

جامعة محمد خيضر بسكرة  
كلية الحقوق والعلوم السياسية  
قسم الحقوق



جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري

مذكرة مكملة من متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق  
تخصص قانون جنائي.

إشراف الأستاذة:

-بودوح ماجدة شهيناز

إعداد الطالبة:

-قرموش ليندة.

الموسم الجامعي: 2014/2013

# شكر و عرفان

أتقدم بالشكر والعرفان والحمد أولاً لله عز وجل العلي القدير، الذي وفقني في هذا العمل المتواضع ولا يسعني في النهاية إلا أن ننسب الفضل لذويه.

أخص الشكر وكل التقدير للأستاذة المشرفة بودوح ماجدة شميناز، على صبرها معي وعلى كل ما بذلته من جهد ونصائح قيمة لإنجاز هذا العمل بكل موضوعية وأمانة علمية.

كما أتقدم بالشكر إلى كل من ساعدني في إنجاز هذه المذكرة وإلى كل الأساتذة الذين تعلمت منهم خلال طور دراستي وإلى كل من ساعدني ولو بالكلمة الطيبة.

وفي الأخير نسأل المولى عز وجل أن يجعلنا ممن يكثر ذكره فينال فضله ويحفظ أمره، وأن يغمر قلوبنا بمحبته ويرضى علينا.

# الإهداء

أهدي هذا البحث المتواضع

إلى معلمي الأكبر والأوفى محمد صلى الله عليه وسلم الذي حمل الأمانة وبلغ الرسالة على أتم وأفضل وجه

إلى والدي العنوين، رمزا للوفاء والمحبة أطال الله عمرهما وورزقهما وافر الصحة والأمان

إلى أخواتي زينا، سعاد، آسيا، سهيلة وأشكرهم على المساعدة القيمة

إلى كل الأصدقاء والأحباب

إلى كل من علمني حرفا

إلى كل من ساهم في إنجاز هذا البحث

إليهم.....أهدي هذا البحث

محبة...ووفاء...وعرفةنا

مقدمة:

تعتبر الضريبة أداة مهمة في السياسة المالية باعتبارها تمثل موردا هاما لخزينة الدولة، كما تساهم في المحافظة على الاستقرار الاقتصادي ومعالجة ظاهرة التضخم ودفع عجلة التنمية ومواجهة النفقات العامة .

والجزائر نتيجة منهج الإستيراد طيلة ثلاثة عقود من الزمن والتزايد المستمر للنفقات العامة أجبرت على إتخاذ سياسة مالية تحقق التوازن الإقتصادي حيث يسمح فيها للخزينة العامة بالبحث عن مصادر تمويل ثابتة ومستقرة.

لذلك أعطت الدولة أهمية كبيرة للضرائب في قوانين المالية وهذا لمكانتها وأهميتها في تمويل خزينة الدولة ومواجهة النفقات العامة المتزايدة، وعلى هذا الأساس يحاول المشرع الجزائري دوما أن يجد نظاما جبائيا يأخذ على عاتقه تطوير دور ومساهمة الجباية العادية في تغذية الخزينة. حيث قام المشرع الجبائي بتعديلات وإصلاحات جذرية لنظام الجبائي القديم الذي كان يتميز بالتعقيد وكثرة أنواع الضرائب، وذلك من أجل زيادة الفاعلية للأنشطة الإقتصادية ومحاولة التطور والزيادة في التقدم الإقتصادي حيث طال هذا الإصلاح على الخصوص الضرائب المباشرة والرسم على رقم الأعمال إضافة إلى تنظيم وتحديث الإدارة الجبائية التي لم تحقق الأهداف المنشودة لتميز النظام الجبائي بالتعقيد وتعدد الضرائب والأوعية ، مما أدى إلى ظهور بوادر لعمليات التهرب الضريبي، التي أصبحت تشكل ظاهرة تتوسع بشكل متزايد وبهذا أصبح التهرب الضريبي يشكل إحدى المعوقات الأساسية للتنمية الإقتصادية الأمر الذي يستوجب مكافحته بإعتماد آليات وإجراءات صارمة وبصفة مستمرة وبمجرد إكتشافه بسبب النقص في التنمية المعتبرة التي يمكن أن يحدثها التهرب الضريبي في الخزينة العمومية لدى الدولة.

إشكالية البحث:

- ما مدى نجاعة الآليات التي يفرضها النظام الجبائي الجزائري في مكافحة جريمة التهرب الضريبي؟.

