

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة عبد الرحمان ميرة - بجاية -  
كلية الحقوق والعلوم السياسية  
قسم قانون الأعمال

# التهرب الضريبي في الجزائر و آليات مكافحته

مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق  
فرع: قانون الأعمال  
تخصص: القانون العام للأعمال

تحت إشراف  
الدكتورة: دموش حكيمة

من إعداد الطالبتين:  
- بوزرورة حيزية  
- بوزيدي كاهنة

## لجنة المناقشة

- الأستاذ: تبزي أرزقي، أستاذ محاضر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة بجاية، ..... رئيسا .  
الأستاذة : دموش حكيمة، أستاذة محاضرة قسم "ب"، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة بجاية، مشرفة ومقررة .  
الأستاذة : تغريبت رزيقة أستاذة مساعدة قسم " أ " كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة بجاية .....ممتحنة.

تاريخ المناقشة

2018/06/26

# الإهداء

أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع:

إلى أغلى ما أملك أمي الحبيبة التي أعانتني بكل ما تملك، بحياتها ثمرتني وبدعائها

حرسني وبنصائحها وجهتني، أطال الله في عمرها.

إلى أبي العزيز الذي طالما كان سندا لي، رحمة الله عليه وأسكنه الله فسيح جناته.

إلى جدي الحبيبة التي ساعدتني بدعائها، رحمة الله عليها وأسكنها الله فسيح جناته.

إلى أخواتي : زهرة، فتية، مسعود، مروان

إلى كل أفراد عائلتي صغيرها وكبيرها

إلى كل من هو خالي على قلبي

إلى من شاركت معي البحث صديقتي الغالية : كاهنة بوزيدي

حيزية

# الإهداء

أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع إلى

من يعجز الفعل و القول عن رد جميلهما

الوالدين العزيزين أطال الله من عمرهما

إلى من كانوا لي عوناً دائماً

إخوتي وأخواتي

إلى من علمونا مبادئ العلم و البحث

أساتذتي الأفاضل جزاهم الله خيراً

إلى أعمى صديقاتي: نسمة، هانية، حسبية، ليدية، زوليدية

إلى من شاركني معهما البحث صديقتي الغالية : بوززورة حيزية

إلى كل من أكن لهم فائق الحب و التقدير

## شكر وعرفان

ربنا لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك، وعظيم سلطانك ومجدك على ما أجمعته علينا من نعم لا تحصى منها توفيقك إيانا، لإنجاز هذا العمل المتواضع .

نتقدم بأسمى عبارات الشكر و التقدير و الإحترام إلى أستاذتنا المشرفة الدكتورة " ديموش حكيمه " لقبولها الإشراف على هذا العمل، وعلى نسانحها وتوجيهاتها التي لم تبخل علينا، فهي بذلك مدينة لنا بفضل لا ينسى.

كما لا يفوتنا في هذا المقام أن نتوجه بالشكر إلى أعضاء اللجنة المكلفة بمناقشة هذه المذكرة. وإلى كل أساتذة كلية الحقوق والعلوم السياسية.

وحتى لا ننسى الجميل، نتقدم بجزيل الشكر والتقدير للطاقم الإداري لكل من جامعة: جيجل، برج بوعريريج، البلدية ، البويرة الذين ساعدونا في جمع المعلومات المتعلقة بموضوع البحث.

وإلى كل من ساهم من قريب أو من بعيد في إتمام هذا البحث.

## قائمة لأهم المختصرات

### أولا/ باللغة العربية

ج. ر	الجريدة الرسمية للجمهورية الديمقراطية الشعبية.
د. س. ن	دون سنة النشر.
د. ط	دون طبعة.
ص	صفحة.
ص ص	من صفحة إلى صفحة.

### ثانيا/ باللغة الفرنسية

<b>DRPC</b>	Direction des relations publique et de la communication.
<b>HT</b>	Hors taxes.
<b>P</b>	Page.
<b>TUGP</b>	Taxes unique global de production.
<b>TUGPS</b>	Taxes unique global de production et service .
<b>TTC</b>	Toutes taxes comprise .
<b>TVA</b>	Taxe sur la valeur ajoutée.
<b>Op.Cit</b>	Ouvrage précédemment cité

## مقدمة:

أدى عدم الإستقرار في الجزائر بعد الإستقلال، وكذا التطور السريع الذي شهده العالم، وإتساع نطاق المعاملات التجارية والمالية إلى إيجاد وسائل وطرق جديدة من أجل تمويل مشاريعها ونفقاتها العامة، ومن بين هذه الوسائل إتخاذ الضريبة كأهم مورد من الموارد المالية التي تؤدي إلى تمويل ميزانية الدولة والتي بدورها تعود بالنفع على الخزينة العامة.

يقصد بالضريبة مبلغ من المال تفرضه الدولة على المواطن بصورة جبرية ونهائية من دون مقابل خاص، وذلك من أجل المساهمة في تحمل الأعباء العامة، وتحقيق النفع العام؛ وهي أيضا أداة لتوزيع الأعباء العامة<sup>1</sup>. ولما كانت الضريبة تفرض على جميع الأفراد فإنهم متساوون أمام القانون في تحمل هذه الأعباء، وبشكل يتساوى فيه الغني والفقير<sup>2</sup>. أي تفرض وفقا لمقدرة المكلف وهذا تكريسا لمبدأ العدل في فرض الضريبة التي أقرها المؤسس الدستوري في نص المادة 78 من دستور 2016<sup>3</sup>.

تعتبر الضريبة من أهم المواضيع التي ركزت عليها الدولة الجزائرية لأنه في نظرها تمثل حلا إيجابيا وفعالا لجميع الأزمات التي تشهدها في مختلف الميادين: الإجتماعية، الإقتصادية، السياسية... الخ، لهذا برزت كأهم مصدر تعتمد لتحقيق أغراضها، ولقد إرتبط تطورها بتطور مفهوم الدولة، من الدولة الحارسة التي كانت تتحصر مهامها في الدفاع والأمن وتحقيق العدالة إلى

<sup>1</sup> - BETCH Matrine, Droit fiscal, 2<sup>eme</sup> édition, Vuibr, Paris, 2008, p 09.

<sup>2</sup> - نصت المادة 78 من دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الصادر بموجب المرسوم الرئاسي رقم 96-438، المؤرخ في 08 ديسمبر 1996، المصادق عليه في إستفتاء في 28 نوفمبر 1996 ج ر عدد 76، الصادر في 8 ديسمبر 1996، معدل ومتمم ب:

- قانون رقم 02-03، مؤرخ في 10 أبريل 2002، يتضمن تعديل الدستور، ج ر عدد 25، صادر في 14 أبريل 2002.

- قانون رقم 08-19، مؤرخ في 15 نوفمبر 2008، يتضمن تعديل الدستور، ج ر عدد 63،

- قانون رقم 16-01، مؤرخ في 6 مارس 2016، يتضمن تعديل الدستور، ج ر عدد 14، صادر في 7 مارس 2016 على ما يلي « كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة.

يجب على كل وحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية، حسب قدرته الضريبية ».

<sup>3</sup> - عطوي فوزي، المالية العامة، النظم الضريبية وموازنة الدولة، د.ط، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2003، ص 60.

الدولة المتدخلة في الحياة الإقتصادية والإجتماعية والساهرة على تأمين الإستقرار والتوازن الإجتماعي.

سعت الدولة إلى تطوير مختلف القوانين المالية بحيث أنها عمدت على إجراء تعديلات وإصلاحات قانونية وتشريعية، وذلك بهدف زيادة الفعالية للأنشطة الإقتصادية ومحاولة التطور والزيادة في التقدم الإقتصادي. طال هذا الإصلاح على الخصوص قانون الضرائب المباشرة وقانون الرسم على رقم الأعمال، إضافة إلى تنظيم وتحديث الإدارة الجبائية التي لم تحقق الأهداف المنشودة.

أدت الإصلاحات والتعديلات الجذرية للنظام الجبائي القديم وما يميزه من تعقيد وكثرة الضرائب، وتعدد الأوعية الضريبية، إلى ظهور ظاهرة التهرب الضريبي بين أوساط المكلفين وعدم الإستجابة لها والقيام بالإلتزامات الواقعة على عاتقهم كما ينبغي الحال، كما يعتبر وسيلة هدامة للمجتمع لما ينجم عنه من أضرار على الخزينة العمومية والإنفاق العام، ويشكل إعتداء على أموال الدولة.

يحاول المشرع دوماً أن يجد نظاماً جبائياً يأخذ على عاتقه تطوير دور ومساهمة الجباية العادية في تمويل الخزينة، حيث تلقى الضريبة الرضا والقبول من المكلفين غير أنها تتعرض للسلب أو النهب من قبل بعض المكلفين الذين يمتنعون عن أداء واجباتهم الجبائية.

يؤثر التهرب الضريبي سلباً على الحصيلة الضريبية ويشكل عائقاً هاماً وأساسياً أمام تحقيق التنمية التي ترسمها السياسة المالية للدولة، الشيء الذي يضطرها إلى تعويض النقص الذي يطرأ على الحصيلة الضريبية لفرض ضرائب جديدة أو برفع الضرائب الموجودة، وهذا بدوره يؤثر سلباً على توزيع الدخل ومبدأ العدالة الضريبية والنمو الإقتصادي.

أصبح التهرب الضريبي في الآونة الأخيرة أكثر خطورة، لا يمس فقط الدولة الجزائرية وإنما معظم دول العالم، خاصة الدول النامية. ولعل تزايد الأرقام ونسب هذه الجريمة التي يشهدها الواقع الجزائري، يستدعي بنا البحث إلى الاهتمام بهذه الظاهرة أكثر وذلك من خلال تشخيصها ومعرفة الأسباب والأساليب والآثار المترتبة عنه، وليس هذا فقط بل معرفة مدى تأثيرها بالتطورات الإقتصادية والإجتماعية والسياسية، بالإضافة إلى ذلك معرفة الآليات الجديدة التي وضعت من

أجل الحد من هذه الآفة الخطيرة. هنا نتساءل حول مدى نجاعة السياسة المنتهجة من طرف المنظومة القانونية الجزائرية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي؟.

إجابة منا على هذه الإشكالية قسمنا الموضوع إلى نقطتين تتمثل الأولى في تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر (الفصل الأول)، أما الثانية فتتعلق بمختلف الآليات المتخصصة لمكافحته (الفصل الثاني).

اعتمدنا في هذه الدراسة على المنهج الوصفي وذلك بتقديم مختلف التعاريف المتعلقة بهذا الموضوع، بالإضافة إلى المنهج التحليلي الذي اعتمدنا فيه على تحليل بعض الأفكار المتعلقة به، مع تحليل بعض النصوص القانونية المرتبطة بالتهرب الضريبي وآليات مكافحته.

ومن بين الأسباب التي جعلتنا نختار هذا الموضوع نجد:

### 1-الدوافع الذاتية:

-الميل الشخصي للبحث في المجال الجبائي.

-كون أن موضوع التهرب الضريبي موضوع شائع ومهم، بالإضافة إلى أنه لم تسمح لنا الفرصة للتعلم فيه أثناء مسيرتنا الدراسية.

-كون أن هذا الموضوع ظهر منذ القدم ولكن تطور ليصبح أكثر خطورة يهدد المجتمع الجزائري.

### 2-الدوافع الموضوعية:

- التهرب الضريبي من المواضيع التي يشهدها الواقع الجزائري.

- كونه موضوع يشكل خطورة على الخزينة العامة للدولة والإنفاق العام.

- توعية المكلفين المتملصين بأهمية دفع الضريبة وإيصال فكرة لهم على مدى خطورة هذه الظاهرة.

- معرفة تنظيم المشرع الجزائري لهذا النوع من الجرائم والآليات التي استخدمها أو لجأ إليها من أجل مكافحته.



## الفصل الأول

## تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر

تفرض الدولة على كل شخص طبيعي أو معنوي الإلتزام بدفع الضريبة وذلك بدون مقابل مالي خاص أو مباشر يعود عليه، مما أدى إلى ظهور ما يعرف بالتهرب الضريبي أو التملص من دفع الضريبة ومحاولة التخلص منها بصفة جزئية أو كلية، وتعتبر هذه الظاهرة من أكبر المشاكل التي تعاني منها الدولة الجزائرية إذ أنها تمس مختلف الجوانب المتعلقة بالتنمية الإقتصادية، وتسبب المساس بالخزينة العامة للدولة الجزائرية.

بلغ حجم التهرب الضريبي حسب بعض الإحصائيات في السنوات الأخيرة تقريبا 600 مليار دولار<sup>1</sup>، أي أنه يزداد عاما بعد عام، مما جعل هذه الظاهرة من أكبر إنشغالات الدولة والباحثين كونها أخذت بعدا وطنيا ودوليا فهي تؤدي إلى الإساءة بالإقتصاد الوطني (المبحث الأول).

يصعب التحكم في هذه الظاهرة بسبب التطور السريع لمختلف الأساليب والوسائل المستعملة من طرف المكلفين بالضريبة التي يستحيل علينا حصرها لكثرتها وتنوعها، هذا ما أسفر عدة نتائج وأثار سلبية تعود بعدم النفع، وتشكل ضررا على الإقتصاد الوطني بصفة عامة (المبحث الثاني).

<sup>1</sup> - " أسامة أ "، « حجم التهرب الضريبي في الجزائر »، مقال تم نشره على الموقع الإلكتروني التالي [www.essalamonlin.com](http://www.essalamonlin.com)، تم الإطلاع عليه في 2018/02/23 على الساعة 21:16.

## المبحث الأول

## التهرب الضريبي وسيلة لتحايل المكلفين بالضريبة

أدى تفشي ظاهرة البطالة وتدهور القدرة الشرائية إلى عدم تحقيق التوازن الإقتصادي في البلاد، الشيء الذي دفع الدولة إلى إتخاذ سياسات إقتصادية ناجعة، بحيث أنها فكرت بطرق عديدة وفعالة نظرا لما تحتاج إليه من أموال دون أن تمس وتهدد إقتصادها، لذلك لم تجد أمامها سبيل آخر غير جبائية الضرائب.

نلاحظ في الواقع أن المكلفين بها يعتبرونها عبئا ثقيلا عليهم لأنها تقطع منهم جبرا وتدفع دون مقابل وهذا ما جعلهم يشعرون بعدم عدالتها وفائدتها، مما أدى بهم إلى إستعمال طرق إحتيالية غير مشروعة من أجل التخلص منها بصفة كلية أو بصفة جزئية سواء على المستوى الوطني أو على المستوى الدولي (المطلب الأول).

وتكمن معالجة ظاهرة التهرب الضريبي في معالجة مختلف الأسباب التي ساعدت على إنتشاره، ويمكن الإشارة إلى أن هذه الأسباب ومعالجتها لا تقع فقط على عاتق المشرع أو الإدارة الضريبية فحسب وإنما هي كذلك من مسؤولية المكلف بالضريبة بصفته فردا من أفراد المجتمع (المطلب الثاني).

## المطلب الأول

## التعريف بالتهرب الضريبي

تؤكد الدراسات والإحصائيات أن التهرب الضريبي يعد من بين الظواهر الضريبية والمالية الشائعة في جميع دول العالم، ولكن بنسب تختلف من دولة إلى أخرى ومن زمن إلى آخر<sup>1</sup>، وتعتبر وسيلة من وسائل التخلص من الأعباء الضريبية الواقعة على كاهل الفرد المكلف بها سواء كان شخصا طبيعيا أم اعتباريا.

<sup>1</sup> - " هدى ن"، « 7 آلاف مليار حجم التهرب الضريبي سنويا » ، مقال تم نشره على الموقع الإلكتروني التالي [www.djazairress.com](http://www.djazairress.com) تم الإطلاع عليه يوم 2018/02/23 على الساعة 23:05.

يؤدي التطرق لظاهرة التهرب الضريبي إلى طرح تساؤلات عديدة تتعلق بتحديد مفهوم واضح لها (الفرع الأول) مع عرض أنواعها (الفرع الثاني)، وإبراز مختلف المفاهيم التي تتداخل وتترابط معها (الفرع الثالث).

## الفرع الأول

### المقصود بالتهرب الضريبي

تعددت التعاريف والمفاهيم حول مفهوم ظاهرة التهرب الضريبي<sup>1</sup>؛ واختلفت وجهات النظر بالنسبة للباحثين القانونيين والباحثين الإقتصاديين، فالباحثين القانونيين يؤكدون على الجانب القانوني للتهرب الضريبي وذلك في حالة ما إذا كانت الطرق المستعملة مشروعة أو غير مشروعة، كما أنهم يميزون بين مختلف أنواعه. على عكس الباحثين الإقتصاديين الذين يرون بعدم جدوى التمييز بين أنواع التهرب الضريبي، بحيث أنهم يؤكدون في دراستهم على التأثير الإقتصادي للخزينة العمومية مهما كانت صورته<sup>2</sup>.

فعرف البعض التهرب الضريبي على أنه هو: «عدم قيام الممول بأداء الضريبة المستحقة عليه في الميعاد أو التخلص من دفعها باستعمال طرق غير مشروعة»<sup>3</sup>. أو هو: «محاولة الممول التخلص من الضريبة، عدم الإلتزام القانوني لها بأدائها حيث يسعى الملتزم بدفع الضريبة إلى التخلص منها دون إرتكاب أية مخالفة لقانون الضريبة»<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - إن مصطلح التهرب الضريبي في اللغة العربية مشتق من الفعل الثلاثي هرب وجاء في قاموس لسان العرب في معنى هرب أي فر الإنسان هرب من الشيء إنتقص جزء منه.

كما استعملت أيضا عدة مصطلحات عن التهرب حيث أستعمل في لبنان اسم التملص الضريبي، وفي مصر والعراق يستعمل لفض التخلص، في سوريا والجزائر لفض التهرب. وكل هذه الألفاظ تشير إلى المعنى ذاته. منصور رحمانى، القانون الجنائي للمال والأعمال، الجزء الأول، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، ص146.

<sup>2</sup> - طورش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في القانون، قسم قانون خاص، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة، 2011، ص11.

<sup>3</sup> - حسن الجندي، القانون الجنائي الضريبي، الجزء الأول، دار النهضة العربية، القاهرة، 2006، ص37.

<sup>4</sup> - قحوش محمد خليل، دور التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، (دراسة حالة: مديرية الضرائب لولاية بسكر خلال الفترة 2009/2012)، مذكرة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016، ص12.

كما عرفه البعض الآخر بأنه « تلك المخالفات القانونية المتمثلة في عدم الإمتثال للتشريع الضريبي أو الثغرات الموجودة في القانون من أجل التخلص من أداء الواجب الضريبي بجميع الوسائل والأشكال سواء تعلق الأمر بالعمليات المحاسبية أو الحركات المادية وذلك كل أو بجزء من المبلغ الواجب الدفع للخرينة العمومية والذي تستعمله الدولة في تغطية نفقاتها وتحقيق الأهداف الإقتصادية والإجتماعية »<sup>1</sup> ، أو « هو تخلص الفرد من دفع الضريبة دون إرتكاب أية مخالفة للنص التشريعي الضريبي القائم »<sup>2</sup>.

يمكن القول في الأخير أن تعقد ظاهرة التهرب الضريبي وتداخل مختلف العوامل القانونية والإقتصادية والإجتماعية والمالية والإدارية، يجعلنا من المستحيل عمليا وضع تعريف دقيق وشامل لظاهرة التهرب الضريبي. ولكن هذا لا يعني عدم أهمية التعريفات الفقهيّة المقدمة سابقا بل تعتبر عامل أساسي في تحليل وتشخيص ظاهرة التهرب الضريبي بحيث ينتبه المشرع إلى الثغرات القانونية الموجودة في التشريع الضريبي ويقوم بغلقها.

على غرار أغلب التشريعات الضريبية التي لم تضع تعريفا للتهرب الضريبي، سار المشرع الجزائري على نفس المنهج، ووفق فيما فعل عندما لم يقيم بوضع تعريف محدد له، حيث أنه ترك هذا الأمر للفقهاء، وقد برر ذلك على أن التعريف الذي قدمه أو تبناه لا يمكن أن يشمل كافة أساليب التهرب، فقد نص المشرع في المادة 1/119 من قانون التسجيل<sup>3</sup> على الغش الجبائي دون أن يذكر تعريف له بل ذكر فقط الأفعال التي تعتبر غشا، وذلك من إخفاء لوعاء الضريبة أو محاولة

<sup>1</sup> - غضبان مريم، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي (دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية البويرة)، مذكرة لنيل شهادة الماستر مالية ومحاسبية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، 2015، ص 23.

<sup>2</sup> - بوشیخي عائشة، بوشیخي فاطمة، «أسباب التهرب الضريبي وأثره على الخزينة العامة في الجزائر»، مجلة دراسات جبائية، المجلد 03، العدد 3 لسنة 2016، جامعة البلدية 2 لونيبي علي، ص 151.

<sup>3</sup> - نصت المادة 1/119 من الأمر رقم 76-105، المؤرخ في 9 ديسمبر 1976، المتضمن قانون التسجيل ج ر عدد 103 الصادر بتاريخ 22 نوفمبر 1976، المعدل والمتمم، على ما يلي « فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة، يعاقب كل من تملص أو حاول التملص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة أو تصفيتها أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو

إخفائه لها باستعمال مناورات. كما نجد أيضا المشرع الجزائري أورد بعض الحالات على سبيل المثال في نص المادة 1/193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة<sup>1</sup> ونص المادة 533 من قانون الضرائب غير المباشرة<sup>2</sup>.

خاضع لها باستعمال طرقا تدليسية، بغرامة جزائية تتراوح من 5.000 إلى 20.000، وحبس من سنة إلى خمس (05) سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط.

غير أنه، لا يطبق هذا التدبير في حالة الإخفاء إلا إذا كان هذا الإخفاء يفوق عشر الخاضع للضريبة أو مبلغ يساوي أو يفوق 1.000 دج.

ومن أجل تطبيق الفقرتين السابقتين، تعتبر، على الخصوص، كمناورات تدليسية قيام المكلف بالضريبة بتنظيم إعساره أو القيام بمناورات أخرى على عرقلة تحصيل أي نوع من الضرائب أو الرسوم التي هو مدين بها» .

<sup>1</sup> نصت المادة 1/193 من الأمر رقم 76-101، المؤرخ في 9 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ج ر عدد 102 الصادر بتاريخ 22 نوفمبر سنة 1976، على ما يلي «... يقصد بالأعمال التدليسية خاصة :

(أ) - إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتوجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف كل شخص مدين به، وخاصة المبيعات بدون فاتورة.

(ب) - تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للإستناد عليها عند طلب الحصول إما على تخفيض أو إعفاء أو إسترجاع للرسم على القيمة المضافة وإما الإستفادة من الإمتيازات الجبائية لصالح بعض الفئات من المدينين.

(ج) - القيام عمدا بنسيان تقييد أو إجراء قيد في حسابات أو القيام بتقييد أو إجراء قيد في الحسابات غير صحيح أو وهمي في دفتر اليومية ودفتر الجرد المنصوص عليهما في المادتين 9 و 10 من القانون التجاري أو في الوثائق التي تحل محلها. لا يطبق هذا الحكم إلا على المخالفات المتعلقة بالنشاطات التي تم إقفال حساباتها.

(د) - قيام المكلف بالضريبة بتدبير عدم إمكانية الدفع أو بوضع عوائق بطرق أخرى أمام تحصيل أي ضريبة أو رسم مدين به.

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

(و) - ممارسة نشاط غير قانوني. يعتبر كذلك، كل نشاط غير مسجل و/ أو لا يتوفر على محاسبة قانونية محددة، تتم ممارسته كمنشأ رئيسي أو ثانوي».

<sup>2</sup> نصت المادة 533 من الأمر رقم 76-104، المؤرخ في 9 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، ج ر عدد 102، الصادر بتاريخ 22 نوفمبر سنة 1976، المعدل والمتمم، على ما يلي «تعتبر طرقا إحتيالية من أجل تطبيق أحكام المادة المذكورة أعلاه ما يلي:

إن يسعى المكلف بالضريبة دائما إلى التخلص من إلتزامه المتمثل في دفع الضريبة باستعماله مختلف السبل سواء كانت مشروعة أو غير مشروعة، بصفة كلية أو جزئية سواء على المستوى الداخلي أو الدولي، لذلك يمكن القول أن التهرب الضريبي يتخذ عدة صور مختلفة هذا ما سوف نتطرق إليه في الفرع الثاني.

## الفرع الثاني

### صور التهرب الضريبي

لقد تعددت وتنوعت صور التهرب الضريبي لهذا سنتطرق في هذه الدراسة لأهمها وأشهرها:

#### أولاً: التهرب الضريبي من حيث المشروعية

ينقسم التهرب الضريبي من حيث المشروعية إلى نوعين: التهرب الضريبي المشروع أو ما يسمى "بالتجنب الضريبي"، والتهرب الضريبي غير المشروع أو ما يطلق عليه بمصطلح " الغش الجبائي ".

- 1- الإخفاء أو محاولة الإخفاء من قبل أي شخص لمبالغ أو منتجات تطبق عليها الضرائب أو الرسوم التي هي مفروضة عليه.
- 2- تقديم الأوراق المزورة أو غير الصحيحة كدعم للطلبات التي ترمى إلى الحصول إما على تخفيف الضرائب أو الرسوم أو تخفيضها أو الإعفاء منها أو الإستفادة من المنافع الجبائية المقررة لصالح الفئات من المكلفين بالضريبة.
- 3- إستعمال الطوابع المنفصلة أو الطوابع المميزة المزورة أو التي قد تم إستعمالها بعد، من أجل دفع جميع الضرائب وكذلك البيع أو محاولة بيع الطوابع المذكورة أو المنتجات التي تحمل تلك الطوابع.
- 4- الإغفال عن قصد لنقل أو العمل على نقل الكتابات غير الصحيحة أو الصورية في دفتر اليومية أو في دفتر الجرد المنصوص عليهما في المادتين 9 و10 من قانون التجارة أو في الوثائق التي تقوم مقامه. ولا يطبق هذا التدبير إلا بالنسبة لعدم صحة السنوات المالية التي أختتمت كتاباتها.
- 5- القيام بأي وسيلة كانت لجعل الأعوان المؤهلين للإثبات المخالفات للأحكام القانونية أو التنظيمية التي تضبط الضرائب غير المباشرة، غير قادرين على تأدية مهامهم.
- 6- القيام من قبل المكلف بالضريبة بتنظيم أسعار أو رفع العراقيل بطرق أخرى لتحميل كل الضريبة أو الرسم الذي هو مكلف به».

## 1- التهرب الضريبي المشروع

يقصد به إستغلال المكلف بالضريبة لبعض الثغرات القانونية بغية عدم تحقق الضريبة عليه وعدم اللإلتزام بها، أي أن الشخص يتمكن من التخلص بإلتزامه على دفع الضريبة دون أن يضع نفسه في مركز مخالف للقانون، ويكون ذلك ناتج عن سوء النية. كما يمكن للتهرب الضريبي المشروع أن يحدث وذلك عن طريق تجنب الواقعة المنشئة للضريبة<sup>1</sup>، حيث أن المكلف يستعين بأهل الخبرة والإختصاص من أجل معرفة طرق التخلص من الضريبة، فهم يقومون بتحويل الثغرات الموجودة في القانون لصالحهم دون مخالفة التشريع الضريبي، ويعود السبب في ذلك إلى عدم دقة النصوص القانونية الخاصة بالتشريع الضريبي وعدم إحكام صياغتها، بالإضافة إلى عدم مواجهتها لكافة الحالات<sup>2</sup>، وفي هذا الإطار يمكن أن نميز بين ثلاثة حالات للتهرب الضريبي المشروع

## أ- التهرب الضريبي الناتج عن سلوك المكلف

يكون ذلك من خلال بعض السلوكيات التي يتخذها المكلف يكون الهدف منها تجنب الضريبة كلياً أو جزئياً، وذلك بامتناعه عن استهلاك أو إنتاج السلع التي تفرض عليها ضريبة مرتفعة، أو ترك النشاط الإنتاجي الذي يخضع إلى ضريبة مرتفعة والانتقال إلى نشاط آخر خاضع لضريبة أقل. فقد تقوم بعض الشركات بتوزيع أرباحها على شكل أسهم مجانية للمساهمين قصد التخلص من أداء الضريبة على إيرادات القيم المنقولة، وبهذا قد تتجنب دفع الضريبة بصفة جزئية<sup>3</sup>، كما نجد أيضاً أن بعض الأشخاص قد يلجؤون إلى تقسيم أملاكهم وهم على قيد الحياة للورثة من أجل عدم دفع الضريبة، وفي هذه الحالة قد تتجنبوا دفع الضريبة بصفة كلية.

<sup>1</sup>- بكري عبد الرحمان، « الحوكمة الضريبية وأثرها في الحد من التهرب الضريبي » مجلة دراسات جبائية، المجلد 04، العدد 01 لسنة 2016، جامعة لونيبي علي 2 البلدية، ص 17.

<sup>2</sup>- قروي عبد الرحمان، « دور مفتش الضرائب في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي (دراسة حالة الجزائر) »، مجلة دراسات جبائية، المجلد 04، العدد 02 لسنة 2016، جامعة لونيبي علي 2 البلدية، ص 17.

<sup>3</sup>- كردودي سهام، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، د ط، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2001، ص 08.

### ب- التهرب الضريبي ينظمه التشريع الضريبي

يتعمد المشرع الجزائري في بعض الأحيان في وجود التهرب الضريبي ذلك بغرض تحقيق أهداف إقتصادية وإجتماعية وسياسية، كإخضاعه مثلا للأرباح المعاد إستثمارها بالنسبة للشركات إلى معدل خاص 12.5% بدلا من 25% قصد تشجيع الإستثمار<sup>1</sup>، أو يفرض ضريبة على الدخل الإجمالي على جميع الأرباح الصناعية والتجارية ثم تستثنى منها أرباح بعض المؤسسات الصناعية ضمن شروط معينة لتشجيع إنشائها خصوصا في المناطق المعزولة<sup>2</sup>.

### ج- التهرب الضريبي الناتج عن إهمال المشرع الضريبي

يتحقق هذا التهرب نتيجة لوجود ثغرات في القانون الضريبي. كإغفال تنظيم الضريبة عن طريق الهبة من طرف المشرع، فالشخص يمكن أن ينقل ملكية أمواله إلى ورثته عن طريق عقد صوري خلال حياته تهربا من خضوع هذه الأموال إلى ضريبة التركات بعد وفاته<sup>3</sup>.

يستخلص في الأخير أنه بالرغم من توفر سوء نية المكلف بالضريبة إلا أنه لا يعاقب عليه قانونا، وذلك طبقا لما نصت عليه المادة 01 من قانون العقوبات: «لا جريمة ولا عقوبة أو تدابير أمن بغير قانون»<sup>4</sup>. إلا أنا لتهرب الضريبي المشروع يشكل خطرا على إيرادات الدولة الجزائرية مما يؤثر بطريقة مباشرة على إقتصاد بلادنا، وبالتالي على مشرعنا الضريبي العمل جاهدا من أجل سد الثغرات الموجودة في القانون وصياغة النصوص القانونية صياغة واضحة لا تحمل أي غموض وأن لا يمنح إعفاءات ضريبة إلا بعد إعداد خطة مدروسة.

### 2- التهرب الضريبي غير المشروع (الغش الضريبي)

تعددت التعاريف والمفاهيم للغش الضريبي من طرف المؤلفين نذكر منها تعريف مارك داسيس وباسكال مين، وجاء كمايلي: "فإن التهرب من الضرائب يعني بالضرورة إنتهاكا لقانون

<sup>1</sup>- كردودي سهام، المرجع السابق، ص 09.

<sup>2</sup>- علام ليلة، آليات مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في القانون، فرع القانون الدولي للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو، 2016، ص 40.

<sup>3</sup>- الخطيب خالد، «التهرب الضريبي» مجلة جامعة دمشق، المجلد 12، العدد الثاني لسنة 2000، جامعة دمشق، ص 162.

<sup>4</sup>- الأمر رقم 66-156، المؤرخ في 8 يوليو 1966، المتضمن قانون العقوبات، ج ر عدد 49، الصادر في 21 صفر 1386 الموافق ل 11 جوان 1966، المعدل و المتمم.



الضرائب من أجل الهروب كليا أو جزئيا من الضرائب، أو حتى الحصول على المبالغ المستوردة من الضرائب التي لا يحق لنا الحصول عليها"<sup>1</sup>. أما حبيب عيادي عرف الغش الضريبي بأنه: " مخالفة مباشرة، واعية أم لا، لقانون الضرائب ويتم تحليلها على أنها مجموعة من المجموعات القانونية والمحاسبية والمادية المصممة لتهرب من الضرائب"<sup>2</sup>.

عرف الغش بأنها " المخالفة الصريحة للأسس القانونية الجبائية وذلك باستعمال الوسائل المالية والعمليات المحاسبية والتصرفات القانونية التي يستغلها المكلفون من أجل عدم دفع الضريبة جزئيا أو كليا سواء كانت ضرائب مباشرة أو غير مباشرة"<sup>3</sup>.

ينقسم هذا النوع من التهرب بدوره إلى: التهرب غير العمدي والتهرب العمدي، فالتهرب غير العمدي هو خرقا مباشرا للقانون الضريبي ويكون عن غفلة وعن غير قصد ويسمى بالتهرب الواقع، بينما يشترط في التهرب العمدي حصوله بإستخدام طرق إحتيالية تنتهك القوانين عمدا، لذا يعرف بأنه قيام الممول بسرقة أو إخفاء مقدار الضريبة المستحقة بأية وسيلة إحتيالية.

لم يعرف المشرع الجزائري الغش الضريبي، لكنه إكتفى بذكر الأفعال التي يعتبرها غشا ضريبيا على وجه الخصوص أي على سبيل المثال لا على سبيل الحصر، ويظهر ذلك من خلال نص المادة 533 من قانون الضرائب غير المباشرة والتي- رأيناها سابقا- بحيث أنها ذكرت (06) أعمال إعتبرتها طرقا احتيالية، وهو نفس العدد الذي أورده المادة 118 من قانون الرسم على رقم

<sup>1</sup>-HALFAOUI Zahia, NARAOUI Chafaa, La fraude Fiscal: ampleur , mécanismes et impacte sur l'économie national, Mémoire de Master en science économique ,Option monnaie, banque et environnement international ,Université Abderrahmane Mira, Bejaia, 2013, p18.

<sup>2</sup>- TABLI Abdelhak, YACINI Hakim, Le Contrôle Fiscal outil de lutte contre la fraude fiscal, Mémoire de Master en science de gestion , Spécialité : finance et comptabilité , Option : comptabilité contrôle et audit , Université Abderrahmane Mira , Bejaia, 2013, p33.

