج بوعريريج  
كلية الحقوق والعلوم السياسية  
قسم الحقوق



مذكرة مكملة لمقتضيات نيل شهادة ماستر أكاديمي  
في الحقوق  
تخصص: قانون الأعمال  
الموضوع:

## جريمة التمريب الضريبي في قانون الأعمال

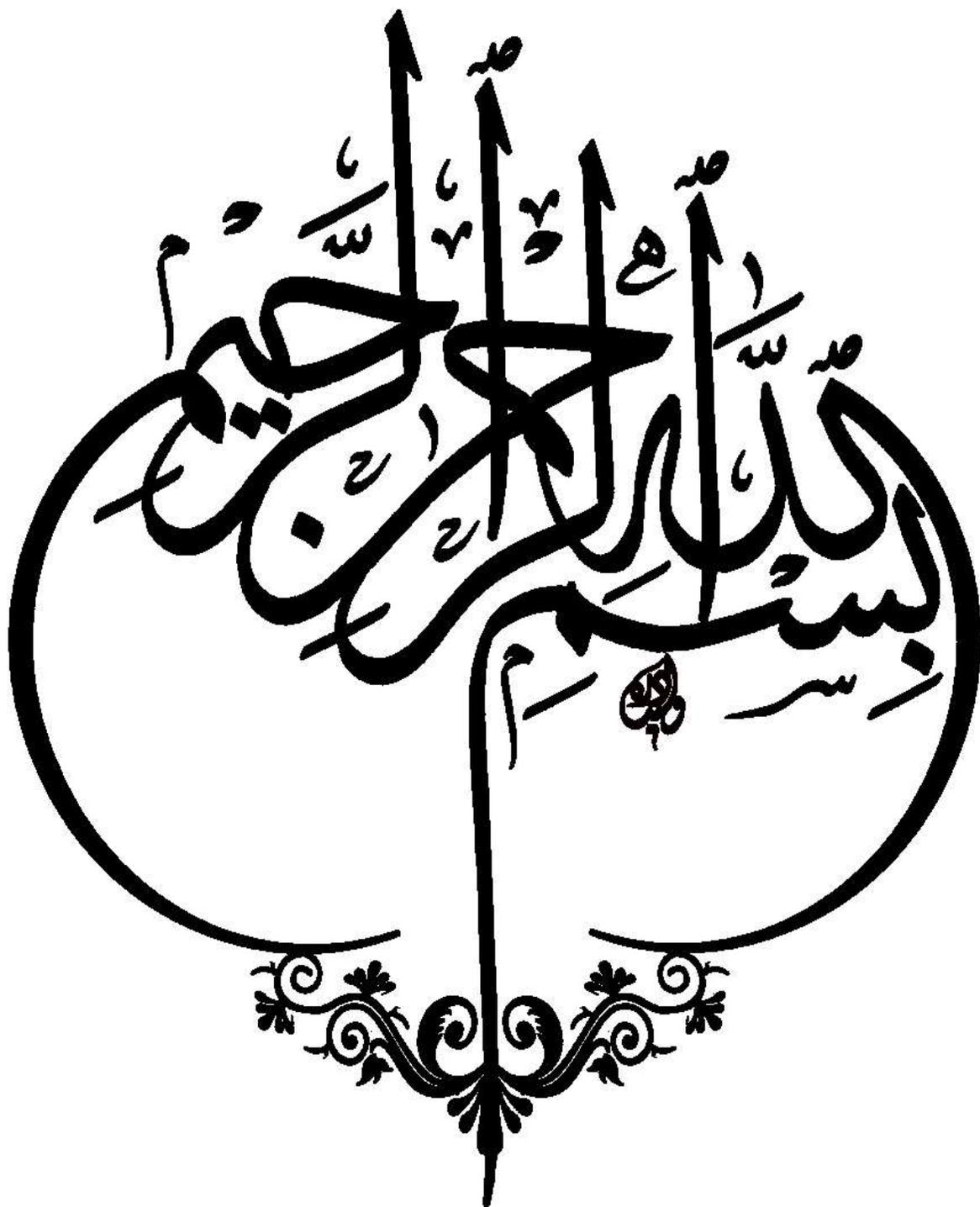
تحت إشراف:  
دكتور/ حمزة عثمانى

إعداد الطالبين:  
- يوسف طلال بن بلخير  
- ياسين بلميهوب

### لجنة المناقشة

(اللقب والاسم)	(الرتبة)	(الصفة)
زاوي رفيق	أستاذة محاضر ا	رئيسا
عثمانى حمزة	أستاذ محاضر ب	مشرفا
نجار أمين	أستاذة محاضر ب	ممتحنا

السنة الجامعية: 2023 /2022



# شكر وتقدير

اللهم لك الحمد حمدا كثيرا طيبا مباركا فيه ملء السموات وملء ما شئت من شيء بعد  
ذلك أشكرك على نعمك التي لا تعد ولا تحصى ومن لم يشكر الناس لم يشكر الله.

نتقدم بالشكر الجزيل إلى أستاذنا الفاضل

دكتور "حمزة عثمانى"

الذي لم يبخل علينا بتوجيهاته ونصائحه

فجزاه الله عنا كل خير

كما نتقدم بالشكر الجزيل

للجنة المناقشة على قبولها مناقشة هاتِهِ المذكرة وتصويبها

وكل من ساهم من قريب أو بعيد

في إنجاز هذا البحث العلمي

# إهداء

بسم الله والصلاة على رسول الله، أما بعد:

وصلت رحلتي الجامعية إلى نهايتها بعد تعب ومشقة، وها أنا أختتم بحث  
تخرجي بكل همة

أهدي عملي هذا إلى هديتي من الله، والنعمة الكبيرة التي أعيشها

إلى أمي الغالية

إلى أبي الغالي

أشكرهما جزيل الشكر على تربيته، ودعمهم لي للوصول إلى هذا اليوم

أشكرهما جزيل الشكر، فقد كنتما خير داعم لي طوال فترة دراستي

إلى أخي العزيز فؤاد

بديار الغربية الذي أتمنى عودته سالما غانما إلى حضن العائلة

ياسين

# إهداء

أحمد الله عز وجل الذي أضاء لنا طريقنا، ووجد لنا ليطمئن قلوبنا والصلاة والسلام على  
المصطفى خير الأنام، الذي نصح الأمة وأدى الأمانة، سيدنا وحبیبنا محمد صلى الله عليه  
وسلم تسليما كثيرا، أما بعد:

إلى نبع العنان، وكل العنان..... إلى من تفرح لفرحي وتحنن لحزني

إلى بر الأمان، أمي الحنونة

إلى من سعى وشقى..... لأنعم بالراحة والهناء

الذي لم يبخل بشيء، لدفعي إلى طريق النجاح والذي العزيز

إلى من رافقتنا في رحلتنا الجامعية

وكان عوننا لنا وسندا أخي محمد

يوسف طلال

## قائمة المختصرات

قانون الإجراءات الجبائية	ق.إ.ج
قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة	ق.ض.م.و.م
قانون الضرائب غير المباشرة	ق.ض.غ.م
قانون الرسم على رقم الأعمال	ق.ر.ر.أ
من الصفحة إلى الصفحة	ص.ص
دون طبعة	د.ط
قانون الضرائب الغير مباشرة و الرسوم المماثلة	ق.ض.غ.م.و.م

مقدمة

تسعى الدول لتحقيق التنمية الشاملة لإقتصادها سواء النامية منها او المتطورة وذلك بتقديم جهودات وقوانين وبرامج إقتصادية وتنموية، وهي بمثابة مصادر تمويل لخزانتها، والتي لها دور كبير في تقدم اممها ومجتمعها.

إلا أن هذا السعي لتحقيق التنمية الإقتصادية يجد الكثير من العراقيل، التي تكون بمثابة حجر عثرة في طريق التنمية الإقتصادية، وسير عجلة النمو على جميع الأصعدة والميادين، من بين هذه العراقيل نجد عديد الجرائم والتجاوزات التي تعطل عجلة النمو، حيث نجد جريمة التهرب الضريبي من الجرائم النوعية ذات التأثير الإقتصادي الكبير لما تسببه من انخفاض في المداخيل والموارد، وهذا ما جعل النظام الضريبي أحد الإهتمامات الأساسية لدى صانعي القرار في السياسة الإقتصادية للدولة الجزائرية، من خلال ما يقدمه من تعديل وتفعيل لهذا النظام، فهو بمثابة مرآة عاكسة للإقتصاد الوطني، حيث كلما كان هذا النظام فعّالاً ، تكون انعكاساته الإيجابية على الإقتصاد الوطني عموماً، وعلى رفاهية الأفراد وإستقرارهم المالي خاصة.

الجزائر، وبعد ثلاث عقود من الإستيراد والتزايد المستمر للنفقات العامة، أجبرت على تبني سياسة مالية من شأنها المساهمة في المحافظة على الإستقرار الإقتصادي ومعالجة ظاهرة التضخم و كذا ترشيد النفقات العامة، والسماح للخزينة العامة بالبحث عن مصادر تمويل ثابتة بخلاف بعض الموارد الأخرى كالبتترول والغاز وبعض المواد الخام، والتي تتميز بعدم الإستقرار والدوام، وهذا ما جعل الدولة تعتني بالتشريعات القانونية التي تنظم وتحكم النظام الضريبي.

وعلى هذا الأساس حاول المشرع الجزائري بناء نظام جبائي متكامل من خلال الكثير من التعديلات والإصلاحات من حيث النصوص القانونية المنظمة للضريبة، وتحديد الإلتزامات الواقعة على المكلفين بها هذا من جهة، ومن جهة أخرى يرى المتهربين من دفع ما عليهم من مستحقات ضريبية ، أنها تؤخذ منهم بغير وجه حق وبدون فائدة تعود عليهم،

فهذه الطائفة ترى الضريبة من زاوية المنفعة الشخصية المباشرة، هذا ما جعلهم يعملون بكل الطرق والوسائل الشرعية وشرعية، وهذا نتيجة لغياب الوعي الضريبي في المجتمع ما أدى إلى اتساع بؤرة الظاهرة وزيادة آثارها السلبية وتأثيرها المباشر على التنمية الإقتصادية والإجتماعية.

إن أهمية هذه الدراسة تتبع من تأثيرها الإقتصادي الكبير نظرا للمبالغ الضخمة التي تتداول بكل حرية من دون مراقبة واقتطاع وحرمان الخزينة منها. كذلك الصدى الإعلامي والقضائي والسياسي الذي يتناول هذه الظاهرة وهذا راجع لإنتشارها الكبير بين المكلفين للضريبة. وهذا ما دفعنا إلى طرح التساؤل الآتي:

## • كيف تصدى المشرع الجزائري للجريمة التهرب الضريبي في إطار حماية الإقتصاد الوطني؟

قصد زيادة الفاعلية الأنشطة الإقتصادية ومحاولة تطوير دور مساهمة الجباية العادية في تغذية الخزينة، حيث قام المشرع الجبائي بتعديلات وإصلاحات جذرية لنظام الجبائي القديم الذي كان يتميز بالتعقيد وكثرة انواع الضرائب حيث طال الاصلاح على الخصوص الضرائب المباشرة والرسم على رقم الأعمال، إضافة الى تنظيم وتحديث الإدارة الجبائية التي لم تحقق الاهداف المنشودة لتمييز النظام الجبائي بالتعقيد والتعدد الضرائب والأوعية، مما أدى لظهور بوادر عملية التهرب الضريبي والتي اصبحت تتزايد بشكل كبير، فهذا الأمر الذي استوجب المشرع العمل على دفع هذه التجاوزات وقمعها بالإعتماد على آليات وإجراءات صارمة وبصفة مستمرة قصد الحد من هذه الجريمة.

يهدف هذا البحث إلى:

- إظهار التأثيرات السلبية للإقتصاد جراء التهرب الضريبي؛

- إبراز الأجهزة القائمة على مواجهه التهرب الضريبي؛
- التعرف على معوقات الرقابة الجبائية التي تسعى للحد ومواجهه التهرب الضريبي.
- لمعالجة موضوعنا المتعلق بجريمة التهرب الضريبي وآليات التصدي لها، استعملنا المنهج الوصفي والمقارن، وذلك لوصف الجريمة والتعريف بها، وذلك في الفصل الاول، أما في الفصل الثاني، فقد استعملنا المنهج التحليلي، ذلك لاستشفاف المواد القانونية، والتطرق لمختلف الآليات ومدى تلائمها مع طبيعة جريمة التهرب الضريبي.
- أسباب اختيار الموضوع:**

- الضريبة أحد الأسباب المهمة في إرجاع الجزائر والأخذ بها نحو التنمية من خلال استرجاع أموال الضريبة.
- المنحنى الخطير الذي عرفت هذه الظاهرة في الآونة الاخيرة التي أصبحت تشكل خطرا كبيرا على الخزينة العمومية للدولة.
- تصدر التهرب الضريبي قائمة الجرائم لكثرة انتشارها.
- محاولة الكشف عن الطرق المتبعة من قبل مديرية الضرائب لمواجهة التهرب الضريبي والحد منها.

حيث ولمعالجة موضوعنا ارتأينا تبني الخطة التالية، حيث قسمنا ورقتنا البحثية إلى فصلين، تناولنا في الفصل الأول، الاطار المفاهيمي لجريمة التهرب الضريبي، والذي بدوره قسمناه إلى مبحثين، تعرضنا في المبحث الأول لمفهوم التهرب الضريبي من عريف وخصائص، أما المبحث الثاني فتطرقنا إلى أساليب و آثار جريمة التهرب الضريبي، لنعرج إلى الفصل الثاني، الذي تطرقنا فيه إلى جملة الآليات التي أوجدها المشرع الجزائري لمكافحة هاته الجريمة، حيث عنوانه بآليات مكافحة التهرب الضريبي، والذي قسمناه إلى مبحثين، إذ تناولنا في المبحث الاول آليات تفعيل اداء المنظومة الضريبي، أما في المبحث الثاني فتناولنا وسائل قمع التهرب الضريبي.

## الفصل الأول

ماهية جريمة التهرب الضريبي

## الفصل الأول..... الإطار المفاهيمي لجريمة التهرب الضريبي

إن المتتبع للنظام الإقتصادي لأي بلد كان، ومهما كانت درجة التقدم فيه إلا و يجد أنه يعاني من ظاهرة التهرب الضريبي التي تتسبب في تخفيض الحصيلة الجبائية للدولة، إضافة إلى العديد من الآثار السلبية الأخرى التي تلحق بها.

لذا سنحاول في هذا السياق الإلمام بمختلف مفاهيم جريمة التهرب الضريبي من خلال التطرق إلى التعاريف اللغوية والإصطلاحية والقانونية، وكغيرها من الجرائم يجب تبيان الأركان التي تقوم عليها الجريمة ومختلف الطرق التي يلجأ إليها المتهربون لإرتكابها.

### المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي

يرتبط تعريف مفهوم وطبيعة التهرب الضريبي بطريقة القضاء على سداد الديون الضريبية من خلال ما يسمى بالتهرب الضريبي، والتهرب الضريبي يعتبر إخلالا ملموسا يواجه الميزانية العامة وذلك بإستعمال فجوات وثغرات قد تكون مشروعة لا تنطوي على مخالفة قانونية، وقد تسلك سبلا غير مشروعة تنطوي على التحايل والتدليس ومخالفة القوانين الضريبية.

#### المطلب الأول: مفهوم وصور التهرب الضريبي

تؤكد الأبحاث والإحصائيات أن التهرب الضريبي من أكثر الظواهر الضريبية والمالية شيوعاً في جميع دول العالم، لكن تواتره يختلف من دولة إلى أخرى ومن فترة إلى أخرى، وتعتبر وسيلة من وسائل التخلص من الأعباء الضريبية الواقعة على كاهل الفرد المكلف بها سواء كان شخصا طبيعيا أم اعتباريا<sup>1</sup>.

يؤدي التطرق الى ظاهرة التهرب الضريبي الى طرح تساؤلات عديدة تتعلق بتحديد تعريف واضح لها فرع الأول مع عرض صورها الفرع الثاني وتمس مختلف المفاهيم التي تتداخل وتترابط معها الفرع الثالث.

#### الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي

اختلفت وجهات النظر بين الباحثين والفقهاء فتعريفه، ومن بين هذه التعريفات ما يلي:

1- **التعريف اللغوي** : هو قيام المكلف الخاضع للضريبة فرد او (شركة بدفع الضرائب المستحقة للدولة و المترتبة على دخله او ثروته او على أي واقعة منسئة للضريبة استهلاك أو استيراد مثلا) ، أو تخفيض مبالغ هذه الضرائب ، من خلال استعمال طرق و أساليب غير مشروعة لحكم القانون و تنطوي على الغش والخداع و سوء النية.

<sup>1</sup> عادل محمد، فريد قورة، محاضرات في قانون العقوبات القسم العام الجريمة - الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، 1994، ص 23.

### 2- التعريف الإصطلاحي :

عرفه Andrée Barilari بأنه : " الإمتناع او التخفيض بطريقة غير شرعية عن دفع الضرائب المستحقة ، و نماذجه متنوعة جدا كالأخطاء الإدارية في التصريحات، تخفيض الإيرادات ، تضخيم النفقات"<sup>1</sup>.

كما عرفه Delahaye Thomas: التهرب الضريبي هو ان يسعى المكلف الى التخلص من الضريبة دون يخالف القانون الجبائي، وانما يعمل على خلق وضعيات تسمح له بذلك<sup>2</sup>.

ويعرف أيضا بأنه: " يسعى الملزم بالضريبة الى التخلص منها رغم تحقق الواقعة المنشأة للضريبة فتعمد الى سلوك احتيالي للتخلص من عبئها"<sup>3</sup>.

ويعرف كذلك بتهرب الممول من الضريبة المفروضة عليه وذلك عن طريق الغش ومخالفة القانون وقد يحدث التهرب وقت تحديد وعاء الضريبة وذلك عن طريق إخفاء الممول لبعض المادة الخاضعة للضريبة أو بتقديم إقرار غير صحيح<sup>4</sup>.

ومن خلال التعاريف السابقة تتضح لنا مجموعة من الركائز المميزة للتهرب الضريبي:

- صفة المكلف بالضريبة بحيث يكون شخص طبيعي أو معنوي.
- التهرب الضريبي هو الامتناع الكلي او الجزئي عن دفع الضرائب.
- الهدف منه هو حرمان الخزينة العمومية من حصيلة الضرائب التي تؤول اليها.
- التهرب الضريبي هو استعمال المكلف لطرق احتيالية وتدلisisية من اجل الامتناع عن دفع الضريبة المفروضة عليه<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> Andrée Barilari, lexique fiscale, 2ème édition, Dalloz, Paris, 1992, p92.

<sup>2</sup> Delahaye Thomas, le choix de la vie moins imposée, édition Bruylant, Bruxelles, 1977.p164.

<sup>3</sup> محمد عباس محرزى، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، د ط، الجزائر سنة 2005، ص 317

<sup>4</sup> عطية عبد الواحد، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، د ط ، الجزائر سنة 2005، ص 479.

<sup>5</sup> نور الدين عشى، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون جنائي للأعمال، جامعة العربي بن مهدي أم البواقي كلية الحقوق والعلوم السياسية، السنة الجامعية 2015-2016، ص

### 3-التعريف القانوني:

- تعريف القانون الجبائي الجزائري: التهرب الضريبي هو كل محاولة للتملص من الضريبة باستعمال طرق تدليسية في إقرار أساس الضرائب والرسوم التي يخضع لها المكلف او تصفيته كلياً أو جزئياً<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: صور التهرب الضريبي

من الصعب للغاية تتبع صور وأشكال التهرب الضريبي لأنها تتغير وتتخذ لون دافع الضرائب وكيف تتطور ممارساتهم وتبتكر بمرور الوقت والتعرف على بعض هذه الصور من الداخل والخارج.

ينقسم التهرب الضريبي من حيث المشروعية الى قسمين: التهرب الضريبي المشروع " أو ما يسمى ب " التجنب الضريبي"، والتهرب الضريبي غير المشروع وهو ما يطلق عليه مصطلح " الغش الضريبي".