ويمكن أن نطرح الإشكاليات الفرعية التالية لمعالجة هذا الموضوع:

- ماذا يقصد بالضريبة؟

- وما هو مفهوم جريمة التهرب الضريبي؟

- ماهي الرقابة الجبائية وما هو دورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر؟

- ماهي إجراءات متابعة هذه الجريمة ؟ وماهي طرق المكافحة التي إنتهجها النظام الضريبي للحد من هذه الظاهرة؟

### أهمية البحث:

إن أهمية هذه الدراسة تنبع من تلك الآثار السيئة لظاهرة التهرب الضريبي، والتي جعلت أموالا طائلة تتداول بكل حرية من دون مراقبة أو إقتطاع ،وفي ظل البحث المتزايد من قبل السلطات المعنية لمحاولة الحد من هذه الظاهرة وذلك عن طريق تطوير أدوات وأجهزة الرقابة الجبائية.ومن هنا تتجلى أهمية الرقابة الجبائية كونها أداة لمواجهة التهرب الضريبي.

### أهداف البحث: يهدف هذا البحث إلى:

-محاولة تسليط الضوء على ظاهرة التهرب الضريبي ومدى تأثيرها بالتطورات الإقتصادية و الإجتماعية و المالية،إبراز الأجهزة القائمة على مواجهة ظاهرة التهرب الضريبي،التعرف على معوقات الرقابة الجبائية والتي تعمل على الحد من كفاءتها وقدرتها على مواجهة التهرب الضريبي.

### أسباب اختيار الموضوع:

-الميل الشخصي للتعرف على الضريبة،ومعرفة جريمة التهرب الضريبي وإزالة الغموض عنه نظرة المجتمع إلى الرقابة الجبائية خاصة والضريبة عامة.

-التساؤل عن أسباب لجوء المكلفين بالضريبة إلى التهرب الضريبي،محاولة الكشف عن الطرق المتبعة من قبل مديرية الضرائب لمواجهة التهرب الضريبي ومحاولة الحد منه.

### المنهج المتبع:

- إن معالجة هذا الموضوع تطلبت الإعتماد على المنهج التاريخي لدراسة هذه الحالة وكيف تم تطويرها وتفشيها في المجتمع، وبالإعتماد على المنهج الوصفي وذلك من خلال تعريف الظاهرة وأسبابها وكيفية مكافحتها.

### الصعوبات:

-إن صعوبات البحث تكمن في قلة المراجع، عدم تقديم إدارة الضرائب للمعلومات الكافية محتجة في ذلك بالسرية.

ولمعالجة الإشكالية المطروحة والإجابة على التساؤلات الفرعية، أرتأيت أن أقسم دراستي حسب الخطة التالية: بالإعتماد على فصلين، في كل فصل ثلاثة مباحث كالتالي:

### **الفصل الأول: ماهية جريمة التهرب الضريبي**

المبحث الأول: تحديد مفهوم الضريبة.

المبحث الثاني: ماهية جريمة التهرب الضريبي.

المبحث الثالث: أساليب التهرب الضريبي والآثار المترتبة عنه.

### **الفصل الثاني: طرق الوقاية ووسائل مكافحة جريمة التهرب الضريبي**

المبحث الأول: طرق الوقاية والعقوبات المترتبة عن جريمة التهرب الضريبي.

المبحث الثاني: الوسائل القانونية.

المبحث الثالث: الوسائل الإجرائية.

## مقدمة الفصل الأول: ماهي جريمة التهرب الضريبي.

منذ أن وجد الإنسان في شكل مجتمعات وتجمعات وجدت معه الضريبة، فنظام الضريبة نظام قديم قدم الإنسان وقد مثلت الضريبة خلال مراحل طويلة أساس الدراسات المالية ولا يرجع ذلك لكونها تعد مصدرا رئيسيا من مصادر الإيرادات العامة فقط ولكن لأهمية الدور البارز الذي تلعبه في توجيه النشاطات الاقتصادية في المجتمعات المعاصرة، فالضريبة في وقتنا الحاضر لا يمكن أن تستقطع دون أن تثير انعكاسات أو نتائج على الاستهلاك والادخار والإنتاج والاستثمار وهذا التأثير يختلف باختلاف التكوين السياسي للدولة وطبيعة النظام الاقتصادي السائد وجدير بالذكر أن اعتماد الدولة على الضريبة في العصر الحديث يكاد أن يكون اعتمادا كلياً ولا نستثني من ذلك إلا بعض الدول ذات الكثافة السكانية البسيطة والتي تتميز بثروات طبيعية تغنيها عن فرض الضرائب كدول الخليج العربي المنتجة للبتترول مثلا وللتخلص من عبء الضريبة يلجأ المكلف إلى طرق عديدة منها التهرب من دفع الضريبة وهو ما يسمى بالتهرب الضريبي لذلك تعرضنا في هذا الفصل الأول إلى:

المبحث الأول: تحديد مفهوم الضريبة.