<sup>3</sup> - Drik-jan kraan, penses hors budget et dépenses fiscal [ONLIN] disponible sur M [www.oecd.org/fr/gov/budgestisation /39543855](http://www.oecd.org/fr/gov/budgestisation /39543855) PDF, site internet visité le 03/03/2018 à

الأعمال<sup>1</sup>، ونجد كذلك نفس العدد أيضا في نص المادة 2/193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة<sup>2</sup>، كما نجد أيضا ذكر المشرع الغش الجبائي في نص المادة 1/119 من قانون التسجيل<sup>3</sup> والمادة 1/34 من قانون الطابع<sup>4</sup>. وقد تمكن الدكتور أحسن بوسقيعة بجمع الأعمال التالية وإعتبرها طرقا إحتيالية وقام بتصنيفها كما يلي:

1- الطرق التي تهدف مباشرة وحالا إلى أداء أقل مما هو واجب أدائه أو إلى عدم دفع شيء، ويتعلق الأمر بالطرق التالية:

- 1- نصت المادة 118 من الأمر رقم 79-102، المؤرخ في 9 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الرسم على رقم الأعمال، ج ر عدد 103 لسنة 1976، ما يلي: «...تعتبر أعمالا تدليسية على وجه الخصوص:
- 1- إخفاء أو محاولة إخفاء من قبل أي شخص، للمبالغ أو الحواصل التي ينطبق عليها الرسم على القيمة المضافة الذي هو مدين بها لاسيما منها عمليات البيع بدون فاتورة .
- 2- تقديم وثائق خاطئة أو غير صحيحة إثباتا لطلبات ترمى إلى الحصول، إما على تخفيض أو تخفيف أو مخالصة، أو إسترجاع الرسم على القيمة المضافة وإما إلى الإستفادة من المزايا الجبائية المنصوص عليها لفائدة بعض الفئات من المدينين بالضريبة.
- 3- الإغفال عن قصد لنقل أو للعمل على نقل حسابات أو القيام بنقل أو السعي إلى نقل حسابات غير صحيحة وهمية في الدفتر اليومي أو دفتر الجرد المنصوص عليهما في المادتين 9 و10 من القانون التجاري، أو الوثائق التي تحل محلها ولا يطبق هذا الحكم إلا على مخالفة الأصول المتعلقة بالسنوات المالية التي أقفلت حساباتها.
- 4- الإغفال عن التصريح بمدخيل المنقولات أو رقم الأعمال أو التصريح الناقص بها عن قصد.
- 5- سعي المكلف بالضريبة إلى تنظيم عجزه عن الوفاء أو الحيلولة دون تحصيل أي ضريبة أو رسم مدين به، وذلك بواسطة طرق أخرى.
- 6- كل عمل أو طريقة أو سلوك يقتضى ضمن، إرادة واضحة للتملص من دفع كل مبلغ الرسوم على رقم الأعمال المستحقة أو جزء منها، أو تأجيل دفعها، كما يتجلى ذلك من التصريحات المودعة».
- 2- المادة 2/193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المرجع السابق.
- 3- المادة 1/119 من قانون التسجيل، المرجع السابق.
- 4- نصت المادة 34 من الأمر رقم 76-103، المؤرخ في 9 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الطابع، ج ر عدد 103 صادر بتاريخ 22 ديسمبر سنة 1976، المعدل والمتمم، على ما يلي: «كل من نقص أو حاول الإنقاص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة وتصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم المترتبة عليه بإستعمال وسائل الغش تطبق عليه غرامة جزائية ..».

\*الإغفال أو التقليل عن قصد في التصريح عن الدخل.

\*إخفاء أو محاولة إخفاء مبالغ أو منتجات تطبق عليها الضرائب أو الرسوم المفروضة؛ فغالبا ما يمسك الغشاشين محاسبين، محاسبة صحيحة مخصصة للإستعمال الشخصي له بمثابة من تطورات مؤسسته، ومحاسبة أخرى مزورة وهي مخصصة للمصالح الضريبية.

\*قيام المكلف بالضريبة بتدبير إعساره أو العمل على مناورات أخرى وذلك لعرقلة تحصيل أي نوع من الضرائب أو الرسوم التي هو مدين بها (يتعلق الأمر هنا بتحصيل الضريبة وليس بإقامتها كما كان الحال في الصور السابقة).

2- الطرق التي يمكنها أن تؤدي بصفة غير مباشرة إلى غش ضريبي ويتعلق الأمر أساس بالطريقتين الآتيتين:

\* الإغفال عن قصد عن تسجيل أو الأمر بتسجيل حسابات غير صحيحة أو صورية في السجل اليومي أو في سجل الجرد أو في الوثائق، التي تحل محلها عندما تتعلق بالأخطاء بالسندات المالية التي أقيمت حساباتها.

\* تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة تدعيما لطلبات ترمى إلى الحصول أو تخفيضات أو الإعفاء منها أو إسترجاعها وإما على الإستفادة من المزايا الجبائية المقررة لصالح بعض الفئات من المكلفين بالضريبة<sup>1</sup>.

### ثانيا: التهرب الضريبي من حيث نطاق ارتكابه

يمكن لنا أن نقسم التهرب الضريبي وفقا لمكان وقوعه سواء على إقليم الدولة أو خارجها إلى تهرب داخلي وتهرب خارجي (دولي).

#### 1- التهرب الضريبي الداخلي

فهذا النوع من التهرب أسبق في الظهور 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

<sup>1</sup> - بوسقيعة أحسن، الوجيز في القانون الجزائي الخاص (الجرائم ضد الأشخاص، الجرائم ضد الأموال، الجرائم الخاصة)، الجزء الأول، الطبعة الثامنة عشر، دار هومة لطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2015، ص ص 470-472.

إختلفت درجة تقدمها ونموها<sup>1</sup>.

## 2- التهرب الضريبي الدولي

يكون التهرب الضريبي الدولي في شكل تجنب الخضوع للضريبة في دولة ذات ضغط جبائي مرتفع وتأديتها في دولة أخرى ذات ضغط جبائي منخفض<sup>2</sup>، ويتم عادة بإستغلال التسهيلات والإعفاءات التي تمنحها بعض الدول أو المناطق والتي يطلق عليها بالجنات الضريبية<sup>3</sup>، والتي تتميز أساسا بالسرية المصرفية وغياب الرقابة على غير المقيمين.

يكون التهرب الضريبي الدولي في الضريبة العقارية أقل من التهرب الدولي في باقي الضرائب الأخرى، والسبب يرجع إلى كون العقار الذي يشكل وعاء للضريبة يكون قارا ومتصلا بإقليم الدولة فلا يمكن التهرب إلى دولة أخرى، وتقضي الإتفاقيات الدولية لمنع الإزدواج الضريبي والتهرب الضريبي بأن الضريبة على العقارات والدخل العقاري تكون في الدولة المتواجد فيه العقار حتى وإن كان المكلف بها يقيم في دولة أخرى<sup>4</sup>.

يمكن لنا في الأخير أن نميز بين نوعين، فالتهرب الضريبي الداخلي يكون بمخالفة القواعد التشريعية داخل إقليم الدولة، وتكمن الوقاية منه عن طريق تشريعات ضريبية داخلية والتي تستطيع الدولة في هذه الحالة أن تتحكم فيه. أما التهرب الضريبي الدولي هو تهرب من الضريبة من البلد

<sup>1</sup> - سوزي عدلي ناشد ، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على إقتصاديات الدول النامية، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2008، ص01.

<sup>2</sup> - عرف J.J.Neuer التهرب الضريبي الدولي بأنه: " كل تهرب من الضريبة عبر حدود الدول، ومن شأنه أن يفقد الدولة موردا هاما من موارد إيراداتها، ويستوي في ذلك أن يسلك المشرع الدولي النشاط طرقا مشروعة أو غير مشروعة، أو يتوفر لديه إرادة التهرب أولا، وأيا كان التشريع الضريبي الذي يختاره مستفيدا من تباين الأنظمة والتشريعات الضريبية للدول من أجل التوصل إلى هدفه نحو تخفيض عبئه الضريبي أو التخلص منه تماما". نقلا عن مهداوي عبد القادر « الآليات القانونية والإتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي » ، مجلة دفاتر السياسة و القانون ، العدد الثاني عشر لسنة 2015، جامعة قسدي مرياح ورقلة ، ص 04.

<sup>3</sup> - تعرف الجنات الضريبية بأنها مجموعة من الدول أو الأقاليم تستطيع جذب الإستثمارات الأجنبية من خلال تمتعها بعدة خصائص أهمها إنعدام الضريبة أو تفرض بمعدلات منخفضة. مهداوي عبد القادر، المرجع نفسه، ص 9.

<sup>4</sup> - برحمانى محفوظ، الضريبة العقارية(دراسة في القانون الجزائري والتشريعات المقارنة)، د ط ، دار الجامع الجديدة، الجزائر، 2009، ص296.

التي حققت فيه الأرباح ونقل هذه الأخيرة إلى بلد آخر يتميز نظامه الجبائي ببعض من المرونة، ويتم معالجته بإبرام إتفاقيات ثنائية ومتعددة الأطراف<sup>1</sup>.

## الفرع الثاني

### تمييز التهرب الضريبي عن غيره من المصطلحات

مادام تناولنا موضوع التهرب الضريبي من منظور قانوني يتوجب علينا وعلى نحو حتمي التمييز بينه وبين بعض المصطلحات والتي قد يثير إستعمالها في هذا المقام نوع من الخلط واللبس كتمييزه عن الغش الضريبي والتجنب الضريبي بالإضافة التهريب الضريبي لأن جميع هذه الظواهر تحدث بمخالفة أحكام القوانين الوضعية الداخلية.

### أولاً: الفرق بين التهرب الضريبي والغش الضريبي

إن عدم تمييز مصطلح التهرب الضريبي<sup>2</sup> عن الغش الضريبي أدى إلى حدوث خلط في كلا المفهومين خصوصاً أنهما يختلفان في الوسيلة ويشتركان في الغاية<sup>3</sup>، فالتهرب تكون فيه إرادة المكلف متجهة نحو تحقيق العبء الضريبي إلا أنه يسلك في سبيل ذلك سبلاً مشروعة. فالمكلف هنا يمارس حقاً من حقوقه القانونية والإقتصادية ليحقق هدفاً مشروعاً بالنسبة له، بالتالي لا يقع

<sup>1</sup> - حبو زهوة، « التهرب الضريبي الدولي »، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية و القانونية، المجلد 27، العدد 11 لسنة 2011، جامعة دمشق، ص 421.

<sup>2</sup> - من الأمثلة حول التهرب الضريبي: التهرب من تصاعدية ضريبة الدخل عن طريق تجزئة الشركة الكبرى إلى عدة شركات صغيرة بحيث تكون مستقلة إحداها عن الأخرى من الناحية القانونية، وتخلص شركات المساهمة من الضريبة على الأرباح عن طريق زيادة النفقات العمومية ونفقات السفر والولائم الخاصة بالعمل والإعانات أو تجنب تطبيق المعدلات التصاعدية بتحويل جزء من الأرباح إلى رواتب وأجور. أما الغش الضريبي يتخذ عدة أشكال منها قيام المكلف بتقديم أي تصريح بأرباحه أو تقديم تصاريح ناقصة أو كاذبة أو إعداد سجلات أو قيود مزيفة أو إدخال بعض السلع المستوردة دون أن تمر بالمراكز الجمركية. راجع في هذا الشأن: طاقة محمد - العزاوي هدى، إقتصاديات المالية العامة، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2010، ص ص 118 - 119.

<sup>3</sup> - BOUVIER Michel, Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt, 11<sup>eme</sup> édition, montchrestien, Paris, 2012, p 191.

عليه أية عقوبة أو جزاء، فالتهرب الضريبي في هذه الصورة يتوفر فيه العنصر المعنوي (سوء النية) دون العنصر المادي (الحيل التدليسية)<sup>1</sup>.

أما الغش الضريبي فتتجه فيه إرادة المكلف نحو تخفيف أو إسقاط العبء الضريبي لكنه يسلك في سبيل تحقيق ذلك طرقا غير مشروعة تصل به إلى حد التدليس والإحتيال ومن ثم يستوجب سلوكه مؤاخذته قانونا، فالغش الضريبي بهذه الصورة يتوفر فيه العنصر المعنوي والعنصر المادي ولذلك يتعين عدم الخلط بين التهرب الضريبي والغش الضريبي، فالأول يمثل العام والثاني يمثل الخاص<sup>2</sup>.

ويشترك كلا من التهرب الضريبي والغش الضريبي في النقاط التالية:

\* - كلاهما يؤدي إلى تخفيض العبء الضريبي.

\* - كلاهما ناجم عن سوء النية.

\* - كلاهما ناجم عن إنعدام الحس المدني<sup>3</sup>.

### ثانيا: الفرق بين التهرب الضريبي والتجنب الضريبي

لم يميز العديد من الإقتصاديين بين التهرب الضريبي والتجنب الضريبي بالرغم من أن التهرب الضريبي فكرة أوسع وأشمل، فالتجنب الضريبي يعني إذن التخلص من عبء الضريبة كليا أو جزئيا دون مخالفة أو إنتهاك للأحكام القانون، بحيث يستخدم المكلف حقا من حقوقه الدستورية بإعتباره أن حرته في القيام بأي تصرف من عدمه تكون مكفولة دستوريا، كإمتناع المكلف من شراء سلع إستهلاكية تفرض عليها ضريبة مرتفعة.

<sup>1</sup> - محرز محمد عباس، إقتصاديات المالية العامة ( النفقات العامة، الإيرادات العامة، الميزانية العامة للدولة ) ، الطبعة

الخامسة، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2012، ص266.

<sup>2</sup> - سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، د ط، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2009، ص ص 209-210.

<sup>3</sup> - قتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبي حالة الجزائر من 2003 إلى

2008، مذكرة لنيل شهادة الماجستير علوم تسيير، تخصص مالية ومحاسبة معهد العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم

التسيير، جامعة يحيى فارس المدية، 2009، ص08.

أما التهرب الضريبي فيبنى أو يفترض تحقق الواقعة المنشئة للضريبة بالفعل، لأن المكلف يتهرب من دفعها كلياً أو جزئياً بالإستفادة من الإعفاءات الضريبية وثورات القانون والنقص الذي يعتري نصوصه كإدعاء بالهبة بدل البيع للتهرب من دفع رسم كبير<sup>1</sup>.  
 إذن التهرب الضريبي والتجنب الضريبي يتشبهان في كونهما يهدفان إلى التخلص من دفع الضريبة جزئياً أو كلياً، إلا أنهما يختلفان في الوسيلة كون التجنب الضريبي يكون عن طريق الإمتناع عن تحقيق الواقعة المنشئة للضريبة، في حين التهرب الضريبي يتم عن طريق تحقيق الواقعة المنشئة للضريبة ومخالفة القانون.

### ثالثاً: الفرق بين التهرب الضريبي والتهرب الضريبي

لا يمكن تصور تهريب ضريبي خارج نطاق قانون الجمارك، ويعني منه كل مخالفة أحكام قانون الجمارك بهدف الإفلات من الضريبة الجمركية التحقيق منها<sup>2</sup>.  
 يقتصر التهريب الضريبي بهذه الصورة على التهرب من ضريبة معينة بالذات هي الضريبة الجمركية، وذلك بمخالفة لأحكام قانون الجمارك، ففي هذه الحالة يعتبر تهرب بالمفهوم القانوني وليس الإقتصادي.

أما التهرب الضريبي بالمفهوم الإقتصادي أوسع نطاق، إذ ينطوي تحت لوائه كافة صور التهرب من تحمل عبئ الضريبة، أي كان نوعها، كلياً أو جزئياً وبغض النظر عما إذا كانت تلك الصور مشروعة أم غير مشروعة، ومن ثم يدخل في إطارها ظاهرة التهرب الضريبي<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثرها على إقتصاديات الدول النامية، المرجع السابق، ص16.

<sup>2</sup> - يقصد بالضريبة الجمركية تلك الضريبة التي تفرض على السلع التي تجتاز الحدود إما عند إستيرادها أو تصديرها. للتوسيع أكثر في هذه النقطة راجع في هذا الشأن: أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، د ط، دار النهضة العربية، القاهرة، 1990، ص275 و ما بعدها.

<sup>3</sup> - سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثرها على إقتصاديات الدول النامية، المرجع السابق، ص17.

## المطلب الثاني

## أسباب التهرب الضريبي في الجزائر

تعود أسباب إنتشار ظاهرة التهرب الضريبي إلى وجود بيئة تتوفر فيها الشروط الملائمة والمساعدة على إنتشارها، ولقد إختلفت الآراء في أسباب هذه الظاهرة إلا أن بلورة هذه الأسباب يمكن حصرها في أسباب مترتبة بالمكلف بالضريبة ( الفرع الأول) وأسباب تشريعية راجعة لطبيعة النظام الجبائي (الفرع الثاني) وأسباب إدارية وفنية متعلقة بمصالح الضرائب (الفرع الثالث)، بالإضافة إلى أسباب أخرى متعلقة بالظروف الإقتصادية ( الفرع الرابع)، فتشخيص هذه الأسباب وتسليط الضوء عليها يؤدي بنا الحال إلى إيجاد حلول عملية في إطار إستراتيجية شاملة لمحاربة هذه الظاهرة.

## الفرع الأول

## أسباب متعلقة بالمكلف بالضريبة

إذا كان السبب الظاهر للتهرب الضريبي هو رغبة المكلف في الإحتفاظ بأمواله وعدم التنازل عنها للدولة، إلا أن دوافع المكلف في تصرفاته بهذا الشكل وقدرته في الوصول إلى تحقيق رغبته تتوقف على مجموعة من الأسباب التي زادت من حدة وخطورة ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر ونذكر منها:

1- العامل التاريخي: لقد لعب العامل التاريخي الذي مرت به الجزائر منذ الإحتلال العثماني إلى غاية الإحتلال الفرنسي دور كبير في التهرب الضريبي، ففي عهد الأتراك كانت الضريبة تدفع من أجل تأدية مصالح الأمراء، أما في العهد الفرنسي جعلت الضريبة أداة لزيادة أموال وثروات المستعمرين وإستعمال عائدتها لفائدة إقتصاد الدولة الفرنسية<sup>1</sup>. كل هذا الإستبداد ولد كراهية لدى المكلفين بالضريبة حيث اعتبروا أن الضرائب لا تقرض لتحقيق النفع العام وإنما هي مظهر من مظاهر الظلم والقهر الذي ينبغي مواجهته، فاتجهوا إلى التهرب الضريبي إعتقاداً منهم بأنه نوع من

<sup>1</sup> - طورش بتاتة ، المرجع السابق، ص 59.



أنواع الدفاع الشرعي ضد إستبداد الدولة<sup>1</sup>. فالعامل التاريخي الذي إتصف بالظلم في إستخدام أقصى وسائل الإكراه في تحصيل الضرائب دفع آدم سميت إلى القول " ليس أثقل على نفوس الناس من ظل جابي الضرائب"، فالظروف التاريخية للضرائب أثرت تأثيرا كبيرا في ترك الإنطباع بالكراهية اتجاهها من قبل الأفراد<sup>2</sup>. وللأسف فإن هذه النظرة بقيت عند المكلف الجزائري حتى بعد الإستقلال، ولكن هذه المرة كتعبير عن رفض سياسة النظام الجبائي الجزائري وسياسة الحكومة.

2- الوضعية الإقتصادية والإجتماعية للمكلف: تلعب هذه الأخيرة أيضا دور كبير في التهرب الضريبي، بحيث أنه كلما إرتفعت القدرة الشرائية للأفراد وزدادت مداخيلهم قل ذلك من التهرب الضريبي، كما يتمكن المنتجين بنقل عبئها إلى المستهلك بسهولة، أما ضعف القدرة الشرائية وعدم القدرة على تغطية التكاليف الشخصية مع وجود البطالة من جهة والظروف الأمنية المتدهورة من جهة أخرى كل هذه الظروف تساعد في زيادة حجم التهرب الضريبي<sup>3</sup>.

3- كما يؤثر أيضا مستوى الإقتطاعات المفروضة على مداخيل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين في إنتشار ظاهرة التهرب الضريبي فكلما كان مرتفعا كلما حفز ذلك الممولين إلى عدم التصريح بجزء من مداخيلهم وهذا ما أكدته دراسة شنايدر ود أنستي بعنوان "الإختباء وراء الضل"<sup>4</sup>.

4- شعور الفرد بثقل العبء الضريبي: يعتبر ثقل العبء الضريبي من العوامل المهمة التي تدفع المكلفين إلى التهرب من الضريبة وهذا راجع لتطور دور الدولة وإتساع نشاطاتها في مختلف الميادين ما أدى إلى زيادة الأعباء المترتبة على الدولة، ولتغطية هذه الأعباء كثيرا ما تلجأ الدولة إلى فرض العديد من الضرائب، وهذا يؤدي إلى زيادة الأعباء الضريبية على المواطن وزيادة

<sup>1</sup> - برحمانى محفوظ، المرجع السابق، ص 308.

<sup>2</sup> - الشوابكة سالم محمد، المالية العامة والتشريعات الضريبية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2005، ص 130.

<sup>3</sup> - طورش بتاتة، المرجع السابق، ص 58.

<sup>4</sup> - قدي عبد المجيد، دراسات في علم الضرائب، دار جرير، عمان، 2011، ص ص 218-219.

إحساسهم بثقلها، مما يشجعهم على التملص من أداء الضريبة والتفنن في إعطاء الحجج التي تبرر تهربهم من الضريبة<sup>1</sup>.

5- أما الوعي الضريبي: يعتبر من أهم الدوافع النفسية المؤدية إلى التهرب الضريبي نتيجة لإعتقادات كثيرة تؤدي بالمكلف إلى التهرب دون أي شعور بالخطأ وتأنيب الضمير<sup>2</sup> منها:

\* إعتبار الضريبة إقتطاع مالي دون مقابل وبالتالي أداة تعسف على أملاك الأفراد.

\* إعتقاد أن المتهرب من الضرائب هو سارق شريف لأنه سرق الدولة وهي شخص معنوي.

\* الإعتقاد الديني حول عدم شرعية الضريبة لأنها لا تستند على منطلقات عقائدية بعكس الزكاة التي تعتبر من أركان الإسلام.

\* سوء تخصيص النفقات العامة، والذي يؤدي بالأفراد الشعور بتبذير أموالهم في أوجه لا تعود عليهم بالنفع<sup>3</sup>. فهناك من يرى أن النفقات العامة ما هي إلا وسيلة لمزيد من الموظفين البيروقراطيين الذين لا يستفاد منهم ولا من خدمتهم، أو قد لا يوافق الممولين على سياسات الإنفاق الحكومي لفشل الحكومة في حل مشاكلهم أو قد يتهمون القائمين على تنفيذ المشروعات العامة بالرشوة والإختلاس، وعندما تسود هذه الأفكار بين أفراد المجتمع فتندم بذلك الثقة في الدولة وبنفقاتها، ولا تتوفر لديهم الرغبة في دفع ما عليهم من ضرائب، ويؤدي ذلك إلى ظهور ظاهرة التهرب الضريبي<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - لابد لرزق، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الإقتصاد الرسمي في الجزائر ( دراسة حالة ولاية تيارت)،مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية، تخصص تسيير المالية العامة، كلية العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2012، ص 54.

<sup>2</sup> - يقول في هذا الصدد الأستاذ عبد المنعم فوزي " كلما زاد الوعي المالي ضعف الباحث على التهرب، وبالعكس كلما ضعف الوعي المالي كان الباحث النفساني على التهرب من الضريبة قويا وملموسا" عبد المنعم فوزي، المالية العامة السياسة المالية، د ط، دار المعارف بالإسكندرية، د. س. ن، ص 276.

<sup>3</sup> - معاشو مليكة، آليات مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون جنائي و علوم جنائية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة طاهر مولاي، سعيدة، 2016، ص ص 26- 27.

<sup>4</sup> - الشراقوي عبد الحكيم مصطفى، التهرب الضريبي والإقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2006، ص 148.

تختلف كل هذه الاعتقادات من شخص لآخر، بحيث المكلف الذي يعتقد أن الضريبة المحملة عليه منصفة وعادلة نجدها أقل عبئا عليه لذلك يتقبلها، بعكس الذي يعتقد أنها ظلما وتعسفا نجدها تشكل عبئا ثقيلًا عليه لذلك يرفضها ويسعى إلى التهرب منها.

## الفرع الثاني

### الأسباب التشريعية

تلعب الأسباب التشريعية في الجزائر دورا بارزا في وجود وانتشار ظاهرة التهرب الضريبي ويعود ذلك إلى كثرة التعديلات التي طرأت على مختلف التشريعات الضريبية والتي تلعب دور مهم في إنتشار ظاهرة التهرب الضريبي، ونجمل هذه الأسباب في النقاط التالية:

#### أولا: تعقد التشريعات الجبائية وعدم إستقرارها

يعود سبب التعقيدات التشريعية في الجزائر إلى تعدد النصوص وما تحتويه من معدلات وإعفاءات وتخفيضات وتعديلات، بالإضافة إلى كثرة أنواع الضرائب التي خلقت صعوبة ومشاكل في فهمها وتأويلها. هذا ما يجعل الإدارة الجبائية تتدخل لسد مثل هذه الثغرات الناجمة عن عدم دقة النصوص أو عدم فهمها، وانعكس ذلك على مهمة الأعوان الإداريين من فسح المجال أمام المكلف بالضريبة لتقديم التصاريح على أساس يناسبه. فكل هذا التعقيد والغموض والتشوهات في الصياغة والتطبيق يدفع إلى زيادة عدد المنازعات وضعف المردودية الجبائية، كما يخلق جوا مكهريا بين الممول والإدارة الجبائية<sup>1</sup>.

عرفت الجزائر أيضا عدم الإستقرار في قوانينها المالية، ويرجع هذا الأخير بالدرجة الأولى إلى التغيرات العديدة التي تحدث على القوانين المالية الرئيسية والقوانين المالية التكميلية<sup>2</sup>. فما هو معفى في هذه السنة قد لا يكون كذلك في السنة القادمة والدخل الذي يخضع لنسبة منخفضة من

<sup>1</sup> - بدري جمال، عملية الرقابة الجبائية على الغش والتهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، فرع: إدارة ومالية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 01، 2009، ص 36.

<sup>2</sup> - بلواضح جيلالي، سعدي يحي، « فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي»، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال الفترة الممتدة 2007-2012»، مجلة العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 12 لسنة 2014، جامعة لمسيلة، ص 36.

الضريبة في السنة الماضية يخضع لنسبة أكبر في هذه السنة، فكل هذه التغيرات السنوية في القوانين تجعل المكلفين في غالب الأحيان على غير علم بها ويعود ذلك إلى صعوبة الإلمام بها<sup>1</sup>. تجدر الإشارة إلى أن النقص التشريعي الذي يعترى معظم القوانين الجزائرية في عدم إحكام صياغته وإحتوائه على ثغرات ينفذ منها المكلفين ويتخلصون من دفع الضريبة، كتحديد معدل الضريبة دون مراعاة نوعية الدخل ودون الأخذ بعين الاعتبار البيئة الضريبية كل هذا يكون سبب هام من أسباب التهرب<sup>2</sup>.

من أحسن الأمثلة على تعقيد التشريعات الجبائية الجزائرية وعدم إستقرارها هو الرسم على القيمة المضافة (TVA) التي دخلت حيز التنفيذ سنة 1992 بالقانون رقم 90-36 المتضمن قانون المالية لسنة 1991<sup>3</sup>، والتي جاءت عوضا عن الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (TUGP) والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات (TUGPS)، حيث إحتوى هذا الرسم في بداية الأمر على أربع معدلات 07%، 13%، 21%، 40% وهذا إلى غاية سنة 1994، ثم تم إلغاء معدل 40%، وبعدها جاء قانون المالية لسنة 1997<sup>4</sup> وقام بالحفاظ على 3 معدلات ولكن قام بتغيير معدل 13% وإستبدله بمعدل 14%، كما أجرى كذلك تعديل على المكلفين الخاضعين لهذه المعدلات على الرسم على القيمة المضافة، حيث أصبح بعض المكلفين الذين كانوا خاضعين لمعدل 07% خاضعين لمعدل 21% مثل المطاعم، ومن كان خاضعا لمعدل 13% أصبح خاضع لمعدل 14%، وفي هذه المدة التي بدأ فيها المكلف يتقبل هذا التغيير يقوم المشرع مرة أخرى

<sup>1</sup> - برحمانى محفوظ، المرجع السابق، ص300.

<sup>2</sup> - عبد الأمير شمس الدين، الضرائب أساسها العلمية وتطبيقاتها العملية (دراسة مقارنة)، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، بيروت، 1987، ص28.

<sup>3</sup> - قانون رقم 90-36، مؤرخ في 31 ديسمبر سنة 1990، يتضمن قانون المالية لسنة 1991، ج ر عدد 57 لسنة 1990.

<sup>4</sup> - أمر رقم 96-31، مؤرخ في 30 ديسمبر سنة 1996، يتضمن قانون المالية لسنة 1997، ج ر عدد 85 لسنة 1996.

بتغيير آخر في قانون المالية لسنة 2001<sup>1</sup>، في مادته 21 بإلغاء معدل 21%، واستبدل معدل 14% بمعدل 17% مع تغييرات كذلك في نوع المكلفين الخاضعين لمعدل معين<sup>2</sup>.

تعود هذه التعديلات سلبيًا على الخاضعين للضريبة بحيث لا يتمكنون من فهم جل هذه التعديلات والتكيف معها. فنلاحظ أنه في مدة زمنية قصيرة حدثت كل هذه التعديلات التي تنعكس على المكلف بالضريبة.

كما أن صياغة القوانين واللوائح بشكل متسرع دون دراسة كافية، مع غياب تام لسياسة تشريعية واضحة المعالم، بحيث تلجأ الحكومات إلى سن القوانين من أجل زيادة إيراداتها بشكل عشوائي غير مدروس بهدف الإستمرار في سياسة الإنفاق غير الرشيد، وتحوّلت بذلك القوانين إلى وسائل للحصول على مزيد من الإيرادات. ونظرًا لهذا الضغط والإستعجال يمكن أن تصاغ التشريعات الضريبية بصفة غير متوازنة فتغلب مصلحة الإدارة الضريبية وتمنح لها كافة الضمانات والمزايا على حساب الطرف الضعيف الممول، مما يجعل التشريع الضريبي مختلفًا وفاقداً للتوازن والفاعلية وغالبًا ما يكون سببًا مباشرًا للتهرب الضريبي<sup>3</sup>.

### ثانياً: إرتفاع مستوى الضغط الضريبي

عرف الضغط الضريبي<sup>4</sup> على أنه: " العلاقة التي تقدم النسبة المئوية للدخل المقطوع في شكل ضرائب ورسوم على الدخل المحققة من طرق كل فرد مكلف بالضريبة أو من طرف الدولة في حد ذاتها فإرتفاع في حجم الإقتطاعات الضريبية سيؤدي إلى تقليل من حجم الدخل الذي

<sup>1</sup> - قانون رقم 06-2000، مؤرخ في 23 ديسمبر سنة 2000، يتضمن قانون المالية لسنة 2001، ج ر عدد 80 لسنة 2000.

<sup>2</sup> - طورش بتاتة، المرجع السابق، ص ص 64 - 65.

<sup>3</sup> - الفيتوري منصور حامد، « إشكالية ظاهرة التهرب الضريبي (دراسة في ضوء أحكام التشريع الضريبي) »، مجلة البحوث القانونية، السنة الثالثة، العدد الأول، لسنة 2015، ص ص 19-20.

<sup>4</sup> - الضغط الجبائي هي النسبة التي توضح النسبة المئوية للدخل في شكل ضرائب و رسوم على الدخل المحققة من طرف كل فرد مكلف بالضريبة أو من طرف الدولة في حد ذاته، ويحسب الضغط الجبائي بالنسبة للمكلف بالمعادلة التالية: الضغط الجبائي يساوي مجموع الضرائب على مجموع المداخل. أما الضغط الجبائي بالنسبة للدولة فهو عبارة عن مجموع الإقتطاعات الجبائية والنتاج الوطني العام. للتفصيل أكثر راجع محرز محمد عباس، المرجع السابق، ص ص 272 - 273.

يتحصل عليه<sup>1</sup>. ومنه محاولة هذا الأخير التملص من دفع الضريبة، وفي هذا الإطار شكل لافير معادلته الشهيرة " كثرة الضرائب تقتل الضرائب "

### ثالثاً: ضعف نظام العقوبات المطبق

على المشرع الجزائري أن يقوم بتشديد العقوبات على المتهربين وتوقيع عليهم أقصى العقوبات لأن بعض ضعفاء النفوس لا يؤثر فيهم النصح والإرشاد والمواعظ الأخلاقية. فحجم العقاب الذي تفرضه الدولة على المتهربين يؤثر على المكلف بالضريبة بحيث أن المكلف يقارن درجة الخطر، فإذا كانت قيمة ذلك العقاب أكبر من المبلغ الذي يعود على المكلف ففي هذه الحالة يبتعد المكلف عن التهرب، أما إذا كانت قيمة العقاب أقل من المبلغ المتهرب يحاول المكلف المغامرة ولا يخاف من هذه العقوبات غير الشديدة<sup>2</sup>. كما أن شعور المكلف بعدم الذنب والخطأ عند ارتكابه لهذه الجريمة فإنه من الممكن مستقبلاً فتح مجالاً لجرائم أخرى أكثر خطورة على الإقتصاد الوطني.

ما يمكن استنتاجه في الأخير، أن المشرع الضريبي له الدور الأكبر في دفع المكلفين للتهرب الضريبي، إذا ما إعترت تشريعاته عدم الدقة والوضوح وعدم إحتواءها على العقاب الكافي ولذلك من الضروري المساهمة الفاعلة لعناصر متخصصة قانونياً وإقتصادياً ومالياً في وضع النصوص القانونية الضريبية وضرورة توخي المشرع الحذر والحرص أثناء فرض مثل هذه القوانين.

### الفرع الثالث

#### الأسباب الإدارية والفنية

تعتبر الإدارة الضريبية الجهاز التنفيذي للنظام الضريبي، إلا أن هذه الأخيرة تعثرها مجموعة من العوامل الإدارية والفنية التي تساهم وعلى نحو بارز في إنتشار ظاهرة التهرب

<sup>1</sup> - بوعكاز سميرة، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي (دراسة حالة مديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمرجعيات بسكرة، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015، ص30.

<sup>2</sup> - العقيلي سالم إبراهيم، الرقابة القضائية على قرارات مقدري الضريبة على الدخل وفعالية عقوبات الجرائم الضريبية (دراسة قانونية مقارنة)، دار فنديل للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص178.

الضريبي وغيرها من الظواهر المخلة بالوضع الضريبي والمالي للدولة، ومن بين هذه العوامل والأسباب ما يلي:

محدودية الوسائل البشرية وتكون سواء من حيث الكم أو النوع، فمن الناحية الكمية هناك نوع من عدم التناسب الكمي في العاملين لدى الإدارات الضريبية، فمن المفروض أن يكون عدد الموظفين مناسب وملائم لعدد المكلفين أو الملفات المطروحة للمعالجة أو المراقبة<sup>1</sup>، إلا أن الدراسات الميدانية في التهرب الضريبي سجلت زيادة في عدد المكلفين ولم يقابله ذلك في عدد الموظفين. وجود التباين بين عدد الموظفين والمكلفين يجبر الإدارة الضريبية إلى توظيف أعوان مؤقتين في إطار عقود محددة المدة مما ينعكس سلباً على الضمير المهني وحسن أداء المهام على أحسن وجه وتعرقل السير الحسن لعمل في الإدارة الضريبية<sup>2</sup>.

أما من الناحية النوعية فتتمثل في نقص الكفاءات القادرة على تحمل المسؤوليات في تطبيق أحكام قوانين الضرائب من تحديد الوعاء وتصفية وتحصيل لمختلف أنواع الضرائب، وهذا راجع إلى النقص في المعاهد المتخصصة للتكوين، فيوجد مركزين فقط وهما؛ المدرسة الوطنية للضرائب ومعهد الإقتصاد الجمركي والجبائين. وهذين المركزين يغلب عليهما الطابع العام إذ من الممكن أن يكونا ذات طابع دقيق متخصص حسب أنواع الضرائب وحسب الأوعية الضريبية<sup>3</sup>.

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

<sup>1</sup> - المهاني محمد خالد، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، د ط، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2010، ص188.