### أولاً: التهرب الضريبي المشروع:

وهذا يعني أن دافع الضرائب يستفيد من بعض الثغرات في القانون لتجنب المطالبة بالضريبة والامتنال لها، مما يعني أنه يمكنه إبراء ذمته من مسؤوليته الضريبية دون الإضرار بأنفسهم<sup>2</sup>، حيث أن المكلف يستعين لأهل الخبرة والاختصاص من اجل معرفة طرق التخلص من الضريبة، فهم يقومون بتغيير الثغرات الموجودة في القانون لصالحهم دون مخالفة التشريع الضريبي، ويعود السبب في ذلك الى عدم دقة النصوص القانونية الخاصة. بالتشريع الضريبي وعدم احكام صياغتها، بالإضافة الى عدم مواجهتها لكافة الحالات. وكمثال على ذلك قيام الشخص وهو على قيد الحياة بتقسيم ثروته على الورثة على شكل هبات من اجل تجنب الضريبة الحاصلة بالتركات لأن التشريع الجبائي الجزائري لا يقوم بإخضاع الهبات للضريبة على الدخل الإجمالي( IRG) ، فهذا الشخص لم يخالف

<sup>1</sup> المادة 303/ 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (محدثة الى غاية قانون المالية التكميلي).

<sup>2</sup> بكري عبد الرحمان، الحوكمة الضريبية وأثرها في الحد من التهرب الضريبي، مجلة دراسات جبانية، المجلد 04، العدد 01، سنة 2016، جامعة لونيبي علي 2، البلدة، ص12.

## الفصل الأول..... الإطار المفاهيمي لجريمة التهرب الضريبي

القانون لكنه استفاد من الثغرة الموجودة فيه، وذلك رغم سوء نيته، إلا أن المشرع لا يملك إلا أن يسد هذه الثغرات<sup>1</sup>.

### ثانيا: التهرب الغير مشروع (الغش الضريبي)

إنه تهرب متعمد من دافعي الضرائب، والذي يتمثل في انتهاك قوانين الضرائب عمداً بقصد عدم دفع الضرائب المستحقة، أو عدم تقديم إقرار ضريبي، أو تقديم إقرار غير كامل أو غير صحيح، أو اعداد سجلات وقيود مزيفة، أو الاستعانة ببعض القوانين التي تمنع الدوائر المالية الإطلاع على حقيقة الأرباح لإخفاء قسم منها<sup>2</sup>. ينقسم الى عدة أنواع:

#### (أ) من حيث نطاق ارتكابه ينقسم الى:

التهرب الضريبي الداخلي: فهذا النوع من التهرب أسبق في الفهم من التهرب الضريبي الدولي كما يعتبر أيضا أكثر شيوعا في العالم من التهرب الضريبي الدولي بل لا تكاد تخلو منه أي دولة في العالم مهما اختلفت درجة تقدمها ونموها<sup>3</sup>.

-التهرب الضريبي الدولي : يتكون هذا النوع من الاحتيال من عدم دفع الضرائب محليا وتحويل الدخل إلى دولة صديقة للضرائب، وهذا بغية التقليل من المبالغ المقتطعة وهذا النوع من الغش يرجع الى التطور الكبير الذي عرفته التبادلات الدولية والنشاط الكبير الذي غير حركة رؤوس الأموال<sup>4</sup>.

#### (ب) من حيث الحجم ينقسم الى قسمين:

التهرب الضريبي الكلي: يحدث التهرب الضريبي عندما يتعذر على دافع الضرائب سداد كامل الضريبة المستحقة وعدم سدادها إلى السلطات الضريبية. ويتحقق هذا التأثير إما بإخفاء النشاط الكامل للمكلف أو بإخفاء الجزء المالي من نشاطه الإقتصادي. ومن الأمثلة

<sup>1</sup> طورش بنانة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص قانون، خاص جامعة قسنطينة 1 سنة 2012/2011، ص 17.

<sup>2</sup> جمال صرموك، جريمة التهرب الضريبي وآليات مكافحتها في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص قانون اعمال جامعة المسيلة، كلية الحقوق، سنة 2018/2019، ص 12

<sup>3</sup> لسوزي عدلى، ناشد ظاهرة التهرب الضريبي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ص 07 .

<sup>4</sup> قرموش ليندة، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص قانون جنائي، جامعة بسكرة، قسم حقوق سنة 2013/2014، ص31.

## الفصل الأول..... الإطار المفاهيمي لجريمة التهرب الضريبي

على هذا النوع ان يتمتع الشخص الذي بلغت مبيعاته حد التسجيل طبقا لقانون الضريبة العامة على المبيعات عن تسجيل نفسه لدى المصلحة الضريبية المختصة، ومن ثم يكون نشاطه غير خاضع للضريبة تماما.

-التهرب الضريبي الجزئي : ويكون التهرب جزئيا إذا استطاع الممول الإفلات من سداد جزء من الضريبة المستحقة عليه باستعمال احدى الطرق الإحتيالية المنصوص عليها في القانون وذلك كان يقدم اقرارات ضريبية مخالفة لحجم ايراداته وأرباحه الحقيقية و بأقل من الحقيقة أو يضمن اقراراته الضريبية المقدمة لمصلحة الضرائب على المبيعات حجم مبيعات أقل من حجم مبيعاته الحقيقية<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: أسباب جريمة التهرب الضريبي وأركانها.

جريمة التهرب الضريبي كباقي الجرائم لها عدة أسباب منها الإقتصادية والإجتماعية و النفسية وغيرها من الأسباب كما تشترك مع غيرها من الجرائم في الأركان.

### الفرع الأول: أسباب جريمة التهرب الضريبي.

#### 1) أسباب نفسية وسلوكية:

يلجأ دافع الضرائب إلى التهرب الضريبي بسبب عدة ظروف نفسية تؤثر على الوعي الضريبي، مثل: زيادة العبء الضريبي بما يتجاوز المعقول وعدم وجود توزيع عادل لهذا العبء، وكذا في إعادة توزيع الدخل، كلها تؤدي به الى التهرب ويمكن تقسيم أسباب السلوك النفسي للمكلفين اتجاه الالتزام الضريبي كما يلي:

أولاً) العدالة: يتولد لدى المكلفين نوعين من عدم الشعور بعدم العدالة عندما يتم اخضاعه للضريبة بطريقة غير عادلة مقارنة بالآخرين وعندما لا يستفيد بصورة مرضية من الخدمات التي تقدمها الدولة.

ثانياً) إن الفرق في الشخصية بين دافعي الضرائب المستعدين للتهرب من الضرائب هو شخصية أنانية ومرتبطة بشكل سلبي بإدارة الضرائب. من ناحية أخرى، هناك أشخاص يمثلون تماماً لإلتزاماتهم الضريبية لأن لديهم وعياً إيجابياً بمجتمعهم.

<sup>1</sup> جمال صرموك، جريمة التهرب الضريبي واليات مكافحتها في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص قانون اعمال، جامعة المسيلة 2018/2019، ص14.

## الفصل الأول..... الإطار المفاهيمي لجريمة التهرب الضريبي

ثالثاً) الأعراف الإجتماعية: تأثير أعضاء المجتمع على بعضهم البعض كلما زاد اعتقاد دافع الضرائب أن التهرب الضريبي منتشر في بلدهم، زاد احتمال تخلفهم عن الوفاء بالتزاماتهم الضريبية.

رابعاً) السخط وعدم الرضى عن السلطة: عدم رضى الافراد عن السلطات الحكومية بالبلد يولد نوعاً من عدم الالتزام ويقود إلى التهرب الضريبي<sup>1</sup>.

### (2) أسباب تشريعية:

وتشمل الأسباب التشريعية ما يلي:

أولاً) تعقيد التشريعات والأنظمة الضريبية: إن تعدد القوانين وتعدد الضرائب وزيادة أسعارها يؤدي إلى تقاوم تأثيرها على دافعي الضرائب، مما يخلق حوافز للتهرب الضريبي. بالإضافة إلى ضعف وعدم صرامة القوانين في معاقبة المتهربين، فإذا قلت احتمالات القبض وانخفض معدل العقوبة في حالة المحاكمة والقبض، سيؤدي هذا في النهاية الى فتح الطريق باتجاه من يدمن جرائم التهرب<sup>2</sup>.

ثانياً) عدم استقرار التشريعات ان عدم الإستقرار هذا راجع بالدرجة الأولى الى التغييرات العديدة التي تحدث على قوانين المالية الرئيسية والقوانين المالية التكميلية مما خلق نوعاً من التذبذب في استمرارية المنظومة المالية التشريعية الجبائية<sup>3</sup> والأخذ صورة واضحة على هذه التغييرات نأخذ على سبيل المثال ما يلي:

- قانون المالية لسنة 1995 تضمن 49 إجراء ضريبياً من نفس الشاكلة يتعلق 30 منها بالضرائب المباشرة وغير المباشرة و18 بالرسم على القيمة المضافة.
- قانون المالية لسنة 1993 تضمن 45 إجراء ضريبياً بين تعديل وإلغاء وإتمام<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> محمد بودالي، التهرب الضريبي والسلوك الجبائي من منظور الوعي الإقتصادي السوي، شركة الاصاله للنشر والتوزيع الجزائر 2008، ص ص 73-74.

<sup>2</sup> عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، لبنان 1972، ص 237.

<sup>3</sup> عبد المجيد قدي، المدخل الى السياسات الإقتصادية الكلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2003، ص 21.

<sup>4</sup> عتاب تواتية، الرقابة الجبائية كأداة في محاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة ماستر في المالية والمحاسبة، تخصص التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير، جامعة مستغانم كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير السنة الجامعية 2018/2017، ص 42.

## الفصل الأول..... الإطار المفاهيمي لجريمة التهرب الضريبي

3) العتبارات الإدارية والإقتصادية والفنية: يُنظر إلى الإدارة الضريبية على أنها الهيئة التنفيذية للنظام الضريبي، ولكن هذا يخضع لعدد من العوامل الإدارية والفنية والإقتصادية التي تساهم بشكل كبير في انتشار التهرب الضريبي والظواهر الأخرى التي تؤثر على هذه. تشمل العوامل والأسباب ما يلي: محدودية الموارد البشرية من الناحيتين الكمية والنوعية. فمن الناحية الكمية هناك نوع من عدم التناسب الكمي في العاملين لدى الإدارات الضريبية، فمن المفروض ان يكون عدد الموظفين مناسب وملائم لعدد المكلفين او الملفات المطروحة للمعالجة او المراقبة<sup>1</sup>.

وجود عدم توافق بين عدد الموظفين وعدد دافعي الضرائب: تضطر إدارة الضرائب إلى توظيف عمال مؤقتين بعقود محددة المدة، الأمر الذي يؤثر بشكل كبير على الضمير المهني والأداء السليم للواجبات، ويعيق حسن أداء الموظفين. المهام المشاركة في إدارة الضرائب<sup>2</sup>.

ومن الناحية النوعية، يُترجم هذا إلى نقص في المهارات القادرة على تطبيق التشريعات الضريبية، من تحديد القاعدة الضريبية إلى تصفية وتحصيل مختلف أنواع الضرائب، ونقص الهياكل التدريبية المتخصصة، فيوجد مركزين فقط و هم: المدرسة الوطنية للضرائب ومعهد الإقتصاد الجمركي والجبائين، وهذين المركزين يغلب عليهما الطابع العام اذ من الممكن ان يكونا ذات طابع دقيق متخصص حسب أنواع الضرائب وحسب الاوعية الضريبية<sup>3</sup>.

فتدني مستوى الخبرات العلمية والعملية والضريبية بالإضافة الى انخفاض رواتب الموظفين، قلة أو غياب الحوافز المادية أدى ذلك الى انتشار آفة خطيرة بين صفوف الموظفين الجزائريين ألا وهي ظاهرة الرشوة<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> المهاني خالد محمد، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، د طبعة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2010، ص 188 .

<sup>2</sup> علام ليلة، اليات مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل ماجستير في القانون، تخصص قانون دولي للأعمال، قسم حقوق جامعة تيزي وزو سنة 2016، ص 62.

<sup>3</sup> كريدودي سهام، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، د ط، الجزائر 2001 ، ص 15 .

<sup>4</sup> قدي دراسات في علم الضرائب دار جرير، عمان 2011، ص 220 .

### الفرع الثاني: أركان جريمة التهرب الضريبي

ينفق معظم الباحثين القانونيين على تقسيم عناصر جريمة التهرب الضريبي إلى جزئين فقط، هما العنصر الموضوعي والعنصر العقلي، ومع ذلك، يضيف بعض الفقهاء عنصراً ثالثاً يسمونه العنصر القانوني<sup>1</sup>.

**(1) الركن الشرعي:** ان الركن الشرعي في التهرب الضريبي يتمثل في النصوص القانونية التي جاء بها المشرع والتي تعتبر ان هذا الفعل التهرب الضريبي يعد جريمة وكذا النص على عقوبة هذا الفعل وهذا ما نصت عليه المادة الأولى من قانون العقوبات الجزائري "لا جريمة ولا عقوبة او تدابير امن بغير قانون.

وقد نص المشرع الجزائري على هذه الجريمة في حالتها العامة وبنفس الأسلوب في كل من المواد 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. وكذا المادة 117 من قانون الرسوم على رقم الأعمال<sup>2</sup> وأيضاً المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة<sup>3</sup>.

إن وجود النص القانوني على التصنيف يدل على وجود الركن القانوني للجريمة، حيث أن الجريمة في غيابها تُتكرر، ولهذا فهي تشكل أحد ركائزها ويعبر عنها في مبدأ الشرعية، هكذا قال كثير من فقهاء القانون. وافقت على تعريف هذا المبدأ كأحد المبادئ الأساسية لقانون العقوبات، واختلف البعض الآخر على ذلك فاعتبروا بعدم ضرورة توافر هذا الركن، وحددوا أركان هذه الجريمة بالركن المادي والمعنوي فقط على اعتبار ان النص التشريعي مفترض.

**(2) الركن المادي:** لقد عرّف علماء القانون العنصر الجوهري بأنه فعل ظاهر يرفع من مستوى الجريمة ويعطيها وجودها وكيانها في الخارج، أو على أنه حدوث في ارتكاب جريمة فعل أو امتناع عن فعل يؤدي إلى ارتكاب الجريمة، إما كاملة أو غير كاملة، فالركن المادي يمثل صلب كل جريمة لأن المشرع لا يجرم على مجرد التفكير في الجريمة أو على مجرد

<sup>1</sup> الأمر رقم 66-156 المؤرخ في 8 جوان 1966 والمتضمن قانون العقوبات المعدل والمتهم في الجريدة الرسمية العدد 49 لسنة 1966.

<sup>2</sup> الأمر رقم 76-102 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976م يتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال المعدل والمتم، الجريدة الرسمية العدد 103 لسنة 1976.

<sup>3</sup> الأمر رقم 76-107 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976م يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة المعدل والمتمم الجريدة الرسمية العدد 107 لسنة 1976.

## الفصل الأول..... الإطار المفاهيمي لجريمة التهرب الضريبي

الدوافع والنزاعات النفسية الخالصة وإنما يستلزم أن تظهر تلك النزاعات والعوامل النفسية في صورة واقعة مادية وهي الواقعة الإجرامية<sup>1</sup>، ويقوم الركن المادي على ثلاثة عناصر الأول هو السلوك الإجرامي والثاني هو النتيجة المادية والثالث هو العلاقة السببية بين السلوك والنتيجة

### أولاً: السلوك الإجرامي - استعمال طرق تدليسية-.

والطرق الإحتيالية التي تؤدي إلى جريمة الإحتيال والتهرب الضريبي لم تحدد من قبل السلطة التشريعية بل من قبل جابي الضرائب، بل اكتفى بالتدليل عليها بإبراز بعض الوسائل على سبيل المثال لا الحصر، وما يمكن ملاحظته تعدد النصوص الضريبية التي أوردت هذه الوسائل بتعدد القوانين الجنائية مع اختلافها باختلاف نوع الغش الضريبي ما اذا كان متعلقاً بالوعاء او تحصيل الضرائب كما سبق بيانه حيث تدور كل هذه الطرق المذكورة حول إعطاء بيانات غير صحيحة تؤدي الى إخفاء مبالغ خاضعة للضريبة حيث تعتبر اخلالاً بواجب الصدق الذي يفرضه الالتزام الضريبي في مختلف الإقرارات والوثائق الضريبية والمالية، كما يمكن ان يلجأ المكلف بالضريبة الى طرق أخرى من أجل الغش الضريبي ولو لم يقرها القانون<sup>2</sup>.

أوضحت معظم قوانين الضرائب الموضوعية المقصود بوسائل احتيالية معينة. حيث أن قانون الإجراءات الجنائية لم يعد ينص على تبيان هذه الوسائل التدليسية للغش الضريبي وهذا المر نستحسنه لأن القوانين الإجرائية من المفروض حسب أصول القواعد الجنائية ان تكون بعيدة عن مسألة التجريم وتترك ذلك للقوانين الموضوعية<sup>3</sup>.

وبالنسبة لقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة نصت المادة 192 / 2 منه على المقصود بالأعمال التدليسية خاصة، على سبيل المثال لا الحصر، وهي: إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ المالية او المنتوجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف كل شخص مدين به وخاصة المبيعات بدون فاتورة .

<sup>1</sup> عادل محمد، فريد قورة، المرجع السابق، ص 103.

<sup>2</sup> أحسن بوسقبة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، الجزء الأول، الطبعة الثامنة عشر، دار هومة، الجزائر 2015، ص 472.

<sup>3</sup> شرفاوي نصر الدين ' خصوصيات الجريمة الضريبية، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في علوم القانون، تخصص القانون الجنائي، جامعة الجزائر 1، سنة 2020/2021، ص 103.

## الفصل الأول..... الإطار المفاهيمي لجريمة التهرب الضريبي

تقديم مستندات مزورة، أو مزورة كأساس للحصول على تخفيض أو خصم أو إعفاء أو استرداد للقيمة المضافة أو للمطالبة بمزايا ضريبية لصالح فئات معينة من المدينين.

القيام عمدا بنسيان تقييد أو إجراء قيد غير صحيح ووهمي في الحسابات او في دفتر اليومية او في دفتر الجرد المنصوص عليهما في المادتين 9 و 10 من القانون التجاري او في الوثائق التي تحل محلها.

ينطبق هذا الحكم فقط على الإنتهاكات المتعلقة بالأنشطة التي تم إنهاء الحسابات من أجلها. جعل دافع الضرائب الدفع مستحيلاً أو خلق عوائق أمام تحصيل أي ضريبة أو رسوم مستحقة.

كل عمل أو فعل أو سلوك يقصد منه بوضوح تجنب أو تأخير في دفع كل او جزء من مبلغ الضرائب والرسوم كما هو مبين في التصريحات المودعة.

ممارسة نشاط غير قانوني يعتبر كذلك كل نشاط غير مسجل و/ أو لا يتوفر على محاسبة قانونية محررة، تتم ممارسته كنشاط رئيسي او ثانوي.

كما أضافت المادة 407 من نفس القانون المقصود بالوسائل التدليسية المتعلقة بجريمة الغش الضريبي في مادة التحصيل، وهي قيام المكلف بالضريبة بتنظيم اعساره او وضع عراقيل من خلال اللجوء الى طرق أخرى تحول دون تحصيل أية ضريبة او رسم مدين به. وعليه نجد أن جريمة التملص الضريبي يمكن ان تتعلق بجانب التحصيل ودفع الضريبة<sup>1</sup>

وفي مادة التسجيل نجد أن المناورات التدليسية كذلك متعددة، إخفاء في جزء من ثمن بيع عقارات او تنازل على محل تجاري او زبائن والفارق الناتج عن التبادل أو القسمة<sup>2</sup>.

كما جرمت المادة 119 من قانون التسجيل التخفيض في الكل أو الجزء من وعاء الضريبة او تصفيتها او دفعها، كمناورات الغش من خلال تنظيم اعساره او بعمل مناورات أخرى تعمل على عرقلة التحصيل لأي نوع من الضرائب أو الرسوم وبناءا على احكام هذه

<sup>1</sup> نصت مختلف القوانين الجبائية على جريمة المكلف بالضريبة المتعلقة بالتملص من دفع الضرائب، حيث نصت على هذه الجريمة المواد 64، 117 و 118 من قانون الرسوم على الأعمال، والمادة 34 من قانون الطابع.

<sup>2</sup> المادة 113 / 3 من قانون التسجيل، على ما يلي: 3 كل أخطاء في ثمن بيع عقارات او تنازل عن محل تجاري او زبائن والفارق الناتج عن التبادل او القسمة، يعقب عليه بغرامة تساوي ضعف الحقوق والرسوم المتملص منها من د ان تقل هذه الغرامة عن 100000، وبدفع الغرامة من قبل الأطراف المتضامنون ما عدا توزيعها بينهم بالتساوي .