المبحث الثاني: ماهية جريمة التهرب الضريبي.

المبحث الثالث: أساليب التهرب الضريبي والآثار المترتبة عليه.

## خاتمة الفصل الأول

من خلال ما سبق يتعين لنا أن الضريبة مورد هام تعتمد عليه الدولة أساسا في تغطية النفقات العمومية ووسيلة من وسائل السياسة الاقتصادية للحكومات المتعاقبة.

ويعتبر التهرب الضريبي من الظواهر التي تعاني منها أغلب الدول في العالم ورغم عدم تمكين المؤلفين والشرح على تحديد معنى للتهرب الضريبي، فإن السلطات الجبائية تعمل دوما على إيجاد الإطار القانوني لسد الطريق أمام هذه الظاهرة، لأنها تأخذ في الواقع أشكالا معينة يقترفها المكلف للتملص من الضريبة كليا أو جزئيا، حيث قد يتحايل مع القانون ليستفيد من الثغرات الموجودة فيه أو قد يوجه أمواله في قطاعات تكون معفاة من الضريبة أو خاضعة لضرائب أقل.

لذا فقد أولتها التشريعات الحديثة أهمية كبرى وسخرت لها إمكانيات مادية وبشرية لتقديرها و جبايتها، ومحاولة الحد من ظاهرة التهرب، هذه الظاهرة التي تهدد سياسات الدولة الاقتصادية لذا وجب التفكير في الوسائل الكفيلة للحد منها. ومن واجب الدولة مجابهة مثل هذه الظواهر مجابهة ردعية تمتد من مجرد المراقبة وتطبيق العقوبات وهي ملزمة أمام القانون للحد من الظاهرة بواسطة طرق سلمية لتضمن بها على الأقل مكافأ نزيها بدفع التزامات بمحض إرادته وبوعي منه بالمكاسب التي تدرها عليه الضرائب.



## المبحث الأول: تحديد مفهوم الضريبة

تعتبر الضرائب أحد المصادر الرئيسية لإيرادات الدولة التي تستخدمها في الإنفاق على الخدمات لتحقيق الرفاهية وتقدم المجتمع، إلى جانب أن الدولة تتمتع بسلطة السيادة والتوجيه والإشراف فهي تسعى من خلال فرض الضريبة إلى تحقيق الموارد المالية اللازمة وتشجيع الصناعات المحلية وخلق القاعدة الإقتصادية والصناعية والإنتاجية والاستهلاكية التي تتلاءم مع السياسة المالية العامة للدولة. لذلك في هذا المبحث سنتعرض إلى: المطلب الأول: تعريف الضريبة وخصائصها، المطلب الثاني: قواعد الضريبة وأهدافها العامة، المطلب الثالث: أنواع الضرائب وأهدافها والتنظيم الفني لها.

### المطلب الأول: تعريف الضريبة وخصائصها

تعددت التعريفات الخاصة بالضريبة واختلفت وان كان اختلافها من حيث الشكل وطريقة التعبير إلا أن مجملها توحد في المضمون والفكرة التي تدور في فلكها الضريبة .

#### الفرع الأول: تعريف الضريبة

يكتسي تعريف الضريبة أهمية بالغة وذلك لتمييزها عن الإيرادات الأخرى التي تتشابه معها في بعض الخصائص وقد حاول الكثير من علماء المالية تعريف الضريبة فجاءت أغلب تعاريفهم متشابهة نذكر منها الآتي: عيسى مصطفى حسني: "الضرائب هي المورد المالي العام الذي تقتطعه الدولة من الأشخاص جبرا بغرض استخدامه لتحقيق أهداف عامة."<sup>1</sup>

وكذلك عرفه الفرنسي جيز والذي يعتبر أول تعريف حديث للضريبة على أنها "استقطاع نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة."<sup>2</sup>

صالح الرولي: "ويمكن أن تعرف الضريبة على أساس أنها اقتطاع مبلغ مالي يلزم الأفراد بشكل إجباري دفعه للسلطات العامة بدون مقابل وفقا لقواعد مقررة من أجل تغطية أعباء الدولة."<sup>3</sup>

1- عيسى مصطفى حسني: المالية العامة معهد العلوم القانونية والإدارية ، ديوان المطبوعات الجامعية، دون ط، الجزائر، سنة 1998، ص72.

2- خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية: أسس المالية العامة، دار وائل، دون ط، عمان، سنة 2005، ص145.

3- صالح الرولي: اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، دون ط، الجزائر، سنة 1982، ص14.