<sup>2</sup> - علام ليلة، المرجع السابق، ص62.

<sup>3</sup> - سهام كردودي، المرجع السابق، ص15.

<sup>4</sup> - قدي عبد المجيد، المرجع السابق، ص 220.

كما أن عدم كفاية المقررات التي يزاول فيها الموظفون مهامهم وإفتقارها للوسائل المادية من مكاتب ووسائل المعالجة الحديثة كالإعلام الآلي ووسائل التصوير والإستتساخ، تسبب في عدم تكفل الجيد لملفات المكلفين بحيث أن هذه الملفات مازالت تعالج بطريقة يدوية بالإضافة إلى نقص وسائل النقل المصلحية للقيام بأعمال التحقيق والرقابة خاصة في الأماكن البعيدة<sup>1</sup>، كل هذا أدى بالإدارة الجبائية إلى الربط الجزافي بأقل أو أكثر من القيمة الحقيقية ونتج عن ذلك آثار معنوية أدت إلى التهرب الضريبي<sup>2</sup>.

فغالبا ما تغرس الإجراءات الروتينية روح الكراهية اتجاه الضريبة بسبب قصور في وسائل المادية المستعملة لتحصيل الضريبة، فالمكلف بالضريبة كثيرا ما يجد نفسه أمام مجموعة من الإستثمارات والنماذج المعقدة التي عليه أن يملئها عدة مرات بعناية، كما عليه أن يقوم بالعديد من الإجراءات الشكلية المعقدة التي تعتبر جوهرية خاصة إذا كان المكلف من المتعاملين في العقارات، في حين أنه بإمكان الإدارة الجبائية تبسيط كل هذه الإجراءات عن طريق الإعلام الآلي وبالتالي التقليل من عناء المكلفين<sup>3</sup>.

كما يلاحظ أيضا عدم إهتمام الإدارة الضريبية بإصدار أية منشورات توضيحية تحاول فيها الإطلاع المكلف على أساليب تعاملها معه وتحديد واجباته الضريبية بدقة، أو عدم قيامها بعمل حملات توعية ضريبية لترويج ضريبة مفروضة حديثا، كل هذا يؤدي إلى نظام ضريبي غامض يدفع المكلفين لتهرب الضريبي<sup>4</sup>.

## الفرع الرابع

### الأسباب الإقتصادية

تؤدي الأسباب الإقتصادية دوراً بارزاً في خلق ظاهرة التهرب الضريبي وانتشارها، لأن النظام الضريبي هو جزء من النظام المالي، الذي هو جزء من النظام الإقتصادي للدولة، وهذا

<sup>1</sup> - قحموش محمد خليل، المرجع السابق، ص 17.

<sup>2</sup> - عبد المنعم فوزي، المرجع السابق، ص 275.

<sup>3</sup> - برحماني محفوظ، المرجع السابق، ص 305.

<sup>4</sup> - المهاني محمد خالد، المرجع السابق، ص 192.



يعني تأثر النظام الضريبي بجميع العوامل الاقتصادية في الدولة، سواء تعلقت بالوضع الاقتصادي للمكلف، أم بالظروف الاقتصادية للدولة بوجه عام .

فالنسبة للظروف الخاصة بالمكلف فغالبا ما نجده يقوم بالمقارنة بين العبء الضريبي المترتب عليه وبين دخله، ويحاول التهرب من الضريبة في كل مرة يتأكد أن حالته الاقتصادية معرضة لعبء الضريبة<sup>1</sup>، لذا لا يجب للضريبة أن تمس المداخل المخصصة للإستعمالات الضرورية. كما أن المكلف الذي يمر بظروف اقتصادية سيئة سيضطر في مشاريعه الصغيرة إلى إخفاء ما يجب دفعه للحفاظ على مشروعه أمام قسوة الضريبة خاصة في حالة الأزمات التي تمر بها المشاريع الاقتصادية.

منه يمكن القول أن المكلف يتهرب من دفع الضريبة في حالة الأزمات الاقتصادية، أما في حالة الرخاء أين تزداد المداخل يمكن للمكلف أن يدفع ما عليه من ديون إتجاه الخزينة العمومية. أما بالنسبة للتقلبات الاقتصادية التي تشهدها الدولة فلها تأثير كبير على ظاهرة التهرب الضريبي، ففي حالة الرخاء الاقتصادي للدولة تزداد حركة البيع والشراء والتصدير والإستيراد وغيرها من مظاهر الحياة الاقتصادية، مما يقلل من مظاهر التهرب<sup>2</sup>، أما في حالة الكساد والركود الاقتصادي فنقل النقود<sup>3</sup> وتخفض دخول المكلفين وتراجع القدر الشرائية للأفراد، مما يؤدي إلى عدم قدرة البائعين على تحميل المشتريين للعبء الضريبي فيتحمل بذلك المنتجون الخسائر ما داموا لا يستطيعون نقل العبء الضريبي، لذا يلجؤون إلى إستعمال كافة الطرق والوسائل للتخلص من ثقل الضريبة<sup>4</sup>.

كما ساهم كذلك الإقتصاد الموازي في الأسواق الجزائرية تفشي ظاهرة التهرب الضريبي فبسبب عدم ضبط السوق السلع والخدمات والذي يؤدي إلى عدم ضمان حرية المنافسة التي تعتبر

<sup>1</sup> - المهابني محمد خالد، المرجع السابق، ص 208.

<sup>2</sup> - كردودي سهام، المرجع السابق، ص 17.

<sup>3</sup> - تلجأ الدولة في سبيل مواجهة احتياجاتها النقدية الناجمة عن الظروف الصعبة السائدة إلى فرض ضرائب جديدة مما يزيد العبء الضريبي على المكلفين.

<sup>4</sup> - لابد لرزق، المرجع السابق، ص 53.

من أهم شروط شفافية المعاملات. فبه يتمكن الأفراد والمؤسسات من ممارسة الأنشطة الاقتصادية دون حصرها بشكل رسمي فتداول في الأسواق أموال ضخمة مع إفلاتها من الرقابة، وبالتالي لا تدخل في حسابات الدخل القومي ولا تخضع لأي نظام ضريبي، فإتساع الإقتصاد الموازي يكون سببا في زيادة التهرب الضريبي<sup>1</sup>.

رغم خطورة الإقتصاد الموازي إلا أنه لا يمكن للدولة محاربة هذا القطاع بصفة كلية لأنه يساهم في إمتصاص نسبة معينة من البطالة، مما يخفف نوعا ما من الضغوطات الإجتماعية. كما يؤثر أيضا طبيعة الهيكل الإقتصادي بشكل أو بآخر في وجود التهرب الضريبي، فمثلا؛ الجزائر تركز وبصفة كبيرة في إقتصادها على البترول والذي تعرف أسعاره إنخفاضا كبيرا في السنوات الأخيرة، والذي أثر بشكل كبير على الإقتصاد الوطني، فبسبب عدم إستقرار أسعار هذا الأخير نتج عنه ضغط ضريبي مما أدى بصفة مباشرة إلى إنتشار ظاهرة التهرب الضريبي، بينما لو إعتدنا على الإقتصاد الصناعي الحيوي والضروري لتنمية المشروعات العامة فتحقق عائدات ضريبية مرتفعة ويساهم ذلك في التقليل من التهرب الضريبي.

كما أن سياسية الإنفاق الضريبي<sup>2</sup> التي إعتمدتها الجزائر من أجل تشجيع الإستثمار في قطاعات معينة ولتحقيق أهداف معينة، إلا أن تعدد وتنوع أشكال هذه السياسة<sup>3</sup> أدى إلى تشعب

<sup>1</sup> - بلواضح الجيلاني، سعيدي يحيا، المرجع السابق، ص31.

<sup>2</sup> - عرفت منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية الإنفاق الضريبي على أنه: « الإمتيازات الضريبية أو إعفاءات النظام المرجعي والتي تخفض تحصيل الإيرادات عن طريق الإدارات العمومية، ولأن أهداف السلطات العمومية يمكن تحقيقها بإستخدام وسائل أخرى كالإعانات أو النفقات المباشرة ، فالإمتيازات الضريبية هي مماثلة للنفقات الموازية». أما صندوق النقد الدولي فعرف الإنفاق الضريبي على أنه: « يتكون من النقص في الإيرادات الضريبية الناجمة عن تخفيف العبء الضريبي الممنوح لبعض المكلفين أو مجموعة المكلفين بالضريبة، وهذا التخفيض يمكن أن يأخذ عدة أشكال خصوصا الإعفاءات الضريبية والمعدلات المخفضة والقرض الضريبي بالإضافة إلى تخفيض الأساس الخاضع للضريبة». نقلا عن مليكاوي مولود، الإنفاق الضريبي في الجزائر وإشكالية التهرب الضريبي، دراسة تحليلية تقييمية، مجلة دراسات جبائية، المجلد 04، العدد 02 لسنة 2016، جامعة البليدة 02 لونيبي علي، ص217.

<sup>3</sup> - نذكر من بين سياسات الإنفاق:

النظام الضريبي مما زاد من صعوبة مراقبة الإدارة الجبائية، وارتفاع حجم التهرب الضريبي<sup>1</sup>. بحيث بلغت التكلفة المالية التي حملتها الخزينة العمومية خلال الفترة الممتدة من 2010 إلى 2014 مبلغ 508،747 مليار دج، بالمقابل وحسب إحصائيات الإتحاد العام للتجار والحرفيين لسنة، 2008 فإن حجم الخسائر الضريبية الناجمة عن التهرب الضريبي بلغت 200 مليار دج وهو ما يعادل نسبة 1،57 % من الناتج المحلي<sup>2</sup>.

### المبحث الثاني

#### أساليب التهرب الضريبي في الجزائر والآثار المترتبة عنه

يعتبر التهرب الضريبي - كما ذكرناه سابقا - سلوكا إجراميا خطيرا من خلاله يحاول المكلف التملص من دفع الضريبة المستحقة عليه سواء كان كليا أو جزئيا، ويتجسد في الواقع عن طريق إستعمال المكلفين الخاضعين للضريبة لمختلف الطرق والأساليب التي تؤدي إلى الإفلات

---

\*الإعفاءات الضريبية: هي عبارة عن إسقاط حق الدولة عن بعض المكلفين في مبلغ الضرائب الواجب السداد مقابل التزامهم بممارسة نشاط معين في ظروف معينة، وتكون هذه الإعفاءات دائمة أو مؤقتة، كما يمكن أن يكون هذا الإعفاء كليا أو جزئيا، بمعنى إسقاط جزء من الحق لمدة معينة.

\*التخفيضات الضريبية: هي تخفيض يمس قيم الضريبة المستحقة مقابل الإلتزام ببعض الشروط، كالمعدل المفروض على الأرباح المعاد إستثمارها .

\*التخفيضات الخاصة بالمعدلات: يقصد بها تصميم جدول الأسعار الضريبية يحتوي على عدد من المعدلات ترتبط بنتائج محددة لعمليات المشروع، حيث ترتبط هذه المعدلات عكسيا مع حجم المشروع أو مدى مساهمته في تحقيق التنمية الإقتصادية، فتزداد المعدلات تدريجا كلما إنخفضت نتائج عمليات الإستثمار والعكس صحيح .

\*إمكانية ترحيل الخسائر إلى السنوات اللاحقة: وتشكل هذه التقنية وسيلة لإمتصاص الآثار الناجمة عن تحقيق خسائر سنة معينة وهذا بتحميلها على السنوات اللاحقة حتى لا يؤدي ذلك إلى تآكل رأسمال المؤسسة.

\*القرض الضريبي: هو عبارة عن قرض يقدمه المكلف بدفع الضريبة إلى الخزينة العمومية ، ويقدمه في شكل إقتطاع جبائي مسبق عن الضرائب المستحقة عليه، هذا القرض يضاف إلى الدخل الخاضع للضريبة و في نفس الوقت يتم تخفيضه من قيمة الضريبة المستحقة إجماليا. حنيش أحمد، « الرقابة كآلية لترشيد الإنفاق الضريبي و الحد من التهرب»،مجلة دراسات جبائية، المجلد 05، العدد 5 لسنة 2016 ، حنيش أحمد، ص ص 167-168.

<sup>1</sup> - حنيش أحمد، المرجع السابق، ص 181.

<sup>2</sup> - مليكاوي مولود، المرجع السابق، ص 230.

منها وتختلف باختلاف الأنشطة الممارسة (المطلب الأول)، ويترتب على ذلك أثارا سلبية تمس الإقتصاد الوطني من عدة جوانب (المطلب الثاني).

### المطلب الأول

#### أساليب التهرب الضريبي في الجزائر

يتقن المكلفين وبيتكرون أساليب عديدة لا يمكن حصرها من أجل تفادي الضريبة وذلك باستعمال مختلف الطرق الإحتيالية واستغلال الثغرات والنواقص الموجودة في القانون الجبائي الجزائري. والتي تكون إما عن طريق التحايل المادي (الفرع الأول) أو عن طريق التحايل القانوني (الفرع الثاني)، وإما عن طريق التلاعب بالعمليات الحسابية (الفرع الثالث).

### الفرع الأول

#### التهرب عن الطريق التحايل المادي

يعتبر التهرب الضريبي عن طريق التحايل المادي أقل فعالية من التهرب عن طريق التحايل القانوني، وهذا التحايل يتمثل في عدم التصريح القانوني للمواد والمنتجات والأرباح التي تدخل في احتساب الإقتطاع الضريبي، بحيث أن المكلف يقوم بتغيير واقعة مادية بطريقة غير قانونية، أي أن هذه الصورة من التحايل تتم عن طريق إخفاء المكلف بالضريبة للسلع والمنتجات والمواد الخاضعة للضريبة وجعلها بعيدا عن مراقبة إدارة الضرائب<sup>1</sup>.

أشار المشرع الجزائري إلى هذه الصورة ضمن أغلب القوانين التي لها علاقة بالضرائب وذلك في المواد 5/533 من قانون الضرائب غير المباشرة<sup>2</sup>، والمادة 118 من قانون الرسم على

<sup>1</sup> - بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وآثارها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم الاقتصاد، تخصص نقود مالية، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة تلمسان، 2011، ص 63.

<sup>2</sup> - نصت المادة 5/533 من قانون الضرائب غير المباشرة، ما يلي: «القيام بأي وسيلة كانت لجعل الأعوان المؤهلين لإثبات المخالفات القانونية أو التنظيمية التي تضبط الضرائب غير المباشرة، غير قادرين على تأدية مهامهم»، المرجع السابق.

رقم الأعمال<sup>1</sup>، والتي تفيد أن الإخفاء من قبل أي شخص لمنتجات تطبق عليها الضرائب أو الرسوم يعد من قبيل الطرق الإحتيالية . كما اعتبر المشرع الجزائري أن الإخفاء يمكن أن يكون جزئياً ويمكن أن يكون كلياً و نتناوله فيما يلي:

### أولاً: الإخفاء الجزئي

يكون الإخفاء جزئياً عندما يقوم المكلف بإخفاء لجزء من بضاعته أو سلعه التي تكون من المفروض خاضعة للضريبة وذلك من أجل إعادة بيعها في السوق السوداء<sup>2</sup>، كإخفاء بضائع مستوردة بهدف التخلص من الرسوم الجمركية والضريبة معاً<sup>3</sup>. كما يظهر هذا الإخفاء أيضا عندما يقوم المكلف بالإعلان عن قيمة أقل من القيمة الحقيقية للضريبة وإخفاء أملاكه بصفة جزئية، كحالة المكلف الذي صدر في حقه أمر بالحجز على أمواله حتى تستوفي الإدارة الجبائية الضريبة الصادرة في حقه من ثمن بيع الأموال المحجوزة فيقوم المكلف في هذه الحالة من تدبير إعساره عن طريق إخفاء أمواله .

توجد حالات أخرى أين يعتمد فيها المكلف عند تحايله على البيع والشراء نقدا ودون فواتير في جزء من نشاطه. كما يمكن له أن يقوم بالتحويل المباشر للأموال العقارية والممتلكات الموروثة من غير التصريح بها، كالتصرف الذي يقوم به المكلف في جزء من أمواله للورثة قبل وفاته، حيث يقوم بإخفاء بعض أموال الشركة خاصة المنقولة منها، حيث يتم بعد توزيع الميراث التصرف فيها دون علم الإدارة الجبائية<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - نصت المادة 1/118 من قانون الرسم على رقم الأعمال، على ما يلي: «إخفاء أو محاولة إخفاء من قبل أي شخص للمبالغ والحواصل التي ينطبق عليها الرسم على القيمة المضافة الذي هو مدين بها ولاسيما منها عملية البيع بدون فاتورة»

<sup>2</sup> - تمثل السوق السوداء سوق موازية للسوق الأساسي أي أن السوق يخضع للقواعد والقوانين التي تدير بها الدولة سوق

السلعة، وفي معظم الأحيان تنشأ السوق السوداء جراء زيادة الطلب على سلعة ما مع ندرة المعروض منها فتتجه الحكومة إلى وضع حد أقصى لسعر السلعة لا يمكن للتجار الزيادة عنه فيتم بيع السلعة في سوق موازية وهي السوق السوداء وغالبا يكون السعر فيها أكبر بكثير عما هو قانوني.

<sup>3</sup> - كردودي سهام، المرجع السابق، ص 27.

<sup>4</sup> - غضبان مريم، المرجع السابق، ص 33.

ثانيا: الإخفاء الكلي

يكون الإخفاء كليا عندما يسعى المكلف بالضريبة إلى التخلص من دفعها نهائيا، بحيث أن هذا النوع من التحايل يؤدي إلى إنشاء إقتصاد خفي غير مصرح به وغير قانوني وذلك في ظروف سرية عن طريق السوق السوداء، ويرجع ذلك إلى غياب الرقابة الجبائية في مواجهة هذا النوع من الغش نظرا لما يعترض الإدارة الجبائية من صعوبات في إخضاع التبادلات التي تتم في السوق السوداء<sup>1</sup>.

ويعتبر إحتيالا ماديا قيام المكلف بالضريبة بعرقلة الأعوان الإقتصادييين المؤهلين لإثبات المخالفات القانونية أو التنظيمية، مما يجعلهم غير قادرين على القيام بعملهم، ولقد تناولت المادة 5/533 من قانون الضرائب غير المباشرة<sup>2</sup> هذه الحالة من التدليس (لقد أشرنا إلى هذه المادة سابقا)، بينما قانون الرسم على رقم الأعمال لم يعتبره كذلك ولا تسري عليه أحكام التهرب الضريبي إلا إذا أمكن تقدير أهمية التدليس<sup>3</sup>.

نجد كذلك المادة 1/122 من قانون الضرائب على رقم الأعمال قد تناولت هذه الحالة من التدليس، كما حددت مبلغ الغرامة لمرتكبها. أما في فترتها الثانية نلاحظ أن المشرع قد ربط تطبيق هذه الغرامة بشرط أن يكون تقدير أهمية التدليس ممكنا<sup>4</sup>.

<sup>1</sup>- زروقي نجيب، جريمة التملص الضريبي وآليات مكافحتها في التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية، تخصص: العلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2013، ص 129-130.

<sup>2</sup>- المادة 5/533 من قانون الضرائب غير المباشرة، المرجع السابق.

<sup>3</sup>- راجع نص المادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال، المرجع السابق.

<sup>4</sup>- نصت المادة 122 من قانون الرسم على رقم الأعمال، المرجع السابق، ما يلي: « يعاقب بغرامة جبائية يتراوح مبلغها 1.000 و10.000 دج، كل من يجعل الأعوان المؤهلين لمعاينة المخالفات المتعلقة بالتشريع الجبائي، في وضع يستحيل عليهم فيه أداء وظائفهم.

وتكون هذه الغرامة خارجة عن تطبيق العقوبات الأخرى المنصوص عليها في النصوص السارية المفعول. كلما كان تقدير أهمية التدليس ممكنا».

- ومن هنا سنحاول تقديم بعض الأمثلة للتحايل المادي في الجزائر سواء كان هذا التحايل جزئياً أو كلياً، والهدف من ذلك هو معرفة هذه الصورة من التحايل بصفة واضحة.
- مثال 1: المكلف بالضريبة يصرح بنشاط تجاري يمارسه مع إخفائه لنشاط آخر كأن يكون له متجران ولا يصرح بإدارة الضرائب إلا بأحد المتجرين، والكثير من التجار يستعملون محلا تجاريا صغيرا كواجهة تسمح لهم بالحصول على قاعدة تجارية، في حين تكون لهم محلات أخرى لا علم للإدارة الجبائية بوجودها.
- مثال 2: كأن يتم إنشاء مصانع صغيرة في أماكن معروفة أو محلات لإيداع البضائع أو التخلص من الضريبة من دون استعمال الفواتير وهذا ما يعرف قانونا بعدم التصريح بالنشاط.
- مثال 3: توزيع الأرباح على شريك أو شركاء وهميين بقصد تخفيض نصيب المكلف من الأرباح
- مثال 4: ورشة لصناعة الملابس النسيجية تصرح بنسبة خسارة قدرها 90 بالمائة على شكل فضلات ومهملات في حين النسبة العادية 10 بالمائة فالفارق إذن يكون محل صفقة بين صاحب الورشة وصانعي الأغذية<sup>1</sup>.
- مثال 5: المكلف عادة ما يقوم بتقديم البيان الضريبي السنوي بالإستناد إلى دفاتر وسجلات أو حسابات أو مستندات مصطنعة متضمنة بيانات تخالف ما هو ثابت في الدفاتر والسجلات الحقيقية التي أخفاها.

## الفرع الثاني

### التهرب عن طريق التحايل القانوني

بالإضافة إلى أسلوب التحايل المادي الذي يعمل على إرساء الإقتصاد غير الشرعي بعيدا عن المراقبة والذي يكون بمبادرة من المكلف والجهود الذي يبذلها من أجل التهرب من دفع الضريبة سواء كلياً أو جزئياً، نجد أسلوب آخر يتمثل في التحايل عن طريق عمليات قانونية بحيث أنه صنف ضمن أحد الأشكال الأكثر خطورة في الجزائر، كما أنه يعتبر الأسلوب الأكثر إستعمالاً وتنفيذا والأرقى تقنية.

<sup>1</sup>-لابد لرزق، المرجع السابق، ص 98.

يتم التحايل القانوني عن طريق إستغلال الثغرات الموجودة في النظام الجبائي لصالح المكلفين الذين يستعينون بأهل الخبرة والإختصاص لإستنباط طرق التحايل مستندين بذلك إلى النصوص القانونية ويتجلى في ذلك إلى إيجاد حالات قانونية تسمح للمكلف بالضريبة الإستفادة من مزايا ليس له الحق في الإستفادة منها وذلك من خلال وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية التي كانت عليه<sup>1</sup>، وهذا ما أكده الفقيه Bruno في تعريفه بحيث أنه قال: التحايل القانوني هي تلك العملية التي من خلالها يتم خلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية<sup>2</sup>.

ومن هنا فإن التحايل القانوني يتحقق وفق شكلين أساسيين:

#### أولاً: التكيف الخاطئ للعمليات القانونية

ينصب هذا النوع من التحايل عن طريق التطبيق الخاطئ لبعض العمليات في محاولة تبرير نشاط ما خاضع للضريبة وراء نشاط آخر بحيث أن المكلف يقوم بتزييف واقعة أو حالة قانونية خاضعة للضريبة إلى وضعية أخرى مشابهة لها وذلك بجعلها معفاة من الضريبة أو خاضعة لسعر ضريبي أقل<sup>3</sup>. كقيام المكلف بالأعمال التالية:

- دخول المكلف في نظام الإعفاءات، كتوزيع أرباح الشركات على المساهمين في شكل رواتب وأجور لينخفض معدل الضريبة.
- كما يمكن أيضا التلاعب أو التهرب عن طريق التعديل في برنامج الكمبيوتر نفسه أو القيام ببناء كمبيوتر كامل، بحيث يصبح هذا البرنامج يعمل بطريقة تحقق أغراض المحتال، ولكن تعتبر هذه الطريقة صعبة الإستخدام وغير منتشرة لأنها تحتاج إلى مهارات تقنية في البرمجة وعلم الكمبيوتر<sup>4</sup>.

<sup>1</sup>- هو إظهار الأمر على غير صورته التي كانت عليه فهو تحريف لحقيقة موجودة أو إبتداع لحقيقة جديدة مخالفة.  
<sup>2</sup>- نقلا عن: قرموش ليندة، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون جنائي، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014، ص 41.  
<sup>3</sup>- علام ليلة، المرجع السابق، ص71.  
<sup>4</sup>- البريم محمد نور الدين، حوكمة الشركات ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، دراسة ميدانية على الدوائر



- قيام المكلف بتمرير حالة البيع على أساس أنها هبة وذلك من أجل التخلص من دفع حقوق التسجيل.

- قيام المكلف بإشهار إفلاسه من أجل التهرب من دفع الضريبة بعد أن يقوم بتسجيل ممتلكاته باسم أولاده.

### ثانيا: التحايل عن طريق عمليات وهمية

يلجأ المكلف بالضريبة إلى إستغلال الثغرات الموجودة في القانون من أجل الإفلات من دفع الضريبة، بحيث أنه يقوم بتركيب عمليات وهمية تهدف إلى التخلص منها، ويستعمل هذا النوع من التحايل غالبا في مجال الرسم على القيمة المضافة (TVA) والذي يتمثل في إنشاء فواتير مزيفة لعمليات البيع والشراء من طرف المكلف الذي يستطيع من خلالها الإستفادة من حق خصم الرسوم على المشتريات<sup>1</sup>.

بحيث أن المكلف يلجأ إلى إنتهاج مثل هذه التقنية ضنا منه أن التحقيقات الجبائية تقوم على مطابقة القيود المحاسبية للوثائق التبريرية المقدمة، ولأجل ذلك فالمتهربين يقومون بتأسيس نظام تهرب قائم على كتابات حسابية متناقضة فيما بينها وتبريرها بفواتير وهمية وهذا ما يسمح بالإستفادة من تخفيض الرسم على القيمة المضافة الخاص برقم الأعمال<sup>2</sup>.

ومن بين صور هذا التهرب نجد:

مؤسسة (أ) تشتري من مؤسسة أخرى (ب) بضاعة بدون فاتورة، ويثمن أقل من الثمن المعمول به في السوق، بينما المؤسسة (أ) تتعامل مع مؤسسة أخرى وهمية تمنحها فاتورة بأسعار باهضة مع الإفراط في تسجيل مبلغ تكاليف النقل والرسوم التي لم تدفع أصلا، بعد ذلك تدفع المؤسسة (أ) صكا بنكيا للمؤسسة الوهمية التي تتقاضى قيمتها شكليا وتعيدها نقدا لمسيري المؤسسة (أ) مقابل حصولها على عمولة. هذه التلاعبات تسمح للمؤسسة (أ) بتبرير سعر التكلفة

الضريبة في غزة، قدمت هذه الرسالة لإستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، 2016، ص 49.

<sup>1</sup> - لابد لرزق، المرجع السابق، ص 98.

<sup>2</sup> - \_\_\_\_\_، المرجع نفسه، ص 99.

المرتفع لمشترياتها والذي يمكنها من تخفيض ربحها الخاضع للضريبة على أرباح الشركات والأرباح المقتطعة بضريبة الدخل<sup>1</sup>.

بالإضافة إلى ذلك فإن شراء بضاعة برسم للخصم قابل للتعويض إذا كانت الرسوم السابقة Amont تفوق الرسوم اللاحقة Avast فالفارق بين سعر البضاعة المسجل في الفاتورة المزورة وسعرها الحقيقي المدفوع للمؤسسة الوهمية والذي يخرج من خزينة المؤسسة (أ) يعفى من كل إقطاع، وقد تعمد إلى تصدير نفس البضاعة والتي لم تدفع لاسمها طمعا في تعويضها باعتبار أن التصدير معفى من كل إقطاع<sup>2</sup>.

### الفرع الثالث

#### التهرب عن طريق التحايل المحاسبي .

يعتبر هذا النوع من التحايل بالإضافة إلى الأساليب السالفة الذكر إحدى الطرق التي يلجأ إليها المكلف من أجل التملص من دفع الضريبة، بحيث أنه يقوم بالتلاعب المحاسبي وذلك إما بتضخيم التكاليف أو بتخفيض الإيرادات أو بهما معا، باعتبار أن المحاسبة قاعدة للرقابة من طرف الإدارة الجبائية، فالقانون الجزائري ألزم الأفراد بموافاة مصلحة الضرائب بالتصريحات الخاصة يشيرون فيها إلى جميع المبالغ والأرباح التي حققها المشروع التجاري أو المشروع الصناعي خلال السنة المالية وتدعم هذه التصريحات بالوثائق اللازمة والضرورية التي تثبت ذلك في الآجال المحددة قانونا(القوانين، السجلات التجارية)<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - رحال ناصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (حالة ولاية الوادي)، مذكرة

مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية، تخصص: تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، كلية العلوم الإقتصادية و التسيير، قسم العلوم الإقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2007. ص66.

<sup>2</sup> - \_\_\_\_\_، المرجع نفسه، ص67.

<sup>3</sup> - براهيمى سمية، بلعاش ميادة، مساهمة المراجعة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات، العددان 67،68، بحوث إقتصادية عربية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014، ص234.

وبالتالي فإن التشريعات لما أوجبت على المكلف مسك محاسبة شاملة ومقنعة بصورة واضحة، فالممول أو المكلف دائماً نجده يبحث عن وضع لمطابقة القيود المحاسبية فيما بينها وبين المستندات الثبوتية المضللة من ناحية أخرى، أي أنه يلجأ إلى تقديم إقرار ضريبي إستناداً إلى دفاتر وسجلات وحسابات مصطنعة مخالفة للدفاتر والسجلات الحقيقية، مثل: إصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو توزيع الأرباح على شركاء وهميين بقصد التقليل من الإيرادات وزيادة في النفقات أو اللجوء إلى إتلاف وإخفاء الدفاتر والسجلات والمستندات قبل إنقضاء الأجل المحدد لتقادم دين الضريبة<sup>1</sup>.

ومن هنا يستنتج أن التحايل عن طريق العمليات الحسابية يتم بطريقتين:

#### أولاً: تضخيم الأعباء والتكاليف الجبائية والمحاسبية

يقوم المكلف بخصم الأعباء والتكاليف الجبائية والمحاسبية بحيث تطرق إليها المشرع الجزائري في القسم الأول من الباب الثالث من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وذلك تحت عنوان "التكاليف الواجب خصمها". وتتمثل هذه الشروط في:

- أن تكون الأعباء لها علاقة مباشرة بالنشاط الذي يقوم به المكلف أي موظفة ومستغلة في مصلحة النشاط

- أن تكون هذه الأعباء مبررة بوثائق ثبوتية (فواتير....)<sup>2</sup>.

- أن تكون في الحدود التي وضعها القانون<sup>3</sup>.

هناك بعض من الممولين الذين يستغلون هذا الحق وذلك بإدخال المبالغة في تقدير تكاليف ليست لها علاقة بالنشاط الممارس من طرف المكلف وذلك بهدف تخفيض الأساس الخاضع للضريبة<sup>4</sup>. ومن بين الأساليب التي يلجأ إليها المكلف:

<sup>1</sup> - غوفي خالد، أثر التهرب الضريبي على مداخل الخزينة العمومية، دراسة حالة مديرية الضرائب - بسكرة -، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص: مالية ومحاسبية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، ص30.

<sup>2</sup> - المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المرجع السابق.

<sup>3</sup> - المادتين: 170 و 171، من القانون نفسه.

<sup>4</sup> - ونادي رشيد، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش (حالة الجزائر)، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم،

1- تسجيل العمال الوهميين: يلجأ المكلف إلى تسجيل أجور عمال لا وجود لهم في الوثائق المحاسبية بحيث تؤدي هذه العملية إلى تضخيم الأعباء ، كنتيجة عكسية تؤدي إلى خفض نسب الضرائب، كما يمكن أن يكون المستخدمين أو العمال موجدين في الواقع إلا أنهم يشغلون مناصب ثانوية لتضخيم رواتبهم. مثل: تسجيل عون إداري في منصب رئيس مصلحة أو مدير تجاري<sup>1</sup>.

2- التكاليف العامة غير المبررة: يسمح المشرع للمكلف بخصم الأعباء بشرط أن تكون لها علاقة بنشاط المؤسسة. كما يشترط أيضا أن تتعلق هذه الأعباء بالتسيير العادي للمؤسسة وأن تكون مبررة بالوثائق اللازمة، كما يجب أن تعبر عن تخفيض في المحصول الصافي للمؤسسة لكن المكلف لا يعمل بهذه الشروط فيسجل أعباء خارج نشاط المؤسسة من أجل خلق أعباء غير مرتبطة بالمؤسسة. مثل: صيانة سيارة خاصة لأحد مسيري المؤسسة وتسجيل نفقات بإسم المؤسسة<sup>2</sup>.

3- تقنية الإهلاكات: يقصد بالإهلاك النقص التدريجي الذي يصيب الموجودات الثابتة لدى المؤسسة مع مرور الزمن ويعتبر عبء من الناحية المحاسبية، وبالتالي فهو يعد من نفقات الإستغلال، لذلك المشرع الجزائري سمح للمكلف بالضريبة خصمه من الأرباح المحققة مقترنا بذلك الشروط التالية :

- الإهلاك يمس بالأصول الثابتة.

- أن تكون هذه الأصول محل الإستغلال.

- أن لا تتجاوز مجموع الإهلاكات القيمة الإسمية للأصول.

- أن تقيد الإهلاكات محاسبيا.

كما أن المشرع لم يقم بتحديد معدل الإهلاكات بل يمكن للمؤسسة بإعتادها لمعدل معين

يطبق لإهلاك لأصل من أصولها الثابتة فلا يمكن أن تتجاوز قيمته الإسمية<sup>3</sup>.

فرع التخطيط، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002، ص41.

<sup>1</sup>-غضبان مريم، المرجع السابق، ص32.

<sup>2</sup>-غضبان مريم، المرجع نفسه، ص 32.

<sup>3</sup>-ونادي رشيد، المرجع السابق، ص 42.

يقوم المكلف بالتلاعب في النسب الواجب تطبيقها فيحاول رفعها أو يطبق معدلات لا تتعلق بالأصول المهتلكة، فبدلاً من أن يحسب ثمن الشراء بإستثناء الرسم (HT) يقوم بإضافة الرسم (TTC) إلى ثمن الشراء، كما يمكن التصرف فيها ويمكن أن يلجأ المكلف أيضاً إلى إضافة قيمة الإهلاكات لأصول تم التصرف فيها أو سبق إهلاكها. (ثمن الشراء+TVA) X معدل الإهلاك<sup>1</sup>.

### ثانياً: تخفيض الإيرادات

يلجأ المكلف إلى هذا النوع من التحايل بغرض التملص من دفع الضريبة كلياً، بحيث أنه يعتمد على التصريح بأرباح أقل من الأرباح التي حققها ويقوم بتخفيض الوعاء الضريبي وإخفاء رقم أعماله<sup>2</sup>.

يتبع المكلف بالضرائب عند تخفيضه للإيرادات عدة طرق سنحاول تلخيصها فيما يلي:

- هناك بعض من المبيعات التي تتم بدون فواتير، ويتم الدفع نقداً.
- يقوم المكلف بالتخفيض من مبلغ المبيعات محاسبياً، وذلك عن طريق تسجيل بضائع وهمية أو خصومات ممنوحة بشكل مبالغ، مع العلم أنه لا يوجد إستيراد ولا خصم للبضاعة.
- يقوم المكلف بعدم التسجيل المحاسبي لبعض التنازلات على الإستثمارات المحققة لفائض القيمة.
- يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى تسجيل قيمة المبيعات بأقل من ثمنها الحقيقي وذلك بالتواطؤ مع الزبون. من جملة المفارقات المعتمدة من قبل المكلف والتي تبرر الغش جلياً، عندما تخفض من قيمة المشتريات بشكل كبير يؤدي إلى التباين في الربح الإجمالي، الشيء الذي تلقى إنتباه المحقق الجبائي<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - غضبان مريم، المرجع السابق، ص31.