## الفصل الأول..... الإطار المفاهيمي لجريمة التهرب الضريبي

المادة كذلك نجد أن هذه الجريمة المنصوص عليها في القانون لا يمكن الإقرار بوجودها أو متابعتها طالما كان المبلغ الضريبي المتملص منه تافها بحيث لا يفوق عشر مبلغ الضريبة وبالنسبة للرسم أقل من 1000 دج<sup>1</sup>.

وتجدر الإشارة إلى أن قوانين الضرائب المختلفة اتبعت نفس الأسلوب في تحديد طرق الإحتيال، حيث ورد ذكر الإحتيال في جميع هذه القوانين. من حيث المبدأ، يمكن ارتكاب جريمة التهرب الضريبي، مع العلم ان هذه الوسائل تختلف بحسب نوع ما إذا كان متعلق بمادة الوعاء أو بمادة التحصيل، كما تختلف بحسب بنوع الضرائب، فالوسائل التي تستعمل لارتكاب الغش الضريبي في الضرائب المباشرة ليست مطابقة تماما لتلك الوسائل المستعملة في الغش الضريبي في مجال الضرائب غير المباشرة.

وتجدر الملاحظة الى ان بعض الوسائل التدليسية تشكل في حد ذاتها جرائم قائمة بذاتها منصوص عليها في قانون العقوبات وفي قوانين جزائية أخرى، كجريمة تنظيم الإفلاس المنصوص عليها في القانون التجاري وجريمة ارتكاب جرم التزوير المنصوص عليها في قانون العقوبات ... الخ. مما يجعل مجال الإجرام الضريبي مجالا خصبا لبروز ظاهرة تنازع القوانين الجنائية وظاهرة التعدد المعنوي للجرائم<sup>2</sup>.

### ثانيا: النتيجة المادية وهو التملص من الضريبة.

ويقصد به التملص من كل أو جزء في الوعاء الضريبي عن طريق التهرب من تحديد أساس الضريبة وربطها، اذ الأصل ان ربط الضريبة هو الذي يحدد المبلغ الذي يلزم المسؤول بأدائه ويتحقق ذلك حينما يقوم الملزم بالضريبة بإخفاء كل المنتجات الخاضعة للضريبة أو بعضها أو حينما يقدم اقرارا غير صحيح<sup>3</sup>.

<sup>1</sup>المادة 119 من قانون التسجيل، فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة، يعاقب كل من تملص او حاول التملص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة او تصفيتها او دفع الضرائب والرسوم التي يخضع لها باستعمال طرق تدليسية، بغرامة جزائية تتراوح من 5000 دج إلى 20000 دج، وحبس من سنة الى خمس سنوات او بوحدة من هاتين العقوبتين فقط .

<sup>2</sup>شرفاوي نصر الدين، خصوصيات الجريمة الضريبية، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه علوم في القانون، تخصص قانون جنائي، جامعة الجزائر 1، كلية الحقوق، سنة 2021/2020، ص 108.

<sup>3</sup>أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص والجرائم الاقتصادية وبعض الجرائم الخاصة، دار هومه، الجزائر الطبعة الثانية، د سنة طبع، ص 389 .

## الفصل الأول..... الإطار المفاهيمي لجريمة التهرب الضريبي

يحكم السوابق القضائية على المخالفة الضريبية بشكل مختلف، لأن هناك من يعتقد أنها لا تتطوي على أي تغيير في العالم الخارجي ، أنه ليس له عواقب عليهم ولا يظهر فقط في موقف سلبي معين ، والذي يتمثل في تعليق التنفيذ، وهو التزام يفرضه التشريع الضريبي، حيث تعتبر معظم المخالفات الضريبية ناتجة عن الخطر وليس الضرر، وعليه لا يجوز للمكلف بالضريبة أن يتحجج بانه لم يلحق الضرر بخزينة الدولة، فتعريض مصلحة الخزينة العامة للخطر يكفي لقيام الجريمة وعليه تعتبر من خصوصيات معظم الجرائم الضريبية انها من جرائم الخطر ولا نتيجة لها<sup>1</sup>.

على عكس هذا الرأي، يجادل البعض بأن المخالفة الضريبية يجب أن يكون لها عواقب جنائية لأن هذا شرط أساسي لحدوث الضرر وأن جريمة التهرب الضريبي هي جريمة ضرر وليست خطيرة، ضف إلى ذلك من مقتضيات توقيع العقاب الجنائي هو تحديد المبلغ المتملص منه بدقة، وهذا الأمر غير مستساغ في حالة عدم حدوث النتيجة الإجرامية<sup>2</sup>.

نستنتج مما سبق أن استعمال الطرق التدليسية يكفي لقيام جريمة التهرب الضريبي، فضلا عن العقوبات الجنائية المطبقة، يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء الى اعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة او حق أو رسم خاضع له أو تصفيته، كليا أو جزئيا ... فقد جرمت هذه المادة كل محاولة في التملص الكلي أو الجزئي من الضريبة سواء حدثت النتيجة أو لم تحدث.

### ثالثا: العلاقة السببية بين السلوك الإجرامي والنتيجة.

لا يخرج قانون الضرائب عن المبادئ العامة للقانون الجنائي فيما يتعلق بضرورة وجود علاقة سببية في جريمة التهرب الضريبي، كما هو الحال في الجريمة بشكل عام، وعليه لا تقوم جريمة الغش الضريبي إذا كان الغش الجنائي في مادة الوعاء لم يكن نتيجة استعمال الطرق الإحتيالية، وإنما كان نتيجة خطأ وقعت فيه الإدارة الضريبية في ربط الضريبة.

<sup>1</sup> أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، مصر 1990، ص 122.

<sup>2</sup> الطالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان الأردن، سنة 2008 ، ص ص 91-

### 3) الركن المعنوي:

إن الركن المعنوي في جريمة التهرب الضريبي لا يخرج عن القواعد العامة من حيث وجوب توافره لا سيما أن هذه الجريمة عمدية، حيث يتطلب فيها وجود القصد الجنائي العام بحيث يكون مرتكب الجريمة عالماً بارتكابه فعلاً من أفعال الاحتيال ومن شأنه أن يؤدي إلى التملص الكلي أو الجزئي من الضريبة بمجرد الخطأ أو الغلط المادي دون قصد عمداً لا يكون قصداً جنائياً<sup>1</sup>.

تفترض الجريمة الجنائية أيضاً وجود عملية احتيال محددة، الإحتيال للتهرب من ضريبة دافع الضرائب كلياً أو جزئياً والتهرب من ممارسة حق الحكومة في الإضرار بمصالح الخزنة<sup>2</sup>.

### أولاً: القصد الجنائي العام.

ويعرف بأنه إرادة الخروج عن القانون بعمل أو إمتناع عن عمل، أو هو إرادة الإضرار بمصلحة يحميها القانون يفترض العلم به عند الفاعل<sup>3</sup>.

والهدف هو إدانة المؤلف برغبته في ارتكاب جريمة جنائية مع العلم بالأساس القانوني. القصد الجنائي العام في هذه الجريمة هو افتراض أن الجاني علم أنه ارتكب عملية الاحتيال، وهو التهرب ومحاولة التهرب من كل أو جزء من الضريبة أو الرسوم في التنفيذ والبت، والمعرفة وعدم مشروعية الحدث والأفعال المرتكبة<sup>4</sup>.

كما يتطلب القصد العام توفر عنصر الإرادة، أي اتجاه إرادة الجاني إلى الاحتيال وإيقاع الإدارة الضريبية في الغلط<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> الحسن بوسقيمة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص الجزء الثاني، الطبعة العاشرة، دار هومه الجزائر 2009، ص 474.

<sup>2</sup> محمد بلول، التهرب الضريبي وآليات مكافحته، مذكرة لنيل شهادة ماستر في الحقوق، تخصص قانون أعمال، جامعة الوادي، قسم حقوق، سنة 2016/2017، ص 28.

<sup>3</sup> فرج رضاء، شرح قانون العقوبات الاحكام العامة للجريمة، الشركة الوطنية للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الجزائر 1976، ص 204.

<sup>4</sup> نور الدين عشي، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة ماستر في الحقوق، تخصص قانون جنائي للأعمال جامعة ام البواقي، قسم، حقوق، سنة ج 2015/2016، ص 28.

<sup>5</sup> أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة 1999، ص 17.

### ثانيا: القصد الجنائي الخاص.

والهدف من ذلك هو إرشاد الجاني إلى استعدادة لإرتكاب جريمة جنائية مع معرفة الأساس القانوني. إن الشعور أو المصلحة التي تدفع الجاني لارتكاب الجريمة أمر حاسم في دافع الجريمة<sup>1</sup>. فلا بد ان يكون الدافع او الباعث على ذلك هو التملص من الضريبة كلها أو بعضها وحرمان الخزينة العمومية من استيفاء حقها<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> قرموش ليندة، المرجع السابق، ص 37 .

<sup>2</sup> عزوز سليمة، الآليات القانونية لمواجهة التهرب الضريبي في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه ل. م. د، تخصص قانون جنائي للأعمال، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، كلية الحقوق ، سنة 2019/2018، ص 126 .

### المبحث الثاني: أساليب وآثار جريمة التهرب الضريبي.

يبحث دافع الضرائب عادة عن طرق جديدة للتخلص من العبء الضريبي كلياً أو جزئياً، فقد كان سابقاً متعلقاً بالمستوى الحرفي فقط أما الآن فقد تنوعت أساليبه بصورة ملحوظة وذلك راجع إلى براعة وتفنن المكلفين بالضريبة في التخلص منها، غير أن هذه الأساليب الإحتيالية قد أثرت سلباً على كل القطاعات مالياً واقتصادياً وحتى اجتماعياً.

### المطلب الأول: أساليب التهرب الضريبي

تعددت أساليب التهرب الضريبي واختلفت من دافع ضريبة لآخر ومن نشاط إلى آخر. نظرًا لأنه أصبح من المستحيل حسابها بدقة، تم الكشف عن ثلاث من هذه الطرق، التحايل القانوني، وكذا التحايل عن طريق التحايل المحاسبي .

### الفرع الأول: التهرب عن طريق التحايل المادي.

يلجأ الممول إلى أشكال وأساليب أخرى من الإحتيال الضريبي، بحيث يمتنع في الإقرار الذي يقدمه إلى إدارة الضرائب عن التصريح بجزء أو كل مبيعاته أو منتجاته ومواده الأولية، وهذه عملية تحايل مادي ومن جهة أخرى يمكن أن ينصب التحايل في قالب قانوني أي بمعنى أن المكلف لا يخرج القانون لكنه يتحايل فيه حتى يستفيد من وضعية أكثر امتيازاً تسمح له أن يخضع لضريبة أقل<sup>1</sup>.

وفى هذه الحالة يقوم المكلف بالضريبة بإخفاء سلعته لكي لا تصل إليها الإدارة

الجبائية ونميز حالتين من الاخفاء:

أولاً: الاخفاء الجزئي: تتميز هذه التقنية بحقيقة أن دافع الضرائب يخفي جزءاً من البضائع والبضائع التي من المفترض أن تخضع للضريبة، ليعاد بيعها بعد ذلك بطريقة غير شرعية للسوق الموازية، زمن بين الصور التي يتجسد فيها الاخفاء الجزئي:

- عدم احترام المكلف لمقاييس الإنتاج المحددة من طرف القانون.

<sup>1</sup> رجال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير مؤسسات صغيرة ومتوسطة، جامعة ورقلة، سنة 2007، ص 66.

## الفصل الأول..... الإطار المفاهيمي لجريمة التهرب الضريبي

- إخفاء المكلف لجزء من البضائع المستوردة بهدف التخلص من دفع الرسوم الجمركية<sup>1</sup>.

ثانيا: الإخفاء الكلي.

يلجأ المكلف الى ممارسة أنشطة دون علم الإدارة الجبائية بذلك مستغلا ضعف الرقابة الجبائية حيث يقوم بإنشاء مصانع صغيرة في أماكن أهلة بالسكان أو في مناطق ريفية يصعب الوصول إليها والإنتاج المحصل من هذه الوحدات الخفية يتم بيعه دون فواتير في السوق السوداء<sup>2</sup>.

الفرع الثاني: التهرب عن طريق التحايل القانوني

وهو التحايل الأكثر استعمالا وتنظيما والارقي تقنية، فلقد عرفه Bruno على انه العملية التي من خلالها يتم خلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية، حيث يعتمد المكلف على مستشارين قانونيين يقومون بابتكار طرق جديدة واقل تكلفة ويظهر ذلك من خلال:

أولا: تكييف وتصنيف الحالات القانونية

يتطلب هذا النوع من التلاعب معرفة خاصة في الجانب الجبائي، ومختلف الصيغ القانونية المتعلقة به فيعمل المكلف على تزييف الواقعة القانونية الخاضعة للضريبة الى وضعية اخرى تكون معفاة او خاضعة لضريبة اقل<sup>3</sup>.

ثانيا: العمليات الوهمية.

يتمثل هذا النوع من الإحتيال الشائع استخدامه في مجال ضريبة القيمة المضافة ، في قيام دافع الضرائب بإنشاء فواتير مزورة لعمليات الشراء والبيع التي تتيح له الاستفادة من حقه في الخصم على المشتريات ، على افتراض أن الضريبة خاضعة للضريبة. دراسات تستند إلى مقارنة القيود المحاسبية مع المستندات الداعمة المقدمة، ولأجل ذلك فان المتهربين

<sup>1</sup> محمد بلول، التهرب الضريبي واليات مكافحته، مذكرة لنيل شهادة ماستر في الحقوق، تخصص قانون أعمال، جامعة الوادي، قسم، حقوق، سنة 2016/2017، ص 19.

<sup>2</sup> عبد الغفور هلايلي، اليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر في الحقوق، تخصص قانون إداري جامعة محمد خيضر، بسكرة سنة 2016، ص31.

<sup>3</sup> نور الدين عشي، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون جنائي للأعمال، جامعة ام البواقي، قسم حقوق، السنة 2015/2016، ص 36.

## الفصل الأول..... الإطار المفاهيمي لجريمة التهرب الضريبي

يقومون بتأسيس نظام تهرب قائم على كتابات حسابية متناقضة فيما بينها وتبريرها بفواتير وهمية وهذا ما يسمح بالاستفادة من تخفيض الرسم على القيمة المضافة الخاص برقم الأعمال<sup>1</sup>.

### الفرع الثالث: التهرب عن طريق التحايل المحاسبي

يُلزم القانون المكلف بتقديم إقرارات وإقرارات بأنشطته ودخله عن كل سنة ضريبية، وكذلك تقديم مستندات مختلفة مثل الفواتير ودفاتر الأعمال. يقوم مكتب المحاسبة بتحديد الضريبة المستحقة بناءً على الضمانات المقدمة، في حين ان المكلف يعمل على تشكيل الحسابات على الصورة التي تخلصه من الجزء الأكبر من الضريبة<sup>2</sup>.

يعتمد عمل إدارة الضرائب على إقرارات الأرباح المعدة كجزء من المشروع. ومن الواضح أن النظام المحاسبي يوفر هذه البيانات حيث أنه نظام قياس وتقرير يعتمد على تسجيل وصيانة والحد من تدفق الأموال إلى المؤسسة. تعتبر المحاسبة أساس المراجعة لإدارة الضرائب، والتي تقارن تقريراً ومستندات محاسبية مقدمة للتحقق من صحتها، فالمكلف البارح يبحث دوماً عن وضع يتم فيه مطابقة القيود المحاسبية فيما بينها من الناحية المحاسبية، وكذا بينها وبين المستندات الثبوتية المظلة إذ ان الوثائق المحاسبية سلاح ذو حدين يمكن استعمالها كدليل لمختلف التصريحات التي يقوم بها الممول<sup>3</sup>.

### أولاً: تضخيم التكاليف

أعطى المشرع الجزائري للمكلف الحق في اقتطاع جميع التكاليف المتعلقة بنشاطه من الوعاء الضريبي، غير أن المكلف يقوم بالمبالغة في تضخيم هذه الأعباء وذلك من أجل التخلص من أكبر قدر من الضريبة. لكن المشرع قيده بشروط عددها في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة<sup>4</sup> وهي:

<sup>1</sup> قرموش ليندة، المرجع السابق، ص 41.

<sup>2</sup> منصور رحمانى، القانون الجنائي للمال والأعمال، الجزء الأول، دار العلوم للنشر والتوزيع، د طبعة، عناية 2012، ص 148-149.

<sup>3</sup> سهام كردودي، المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، جامعة بسكرة، قسم علوم التسيير، السنة 2008/2009، ص 81.

<sup>4</sup> عطات تواتية، الرقابة الجبائية كأداة في محاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة ماستر في المالية والمحاسبة، تخصص التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير، جامعة مستغانم قسم المالية والمحاسبة، السنة 2017/2018، ص 39.

## الفصل الأول..... الإطار المفاهيمي لجريمة التهرب الضريبي

- أن يكون توظيف هذه الأعباء في صالح نشاط المؤسسة.
- أن تكون هذه الأعباء ذات علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة.
- أن تكون مبررة بوثائق رسمية.
- أن تكون في حدود السقف المحدد قانونا.

ويستخدم في ذلك عدة تقنيات منها:

- إن أسلوب العمال الوهميين الذي يلجأ فيه دافع الضرائب إلى تسجيل الأجور والرواتب في كشوف المستخدمين غير الموجودة على الإطلاق، يسمح لهذه الأجور والرواتب بزيادة الضريبة وبالتالي تقليل مقدار الضريبة. وهناك أيضا حالة الرواتب المسجلة من طرف المؤسسة لصالح اشخاص حقيقيين من المفروض ان يقوموا بأداء اعمال داخل المؤسسة ولكن في الواقع لم يقوموا بأي نشاط كما يتم في بعض الأحيان تسجيل أجور ومرتببات بمبالغ كبيرة لأشخاص موجودين فعلا داخل المؤسسة لكنهم يؤدون اعمال ثانوية لا غير<sup>1</sup>.

- تقنية المصاريف والنفقات الغير المبررة: سمح المشرع للمكلف بخضم بعض الضرائب المتعلقة بنشاط المؤسسة، ولكن في بعض الأحيان يستخدم المكلف هذه الإمكانية لتسجيل ضرائب أخرى غير مرتبطة بنشاط المؤسسة، أي نفقات ومصاريف متعلقة بمالكي او مسيري المؤسسة،

وذلك بهدف تخفيض الأعباء المتعلقة بالإستغلال، كمثال على ذلك: صيانة سيارة خاصة بأحد مسيري المؤسسة وتسجيل النفقات باسم المؤسسة<sup>2</sup>.

- تقنية الإهلاك: الإهلاك هو التدرجي الذي يطرأ على الأصول الثابتة العينية بفعل الزمن، ونتيجة لإستخدامها في العمل والإنتاج وتعتبر أعباء قابلة للخضم، والإهلاك ثلاثة:

أنواع: خطي، تنازلي، تصاعدي.

<sup>1</sup> محمد عباس محرز، نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الإقتصادي المغاربي، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الإقتصادية، معهد العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة الجزائر 2006/2005، ص76.

<sup>2</sup> جلال مرزوقة، مساعدة فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبي، -دراسة حالة بمركز ضرائب ولاية البويرة-، مذكرة لتليل شهادة ماستر، تخصص مالية المؤسسة، جامعة البويرة، قسم المالية والمحاسبة، سنة 2018/2019، ص 14.

### ثانيا: تخفيض الإيرادات

يعتبر هذا هو الشكل الأكثر شيوعاً، حيث يلجأ دافع الضرائب إلى عدم الإبلاغ عن كل أو جزء من الدخل الذي يشكل حساب الدخل الخاضع للضريبة، وهي طريقة تقتصر على من يمتلكون سجلات محاسبية سواء أكان ذلك اجباري بموجب رقم أعمالهم الذي يفرض عليهم الدخول في نظام التصريح الحقيقي أو الاختياري بمحض إرادتهم، فالإيرادات التي لم تسجل عمداً في الدفاتر المحاسبية قد تكون<sup>1</sup>:

- ثمن صفقات بيع سلع أو مبلغ ناتجة عن تخفيضات على رقم الأعمال تتم نقداً بين المورد والزبون مما لا يترك أي أثر لوجودها في السجل المحاسبي في حساب الإيرادات ويسجلها الزبون على أنها نفقات.
- تخفيض الإيرادات الناتجة عن المبيعات (رقم الأعمال) وذلك لعدم تقييدها حسابياً (البيع دون فاتورة) المسح آثار العمليات المحققة.