<sup>2</sup> - غزة مبروك، فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد مقدمة لنيل التهرب الضريبي، (دراسة حالة لمديرية الضرائب - بسكرة -) ، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص:فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016، ص 26.

<sup>3</sup> - سهام كردودي، المرجع السابق، ص ص26-27 .

## المطلب الثاني

## الآثار المترتبة عن التهرب الضريبي في الجزائر

قام الكتاب والخبراء بالإشارة إلى مختلف النتائج الضارة للتهرب الضريبي وذلك منذ فترة طويلة ولازالت الجهود مستمرة إلى حد الآن، وما يمكن إستنتاجه هو أن التهرب الضريبي يعتبر من أخطر المشاكل التي تعاني منه الدولة الجزائرية، إذ يؤدي إلى تخفيض الإيرادات وبالتالي الإضرار بالخرزينة العمومية الشيء الذي دفع بالدولة إلى القيام بالإنفاق العام من أجل تحقيق منفعة عامة للمجتمع، وليس هذا فقط بل إن هذه الظاهرة تمس مختلف الجوانب التي تؤدي إلى تعطيل المشاريع العامة والمتمثلة في:

## الفرع الأول

## الآثار الإقتصادية

يؤدي التهرب الضريبي إلى انعكاسات سلبية تمس بالإقتصاد الوطني، وتظهر هذه الإنعكاسات في النقاط التالية:

## أولاً: إعاقة المنافسة الإقتصادية

تعتبر الجزائر من بين الدول النامية التي تهدف إلى تحقيق التنمية الإقتصادية والإجتماعية، والتهرب الضريبي يشكل عائقاً في الوصول إلى تحقيق هذا الهدف بإعتبار أن الضريبة تلعب دوراً أساسياً لتمويل هذه التنمية وتوفير الموارد المالية اللازمة لتنفيذ مشروعات إقتصادية وإستثمارية ودعم القطاع العام<sup>1</sup>.

يؤدي التهرب الضريبي إلى نتائج سلبية تمس بالإقتصاد الوطني ويعيق المنافسة الإقتصادية، فهو لا يسمح بإنتصار المشروعات الأكثر كفاءة أو الأكثر فائدة بالنسبة للدولة، بل بالعكس يعطي فرصة لإنتصار المشروعات الأكثر قدرة على التهرب من الضرائب، إذ نجد أن المؤسسة التي تحقق أرباحاً تكون وضعيتها المالية أحسن من تلك التي تدفع بصفة منتظمة،

<sup>1</sup> - يسري مهدي حسن السامرائي، زهرة خضير عباس العبيدي، «تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي»، مجلد 04، عدد 09 لسنة 2012، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الإقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والإقتصاد، ص ص 140-141.

وبالتالي نجد أن المؤسسة الأقل إنتاجية هي التي تقوم بعملية التهرب الضريبي من أجل الحصول على موارد التمويل وذلك ببيع منتجاتها بأسعار منخفضة مقارنة بالأسعار المعمول بها في السوق<sup>1</sup>.

وليس هذا فقط بل التملص من دفع الضريبة يؤدي إلى وجود إمكانيات واسعة للتهرب الضريبي في نطاق نشاط معين إلى إجتذاب الأفراد والأموال نحوه حتى ولو لم يكن مفيدا للدولة أي حتى ولو كانت الإنتاجية الإجتماعية منخفضة بالنسبة لغيره من أوجه النشاط التي لا تتوفر فيها هذه الإمكانيات<sup>2</sup>.

### ثانيا: إعاقة التقدم الإقتصادي

يساهم التهرب الضريبي في إعاقة النمو والتقدم الإقتصادي ويعد من أصعب المشاكل التي تعاني منها الدولة الجزائرية لأنه يسبب النقص والمساس في الموارد المالية التي تضيع من الخزينة العامة وبالتالي نقص التمويل ولا يمكن أن يكون هناك إيدار عام، مما ينتج عنه عجز الدولة على القيام بالمشاريع الإقتصادية وركود الإقتصاد الوطني بارتفاع معدلات التضخم والبطالة وإنتشار ظاهرة الإقتصاد الأسود<sup>3</sup>.

وعليه فإن الإقتصاد الأسود يترتب عليه أثارا سلبية تسبب في عرقلة نمو التنظيم الإقتصادي الرسمي باعتباره غير خاضع للرقابة الحكومية حيث لا تتدخل مدخلاته ومخرجاته في الحسابات الوطنية ولا يعترف بالتشريعات الصادرة، وهو لا يشمل الأنشطة غير المشروعة فقط بل تشمل تلك الأنشطة المشروعة (المحصلة من إنتاج السلع والخدمات) التي يتم فيها حصول الأفراد على دخول دون دفع أية ضرائب عنه، وعدم إمكانية تحصيل لبعض من أنواع الدخل أو الضرائب غير المباشرة (المبيعات، الرسم على القيمة المضافة)<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - الخطيب خالد، المرجع السابق، ص 171.

<sup>2</sup> - يسري مهدي حسن السامرائي، زهرة خضير عباس العبيدي، المرجع السابق، ص 140.

<sup>3</sup> - بوشري عبد الغني، المرجع السابق، ص 81.

<sup>4</sup> - عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي، المرجع السابق، ص 155.

وفي الوقت الذي ينمو فيه الإقتصاد الأسود فإن ذلك يؤدي إلى فقدان جانب كبير من الإيرادات الضريبية والتي تعد من أهم المصادر بالنسبة للدولة الأمر الذي يترتب عليه أثارا سلبية على معدلات التضخم والتنمية الإقتصادية.

### ثالثا: التوجيه الوهمي للنشاط الإقتصادي

تلعب الضريبة دورا مهما في توجيه الفعالية الإقتصادية -لقد أشرنا إلى ذلك سابقا-، ولكن الشيء الذي أثار انتباهنا هو أن التهرب الضريبي أو التخلص منها أصبح قاعدة يتم اللجوء إليها من طرف المكلفين من دفع الضريبة، بحيث أن التوجيه الإقتصادي للضريبة لم يعد له معنى كبير في الدولة الجزائرية إذ نجد أنها فرصة كبيرة في إثراء لإحدى فئات المكلفين<sup>1</sup>.

وعلى هذا الأساس فإن الأعوان الاقتصاديين يلجؤون إلى الأنشطة الإقتصادية في القطاعات الأكثر حساسية للتهرب الضريبي، ولا يأخذون بعين الإعتبار الأنشطة التي تساعدهم في التنمية الإقتصادية وتزيد القيمة المضافة والحل الوطني، أي أنهم يتوجهون إلى الأنشطة الإقتصادية التي تخلق ثروات إضافية وبذلك فالتهرب الضريبي يصبح مسببا في الركود الإقتصادي والتخلف<sup>2</sup>.

يلاحظ أيضا، إشارات المؤسسات في بعض الأحيان يتوجهون إلى التخلي من صفة الأجراء لأن الأجر الذي يتقاضونه خاضع للضريبة على الدخل الإجمالي بمعدلات مرتفعة، فهم ينشؤون مؤسسات مستقلة أخرى تستفيد من إمكانية تكوين إحتياطات معفية من الضرائب وإنتهاز فرص التهرب الضريبي التي تتأتى لهم والتصريح بأنفسهم بالعناصر المحددة لدخلهم الخاص. ومثال ذلك: يلاحظ في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة من أجل ضمان مدخول جيد يفكر مدير المؤسسة في كيفية التهرب أكثر من تنمية أعماله ومؤسسته، وبالتالي يمكن القول أن "التهرب هو إذن مسبب للركود الإقتصادي"<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - المهاييني محمد خالد، المرجع السابق، ص 317-316.

<sup>2</sup> - كردودي سهام، المرجع السابق، ص 21.

<sup>3</sup> - رحال ناصر، المرجع السابق، ص 90.



## رابعاً: ظهور أزمة رؤوس الأموال

يخفي المكلفين بالضريبة أرباحهم الحقيقية ولا يصرحون بها أمام الإدارة الجبائية وذلك بهدف التملص من دفع الضرائب المفروضة عليهم ، فهم يلجؤون إلى طرق عديدة تساعدهم على القيام بذلك، إذ نجد أن المتملص يعمل على الإكتناز عن طريق حفظ أمواله خارج السوق النقدي لمدة طويلة من الزمن، ويمكنهم اللجوء أيضا إلى شراء سندات مغلفة الأسهم.مثل:سندات الخزينة أو إستثمارات معينة صعبة المراقبة (المجوهرات، تحف فنية).وبالتالي ندرة في السيولة النقدية على الإقتصاد الوطني ككل.

بالإضافة إلى أن التسديد عن طريق النقود السائلة يكون مفضلا على النقود الإعتبارية وذلك أن المبادلات البنكية سهلة المراقبة من قبل الإدارة الجبائية بإستعمال الصلاحيات القانونية وخصوصا حق الإطلاع لدى المؤسسات البنكية<sup>1</sup>.

## خامساً: زعزعة الإستقرار الإقتصادي

يلعب التهرب الضريبي دور مهم في عرقلة في النمو الإقتصادي بحيث أنه يترك أثرا سلبيا يزعزع الإستقرار الإقتصادي سواء في أوقات التضخم أو في أوقات الإنكماش.

أ- في أوقات التضخم: يسبب الراج المصاحب للتضخم تضخما في الدخل، مما يسبب إتساع نطاق التهرب الضريبي نتيجة لقوة أثر الدخل، وبالتالي فإن إتساع رقعة التهرب تقود إلى تخفيض درجة فعالية السياسة الضريبية بصدد كبح جماح التضخم نتيجة عجز الضريبية عن إمتصاص جزء كبير من القوة الشرائية الزائدة الداعمة للضغوط التضخمية<sup>2</sup>.

ب- في أوقات الإنكماش: يسود في ظل الإنكماش نوع من التشاؤم الذي يعزز بدوره إمكانات لإكتناز وتأجيل الإنفاق بانتظار المزيد من إنهيارات الأسعار، ومن ثم فإن أية تخفيضات أو حوافز أو إعفاءات ضريبية سوف لن تؤثر في إنعاش الظروف الإقتصادية في ظل هذا الجو من التشاؤم<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - رجال ناصر، مرجع نفسه، نفس الصفحة.

<sup>2</sup> - نقلا عن: المهاني محمد خالد، المرجع السابق، ص 313.

<sup>3</sup> - نقلا عن: المهاني محمد خالد، المرجع نفسه، ص 313.

### سادسا: التأثير على الصناعة الوطنية

يؤدي التهرب الضريبي إلى زيادة حجم النقد المتاح بين أيدي المتهربين مما يدفعهم إلى زيادة إنفاقهم الإستهلاكي وزيادة إقبالهم على السلع المستوردة والأجنبية أحيانا والتي يسعى المشروع في الدول النامية إلى حماية الإنتاج الوطني منها، وذلك نظير تمتعها بعامل الجودة والتنوع وهو ما تفتقده الصناعة الوطنية في بداية نشأتها، وهو ما يؤدي إلى انخفاض حجم الطلب عليها بما يؤثر على سير تلك المشروعات ويضعف من صمودها أمام منافسة السلع الأجنبية<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني

#### الآثار المالية

يعتبر التهرب من دفع الضرائب عملا غير قانوني ويعاقب عليه المكلفين ذلك لأن التهرب يؤدي إلى نقص حصيللة الضرائب بالنسبة للخزينة العامة، ويترتب على ذلك خسارة الدولة لجزء مهم من الموارد المالية، مما يصعب عليها القيام بالإنفاق العام على أكمل وجه وتصبح غير قادرة وعاجزة على أداء واجباتها إتجاه المواطنين<sup>2</sup>. وينتج عن هذا العجز لجوء الدولة إلى وسائل أخرى تمويلية كالإصدار النقدي والدين العام بالإضافة إلى زيادة العبء الضريبي.

#### أولا: الإصدار النقدي

هي عملية خلق نقود جديدة من العملة الوطنية وهو ما يعرف أيضا بالتمويل بالتضخم دون مقابل من السلع والخدمات في السوق، وهذا من أجل تعويض العجز المسجل في الميزانية العامة نتيجة نقص الإيرادات بسبب التهرب الضريبي<sup>3</sup>.

يؤدي التمويل بالتضخم إلى نتائج سلبية تمس بالاقتصاد الوطني والتي تتمثل في<sup>4</sup>:

- زيادة مفرطة للأسعار بصورة غير طبيعية.

<sup>1</sup>- يسري مهدي حسن السامرائي، زهرة خضير عباس العبيدي، المرجع السابق، ص 140.

<sup>2</sup>- ميثم صاحب عجام، علي محمد مسعود، المالية العامة بين النظرية والتطبيق، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان، 2015، ص 231.

<sup>3</sup>- طورشي ابراهيم، التهرب الضريبي وآليات مكافحته، مذكرة لنيل شهادة ماستر في الحقوق، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق و لعلوم السياسية ، جامعة قسدي مرياح ، ورقلة، 2015، ص 17.

<sup>4</sup>- بوشري عبد الغني، المرجع السابق، ص 79.

- إضعاف القدرة التنافسية الدولية للمنتوج المحلي.
- نقص القدرة الشرائية للمواطنين وتدهورها.
- تغيير نمط الإستهلاك.
- إنخفاض الصادرات في البلاد والذي يؤدي إلى قصور في الحصول على العملة الصعبة.

### ثانيا: الدين العام

بسبب المأزق المالي الذي يخلفه التهرب الضريبي على الدولة الناتج عن أسباب -سابق وأن ذكرناها من قبل -، فإنه يجعلها تبحث عن حل من أجل القضاء على هذه الأزمة وذلك باللجوء إلى الإقتراض ظنا منها أن هذا هو الحل الأمثل، ولكن هذا التصرف يجعلها تدخل في مشكلة كبيرة إذ أنه يجعلها تقع في المديونية، وتكون في تبعية إقتصادية<sup>1</sup>. ولتوضيح الفكرة أكثر فإننا سنلجأ إلى تعريف الدين العام والآثار السلبية الناجمة عنه:

#### 1- تعريف الدين العام: يمكن تعريفه بأنه المبالغ المالية التي تحصل عليها الدولة من الغير مع

التعهد بردها إليه مرة أخرى عند حلول ميعاد استحقاقها ويرفع فوائد مدة القرض وفقا لشروطه<sup>2</sup>.

#### 2- آثار الدين العام: يؤدي اللجوء إلى الدين العام بإختلاف مصادره (داخلي أو خارجي)

وبإختلاف مدته (قصير أو طويل المدى)، وطريقة الإكتتاب (عام أو عن طريق الإكتتاب) إلى آثار سلبية تمس الإقتصاد الوطني ككل، ويمكن تلخيص هذه الآثار في :

- يعد الدين العام عبء على ميزان المدفوعات خاصة في حالة إستعماله لأغراض إستهلاكية بدل مشاريع إستثمارية التي يجب اللجوء إليها من أجل تخفيف هذا العبء، مما يؤدي بالدولة اللجوء إلى تدبير مورد مالي من أجل سداد قروضها.

- كما أن الدولة تفقد ثقتها فيها داخليا أو خارجيا بسبب عدم قدرتها على سداد ديونها وتحميلها للأجيال القادمة وبالتالي عزوف الهيئات المالية والأفراد عن تقييم قروض لها.

- إن عدم قدرة الدولة على تسديد ديونها يجعل الدول الأجنبية تتدخل في شؤونها وبالتالي خضوعها للتبعية الأجنبية أو فرض قيود إقتصادية على هذه الدولة.

<sup>1</sup>- المهائني محمد خالد، المرجع السابق، ص 316.

<sup>2</sup>- محرزوي محمد عباس، المرجع السابق، ص 290.

- تقلص النشاط الإنتاجي لأن الأموال المقرضة للدولة تكون لها فوائد وكذا ضمان سدادها<sup>1</sup>.  
 - تهدف الدولة إلى ترقية التجارة الخارجية وذلك من خلال فتح الأسواق العالمية، من خلال تصدير منتجاتها الوطنية لجلب العملة الصعبة، لكن المشكلة التي تكمن في الجزائر والبلدان النامية الأخرى تعتمد على تصدير الموارد الأولية بأسعار متدنية واستيراد سلع التجهيزات بأسعار مرتفعة، لتلجأ الدولة إلى الخزينة العمومية لتعويض النقص مما يؤثر سلباً على التجارة الخارجية نفسها، وبالتالي تضطر الدولة لجلب رؤوس الأموال الأجنبية لتنشيط عملية التنمية الاقتصادية، ليبقى المكلف هو الحل الأخير باعتباره هو الممول الأساسي للخزينة التي يلجأ إليها لسداد النقص عن طريق الزيادة في سعر الضريبة أو فرض ضرائب جديدة فيزداد عبئها والدافع للتهرب الضريبي منها<sup>2</sup>.

- إن تراكم الديون على الدول النامية أصبحت في الوقت الحاضر تشكل أهم خطر فهو يهدد إقتصادياتها وكل ذلك يساهم في تقليص الإنفاق العام، بأنواعه الثلاثة ( الإستثماري، التحويلي، الجاري ):

- الإنفاق العام الإستثماري: وهو الإنفاق في المشاريع الإستثمارية كالصناعة والزراعة التي من شأنها تكوين رأس مال عيني للدولة وتساعد على تلبية مختلف حاجاتها.

- الإنفاق العام التحويلي: وهو الإنفاق الذي يؤدي إلى توجيه وتحويل عناصر الإنتاج نحو المجالات التي ترغب الدولة في تطويرها.

- الإنفاق العام الجاري: وهو الإنفاق الذي يؤدي إلى رفع إنتاجية العمل، وتحسين ظروف العمل<sup>3</sup>.

### ثالثاً: زيادة العبء الضريبي

تعيش الجزائر منذ الإستقلال إلى يومنا هذا مشكلة كبيرة إنعكست سلباً على الخزينة العامة، إذ أن المكلفين من دفع الضرائب سواء كانوا أشخاصاً طبيعيين أو معنويين دائماً يلجؤون

<sup>1</sup>- رحال ناصر، المرجع السابق، ص 86.

<sup>2</sup>- طورشي إبراهيم، المرجع السابق، ص ص 17-18.

<sup>3</sup>- رحال ناصر، المرجع السابق، ص ص 86-87.

إلى التملص من دفعها الشيء الذي أدى إلى وجود عجز ونقص في الإيرادات العامة وتعطيل المشاريع التي تعود بالمنفعة على المجتمع الجزائري<sup>1</sup>.

وأمام هذا العجز فالدولة دائما تسعى إلى تغطية هذا النقص وذلك إما عن طريق إرتفاع في أسعار معدلات الضرائب أو القيام بفرض ضرائب جديدة، وعليه فإن التهرب الضريبي يؤدي إلى الضغط الضريبي<sup>2</sup> على المكلفين المداومين على دفع الضرائب ولا يستطيعون التهرب منها أو يستطيعون ولكنهم لا يقدمون على ذلك لحسهم الوطني مما ينتج عنه غياب العدالة الإجتماعية<sup>3</sup>.

### الفرع الثالث

#### الآثار الإجتماعية

يقضي التهرب الضريبي في الجزائر على أهم مبدأ من المبادئ التي تقوم عليها الضريبة "مبدأ العدالة الضريبية"<sup>4</sup>، مما ينعكس عنه وجود آثار سلبية تمس المستوى الاجتماعي والتي يمكن نجملها في النقاط التالية:

#### أولا- التهرب يولد تهربا آخر

يقلل التهرب الضريبي من الحصيلة الجبائية ولقد أشرنا إلى ذلك سابقا، مما يؤدي بالدولة إلى القيام بتصرفات تجعلها تخل بمبدأ العدالة الضريبية بحيث أنها تساهم في زيادة العبء الضريبي الذي يترتب عنه زيادة في أسعار معدلات الضرائب ، فيلاحظ فيها إرتفاع أسعار حصة

<sup>1</sup>-الشوابكة محمد سالم، المرجع السابق، ص 140.

<sup>2</sup>-الضغط الضريبي: هي النسبة التي توضح النسبة المئوية للدخل المقتطع في شكل ضرائب ورسوم على الدخل المحققة من طرف كل فرد مكلف بالضريبة أو من طرف الدولة في حد ذاتها.

<sup>3</sup>- الشوابكة محمد سالم، المرجع سابق، ص 140.

<sup>4</sup>- يقصد به: التوزيع العادل للأعباء الضريبية بين الأفراد و تقتصر آلية العمل فيه على إشباع الحاجات العامة بمعزل عن الأهداف الاجتماعية والإقتصادية، ومؤخرا أخذت الدول بالتدخل بواسطة الضريبة بقصد التأثير في توزيع وإعادة الدخل القومي وتحقيق العدالة الاجتماعية. فالعدالة الضريبية يمكن أن تتضمن اختلافات معتبرة بين الأفراد في دفع دين الضريبة وهو ما يعرف عنه بالعدالة الضريبية الراسية، كما يمكن أن تتضمن مساواة المكلفين في المعاملة الضريبية في المجتمع والذين لديهم مقدرة متساوية على الدفع وهو ما يعرف بالعدالة الأفقية. ويمكن الإشارة إلى أن هذا المبدأ يقتضي بأن تكون هنالك عدالة في فرض الضريبة على المكلفين وعادة ما تتحقق هذه العدالة من خلال فرض الضريبة بنسب تصاعدية على المكلف أي وفقا للقدرة التكلفة له، قرموش ليندة، المرجع السابق، ص 09.

الضرائب غير المباشرة بوتائر سريعة مقارنة بضرائب الأرباح الحقيقية من القطاع الخاص مما يؤدي إلى وجود ضغط جبائي<sup>1</sup>.

وبالتالي فإن المكلفين الأمناء الذين يتحملون التزامهم الضريبي بكل إخلاص ينظمون إلى فئة المكلفين الذين يتهربون ويتملصون من دفع الضرائب كلما سمحت لهم الفرصة بذلك، والسبب في ذلك يعود إلى عدم إحساسهم بالعدالة الضريبية<sup>2</sup>.

ولعل قيام المكلفين الأمناء بهذا التصرف هو ضرورة تدارك النقص الحاصل في الإيرادات الضريبية والموازنة بين النفقات والإيرادات لتتناسب مع البرنامج التنموي المسطر ذلك لأنه يضعف الترابط الاجتماعي من جهة، ويعمق ضعف قدرة الدولة على الإنفاق من جهة أخرى مثل: التعليم والصحة والخدمات الاجتماعية، مما يترك أثرا سلبيا على التنمية البشرية<sup>3</sup>.

#### ثانيا: إنعدام الشفافية في المعاملات الاقتصادية

ينتج عن التهرب الضريبي إفساد الثقة بين المتعاملين الإقتصاديين فكل متهرب يمسك محاسبة مزورة لرقم أعماله، يمكن أن يضع خطة بديلة في حال تفتنت واكتشفت الإدارة الجبائية لأمر التصريحات التي قدمها، بحيث أنها تباشر في الإجراءات القانونية للتحصيل بما تحمله من عقوبات على إخفاءه لرقم أعماله، يمتنع عن منح قروض للعملاء نتيجة عدم إطمئنانه لما يصدر من الإدارة الجبائية من ردة فعل وهذا ما يجعل الصدق بينهم مستبعدا<sup>4</sup>.

#### ثالثا: تعميق الفوارق الاجتماعية

يؤدي التهرب الضريبي إلى نتيجة معاكسة تماما لما تستهدفه الضريبة اجتماعيا، فالدولة عندما تقوم برفع معدلات الضرائب من أجل تعويض النقص الموجود في الإيرادات فإن ذلك يمس الطبقة الفقيرة في المجتمع، فالفقير يصبح أكثر فقرا بحيث أنه يتم إقتطاع جزء من مدخول هذه الطبقة الفقيرة من أجل تحقيق النفع العام بالإضافة إلى ذلك حرمانها من المرافق العامة والوسائل

<sup>1</sup>- قدي عبد المجيد، المرجع السابق، ص 228.

<sup>2</sup>-TABLI Abdihak, YACINI Hakim, Op.cit, p57.

<sup>3</sup>- قدي عبد المجيد، مرجع سابق، ص 228.

<sup>4</sup>- كردودي سهام، المرجع السابق، ص 23.

الضرورية التي ينبغي أن تمنحها الدولة مجاناً للمواطنين بصفة عامة وللفقراء بصفة خاصة، كبناء السكنات، إنشاء مرافق اجتماعية، بناء مستشفيات، زيادة عدد المدارس ..... إلخ<sup>1</sup>.

أما بالنسبة للطبقة الغنية التي تتكون من رجال الأعمال والتجار وأصحاب المال فإنهم يلجئون إلى التهرب من دفع الضرائب ولا يلتزمون بواجبهم الجبائي ويستغلون نفوذهم في ذلك. إضافة إلى إنتشار الرشوة بين المكلفين والإدارة الجبائية وظهور الفساد في المجتمع خاصة في ظل إنخفاض العقوبات الردعية أو سد باب الخوف من العقوبات والغرامات<sup>2</sup>.

نتيجة لكل هذا فإن المكلفين بدفع الضريبة دائماً يجدون سهولة في إرتكاب جريمة التهرب وبذلك تزداد الهوة بين فئات المجتمع من خلال ظهور ثروات غير مبررة، وتثبيت وتعميق الفوارق الإجتماعية وإضعاف علاقة التضامن الإجتماعي بين المكلفين وبالتالي تدهور الحس الجبائي (الوعي الجبائي) مما يؤدي إلى الطبقية في المجال الجبائي<sup>3</sup>.

#### رابعاً: تفشي اللامدنية في المجتمع

يقصد بالمدنية الجبائية تفضيل المكلف المصلحة العامة للمجتمع على المصلحة الخاصة بحيث لا يقوم بتخفيض جزء من المساهمة المالية التي يجب أن يؤديها للمجتمع لذلك فإن وجود التهرب الضريبي بين مختلف الطبقات الإجتماعية هو عامل من عوامل تدهور المدنية الجبائية<sup>4</sup>.

### الفرع الرابع

#### الآثار السياسية

يسبب التهرب الضريبي تدهور الأوضاع الإجتماعية والإقتصادية والمالية للدولة، ففي الجزائر أو في أي بلد آخر نجد أن الوضعية المالية لها علاقة وثيقة بالوضعية السياسية، فالضغط

<sup>1</sup>-TABLI Abdlhak, YACINI Hakim, Op.cit, p57.

<sup>2</sup>- قدي عبد المجيد، المرجع السابق، ص 228.

<sup>3</sup>- طورش بتاتة، المرجع السابق، ص ص 90-91.

<sup>4</sup>- طورشي إبراهيم، المرجع السابق، ص 19.

الإقتصادي والإجتماعي أدى إلى عدم الإستقرار السياسي، مما نلاحظ أنها إنعكست عليها سلبيا وبالتالي فكل تأثير من الجانب المالي له تأثير على الجانب السياسي<sup>1</sup>.

عليه لكي تلعب الضريبة وظيفتها الأساسية وكذا تحقيق الأهداف التي أنشئت من أجلها يتطلب وضع إستراتيجية لكافة شؤون المجتمع على الصعيدين الداخلي والخارجي يتم من خلالها وضع سياسات ضريبية من أجل إقامة نظام ضريبي فعال يحقق مصلحة الخزينة العمومية من ناحية، ومن ناحية ثانية يحقق مصلحة المكلف، ومن ناحية ثالثة يحقق مصلحة المجتمع<sup>2</sup>.

يؤدي التهرب الضريبي كذلك في الجزائر إلى خلق تذبذب في مؤشرات الإقتصاد الكلي ويؤثر على التحكم في الموارد المالية، مما ينتج عنه عدم إستقرار الوضعية السياسية في الوطن وسقوط الحكومات<sup>3</sup>.

وفي الأخير نستنتج أن النظام الضريبي في الجزائر نظام غير فعال وسيء لأنه يفتح المجال لإرتكاب المكلفين من دفع الضريبة لجريمة التهرب والتملص من دفعها الأمر الذي يقلل من قيمة الضريبة وأهميتها وعرقلة الأهداف السياسية والمالية والإقتصادية للدولة.

<sup>1</sup> - طورش بتاتة، المرجع السابق ، ص92.

<sup>2</sup> - علام ليلة، المرجع السابق، ص76.

<sup>3</sup> - طورش بتاتة، مرجع لسابق، ص93.



## الفصل الثاني

## الآليات المتخصصة لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

اعتمدت الجزائر في نظامها الجبائي على النظام التصريحي الذي يمنح كامل الحرية للمكلف بالضريبة بتقديم تصريحات مكتتبه بشكل يوافق نشاطه ومداخيله الحقيقية، لكن قد يلجأ المكلفين بالضريبة إلى إخفاء مداخيلهم وتقديم معلومات وتبريرات غير حقيقية أثناء إعدادهم لهذه التصريحات سواء بحسن النية أو بسوء النية للتملص من دفع الضريبة.

لمواجهة هذه الظاهرة وعدم التوغل أكثر فأكثر تسعى جميع التشريعات الضريبية جاهدة لتبني آليات مختلفة من أجل مكافحة هذه الظاهرة المتزايدة. وقد عمد المشرع الجزائري إلى إنتهاج وسائل وقائية على مستوى المكلف بالضريبة، التشريع الضريبي والإدارة الجبائية. كما اتبع الأسلوب الرقابي بأشكاله المختلفة بالإضافة إلى التعاون والتنسيق بين الإدارات الضريبية وباقي الإدارات (المبحث الأول).

كما أعطى المشرع الجزائري أيضا أهمية بالغة للإجراءات الردعية لجريمة التهرب الضريبي من خلال إجراءات المعاينة والمتابعة، مع تحديد العقوبات المقررة (المبحث الثاني).

## المبحث الأول

## وسائل معالجة التهرب الضريبي في الجزائر

تعد الوقاية أنجع أسلوب لمعالجة ظاهرة التهرب الضريبي لإحتوائها على مجموعة من الحلول المساعدة على التقليل من ظاهرة التهرب، فبهذه الآلية تسعى الدولة للحد من هذه الظاهرة وإلى إتباع إجراءات وقائية تُفَعِّل التشريع الضريبي بمختلف الوسائل، فضلا عن تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف (المطلب الأول).

كما تعد أيضا الوسائل الرقابية التي وضعتها الإدارة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي من أهم الوسائل باعتبارها تقوم على الرقابة من صحة وسلامة المعلومات المدلى بها أثناء إعدادها سواء عن حسن النية أو سوء النية بهدف التملص من دفع الضريبة (المطلب الثاني).

كما وضعت أيضا الجزائر سياسة منسجمة لمحاربة التهرب الضريبي والتي تقوم على أساس التنسيق بين مختلف الإدارات لكن في بعض الأحيان معاملات المكلف بالضريبة تتعدى الحيز الإقليمي للدولة الجزائرية مما فرض عليها الإنتساب إلى مختلف التكتلات الدولية أو الإقليمية (المطلب الثالث).

## المطلب الأول

## الآليات الوقائية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

نحاول أن نعطي في هذا المطلب مختلف الحلول للأسباب التي تم طرحها في الفصل الأول والمتعلقة بكل من المكلف بالضريبة والتشريع والإدارة الجبائية والظروف الإقتصادية، لذلك فضلنا البحث عن إجراءات وقائية للحد من الظاهرة قبل مكافحتها لأن هذه الأخيرة قد تكون مكلفة نظرا لما رأيناه سبقا من نقص في الإمكانية المادية والبشرية التي تعاني منها الإدارة الجبائية الجزائرية، لذلك يجب العمل على سد الطريق أمام المكلف كإجراء وقائي.

## الفرع الأول

## الآليات الوقائية على مستوى المكلف بالضريبة

يجب أن تقوم الإدارة الجبائية بتوعية المكلفين بالضريبة، وتُفسر لهم مشروعية الدولة في حق تقاضيها. كما تبين لهم أن هذه الضرائب تستخدم لتنمية المشاريع المختلفة وإحساسهم بأن دفع

الضريبة إلزام أخلاقي قبل أن يكون إلزام قانوني. وتستعين الإدارة الجبائية لنشر الوعي الضريبي على مختلف وسائل الإعلام<sup>1</sup> والذي بفضلها يتمكن المكلف بالضريبة من إزالة الغموض الذي قد تتضمنه النصوص القانونية بمعرفة كل مستجدات التشريعات الجبائية من مواقيت إيداع التصريحات، آجال الدفع وطرق الطعن وآجال المنازعات وتحضير المستندات اللازمة عند الرقابة، كما يجب للإدارة الجبائية أن تتولى إقامة مكاتب توكل لها مهمة شرح الإجراءات المتعلقة بالتزامات المكلفين، بالإضافة إلى تسيير هذه المكاتب من طرف موظفين مؤهلين للوظيفة الموكلة إليهم ويسعون إلى تحسين العلاقة مع المكلفين من خلال حسن الإستقبال والإستجابة لمختلف تساؤلات الموظفين .

إذن تكمن أهمية توعية المكلف بالضريبة من تحويله من مكلف معارض للضريبة إلى مكلف ملتزم بأداء الضريبة.

بالإضافة إلى ذلك يجب على الإدارة الجبائية أن تعمل على تحسين علاقاتها بالمكلف حتى تمتص حدة التوتر والإنزعاج الذي تبعثه الضريبة في نفسية المكلف. وكما نعلم أن المكلف الجزائري له نظرة عدوانية وسلبية اتجاه إدارة الضرائب، والذي يعود - كما رأينا سابقا - لأسباب تاريخية، نفسية، مالية متعلقة به. ومن أجل تحويله من خصم عنيد إلى متعاون مطيع يجب على إدارة الضرائب أن تلتزم بما يلي :

عدم تعسف إدارة الضرائب في إستخدام السلطات المخول لها قانونا، ضد المكلف بالضريبة على نحو يضر به، كأن تقوم بالحجز على المكلف بالضريبة دون مبرر قانوني، أو القيام بإستدعائه عدة مرات قصد إهدار وقته بحجة طلب توضيحات وتبريرات لتحديد وعاء الضريبة. إحترام الحريات الفردية والشخصية كحقه في الدفاع عن نفسه وحقه في مقاومة الظلم الذي يقع عليه إثر تطبيق إدارة الضرائب للقانون تطبيقا خاطئا، أو إثر التعدي على حياته الشخصية، والقانون لا يرخص لإدارة الضرائب التدخل في الحياة الشخصية للمكلف بالضريبة<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - العقيلي إبراهيم سالم، المرجع السابق، ص 178.

<sup>2</sup> - برحمانى محفوظ، المرجع السابق، ص 317-318.

لإزالة التوتر بين الإدارة والمكلف يجب على الدولة أن تقوم بإنشاء مكاتب للعلاقات العامة على مستوى المديرية الولائية للضرائب مهمتها مساعدة المكلفين بتقديم كل الإرشادات والتفسيرات اللازمة عن مختلف الإجراءات والأحكام الجبائية، وشرح الإجراءات المتعلقة بالتزامات المكلفين، ويجب أن تُسِير من طرف موظفين مؤهلين من أجل إعطاء إجابات واضحة كافية لمختلف التساؤلات التي يطرحها المكلفين<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> - وإزالة هذا التوتر قام المشرع الجزائري بإنشاء المصلحة العامة (DRPC) والمكلفة بتحسين العلاقة بين الطرفين تقدم خدمات ذات جودة للمكلف تعكس تطور التحضر والإعلام على المستوى المركزي و المحلي كما تم إنشاء مكاتب للعلاقة العامة على مستوى المديرية الولائية للضرائب، تقوم بتنظيم و إستقبال المكلفين بالضريبة وتقوم بنشر المعلومات لفائدة المكلفين. راجع نص المادة 17 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327، المؤرخ في 2006/09/28 المحدد لتنظيم المصالح الخارجية لإدارة الضرائب و صلاحيتها، ج ر عدد، 59 لسنة 2006. أما بالنسبة للهيئات الإدارية المستحدثة في التنظيم الإداري الجبائي فقد خصص لها المشرع خلايا لإستقبال على مستوى كل هيئة، والمكلفة بتحقيق الأهداف التالية:

\* **على مستوى مديرية كبريات المؤسسات:** تتضمن هذه المديرية مصلحة خاصة بإستقبال والإعلان تعمل على تقييم الخدمات التالية:

- إستقبال وإعلان المكلفين بالضريبة ونشر المعلومات التي تخص المكلفين بالضريبة التابعين لها مع تذكيرهم حقوقهم و واجباتهم في مجال الجبائية، فضلا على أنها مجال إستراتيجي للإتصال والإستقبال والإعلام و كذا تنفيذها.

\* **على مستوى مراكز الضرائب:** يجب على كل مصلحة إستقبال مراكز الضرائب في جميع ولايات الوطن، وأن تسهر على ضمان ما يلي :

- تضمن مهمة إستقبال و إعلام المكلفين بالضريبة.
- تتكفل بالإجراءات المرتبطة بالوعاء لاسيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات وتعديل نظامها الأساسي.
- تنظيم المواعيد وتسييرها.
- تنشر المعلومات والآراء لصالح المكلف بالضريبة التابعين لإختصاص مراكز الضرائب.
- كما تضمن هذه المصلحة للمكلف خدمة الإستقبال الهاتفي وذلك بوضع أرقام هاتفية تحت خدمة المكلف بالضريبة.
- الإتصال و طلب تفسيرات إذ يقوم فريق ذو كفاءة عالية بالرد إستفسارات المكلفين و تهدف هذه الخدمة إلى:
- تمكين المكلف من الإتصال بالإدارة في أي وقت لتجنب إرهاق المكلف بالتنقل إلى الإدارة.
- تجنب الإكتظاظ في مكاتب الإدارة.

\* **على مستوى المراكز الجوارية للضرائب :** تلعب خلية الإستقبال والإعلام على مستوى المراكز الجوارية للضرائب دورا هاما في نجاح الإتصال مع المكلفين بالضريبة التابعين لدائرة إختصاصها وتضمن لهم الخدمات التالية :

- تتكفل بالإجراءات الإدارية المرتبطة بالوعاء لاسيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات أو التصريح بكل تعديل.
- تضمن مهمة إستقبال وإعلام المكلفين بالضريبة.
- تنظيم المواعيد وتسييرها.

## الفرع الثاني

## الآليات الوقائية على مستوى التشريع الضريبي

من أسباب التهرب الضريبي - كما رأينا سابقا- وجود ثغرات في التشريع الضريبي بالإضافة إلى تعقده، لذلك خير وسيلة لمكافحة هذه الظاهرة هو إعادة صياغة التشريعات الضريبية بطريقة مبسطة وواضحة يفهمها عامة الناس ولا يجب أن تترك القوانين في طياتها مجالا للتأويل والتفسير<sup>1</sup>، ويستحسن في هذا المجال أن يشترك الفقه القانوني والمحاسبي مع الفقه الإقتصادي والمالي في إقامة هذه النصوص التشريعية للعمل على سد الثغرات وتصحيح الأخطاء وإستكمال النقائص وحسم الخلافات الفقهية عند التطبيق<sup>2</sup>.

كما يجب العمل على توحيد التشريع المالي ونشر كافة القوانين واللوائح ولا يكون هذا إلا بتنسيق جميع القرارات التي تتخذها إدارة الضرائب سواء على المستوى المركزي أو الجهوي حتى لا تتضارب في اتجاهاتها ولا تتناقض في تفسيراتها. مما يسمح بتطبيق القوانين على جميع الممولين ودون تفرقة بينهم بحيث يكون المعيار الوحيد هو المقدرة التكلفة، كما أنه يجب التخفيض من حجم الحذف والإضافات والإلغاءات التي تطرأ على قانون الضرائب، وهذا لضمان نوع من الإستقرار للتشريع الضريبي.

بالإضافة إلى ذلك يجب إدخال نوعا من المرونة على قواعد القانون الضريبي حتى يمكن من إحداث تجاوب بين الظروف الإقتصادية وطبيعة الضرائب الجديدة ومدى تكيفها مع مستجدات وتيرة النمو الإقتصادي.

لتبسيط النظام الضريبي الجزائري يجب أن يتسم بالشفافية في إجراءات فرض الضريبة وفي تقييم رقم الأعمال خاصة إذا تعلق الأمر بالضريبة الجزافية، والعمل على إستقراره بإنشاء قانون ضريبي قادر على البقاء لمدة طويلة حتى تتضمن تحصيل الضريبة ومتابعتها بالنسبة للموظفين وأدائها بالنسبة للمكلفين، ولتفادي ردود الأفعال السلبية للمكلفين يجب مراعاة مبدأ العدالة في توزيع

- تنشر المعلومات والأراء لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لمجال إختصاص المراكز الجوارية للضرائب. للتفصيل أكثر

راجع طورش بتاتة، ص 109 وما يليها.

<sup>1</sup>- العقيلي إبراهيم، المرجع السابق، ص 180.

<sup>2</sup>- الخطيب خالد، المرجع السابق، ص 172.

العبء الضريبي للحد من التفاوت الطبقي للضريبة بالإضافة إلى ذلك يجب العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط وتحصيل الضرائب<sup>1</sup>.

وخير ما فعله المشرع الجزائري أثناء الإصلاحات الضريبية، هو محاولة منه خلال قانون المالية لسنة 2002 وأيضا 2008 تبسيط الإجراءات القانونية الموجودة في القوانين الخمسة (قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، قانون الرسم، قانون الطابع، وقانون التسجيل) بقانون موحد يسمى قانون الإجراءات الجبائية والذي يحتوي على 179 مادة قانونية إجرائية<sup>2</sup>.

**ملاحظة :** يمكن لنا أن نلاحظ نوع من العدالة الضريبية من الناحية القانونية لكنها غير مجسدة ميدانيا، فتطبيق العدالة الضريبية لا تكون إلا بالقضاء على المحسوبية والرشوة في حساب الوعاء الضريبي. كما أن الإصلاحات الضريبية التي إتخذتها الجزائر من أجل إرساء نظام ضريبي بسيط لم يظهر في الواقع العملي ويرجع ذلك إلى التعديلات المستمرة بمناسبة إعداد قوانين المالية لكل سنة.

### الفرع الثالث

#### الآليات الوقائية على مستوى الإدارة الجبائية

رأينا فيما سبق أنه من بين أسباب التهرب الضريبي ضعف أداء أجهزة الإدارة الضريبية، بحيث مهما بلغت دقة وصياغة أحكام التشريع الضريبي فإنه لا يكفي إذا لم تقم بتطبيقه إدارة ضريبية تتمتع بالكفاءة والنزاهة والخبرة لذلك وجب إصلاح الإدارة الجبائية من جانبيين:

#### أولاً- تحسين الإمكانيات البشرية

بعدما توجهت الجزائر إلى نظام إقتصاد السوق زادت النشاطات الخاصة بتحصيل الضريبة وهذا يستلزم تدعيم الهياكل الجبائية بعدد كاف من الموظفين المتخصصين في مجال الرقابة الجبائية للقضاء على التباين الموجود بين عدد المكلفين بالضريبة وعدد الموظفين الذين يقومون

<sup>1</sup> - قرموش ليندة ، المرجع السابق، ص ص50-51.

<sup>2</sup> - قتال عبد العزيز، المرجع السابق، ص63.

بالرقابة الجبائية، بالإضافة إلى ضرورة انتقاء هؤلاء الموظفين على أسس علمية وعملية وخلقية مع التمتع بسلوك حضاري وأقدمية معقولة وكفاءة متخصصة و مؤكدة<sup>1</sup>.

العمل على رفع كفاءة العاملين في الإدارة المالية بوضع برنامج تكويني يتماشى مع التغييرات التي يشهدها النظام الضريبي وتنفيذ الخطط المرسومة، مع وضع أسس عادلة للترقية وتسلط أقصى عقوبة للموظفين الذين يثبت في حقهم سلوكيات غير مشروعة ومنافية لأخلاقيات المهنة كالرشوة.

توفير قدر من الحماية والأمن اللازمين للموظفين في مجال الرقابة الميدانية، خاصة إذا تعلق الأمر بمراقبة المصالح الشخصية للمكلفين المعنيين، وذلك لضمان سير الحسن لمهامهم الرقابية، مع تحسين الأوضاع المادية والاجتماعية للعاملين في الإدارة الجبائية قصد غلق منافذ الإغراء المقدمة لهم<sup>2</sup>.

#### ثانيا- تحسين الإمكانيات المادية

من أجل تحسين الفاعلية في أداء الجهاز الضريبي يجب الإستعانة بالتكنولوجيا الحديثة كالإعلام الآلي الذي أصبح ضرورة حتمية يفرضها الواقع لتسيير مختلف أعمال الإدارة الضريبية التي عرفت زيادة في عدد المكلفين بالضريبة، فنظام الإعلام الآلي يكتسي أهمية بالغة كونه يسمح بتحسين الرقابة الضريبية عن طريق برمجة علمية لملفات المراقبة وسهولة الكشف عن الوضعيات الإحتيالية في مدة زمنية جد قصيرة<sup>3</sup>. كما يتطلب تسيير جهاز الإعلام الآلي وجود فنيين، يختص بعضهم بترجمة القوانين والتعليمات الضريبية إلى معدلات رياضية يفهم رموزها الجهاز المستعمل حسب لغته، ويختص البعض الآخر على مراجعة المعلومات حسب التطورات المتعلقة بالضريبة وفضلا على أنه يساعد على تخزين أكبر قدر ممكن من المعلومات في مساحة صغيرة، وعدم ضياعها وسرعة الإطلاع عليها وبالتالي تحسين عمليات الرقابة الجبائية<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - علام ليلة، المرجع السابق، ص 124.

<sup>2</sup> - لابد لرزق، المرجع السابق، ص 112.

<sup>3</sup> - قحموش محمد خليل، المرجع السابق، ص ص 22 - 23 .

<sup>4</sup> - عوادي مصطفى، رجال نصر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مكتبة بن موسى السعيد،

الجزائر، 2011، ص 56.

كما يجب العمل على رفع عدد المقرات الضريبية والتي لا تتجاوب مع متطلبات المصالح الضريبية، مع العلم أن معظمها ضيقة لا تحتوي على أدنى شروط العمل ومعظمها مورثة من الإستعمار فيجب العمل على صيانتها لكي لا تهتك بسرعة.

تجدر الإشارة في هذا الصدد أن الإدارة الضريبية وضعت العديد من الإجراءات بهدف الحد من التهرب الضريبي منها:

\* إستحداث رقم التعريف الإحصائي وإجبار المكلفين بإظهاره على كل التصريحات والوثائق التي لها علاقة بالنشاط الممارس<sup>1</sup>.

\* تسجيل المكلفين المتهربين من دفع الضريبة في البطاقة الوطنية لمرتكبي الغش ومرتكبي المخالفات الخطيرة للتشريعات والتنظيمات الجبائية والجمركية والتجارية ويتم إنجازها من طرف المديرية العامة للضرائب، ومن ثم ضرورة إستبعادهم من المشاركة في أية مناقصة تخص الصفقات العمومية، ومن عمليات التجارة الخارجية<sup>2</sup>.

\* إخضاع كل طلب شطب في السجل التجاري إلى تقديم شهادة الوضعية الجبائية مسلمة من طرف مصالح الإدارة الجبائية المختصة خلال 48 ساعة التي تلي تقديم الطلب حتى ولو كان لدينا للخزينة العمومية، لكن في هذه الحالة الأخيرة لا يمكن إعفائه من المتابعة<sup>3</sup>.

<sup>1</sup>- راجع نص المواد 3، 4، 8، 34 من القانون رقم 01-21، المؤرخ في 22 ديسمبر سنة 2001، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج ر عدد 79، الصادر بتاريخ 23 ديسمبر 2001.

<sup>2</sup>- نصت المادة 29 من الأمر رقم 09-01، المؤرخ في 22 يوليو سنة 2009، المتضمن قانون مالية التكميلي لسنة 2009، ج ر عدد 44، الصادر بتاريخ 26 يوليو 2009، ما يلي: « يترتب على التسجيل في البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش ومرتكبي المخالفات الخطيرة للتشريعات والتنظيمات الجبائية والجمركية والتجارية، وكذا عدم القيام بالإيداع القانوني لحسابات الشركة، التدابير الآتية:

- الإستبعاد من الإستفادة من الإمتيازات الجبائية والجمركية المرتبطة بترقية الإستثمار .
- الإستبعاد من الإستفادة من التسهيلات الممنوحة من الإدارة الجبائية والجمركية و الإدارة المكلفة بالتجارة .
- الإستبعاد من المناقصة في الصفقات العمومية .
- الإستبعاد من عمليات التجارة الخارجية» .

<sup>3</sup>- المادة 39 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 والتي جاءت لتعديل نص المادة 66 من الأمر رقم 02-11، من قانون المالية لسنة 2003، ج ر عدد 86، الصادر في 25 ديسمبر 2002. وحررت كما يلي: « يخضع كل طلب شطب من السجل التجاري إلى تقديم شهادة الوضعية الجبائية مسلمة من طرف مصالح الإدارة الجبائية المختصة.



## الفرع الرابع

## آليات وقائية في الميدان الإقتصادي.

من الضروري إصلاح الرؤية للجنات الضريبية التي تحرم الدولة من إيرادات جبائية مهمة وتسمح أيضا بإعادة تدوير الأموال القذرة في الإقتصاد الحقيقي، وهذا من خلال إجراءات عقابية تتخذها الدولة الصناعية، إذ قامت منظمة التعاون والتنمية في الميدان الإقتصادي بإعداد دليل إرشادي للتعرف على الجنات الضريبية كخطوة أولى تجاه إستئصال عمليات غسل الأموال والتهرب الضريبي.

إعادة النظر في تنظيم نظام الإقتطاع من المصدر وتوسيع تطبيقه، حيث رغم أهميته في محاربة التهرب الضريبي إلا أن إقتصاره على بعض المداخل يطرح إشكالا حول مدى عدالته كما أنه يشكل ضغطا على سيولة المكلف، حيث أنه يراعي الوضعية المالية للمعني، كما أن مواعيد إستحقاقه متقدمة جدا ولا ينتظر إلى نهاية السنة.

العمل على إحلال الجبائية العادية محل الجبائية البترولية كون الجبائية البترولية تربطه تغيرات خارجية كثيرة التقلبات لا يمكن التحكم فيها والعمل على تخفيف حجم الضرائب الغير المباشرة والإعتماد على الضرائب المباشرة من خلال تسجيع الإستثمار، وتحسين تنظيم إدارة المؤسسات العمومية وبالتالي تحسين المنتج الضريبي المترتب عن نشاطها.

ففي ظل الحجم المتزايد لنفقات الضريبية الممنوحة في الجزائر مع عدم تحقيق الأهداف الإقتصادية المنتظرة وبالإضافة إلى زيادة حجم التهرب فعلى الجزائر :

- أن تقوم بإدراج النفقات الضريبية في ملاحق مرافقة لمشروع قانون المالية حتى يتمكن أعضاء البرلمان من الإطلاع والرقابة عليها تحقيقا لمبدأ الشفافية في التسيير.

وتسلم هذه الشهادة إلى المعني خلال الثماني والأربعين (48) ساعة التي تلي تقديم الطلب، وبذلك مهما نكن وضعيته الجبائية.

ولا يمكن أن تعفى هذه الشهادة المعني بالأمر من المتابعات في أي حال من الأحوال عندما يكون لدينا اتجاه الخزينة».

- ضرورة وضع معايير دقيقة لمنع التحفيزات الجبائية حتى تكون النتائج المترتبة عن النشاط الإقتصادي أكبر من المبالغ التي تم الإستغناء عنها مع تعزيز الرقابة تجنباً للتهرب الضريبي<sup>1</sup>.

أما بالنسبة لظاهرة الإقتصاد الموازي فما على الجزائر سوى إستعمال أسلوب الحكمة والحوار مع محاولة دمج هذا الإقتصاد في الإقتصاد الرسمي تدريجياً، في نفس الوقت لا تتخلى عن أسلوب تشديد العقاب والردع، بل يجب وضع خطط لدمج هذا النوع من الإقتصاد في الإقتصاد الرسمي والإعتراف به وتطويره والعمل على إنشاء جمعيات ونقابات للعاملين في الإقتصاد الموازي، مع تقديم المساعدة في حل مشاكل هؤلاء العاملين ودفعهم للإندماج في الإقتصاد الرسمي ولا ننسى تسهيل عملية الإجراءات الإدارية الخاصة بعملية الإندماج.

كما لا ننسى ظاهرة الإزدواج الضريبي<sup>2</sup> التي تطرح عند تقرير أي نظام ضريبي والتي اكتست أهمية بالغة سواء على المستوى الداخلي أو الدولي. ويقصد به فرض نفس الضريبة أكثر

<sup>1</sup>-حنيش أحمد، المرجع السابق، ص 181.

<sup>2</sup>- قد يكون الإزدواج الضريبي داخلياً أو دولياً، وقد يكون مقصوداً أو غير مقصود:

1- **الإزدواج الضريبي الداخلي**: يكون سواء كانت الدولة موحدة كالجزائر وتونس أو إتحادية كأمریکا وسواء تعددت فيها السلطات الضريبية أو كانت موحدة، ففي الدولة الموحدة يكون هناك ازدواجاً ضريبياً إذا فرضت ضريبة على ذات المكلف الواحد وذات الوعاء الواحد وذات الواقعة المنشئة لضريبة، كما يكون إزدواجاً ضريبياً في حالة فرض الحكومة المركزية ضريبة معينة ثم فرضت الجماعات المحلية نفس الضريبة على نفس الوعاء الضريبي، أما في الدول الإتحادية يكون إزدواجاً ضريبياً داخلياً إذا مارست كل من السلطة الإتحادية وسلطة الولاية حقها في فرض الضرائب على نفس الوعاء.

2- **أما الإزدواج الضريبي الدولي**: يكون عندما تفرض نفس الضريبة أكثر من مرة على نفس الوعاء و على نفس المكلف و في نفس المدة من قبل دولتين أو أكثر.

3- **الإزدواج الضريبي المقصود**: يكون رغبة من طرف المشرع، لأجل تحقيق أهداف معينة من أهمها زيادة الحصيلة لتغطية العجز المالي أو الرغبة في عدم مواجهة المكلفين برفع سعر الضريبة فيتم توزيعها على ضريبتين.

4- **الإزدواج الضريبي غير المقصود**: ويكون داخل الدولة نتيجة لكثرة التعديلات الضريبية وتعديلاتها المستمرة صف إلى عدم دقتها ومراجعتها عند صدورهما، أما الإزدواج الضريبي الدولي غالباً يكون غير مقصود وهذا راجع للسيادة المطلقة التي تتمتع بها الدولة في وضع نظامها الضريبي بما يتوافق مع ظروفها. لكن قد يكون مقصوداً في بعض الحالات تحقيقاً لأغراض إقتصادية كمنع هجرة رؤوس الأموال حينما تفرض الدولة ضريبة على الإيرادات رؤوس الأموال المستثمرة التي يملكها مواطنها في الخارج في الوقت الذي تفرض فيه الدولة المصدرة تلك القيم الضريبية ذاتها. للتفصيل أكثر راجع كلا من المحرزي محمد عباس، المرجع السابق، ص 282 وما يليها، خلاصي رضا، شذرات النظرية الجبائية، د ط، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014، ص 411 وما يليها.

من مرة على نفس المكلف وعلى نفس المال في نفس المدة<sup>1</sup>.

الإزدواج الضريبي سواء على المستوى الدولي أو الداخلي ينتج آثارا ضارة على الإقتصاد الوطني بشكل عام إذ يمثل عبئا إضافيا على عاتق المكلف بالضريبة وهذا ما يدفعه للتهرب منها، أما الإزدواج الضريبي الدولي يمثل عقبة أمام حركة رؤوس الأموال من دولة إلى أخرى مما يسبب عائقا أمام نمو العلاقات الإقتصادية الدولية<sup>2</sup>.

لذا يجب على الدولة الجزائرية وضع تشريعات تمنع حدوث هذه الظاهرة على المستوى الداخلي. أما الإزدواج الضريبي الدولي فيمكن تجنبه بواسطة التشريع الداخلي ويكون هذا باحترام كل دولة لمبدأ إقليمية الضريبة، فلا يمتد إختصاصها المالي خارج حدودها وهذا يعني منع مواطنيها المقيمين في دولة أخرى دفع الضرائب المفروضة عليهم في الدول التي يقيمون فيها. كما يمكن تجنب هذا الإزدواج عن طريق إبرام إتفاقيات دولية<sup>3</sup>، والتي سوف نتطرق إليها بنوع من التفصيل في المطلب الثالث من هذا المبحث.

### المطلب الثاني

#### الوسائل الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

تعد الوسائل الرقابية التي وضعتها الإدارة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي من أهم الوسائل التي تقوم على رقابة صحة المعلومات والأرقام المصرح بها من قبل المكلف بالضريبة باعتبار أن النظام الجبائي الجزائري يقوم على التصريحات الجبائية، وهذا ما جعل المشرع الجزائري يثبت حقا أساسيا من حقوق الدولة بهدف الحفاظ على مصادر تمويل الخزينة العمومية والتي تتمثل في الرقابة الجبائية (الفرع الأول). كما تعتمد أيضا الإدارة الجبائية على صور مختلفة من الرقابة لتتسع وتشمل الرقابة بصفة دورية أو عن طريق الإنتقال إلى الأماكن المراد مراقبتها وبهذا يمثل وجه آخر للرقابة (الفرع الثاني).

<sup>1</sup> - خلاصي رضا، المرجع السابق ، ص412.

<sup>2</sup> - محرز محمد عباس، المرجع السابق، ص 285.

<sup>3</sup> - \_\_\_\_\_، المرجع نفسه، ص 286.

## الفرع الأول

## الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

تعتبر الرقابة الجبائية حقا سياديا تمارسه الدول عبر مؤسساتها، بحيث تهدف إلى العمل على جعل المكلفين بالضريبة يلتزمون باحترام تطبيق القوانين الضريبية أثناء إعدادهم للقوائم المالية. ومن هنا سنحاول تحديد مختلف التعاريف المقدمة لها مع تبيان تقسيماتها:

## أولاً: تعريف الرقابة الجبائية

وردت عدة تعاريف للرقابة الجبائية<sup>1</sup>، والتي لا يمكن التعرض لها جميعا وهذا لا يعني عدم أهميتها وإنما لكثرتها. لذا سنكتفي بالتعاريف التالية:

فعرفت من قبل الأستاذ "كوسة فوضيل" كما يلي: "الرقابة الجبائية أداة تستعملها إدارة الضرائب من أجل الإثبات والتأكد من صحة التصريحات المودعة لديها من طرف المكلف بالضريبة زيادة على قيامها بإجراءات أشد ضبطا وتأكيذا"<sup>2</sup>.

كما عرفت أيضا من قبل الأستاذ "خلاصي رضا" بأنها: "فحص التصريحات وكل التسجيلات، الوثائق والمستندات الخاصة بالمكلفين بالضريبة مهما كانت شخصيتهم الجبائية، وذلك بهدف التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية، ومقارنة كل من التصريحات والمعلومات المحصل عليها مع مصادر أخرى ومع الوضعية المالية والمعيشية للمكلف"<sup>3</sup>.

يقصد بها أيضا بأنها: "فحص التصريحات وكل التسجيلات والوثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أو معنويين، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية"<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - عرف هنري فاير الرقابة الجبائية بصفة عامة على أنها "الرقابة تقوم على التحقق ما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة والتعليمات الصارمة، والقواعد المقررة، وموضوعها يتعلق بتبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها". نقلا عن: خلاصي رضا، المرجع السابق، ص 212.

<sup>2</sup> - كوسة فوضيل، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء إجتهدات مجلس الدولة، د ط، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2010، ص 154.

<sup>3</sup> - خلاصي رضا، المرجع السابق، ص 214.

<sup>4</sup> - كردودي سهام، المرجع السابق، ص 47.

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

على الرغم من تعدد وتنوع تعاريف الرقابة الجبائية إلى أنها تضمنت عنصران مهمين هما:  
1- تعتبر وسيلة لمراقبة مدى صحة التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أو معنويين.

2- وسيلة لمكافحة التهرب الضريبي عن طريق إكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التهرب من دفع الضريبة<sup>2</sup>.

### ثانيا: أقسام الرقابة الجبائية

نظرا لمتزايد التصريحات الجبائية المكتتبه من قبل المكلفين والخاضعة للرقابة الجبائية تحتم على الإدارة الجبائية تنويع نشاطها بإستعمال نوعين من الرقابة الجبائية وهما:

#### أ- الرقابة الشكلية

تمثل مرحلة أولية منذ استلام المصالح المعنية للتصريحات الجبائية المودعة من طرف المكلفين، وتتم على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الإختصاص والتابع لكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة والتي تنجز في كل سنة، وتقوم المصالح المعنية بالتحقيق الشكلي للمعلومات التي يتضمنها التصريح كالهوية والإمضاء، ختم المكلف.. الخ<sup>3</sup>. إذن فالرقابة الجبائية تخص مجمل

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

<sup>2</sup> - AMIRAT Lamia, HAMMOUCHE Ouarda, Le Contrôle Fiscal: Techniques et procédures Illustration par cas pratique au sein la direction des impôts de Wilaya de Bejaia, Mémoire de Université Master en finance st comptabilité, Option: comptabilité, contrôle audit, Abderrahmane Mira, Bejaia, 2016, p5.

<sup>3</sup> - بن صفي الدين أحلام، الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، كلية الحقوق، مدرسة دكتوراه الدولة والمؤسسات العمومية، جامعة الجزائر 1، 2014، ص20.

التدخلات المادية الظاهرة في التصريحات والملاحظة من طرف المراقبين الجبائيين<sup>1</sup>، وتكليفهم بالضريبة إن أُلزم الأمر بتوضيح الإغفالات وإستكمال النقائص.

فالرقابة الجبائية تقوم بفحص سريع للتصريحات التي يقدمها المكلف خاصة من حيث الشكل والتي تهدف إلى إعطاء فكرة أولية عن الملف الجبائي، ليتم من خلاله إعطاء قرار مبدئي عن مصداقية التصريحات سواء بقبولها أو بتحويلها إلى الرقابة على الوثائق أي أن الرقابة الشكلية تعتبر تمهيدا للرقابة على الوثائق<sup>2</sup>، والتي سنتطرق إليها فيما يلي:

### ب- الرقابة على الوثائق

تمثل المرحلة الموالية للرقابة الشكلية، ويتجلى دور هذه الرقابة بإجراء فحص نقدي وشامل للتصريحات الجبائية المكتتبه من قبل المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية والتي تتم في مقر المفتشية التي يتواجد بها الملف الجبائي<sup>3</sup>، والرقابة الشاملة تتعلق بفحص مضمون التصريحات مع الوثائق المرفقة بها ومقارنتها بتلك الموجودة لدى الإدارة، بالإضافة إلى ما تحصلت عليه هذه الأخيرة من معلومات من طرف هيئات أخرى<sup>4</sup>، كل هذا وفقا للأحكام نص المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية والتي تنص على ما يلي: «يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم لإدارة الجبائية بناء على طلبها، الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها.

2- تتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المنشآت والمؤسسات المعنية، خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها»<sup>5</sup>.

إذن تهدف الرقابة الجبائية إلى:

<sup>1</sup> – AMIRAT Lamia, HAMOUCH Ouarda, Op.cit, p 05.

<sup>2</sup>– بن صفي الدين أحلام، المرجع السابق، ص11.

<sup>3</sup>– AMOKRANE Souad, AOURTILANE KAMELI, Contrôle fiscal et procédures de gestion du contentieux, Mémoire de Master en science de gestion, Spécialité : finance et comptabilité, Option : Comptabilité, contrôle et audit, Université Abderrahmane Mira, Bejaia, 2013, p31.

<sup>4</sup>– فمثلا بالنسبة للمحامين يكون التنسيق مع كتابة الضبط بالمحكمة التي تقوم بتقديم كشوفات للقضايا التي يترافع عنها كل محامي لإدارة الضرائب، أما بالنسبة للأطباء والعيادات ومختلف الأنشطة الطبية، يكون التنسيق مع مصالح 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.

<sup>5</sup> – المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

- إكتشاف الأخطاء في الحسابات والمعدلات.
- فحص التصريحات ومقارنتها بالمعطيات الحقيقية الموجودة لدى إدارة الضرائب.
- تحليل المعطيات وربطها بالحالة المالية للمكلف من سنة لأخرى.
- التأكد من التطبيق السليم للتشريع الجبائي.
- طلب معلومات إضافية في حالة وجود نقاط غامضة من المراقب<sup>1</sup>، بالإضافة إلى طلب التوضيحات والتبريرات<sup>2</sup>، والتي سوف ندرسها بنوع من التفصيل:
- \* **طلب المعلومات:** يتسنى للمصلحة الجبائية التي تحقق في تصريحات المكلفين أن تتقدم بطلب المعلومات حول النقاط أو المسائل التي تشوبها الغموض وهذا بفضل الإمتيازات المخولة للمفتش الذي يمكنه توجيه طلب سواء كان شفويا أو كتابيا، من أجل تقديم معلومات إضافية فيما يخص النقاط أو المسائل التي إحتوتها التصريحات المقدمة<sup>3</sup>. وهذا الإجراء يساهم في إرساء نوع من الحوار بين الطرفين وفي حالة عدم إستجابة المكلف للطلب فإنه لا يتعرض لأي عقوبة بل تقوم الإدارة الجبائية بإرسال طلب كتابي آخر تطلب توضيحات أو تبريرات أخرى<sup>4</sup>.
- \* **طلب توضيحات وتبريرات:** عندما يرفض المكلف بالضريبة الإجابة على الطلبات الشفوية أو يرفض جزء من النقاط المطلوب تقديمها يعيد المفتش الطلب كتابيا، وهذا الإجراء يضمن الطابع الإلزامي أكثر. كما يجب على الطلب الكتابي أن يبين وبشكل صريح النقاط التي يراها المحقق ضرورية للحصول على التبريرات والتوضيحات. كما يجب على المكلف بالضريبة تقديم إجابة في مدة لا يمكن أن تقل عن 30 يوم حسب نص المادة 4/19 من قانون الإجراءات الجبائية<sup>5</sup>.

<sup>1</sup>- خلاصي رضا، المرجع السابق، ص 220.

<sup>2</sup>- نصت المادة 19 في فقرتها الأولى والثانية من قانون الإجراءات الجبائية، على ما يلي: « يراقب المفتش التصريحات. وتطلب التوضيحات والتبريرات كتابيا. كما يمكن للمفتش أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات و العمليات و المعطيات موضوع الرقابة.

كما يستمع للمعنيين إذا تبين أن إستدعاءهم ضروري أو يطلب هؤلاء تقديم توضيحات شفوية ». المرجع السابق.

<sup>3</sup>- كوسة فوضيل، المرجع السابق، ص 169.

<sup>4</sup>- لابد لرزق، المرجع السابق، ص 119.

<sup>5</sup>- نصت المادة 4/19 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدلة بموجب المادة 36 من قانون رقم 08-21، المؤرخ في 30 30 ديسمبر 2008، المتضمن قانون المالية لسنة 2009، ج ر عدد74، الصادر في 31 ديسمبر 2008، على ما

كما رخص القانون للعون المحقق أن يصحح تصريحات المكلف وذلك بشروط نصت عليها المادة 5/19، والتي جاءت كما يلي: « يمكن للمفتش أن يصحح التصريحات، لكن عليه قبل ذلك، تحت طائلة بطلان إجراءات الإخضاع الضريبي:

- أن يرسل إلى المكلف بالضريبة التصحيح المقرر القيام به على أن يبين له بكل وضوح، بالنسبة لكل إعادة تقويم، الأسباب التي دعت إلى ذلك ومواد قانون الضرائب المطابقة لذلك، وكذا أسس الإخضاع الضريبي وحساب الضرائب المترتبة؛

- أن يبلغ المكلف بالضريبة بإمكانية استعانتة بخدمات مستشار من إختياره؛

- أن يدعو المكلف بالضريبة المعني إلى الإعلان عن موافقته أو تقديم ملاحظاته في أجل (30) يوما. ويعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني<sup>1</sup>.

وبالتالي يلجأ العون المحقق إلى تسوية وضعية ملف المكلف بشكل واضح ودقيق متضمنة النقائص المستخرجة والتصحيحات اللازمة مع الحقوق والغرامات الواجبة.

نقول في الأخير، أن الإدارة الجبائية لا يقتصر دورها فقط في القيام بالرقابة العامة لإكتشاف المتهربين من دفع الضريبة، إنما يستوجب عليها في بعض الحالات القيام بالرقابة المعمقة للوصول إلى نتائج دقيقة وحقيقية حول مدى صحة التصريحات المقدمة ( الفرع الثاني ).

### الفرع الثاني

#### التحقيق الجبائي كآلية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

تعتبر بمثابة تكملة وإستمرار للرقابة على الوثائق لكن هذه المرة تتمثل في جملة الإجراءات التي يمارسها المراقبون الجبائيين من خلال التدخل المباشر للأماكن التي يزاول فيها المكلفون نشاطهم، وذلك للتأكد من صحة المعلومات المصرح بها بالمقارنة مع تلك الموجودة في أرض الواقع<sup>2</sup>، وتنقسم إلى ثلاث أنواع من الرقابة:

يلي: « يجب أن تبين الطلبات بشكل صريح النقاط التي يراها المفتش ضرورية للحصول على التوضيحات أو التبريرات وتكليف المكلف بالضريبة لتقديم إجابة في مدة لا يمكن أن تقل عن ثلاثين (30) يوما ».

<sup>1</sup>- المادة 5/19 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

<sup>2</sup>- بوشري عبد الغني، المرجع السابق، ص 119.



### أولاً: التحقيق في المحاسبة

"هو مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتة من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته ( مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية إلا الدفاتر التجارية الواجبة قانوناً )، والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها"<sup>1</sup>.

ويعتبر التدقيق في المحاسبة تحقيقاً معمقاً بالنظر إلى حجم المعلومات المحاسبية التي يدقق فيها، كما أنه يتم على الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين والمزمين بمسك محاسبة<sup>2</sup>. ولا يمكن للإدارة الجبائية أن تمارس هذا التحقيق إلا في عين المكان<sup>3</sup>، وعلى المكلفين المزمين بمسك الدفاتر والوثائق المحاسبية التي فرض القانون التجاري مسكها هذا من جهة، ومن جهة أخرى لا يمكن مباشرة التحقيق إلا من طرف أعوان الإدارة الذين لهم رتبة مراقب على الأقل، كما يمارس التحقيق مهما كانت الوسيلة أو السند المستعمل لحفظ الحقوق، فإذا كانت المحاسبة ممسوكة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، يمكن أن تشمل المراقبة مجمل المعلومات والمعطيات والمعالجات التي تساهم بصورة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية<sup>4</sup>.