### المطلب الثاني: آثار جريمة التهرب الضريبي

تعددت الآثار السلبية للتهرب الضريبي ولم تنحصر هذه الآثار في مجال واحد بل مست جميع القطاعات المالية والإقتصادية والإجتماعية.

### الفرع الأول: الآثار الإقتصادية

التهرب الضريبي له تأثير خطير للغاية على إنتاجية الإقتصاد. من ناحية أخرى ، يؤدي وجود العديد من الفرص للتهرب الضريبي في سياق نشاط معين إلى حقيقة أن الأشخاص والأموال تتجذب إلى هذا النشاط ، حتى لو لم يكن ذلك مفيداً للدولة، أي حتى لو كانت الإنتاجية الإجتماعية منخفضة بالنسبة لغيره من أوجه النشاط التي لا تتوافر فيها أو تقل فيها هذه الإمكانيات ومن ناحية أخرى يخل التهرب الضريبي بشروط المنافسة بين المشاريع فهو لا يسمح بانتصار المشاريع الأكثر كفاءة أو الأكثر فائدة بالنسبة للدولة والأفضل تجهيزاً والأحسن تنظيماً حسب ما يقضي به منطق الإنتاجية، بل على العكس يعطي فرصة الإلتصاف للمشاريع الأكثر قدرة على التهرب من الضرائب، وتتمثل هذه الآثار فيما يلي:

- ارتفاع معدلات الضرائب وأسعارها.

<sup>1</sup> منصور رحمانى، المرجع السابق، ص 151.

- إعاقة المنافسة الإقتصادية.
- إعاقة التقدم الإقتصادي.
- ظهور ازمة رؤوس الأموال.
- زعزعة الإستقرار الإقتصادي<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: الآثار المالية

تعتبر الضرائب من أهم موارد الخزينة العامة، وفقدان أجزاء كبيرة من هذه الموارد بسبب الاحتيال الضريبي يضر بالخزينة العامة وميزانيات الجماعات المحلية، سواء على مستوى البلديات أو الولاية. سبب اجتماعي يساهم مخالفة لمبدأ العدالة الإجتماعية، وانخفاض الدخل القومي والفردى، وعجز في الميزانية العامة للدولة بشكل يدفع الدولة للبحث عن مصادر تمويلية أخرى هذا العجز كالقروض الداخلية او الخارجية التي يترتب عنها عدة انعكاسات سلبية في حالة عدم سدادها، حيث يشكل ذلك عبئ ثقيل على الدولة، ويترتب عن التأخير في دفعها ارتفاع نسبة الفائدة التي تترتب عن الدين العام واستمرار ذلك لمدة طويلة يؤدي لفقدان الثقة في الدولة بسبب تراكم الفوائد المترتبة عن الدين العام بشكل يهدد سواء المستقبل الإقتصادي او السياسي للدولة<sup>2</sup>.

### الفرع الثالث: الآثار الإجتماعية

تعتبر الضرائب من أهم وسائل إعادة توزيع الثروة الوطنية، إلا أن التهرب الضريبي له تأثير معاكس لما له من أثر إجتماعي سلبي للغاية، حيث تظهر اللامساواة الإجتماعية بين افراد المجتمع الواحد اذ يتحمل البعض عبئ الضريبة بأكملها في حين يتهرب منها الآخرون، ونقع فيما يسمى باختلال العدالة الضريبية<sup>3</sup>، بحيث هناك بعض الممولين الذين يدفعون التزاماتهم الضريبية، والبعض الآخر لا يدفع، مما يضعف الترابط الإجتماعي من جهة، ويضعف قدرة الدولة على الإنفاق على بعض الجوانب الإجتماعية مثل: الصحة التعليم والخدمات الإجتماعية، مما يترك اثرا سلبيا على التنمية البشرية من

<sup>1</sup> قرموش ليندة، المرجع السابق، ص 45.

<sup>2</sup> بولوجة نادية، النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص قانون الجنائي للأعمال جامعة تيزي وزو، قسم حقوق السنة ج 2016/2015، ص38.

<sup>3</sup> نور الدين عشي، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في الحقوق، تخصص قانون جنائي للأعمال، جامعة ام البواقي قسم الحقوق السنة 2016/2015، ص 39.

## الفصل الأول..... الإطار المفاهيمي لجريمة التهرب الضريبي

جهة أخرى، ومن بين الآثار السلبية أيضا، إنتشار الفساد في المجتمع، خاصة في ظل ضعف الإجراءات الردعية الشيء الذي يدفع الى محاولة الإقتداء بالمتهربين حتى يكونوا سواء<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب الطبعة الأولى، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان 2011، ص 128.

## الفصل الأول..... الإطار المفاهيمي لجريمة التهرب الضريبي

### خلاصة الفصل:

جريمة التهرب الضريبي هي من الجرائم التي تعتبر من أخطر الجرائم التي تتخرب بالإقتصاد الوطني، وتهدد مستقبل الأفراد وتساهم في خلق المشاكل الإقتصادية على الأخص والمشاكل الإجتماعية، وغيرها على العموم، وخاصة وأنها في كثير من الأحيان تنطلق من فكرة تخدم المصلحة الشخصية، ألا وهي أن المكلفين بها غير ملزمين بدفع مستحقاتهم الضريبية، سواء بقصد أو غير قصد.

## الفصل الثاني

### آليات مكافحة التهرب الضريبي

**تمهيد:**

نتيجة للآثار السلبية التي تفرزها جريمة التهرب الضريبي، والضرر الجسيم الذي تلحقه بالإقتصاد الوطني، كالتضخم وغيرها...، وتهدد مستقبل الأفراد والجماعات، كان لزاما على المشرع الجزائري التصدي لهذه الجريمة الإقتصادية التي من شأنها خلق مشاكل على جميع الأصعدة الحياتية، حيث عمد المشرع الجزائري إلى إيجاد آليات رقابية، ووقائية ، وأخرى عقابية.، هاته الآليات أو القواعد التجريبية تتلائم مع طبيعة الجرم الإقتصادي المتمثل في التهرب الضريبي.

### المبحث الأول: آليات تفعيل أداء المنظومة الضريبية

يتم منع التهرب الضريبي بمحاولة القضاء على أسبابه، وتبسيط النظام الضريبي، وزيادة كفاءة الإدارة المالية، باستخدام وسائل تقدير الأسس الضريبية التي تمنع التهرب الضريبي، أو على الأقل تقلل من احتمالاته، والعمل على إزالتها للقضاء عليها. التوترات بين الإدارة ودافع الضرائب وتوعيته بمسؤوليته الضريبية مع التحكم الجيد. تعتبر الرقابة الضريبية من أهم وسائل الكشف عن التهرب الضريبي.

بالإضافة إلى الدور الإيجابي الذي يلعبه التعاون الداخلي، د لتبادل المعلومات حول دافعي الضرائب الذين يتهربون من الضرائب ويرسلون أموالهم إلى خارج الولاية، سنتناول كل هذه النقاط في دراستنا حول هذا الموضوع.

### المطلب الأول: الآليات الوقائية لمكافحة التهرب الضريبي

تسعى الدول جاهدة إلى مكافحة هذه الظاهرة بالوسائل المختلفة التي تتبلور في المعالجة والقضاء على أسباب التهرب ذاتها<sup>1</sup>.

### الفرع الأول: على مستوى المكلف بالضريبة

تعتمد فرص نجاح أي نظام ضريبي بشكل أساسي على مستوى الوعي الضريبي للمكلف وثقافته الضريبية، بالإضافة إلى مستوى إيمانه بأهمية الضريبة في تمويل الخزينة في تنفيذ البرامج الحكومية التي تعود بفوائد جماعية على النطاق. من إيمانه وكذلك مستوى العدالة، لأن تبعية التهرب الضريبي لا تكمن فقط في التشريع المالي والإدارة، ولكن أيضاً في دافع الضرائب، ومنه يحاول الإصلاح الضريبي دائماً كسب ثقة وجودة ولتخفيف حدة التوتر بينه وبين الإدارة<sup>2</sup>.

ولكي نتحدث عن الحضارة الضريبية، يجب أن يصل مستوى المواطنة إلى مشاركة المواطن في تكوين الثروة الوطنية وإحترام القوانين واللوائح من أجل الوفاء بالتزاماته الضريبية بشفافية وله وعي ضريبي مرتفع.

<sup>1</sup> عبد المجيد قدي، المرجع السابق، ص 129.

<sup>2</sup> علام ليلة، المرجع السابق، ص 69..

محاربة التهرب الضريبي على المستويين المحلي والدولي من خلال القضاء على اختلال العوامل الذاتية المتعلقة بالمكلف نفسه والتي دفعت في البداية إلى التهرب من دفع الضرائب. يمكن تحقيق هذا العلاج بالطرق التالية:

1. لجوء المشرع والإدارة الضريبية إلى العمل على منع قيام الشخصية المتهربة من الضريبة ابتداء.

2. العمل على تخفيف العبء النفسي للضريبي للمكلف من خلال تنمية وعيه الأخلاقي والمالي ، وتوضيح أهمية الضرائب في تمويل عملية التنمية وتحقيق رغبات الناس، ورفع شعور المكلف بالأهمية. الضرائب كتعبير عن التضامن الإجتماعي بين أفراد المجتمع نفسه، مما يجعلهم يشعرون بأن دفع الضرائب هو التزام أخلاقي وليس قانونياً، ويلعب الإعلام دوراً مهماً في تنمية الوعي بأخلاق دافعي الضرائب وتصحيح معارفهم لتقدير خدمات الدولة.

أو قد يتم ذلك عن طريق التوسع في تطبيق طريقة حجز الضرائب من المنبع فقد ثبت عملياً انخفاض العبء النفسي للضرائب التي تتم جبايتها بالحجز من المنبع .

3. بالنظر إلى عنصر القانون الجنائي بإعتباره العنصر الرادع الرئيسي للتهرب الضريبي، لا يكفي فرض عقوبات على دافعي الضرائب الذين يتهربون من إلتزاماتهم الضريبية، ولكن هذه العقوبات يجب أن تكون صارمة ورادعة ، بحيث تصل ، على سبيل المثال ، إلى الحد من العقوبة التقييدية حرية.

### **الفرع الثاني: على مستوى التشريع الضريبي**

يلعب التشريع الضريبي دوراً أساسياً في مكافحة التهرب الضريبي. لذلك، من الضروري العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بتصفية الضرائب وتحصيلها، وكذلك على تشكيل التشريعات الضريبية بطريقة يسهل فهمها، بما في ذلك دافعي الضرائب<sup>1</sup>.

إن الصياغة الجيدة للقانون تسهل على دافعي الضرائب فهمه، وبالتالي يجب أن يتسم بالبساطة والوضوح والمرونة، لأن صياغة قانون الضرائب تلعب دوراً أساسياً في نجاح أو فشل أي نوع من الضرائب.

<sup>1</sup> دراز حامد عبد المجيد، وحجازي (المرسي السيد) المالية العامة، جامعة بيروت العربية، 2003، ص 272.

يجب تأكيد دور المشرع الضريبي في منع المكلف من الإفلات من التزاماته الضريبية كلياً أو جزئياً وذلك من خلال بعض الوسائل منها:

1. العمل على إستقرار النظام الضريبي : فاستقرار القوانين الضريبية يخفف عبئ الضريبة على المكلفين ويضفي على التزامهم نوعاً من القناعة والرضا .

2. مراعاة المبادئ العامة في فرض الضرائب لأنه بقدر احترام المشرع لقواعد العدالة والعمومية والمساواة في الضرائب التي يفرضها يكون احترام المكلفين للقانون والالتزام بأداء هذه الضرائب.

3. تحقيق التنسيق التشريعي سواء بين نصوص التشريع الضريبي أو بينها وبين نصوص التشريعات الأخرى.

4. المساواة : ويقصد بالمساواة أمام الضرائب تحمل الأفراد لأعباء ضريبية متساوية والمقصود هنا أعباء الضرائب كلها وليس بعضاً منها<sup>1</sup>.

### **الفرع الثالث: الآليات الوقائية على مستوى الإدارة الجبائية**

بما أن الإدارة الضريبية هي الهيئة التنفيذية لجميع القوانين الضريبية والإجراءات القانونية، فمن أجل أداء مهامها الأساسية، فإنها بحاجة إلى هيكل إداري فعال وحديث يلبي متطلبات العصر الحديث. عند تحصيل الضرائب ومراقبة أدائها السليم والإبلاغ عن جميع الدخول الحقيقية ومكافحة التهرب الضريبي بجميع أشكاله، ولتحقيق هذه الأهداف، يجب العمل على المجالات ذات الأولوية التالية:

#### **1-تحسين الإمكانيات البشرية**

أصبح من الضروري إتخاذ الإجراءات اللازمة لتحسين مستوى الإدارة الضريبية من خلال التحسين النوعي والكمي للقدرات البشرية، وتشكيل الهياكل المتخصصة، وتحسين الكفاءة والأداء.

وبالتالي فإن عددًا كافيًا من الموظفين الذين يتقاضون رواتب لائقة يتم تزويدهم بإدارة فعالة وفعالة تحميهم من المشقة والإغراء وتخلق ظروفًا موضوعية لأخلاقيات العمل والريحية<sup>1</sup> التامة وعليه يستوجب اتخاذ التدابير المتمثلة:

<sup>1</sup> العلي عادل فليح، المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، الطبعة الأولى، 2003، ص 124.

- فتح مدارس متخصصة في المجال الضريبي عبر مختلف ولايات الوطن وكذلك رسكلة الموظفين ووضع برامج تكوينية تتماشى مع التشريعات الجديدة والتغيرات التي يشهدها النظام الضريبي.

- تكوين إطارات متخصصة على مستوى المديرية الولائية للضرائب.

- تنظيم ملتقيات سنوية لموظفيها تهدف إلى إعلامهم بالتغيرات الجبائية الجديدة التي يأتي بها كل قانون مالية أو قانون مالية تكميلي من كل سنة حتى يسهل على الموظفين تطبيق الإجراءات الضريبية بطريقة صحيحة وأداء أحسن لمهامهم.

- يجب التكفل بالأوضاع المادية للموظفين وذلك بتحسين أجورهم وتخصيص مكافآت تشجيعية وكذلك من أجل سد منافذ الإغراءات المقدمة لأننا نجد أنهم يتلقون رواتب زهيدة إذا ما قارناها بالأخطار التي يتعرضون إليها أثناء ممارسة نشاطهم لهم .

- وضع أسس جديدة من أجل ترقية الموظفين وهذا من أجل تحفيزهم على العمل وبالمقابل فرض عقوبات صارمة على من يقوم بسلوكيات غير مشروعة ومنافية لأخلاقيات المهنة مثل الرشوة.

- توفير الحماية اللازمة للموظفين من أجل ضمان السير الحسن لمهامهم وتدخلاتهم خاصة القائمين بعملية التحصيل أو عملية الرقابة الجبائية حتى لا يكونوا عرضة للاعتداء.

- للتخصص كذلك جانبه الهام في مكافحة التهرب الضريبي فلا يمكن إسناد مهمة البحث المحاسبي إلى موظف حامل الشهادة ليسانس في الحقوق كما لا تسند مهمة الإجراءات المتعلقة بالمنازعات الضريبية إلى مختص في الإقتصاد.

## 2-تحسين الأداءات الإدارية:

لا يمكن للتشريعات الضريبية أن تحقق أهدافها المرجوة إلا إذا تم تكليف إدارة ضريبية فعالة بتطبيقها وتنفيذها. إذا لم تستطع إدارة ضريبية فعالة تحويل ضريبة رديئة إلى ضريبة جيدة، يمكن للإدارة غير الفعالة أن تحول أفضل الضرائب إلى أسوأ. تصبح نصوص القانون حبراً على الورق أو مادة عديمة الروح.

<sup>1</sup> الكثيري مصطفى، النظام الجبائي والتنمية الإقتصادية في المغرب، دار النشر المغربية، الدار البيضاء، 1985، ص

لذلك يجب إنشاء إدارة ضريبية على درجة عالية من الكفاءة والخبرة والمعاملة الجيدة، إما عن طريق تعزيز عناصر الإدارة الضريبية، سواء من خلال الترويج لعناصرها مادياً أو معنوياً، أو من خلال منح إدارة الضرائب الحق في الإطلاع على وثائق وسجلات المكلف وهذا يمكن أن يساعد في فحص وضعه المالي الصادق ومن ثم السماح له بالإسناد الصحيح، وقد تم اعتماد هذه الطريقة من قبل المشرع الضريبي السوري في المادة 26 من قانون ضريبة الدخل رقم 24 لسنة 2003.

أما بالنسبة لإعادة تنظيم مصالح الإدارة الجبائية وتطويرها حتى تتماشى مع الإصلاحات الإقتصادية اتخذ المشرع الجبائي في هذا المجال بعض التعديلات الهيكلية على المستوى المحلي والمركزي وذلك بموجب المرسوم التنفيذي رقم 90-190 المؤرخ في 23 جوان 1990 المتعلق بتنظيم الإدارة المركزية لوزارة الإقتصاد وذلك بتحويل الإدارة المركزية إلى المديرية العامة للضرائب ومن جهة أخرى إنشاء تسع مديريات جهوية بموجب المرسوم التنفيذي 91-60 المؤرخ في 23 فيفري 1991، كما تم إنشاء كذلك مديريات فرعية على مستوى المديرية الولائية وكل هذه التعديلات من الناحية الهيكلية من أجل تنظيم السير الحسن للإدارة الضريبية وضمان سلامة تطبيق التشريعات الضريبية وهو التنظيم معمول به إلى يومنا هذا.

### 3-تحسين الإمكانيات المادية:

إن الإدارة الضريبية تعاني أثناء ممارسة مهامها من عدة مشاكل مادية تتمحور في النقاط التالية:

أ -توفير مقرات إدارية مجهزة بالمرافق الضرورية للعمل متطورة تتجاوز ومقتضيات العصر<sup>1</sup>.

ب -تجهيز الإدارة الضريبية بالإعلام الآلي لأنه أصبح ضرورة حتمية.

ج -توفير وسائل النقل الكفيلة بتلبية حاجيات الموظفين لتأدية مهامهم لأنها تستوجب عليهم في غالب الأحيان التنقل والتحقيق الميداني من أجل البحث عن المادة الضريبية أو تحصيل الضريبة.

<sup>1</sup> حمد عباس محرزى، المرجع السابق، ص 123.

### الفرع الرابع: الآليات الوقائية في الميدان الإقتصادي

هناك حاجة لإصلاح رؤية الملاذات الضريبية التي تحرم الدولة من الإيرادات الكبيرة وتسمح أيضًا بإعادة استخدام الأموال القذرة في الإقتصاد الحقيقي من خلال تدابير عقابية للدولة مثل منظمة للتعاون والتنمية الإقتصادية. وضع دليلاً حول كيفية تحديد متهرباً من الضرائب كخطوة أولى في القضاء على غسل الأموال والتهرب الضريبي ومكافحة ومنع التهرب الضريبي من خلال معالجة قضيتين رئيسيتين:

1- العمل على مجابهة وتضييق نطاق الإقتصاد الخفي في الدولة، وتشجيع المكلفين على الإنخراط في صفوف الإقتصاد الرسمي، بما يحققه ذلك من زيادة في حجم الحصيلة الضريبية وتخفيض في معدل التهرب الضريبي .

2- الاهتمام بالوضع الإقتصادي للمكلفين والمجتمع عموماً، وتوجيه الإنفاق العام نحو رفاهية المجتمع وتطوير النشاط الإقتصادي فيه وكذلك مراعاة الإعتبارات الإقتصادية التي تؤدي إلى ثقل العبء الضريبي حتى يستقر ذلك العبء فعلاً على من أراد المشرع أن يحمله إياه<sup>1</sup>.

أما بالنسبة لظاهرة الإقتصاد الموازي، فلا ينبغي للجزائر إلا أن تستخدم أسلوب الحكمة والحوار في محاولة دمج هذا الإقتصاد في الإقتصاد الرسمي للدولة. في الإقتصاد الرسمي.