### ثانياً: التحقيق المصوب في المحاسبة

في إطار تقوية جهاز الرقابة الضريبية أتى قانون المالية التكميلي لسنة 2008 بشكل جديد من الرقابة أكثر فعالية والتمثل في التحقيق المصوب في المحاسبة والمقنن في المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية والمعدل بموجب المادة 26 من قانون رقم 08-13، المؤرخ في 30 ديسمبر سنة 2013، المتضمن قانون المالية لسنة 2014 كما يلي: «- يمكن لأعوان الإدارة

<sup>1</sup>- نقلا عن العيد صالح، الوجيز في شرح القانون الإجراءات الجبائية، الطبعة الثالثة، دار هومة، الجزائر، 2008، ص 37.

<sup>2</sup>- بن صفي الدين أحلام، المرجع السابق، ص 30.

<sup>3</sup>- ورد إستثناء على هذا الشرط المتمثل في حالة تقديم المكلف لطلب مكتوب ومقبول من طرف الإدارة الجبائية أو في حالة قوة قاهرة يمكن للمحققين أخذ الوثائق المحاسبية لفحصها في مكاتبهم بشرط أن يسلم للمكلف بالضريبة في هذه الحالة وثيقة تثبت فيها طبيعة الوثائق المحاسبية المسلمة ونوعيتها. العيد صالح، المرجع السابق، ص 38.

<sup>4</sup>- العيد صالح، المرجع نفسه، نفس الصفحة.

الجبائية إجراء تحقيق مصوب في المحاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة، أو لجزء منها غير متقادمة أو بمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية.

ويتم كذلك التحقيق عندما تشكك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الإتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى التجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية<sup>1</sup> .

إنّ فالتحقيق المصوب في المحاسبة هو إجراء رقابي أقل شمولاً، سريع، وأقل بعداً من التحقيق المحاسبي. منه يمكن القول أن التحقيق المصوب في المحاسبة يختلف عن التحقيق في المحاسبة من حيث نطاق وشمول التحقيق، فالتحقيق المصوب يقتصر على فحص نوع أو عدة أنواع من الضرائب، وهذا ما يجعل المعلومات المحاسبية المحقق فيها تتمتع بقدر كاف من الدقة وتقلص فترة التحقيق<sup>2</sup> .

لكن يواجه هذا النوع صعوبة تتحدد في إختيار نوع الضرائب الخاضع للرقابة بالمقارنة مع الكم الهائل للمعلومات الجبائية، مما يجعل عملية التحقيق عشوائية وتفتقد إلى الأهداف المسطرة .

### ثالثاً- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

يقصد به تلك العمليات التي ترمي إلى الكشف عن الفارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به أي مقارنة الدخل المصرح به مع وضعيته المعيشية ولسائر أفراد أسرته<sup>3</sup> . وفي هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الإنسجام الحاصل بين المداخيل المصرح بها من جهة والذمة المالية والحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى<sup>4</sup> .

<sup>1</sup> - المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق، المعدلة بموجب المادة 26 من القانون رقم 08-13، المؤرخ في 30 ديسمبر سنة 2013، المتضمن قانون المالية سن 2014، ج ر عدد 68، الصادر في 31 ديسمبر 2013.

<sup>2</sup> - بن صفي الدين أحلام، المرجع السابق، ص 52.

<sup>3</sup> - خلاصي رضا، المرجع السابق، ص 223.

<sup>4</sup> - كردودي سهام، المرجع السابق، ص 68.

يخص هذا التحقيق فقط الأشخاص الطبيعيين دون الأشخاص المعنويين ويتعلق بنوع واحد من الضرائب وهي الضريبة على الدخل الإجمالي<sup>1</sup>، وفي كثير من الأحيان يكون التحقيق مكتملا لأحد التحقيقين السابقين، بحيث يحقق في أنواع ومصادر مداخيل الأشخاص الطبيعيين وما يرتبط منها من معلومات قد تفيد في إجراءات أحد التحقيقين السابقين، كما يمكن أن يكون مستقلا إذا تعلق الأمر بمكلف لا يمتلك ملفا جبائيا.

إذن يسعى التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية إلى تحقيق الأهداف التالية :

- التحقيق من صحة المداخيل المصرح بها كأساس للضريبة على الدخل.
  - ضمان أن التصريحات الموضوعة مشكلة بطريقة شرعية.
  - مراقبة التجانس بين المداخيل المصرح بها مع الذمة المالية الإجمالية للمكلف<sup>2</sup>.
- وتتبع الإدارة الجبائية جملة من المعايير يتم على أساسها إختيار الأشخاص الطبيعيين الذين سيخضعون لهذا النوع من التحقيق منها:
- عدم الإنسجام بين المداخيل المصرح بها والمصاريف المعلن عنها من طرف المكلف.
  - قرائن قوية تدل على وجود غش وتهرب ضريبي بعد أن أدت مراقبة النشاط إلى تسوية ضعيفة أو غير معتبرة .
  - غياب التصريح عن المداخيل من قبل المواطنين التي أثبتت عناصر معيشتهم على وجود مداخيل هامة خاضعة للضرائب.
  - إقتناء عقارات ومنقولات مهمة.
  - الأشخاص الذين يمتلكون مداخيل غير محددة (مثلا، تبييض الأموال)<sup>3</sup>.
- نظرا لطبيعة التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة فلا يمكن لأي شخص القيام به<sup>4</sup>، لذلك حددهم

<sup>1</sup>- نصت المادة 1/21 من قانون الإجراءات الجبائية، على ما يلي: « يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا ،عندا تكون لديهم التزامات متعلق بهذه الضريبة». المرجع السابق.

<sup>2</sup>- TABLI AbdIhaq , YACINI Haki, Op.cit, p09.

<sup>3</sup>- سهام كردودي، المرجع السابق، ص ص 68-69.

<sup>4</sup>- العيد صالح، المرجع السابق، ص 48.

قانون الإجراءات الجبائية والمتمثلين في الأعوان الإداريين الذين يملكون رتبة مراقب على الأقل. ولا يمكن القيام بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للمكلف من دون إعلامه مسبقا عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق مرفقا بميثاق حقوقه وواجباته، ومنحه أجل 15 يوم لتحضير نفسه من تاريخ الإستلام، كما لا يجب أن لا تفوق فترة التحقيق سنة واحدة من تاريخ استلام الإشعار، وتمدد مدة التحقيق إلى سنتين في حالة إكتشاف نشاط خفي عند إجراء التحقيق<sup>1</sup>.

وعندما تنتهي الإدارة الجبائية من كل إجراءات التحقيق المنصوص عليها في نص المادة 21 من الفقرة الأولى إلى الفقرة الخامسة، فلا يجوز لها بعد ذلك الشروع في تحقيق جديد خاص بنفس الفترة إلا إذا كان المكلف بالضريبة قدم للإدارة الجبائية معلومات ناقصة أو تدليسية أثناء تصريحاته حسب نص المادة 6/21 من قانون الإجراءات الجبائية<sup>2</sup>.

### المطلب الثالث

#### التعاون الداخلي والدولي

نجد أيضا التعاون الدولي والداخلي من بين أهم وسائل معالجة التهرب الضريبي. ويقصد بالتعاون الداخلي التنسيق بين إدارة الضرائب و الإدارات الضريبة الأخرى التي لها علاقة بالتهرب الضريبي كإدارة الجمارك والبنوك والتجارة (الفرع الأول)، أما التعاون الخارجي فيقصد به التعاون

<sup>1</sup> نصت المادة 21 من 2 إلى 4، من قانون الإجراءات الجبائية، على ما يلي: « 2- لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة إلا من طرف أعوان من الإدارة الجبائية لهم رتبة مفتش على الأقل.

3- لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي، فيما يتعلق بالضريبة على الدخل دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا ، من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع إشعار باستلام مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية ، ومنحه أجلا أدنى للتحضير يقدر بخمسة عشر (15) يوما ، ابتداء من تاريخ الإستلام...

4- تحت طائلة بطلان فرض الضريبة، لا يمكن أن يمتد التحقيق المعمق في الوضعية الجبائي الشاملة طيلة فترة تفوق سنة واحدة اعتبارا من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق...». المرجع السابق.

<sup>2</sup> نصت المادة 6/21 من قانون الإجراءات الجبائية، على مايلي: « عندما تنتهي الإدارة الجبائية من إجراء تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة بالنسبة للضريبة على الدخل لا يجوز لها بعد ذلك الشروع في تحقيق جديد خاص بنفس الفترة الضريبية ، إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد أدلى بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق أو يكون قد إستعمل أساليب تدليسية...». المرجع نفسه.

الدولي المتمثل في إبرام الإتفاقيات الدولية الهادفة إلى تبادل المعلومات عن المكلفين المتهربين من دفع الضريبة الذين يحولون أرباحهم إلى دول أخرى (الفرع الثاني).

### الفرع الأول

#### التعاون الداخلي

لا يكفي مستوى الإدارة الجبائية وحدها دون غيرها من الإدارات الحكومية لتمكنها من تطبيق أحكام قوانين الضرائب المختلفة، خاصة وأن الجزائر شرعت في تطبيق نظام إقتصاد السوق الذي يتأسس على حرية التجارة مما زاد في عدد المستوردين، الأمر الذي قد يزيد من نسبة التهرب الضريبي. ومن أجل مواكبة هذا التحول الإقتصادي من طرف الإدارة الجبائية تم وضع سياسة منسجمة لمحاربة هذه الظاهرة وذلك بالتنسيق مع الإدارات الأخرى المعروفة بلجان التنسيق والتي بدورها تقوم بتكوين فرق مختلفة تعمل على مستوى كل ولاية<sup>1</sup>.

#### أولاً: التنسيق بين الإدارة الضريبية وإدارة الجمارك

تقوم إدارة الضرائب بتقديم طلب إلى إدارة الجمارك بخصوص مؤسسة قيد التحقيق سواء كانت مؤسسة خاصة أو عامة، وذلك من أجل معرفة قيمة السلع المصدرة أو المستوردة ومقارنتها بتلك المصرح بها لتحديد الفروقات إن وجدت وذلك لما لها من إمكانية إستقصاء للمعلومات بشأن حركة رؤوس الأموال والتحويلات المشبوهة من قبل المؤسسات المالية، كما تلزم إدارة الجمارك بالتبليغ التلقائي بكل المعلومات التي تخص الإستيراد الخاصة بالمكلف<sup>2</sup>.

#### ثانياً: التنسيق بين الإدارة الضريبية ومصالح التجارة

من الضروري التنسيق بين الإدارتين خاصة مديرية المنافسة والأسعار ومديرية الإحصاء التي تساعدها في التبليغ عن المخالفات التي يرتكبها بعض المكلفين بالضريبة التي تؤثر سلبا على الإقتصاد الوطني، بالإضافة إلى التبليغ عن أسعار السلع والخدمات<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - هلايلي عبد الغفور، آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص: قانون إداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016، ص ص 60-61.

<sup>2</sup> - طورشي إبراهيم، المرجع السابق، ص 32.

<sup>3</sup> - هلايلي عبد الغفور، المرجع السابق، ص 62.

## ثالثا: التنسيق بين الإدارة الضريبية و إدارة البنوك

بموجب التعليمات الصادرة بتاريخ 12 أبريل 1992 عن المديرية العامة للضرائب يجب على كل المؤسسات البنكية أن تقدم إجباريا كل المعلومات التي تطلبها إدارة الضرائب والتي تخص كشوفات المكلفين و حركة رؤوس الأموال، وهذا يساعد المفتش من التأكد من تطابق ما هو مسجل من محاسبة المؤسسة وماتحتويه الكشوفات البنكية<sup>1</sup>.

ألزم قانون الإجراءات الجبائية أيضا إدارة البنوك بإرسال إشعار خاص للإدارة الجبائية بفتح أو إقفال كل حساب إيداع السندات أو القيم أو الأموال أو أي حساب آخر تسييرها المؤسسات الجزائرية ونجدها في نص المادة 51 والتي جاءت كما يلي: « يجب على المؤسسات أو الشركات أو الجمعيات أو الجماعات المتحصل بصفة إعتيادية على ودائع للقيم المنقولة، أن يرسلوا إشعارا خاصا لإدارة الضرائب، بفتح وإقفال كل حساب إيداع السندات أو القيم أو الأموال أو حساب التسبيقات أو الحسابات الجارية أو حسابات العملة الصعبة أو أي حسابات أخرى تسييرها مؤسساتها بالجزائر»<sup>2</sup>.

## رابعا: التنسيق بين إدارة الضرائب والجهات القضاء

نجد كذلك الجهات القضائية تعمل بالتنسيق مع الإدارة الجبائية وهذا بمساعدة أعوانها الذين يتدخلون كطرف مدني في إجراءات المحاكمة كما أنها تسهر على تنفيذ العقوبات التي تراها مناسبة للمبالغ المتملص منها، وهذا من أجل ردع المتهرب وعدم عودته مرة أخرى، كما تقوم أيضا الجهات القضائية بتحويل كل المعلومات التي هي بحوزتها فيما يخص المخالفات الجبائية للإدارة الضرائب<sup>3</sup>.

## الفرع الثاني

## التعاون الدولي

واكبت الجزائر كباقي دول العالم العولمة الإقتصادية التي تقوم على أساس فتح السوق وإزالة القيود وتحرير حركة رؤوس الأموال والمعاملات الدولية. كفتحها مجالا للدول الأجنبية من

<sup>1</sup> - طورشي إبراهيم، المرجع السابق، ص 33.

<sup>2</sup> - المادة 51 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

<sup>3</sup> - طورشي إبراهيم، المرجع السابق، ص 33.

أجل الإستثمار، والتي يستعمل أصحابها تقنيات ووسائل جد عالية لتهريب أرباح خارج الإقليم الجزائري وهذا ما ترتب عنه آثار مباشرة وغير مباشرة على نمو الإقتصاد الوطني. وهذا ما جعل التعاون الدولي ضرورة حتمية لمكافحة والحد من ظاهرة التهرب الضريبي<sup>1</sup>.

نظرا لخطورة ظاهرة التهرب الضريبي الدولي جاءت العديد من المحاولات الدولية والأساليب المقترحة لمكافحة هذه الظاهرة ومن تلك الإجراءات نذكر:

- عقد المعاهدات الدولية الثنائية ومتعددة الأطراف والتي تهدف إلى توحيد وتكثيف الجهود لمنع المكلفين من التهرب، بحيث تلزم كل دولة طرف في المعاهدة بتقديم المعلومات والمساعدات اللازمة في جباية الضرائب التي تفرضها أي دول الأطراف على مكلفيها، وملاحقتهم خارج إقليمها وتحصيل الضرائب المستحقة عليهم.

- أن تنص القوانين الوطنية لكل دولة على إلزام المكلف ببيان الأموال التي يمتلكها وأوجه النشاط التي يباشرها في الخارج والتي تنتج دخلا خاضعا للضريبة.

- ضرورة فرض رقابة فعالة، وتنظيم عملية خروج الأموال ودخولها عبر حدود الدولة، ومراقبة مدى الإلتزام الضريبي من قبل الشركات الأجنبية وفروع الشركات متعددة الجنسيات في إقليم كل دولة<sup>2</sup>.

نظرا لخطورة التهرب الضريبي الدولي، تسعى الدولة الجزائرية جاهدة لتطوير هذا التعاون لبلوغ أهدافها التنموية الشيء الذي دفعها إلى إبرام إتفاقيات ثنائية بهدف تدعيم التعاون والتنسيق مع دول أخرى عن طريق تبادل المعلومات للكشف عن المتهربين وإسترجاع الموارد المالية الضائعة من الخزينة العمومية، وسوف نقوم بذكر البعض منها:

\* إتفاقية الجزائر مع مملكة بلجيكا قصد تفادي الإزدواج الضريبي وإرساء قواعد التعاون المتبادل في ميدان الضرائب على الدخل والثروة، الموقعة بالجزائر في 15 ديسمبر سنة 1991<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - حبو زهوة، المرجع السابق، ص 418 .

<sup>2</sup> - محمد خالد المهاني، المرجع السابق، ص 340.

<sup>3</sup> - مرسوم الرئاسي رقم 02-432، مؤرخ في 9 ديسمبر سنة 2002، يتضمن الإتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية

الجزائرية الديمقراطية الشعبية ومملكة بلجيكا، ج ر عدد 82، صادر في 11 ديسمبر سنة 2000.

- \* إتفاقية الجزائر مع جمهورية جنوب إفريقيا لتجنب الإزدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة، الموقعة بالجزائر في 28 أبريل سنة 1998<sup>1</sup>.
- \* إتفاقية الجزائر مع كندا قصد تجنب الإزدواج الضريبي وتفادي التهرب الضريبي في ميدان الضريبة على الدخل والثروة الموقعة في الجزائر بتاريخ 28 فبراير سنة 1999<sup>2</sup>.
- \* إتفاقية الجزائر مع عمان لتجنب الإزدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي بالنسبة للضرائب على الدخل، الموقعة بالجزائر في 19 أبريل سنة 2000<sup>3</sup>.
- \* إتفاقية الجزائر مع الجمهورية الكويتية لتجنب الإزدواج الضريبي وتفادي التهرب الضريبي فيما يتعلق بالضريبة على الدخل والثروة، الموقعة بسيول في 24 نوفمبر 2001<sup>4</sup>.
- \* إتفاقية الجزائر مع إسبانيا لتجنب الإزدواج الضريبي وتفادي التهرب الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة الموقعة بمدريد في 7 أكتوبر سنة 2002<sup>5</sup>.
- \* إتفاقية الجزائر مع أكرانية قصد تجنب الإزدواج الضريبي وتفادي التهرب الضريبي والغش الجبائي في ميدان الضريبة على الدخل والثروة، الموقعة في الجزائر في 14 ديسمبر سنة 2002<sup>6</sup>.
- \* إتفاقية الجزائر مع الصين الشعبية قصد تجنب الإزدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب المفروضة على الدخل والثروة، الموقعة ببكين في 6 نوفمبر سنة 2006<sup>1</sup>.
- 
- <sup>1</sup> - مرسوم رئاسي رقم 95-2000، مؤرخ في 4 ماي سنة 2000، يتضمن الإتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة جنوب إفريقيا، ج ر عدد 26، صادر بتاريخ 24 جويلية سنة 1991.
- <sup>2</sup> - مرسوم رئاسي رقم 364-2000، مؤرخ في 16 نوفمبر سنة 2000، يتضمن الإتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة كندا، ج ر عدد 68 صادر بتاريخ 19 نوفمبر 2000.
- <sup>3</sup> - مرسوم رئاسي رقم 03-64، المؤرخ في 8 فبراير سنة 2003، يتضمن الإتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة سلطنة عمان، ج ر عدد 10، صادر بتاريخ 16 فيفري 2003.
- <sup>4</sup> - مرسوم الرئاسي رقم 06-228، المؤرخ في 24 جويلية 2006، يتضمن الإتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة الجمهورية الكويتية، ج ر عدد 44، صادر بتاريخ 4 جويلية سنة 2006.
- <sup>5</sup> - مرسوم رئاسي رقم 05-234، المؤرخ في 23 جويلية سنة 2005، يتضمن الإتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ومملكة إسبانيا، ج ر عدد 45، الصادر بتاريخ 29 جويلية سنة 2005.
- <sup>6</sup> - مرسوم رئاسي رقم 04-131، المؤرخ في 19 أبريل 2004، يتضمن الإتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وديوان وزراء أكرانيا، ج ر عدد 27، صادر بتاريخ 28 أبريل سنة 2004.



\* إتفاقية الجزائر مع ألمانيا من أجل تقادي الإزدواج الضريبي وتجنب التهرب الضريبي والغش الضريبيين فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة الموقعة في الجزائر في 12 نوفمبر سنة 2007.<sup>2</sup>

بعدما أصبح الشخص والمؤسسات يتطورون في سوق على أساس حرية المبادلات أدركت الجزائر مدى أهمية التعاون والتنسيق الدولي للحد من المشاكل الضريبية لذلك توسعت شبكتها الإتفاقية خاصة بعد سنة 1990.

كما سمحت أيضا هذه الإتفاقيات بتوسيع سلطة رقابة الإدارة الجبائية إلى خارج حدود الدولة كما سمحت أيضا هذه الإتفاقيات للدولة الجزائرية بالإطلاع على نشاط رعايها في دول أخرى. فبهذه الأخيرة تتمكن الدولة الجزائرية بإفشاء أسرار مواطنيها والمتعلقة بنشاطاتهم المهنية المتواجدة في الخارج وإمكانية تقدير الموارد؛ ضف إلى ذلك تسمح المساعدة الإدارية بتسهيل عملية تحصيل الحقوق لدى الموقمين في بلد أجنبي.<sup>3</sup>

رغم مزايا الإتفاقيات الدولية في مجال مكافحة لتهرب الضريبي إلا أن مبدأ السيادة الضريبية و إن كان ولا يزال يلعب الدور الأبرز تجاه أية معاهدة أو إتفاق دولي بشأن الضرائب مما يضعف القوة التنفيذية للإتفاقية المبرمة وعدم قدرتها على أداء الأهداف التي جاءت من أجلها وهي محاربة التهرب الضريبي.<sup>4</sup>

## المبحث الثاني

### وسائل قمع التهرب الضريبي في الجزائر

نظرا لخطورة جريمة التهرب الضريبي التي انعكست سلبا على الخزينة العمومية والتنمية الإقتصادية - كما رأينا سابقا - ومن أجل حماية مصالح الدولة والحفاظ على إستقرارها، عملت

<sup>1</sup> - مرسوم رئاسي رقم 07-174، المؤرخ في 6 جويلية سنة 2007، يتضمن الإتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة جمهورية الصين الشعبية، ج ر عدد 40، صادر بتاريخ 17 جويلية سنة 2007.

<sup>2</sup> - مرسوم رئاسي رقم 08-174، المؤرخ في 14 جويلية سنة 2008، يتضمن الإتفاقية المبرمة بين الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وجمهورية ألمانيا الاتحادية، ج ر عدد 33، صادرة بتاريخ 22 جويلية سنة 2008.

<sup>3</sup> - رضا خلاصي، المرجع السابق، ص ص 624-625.

<sup>4</sup> - المهاني محمد خالد، المرجع السابق، ص 345.

التشريعات الضريبية على قمع وردع الجريمة الضريبية وذلك بفرض عقوبات بالغة الشدة على كل من يرتكبها بحيث أنها يمكن أن تصل إلى حد الإعدام، ولكن تطورت فكرة العقاب الضريبي فأصبحت أخف مما كانت عليه من قبل (غرامات مالية، عقوبات مقيدة للحرية،...الخ). فنجد المشرع الجزائري نص أيضا على معاقبة المكلف عند تملصه من دفع الضريبة كما فعلت معظم التشريعات الضريبية، وذلك بتقريره لأدوات عقابية مختلفة، والتي يمكن أن نصنفها إلى عقوبات جنائية وجزائية (المطلب الأول) وأخرى عقوبات مهنية وتهديدية (المطلب الثاني).

### المطلب الأول

#### العقوبات الجنائية والجزائية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

سعيًا من طرف القانون لمعاقبة وفرض جزاءات على مرتكبي جريمة التهرب الضريبي، رسم المشرع إطارًا قانونيًا يجب على الدولة إتباعه بهدف الحد من هذه الظاهرة، وبالتالي عند إكتشاف الأعوان المحققين للمخالفات والإغفالات وكل الأخطاء الجنائية تطبق عقوبات تجاه المكلف الخاضع للرقابة، وتختلف هذه العقوبات من كونها عقوبات جنائية (الفرع الأول) أو جزائية (الفرع الثاني) وذلك حسب درجة خطورة وحجم المخالفة المرتكبة.

### الفرع الأول

#### العقوبات الجنائية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

تجد العقوبات الجنائية سندها في القوانين الجنائية، وتختلف هذه الجزاءات من نص لآخر ومن مضمون لآخر ولكن جميعها تتفق على فرض الغرامات، وتتمثل فيما يلي:

#### أولاً: الغرامات

اعتبر أغلبية الفقهاء أن الغرامات الجنائية هي ذات طبيعة مزدوجة، على إعتبار أنها تجمع بين صفتي العقوبة والتعويض في نفس الوقت، فهي عقوبة توقع على مرتكبي الجريمة، كما

أنها تعتبر تعويض للخرينة العامة عما لحقها من ضرر<sup>1</sup>. وبالعودة إلى المشرع الجزائري نجد أنه أخذ بالطبيعة المختلطة للغرامات الجبائية<sup>2</sup>.

إذن وقبل أن نتطرق إلى هذه العقوبات بالتفصيل يجب أولاً التعرف على الأشخاص الخاضعين للجزاء. وذلك في النقاط التالية:

#### أ- المكلف بالضريبة

تجدر الإشارة إلى أن المكلف بالضريبة هو الفاعل الأصلي لإرتكاب جريمة التهرب الضريبي، ويقصد بالفاعل الأصلي طبقاً لما جاء في نص المادة 41 من قانون العقوبات: « يعتبر فاعلاً كل من ساهم مساهمة مباشرة في تنفيذ الجريمة أو حرض على ارتكاب الفعل بالهبة أو الوعد أو التهديد أو إساءة استعمال السلطة أو الولاية أو التحايل أو التدليس الإجرامي»<sup>3</sup>.

كما يقصد بالمكلف أيضاً هو: كل مدين للخرينة العامة بمبالغ تتمثل في الضرائب أو الرسوم التي يتملص أو يحاول التملص منها كلياً أو جزئياً بتقديمه لمصلحة الضرائب ببيانات ناقصة تربط الضريبة بأقل مما يجب عليه قانوناً<sup>4</sup>.

#### ب- الشريك

يتحمل الشريك في الجريمة الضريبية المسؤولية الجزائية وتطبق عليه العقوبات المقررة، وهو الممول، فكل ما يتطلبه القانون لتجريم ومعاقبة عمل الشريك هو ارتباط عمله بفعل أصلي معاقب عليه وهو بحد ذاته النشاط الإجرامي الموصوف في مختلف القوانين الجبائية<sup>5</sup>.

<sup>1</sup>- سرور أحمد فتحي، المرجع السابق، ص 201-202.

<sup>2</sup>- استقر بهذا الرأي قضاء المحكمة العليا بشأن المخالفات الضريبية بتاريخ 1996/10/07 عن غرفة الجناح والمخالفات القسم الثالث في القضية رقم 136291 نقضت فيه قرار من مجلس قضاء تلمسان الذي وصف فيه دعوى الضرائب بأنها دعوى مدنية، واعتبرت الغرامات الجبائية تعويضات مدنية تؤدي إلى إدارة الضرائب، وإنتهت المحكمة العليا في قرارها إلى الطبيعة المختلطة للغرامات الجبائية التي تغلب عليها العقوبة وإن خالطها التعويض ومن ثمة لا يجوز الحكم بها إلا بناء على طلب من إدارة الضرائب. نقلاً عن: بن صفي الدين أحلام، المرجع السابق، ص 73.

<sup>3</sup>- المادة 41 من قانون العقوبات، المعدلة بالقانون رقم 82-04، المؤرخ في 13 فبراير 1982، ج ر عدد 7 ص 318، المرجع السابق.

<sup>4</sup>- عوادي مصطفى، رجال ناصر، المرجع نفسه، ص 31.

<sup>5</sup>- المادة 42 من قانون العقوبات، المرجع السابق.

ويقصد بالشريك طبقاً لنص المادة 42 من قانون العقوبات: «يعتبر شريكاً في الجريمة من لم يشترك اشتراكاً مباشراً، ولكنه ساعد بكل الطرق أو عاون الفاعل أو الفاعلين على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة لها مع علمه بذلك»<sup>1</sup>.

### ج- الشخص المعنوي

يخضع الشخص الطبيعي -كما نعرف- إلى المساءلة الجنائية وذلك عندما يخالف ما جاء في القانون الجنائي المعمول به. لكن السؤال الذي يتبادر إلى أذهاننا هو أنه هل يجوز مساءلة الشخص المعنوي جنائياً؟

ذكر المشرع الجزائري مسؤولية الأشخاص المعنوية على سبيل الحصر، بحيث أنها تقع فقط على الأشخاص الخاضعة للقانون الخاص كالشركات والجمعيات والمؤسسات والهيئات. وهذا ما تنبته المادة 1/36 من قانون الطابع والتي تنص على ما يلي: «1- يكون الأشخاص أو الشركات المحكوم عليهم لنفس المخالفة متضامنين في دفع الغرامات المالية الصادرة في حقهم»<sup>2</sup>، وكذا المادة 9/303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي تنص على ما يلي: «9- عندما ترتكب المخالفة من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع لقانون الخاص، يصدر الحكم بعقوبات الحبس المستحقة وبالعقوبات الملحقة ضد المتصرفين أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين للمجموعة»<sup>3</sup>. وأما الأشخاص المعنوية العامة مثل: الدولة، الولاية، البلدية، والمرافق العمومية فإنها لا يمكن مساءلتهم جنائياً لأنه يطبق عليها القانون العام<sup>4</sup>.

وللتوضيح أكثر فإن الشخص المعنوي يتحمل المسؤولية الجزائية عن مخالفات الإلتزامات الضريبية باعتباره المسؤول القانوني، وبالتالي فإن العقوبات المقررة تطبق عليه هذا من جهة، ومن جهة أخرى تطبق على ممثله القانوني باعتباره المسؤول عن التنفيذ والتعبير عن إرادة الشخص

<sup>1</sup>- المادة 42 من قانون العقوبات، المرجع السابق.

<sup>2</sup>- المادة 36 من قانون الطابع، المرجع السابق.

<sup>3</sup>- المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المعدلة بموجب المادتين: 28 من قانون المالية لسنة 2003، المرجع السابق. والمادة 13 من القانون رقم 12-12 مؤرخ في 26 ديسمبر 2012، يتضمن قانون المالية لسنة 2013، ج ر عدد 72، الصادر في 30 ديسمبر سنة 2012.

<sup>4</sup>- عوادي مصطفى، رجال ناصر، المرجع السابق، ص ص 30-31-32.

المعنوي. أما إذا ارتكب جريمة التهرب الضريبي، فإنه يتم تطبيق العقوبات المالية والعقوبات الأخرى (غلق، حل، إقصاء..) على الشخص المعنوي باعتباره المسؤول الفعلي، أما العقوبات المقيدة للحرية وبعض الغرامات الجزائية تطبق على الشخص الطبيعي باسم الشخص المعنوي أو الممثل أو المسير<sup>1</sup>.

يمكن الإشارة إلى أن الغرامات الجبائية تختلف من نص لآخر مضمونا ومقدارا، ويتضح ذلك فيما يلي:

#### أ- بالنسبة لقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

يتعرض المكلف بالضريبة إلى أول غرامة جبائية متعلقة بعدم التصريحات بالوجود في آجاله المحددة بتطبيق غرامة مالية محددة ب 30.000 دج وتفرض تلقائيا وبطريقة مباشرة لمخالفة الإجراءات الجبائية<sup>2</sup>.

« يعاقب بغرامة تقدر ب خمسة آلاف دج جزائري (5.000 دج) المكلفين المنتمين للنظام الجزائي أو التقدير الإداري والذين لا يمسون الدفاتر المرقمة والمسجلة والمنصوص عليها في المادتين 15-12 و 30 من هذا القانون»<sup>3</sup>.

يعاقب أيضا بغرامة تتراوح ما بين 10.000 دج و 30.000 دج عند عرقلة أعوان الضرائب في القيام بأعمالهم<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - طورش بتاتة، المرجع السابق، ص152.

<sup>2</sup> - نصت المادة 1/194 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، على ما يلي: « يعاقب المكلف بالضريبة الذي يقدم تصريحا بالوجود، المنصوص عليه في المادة 183 من هذا القانون ، بدفع غرامة جبائية محددة ب 30.000 دج، وهذا دون المساس بالعقوبات المنصوص عليها في هذا القانون.»، المرجع السابق. هذه المادة معدلة بموجب المادتين: 27 من المرسوم التشريعي رقم 92-11، المؤرخ في 11 أكتوبر 1992، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 1992، ج ر عدد 73 لسنة 1992. والمادة 19 من القانون رقم 98-12، المؤرخ في 31 ديسمبر سنة 1998، المتضمن قانون المالية لسنة 1999، ج ر عدد 98 لسنة 1998.

<sup>3</sup> - المادة 3/194 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المرجع نفسه.

<sup>4</sup> - نصت المادة 1/304 من القانون نفسه، على ما يلي: « كل شخص يتصرف بأي طريقة كانت بحيث يتعذر على الأعوان المؤهلين لمعاينة مخالفات تشريع الضرائب، القيام بمهامهم، يعاقب بغرامة جبائية تبلغ من 10.000 إلى 30.000 دج...»

ب- بالنسبة لقانون الضرائب غير المباشرة.

هنا نميز بين نوعين من العقوبات الجبائية:

### 1- العقوبات الثابتة.

يعاقب على جميع المخالفات للأحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب غير المباشرة بغرامة من 5.000 إلى 25.000 دج مع مراعاة الأحكام المنصوص عليها في المواد 524 إلى 527 من هذا القانون<sup>1</sup>.

### 2- العقوبات النسبية.

ففي حالة التملص من الحقوق يعاقب بغرامة مساوية لمبلغ الضريبة أو الرسم غير المسدد دون أن يقل مبلغ الغرامة عن 50.000 دج<sup>2</sup>.

أما الأفعال المخالفة للقانون والخاضعة للغرامة نذكر من بينها:

- عرقلة أعوان المراقبة الجبائية بأي وسيلة كانت أثناء تأدية مهامهم وفي هذه الحالة تتراوح ما بين 10.000 دج إلى 100.000 دج<sup>3</sup>.

- رفض تقديم الوثائق أو إتلافها قبل إنقضاء الأجل المحدد لحفظها وتتراوح الغرامة المطبقة في هذه الحالة 1.000 دج و 10.000 دج<sup>4</sup>.

<sup>1</sup>- نصت المادة 523 من قانون الضرائب غير المباشرة، على ما يلي: « دون الإخلال بالعقوبات المنصوص عليها في قانون العام، لاسيما بالنسبة للمسحوق وحق ضمان المعادن الثمينة، ومع مراعاة الأحكام المنصوص عليها في المواد من 524 إلى 527 من قانون الضرائب غير المباشرة يعاقب على جميع المخالفات الأحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب غير المباشرة بغرامة جبائية من 5.000 إلى 25.000 دج.» معدلة بموجب المادة 54 من القانون المالية لسنة 2002، المرجع السابق.

<sup>2</sup>- نصت المادة 2/524، من القانون نفسه، على ما يلي: «2- في حالة إستعمال طرق إحتيالية، ومهما كان مبلغ الحقوق موضوع الغش وكذا في حالة الغرامة المنصوص عليها في المادة 2/530 أدناه (أنواع كحول مغيرة ) تحدد الغرامة المنصوص عليها في الفقرة أ/1 أعلاه، بضعف الحقوق موضوع الغش، على ألا تقل عن 50.000 دج.»

<sup>3</sup>- نصت المادة 1/537 من قانون الضرائب غير المباشرة، على ما يلي: « يعاقب كل من يجعل، بأي وسيلة كانت، الأعوان المؤهلين لإثبات المخالفات لتشريع الضرائب، غير قادرين على تأدية وظائفهم بغرامة جبائية من 10.000 إلى 100.000 دج »، معدلة بموجب المادة 57 من قانون المالية لسنة 2003، المرجع السابق.