### المطلب الثاني: الوسائل الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي

النظام الضريبي الجزائري مبني على التصريح. من أجل ضمان مصداقية الإقرارات الصادرة عن دافعي الضرائب، أعطى التشريع الإدارة الضريبية حق الرقابة الضريبية لحمايتها من التهرب الضريبي، وأخذ في الاعتبار أي فحص لهذه الإقرارات ووثائق دافعي الضرائب، سواء كانت طبيعية أو الكيانات القانونية الخاصة، قصد التأكد من صحة ما تحتويه ومقارنتها مع ما هو مصرح به والمعلومات المتحصل عليها، وفقاً لبرنامج مسبق مسطر من طرف مصلحة الرقابة الجبائية، وعلى المحققين اتباعه، كما حصر المشرع الرقابة الجبائية ضمن نطاق دقيق وواضح وإجراءات محكمة، من أجل ضمان حقوق الإدارة.

<sup>1</sup> كردودي سهام، المرجع السابق، ص 18.

وكما نعلم أن المكلف بالضريبة يشعر بالضعف عندما يكون محل رقابة جبائية، لكن المشرع منح له حقوق مقابل الإدارة في مراحل عملية الرقابة، سواء أثناء سريانها، أو بالنسبة للنتائج التي يمكن الوصول إليها، وهذا ما سنتطرق له بالتفصيل فيما سيأتي

### الفرع الأول: الرقابة الجبائية العامة كآلية لمكافحة التهرب الضريبي

تعتبر الرقابة الضريبية حقاً سيادياً تمارسه الدول من خلال مؤسساتها، حيث يتمثل هدفها في ضمان امتثال دافعي الضرائب للقوانين الضريبية عند إعداد البيانات المالية. ومن هنا سنحاول تحديد مختلف التعاريف المقدمة لها مع تبيان تقسيماتها:

#### 1-تعريف الرقابة الجبائية

لقد تطرق الفقه والتشريعات للعديد من التعاريف للرقابة القضائية ومن بينها :

التفتيش هو الأداة الإدارية التي يمنحها القانون الحقوق والصلاحيات التي تسمح له بالتحقق من صحة الإقرارات وتصحيح الأخطاء التي ارتكبت عند فحص جميع المعلومات المبلغة إلى إدارة الضرائب. الرقابة الضريبية هي مجموعة من العمليات التي تنفذها إدارة الضرائب للتحقق بحكم وظيفتها من صحة ومصداقية إقرارات دافعي الضرائب وللكشف عن العمليات الإحتيالية التي تهدف إلى التهرب من دفع الضريبة.

أما التعريف التشريعي للرقابة الجبائية جاء في نص المادة 18 / 01 من قانون الإجراءات الجبائية كما يلي تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والأعمال المستعملة لتحديد كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة<sup>1</sup>.

الهدف من الرقابة الضريبية هو حماية الأموال العامة من الخسائر من أي نوع من أجل زيادة إيرادات الخزينة وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق، مما يؤدي إلى الرفاهية الإقتصادية للمجتمع.

كما تلعب الرقابة الجبائية دوراً هاماً للإدارة الضريبية بزيادة فعاليتها من خلال المعلومات التي تقدمها ويمكن أن نجمل هذا الدور في النقاط التالية:

- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة في المعرفة والإلمام بأسبابها وبالتالي إتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشاكل التي تتجم عن ذلك.

<sup>1</sup> المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية المؤسس بموجب المادة 40 من القانون رقم -01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج ر ج ج، عدد 49 الصادر بتاريخ 23 ديسمبر 2001.

- تساعد الرقابة بإعداد الاحصائيات كنسب التهرب الضريبي.
- إمكانية كشف الثغرات القانونية التي تساعد على التملص من الضريبة ومحاولة إيجاد حلول لها.

## 2-أقسام الرقابة الجبائية:

1 -الرقابة الشكلية<sup>1</sup> إنه الموضوع الأول الذي تخضع له الإقرارات الضريبية لدافعي الضرائب. يتم تنفيذه على مستوى التدقيق الضريبي في الولاية القضائية للمكان الذي يتم فيه تنفيذ النشاط الخاضع للضريبة، مع عدم إجراء أي تقدير أو مقارنة بين تلك التصريحات والمعلومات التي تملكها الإدارة.

الضوابط الرسمية هي تدخلات تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية وأوجه القصور التي يرتكبها دافعوا الضرائب. بالإضافة إلى ذلك، يتم التحقق من هوية ومكان إقامة دافع الضرائب، وكذلك العناصر المختلفة التي ينطوي عليها تحديد الوعاء الضريبي لا يعتمد هذا النوع من الرقابة على صحة الأرقام المعلنة، بل يتعلق بالطريقة التي تم بها ملئ الإقرارات، د ملف دافع الضرائب، حيث يحتوي الملف الضريبي على مجموعة من المعلومات حول دافع الضرائب، مهما كانت طبيعتها، صفته، الذي يتم من خلاله متابعة كل نشاطاته، ويتكون من اسمه، لقبه، نوع النشاط، عنوان النشاط العنوان الشخصي، ...الخ. هو عليه الملف الجبائي هو أول عمل يقوم به المكلف حتى يكتسب صفة المكلف الضريبي، وهو من أهم الوثائق التي تعتمد عليها الإدارة في تسيير المكلفين ومراقبتهم .

هذه الرقابة هي مجرد تحقق رسمي من جميع الإقرارات الضريبية المقدمة من دافع الضرائب دون تصحيح الأرقام والمبالغ الموضحة في حساب الصندوق. تقوم الضريبة بإجراء تدقيق سريع للإقرارات الضريبية، لا سيما فيما يتعلق بطريقة عرض الأرقام المصرح بها دون التحقق من صحتها، لأن تصحيح الأرقام المصرح بها يأتي في مرحلة ثانية من الرقابة المتعلقة بالرقابة على الوثائق التي سنتطرق إليها لاحقاً، فالرقابة الشكلية تهدف إلى كشف المعلومات أو العناصر المهملة وتكليف المكلف بالضريبة إن ألزم الأمر بتوضيح الإغفلات واستكمال النقصان.

<sup>1</sup> Instruction N°300, MF/DGI/ DOF du 30/05/1995 Le fonctionnement de l'inspection des impôts.

ب- الرقابة على الوثائق: (Le contrôle sur pièces)

وهو الإجراء الثاني للإدارة الضريبية بعد الرقابة الرسمية من قبل مفتشية الضرائب، والذي يشمل نشاط المكلف على مستوى مكاتبهم، حيث يتطلب من دافع الضرائب تقديم المستندات والسجلات المحاسبية، التي يقوم وكلاء الضرائب بفحصها بعناية. الكشوفات ومقارنتها بالمعلومات والبيانات المتوفرة لديهم في الملف الضريبي، ومن قبل مختلف الهيئات والمؤسسات المتعاملة، وذلك في إطار حق الإطلاع المخول المكلف، مع لها<sup>1</sup>.

في حالة المحامين، على سبيل المثال، يتم التنسيق مع أمناء الرقابة في المحاكم، الذين يقدمون إلى إدارة الضرائب قوائم القضايا التي يمثلها كل محام، والمتعلقة بالأطباء والعيادات والأنشطة الطبية المختلفة، يكون التنسيق مع مصلحة الضمان الإجتماعي التي تقدم لإدارة الضرائب كشوفات يظهر فيها عدد الفحوص التي قام بها كل طبيب، مع توضيح المبالغ الإجمالية للأتعاب التي جاءت في أوراق العلاج.

إن الإدارة الجبائية تراقب التصريحات والأعمال المستعملة لتحديد كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر، والتي تدفع أجورا أو أتعاب أو مرتبات مهما كانت طبيعتها، ويتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها<sup>2</sup>.

يقوم المفتش على مستوى المراجعة الضريبية بفحص السجلات المحاسبية للبيانات والمعاملات والبيانات الخاضعة للرقابة وقد يطلب أيضا تفسيرات شفوية من دافع الضرائب إذا لزم الأمر.

عند رفض المكلف بالضريبة الإجابة على الطلب الشفوي أو رفض الإجابة على كل أو جزء من النقاط المطلوب توضيحها، ففي هذه الحالة يتعين على المفتش المراقب أن يعيد طلبه كتابيا، أن يحتوي الطلب الكتابي على كل النقاط التي يراها ضرورية من أجل إزالة الغموض والحصول على توضيحات وتبريرات وتبليغ المكلف بالضريبة ومنحه مدة لا يجب تقل عن 30 يوم للإجابة.

<sup>1</sup> المادة 224 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

<sup>2</sup> المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

يمكن للمدقق بعد ذلك تصحيح الإقرارات الضريبية. ولكن قبل القيام بذلك، يجب عليه أن يرسل إلى دافع الضرائب التصحيح المطلوب إجراؤه، تحت طائلة بطلان الإجراء الضريبي، بشرط أن يوضح بوضوح أسباب كل إعادة تقييم، وكذا أسس وحساب الإخضاع الضريبي ومواد قانون الضرائب المطابقة لذلك، كما يقوم في نفس الوقت بدعوة المكلف إلى إرسال موافقته أو تقديم ملاحظاته في أجل ثلاثين يوم، وعدم الرد في الأجل يعد بمثابة قبول ضمنى.

### الفرع الثاني: التحقيق الجبائي لمكافحة التهرب الضريبي

يعتبر تكملة واستمرارية للرقابة على المستندات، ولكن هذه المرة تتمثل في سلسلة من الإجراءات التي يقوم بها مفتشو الضرائب من خلال التدخل المباشر في الأماكن التي يمارس فيها دافعو الضرائب أنشطتهم من أجل التأكد من صحة المستندات المعلنة. المعلومات مقارنة بما هو موجود في الموقع وتنقسم إلى ثلاثة أنواع من الرقابة<sup>1</sup>:

#### 1- التحقيق في المحاسبة

تتمثل هذه الرقابة في ضمان صحة المستندات ودفاتر المحاسبة التي يحتفظ بها دافع الضرائب والتي يتطلبها القانون التجاري والضريبي، لأنه بدونها لا يمكن إجراء تدقيق محاسبي. هو الإشارة إلى أوجه القصور والتجاوزات، والتي يمكن إدراجها في حسابات المكلف، وذلك للتحقق من دقة الأرقام والإقرارات والنتائج التي يقدمها، والتي تدخل في حساب الوعاء الضريبي لتحديد الوعاء الضريبي<sup>2</sup>، وذلك باستخدام جميع الطرق اللازمة لذلك، مع مراعاة الإجراءات والضمان لصالح المكلف فيقصد إذا بالتحقيق المحاسبي مجموعة العمليات التي تهدف إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة، وفحص محاسبته مهما كانت طريقة حفظها، حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية، والتأكد من مدى تطابقها مع بعض المعطيات، حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها، كما عرفه المشرع الجبائي من خلال المادة 20 فقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية: "... يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة".

<sup>1</sup> شرفاوي نصر الدين، المرجع السابق، ص 128.

<sup>2</sup> علام ليلة، المرجع السابق، ص 78.

## 2-التحقيق المصوب في المحاسبة

في إطار تقوية جهاز الرقابة الضريبية أتى قانون المالية التكميلي لسنة 2008 بشكل جديد من الرقابة أكثر فعالية والمتمثل في التحقيق المصوب في المحاسبة والمقنن في المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية والمعدل بموجب المادة لـ 26 من قانون رقم 08-13 المؤرخ في 30 ديسمبر سنة 2013، متضمن قانون المالية لسنة 2014 كما يلي : " يمكن لأعوان الإدارة اجراء تحقيق مصوب في المحاسبة للمكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب ، لفترة كاملة أو جزء منها غير متقادمة أو بمجموعة من عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية<sup>1</sup>."

تخضع الضريبة للتحقيق المصحح وتتمتع بنفس الضمانات المقدمة كجزء من التحقيق المحاسبي. ومع ذلك، فإن نوع التصحيح الذي يميز هذا النوع من التحقيق يلزم ضباط التحقيق بتوضيح ذلك من خلال إبلاغ التحقيق بالإضافة إلى العناصر التي يجب أن يتضمنها بموجب المادة 20 مكرر 3 من القانون بشأن الإجراءات الضريبية<sup>2</sup>.

وعليه نصت أحكام المادة 20 مكرر 4 من قانون الإجراءات الجبائية، لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق المصوب في عين المكان أكثر من شهرين. بالإضافة الى ذلك وبموجب أحكام المادة 20 مكرر 5 من قانون الإجراءات الجبائية فيتمتع المكلف بالضريبة بأجل ثلاثين 30 يوما لإرسال ملاحظاته أو قبوله ابتداء من تاريخ تسلمه إشعار إعادة التقويم.

## 3-التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

دراسة معمقة للوضع الضريبي العام هي دراسة حديثة في بلدنا، حيث تهدف إلى تحديد دافعي الضرائب الذين يتهربون من دفع الضريبة وتحديد وضعهم المالي الفعلي مقارنة بما يعلنون ويدفعونه في الضرائب.

لقد تم إنشاء هذا النوع من التحقيق بموجب المادة 23 من قانون المالية لسنة 1992، ويعتبر امتداد منطقي للتحقيق المحاسبي، والذي يخص الأشخاص الطبيعيين بصدد الضريبة على الدخل الإجمالي.

<sup>1</sup>المادة 26 من قانون رقم 08-13 المؤرخ في 30 ديسمبر سنة 2013، متضمن قانون المالية لسنة 2014.

<sup>2</sup>المادة 20 مكرر 3 من القانون قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

يشرع في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مراقب على الأقل، للتأكد من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة، والذمة المالية والحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى<sup>1</sup>.

هذا التحقيق هو مجموع العمليات التي تهدف إلى الكشف عن الفرق بين الدخل الفعلي للمكلف والدخل المعلن من الدخل العقاري، والدخل المكتسب خارج الدولة، وما إلى ذلك. يتطلب هذا الإجراء مقارنة الدخل المعلن بالدخل المقتطع من الوضع المالي والمعيشي، أي العناصر الإشكالية في أسلوب حياته بالنسبة له وبقيّة أفراد أسرته.

لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة لمكلف ما دون إعلامه مسبقاً عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق مرفقاً بميثاق حقوقه وواجباته، ومنحه أجل 15 يوماً لتحضير نفسه من تاريخ الاستلام.

يجوز للمكلف الذي يتم فحص وضعه الضريبي أن يطلب مساعدة مستشار من إختياره أثناء عملية الفحص. يجب ألا تتجاوز فترة التحقيق سنة واحدة من تاريخ إستلام الإخطار وتمدد إلى سنتين في حالة اكتشاف أنشطة سرية أثناء إجراء التحقيقات. يمكن للمحقق معرفة أي نفقات عادية أو غير عادية وممارسة حق الوصول الممنوح لطلب المعلومات الضرورية وأي شيء يتعلق بأصول دافع الضرائب إذا كان لدى الإدارة مؤشرات على أن دافع الضرائب لديه دخل كبير مقارنة بالدخل المصرح به، مثل:

- عدد السيارات الخاصة بالمكلف.
- القروض المستفاد منها.
- عدد قطع الأرض والمساكن بالإطلاع على الوثائق الموجودة في مصالح التسجيل التي تخص العقارات المبنية وغير المبنية، وكل عمليات انتقال الملكية لأنها تخضع بالضرورة لحقوق التسجيل .
- الوضعية العائلية.
- جميع الإكتتابات في الأسهم وحصص الشراكة.

<sup>1</sup> المادتين 98 و06، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع نفسه.

وللمكلف الحق في تقديم التبريرات والتوضيحات اللازمة التي تلتزمها من الإدارة خلال 30 يوما من طلبها، لإثبات أن المبالغ المستعملة ليست فيما يخص وضعيته الجبائية أو التكاليف التي قام بخصمها من الدخل الإجمالي ليست صادرة عن تدليس.

بمجرد أن ينتهي الباحث من تحديد الأسس الضريبية، يجب عليه إبلاغ دافع الضرائب بنتائج دراسة متعمقة للوضع الضريبي الإجمالي، حتى في حالة عدم وجود إعادة تقييم، يكون الاتصال مفصلاً ومبرراً بشكل كافٍ وفقاً ل إعادة التقييم لتمكين تسهيل إصلاح القاعدة الضريبية. إذا قدمت تعليقاتك أو أشرت إلى موافقتك في غضون أربعين (40) يوماً من الإخطار ولم ترد خلال هذه الحدود الزمنية، فسيتم اعتبار ذلك قبولاً ضمناً، وعلى العون المحقق كذلك تقديم كل التفسيرات الشفوية التي يطلبها المكلف حول للمكلف مضمون التبليغ<sup>1</sup>.

عندما تنتهي الإدارة الضريبية من تحقيق معمق في الوضع الضريبي العام لإجمالي دخل دافع الضرائب، لا يجوز لها إجراء تحقيق جديد لنفس الفترة، ما لم تجد أن دافع الضرائب قد قدم معلومات غير كاملة أو غير صحيحة أو قد سلمه الفترة الأساليب الإحتيالية والإحتيالية. تحقيق.

تحاول الجزائر الإعتماد على مجموعة من الوسائل والمبادئ والآليات التي تكفل لها تحصيلات ضريبية في المستوى من جهة ومكافحة التهرب الضريبي من جهة أخرى باعتمادها على الرقابة والتحقيق الجبائي.

<sup>1</sup> منصور رحمانى، المرجع السابق، ص 152.

## المبحث الثاني: وسائل قمع التهرب الضريبي

للمخالفات الضريبية بشكل عام وجريمة التهرب الضريبي بشكل خاص صفة خاصة تميزها عن جرائم القانون العام من حيث التصنيف وإجراءات الملاحقة والعقوبات المنصوص عليها، من خلال التطرق للعقوبات الجزائية والجبائية التي قررها في هذا المجال، بالإضافة إلى العقوبات التهديدية والمهنية.

### المطلب الأول: العقوبات الجبائية والجزائية المقررة لمكافحة التهرب الضريبي

سياسة التجريم التي ينتهجها المجلس التشريعي فيما يتعلق بالأفعال الإحتيالية من قبل دافعي الضرائب فيما يتعلق بانتهاكات قوانين وأنظمة الضرائب تنص على تدابير جزائية يجب على الدولة تطبيقها من أجل حماية شركتها من هذه الجرائم، فمن أجل ردع وطمع جريمة التهرب الضريبي، تم تقرير عقوبات جزائية وأخرى جبائية، من أجل حماية الخزينة العمومية والمحافظة على السير الحسن للاقتصاد الوطني والمشاريع التنموية للدولة.

### الفرع الأول: العقوبات الجبائية

إن العقوبات الجبائية نوعان الغرامة الجبائية والمصادرة، وهي جزاء جبائي يجد سنده في القوانين الجبائية، وتختلف هذه العقوبات من نص إلى آخر مضمونا ومقدارا وإن كانت جميعها تتفق على فرض الغرامات.

#### 1- الغرامات الجبائية

سوف نعرض الغرامات حسب كل قانون من القوانين الجبائية، لأنها تختلف مضمونا ومقدارا من قانون إلى آخر.

#### أ- عقوبات قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:

إن أول غرامة جبائية قد يتعرض لها المكلف بالضريبة، تلك المتعلقة بعدم تقديم التصريح بالوجود المنصوص عليه في المادة 183 من هذا القانون<sup>1</sup>، وذلك بدفع غرامة

<sup>1</sup>المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة تنص على: يجب على مسيري المؤسسات والمكلفين بالضريبة الذين يحققون أرباحا من ممارسة مهنة غير تجارية، والذين يدفعون أثناء ممارسة مهنتهم، أتعابا وأتاوى عن براءات، رخص وعلامات الصنع ومصاريف المساعدة التقنية والمقر وغيرها من المكافآت إلى أشخاص لا ينتمون إلى مستخدميهم المؤجرين ان يصرحوا بهذه المبالغ في كشف يبين ألقاب المستفيدين وأسمائهم ورقم التعريف الجبائي الخاص بالمستفيدين وعنوان شركائهم وعناوينهم المبالغ التي قبضها كل مستفيد ويجب إرفاق هذا الكشف بالتصريح السنوي.

مالية محددة بـ 30.000 دج نتيجة مخالفة الإجراءات الجبائية حسب المادة 194 ف 1 قانون الضرائب المباشرة، كما تفرض تلقائيا الضريبة على المكلف بها الذي لم يقدم التصريح السنوي، إما بصدد الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) أو الضريبة على أرباح الشركات (IBS) بمضاعفة المبلغ المفروض عليه بنسبة 25% (المادة 192 ق ض م). كما تخفض هذه الزيادة عند تقديم التصريح السنوي بعد انقضاء الآجال المحددة في غضون الشهرين المواليين لتاريخ انقضاء هذه الآجال، وذلك بنسبة 10% إذا لم تتعدى مدة التأخير شهر واحد، وإلى 20% إذا كانت مدة التأخير شهرين (المادة 322 من القانون الضريبي).

كما يترتب على الإيداع المتأخر للتصريحات السنوية التي تحمل عبارة " لا شيء Néant الغرامات التالية : 2500 دج عندما تكون مدة التأخير شهر واحد.

5000 دج عندما يتجاوز التأخير شهر واحد وأقل من شهرين.

10000 دج عندما يفوق التأخير شهرين.

عندما يصرح المكلف بالضريبة بتصريحات تتضمن الأسس أو العناصر التي تعتمد عليها الإدارة لتحديد وعاء الضريبة تصريحا ناقصا أو غير صحيح، يزداد على مبلغ الحقوق المتملص منها (المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة).

#### ب- عقوبات قانون الضرائب غير المباشرة

أما فيما يخص عقوبات قانون الضرائب غير المباشرة، نجده ميز بين نوعين من العقوبات الجبائية، عقوبات ثابتة وعقوبات نسبية.

-عقوبات ثابتة : حسب قانون الضريبة غير المباشرة يعاقب على جميع المخالفات

للأحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب المباشرة بغرامة جبائية من 5000 دج إلى 25000 دج دون الإخلال بالعقوبات المنصوص عليها في القانون العام<sup>1</sup>، مع مراعاة الأحكام المنصوص عليها في المواد من 524 إلى 527 من نفس القانون.

-عقوبات نسبية : ففي حالة التملص من الحقوق، يعاقب بغرامة جبائية مساوية

لمبلغ الضريبة غير المسددة أو الرسم الذي كان تحصيله محل شبهة نتيجة عدم مراعاة إجراء قانوني أو تنظيمي، دون أن يقل مبلغ هذه الغرامة عن 25000 دج وفي حالة

<sup>1</sup> لمادة 523 قانون الضريبة غير المباشرة، المرجع السابق.

إستعمال طرق إحتيالية، ومهما كان مبلغ الحقوق موضوع الغش وكذا في الحالة المنصوص عليها في المادة 530 ف 2 من نفس القانون (المتعلقة بأنواع الكحول وتحدد الغرامة بضعف الحقوق موضوع الغش على أن لا تقل عن 50000 دج (المادة 524 قانون الضريبة غير المباشرة).

أما المادة 537 قانون الضريبة غير المباشرة تعاقب كل من يجعل بأي وسيلة كانت الأعوان المؤهلين لإثبات المخالفات التشريع الضرائب غير قادرين على تأدية وظائفهم بغرامة جبائية من 10000 دج إلى 100000 دج.

أما عند رفض تقديم الوثائق أو إتلافها قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها، تعاقب المادة 537 ق ض غ م.

-بغرامة جبائية من 1000 دج إلى 10000 دج. في حين المادة 544 ق ض غ م عاقبت على المشاركة في إعداد أو استعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها من طرف محاسب أو خبير جبائي أو كل من له هذه الصفة بنفس الغرامات الجبائية المقررة في المادة 306 من قانون الضرائب المباشرة التي سبق وذكرناها. وحسب المادة 545 قانون الضريبة غير المباشرة أن كل مخالفة للمنع من ممارسة مهن رجل أعمال أو مستشار جبائي أو خبير أو محاسب حتى بصفة مسير أو مستخدم، المقرر في حق الأشخاص المثبت اتهامهم في إعداد موازنات وجرود وحسابات ووثائق مزورة من نوع، قدمت من أجل تحديد الضرائب أو الرسوم المترتبة على زبائنهم، يعاقب بغرامة جبائية من 1000 إلى 10000 دج.

وفي حالة التملص من الرسوم فإن الغرامة المستحقة تساوي دائما ثلاث أضعاف هذه الرسوم من دون أن تكون أقل من 5000 دج (المادة 546 قانون الضريبة غير المباشرة) .

### **ج- عقوبات قانون الرسم على رقم الأعمال:**

جاءت المادة 114 قانون الرسم على رقم الأعمال على معاقبة كل من يقوم بمخالفات للأحكام القانونية أو النصوص التنظيمية التطبيقية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة، بغرامة جبائية تتراوح ما بين 500 إلى 2500 دج، وفي حالة استعمال طرق تدليسيه يحدد مبلغ الغرامة الجبائية من 1000 دج إلى 5000 دج.

وفي حالة عدم وضع لوحات الهوية المنصوص عليها في المادة 60 من هذا القانون<sup>1</sup>، تطبق عليها غرامة جبائية تقدر بـ 1000 دج.

وكل مخالفة للإلتزامات المنصوص عليها في المادة 61 من هذا القانون، تطبق عليه غرامة جبائية تتراوح ما بين 1000 دج و 5000 دج<sup>2</sup>.

#### **د - عقوبات قانون الطابع:**

أي إحتيال أو محاولة إحتيال بشكل عام، أي مناورة يكون الغرض منها أو أثر الإحتيال أو الاشتباه الضريبي، سيتم تنفيذها من خلال استخدام الآليات المشار إليها في المادة 04 وستتم معاقبتها بالعقوبات المنصوص عليها في التشريع في القوة في كل ضريبة. ومع ذلك، في حالة استخدام آلية دون إذن من الإدارة، فإن الغرامة لا يمكن أن تكون أقل من 10000 دج وهذا حسب المادة 33 قانون الطابع<sup>3</sup>، أما المادة 35 ف 2 قانون الطابع نصت على أن العقوبات الجبائية في حالة التملص من الرسوم، تكون الغرامة المترتبة تساوي دائماً خمس مرات هذه الرسوم دون أن تقل عن 2000 دج والمادة 37 قانون الطابع كذلك نصت على أن من يجعل بأي طريقة كانت الأعوان المؤهلين لمعاينة مخالقات تشريع الضرائب في حالة تمنعهم من القيام بمهامهم، ويعاقب بغرامة جبائية تتراوح ما بين 10000 دج إلى 100000 دج<sup>4</sup>.

#### **هـ - عقوبات قانون التسجيل:**

تنص المادة 49 من قانون التسجيل على أن كل شخص على علم بالوفاة سواء كان المؤجر أو أحد المؤجرين، قام بفتح الخزانة أو عمل على فتحها من دون مراعاة شروط المادة 48 أعلاه تترتب عليه شخصياً نقل الملكية عن طريق الوفاة والعقوبات المستحقة بسبب المبالغ أو السندات أو الأشياء الموجودة في الخزانة ما عدا رجوعه على المكلف

<sup>1</sup> المادة 60 قانون الرسم على رقم الأعمال تنص على الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يقومون بأعمال خاضعة للرسم على القيمة المضافة، أن يضعوا بصفة جلية عند مدخل المبنى الذي يمارسون فيه نشاطاً رئيسياً أو جزئياً لوحة تحمل اسمهم ولقبهم، أو عنوان المؤسسة وطبيعة نشاطهم ما لم يتوفروا على وسائل تعريف أخرى مثل اللافتات .

<sup>2</sup> تنص المادة 61 من قانون الرسم على رقم الأعمال على الأشخاص أو الشركات الذين ينجزون أشغال عقارية وضع لوحات إخبارية طول مدة النشاط تبرز اسمهم ولقبهم طبيعة الأشغال عنوان الشركة أو المقاول .... الخ .

<sup>3</sup> المادة 33 من قانون الطابع متعلقة بالتأخير في دفع الرسوم المغفلة في الأجل المحددة قانوناً

<sup>4</sup> المادة 35 و 37 من قانون الطابع.

بالضريبة فيما يخص هذه الرسوم والعقوبات عند الإقتضاء، ويكون فضلا عن ذلك خاضعا لغرامة تتراوح رسوم من 1000 دج إلى 10000 دج<sup>1</sup>.

أما المادة 120 قانون التسجيل فنصت على أنه فيما يخص العقوبات الجبائية في حالة الرسوم المتملص منها، فإن الغرامة المطبقة تكون دائما مساوية لأربعة أضعاف هذه الرسوم من دون أن تقل عن 5000 دج.

### **و - عقوبات قانون الإجراءات الجبائية:**

المادة 62 منه نصت على أنه يعاقب بغرامة جبائية تتراوح بين 500 إلى 50000 دج كل شخص أو شركة ترفض منح حق الإطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها في المواد من 45 إلى 61 التي يتعين عليها تقديمها وفقا للتشريع، أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها كما أن القانون رقم 04-21 المؤرخ في 29 ديسمبر 2004 المتضمن قانون المالية لسنة 2005 المادة 45 منه، نص أنه في حالة عدم تقديم المكلفين بالضريبة الذين ينجزون عمليات ضمن شروط البيع بالجملة بما في ذلك المستوردين، كشفا بقائمة زبائنهم ضمن الشروط المذكورة في المادة 224 ف 1 ق ض م، تطبق عليهم غرامة جبائية تقدر ب 30.000 دج إلى 400.000 دج وتطبق نفس الغرامة عندما يتضح أن المعلومات الواردة في كشف الزبائن غير صحيحة.

### **2-المصادرة**

فقد انفرد قانون الضرائب غير المباشرة بالنص على عقوبة المصادرة، فالمصادرة هي إجراء يهدف إلى تملك السلطات العامة أشياء ومبالغ ذات صلة بجريمة ما قهرا لملكها أو صاحبها بغير مقابل<sup>2</sup>.

كما نصت المادة 15 من قانون العقوبات على تعريف المصادرة بأنها الأيلولة النهائية إلى الدولة لمال أو مجموعة أموال معينة.

فالمصادرة تعني نقل ملكية مال أو أكثر إلى الدولة، فالأشياء المصادرة تؤول إلى المجني عليه أو إلى خزانة الدولة كتعويض عما سببته الجريمة من أضرار<sup>3</sup>.

<sup>1</sup>المادة 49 قانون التسجيل.

<sup>2</sup>عبيد عبد رؤوف، مبادئ القسم العام من التشريع الجبائي، دار الفكر العربي، 1979، ص 868 .

<sup>3</sup> محمد عامر أبو بكر الصديق، أحكام التجريم في قانون الضريبة العامة على المبيعات دار غريب للطباعة، القاهرة 1993، ص 237.

لقد نصت القوانين الجبائية على المصادرة في نص المادة 525 ق ض غ م بقولها إن المخالفات التي يتم قمعها ضمن الشروط المنصوص عليها في المادتين 523 و524 من نفس القانون، تؤدي في جميع الحالات إلى مصادرة الأشياء وسائل التزوير المحددة قانوناً، وتصادر أيضاً الأجهزة أو أجزاء الأجهزة المخصصة للتقطير وغير المدموغة أو التي تكون حيازتها غير شرعية طبقاً لأحكام المادتين 64 و66 من هذا القانون<sup>1</sup>.

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

وكما نصت المادة 531 ق ض غ م كذلك على أن استعمال طوابع مزورة أو مستعملة من قبل وكذلك بيع التبغ وعليه تلك الطوابع يمكن أن تؤدي إلى تطبيق العقوبات المنصوص عليها في المادتين 209 و210 من قانون العقوبات، وبالرجوع إلى أحكام المادتين 209 و210 نجدها تؤدي بنا إلى تطبيق المادة 213 من نفس القانون وهو الحكم بالمصادرة عليها بالمادة 25 من قانون العقوبات في الجرائم المحددة في هذا القسم المتعلق بتقليد أختام الدولة والدمغات والطوابع والعلامات<sup>2</sup>.

غير أنه لا يكون قابلاً للمصادرة حسب المادة 15 من قانون العقوبات ما يلي :

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

- الأموال المشار إليها في الفقرة من 01 إلى 08 من المادة 378 لقانون الإجراءات المدنية.

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

لكي يتم الحكم بالمصادرة يجب أن تكون الأشياء محل المصادرة قد ضبطت فعلاً وقت صدور الحكم، فلا يجوز الحكم مقدماً بمصادرة أشياء يكون ضبطها لاحقاً، إنه حسب المادة

<sup>1</sup> المادة 66 و64 من قانون الضرائب غير المباشرة تتعلق بواجبات حائزي الأجهزة اتجاه إدارة الضرائب .

<sup>2</sup> المادة 25 من قانون العقوبات " يجوز أن يؤمر بمصادرة الأشياء المضبوطة كتدبير من تدابير الأمن إذا كانت صناعتها أو استعمالها أو حملها أو حيازتها أو بيعها يعتبر جريمة.

15 ف 3 من قانون العقوبات للمحكمة أن تأمر بمصادرة الأشياء التي استعملت أو كانت ستستعمل في تنفيذ الجريمة (في حالة إصدار الحكم في جنائية) أو التي تحصل منها، ولا يجوز الأمر بمصادرة الأشياء في حالة الحكم في جنحة أو مخالفة إلا إذا نص القانون صراحة على ذلك.

كما أن المصادرة لا تشمل الأشياء المملوكة للغير إلا إذا تعلق الأمر بتدبير من تدابير الأمن قضي به وفقا لأحكام المادة 25 من قانون العقوبات أو بنص صريح في القانون. فالمصادرة كتدبير أمن تختلف عن المصادرة كعقوبة تكميلية من عدة نقاط أهمها<sup>1</sup>:

- المصادرة كتدبير وقائي يحكم بها ولو لم تكن هناك أية عقوبة أصلية (في حالة قضي ببراءة) (المتهم في حين لا يمكن الحكم بها كعقوبة تكميلية إلا إذا قضت المحكمة بعقوبة أصلية).

-المصادرة كتدبير أمن وقائي وجوبية، لا خيار للمحكمة فيها ، في حين المصادرة كعقوبة تكميلية هي جوازيه إلا إذا نص القانون صراحة بجوبيتها.

-المصادرة كتدبير وقائي يجب الحكم بها في جميع الأحوال ولو لم تكن الأشياء المضبوطة ملك المتهم أو محل نزاع في ملكيتها بين المتهم والغير ، بينما المصادرة كعقوبة تكميلية ينبغي أن لا تخل بحقوق الغير حسن النية.

### **الفرع الثاني: العقوبات الجزائية**

نصت قوانين الضرائب والقانون الجنائي على عقوبات رادعة لمخالفات الضرائب في شكل السجن والغرامة. هناك نوعان من العقوبات الجنائية: عقوبات أولية بالسجن والغرامة والعقوبات التكميلية بالسجن.

#### **1-العقوبات الأصلية**

إتفقت أغلب النصوص العقابية في القوانين الجنائية على عقوبة الحبس من سنة إلى 05 سنوات كل من تملص أو حاول التملص كلياً أو جزئياً من وعاء الضريبة أو تصفيتها أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها باستعماله مناورات وطرق تدليسية أو احتيالية، غير أنها تختلف بالنسبة لقيمة الغرامات الجزائية المطبقة في حق المكلف المتهرب كالاتي:

<sup>1</sup> السبتي فارس، مرجع سابق، ص 340 .

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

-الحبس من شهرين إلى ستة أشهر و غرامة مالية من 100.000 إلى 5.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 1.000.000 دج ولا يتجاوز 5.000.000 دج.

-الحبس من سنتين إلى 5 سنوات وغرامة مالية من 2.000.000 دج إلى 5.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 5.000.000 دج ولا يتجاوز 10.000.000 دج.

-الحبس من سنتين إلى 5 سنوات وغرامة مالية من 5.000.000 دج إلى 10.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10.000.000 دج.

وتعاقب المادة 532 من قانون الضريبة غير المباشرة كل من يستخدم طرق إحتيالية للتملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو الرسوم أو التصفية أو دفع الضرائب التي هو خاضع لها وذلك بغرامة من 50.000 الى 200.000 دج وبالحبس من سنة إلى خمس سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط.

غير أن هذا الحكم لا يطبق في حالة الإخفاء إلا إذا كان هذا الأخير يتجاوز (10/1) المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 10.000 دج.

وعلى هذا النحو فان الغرامة المطبقة تتراوح ما بين 5.000 الى 20.000 دج والسجن من عام الى خمسة أعوام أو بإحدى هاتين العقوبتين طبقا لما جاء في نص المادة 119 من قانون التسجيل وما يجدر الإشارة إليه أن هذه العقوبة لا تطبق في حالة الإخفاء إلا إذا كان يتجاوز (10/1) المبلغ الخاضع للضريبة.

نذكر أن تطبيق هذه العقوبات لا يقتصر على الجاني الأصلي فقط، بل يمتد أيضاً إلى الشريك وأن تعريف شريك الجناة في الجرائم والجنح المنصوص عليه في المادة 42 من قانون العقوبات ينطبق أيضاً على شركاء الجناة في الانتهاكات المذكورة في الفقرة السابقة، حيث يعتبر على وجه الخصوص الأشخاص التالية أسماؤهم شركاء:

الذين يتدخلون بصفة غير قانونية للإتجار في القيم غير المنقولة أو تحصيل قسائم في الخارج.

-الذين قبضوا بإسمهم قسائم يملكها الغير .

وتطبق على شركاء مرتكبي المخالفات الجبائية نفس العقوبات المطبقة على مرتكبها وذلك حسب المادة 15 من قانون الطابع والمادتين 126 و 128 من قانون الرسم على رقم الأعمال والمواد 544 542 و 303/3 إعادة أحكام المادة: 306 من ق.ض.م. ر. م والتي تنص على:

يعاقب على المشاركة في إعداد أو استعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها وكيل أعمال أو خبير وبصفة عامة من قبل كل شخص أو شركة تتمثل مهنتها في مسك السجلات الحسابية أو في المساعدة على مسكها لعدة زبائن بغرامة جبائية قدرها:

-1.000دج عن المخالفة الأولى المثبتة.

-2.000دج عن المخالفة الثانية.

-3.000دج عن المخالفة الثالثة وهكذا دواليك بإضافة عن كل دج إلى مبلغ الغرامة مخالفة جديدة دون أن تستوجب ذلك التمييز فيما إذا ارتكبت المخالفات لدى مكلف واحد بالضريبة أو لدى عدة مكلفين اما بالتعاقب واما بالتوازن ."

ويضاف إلى ذلك أنه في حالة العود التي يرتكبها المكلف خلال 5 سنوات يحكم القانون بمضاعفة العقوبات سواء كانت جبائية أو جزائية دون الإخلال بالعقوبات الخاصة مثل: المنع من ممارسة المهنة وغلق المؤسسة، والعزل من الوظيفة.... الخ

## 2-العقوبات التكميلية:

نجد أن القوانين الجبائية تضمنت العقوبات التكميلية إلى جانب العقوبات الأصلية وأكدت عليها من خلال المادة 303 ف 03 ق ض م المادة 130 ق ر ر أ والمادة 546 ف 03 ق ض غ م بنصهم أن العود في أجل 5 سنوات تنتج عنه بحكم القانون مضاعفة العقوبات سواء كانت جبائية أو جزائية المنصوص عليها بخصوص المخالفات الأولية وذلك من دون الإخلال بالعقوبات الخاصة المنصوص عليها في نصوص أخرى (المنع من ممارسة المهنة، العزل من الوظيفة وغلق المؤسسة...الخ)، فنلاحظ أن هذه المواد تقصد بذكرها دون الإخلال بالعقوبات الخاصة "...العقوبات التكميلية.

العقوبات التكميلية، هي عقوبات غير مشروعة لمخالفة الأحكام القانونية والتنظيمية في مجال الضرائب، والتي يتم اللجوء إليها بشكل خاص في حالة الإنتكاس فيما يتعلق بفئة من المهن الحرة التي ينتمون إليها بسبب المهنة التي يمارسونها، لديهم صلاحيات واسعة لحماية الخزانة والإقتصاد الوطني من المناورات الإحتيالية التي تؤدي إلى التهرب الضريبي، والتي تسهل هذه الفئة وتساعد المسؤولين، وتنتهك واجباتهم والثقة الممنوحة لهم بحكم مهنتهم.

فقد تناولت العقوبات التكميلية في هذا الصدد القوانين الجبائية لاسيما ق. ض. م بالمادة 306 ف 03، ق ض غ م بالمادة 544 ق. ر. ر. بالمادة 128، بخصوص رجال الأعمال والخبراء والمحاسبين على أنه في حالة العود أو تعدد الجرائم المثبتة بحكم واحد أو بعدة أحكام تطبق عليهم بقوة القانون عقوبات بالمنع من مزاوله المهنة، لكل من رجال الأعمال أو المستشار الجبائي أو الخبير أو المحاسب ولو بصفة مسير أو مستخدم، وعند الاقتضاء تطبق عليهم كذلك عقوبة غلق المكتب أو المؤسسة.