<sup>4</sup>- نصت المادة 538 من القانون نفسه، على ما يلي: « كل شخص أو شركة ترفض تقديم وثائق يوجب عليها تنظيم أو إتلاف هذه الوثائق قبل إنقضاء الآجال المحددة لحفظها، تعاقب بغرامة جبائية من 1.000 إل 10.000 دج.»

- في حالة مساهمة وكيل أعمال أو خبير جبائي في إعداد وثائق يتبين أنها غير صحيحة تطبق غرامة تحدد من 1.000 بالنسبة للمخالفة للأولى المسلطة في حقه و 2.000 بالنسبة للمخالفة الثانية و هكذا دوليك مع زيادة 1.000 في مبلغ الغرامة لكل مخالفة جديدة<sup>1</sup>.

ج- بالنسبة لقانون التسجيل.

تنص المادة 1/119 من قانون التسجيل على مايلي: « فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة، يعاقب كل من تملص أو حاول التملص كليا أو جزئيا من وعاء الضرائب أو باستعماله طرقا تدليسية، بغرامة جزائية تتراوح من 5.000 دج إلى 20.000 دج.<sup>2</sup>» أما المادة 2/120 من القانون نصت على ما يلي: « 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<sup>3</sup>».

د- بالنسبة لقانون الطابع.

بالعودة إلى نص المادة 33 من قانون الطابع نجد بأن كل غش أو محاولة للغش وبصفة عامة كل مناورة تكون غايتها أو نتيجتها الغش أو تعريض الضريبة للشبهة، يتم عن طريق إستعمال الآلات المشار إليها في المادة 4 يعاقب عليها بالعقوبة المنصوص عليها في التشريع

<sup>1</sup>- المادة 544 من القانون نفسه، على ما يلي: « إن المساهمة في إعداد أو إستعمال وثائق أو معلومات معروفة بأنها غير صحيحة من قبل كل رجل أعمال أو خبير أو بصفة عامة، كل شخص أو شركة مهنتها مسك الكتابات الحسابية لعدة زبائن أو المساعدة في مسكها، تعاقب بغرامة جبائية تحدد ب:

-1.000 دج بالنسبة للمخالفة الأولى المبينة في حقه؛

-2.000 دج بالنسبة للمخالفة الثانية؛

-3.000 دج بالنسبة للمخالفة الثالثة، وهذا دوليك مع زيادة 1.000 دج في مبلغ الغرام بالنسبة لكل مخالفة جديدة من ون أن يكون هناك تميز فيما إذا كانت هذه المخالفة قد أرتكبت من قبل واحد أو عدة مكلفين بالضريبة إما بالتتابع وإما في آن واحد».

<sup>2</sup>-المادة 1/119 من قانون التسجيل، المعدلة بموجب المادة 17 من قانون المالية لسنة 2012، المرجع السابق.

<sup>3</sup>-المادة 2/20 من قانون التسجيل، المعدلة بموجب المادة 21 من قانون رقم 99-11، المؤرخ في 23 ديسمبر 1999، يتضمن قانون المالي لسنة 2000، ج ر عدد 92، الصادر في 25 ديسمبر سنة 1999، المرجع السابق.

الجاري به العمل بالنسبة لكل ضريبة متملص منها. غير أنه في حالة إستعمال آلة بدون ترخيص من الإدارة ، فإن الغرامة لا يمكن أن تكون أقل من 10.000 دج<sup>1</sup>.

أما المادة 34 قانون الطابع نجد بأن كل من نقص أو حاول الإنقاص كلياً أو جزئياً من وعاء الضريبة وتصفيته أو دفع الضرائب أو الرسوم المترتبة عليه بإستعمال الغش تطبق عليها غرامة جزائية تتراوح بين 5.000 إلى 20.000 دج<sup>2</sup>. أما المادة 2/35 من نفس القانون فإنها حددت العقوبات الجبائية في حالة التملص من الرسوم، بحيث تكون الغرامة المترتبة تساوي دائماً خمس مرات هذه الرسوم دون أن تقل عن 2.000 دج<sup>3</sup>. أما المادة 37 من قانون الطابع نصت كذلك على كل من يجعل، بأي طريقة كانت، الأعوان المؤهلين لمعيانة المخالفات لتشريع الضرائب في حالة تمنعهم من القيام بمهامهم، يعاقب بغرامة تتراوح من 10.000 إلى 100.000 دج<sup>4</sup>.

#### هـ- بالنسبة لقانون الرسوم على رقم الأعمال.

بالرجوع إلى نص المادة من قانون الرسم على رقم الأعمال نجد بأنها تعاقب كل من يقوم بمخالفة الأحكام القانونية أو النصوص التنظيمية التطبيقية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة، بغرامة جبائية تتراوح ما بين 500 إلى 2.500 دج وفي حالة إستعمال طرق تدليسية يحدد مبلغ الغرامة الجبائية من 1.000 إلى 5.000 دج<sup>5</sup>.

وإذا تبين بعد عملية التحقيق أن رقم الأعمال السنوي المصرح به من طرف المدين، غير كاف، أو إذا طبق الخصم في غير محله، يضاف إلى مبلغ الرسوم المتملص منها النسب لآتية:  
-10% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها المجموع في السنة المالية يزيد عن مبلغ 50.000 دج أو يساويه.

<sup>1</sup> - المادة 33، من قانون الطابع، المعدلة بموجب المادة 31 من قانون المالية لسنة 2000، المرجع السابق.

<sup>2</sup> - المادة 34 من القانون نفسه، المعدلة بموجب المادة 31 من قانون المالية لسنة 2000، والمادة 21 من قانون المالية لسنة 2012.

<sup>3</sup> - المادة 2/35، من نفس القانون، المعدلة بموجب المادة 31 من قانون المالية لسنة 2000، المرجع السابق.

<sup>4</sup> - المادة 37، من القانون نفسه، معدلة بموجب المادة 31 من ق.م لسنة 2000، المرجع السابق.

<sup>5</sup> - المادة 114 من قانون الرسم على رقم الأعمال، المرجع السابق.



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

- 25% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها في السنة المالية يزيد عن مبلغ 200.000 دج. وفي حالة إستعمال طرق تدليسية ، تطبق غرامة بنسبة 100%. على مجمل الحقوق وهذا حسب نص المادة 116 في فقرتيها الأولى و الثانية من قانون التسجيل<sup>1</sup>.

كما أضاف قانون الرسوم على رقم الأعمال غرامة جبائية يتراوح مبلغها بين 1.000 و 10.000 دج على كل من يجعل الأعوان المؤهلين لمعاينة المخالفات المتعلقة بالتشريع الجبائي، في وضع يستحيل فيه أداء وظائفهم في نص المادة 122<sup>2</sup>.

**ثانيا: الزيادات.**

تمثل نسبة تختلف باختلاف درجة المخالفة وتطبق على المكلف عند عدم دفعه بتسوية وضعيته في الآجال المحددة قانونا، كما أنها تفرض تلقائيا، وهي مقررة في حالات معينة:

**أ- التأخر في تقديم التصريح.**

أقر المشرع الجزائري عند التأخر في تقديم التصريح أن تطبق زيادة 25 % فيما يخص الضرائب المباشرة<sup>3</sup>.

**ب -النقص في التصريح أو القيام بأعمال الغش.**

بناء على نص المادة 1/193 من قانون الضرائب المباشرة، عندما يصرح المكلف ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة على الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة، أو يبين دخلا أو ربطا ناقصا أو غير صحيح، يزداد على مبلغ الحقوق التي تملص منها أو أقل بها نسبة :

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

<sup>1</sup> - المادة 116 من قانون الرسم على رقم الأعمال، المرجع السابق.

<sup>2</sup> -المادة 122 ، من القانون نفسه.

<sup>3</sup> - نصت المادة 192 من قانون الضرائب غير المباشرة، على ما يلي: « تفرض تلقائيا الضريبة على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح السنوي ، حسب الحالة ، إما بصدد الضريبة على الدخل و إما بصدد الضريبة على أرباح الشركات و يضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 25%»، المرجع السابق.

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

-25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج<sup>1</sup>.

وعند محاولة المكلف القيام بأعمال تدليسية أو بأعمال الغش تطبق عليه زيادة موافقة لنسبة الإخفاء المرتكبة من طرف المكلف، توافق هذه النسبة حصة الحقوق التي تم إخفاؤها مقارنة بالحقوق المستحقة بعنوان نفس السنة، ولا يمكن أن تقل هذه الزيادة عن 50%، وفي حالة عدم دفعه لأي حق تحدد النسبة ب 100% بحيث تطبق كذلك هذه النسبة عندما تتعلق الحقوق المتملص منها بالحقوق الواجب دفعها عن طريق الاقتطاع من المصدر<sup>2</sup>.

### ج- التأخير في تقديم التصريح:

يترتب على الإيداع المتأخر للتصريحات التي تحمل عبارة "لا شيء" والتصريحات التي تكتب من طرف المكلفين بالضريبة الذين يستفيدون من الإعفاء جبائي أو الذين يتحصلون على نتائج عاجزة تطبيق الغرامات الآتية:

-2.00 دج، عند تكون مدة التأخير شهرا واحدا .

-5.000 دج عندما يتجاوز التأخر شهرا ويقبل عن شهرين.

-10.000 دج عندما يتجاوز التأخر شهرين<sup>3</sup>.

<sup>1</sup>- المادة 1/193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المعدلة بموجب المواد:17 من القانون رقم 95-27، المؤرخ في 30 ديسمبر سنة 1995، المتضمن قانون المالية لسنة 1996، ج ر عدد 82 لسنة 1995، والمادة 10 من ق.م لسنة 2002، والمادة 6 من قانون المالية لسنة 2002، والمادة 12 من القانون رقم 05-16، المؤرخ 31 ديسمبر سنة 2005، المتضمن قانون المالية لسنة 2006، ج ر عدد 85 لسنة 2005، والمادة 8 من القانون رقم 17-11، المؤرخ في 2 ديسمبر سنة 2017، يتضمن قانون المالية لسنة 2018، ج ر عدد 76، الصادر في 28 ديسمبر سنة 2017، المرجع السابق.

<sup>2</sup>- المادة 2/193، من القانون نفسه.

<sup>3</sup>-المادة 322، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المعدلة بموجب المادتين: 29 من قانون المالية لسنة 1996، والمادة 13 من قانون رقم 2000-06، المؤرخ في 23 ديسمبر سنة 2000، المتضمن قانون المالية لسنة 2001، الصادر في 24 ديسمبر سنة 2000، المرجع السابق.

## ثالثا: المصادرة

بالرجوع إلى نص المادة 15 من قانون العقوبات نجد أن المشرع الجزائري قد عرف المصادرة بأنها الأيلولة النهائية إلى الدولة لمال أو مجموعة من أموال معينة، أو ما يعادل قيمتها عند الإقتضاء. كما أنها تعني نقل ملكية أو أكثر، فالأشياء المصادرة تؤول إلى المجني عليه أو إلى خزنة الدولة كتعويض عما سببته من ضرر<sup>1</sup>.

وكذلك بالرجوع إلى نص المادة 525 من ق.ض.غ.م نجد أيضا أن المشرع نص على عقوبة المصادرة كما يلي:

"إن المخالفات التي يتم قمعها ضمن الشروط المنصوص عليها في المادتين 523 و 524 أعلاه، تؤدي في جميع الحالات إلى مصادرة الأشياء ووسائل التزوير المحددة في المقطع أدناه، وتصادر أيضا الأجهزة أو أجزاء الأجهزة المخصصة للتقطير وغير المدموغة أو التي تكون حيازتها غير شرعية طبقا لأحكام المادتين 64 و 66 من هذا القانون.

وتعتبر كأشياء أو وسائل التزوير، ليس فقط الأجهزة والأوعية والآليات والأواني غير المصرح بها العربات أو الوسائل الأخرى المستعملة في نقل الأشياء المحجوزة"<sup>2</sup>.

كما نصت المادة 531 من ق.ض.غ.م كذلك على استعمال طوابع مزورة أو مستعملة من قبل وكذلك بيع التبغ وعليه تلك الطوابع يمكن أن تؤدي إلى تطبيق العقوبات المنصوص عليها في المادتين 209 و 210<sup>3</sup>.

كما تنص المادة 213 من ق.ض.غ.م على: "إن الأوعية الحاوية للكحول المرسل من معامل التقطير الكابطة أو المتجولة يجب أن تكون حاملة لأوراق أو بطاقات تشير إلى اسم موطن المرسل إليه ونوع السائل وكميته (الحجم، الدرجة، الكحول الصافي) وساعة الرفع وأجل النقل"<sup>4</sup>. وبالرجوع إلى نص المادة 15 من قانون العقوبات نجدها تنص على الأشياء التي لا تكون غير قابلة للمصادرة:

<sup>1</sup> - المادة 15 من قانون العقوبات، المرجع السابق.

<sup>2</sup> - المادة 525 من قانون الضرائب غير المباشرة، المرجع السابق.

<sup>3</sup> - المادة 531، من قانون الضرائب غير المباشرة، المرجع السابق.

<sup>4</sup> - المادة 213، من القانون نفسه، المرجع السابق.

- 1- محل السكن اللازم لإيواء الزوج وأولاد المحكوم عليه إن كانوا يشغلونه فعلا، عند معاينة المخالفة وعلى شرط أن لا يكون هذا المحل مكتسبا عن طريق غير مشروع.
- 2- الأموال المشار إليها في الفقرات رقم 2 و 3 و 4 و 5 و 7 و 8 من المادة 378 من قانون الإجراءات المدنية.
- 3- المداخل الضرورية لمعيشة الزوج وأولاد المحكوم عليه و كذلك الأصول الذين يعيشون تحت كفالته<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني

#### العقوبات الجزائية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

تشير القوانين الجبائية إلى العقوبات الجبائية بالإضافة إلى العقوبات الجزائية إلا أنها كثيرا ما ترجع هذه القوانين إلى نصوص قانون العقوبات في توقيع الجزاء. وتتفرع العقوبات الجزائية إلى عقوبات أصلية (أولا) تحتوي على عقوبات سالبة للحرية وغرامات مالية، وعقوبات تكميلية (ثانيا) تتمثل في الجزاءات السالبة للحقوق.

#### أولا: العقوبات الأصلية

يمكن للإدارة الجبائية أن تباشر متابعات جزائية ضد المكلف الذي تملص أو حاول التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفيته كليا أو جزئيا، بما يأتي:

- غرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج، عندما لا يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج.
- الحبس من شهرين إلى ستة أشهر وغرامة مالية من 100.000 دج إلى 5000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 1.000.000 دج، ولا يتجاوز 5.000.000 دج.

<sup>1</sup>-المادة 15 من قانون العقوبات، المرجع السابق.

- 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 5 سنوات إلى 10 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<sup>1</sup>.  
وتعاقب المادة 532 من ق.ض.غ.م كل من يستخدم طرق احتيالية للتملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو التصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها، وذلك بغرامة من 50.000 دج إلى 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<sup>2</sup>.

وعلى هذا النحو فإن الغرامة المطبقة تتراوح بين 5.000 دج إلى 20.000 دج وسجن من عام إلى خمسة أعوام أو بإحدى هاتين العقوبتين طبق لما جاء في نص المادة 119 من قانون التسجيل، وما بجدر الإشارة إليه أن هذه العقوبة لا تطبق في حالة الإخفاء إلا إذا كان يتجاوز (10/1) المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 1.000 دج<sup>3</sup>.

نلاحظ أن هذه الجزاءات تطبقها لا يقتصر فقط على الفاعل الأصلي وإنما يمتد إلى الشريك، وتعريف شركاء مرتكبي الجرائم والجنح المحددة بموجب المادة 42 من قانون العقوبات، يطبق على شركاء مرتكبي المخالفات المشار إليهم في الفقرة السابقة، ويعتبر على الخصوص كشركاء الأشخاص:

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

<sup>1</sup>-المادة 303 من الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المعدلة بموجب المادتين: 28 من قانون المالية لسنة 2003،  
والمادة 13 من قانون المالية لسنة 2012، المرجع السابق.

<sup>2</sup>-المادة 532، من قانون الضرائب غير المباشرة، المرجع السابق.

<sup>3</sup>-المادة 119 من، قانون التسجيل، المرجع السابق.

- الذين قبضوا باسمهم قسائم يملكها الغير<sup>1</sup>.

و تطبق على شركاء مرتكبي المخالفات الجبائية نفس العقوبات المطبقة على مرتكبيها وذلك تطبيقا للمادة 1/35 من ق.ط ، والمادتين 126 و 128 من ق.ر.ر.أ، والمواد 542 و 544 و 3/303 مع مراعاة أحكام المادة 306 من ق.ض.غ.م.ر.م. والتي تنص على:

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

-1.000 دج، عن المخالفة الأولى المثبتة.

-2.000 دج، عن المخالفة الثانية.

-3.000 دج، عن المخالفة الثالثة وهكذا دواليك بإضافة 1.000 دج إلى مبلغ الغرامة عن كل مخالفة جديدة دون أن تستوجب ذلك التمييز فيما إذا ارتكبت المخالفات لدى مكلف واحد بالضريبة أو لدى عدة مكلفين أما بالتعاقب وإما بالتوازن...."<sup>2</sup>

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، والعزل من الوظيفة، وغلق المؤسسة... الخ<sup>3</sup>.

### ثانيا: العقوبات التكميلية

يقصد بها تلك الجزاءات السالبة للحقوق وذلك في حالة ارتكاب مخالفات للأحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب، ويتم اللجوء إليها خاصة في حالة العود بالنسبة لفئة من فئات المهن الحرة الذين منحوا صلاحيات واسعة بسبب المهنة التي يمارسونها، وهذا بهدف حماية الخزينة العمومية والاقتصاد الوطني من المناورات التدليسية التي تؤدي إلى التهرب الضريبي،

<sup>1</sup>-المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المرجع سابق.

<sup>2</sup>-المادة 306، من القانون نفسه.

<sup>3</sup>-المادة 303، المرجع السابق.

والتي تقوم بتسهيلها هذه الفئة ومساعدة المكلفين بذلك، مخلين بواجباتهم وبالثقة التي منحت لهم بموجب مهنتهم<sup>1</sup>.

وتتمثل العقوبات التكميلية أساسا في: تحديد الإقامة، المنع من الإقامة، الحرمان من مباشرة بعض الحقوق، لمصادرة الجزئية للأموال، حل الشخص الاعتباري<sup>2</sup>، نشر الحكم وتعليقه، وقد أجمعت كل النصوص الضريبية على أنه بإمكان المحكمة أن تأمر بنشر الحكم كاملا أو مستخرجا منه في الجرائد التي تعينها وتعليقه في الأماكن التي تحددها وذلك على نفقة المحكوم عليه<sup>3</sup>. وتكون هذه العقوبة إلزامية في حالة العود<sup>4</sup>.

كما نص قانون الضرائب غير المباشرة في مادته 544 بخصوص رجال الأعمال والخبراء والمحاسبين على انه في حالة العود أو تعدد الجرائم المثبتة بحكم واحد أو بعدة أحكام تطبق عليهم بقوة القانون عقوبات منع مزاوله مهن رجال الأعمال أو مستشار جبائي أو خبير أو محاسب ولو بصفة مسير أو مستخدم، وتطبق عليهم أيضا عند الاقتضاء عقوبة غلق المؤسسة<sup>5</sup>.

مصادرة الأشياء موضوع الغش ووسائل التزوير، وقد انفرد بهذا الحكم قانون الضرائب غير المباشرة في المادة 525 منه، وكذلك الأواني غير المصرح بها المستعملة في عمليات الصنع أو الحيازة وكذلك العربات أو الوسائل الأخرى المستعملة في نقل الأشياء المحجوزة<sup>6</sup>.  
- غلق المؤسسة أو المحل مؤقتا<sup>7</sup>.

<sup>1</sup>-طورش بتاتة، المرجع السابق، ص ص 165-166.

<sup>2</sup>-عوادي مصطفى، رجال ناصر، المرجع السابق، ص 38.

<sup>3</sup>-راجع المواد: 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والمادة 550 من قانون الضرائب غير المباشرة، والمادة 120 من قانون التسجيل.

<sup>4</sup>- راجع المادة 3/303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والمادة 546 من قانون الضرائب غير المباشرة، والمادة 120 من قانون التسجيل، المرجع السابق.

<sup>5</sup>-المادة 544 من قانون الضرائب غير المباشرة، المرجع السابق.

<sup>6</sup>-المادة 525، من قانون الضرائب غير المباشرة، المرجع السابق.

<sup>7</sup>-المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

## المطلب الثاني

## العقوبات التهديدية والمهنية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

أقر المشرع الجزائري من أجل ردع التهرب الضريبي إلى جانب العقوبات الجبائية والجزائية، عقوبات أخرى تتمثل في عقوبات مالية تستخدمها الإدارة للضغط على المكلفين بالضريبة من أجل الإلتزام بواجباتهم الضريبية وهو ما يعرف بالعقوبات التهديدية ( الفرع الأول )، ونجد أيضا عقوبات تمس نشاط المكلف، وذلك بمنعه من مزاوله المهنة... الخ وهو ما يعرف بالعقوبات المهنية (الفرع الثاني).

## الفرع الأول

## العقوبات التهديدية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

نصت النصوص الجبائية على العقوبات التهديدية تحت إسم التلجئة المالية، وتعتبر وسيلة ضغط على المكلفين بالضريبة وإجباره على تنفيذ التزاماته من طرف الإدارة الجبائية، وهي عبارة عن مبلغ مالي يدفعه المكلف بالضريبة عن كل يوم تأخير عن أداء التزاماته الضريبية<sup>1</sup>. يتعين على كل شخص أو شركة ترفض منح حق الاطلاع على الدفاتر والمستندات التي يتعين عليها تقديمها وفقا للتشريع، أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها، بغرامة جبائية يتراوح مبلغها 5.000 دج إلى 50.000 دج، وهذا ما جاءت به نص المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية<sup>2</sup>.

"يترتب على هذه المخالفة، زيادة على ذلك تطبيق تلجئة مالية قدرها 100 دج، كحد أدنى عن كل يوم تأخير تبدأ سريانها من تاريخ المحضر المحرر لإثبات الرفض وينتهي يوم وجود عبارة مكتوبة من قبل العون المؤهل على احد دفاتر المعني، تثبت بأن الإدارة الجبائية قد تمكنت من الحصول على حق الإطلاع على الوثائق.

يتم النطق بالغرامة والتلجئة المالية من طرف المحكمة الإدارية المختصة إقليميا التي تثبت في القضايا المستعجلة، بناء على عريضة يقدمها مدير الضرائب بالولاية بدون مصاريف، تبلغ

<sup>1</sup> -بن صفي الدين أحلام، المرجع السابق، ص 80.

<sup>2</sup> -المادة 162 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.



نسخة من العريضة للأطراف من طرف كتابة ضبط المحكمة الإدارية، ويقوم قابض الضرائب بتحصيل الغرامة والتلجنة المالية<sup>1</sup>.

وتنص كذلك المادة 538 من قانون الضرائب غير المباشرة على: « أن كل شخص أو شركة ترفض تقديم وثائق يتوجب عليها تنظيم أو إتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها، تعاقب بغرامة جبائية من 1.000 دج إلى 10.000 دج، ويترتب على هذه المخالفة تطبيق إكراه مالي أو تلجنة مالية قدرها 50 دج على الأقل عن كل يوم تأخير يبتدئ من تاريخ المحضر المحرر من اجل إثبات الرفض، وينتهي في اليوم الذي يثبت فيه بيان مكتوب من قبل عون مؤهل في احد دفاتر المعني بأن الإدارة قد مكنت من الحصول على الوثائق المقررة»<sup>2</sup>.

ونلاحظ أن المشرع الجزائري في المادة 63 من قانون الإجراءات الجبائية قد حدد مبلغ التلجنة المالية ب 100 دج، أما في المادة 538 من قانون الضرائب غير المباشرة فقد حددها بمبلغ 50 دج، وبالتالي نستنتج أن المشرع قد أغفل في إلغاء نص المادة 538 من قانون الضرائب غير المباشرة ونقل أحكامها إلى قانون الإجراءات الجبائية، كما فعل بالنسبة للممدتين: 123 من قانون الرسم على رقم الأعمال، والمادة 40 من قانون الطابع، لذلك فإن النص الواجب التطبيق هي أحكام المادة 63 من قانون الإجراءات الجبائية<sup>3</sup>.

يشترط لفرض الغرامة التهديدية توفر عنصرين هما<sup>4</sup>:

- أن يكون التنفيذ عينيا مزال ممكنا، أي لا يكون التنفيذ العيني مستحيلا نتيجة لقوة قاهرة أو بسبب أجنبي، أي لا حاجة لطلب الحكم بالغرامة التهديدية، أما إذا كان بسبب عدم إمكانية التنفيذ العيني هو إتلاف الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها من قبل المكلف أو بعلمه فهذا لا يوقف التنفيذ.

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

<sup>2</sup>-المادة 538 من قانون الضرائب غير المباشرة، المرجع السابق.

<sup>3</sup>-طورش بتاتة، المرجع السابق، ص 181.

<sup>4</sup>-تقلا عن: بن صفي الدين أحلام، المرجع السابق، ص 81.

- أن يكون التنفيذ غير ممكن أو غير ملائم إلا إذا قام به المكلف شخصيا، أي يكون الإمتناع عن تسليم الوثائق والمستندات وعدم تمكين الإدارة من الاطلاع عليها منه شخصيا.

لم يرق المشرع الجزائري بتوضيح كيفية حساب الغرامة التهديدية أو بما يسمى التلجنة المالية، بل حدد فقط يوم بداية احتسابها بحيث تثبت بداية الحساب من يوم الامتناع عن تقديم الوثائق والمستندات بمحضر أعوان الضرائب المكلفين بذلك، وينتهي بوضع الأعوان في سجلات ومستندات المكلف بالضريبة عبارة "تبين أن الإدارة قد تمكنت من الحصول أو الإطلاع عليها"<sup>1</sup>.

تتولى تطبيق الغرامة التهديدية حسب المادة 63 من قانون الإجراءات الجبائية المحكمة الإدارية المختصة إقليميا التي تثبت في القضايا الإستعجالية على أساس عريضة يقدمها المدير الولائي للطرفين<sup>2</sup>.

ولكن عند الاعتماد على نص المادة 63 حرفيا، نلاحظ أنه لا يوجد هناك محاكم إدارية مستقلة بل توجد غرف إدارية مستقلة على مستوى المجالس القضائية التي تختص بالبت في القضايا الإستعجالية وكذا القضايا الإدارية، وبالتالي فإن طريقة حساب الغرامة التهديدية يبقى غامضا في حالة إذا لم يستجيب المكلف بالضريبة لمنح الإدارة حق الاطلاع على الوثائق<sup>3</sup>.

وكنتيجة لذلك فإن الغرامة التهديدية ذات طابع مدني ما دام أن النطق بها يكون من طرف الجهة القضائية، بحيث أنه يتم تحصيلها من طرف قابض الضرائب المختص بمجرد تبليغ كتابة ضبط المحكمة الإدارية العريضة للأطراف المعنية والسلطة التقديرية تكون للقاضي، وهذا ما جاء في نص المادة 471 من قانون الإجراءات المدنية<sup>4</sup>.

وبالتالي فإن الغرامة التهديدية لا يمكن أن تبدأ بالسريان إلا من يوم حيازة الحكم على القوة التنفيذية، وهذا انطلاقا من أنه لا يمكن التنفيذ المالي على المكلف لحمله على تنفيذ حكم في حين هذا الأخير لا يقبل التنفيذ، وفي حالة إصرار المكلف الصادر في حقه حكم في حقه على رفضه، ترجع إدارة الضرائب إلى محكمة الموضوع مهما كانت الجهة التي قضت بالغرامة التهديدية

<sup>1</sup>-بن صفي الدين أحلام، المرجع السابق، ص 80.

<sup>2</sup>-الماد 63 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

<sup>3</sup>-طورش بتاتة، المرجع السابق، ص 183.

<sup>4</sup>-المادة 471 من نفس القانون.

للمطالبة بتصفيته عن طريق تحويلها إلى تعويض عن الضرر الذي يمكن أن يكون قد لحق الدائن نتيجة عدم التنفيذ<sup>1</sup>.

وقد نصت المادة 175 من القانون المدني على أنه: «إذا تم التنفيذ العيني أو أصر المدين على رفض التنفيذ حدد القاضي مقدار التعويض الذي يلزم به المدين مراعيًا في ذلك الضرر الذي أصاب الدائن والعت الذي بدا من المدين»<sup>2</sup>.

### الفرع الثاني

#### العقوبات المهنية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

وقع المشرع الجزائري بالإضافة إلى العقوبات التهديدية عقوبات مهنية على مرتكبي جريمة التهرب الضريبي، وهي ذات طابع خاص منصوص عليها في قانون المالية لسنة 1997، والتي يهدف من ورائها حماية حقوق الخزينة العامة وردع المكلفين للقيام بالتزاماتهم الضريبية. والعقوبات المهنية تشمل ما يلي:

#### أولاً: الغلق المؤقت لمقر النشاط المكلف بالضريبة

ويقصد به غلق المحل المهني التابع للمكلف بالضريبة، وتعتبر عقوبة تلجأ إليها إدارة الضرائب بعد استيفاء كل المحاولات الودية لتحصيل الضريبة، والهدف من هذه العقوبة هو إجبار المكلف على تسديد دينه للخزينة العامة.

وينجم عادة عن تصرف المكلف أنه لا يقوم من دفع الدين الواقع عليه، أو لا يقوم بكتابة سجلات الإستهقاق يوافق عليها قابض الضرائب صراحة، فيتخذ القرار ضده وفي أجل 10 أيام ابتداء من تاريخ التبليغ. يقوم العون والمحضر القضائي بتنفيذ قرار التبليغ<sup>3</sup>.

وطبقاً للفقرة 1 من المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية، فإنه يتخذ قرار الغلق من طرف المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى ومدير الضرائب بالولاية، كل حسب مجال إختصاصه،

<sup>1</sup>-نقلا عن: طورش بتاتة، المرجع السابق، ص 182.

<sup>2</sup>-المادة 175 من الأمر رقم 75-58، المؤرخ في 26 سبتمبر سنة 1975، يتضمن القانون المدني، المعدل والمتمم.

<sup>3</sup>- المادة 3/146، من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق، معدلة بموجب المادة 39 من قانون رقم 05-16،

مؤرخ في 31 ديسمبر سنة 2005، يتضمن قانون المالية لسنة 2006، ج ر عدد 85، الصادر في 31 ديسمبر سنة 2005.

بناء على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع ولا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق ستة أشهر ويبلغ قرار الغلق من طرف عون بالمتابعة الموكل قانونا أو المحضر القضائي<sup>1</sup>.

ويمكن للمكلف بالضريبة المعني بإجراء الغلق المؤقت أن يطعن في القرار، من أجل رفع اليد بموجب عريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليميا، الذي يفصل في القضية كما هو الحال في الإستعجالي، بعد سماع الإدارة الجبائية واستدعائها قانونا، لا يوقف الطعن بتنفيذ قرار الغلق المؤقت. وهذا ما جاء به المشرع الجزائري في الفقرة 4 من نفس المادة<sup>2</sup>.

ويخضع تنفيذ المتابعات عن طريق البيع للرخصة التي تمنح لقاibus الضرائب من طرف الوالي أو أي سلطة أخرى تقوم مقامه، وهذا بعد أخذ رأي المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية<sup>3</sup>.

وفي حالة عدم الحصول على ترخيص من الوالي في أجل 30 يوما من تاريخ إرسال الطلب إلى الوالي أو إلى السلطة التي تقوم مقامه، يمكن للمدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية حسب الحالة، أن يرخص قانونا لقاibus الضرائب المباشر للمتابعات بالشروع في البيع غير أنه إذا تعلق الأمر بمواد وسلع أخرى قابلة للتعفن أو للتحلل أو تشكل خطرا على الجوار، يمكن الشروع في البيع المستعجل بناء على ترخيص من المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية، كل حسب مجال إختصاصه<sup>4</sup>.

#### ثانيا: التسجيل في بطاقة معلوماتية

يتم وضع بطاقة معلوماتية وطنية خاصة بالمكلفين المتهربين المخالفين للتشريع الجبائي، والجمروكي، وهذا ما أوجبه التعليمات بين الوزارات رقم 127 بتاريخ 1997/07/27<sup>5</sup>. تقوم المديرية العامة للضرائب بانجاز هذه البطاقة والإشراف عليها، وتتضمن هذه الأخيرة جميع المعلومات

<sup>1</sup> - المادة 1/146 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

<sup>2</sup> - المادة 4/146، من القانون نفسه.

<sup>3</sup> - المادة 5/146، من القانون نفسه.

<sup>4</sup> - المادة 6/146، من القانون نفسه.

<sup>5</sup> - طورشي ابراهيم، المرجع السابق، ص 40.

المتعلقة بالمتهربين من دفع الضريبة، بحيث أنها تحتوي على: الإسم واللقب، عنوان المتهربين، رقم التسجيل الجبائي، نوع المخالفة، تاريخ المخالفة، نوع العقوبة، الديون الضريبية ..... الخ<sup>1</sup>.  
 يكون طلب تسجيل المتهربين الجدد ضريبيا عن طريق استمارة، وهذه الإستمارة تقدم فيها كل المعلومات المتحصل عليها الخاصة بالمتهربين من طرف إدارة الضرائب، الجمارك والتجارة، وترسل إلى مديرية التنظيم والإعلام الآلي على مستوى المديرية العامة للضرائب<sup>2</sup>  
 ويجب تسجيل المكلفين ضريبيا وتبليغهم من أجل تسوية وضعيتهم إزاء الخزينة العمومية، وفي حالة تسوية الوضعية يمكن للمكلف طلب إلغاء تسجيله من البطاقة، إلا أن الإلغاء لا يكون إلا بعد مرور سنتين من تسوية الوضعية بطلب من إحدى الإدارات الثلاث التي سبق وأن ذكرناها<sup>3</sup>.

وفي الأخير وعلى حسب رأينا، فنحن نرى أن هذه البطاقة تساعد في متابعة المتهربين ضريبيا، لأن تسجيل المكلفين المتملصين من دفع الضريبة وعدم أداء التزاماتهم الضرورية في هذه البطاقة يسهل من عملية الرقابة، ويمكن للإدارات مراقبتهم بصفة مستمرة ا يزرع الخوف لدى المتهربين ويحاولون عدم ارتكاب هذه الجريمة، أو على الأقل أن ينقصو منها.  
 ثالثا: إقصاء المكلفين بالضريبة من المشاركة في الصفقات العمومية.

أقر المشرع الجزائري على إقصاء المكلفين بالضريبة من المشاركة في الصفقات العمومية وذلك في المادة 75 من المرسوم الرئاسي 15-275 الذي يتضمن تنظيم الصفقات العمومية.بحيث أنها تنص على:

« يقصى بشكل مؤقت أو نهائي، من المشاركة في الصفقات العمومية المتعاملون الإقتصاديون:  
 -الذين لا يستوفون واجباتهم.

-المسلحون في البطاقة الوطنية لمرتكبي الغش و مرتكبي المخالفة الخطيرة للتشريع والتنظيم

<sup>1</sup>- طورش بتاتة، المرجع السابق، ص 186.

<sup>2</sup>- طورش بتاتة، المرجع نفسه، نفس الصفحة.

<sup>3</sup>- طورشي ابراهيم، المرجع السابق، ص 40.

في مجال الجبائية والجمارك والتجارة»<sup>1</sup>.