إضافة إلى ذلك فيما يخص الجرائم التي تتطوي على عقوبات جزائية، تستطيع الجهات القضائية المختصة أن تأمر بنشر القرار القضائي كليا أو باختصار في الجرائد التي تعينها وبتعليقه في تحددها، وذلك على نفقة المحكوم عليه، وهذا وفقا لنص المواد 303 ف 6 ق ض م، 134 ق ر ر ا، 550 ق ض غ م، 35 ف 6 قانون الطابع و 120 الأماكن التي ف 6 ق ت.

وعليه، ومن خلال ما سبق ذكره من خلال النصوص القانونية السالفة، نجد أن العقوبات التكميلية تتضمن المنع من ممارسة المهنة في حالة العود، ويكون الحكم بها إجباريا ويصل حتى إلى غلق المؤسسة، ولكن هذه المواد القانونية لم تحدد مدة معينة للعقوبة السالبة للحقوق (العقوبة التكميلية)، بل أنه باستقراء المواد نجدها تنص على المنع النهائي<sup>1</sup>. كما نصت كذلك على نشر وتعليق الحكم، وكذلك من تمت إدانته بتهمة الغش الضريبي بالمنع من ممارسة النشاط التجاري، فكلها عقوبات تكميلية سالبة للحقوق<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> السبتي، فارس، مرجع سابق، ص 319

<sup>2</sup> عقوبة المنع من ممارسة النشاط التجاري سوف نتكلم عنها في العقوبات المهنية.

### المطلب الثاني: العقوبات التهديدية والمهنية لمكافحة التهرب الضريبي

كرادع، وافق المجلس التشريعي على تهديدات التهرب الضريبي والعقوبات المهنية الأخرى بالإضافة إلى العقوبات الجنائية والضريرية. التهديد هو عقوبة اقتصادية تستخدمها الإدارة للضغط على دافعي الضرائب للامتثال للالتزاماتهم الضريبية. الرسوم الجمركية، ونجدها تحت مسمى "التلجئة المالية" في قوانين الضرائب.

أما العقوبات المهنية فهي عقوبات تمس نشاط المكلف، وذلك بمنعه من مزاوله المهنة، الإقصاء من المشاركة في الصفقات العمومية تسجيله في البطاقة الوطنية للمتهربين وسحب التوطين المصرفي.

### الفرع الأول: العقوبات التهديدية

ظهرت العقوبات المهددة في النصوص الضريبية تحت اسم "المورد الإقتصادي". هذه أداة إدارة ضريبية للضغط على دافع الضرائب وإجباره على الإسراع في الوفاء بالتزاماته. هذا مبلغ من المال يدفعه دافع الضرائب كل يوم تأخير في الوفاء بالتزاماتهم الضريبية.

يتعين على كل شخص أو شركة ترفض منح حق الإطلاع على الدفاتر والمستندات التي يتعين عليها تقديمها وفقا للتشريع، أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها، فيترتب على هذه المخالفة<sup>1</sup>، أنه زيادة على تطبيق الغرامة الجبائية التي يتراوح مبلغها من 5000 دج إلى 50000 دج، تطبق عليها تلجئة مالية قدرها 100 دج كحد أدنى عن كل يوم تأخير، ويبدأ سريانها من تاريخ المحضر المحرر لإثبات الرفض، وينتهي يوم وجود عبارة مكتوبة من قبل عون مؤهل على أحد دفاتر المعني تثبت أن إدارة الضرائب قد تمكنت من الحصول على حق الإطلاع على الوثائق المعنية.

ويتم النطق بالغرامة والتلجئة (الغرامة التهديدية) من طرف المحكمة الإدارية المختصة إقليميا التي تثبت في القضايا الإستعجالية على أساس عريضة يقدمها المدير الولائي للضرائب بدون مصاريف.

ونجد نفس الشيء الذي تناولته المادة 123 ق ر ر أ المادة 40 قانون الطابع(1) والمادة 8 ق ض غ م بنصهم على أن كل شخص أو شركة ترفض تقديم وثائق يوجب عليها تنظيم أو إتلاف هذه الوثائق قبل إنقضاء الآجال المحددة لحفظها، تعاقب بغرامة جبائية من

<sup>1</sup> المادة 63 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

1000 دج إلى 10000 دج، ويترتب على هذه المخالفة تطبيق إكراه مالي أو تلجئة مالية قدرها 50 دج على الأقل من كل يوم تأخير يبتدىء من تاريخ المحضر المحرر من أجل إثبات الرفض، وينتهي في اليوم الذي يثبت فيه بيان مكتوب من قبل عون مؤهل في أحد دفاتر المعني بأن الإدارة قد تمكنت من الحصول على الوثائق المقررة. فنلاحظ أن المواد حددت التلجئة (الغرامة التهديدية بـ 50 دج، ولكن المادة 63 من قانون الإجراءات الجبائية التي آلت إليها أحكام المادة 123 قانون الرسم على رقم الأعمال والمادة 40 قانون الطابع<sup>1</sup>، قد تناولت تطبيق التلجئة وحددتها بـ 100 دج كحد أدنى، ففي رأينا المشرع قد أهمل أو نسي إلغاء المادة 538 من قانون الضرائب غير المباشرة ونقل أحكامها إلى قانون الإجراءات الجبائية كما هو الحال بالنسبة للمادتين 123 و 40 المذكور أعلاه، وعليه فالنص الواجب التطبيق في حالة رفض تقديم الوثائق والمستندات أو إتلافها هي أحكام المادة 63 من قانون الإجراءات الجبائية.

ومع ذلك، تبرز مشكلة كيفية حساب الغرامة الوشيكاة للمكلف الذي أتلف المستندات والأوراق، والتي وفقاً للقانون صالحة لمدة 10 سنوات، أي من بداية حساب تاريخ طلب اللجوء. وتاريخ الانتهاء منه، حيث أنه، كما هو مبين في نصوص القانون، يعترف ببداية حساب يوم تطبيق التهديد بالغرامة (الهارب) لعدم تقديم المستندات في سجلات أن ضباط الضرائب المختصة، وينتهي بيوم وضع الاعوان على سجلات ومستندات المكلف بالضريبة عبارة تبين أن الإدارة قد تمكنت من الحصول أو الإطلاع عليها، بالتالي المشرع الجبائي قد ترك احتساب تاريخ تطبيق التلجئة وتاريخ انتهائها إشكالية قائمة لحد الآن.

كما يثار تساؤل آخر حول الطبيعة القانونية للغرامة التهديدية، إذا كانت ذات طبيعة مدنية أو جزائية؟

لكن بالرجوع إلى الجهة التي تتولى تطبيق الغرامة التهديدية حسب المادة 63 من قانون الإجراءات الجبائية المحكمة الإدارية المختصة إقليمياً التي تبث في القضايا الاستعجالية على أساس عريضة يقدمها المدير الولائي للضرائب.

<sup>1</sup> المادة 123 قانون الرسم على رقم الأعمال والمادة 40 قانون الطابع، المرجع السابق.

## الفرع الثاني: العقوبات المهنية

من أجل حماية حقوق الخزينة، بالإضافة إلى العقوبات الجنائية والضريبية التي فرضها المشرع على مرتكبي التهرب الضريبي، فقد تم تضمينها أيضاً في قانون المالية لعام 1997، مع بعض الإجراءات والأساليب لتقوية الجهاز، وتدعم نظام مكافحة التهرب الضريبي، وتطال هذه العقوبات دافع الضرائب بمهنة.

### 1- الغلق المؤقت لمقر النشاط للمكلف بالضريبة

إن الغلق المؤقت للمحل المهني عقوبة تلجأ إليها إدارة الضرائب بعد استيفاء كل المحاولات الودية لتحصيل الضريبة، والهدف من وراء عقوبة الغلق المؤقت للمحل المهني هو إجبار وحث المكلف بالضريبة على تسديد ما هو مدين به اتجاه الخزينة العمومية. هناك خياران متاحان للمكلف: إما دفع الضريبة المستحقة، أو تحمل غرامة إغلاق مقره مؤقتاً مع جميع الخسائر المتكبدة نتيجة توقف عملياته خلال فترة الإغلاق أو تلف البضائع والسلع القابلة للتلف، وكذلك خسارة الزبائن وسمعة تجارته ... الخ.

حالة ففي عدم دفع المكلف ما عليه من دين ضريبي، أو لم يكتتب سجلات للإستحقاق رزنامة دفع يوافق عليها قابض الضرائب، صراحة، فيتخذ قرار الغلق ضده، وفي أجل عشر 10 أيام إبتداء من تاريخ التبليغ، يقوم العون المتابع والمحضر القضائي بتنفيذ قرار التبليغ.

إن الغلق المؤقت نص عليه المشرع في المادة 461 قانون إجراءات جبائية<sup>1</sup>، بموجب المادة 34 من قانون المالية لسنة 1997، على أن يتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف المدير

الولائي للضرائب، بناء على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع (قابض الضرائب المختص، كما يبلغ قرار الغلق إلى المكلف بالضريبة من طرف عون المتابعة الموكل قانوناً أو المحضر القضائي، ولا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق ستة 6 أشهر .

وبالمقابل أعطى المشرع للمكلف بالضريبة الصادر في حقه قرار الغلق المؤقت، الحق في الطعن في هذا القرار من أجل رفع اليد، بمجرد عريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة

<sup>1</sup> التحصيل الودي للضرائب جات به التعلية 167 بتاريخ 02 / 06 / 1995 الصادرة عن المديرية العامة للضرائب وكذلك المادة 143 الى 145 قانون اجراءات جبائية المتعلقة بتقرير الضرائب وتحصيلها.

المختصة إقليمياً، الذي يفصل في القضية كما هو الحال في الإستعجال، بعد سماع الإدارة الجبائية أو استدعائها قانوناً، إلا أن إقامة هذا الطعن لا يوقف تنفيذ قرار الغلق المؤقت.

## 2- التسجيل في بطاقة معلوماتية:

إنه بموجب التعليمات بين الوزارات رقم 127 بتاريخ 27 جويلية 1997 الصادرة عن وزارة المالية ووزارة التجارة، يتم وضع بطاقة معلوماتية وطنية خاصة بالمكلفين المتهربين المخالفين للتشريع الجبائي، الجمركي والتجاري.

فهذه البطاقة عبارة عن بنك المعلومات المتعلقة بالمتهربين ضريبياً، يحتوي على كل من اسم لقب عنوان المتهربين، رقم التسجيل الجبائي، نوع المخالفة، تاريخها، نوع العقوبة الديون الضريبية ... الخ، وتقوم بإنجاز هذه البطاقة والإشراف عليها المديرية العامة للضرائب<sup>1</sup>.

يعتمد كل طلب لتسجيل مهربين جدد على نموذج يتم فيه تقديم جميع المعلومات التي يتم جمعها عن المهربين من قبل إدارة الجمارك وضرائب الأعمال وإرسالها إلى مديرية التنظيم والمعلومات الآلية على مستوى المديرية العامة للضرائب . كما يجب تبليغ المكلفين الذين تم تسجيلهم في هذه البطاقة للمتهربين من أجل تسوية وضعيتهم إزاء الخزينة العمومية.

في حالة تسوية المكلف لوضعيته الجبائية يمكنه طلب إلغاء تسجيله من هذه البطاقة، ولكن الإلغاء لا يتم إلا بعد مرور مدة سنتين (02) من تسوية الوضعية، ويتم الإلغاء بطلب من أحد الإدارات الثلاث السالفة الذكر، بناء على ملاءمة استمارة هذه البطاقة تقوم بتمكين إدارة الضرائب والإدارات الأخرى من متابعة المتهربين على أحسن وجه وعليهم بالمقابل القيام بصفة مستمرة كل إدارة على حدي أو عن طريق الفرق المختلطة للرقابة بعملية الرقابة على الأشخاص المسجلين في هذه البطاقة.

<sup>1</sup> المادة 146 قانون إجراءات جبائية عدلت بموجب القانون 05-106 المؤرخ في 31 /12 /2005 المتضمن قانون المالية 2006.

### 3- سحب التوطين المصرفي للمستوردين

إن شهادة التوطين المصرفي تخص المكلفين بالضريبة الذين يقومون بعمليات الاستيراد، وهي رخصة تقدم لهم من طرف البنوك الوطنية المتعاملين معها من أجل السماح لهم القيام بعمليات الاستيراد.

لقد أسس المشرع من أجل محاربة التهرب الضريبي، رسم خاص للتوطين المصرفي يطبق على عمليات الإستيراد بموجب الأمر رقم 05-05 المؤرخ في 25 جويلية 2005 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005 المادة 02 منه: فكل طلب يخضع بفتح ملف توطين مصرفي خاص بعملية الإستيراد يخضع لتسديد رسم مقداره 10000 دج، ويسدد هذا الرسم لدى قابضي الضرائب ويترتب عنه منح شهادة وتسليم إيصال عن ذلك، وتحدد كفاءات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم."

فجاءت التعليمات الوزارية رقم 04 بتاريخ 10 أوت 2005 المتعلقة بالتوطين الرسم المصرفي، تحدد كفاءات تطبيق الرسم وسحب التوطين المصرفي. إن مجال تطبيق هذا الرسم يخص عمليات الإستيراد للسلع والبضائع المخصصة للبيع بدون تغيير أو تحويل، ويستثنى منه كل عمليات استيراد الخدمات، واستيراد السلع والبضائع المخصصة للإنتاج والتحويل.

من جهة أخرى فإن كل المنتجين الفلاحين والحرفيين ليسوا معنيين بهذا الرسم، وعليهم بتسجيل تعهد في حالة طلب فتح ملف التوطين المصرفي، بأن المعدات، المواد والسلع والمواد الأولية المستوردة مخصصة لنشاطهم من أجل التحويل وليس التسويق، إن شهادة التوطين المصرفي موضوعة تحت تصرف المستوردين بثلاث نسخ من طرف قابض الضرائب، الذي يقع في دائرة اختصاصه الإقليمي المقر الإجتماعي للشركة أو مكان مزاولة النشاط للشخص الطبيعي.

على الرغم من أن المستورد قد طلب ذلك من جابي الضرائب، إلا أنه قبل التسليم والتسجيل، يتحقق الأخير من صحة المعلومات التي قدمها دافع الضرائب والإمتثال لإلتزاماته الضريبية بالتنسيق مع دائرة التفتيش الضريبي. حول التصريح ودفع الضريبة، وكذلك من عدم تسجيل هذا الأخير في البطاقة الوطنية للمتهرين أو البطاقة الوطنية

للمستوردين<sup>1</sup> المعروف مقر نشاطهم، بعد أن ينتهي القابض من عملية التحقيق ينتج عن ذلك حالتين:

1- في حالة كان المكلف غير مدين اتجاه الخزينة العمومية واحترم كل واجباته

الجبائية، يقدم له شهادة التوطين المصرفي وإيصال عن تسديد الرسم .

2- في حالة كان مدين اتجاه الخزينة العمومية ولم يلتزم بالتصريحات الجبائية أو كان

مسجل في أحد البطاقتين الخاصة بالمتهربين أو المستوردين غير المعروف مقر نشاطهم،

يقدم قابض الضرائب رفض الطلب مع توضيح سبب الرفض والطلب من هذا

الأخير تسوية وضعيته<sup>2</sup>.

هذه الحالة على إدارة الضرائب أن تطلب من البنوك سحب الوثيقة التي تمنح ففي

للمستوردين من أجل القيام بعمليات الإستيراد حتى يسوا وضعيتهم الجبائية.

4- منع المكلفين بالضريبة من المشاركة في الصفقات العمومية:

جاءت المادة 52 من المرسوم الرئاسي 236 2010- المؤرخ في 7 أكتوبر 2010

المتضمن تنظيم الصفقات العمومية، على أن يقصى بشكل مؤقت أو نهائي من المشاركة

الصفقات العمومية المتعاملون الإقتصاديون الذين:

- لا يستوفون واجباتهم الجبائية والشبه جبائية.

- المسجلون في البطاقتية الوطنية لمرتكبي الغش وأصحاب المخالفات الخطيرة للتشريع

والتنظيم في مجال الجباية والجمارك والتجارة.

5- المنع النهائي من مزاوله النشاط التجاري:

علاوة على العقوبة المنصوص عليها في المادة 544 ف 3 ق ض غ م، والمادة

306 ف 03 ق ض م على أنه في حالة العود أو تعدد الجرائم المثبتة بواسطة حكم أو عدة

أحكام، فإن العقوبة المقررة تؤدي بحكم القانون إلى المنع من مزاوله المهنة لكل من رجال

الأعمال، الخبير الجبائي أو المحاسب ولكل من له هذه الصفة، وحتى إذا كان بصفة مسير

<sup>1</sup> Instruction Ministerielle N°1951/MF/DGI/DRV/du04/09/2005.

<sup>2</sup> جاءت هذه التعليمات بقائمة تحمل 3773 شخص طبيعي ومعنوي يعملون في ميدان الإستيراد هذه المجموعة من المكلفين أحصتهم مختلف المديريات الولائية للضرائب على المستوى الوطني والذين لم يمكن التعرف إليهم من طرف أخوان الضرائب وهذا بسبب تقديم عناوين خاطئة أو عدم إبلاغ الإدارة بالعناوين من أجل تحصيل الضريبة الجديدة في حالة تغيير مقر لنشاطهم.

أو مستخدم وعند الإقتضاء غلق المؤسسة فقد جاءت المادة 29 من القانون رقم 03-22 المؤرخ في 28 ديسمبر 2003 المتضمن قانون المالية لسنة 2004 على منع الأشخاص الذين تم إدانتهم بصفة نهائية بتهمة الغش الضريبي من ممارسة النشاط التجاري حسب مفهوم القانون رقم 90-12- المؤرخ في 18 اوت 1990 المتعلق بالسجل التجاري المعدل والمتمم.

كما أن المرسوم التنفيذي رقم 318-2000 المؤرخ في 10 اكتوبر 2000 المتضمن تطبيق المادة 32 من قانون رقم 90-12 المؤرخ في 18 اوت 1990 المتعلق بالسجل التجاري المعدل والمتمم بالقانون رقم 08-04 المؤرخ في 14 اوت 2004 المتعلق بالشروط المطلوبة لامتهان الحرفة التجارية، حيث يوضح طرق وكيفيات إخطار مصالح السجل التجاري من طرف مصالح العدالة والسلطات الإدارية المعنية بكل القرارات والمعلومات التي من شأنها أن تعدل أو تلغي صفة التاجر.

خلاصة الفصل:

إستحدثت المشرع الجزائري عديد الآليات التي من شأنها التصدي لجريمة التهرب الضريبي، وذلك من خلال الصلاحيات التي يكفلها القانون للإدارة الجبائية والتي تفرض رقابة إدارية.

أما من حيث طبيعة الجريمة فقد أوجد لها المشرع قواعد خاصة تتلائم وطبيعتها الخاصة، كما أنه وللحفاظ على النظام العام، شدد المشرع الجزائري على المتملصين من دفع مستحقاتهم الضريبية بالعقوبات، سواء الأصلية منها أو التكميلية.

خاتمة

نستنتج مما سبق أنه لا يمكن ان ننكر الدور الهام الذي أصبحت تلعبه الجباية العادية " الضريبة " في إحداث موارد كافية للخزينة، إذ بدونها لا تستطيع المصالح العمومية تقديم خدماتها.

وعلى هذا فإن المكلف بمجرد تخفيضه لأساس الضريبة أو التخلص من دفعها نهائيا يعد سببا في إحداث آثار وخيمة سواء على المجال الإقتصادي أو الإجتماعي، وخاصة المجال المالي ومنه فإن انتشار هذه الظاهرة تسبب خلل على الخزينة العامة، وما نقشي ظاهرة التهرب الضريبي في بلادنا إلا تعبيراً عن نفسية رجعية مهزومة، حيث كانت ولا تزال موضوع بحث واهتمام من طرف الإدارة الجبائية كونها ترى في التهرب موضوعا محظورا مثله مثل مواضيع الأخرى.

إن مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي ليست بالأمر الهين، نظرا للأشكال التي يتخذها والتقنيات المتبعة من طرف المكلفين في إستعمال الطرق التدليسية الإحتيالية، ولمواجهة التهرب الضريبي يجب معرفة الدوافع التي تحمل المكلف للجوء إلى مثل هذه الظواهر والتي أجملناها في الوضعية الإقتصادية المزرية وعدم استقرار القوانين، وضغط جبائي مرتفع ونفسية متردية، وعقلية متخلفة تنظر إلى الضريبة بمنظار مشوه، الشيء الذي فتح الباب على مصرعيه أمام المكلف للتخلص من دفع الضريبة.

فإن ظاهرة التهرب الضريبي التي أخذت أبعادا خطيرة في مجتمعنا تهدد بالدرجة الأولى الموارد الذاتية للدولة باعتبارها الحجر الأساس الذي يعول عليها، ففي وقت أصبحت فيه الوضعية الإقتصادية والمالية متأزمة للغاية، أضحى هاجس التهرب الضريبي خطيرا لما تشهده مداخل الدولة من انخفاض حاد، إضافة إلى ما تلاقيه من احتياجات اجتماعية متزايدة، مديونية ثقيلة، إنخفاض القدرة الشرائية للأفراد، زيادة على اضطرابات داخلية، كل هذه المؤشرات تجعل من التهرب الضريبي من بين قضايا الساعة التي جعلت الحكومة تنتبه إلى خطورة الوضع موجهة كل قواها نحو مكافحة هذه الآفة التي تزعزع استقرار إقتصادنا أو على الأقل الحد من تماذي إنتشاره كخطوة أولى وجعلها من أوليات وأساس كل إستراتيجية

تنموية تسعى لتحقيق العدالة والفعالية الاقتصادية يجب علينا الوصول إلى نتائج مشجعة في مجال مكافحة التهرب الضريبي تقتضي بالدرجة الأولى توافر عزيمة جادة من كل الأطراف وعلى كل المستويات، والتي من شأنها الإسهام بقسط وافر في مواجهة هذه الظاهرة رغم ملامح الحظر والحساسية والتي تشوب هذا الموضوع إلى جانب تجسيد بعض المعطيات ميدانيا، خاصة من قبل الإدارة المعنية باعتبارها الركيزة الأساسية في لعب الدور البارز والفعال من جراء طبيعة عملها و علاقتها المباشرة بهذه الظاهرة.

إن محاولة القضاء على أسباب التهرب الضريبي لا تعد أمرا اختياريا للإدارة الجبائية بل حتمية، إذ يجب عليها تجنيد كل القوى والطاقات إذا ما أرادت التحكم في هذه الظاهرة والقضاء عليها يوما بعد يوم.

وإذا كانت الرقابة الجبائية من أنجع الوسائل لمحاربة التهرب الضريبي، إلا أنها تبقى قاصرة عن تأدية الدور المنوط بها نظرا للنقص الفادح في الوسائل المادية والبشرية. لذا وجب تعزيزها بهذه الوسائل بما يكفل للإدارة التمكن من مراقبة كل المكلفين ويجب على الوسائل البشرية ذات الكفاءة والتكوين العالي في الميدان المحاسبي والقانوني. وإذا كان من مهام الحكومة التقليدية مجابهة مثل هذه الظواهر مجابهة ردعية، من خلال ما تحدثه الرقابة والعقوبات من رهبة وخوف في نفوس المكلفين، فإنها ملزمة اليوم وتماشيا مع مستلزمات العصر، التفكير في الحد منها بطرق وقائية تضمن بها على الأقل مكلفا نزيها ويدفع واجباته بمحض إرادته ودون ضغوط.

إنطلاقا من هذا فإننا نقترح وجوب التركيز على تنمية الوعي الضريبي وإقناع المكلفين بجدوى مساهمتهم، وكذا إرجاع الثقة في هياكل ومصالح السلطة العمومية من خلال وسائل الإعلام بإعطاء وتوفير المعلومات الخاصة بدور الضريبة وشرح المستجدات الطارئة على النظام الجبائي والإجراءات الإدارية من مواعيد الدفع وتقديم التصريحات، ويجب تخصيص مكاتب على مستوى كامل المصالح الجبائية للإستعلامات، وتقديم التفسيرات، به موظفين ذوي لباقة وسعة صدر، لتوطيد وتحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف والقضاء على الجو

المكهرب بينهما من أجل تحسين العالقة الإنسانية بعيدة عن العداوة والحساسية واضفاء روح التعاون والتضامن بينهما، وعليه اجابة على الإشكالية، وكذا التساؤلات الفرعية ذات الصلة،  
خلصنا إلى جملة من النتائج، أهمها:

- ظاهرة التهرب الضريبي لها عدة أشكال، منها مشروع ومنها غير مشروع.
- مكافحة المكلفين الذين يستغلون ثغرات القانون للتهرب المشروع.
- مكافحة المكلفين الذين يدلسون بطرق إحتيالية للتخلص من الضريبة.
- مكافحة حتى الشريك في الجريمة كونه مساعد المكلف على التملص.
- الإبقاء على المتابعات الضريبية والأبحاث المتواصلة حتى نصل إلى مرحلة التقادم.
- المتابعة الدقيقة للعمليات الحسابية واجبار مسك الدفاتر والسجلات لتقييد أعمالهم المالية واكثار من الزيارات من أجل متابعة السجلات.
- إزالة التوتر بين الإدارة و المكلف عند المعاينات والمراقبات وعند وضع الضريبة أو تحصيلها.

-إرساء قوانين منظمة دائمة ومستقرة في مجال التعامل مع المكلف في التحصيل والمتابعة.

-محاولة الوصول لحل ودي مع المكلف عند متابعة الجريمة وقبل تحريك الدعوى.  
لقد أعطى المشرع الجزائري أهمية بالغة لمكافحة جريمة التهرب الضريبي، حيث أوجد ترسانة من القوانين والتشريعات، وسخر عديد الهياكل لمجابهة هاته الجريمة التي تنخر بالإقتصاد الوطني.

إلا أن هاته الجريمة مازالت في إستفحال واسع، مما يدفعنا إلى تقديم جملة من الاقتراحات، نوجزها كالآتي:

-ضرورة التوعية للمكلف للإلتزام بالضريبة، وتوضيح له مدى تأثيرها في إنعاش الإقتصاد الوطني بالأرقام والأدلة، لكي لا يقول أموالى سحبت منى باطلا.

- ضرورة ربط علاقة جيدة بين الإدارة الضريبية والمكلف بجلسات اجتماعية مع ممثلي الإقتصاديين والتجار و الحرفيين؛
- تحسين الإمكانيات البشرية والمادية في عملية الرقابة الميدانية والمتابعات الحسابية للمكلفين.
- تحسين الجهاز الإداري في تعيين الأعوان المكلفين بوضع الضريبة و المراقبين الميدانيين وفي تحسين التعامل مع المكلف.
- سهولة وتبسيط في القوانين وكيفية تسييرها وتطبيقها والعقوبات المترتبة عليها، لأن المكلفين مختلفين في الفهم و الوعي والمستوى الدراسي.
- تخفيض الديون الكبيرة وتحصيلها بالقسط في حال ثبوت نية المكلف في التسديد.

**قائمة المصادر**

**والمراجع**

المؤلفات باللغة العربية:

الكتب :

- أحسن بوسقيعة الوجيز في القانون الجزائي الخاص والجرائم الإقتصادية وبعض الجرائم الخاصة، دار، هومه الجزائر الطبعة الثانية، د سنة الطبع.
- أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، الجزء الأول، الطبعة الثامنة عشر، دار هومة، الجزائر 2015.
- احمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، مصر 1990
- أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة 1999.
- البطريق أحمد يونس، المالية العامة، دار النهضة العربية لبنان، 1984،
- الحسن بوسقيمة الوجيز في القانون الجزائي الخاص الجزء الثاني، الطبعة العاشرة، دار هومه الجزائر 2009.
- د قدي دراسات في علم الضرائب دار، جرير عمان 2011.
- دراز حامد عبد المجيد، وحجازي (المرسي السيد) المالية العامة، جامعة بيروت العربية، 2003، ص 272.
- سوزي عدلي ناشد أساسيات المالية العامة، د طبعة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت 2009.
- سوزي عدلي، ناشد ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثرها على اقتصاديات الدول النامية، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت 2008.
- الطالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان الأردن، سنة 2008.
- عبد المجيد قدي، المدخل الى السياسات الإقتصادية الكلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2003.
- عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب الطبعة الأولى، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان 2011.

- عبد المنعم فوزي المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، لبنان 1972.
- عبید عبد رؤوف، مبادئ القسم العام من التشريع الجبائي، دار الفكر العربي، 1979.
- عطية عبد الواحد، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، دون ط الجزائر سنة 2005.
- العلي عادل فليح المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، ط 1، 2003.
- فرج رضاء شرح قانون العقوبات الأحكام العامة للجريمة، الشركة الوطنية للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الجزائر 1976.
- الكثيري مصطفى النظام الجبائي والتنمية الاقتصادية في المغرب، دار النشر المغربية، الدار البيضاء، 1985.
- كردودي سهام، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، د طبعة دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر 2001.
- لسوزي عدلى ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت.
- محرزى محمد عباس، إقتصاديات المالية العامة (النفقات العامة الإيرادات العامة، الميزانية العامة للدولة)، الطبعة الخامسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2012.
- محمد بودالى التهرب الضريبي والسلوك الجبائي من منظور الوعي الإقتصادي السوي، شركة الاصاله للنشر والتوزيع الجزائر 2008.
- محمد عامر أبو بكر الصديق أحكام التجريم في قانون الضريبة العامة على المبيعات دار غريب للطباعة، القاهرة 1993.
- محمد عباس محرزى، إقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، دون ط، الجزائر سنة 2005.

## قائمة المصادر والمراجع.....

- محمد عمر حماد أبو دوح: الإصلاح الضريبي بين اعتبارات الجباية والأسس العلمية للضرائب الدار الجامعية، 2008.
  - منصور رحمانى، القانون الجنائي للمال والأعمال، الجزء الأول، دار العلوم للنشر والتوزيع، د طبعة، عنابة 2012.
  - المهائني خالد محمد، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته د طبعة المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة 2010.
  - ناصر مراد فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب الضريبي دراسة حالة دار قرطبة للنشر والتوزيع ط 1، الجزائر 2004.
- الرسائل الجامعية:**  
**أطاريح الدكتوراه:**
- محمد عباس محرزى، نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الإقتصادي المغربي، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الإقتصادية، معهد العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة الجزائر 2006/2005.
  - عزوز سليمة، الآليات القانونية لمواجهة التهرب الضريبي في الجزائر، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه ل.م.د، تخصص قانون جنائي للأعمال جامعة المسيلة، قسم، حقوق، سنة ج 2019/2018.
  - شرفاوي نصر الدين خصوصيات الجريمة الضريبية، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في علوم القانون، تخصص القانون الجنائي، جامعة الجزائر 1 كلية الحقوق، سنة 2021/2020.
  - شرفاوي نصر الدين، خصوصيات الجريمة الضريبية، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه علوم في القانون، تخصص قانون جنائي، جامعة الجزائر 1، كلية الحقوق، سنة 2021/2020.

رسائل الماجستير:

- رجال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير مؤسسات صغيرة ومتوسطة، جامعة ورقلة، س 2007.
- سهام كردودي، المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، جامعة بسكرة، قسم علوم التسيير، السنة ج 2009/2008.
- بولوجة نادية، النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص قانون الجنائي للأعمال جامعة تيزي وزو، قسم حقوق السنة ج 2016/2015.
- علام ليلة، آليات مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل ماجستير في القانون، تخصص قانون دولي للأعمال، قسم حقوق جامعة تيزي وزو سنة 2016.

مذكرات الماستر:

- جلال مرزوقة مساعدة فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبي الدراسة حالة بمركز ضرائب ولاية البويرة "مذكرة لتيل شهادة ماستر تخصص مالية المؤسسة، جامعة البويرة، قسم المالية والمحاسبة، سنة ج 2019/2018.
- جمال صرموك جريمة التهرب الضريبي وآليات مكافحتها في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص قانون أعمال جامعة المسيلة، كلية الحقوق، سنة 2019/2018.
- طورش بنانة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص قانون، خاص جامعة قسنطينة 1 سنة 2012/2011.
- عبد الغفور هلايلي، آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر في الحقوق، تخصص قانون إداري جامعة بسكرة سنة 2016.

- عتاب تواتية الرقابة الجبائية كأداة في محاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة ماستر في المالية والمحاسبة، تخصص التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير، جامعة مستغانم قسم المالية والمحاسبة، السنة ج2017/2018.
- قرموش ليندة، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة ماستر في الحقوق، تخصص قانون جنائي، جامعة بسكرة، قسم حقوق، سنة ج2013/2014.
- محمد بلول، التهرب الضريبي وآليات مكافحته، مذكرة لنيل شهادة ماستر في الحقوق تخصص قانون اعمال جامعة الوادي، قسم، حقوق، سنة ج 2016/2017.
- نور الدين عشى، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة تكميلية لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون جنائي للأعمال اشراف أ. فريد عيسوس جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي كلية الحقوق والعلوم السياسية، دون تاريخ مناقشة، السنة الجامعية 2015-2016.

#### المحاضرات

- عادل محمد، فريد قورة، محاضرات في قانون العقوبات القسم العام الجريمة - الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، سنة 1994.

#### المجلات :

- بكري عبد الرحمان، الحوكمة الضريبية وأثرها في الحد من التهرب الضريبي مجلة دراسات جبائية، المجلد 04، العدد 01 لسنة 2016، جامعة لونيبي على 2، البليدة.

#### المواقع الإلكترونية:

- ناصر مراد فعالية النظام الضريبي و إشكالية التهرب الضريبي دراسة حالة .

[Http:// www. Obsevateurocde.Org](http://www.Obsevateurocde.Org)

## المؤلفات باللغة الأجنبية:

- Andrée Barilari, lexique fiscale, 2ème édition, Dalloz, Paris, 1992
- Delahaye Thomas, le choix de la vie moins imposée, édition Bruylant, Bruxelles, 1977.

## النصوص القانونية:

### الأوامر:

- الأمر 76/102 المؤرخ في 09/12/1676 المتضمن قانون الرسم على رقم الأعمال، ج.ر العدد 103 لسنة 1976.
- (59) الأمر 76/103 المؤرخ في 09/12/1676 المتضمن قانون الطابع، ج.ر العدد 68 لسنة 1977.
- (60) الأمر 76/104 المؤرخ في 09/12/1676 المتضمن قانون الضرائب الغير مباشرة، ج.ر العدد 103 لسنة 1976.
- (61) الأمر 76/105 المؤرخ في 09/12/1676 المتضمن قانون التسجيل، ج.ر العدد 103 لسنة 1976.
- الأمر 76/101 المؤرخ في 09/12/1676 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ج.ر العدد 102 لسنة 1976.

### القوانين:

- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (محدثة الى غاية قانون المالية التكميلي). "
- قانون الإجراءات الجبائية المؤسس بموجب المادة 40 من القانون رقم -01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج ر عدد 49 الصادر بتاريخ 23 ديسمبر 2001.

**التعليمات:**

- Instruction N°300, MF/DGI/ DOF du 30/05/1995 Le fonctionnement de l'inspection des impôts.
  - Instruction Ministerielle N°1951/MF/DGI/DRV/du04/09/2005.
- التعليمة 167 بتاريخ 02 جوان 1995 الصادرة عن المديرية العامة للضرائب.

# فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
	شكر وعران
	إهداءات
1	مقدمة
<b>الفصل الاول : الاطار المفاهيمي لجريمة التهرب الضريبي</b>	
7	المبحث الأول : مفهوم التهرب الضريبي
7	المطلب الاول : تعريف و تمييز التهرب الضريبي
7	الفرع الاول : تعريف التهرب الضريبي
9	الفرع الثاني : صور التهرب الضريبي
11	المطلب الثاني : أسباب جريمة التهرب الضريبي و اركانها
11	الفرع الاول : أسباب جريمة التهرب الضريبي
14	الفرع الثاني: اركان جريمة التهرب الضريبي
21	المبحث الثاني : أساليب و آثار جريمة التهرب الضريبي
21	المطلب الاول : أساليب التهرب الضريبي
21	الفرع الاول : التهرب عن طريق التحايل المادي
22	الفرع الثاني : التهرب عن طريق التحايل القانوني
23	الفرع الثالث: التهرب عن طريق التحايل المحاسبي
25	المطلب الثاني : آثار جريمة التهرب الضريبي
25	الفرع الاول: آثار اقتصادية
26	الفرع الثاني : آثار مالية
26	الفرع الثالث : آثار اجتماعية
28	خلاصة الفصل
<b>الفصل الثاني : آليات مكافحة التهرب الضريبي</b>	
30	تمهيد
31	المبحث الاول : آليات تفعيل اداء المنظومة الضريبية
31	المطلب الاول : الآليات الوقائية لمكافحة التهرب الضريبي

31	الفرع الاول : على مستوى المكلف بالضريبة
32	الفرع الثاني : على مستوى التشريع الضريبي
33	الفرع الثالث : الآليات الوقائية على مستوى الإدارة الجبائية
36	الفرع الرابع : آليات الوقائية في الميدان الإقتصادي
36	المطلب الثاني: الوسائل الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي
37	الفرع الاول : الرقابة الجبائية العامة كآلية لمكافحة التهرب الضريبي
40	الفرع الثاني : التحقيق الجبائي لمكافحة التهرب الضريبي
44	المبحث الثاني : وسائل قمع التهرب الضريبي
44	المطلب الاول : العقوبات الجبائية و الجزائية المقررة لمكافحة التهرب الضريبي
44	الفرع الاول : العقوبات الجبائية
50	الفرع الثاني : العقوبات الجزائية
54	المطلب الثاني : العقوبات التهديدية و المهنية لمكافحة التهرب الضريبي
54	الفرع الاول : العقوبات التهديدية
56	الفرع الثاني : العقوبات المهنية
61	خلاصة الفصل
63	خاتمة
	قائمة المراجع
	فهرس المحتويات

ملخص:

تهدف الدراسة الى تسليط الضوء على ظاهرة التهرب الضريبي، والتي تهدف اساسا الى حرمان الخزينة العمومية من مبالغ مالية مستحقة على أشخاص مكلفين بالضريبة بموجب نصوص قانونية وبوسائل وطرق مختلفة لا حصر لها، مستعينين في ذلك إما بثغرات موجودة في التشريع الضريبي، وإما لنقص كفاءات الإدارة الضريبية أو لنقص وعيهم بالأهمية البالغة للضريبة في النفع العام.

ما ينتج عنه من آثار جد وخيمة على الإقتصاد العام، لكن المشرع وبهذا الصدد فقد سطر آليات للوقوف في وجه الظاهرة، تطبق حسب درجة فاعلية كل منها، فمنها الوقائية التي تهدف الى تبسيط التشريع الضريبي وكذا عصرنه الإدارة الضريبية والعمل على تحسين المكلف بدوره الفعال في التنمية، وأخرى رقابية تسعى الى مراقبة تصريحات المكلف بالضريبة والتحقق في مصداقيتها وصولا الى توقيع العقاب المناسب لكل تجاوز من المكلفين بالضريبة يتراوح بين الغرامة المالية، عقوبة الحبس بالإضافة الى عقوبات تكميلية.

**الكلمات المفتاحية:** الضريبة- التهرب الضريبي، الغش الضريبي، الإدارة الجبائية، الرقابة

الجبائية، المكلف بالضريبة.

**Abstarct:**

*The study aims to shed light on the phenomenon of tax evasion, which aims mainly to deprive the public treasury of amounts of money owed by taxpayers under legal texts and countless different means and methods, using either gaps in tax legislation, or the lack of competencies of tax administration or lack of awareness of the great importance of tax in the public benefit.*

*which results in very serious effects on the public economy, but the legislator in this regard has written mechanisms to stop in the face of the phenomenon, Applied according to the degree of effectiveness of each, including preventive ones that aim to simplify tax legislation as well as modernize tax administration and work to improve the taxpayer's effective role in development, and other supervisory ones that seek to monitor the taxpayer's statements and investigate their credibility in order to impose appropriate punishment for each violation of taxpayers ranging from a financial fine, imprisonment penalty in addition to complementary penalties.*

**Keywords:** tax - tax evasion, tax fraud, tax administration, tax control, taxpayer.