رابعاً: سحب التوطين المصرفي

تخص شهادة التوطين المصرفي المكلفين بالضريبة الذين يقومون بعمليات الاستيراد، وهي عبارة عن رخصة تقدمها البنوك الوطنية للمتعاملين لهم، وذلك بهدف السماح لهم للقيام بعمليات الإستيراد<sup>2</sup>.

نجد أن المشرع الجزائري عمل على مكافحة التهرب الضريبي بحيث أنه أقر بموجب الأمر رقم 05-05 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005 رسم خاص للتوطين المصرفي والذي يتم تطبيقه على عمليات الإستيراد بحيث أنه تنص المادة 2 منه على:

« فكل طلب يخضع بفتح ملف توطين مصرفي خاص بعمليات الإستيراد يخضع لتسديد رسم مقداره 10.000 دج.

ويسدد هذا الرسم لدى قابض الضرائب ويترتب عنه منح شهادة وتسليم إيصال عن ذلك، وتحدد كيفية تطبيق عن طريق التنظيم»<sup>3</sup>.

ومن خلال هذا جاءت التعلية الوزارية رقم 04 بتاريخ 2005/08/10 المتعلقة برسم التوطين المصرفي وحددت لنا كيفية تطبيق هذا الرسم بالإضافة إلى طريقة سحب التوطين المصرفي، ويلتزم قابض الضرائب قبل تسليم هذه البطاقة إلى المستوردين أن يقوم بالتحقيقات اللازمة، وعندما ينتهي من هذه التحقيقات وتبين في عملية التحقيق أن المكلف لم يقم ب:

- واجباته والتزاماته الضريبية اتجاه الخزينة العمومية.

- أو أنه مسجل في البطاقة الخاصة بالمتهربين أو المستوردين غير المعروف نشاطهم<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - المادة 75 من المرسوم الرئاسي 15-275، المتضمن تنظيم الصفقات العمومية و تفويضات المرفق العام، المؤرخ في 16 سبتمبر 2015، الصادر في 31 ديسمبر 2005.

<sup>2</sup> - بن صفي الدين أحلام، المرجع السابق، ص 83.

<sup>3</sup> - المادة 2 من الأمر رقم 05-05، المؤرخ في 2005/07/25، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005، ج ر عدد 52 لسنة 2005، الصادر في 26 يوليو سنة 2005.

<sup>4</sup> - بن صفي الدين أحلام، المرجع السابق، ص 83-84.

فيرفض قابض الضرائب الطلب مع توضيح هذا الرفض والطلب مع المكلف تسوية وضعيته الجبائية ففي هذه الحالة فإن إدارة الضرائب تطلب من البنوك سحب الوثيقة التي تمنح المستوردين حتى تتم تسوية وضعيتهم الجبائية تجاه الخزينة العمومية<sup>1</sup>.

#### خامسا: المنع من مزاولة النشاط التجاري

يمنع المكلف من مزاولة النشاط التجاري في حالة العود أو تعدد الجرائم المثبتة بواسطة حكم أو عدة أحكام، وبالتالي فإن العقوبة المقررة تؤدي بحكم القانون إلى المنع من مزاولة المهنة لكل من رجال الأعمال، الخبير الجبائي أو المحاسب، ولكل من له الصفة، حتى إذا كان بصفة مسير أو مستخدم وعند الإقتضاء غلق المؤسسة<sup>2</sup>.

ويتم كذلك منع الأشخاص من ممارسة هذه المهنة الذين تم إدانتهم بتهمة الغش الضريبي، وهذا ماجاء في المادة 29 من القانون المالية لسنة 2004 بحيث أنها تنص على: «دون المساس بالأحكام الواردة في نصوص بتهمة الغش الجبائي، من ممارسة النشاط التجاري، حسب مفهوم القانون رقم 90-12 المؤرخ في 18 غشت سنة 1990 والمتعلق بالسجل التجاري، المعدل والمتمم»<sup>3</sup>.

<sup>1</sup>-طورش بناتة، المرجع السابق، ص 188.

<sup>2</sup>-أنظر المواد:

- المادة 544 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المرجع السابق.

- المادة 306 من قانون الضرائب غير المباشرة و الرسوم المماثلة، المرجع السابق.

- المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المرجع السابق.

<sup>3</sup>-المادة 29 من قانون رقم 03-22، المؤرخ في 28 ديسمبر سنة 2003، المتضمن قانون المالية لسنة 2004، ج ر

عدد 85، الصادر في 29 ديسمبر سنة 2003.

## خاتمة

تعود أهم التحديات التي تواجه السياسة الضريبية في الجزائر إلى عدة أسباب تساهم في التملص من دفع الضريبة سواء كلياً أو جزئياً، وعدم خضوع المكلفين للإلتزامات الضريبية الواقعة على عاتقهم، باللجوء إلى عدة طرق وأساليب يترتب عنها أثاراً سلبية تمس مختلف الجوانب (سياسية، إجتماعية، إقتصادية).

لم تساهم الآليات المتخذة و الجزاءات المفروضة على المتملصين من الضريبة بصفة كلية في محاربة هذه الظاهرة بل تمكنت فقط من تصدي بعض القضايا بإعتبار أن الرقابة الجبائية والتحقيق المحاسبي من أدوات حماية الأموال العامة والتحصيل الضريبي.

يترتب عن سوء التنسيق بين الإدارات في إطار تبادل المعلومات سواء كانت وطنية أو دولية وصعوبة الإجراءات الرقابية والتغيير المستمر للقوانين والتشريعات الجبائية وإحتواءها على ثغرات قانونية صعوبة أداء الأعوان الجبائين لمهامهم.

بالرغم من كل الجهود التي بذلتها الدولة الجزائرية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي سواء على الصعيد الداخلي أو على الصعيد الدولي، إلا أنها لا زالت منتشرة في أوساط المجتمع الجزائري؛ لذلك نقوم بإقتراح بعض من التوصيات لعلها ستساهم في التقليل من أثارها :

- تشجيع الباحث العلمي في مجال التهرب الضريبي بمساعدته من طرف إدارة الضرائب وإعطائها له إحصائيات حول عدد المتهربين من الضريبة ولا يجب التحجج بالسر المهني.

- الإستفادة من التشريعات والتجارب السابقة للدولة في التعامل مع المتهربين من الضريبة.

- محاربة ظاهرة الفساد الإداري قبل التوجه لظاهرة التهرب.

- ضرورة معرفة الأسباب الحقيقية التي أدت بالمكلف لتهربه من دفع الضريبة ومعالجة هذه الأسباب عن طريق الإحتكاك المباشر بالمكلفين بها.

- إجبار المكلفين على مسك دفاتر منتظمة ومراقبتها في كل وقت، وكذا التعامل بالفاتورة لتسهيل عملية المراقبة.



- التنسيق بين مختلف الهيئات والإدارات من أجل تبادل المعلومات سواء كانت هذه الهيئات وطنية أو دولية.
- تبسيط الإجراءات الرقابية وإضفاء نوع من الإستقرار على القوانين والنشريات الجبائية لتفادي الثغرات، بالإضافة إلى تكثيف الإمكانيات البشرية لمجابهة هذه الجريمة.
- اختصاص كل فرقة من فرق الرقابة بمراقبة إنتاج أو منتج معين.
- نشر التقارير الدورية والسنوية عن مجموع الإيرادات الضريبية وأوجه انفاقها وبدلك يمكن للمجتمع من الإطلاع عليها وبالتالي تحفيزه لعدم التهرب من دفع الضريبة.
- تأكيد الحضور الدائم للإدارة في الميدان عن طريق التدخلات المستمرة وعمليات التحقيق المتكررة للكشف عن الممارسات المعلنة والكشف عن مصادر العائدات وذلك بنشر أعوانها في كل أنحاء البلديات والدوائر قصد الإحصاء...الخ.
- منح العامة صلاحية تحريك الدعوى العمومية لجريمة التهرب الضريبي دون اشتراط تقديم شكوى من إدارة الضرائب.
- تشديد العقوبات على الأعوان المتواطئين في التهرب الضريبي.

## قائمة المراجع

أولاً- باللغة العربية:

1 / الكتب:

- 1- أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، د.ط، دار النهضة العربية، القاهرة، 1990.
- 2- الشراقوي عبد الحكيم مصطفى، التهرب الضريبي والإقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2006.
- 3- الشوابكة سالم محمد، المالية العامة والتشريعات الضريبية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2015.
- 4- العقيلي ابراهيم سالم، الرقابة القضائية على قرارات مقدري الضريبة على الدخل وفعالية عقوبات الجرائم الضريبية، (دراسة مقارنة)، دار فنديل للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
- 5- العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، ط 3، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر، 2008.
- 6- المهاني محمد خالد، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، دط، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2010.
- 7- برحمانى محفوظ، الضريبة العقارية (دراسة في القانون الجزائري والتشريعات المقارنة)، دط، دار الجامعة الجديدة، الجزائر، 2009.
- 8- بوسقيعة أحسن، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، (الجرائم ضد الأشخاص، الجرائم ضد الأموال، بعض الجرائم الخاصة)، الجزء الأول، الطبعة 18، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2015.
- 9- حسن الجندي، القانون الجنائي الضريبي، الجزء الأول، دار النهضة العربية، 2006.
- 10- خلاصي رضا، شذرات النظرية الجبائية، دط، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2014.
- 11- سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاد الدول النامية، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2008.

- 12-سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، د ط ، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2009.
- 13- عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دط، دار المعارف الإسكندرية، دون سنة.
- 14- عبد الأمير شمس الدين، الضرائب أساسها العلمية وتطبيقاتها العملية (دراسة مقارنة)، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، بيروت، 1987.
- 15- عطوي فوزي، المالية العامة، النظم الضريبية وموازنة الدولة، د.ط، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2003.
- 16- عوادي مصطفى، رجال ناصر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مكتبة بن موسى السعيد، الجزائر، 2011.
- 17- قدي عبد المجيد، دراسات في علم الضرائب، دار جرير، عمان، 2001.
- 18- كردودي سهام، الرقابة الجبائية بين النظرية و التطبيق، د ط، دار المفيد لنشر و التوزيع، الجزائر، 2001.
- 19- كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، د.ط، دار هومة للطباعة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2014.
- 20- محرز محمد عباس، إقتصاديات المالية العامة (النفقات العامة، الإيرادات العامة، الميزانية العامة للدولة)، الطبعة 5، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2012.
- 21- محمد طاقة، هدى العزاوي، إقتصاديات المالية العامة، الطبعة 2، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2010.
- 22- منصور رحمانى، القانون الجنائي للمال و الأعمال، الجزء الأول، دار العلوم والنشر و التوزيع، الجزائر، 2012.
- 23- ميثم صاحب عجام، علي محمود مسعود، المالية العامة بين النظرية والتطبيق، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان، 2015 .

## II / الرسائل والمذكرات الجامعية

### أ/ الرسائل الجامعية

-سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي (دراسة حالة مديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات ، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية وعلوم التسيير، تخصص: محاسبة، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015.

### ب/ المذكرات الجامعية

#### 1/ مذكرات الماجستير

- 1- البريم محمد نور الدين، حوكمة الشركات ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، دراسة ميدانية على الدوائر الضريبية في غزة، قدمت هذه المذكرة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، 2016.
- 2-بدري جمال، عملية الرقابة الجبائية على الغش والتهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، فرع: إدارة ومالية، جامعة الجزائر رقم 1، 2009.
- 3- بن صفي الدين أحلام، الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق، مدرسة دكتوراه الدولة والمؤسسات العمومية، جامعة الجزائر رقم 1، 2014.
- 4- بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية واثارها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم الإقتصاد، تخصص: نقود مالية وبنوك، جامعة تلمسان، 2011.
- 5- رحال ناصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (حالة ولاية الوادي)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية، تخصص: تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، كلية العلوم الإقتصادية و التسيير، قسم العلوم الإقتصادية، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، 2007.

6- زروقي نجيب، جريمة التملص الضريبي وآليات مكافحتها في التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية، تخصص: العلوم الجنائية، جامعة الحاج لخضر، 2013.

7- طورش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، قسم: القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة 1، 2014.

8- قتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبي-حالة الجزائر من- 2003 إلى 2008-، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص: مالية ومحاسبة، معهد العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة يحيى فارس بالمدينة، 2009.

9- لابد لرزق، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الإقتصاد الرسمي في الجزائر،(دراسة حالة ولاية تيارت)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية، تخصص: تسيير المالية العامة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2018.

10- علام ليلة، آليات مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع: القانون الدولي للأعمال، جامعة مولود معمري تيزي وزو، 2016.

11- ونادي رشيد، دور الرقابة في مكافحة الغش(حالة الجزائر)، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم، فرع: التخطيط، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002.

## 2/ مذكرات الماستر

1- غزة مبروك، فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من التهرب الضريبي،"دراسة حالة مديرية الضرائب-بسكرة-"، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص: فحص محاسبي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016.

2- غضبان مريم، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي(دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية البويرة، مذكرة لنيل شهادة الماستر مالية ومحاسبية، تخصص: محاسبة و تدقيق، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند الحاج، البويرة، 2015.

3- غوفي خالد، أثر التهرب الضريبي على مداخيل الخزينة العمومية، دراسة حالة مديرية الضرائب-بسكرة-، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص: مالية ومحاسبة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014.

4- طورشي ابراهيم، التهرب الضريبي و آليات مكافحته، مذكرة لنيل شهادة ماستر في الحقوق، تخصص القانون العام للأعمال ، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة قصدي مراح، ورقلة، 2015.

5- قحموش محمد خليل، دور التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في الحد من التهرب الضريبي،(دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة خلال الفترة 2009-2012)، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016.

6- قرموش ليندة، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص: قانون جنائي، كلي الحقوق والعلوم السياسية،جامعة محمد خضير، بسكرة، 2004.

7- معاشو مليكة، آليات مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص: قانون جنائي وعلوم جنائية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة طاهر مولاي، سعيدة، 2016.

8- هلايلي عبد الغفور، آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص:قانون إداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016.

### III/ المقالات

1- الخطيب خالد، «التهرب الضريبي»، مجلة جامعة دمشق، المجلد 16 ، العدد 2 لسنة 2000، ص ص (158-186).

- 2- براهيمى سمىة، بلعايش مىادة، «مساومة المراجعة الجبائىة فى مكافحة الغش والتهرب الضرىبى لتفعىل مبادئ حوكمة الشركات»، مجلة بحوث اقتصاءىة عربىة، العءءان 67،68 لسنة 2014، ءامعة محمد ءىضر بسكرة، ص ص(228-245).
- 3- بكرى عبء الرءمان، «ءور مفتح الضرائب فى الءء من ظاهرة التهرب الضرىبى» (ءراسة ءالة الءزائر)»، مجلة ءراساء جبائىة، المءء 04، العءء 2 لسنة 2016، ءامعة لمسىلة، ص ص (07-36).
- 4- بلواضء ءىلالى، سعىءى ءى، «فعالىة الرقابة الضرىبىة فى مكافحة التهرب الضرىبى، ءراسة ءالة مءىرىة الضرائب لولاية المسىلة ءلال الفءرة الممءة 2007-2012»، مجلة العلوم الإقتصاءىة والءسىبر والءلوم ءءارىة، العءء 12 لسنة 2014، ص ص (27-43).
- 5- بوشىءى عائشة، بوشىءى فاطمة، «أسباب التهرب الضرىبى وأءره على الءزىنة العامة فى الءزائر»، مجلة ءراساء جبائىة، المءء 03، العءء 3 لسنة 2016، ءامعة البلىءة 2 لونسى على، ص ص (147-173).
- 6- ءبو زهرة، «التهرب الضرىبى ءءولى»، مجلة ءامعة ءمشق للعلوم الإقتصاءىة والقانونىة، المءء 03، العءء 27 لسنة 2011، ءامعة ءمشق، ص ص (417-439).
- 7- ءنىش أءمء، «الرقابة كآلىة لترشىء الإنفاق الضرىبى و الءء من التهرب»، مجلة ءراساء جبائىة، المءء 05، العءء 5 لسنة 2016، ص ص (163-186).
- 8- مءءاوى عبء القاءر، «الآلىاء القانونىة والإءفاقىة لمكافحة التهرب الضرىبى ءءولى»، مجلة ءفاآر السىاسة والقانون، العءء 12 لسنة 2015، ص ص (1-10).
- 9- ملىكاوى مولوء، «الإنفاق الضرىبى فى الءزائر و إشكالىة التهرب الضرىبى» ءراسة ءءلىلىة ءققىمىة، مجلة ءراساء جبائىة، المءء 04، العءء 02 لسنة 2016، ءامعة البلىءة 02 لونسى، ص ص (213-238).
- 10- قروى عبء الرءمان، «ءور مفتح الضرائب فى الءء من ظاهرة التهرب الضرىبى (ءراسة ءالة الءزائر)»، مجلة ءراساء جبائىة، المءء 04، العءء 12 لسنة 2015، ص ص (239-274).

- 11- منصور الفيتوري حامد، « إشكالية ظاهرة التهرب الضريبي (دراسة في ضوء أحكام التشريع الضريبي الليبي)»، مجلة البحوث القانونية، العدد الأول لسنة 2015، (9-29).
- 12- يسري مهدي حسن السامرائي، زهرة خضير عباس العبيدي، «تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي»، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، مجلد 4، عدد 09 لسنة 2012، ص ص (120-146).

#### IV/ النصوص القانونية:

##### 1 /الدستور:

- دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، الصادر بموجب المرسوم الرئاسي رقم 96-438، المؤرخ في 08 ديسمبر 1996، المصادق عليه في إستفتاء في 28 نوفمبر 1996 ج ر عدد 76، الصادر في 8 ديسمبر 1996، معدل ومتمم ب:
- \*قانون رقم 03-02، مؤرخ في 10 أبريل 2002، يتضمن تعديل الدستور، ج ر عدد 25، صادر في 14 أبريل 2002.
- \*قانون رقم 19-08، مؤرخ في 15 نوفمبر 2008، يتضمن تعديل الدستور، ج ر عدد 63،
- \*قانون رقم 01-16، مؤرخ في 6 مارس 2016، يتضمن تعديل الدستور، ج ر عدد 14، صادر في 7 مارس 2016.

##### 2 /النصوص التشريعية:

- 1- أمر رقم 66-156، مؤرخ في 8 يوليو 1966، يتضمن قانون العقوبات ، ج ر عدد 49، صادر في 11 جوان 1966 ، معدل ومتمم.
- 2- أمر رقم 75-58، مؤرخ في 26 سبتمبر 1995، يتضمن القانون المدني، ج ر عدد 78، صادر في 30 سبتمبر 1975، معدل ومتمم.
- 3- أمر رقم 76-101، مؤرخ في 9 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، ج ر عدد 102، صادر بتاريخ 22 نوفمبر سنة 1976.
- 4- أمر رقم 76-102، مؤرخ في 9 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الرسم على رقم الأعمال، ج ر عدد 103، صادر في 26 ديسمبر 1976 .
- 5- أمر رقم 76-103، مؤرخ في 9 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الطابع ، ج ر عدد 103، صادر بتاريخ 22 ديسمبر سنة 1976 ، معدل ومتمم .



- 6- أمر رقم 76-104، مؤرخ في 9 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، ج ر عدد 102، صادر بتاريخ 22 نونبر سنة 1976، معدل ومتمم .
- 7- أمر رقم 76-105، مؤرخ في 9 ديسمبر 1976، يتضمن قانون التسجيل، ج ر عدد 103 صادر بتاريخ 22 نوفمبر سنة 1976، معدل ومتمم .
- 8- أمر رقم 90-36 مؤرخ في 31 ديسمبر سنة 1990، يتضمن قانون المالية لسنة 1991، ج ر عدد 57، صادر في 31 ديسمبر سنة 1990.
- 9 - مرسوم تشريعي رقم 92-04، مؤرخ في 11 أكتوبر سنة 1992، يتضمن قانون المالية التكميلي، صادر في 11 أكتوبر 1992.
- 10- أمر رقم 94-03، مؤرخ في 31 ديسمبر سنة 1994، يتضمن قانون المالية لسنة 1995، ج ر عدد 87، صادر في 31 ديسمبر سنة 1994.
- 11- أمر رقم 95-27، مؤرخ في 30 ديسمبر سنة 1995، يتضمن قانون المالية لسنة 1996، ج ر عدد 88، صادر في 31 ديسمبر سنة 1995.
- 12- أمر رقم 96-31، مؤرخ في 30 ديسمبر سنة 1996، يتضمن قانون المالية لسنة 1997، ج ر عدد 85، صادر في 31 ديسمبر 1996.
- 13- قانون رقم 98-12، مؤرخ في 31 ديسمبر سنة 1998، يتضمن قانون المالية لسنة 1999، ج ر عدد 98، صادر في 31 ديسمبر سنة 1998.
- 14- قانون رقم 99-11، مؤرخ في 23 ديسمبر سنة 1999، يتضمن قانون المالية لسنة 2000، ج ر عدد 92، صادر في 25 ديسمبر سنة 1999.
- 15- قانون رقم 200-06، مؤرخ في 23 ديسمبر سنة 2000، يتضمن قانون المالية لسنة 2001، ج ر عدد 80، صادر في 24 ديسمبر سنة 2000.
- 16- قانون رقم 01-21 مؤرخ في 22 ديسمبر سنة 2001، يتضمن قانون المالي لسنة 2002، ج ر عدد 79، صادر بتاريخ 23 ديسمبر سنة 2001، و المتضمن قانون الإجراءات الجبائية قانون معدل و متمم.

- 17- قانون رقم 02-11، مؤرخ في 24 ديسمبر سنة 2002، يتضمن قانون المالية لسنة 2003، ج ر عدد 86، صادر في 25 ديسمبر سنة 2002.
- 18- قانون رقم 03-22، مؤرخ في 2 سمبر سنة 2003، يتضمن قانون المالية لسنة 2004، ج ر عدد 83، صادر في 29 ديسمبر سنة 2003.
- 19- أمر رقم 05-05، مؤرخ في 25 يوليو سنة 2005، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005، ج ر عدد 52، صادر في 26 يوليو سنة 2005.
- 20- أمر رقم 05-16 مؤرخ في 31 ديسمبر سنة 2005، يتضمن قانون المالية لسنة 2006، ج ر عدد 85، صادر في 31 ديسمبر سنة 2005.
- 21- قانون رقم 08-21، مؤرخ في 30 ديسمبر سنة 2008، يتضمن قانون المالية لسنة 2009، ج ر عدد 74 ، صادر 31 ديسمبر سنة 2008.
- 22- أمر رقم 09-01، مؤرخ في 22 يوليو سنة 2009 ، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009، ج ر عدد 44، صادر في 26 يوليو سنة 2009.
- 23- قانون رقم 11-16، مؤرخ في 28 ديسمبر سنة 2011، يتضمن قانون المالية لسنة 2012، ج ر عدد 72، صادر في 29 ديسمبر سنة 2011.
- 24- قانون رقم 12-12، مؤرخ في 26 ديسمبر سنة 2012، يتضمن قانون المالية لسنة 2013، ج ر عدد 72، صادر 30 ديسمبر سنة 2012.
- 25- قانون رقم 17-11 مؤرخ في 27 ديسمبر سنة 2017، يتضمن قانون المالية لسنة 2018، ج ر عدد 76 ، صادر في 28 ديسمبر سنة 2018.

#### 4/النصوص التنظيمية

- 1- مرسوم رئاسي رقم 2000-95، مؤرخ في 4 ماي سنة 2000، يتضمن الإتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة جنوب إفريقيا، ج ر عدد 26، صادر بتاريخ 24 جويلية سنة 1991.
- 2- مرسوم رئاسي رقم 2000-364، مؤرخ في 16 نوفمبر سنة 2000، يتضمن الإتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة كندا، ج ر عدد 68 صادر بتاريخ 19 نوفمبر 2000.

- 3- مرسوم الرئاسي رقم 02-432، مؤرخ في 9 ديسمبر سنة 2002، يتضمن الإتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ومملكة بلجيكا، ج ر عدد 82، صادر في 11 ديسمبر سنة 2000.
- 4- مرسوم رئاسي رقم 03-64، المؤرخ في 8 فبراير سنة 2003، يتضمن الإتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة سلطنة عمان، ج ر عدد 10، صادر بتاريخ 16 فيفري 2003.
- 5- مرسوم رئاسي رقم 04-131، المؤرخ في 19 أبريل 2004، يتضمن الإتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وديوان وزراء أوكرانيا، ج ر عدد 27، صادر بتاريخ 28 أبريل سنة 2004.
- 6- مرسوم رئاسي رقم 05-234، المؤرخ في 23 جويلية سنة 2005، يتضمن الإتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ومملكة إسبانيا، ج ر عدد 45، الصادر بتاريخ 29 جويلية سنة 2005.
- 7- مرسوم الرئاسي رقم 06-228، المؤرخ في 24 جويلية 2006، يتضمن الإتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة الجمهورية الكويتية، ج ر عدد 44، صادر بتاريخ 4 جويلية سنة 2006.
- 8- مرسوم رئاسي رقم 07-174، المؤرخ في 6 جويلية سنة 2007، يتضمن الإتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة جمهورية الصين الشعبية، ج ر عدد 40، صادر بتاريخ 17 جويلية سنة 2007.
- 9- مرسوم رئاسي رقم 08-174، المؤرخ في 14 جويلية سنة 2008، يتضمن الإتفاقية المبرمة بين الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وجمهورية ألمانيا الاتحادية، ج ر عدد 33، صادرة بتاريخ 22 جويلية سنة 2008.
- 10- مرسوم الرئاسي 15-275، يتضمن تنظيم الصفقات العمومية و تفويضات المرفق العام، مؤرخ في 16 سبتمبر 2015، ج ر عدد 50، صادر في 20 سبتمبر سنة 2015.
- 11- مرسوم تنفيذي رقم 06-327، مؤرخ في 18/09/2006، يتضمن تنظيم المصالح الخارجية الإدارة الجبائية وصلاحتها، ج ر عدد 59، صادر في 11 أكتوبر 1992.

**A/Ouvrages.**

- 1– BETCH Martine, Droit Fiscal, 2 Édition, Vuibert, Paris, 2008.
- 2– BOUVIER Michel, Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt, 11<sup>eme</sup> édition , Montchrestien, paris, 2012.

**B/Mémoires de Master**

- 1–AMIRAT Lamia, Hamouche Ouarda , le contrôle fiscal Techniques et procédures illustration par un cas pratiques au sein de la direction des impôts de wilaya de Bejaïa, Mémoire de Master en Finance et comptabilité, Option Comptabilité, Control, Audit, Université Abd Rahman Mira, Bejaia, 2016.
- 2–AMOKRAN Souad, AOURTILAN Kamelia Contrôle fiscale et procédures de gestion du contentieux, Mémoire de Master en science de gestion, Option Comptabilité, Contrôle et Audit, spécialité : finance et comptabilité, Abd Rahman Mira, Bejaïa, 2013.
- 3–HALFAOUI Zahia, NARAOUI Chafaa, la fraude fiscale ; ampleur, mécanismes et impacte sur l'économie national, Mémoire de master en science, Université Abd Rahman Mira, Bejaia , 2013.
- 4–TABLI Abdlhaq, YACINI Hakim, le contrôle fiscale outille lutte contre la fraude fiscale, Mémoire de master en science de gestion, spécialité finance et comptabilité, Université Abd rahman Mira, Bejaia, 2013.

## فهرس المحتويات

01	مقدمة.....
الفصل الأول	
04	تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر.....
05	المبحث الأول: التهرب الضريبي وسيلة لتحايل المكلفين بالضريبة.....
05	المطلب الأول: التعريف بالتهرب الضريبي .....
06	الفرع الأول المقصود بالتهرب الضريبي.....
09	الفرع الثاني: صور التهرب الضريبي.....
09	أولاً: التهرب الضريبي من حيث المشروعية.....
14	ثانياً: التهرب الضريبي من حيث نطاق إرتكابه.....
16	الفرع الثالث: تمييز التهرب عن غيره من المصطلحات.....
16	أولاً: تمييز التهرب الضريبي عن الغش الضريبي.....
17	ثانياً: تمييز التهرب الضريبي عن التجنب الضريبي.....
18	ثالثاً: تمييز التهرب الضريبي عن التهرب الجمركي.....
19	المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي في الجزائر.....
19	الفرع الأول: أسباب متعلقة بالمكلف بالضريبة.....
22	الفرع الثاني: الأسباب التشريعية.....
22	أولاً: تعقد التشريعات الجبائية وعدم إستقرارها.....
24	ثانياً: إرتفاع مستوى الضغط الضريبي.....
25	ثالثاً: ضعف نظام العقوبات المطبق.....
25	الفرع الثالث: الأسباب الإدارية والفنية.....
27	الفرع الرابع: الأسباب الإقتصادية.....
30	المبحث الثاني: أساليب التهرب الضريبي في الجزائر والآثار المترتبة عنه.....
31	المطلب الأول: أساليب التهرب الضريبي في الجزائر.....

- 31 ..... الفرع الأول: التهرب عن طريق التحايل المادي.
- 32 ..... أولاً: الإخفاء الجزئي
- 33 ..... ثانياً: الإخفاء الكلي
- 34 ..... الفرع الثاني: التهرب عن طريق التحايل القانوني
- 35 ..... أولاً: التكيف الخاطيء للعمليات القانونية
- 36 ..... ثانياً: التحايل عن طريق عمليات وهمية
- 37 ..... الفرع الثالث: التهرب عن طريق التحايل المحاسبي
- 38 ..... أولاً: تضخيم الأعباء و التكاليف الجبائية والمحاسبية
- 40 ..... ثانياً: تخفيض الإيرادات
- 41 ..... المطلب الثاني: الآثار المترتبة عن التهرب الضريبي في الجزائر
- 41 ..... الفرع الأول: الآثار الإقتصادية
- 41 ..... أولاً: إعاقة المنافسة الإقتصادية
- 42 ..... ثانياً: إعاقة التقدم الإقتصادي
- 43 ..... ثالثاً: التوجيه اليومي لنشاط الإقتصادي
- 44 ..... رابعاً: ظهور أزمة رؤوس الأموال
- 44 ..... خامساً: زعزعة الإستقرار الإقتصادي
- 45 ..... سادساً: التأثير على الصناعة الوطنية
- 45 ..... الفرع الثاني: الآثار المالية
- 45 ..... أولاً: الإصدار النقدي
- 46 ..... ثانياً: الدين لعام
- 47 ..... ثالثاً: زيادة العبء الضريبي
- 48 ..... الفرع الثالث: الآثار الإجتماعية
- 48 ..... أولاً: التهرب يولد تهرب آخر
- 49 ..... ثانياً: تراجع الصدق في المعاملات الإقتصادية

- ثالثا: تثبيت وتعميق الفوارق الإجتماعية..... 49
- رابعا: تفشي اللامدنية في المجتمع..... 50
- الفرع الرابع: الآثار السياسية..... 50

## الفصل الثاني

- الآليات المتخصصة لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر..... 52
- المبحث الأول: وسائل معالجة التهرب الضريبي في الجزائر..... 53
- المطلب الأول: الآليات الوقائية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر..... 53
- الفرع الأول: الآليات الوقائية على مستوى المكلف بالضريبة..... 53
- الفرع الثاني: الآليات الوقائية على مستوى التشريع الضريبي..... 56
- الفرع الثالث: الآليات الوقائية على مستوى الإدارة الجبائية..... 57
- أولا : تحسين الإمكانيات البشرية ..... 57
- ثانيا: تحسين الإمكانيات المادية..... 58
- الفرع الرابع: الآليات الوقائية في الميدان الإقتصادي..... 60
- المطلب الثاني: الوسائل الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر..... 62
- الفرع الأول: الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر..... 63
- أولا: تعريف الرقابة الجبائية..... 63
- ثانيا: أقسام الرقابة الجبائية..... 64
- الفرع الثاني: التحقيق الجبائي كآلية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر..... 67
- أولا: التحقيق في المحاسبة..... 68
- ثانيا: التحقيق المصوب في المحاسبة ..... 68
- ثالثا: التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة..... 69
- المطلب الثالث: التعاون الداخلي و الدولي..... 71
- الفرع الأول: التعاون الداخلي..... 72
- أولا: التنسيق بين الإدارة الضريبية وإدارة الجمارك..... 72

72	.....	ثانيا: التنسيق بين الإدارة الضريبية ومصالح التجارة
73	.....	ثالثا: التنسيق بين الإدارة الضريبية وإدارة البنوك
73	.....	رابعا: التنسيق بين إدارة الضرائب و جهات القضاء
73	.....	الفرع الثاني: التعاون الدولي
76	.....	المبحث الثاني: وسائل قمع التهرب الضريبي في الجزائر
77	.....	المطلب الأول: العقوبات الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر
77	.....	الفرع الأول: العقوبات الجبائية
77	.....	أولا: الغرامات
84	.....	ثانيا: الزيادات
86	.....	ثالثا: المصادرة
87	.....	الفرع الثاني: العقوبات الجزائية
87	.....	أولا: العقوبات الأصلية
89	.....	ثانيا: العقوبات التكميلية
91	.....	المطلب الثاني: العقوبات التهديدية والمهنية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر
91	.....	الفرع الأول: العقوبات التهديدية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر
94	.....	الفرع الثاني: العقوبات المهنية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر
94	.....	أولا: الغلق المؤقت لمقر النشاط
95	.....	ثانيا: التسجيل في بطاقة معلوماتية
96	.....	ثالثا: الإقصاء من الصفقات العمومية
97	.....	رابعا: سحب التوطين المصرفي
98	.....	خامسا: المنع من مزاولة النشاط التجاري
99	.....	خاتمة
101	.....	قائمة المراجع
112	.....	الفهرس



## ملخص المذكرة:

يعتبر موضوع التهرب الضريبي في الجزائر وآليات مكافحته ظاهرة خطيرة يمس الإقتصاد الوطني مما ينعكس سلبا على الخزينة العمومية والإنفاق العام، ويعود ذلك إلى عدة أسباب يمكن حصرها في ضعف النظام الجبائي الجزائري وعدم استقراره، وكذا النقص في الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة، ضف إلى ذلك نقص في الإمكانيات المادية والفنية للإدارة الجبائية. إن تهرب المكلفين من دفع الضريبة مرتبط باستخدامهم لطرق احتيالية وأساليب عديدة تساعدهم في التملص من دفعها، مما يجعل من هذه الظاهرة تتفاقم أكثر وتسبب المساس في مختلف الجوانب التي تؤدي إلى تعطيل المشاريع العامة. وضع المشرع الجزائري عدة آليات تطبق على المكلفين المتملصين من دفع الضرائب وتختلف باختلاف درجة خطورة الفعل المرتكب، والهدف من ذلك هو الحد من هذا المشكل العويص.

## Résumé du mémoire:

l'évasion fiscale en Algérie et de ses mécanismes de contrôle considéré comme un phénomène sérieux affecte l'économie nationale, ce qui a eu un effet négatif sur la trésorerie et les dépenses publiques, en raison de plusieurs raisons qui peuvent être attribuées à la faiblesse du système ainsi que le manque de sensibilisation à la fiscalité parmi les contribuables en plus de la taxe, en plus du manque de capacités matérielles et techniques de l'administration fiscale.

L'évasion fiscale des contribuables est liée à l'utilisation de méthodes frauduleuses et de nombreuses méthodes les aident à échapper à leur paiement, aggravant ce phénomène et causer des préjugés dans divers aspects qui conduisent à la perturbation des projets publics.

Le législateur a développé plusieurs mécanismes qui s'appliquent aux contribuables le paiement des dommages varie en fonction du degré de gravité de l'acte commis, et l'objectif est de limiter de ce problème difficile.