محمد جمال ذنبيان عرفها بأنها: "مبلغ من المال تعرضه الدولة على المكلفين مساهمة منهم في تغطية نفقاتها العامة بصفة نهائية ودون أن يعود عليهم بالنفع الخاص مقابل دفع الضريبة باعتبارهم أعضاء متضامنين في الدولة التي تهدف إلى تقديم الخدمات العامة."<sup>1</sup>

عرفها محمد عباس محرزى: "اقتطاع نقدي دون مقابل منجز لفائدة الجماعات الإقليمية (الدولة وجماعاتها المحلية) أو لصالح الهيئات العمومية الإقليمية."<sup>2</sup>

تعريف عبد المطلب عبد الحميد: "ونلاحظ أن مع تطور دور الدولة في النشاط الاقتصادي وتقدم نظريات المالية العامة أدى إلى تعدد مجال الضريبة وتنوع أساليبها وتعود استخداماتها لتحقيق إلى جانب وظيفتها التمويلية أهدافا أخرى اقتصادية واجتماعية وسياسية وقد أدى اكتشاف هذه الطاقات الكامنة باستخدام السياسة الضريبية إلى زيادة الاهتمام بالضرائب لتحديد خصائصها."<sup>3</sup>

### الفرع الثاني: خصائص الضريبة

انطلاقا من مجمل التعاريف المقدمة يمكن تحديد خصائص الضريبة فيما يلي:

#### 1. الضريبة فريضة نقدية:

عادل أحمد حشيش: "في الغالب تدفع الضريبة في العصر الحديث في صورة نقدية تماشيا مع مقتضيات النظام الاقتصادي ككل بالنظر إلى أن كل المعاملات أصبحت تقوم على استخدام النقود سواء في القطاعات العامة أو الخاصة وما دامت النفقات العامة تتم في صورة نقدية فإن الإيرادات العامة بما فيها الضرائب لا بد أن تحصل كذلك بالنقود."<sup>4</sup>

محمد الصغير بعلي: "حيث أصبح نظام الضرائب العينية لا يتلاءم والاحتياجات الاقتصادية الضخمة للدولة الحديثة."<sup>5</sup>

1 - محمد جمال ذنبيان: المالية العامة والتشريع المالي، دار الثقافة، دون ط، عمان، سنة 2003، ص 121.

2 - محمد عباس محرزى: اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة، ط 4، الجزائر، سنة 2008، ص 13.

3 - عبد المطلب عبد الحميد: اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، دون ط، القاهرة، سنة 2004، ص 225.

4 - عادل أحمد حشيش: أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية، دون ط، لبنان، سنة 1992، ص 151.

5 - محمد الصغير بعلي، يسري أبو العلا: المالية العامة، دار العلوم، دون ط، عنابة، سنة 2003، ص 89.

إذا كان هذا هو الوضع الشائع في ذلك الوقت تماشياً مع طبيعة الاقتصاديات والمبادلات العينية وعدم انتشار النقود فإن الوضع قد اختلف تماماً في العصور الحديثة حيث أصبحت النقود وسيلة وأداة التعامل الأساسية الأكثر شيوعاً وسيطرة مما تستوجب بطبيعة الحال أن تدفع الضرائب في شكل نقدي باعتبار أن كافة المعاملات سواء في القطاع العام أو الخاص تتم بصورة نقدية.<sup>1</sup>

## 2. الضريبة فريضة إلزامية:

أي أنها ليست تبرعاً اختيارياً يترك أمر المساهمة فيه إلى اختيار الأفراد أو الأشخاص المفروضة عليهم بل تدفع جبراً باعتبارها عملاً من السيادة التي تتمتع بها الدولة وباعتبارها تعبيراً عن سيادة الدولة فإن هذه الأخيرة تستعمل بوضع نظامها القانوني دون أن يكون ذلك محلاً للإنفاق أو التفاوض مع الأفراد فالأفراد ملزمون بدفع الضرائب سواء قبلوا أو لم يقبلوا ويكون للدولة في حالة امتناع الأفراد عن أدائها حق اللجوء إلى التنفيذ الجبري للحصول على مقدار الضريبة كما أنها تتمتع بامتياز على أموال المدنيين.<sup>2</sup>

## 3. الضريبة تدفع بصورة نهائية

إن الأفراد يدفعون الضريبة إلى الدولة بصورة نهائية بمعنى أن الدولة لا تلتزم برد قيمتها لهم أو تعويضهم إياها وبذلك تختلف الضريبة عن الغرض العام التي تلتزم الدولة برده إلى المكتتبين فيه كما تلتزم بدفع فوائد عن مبلغه.<sup>3</sup>

## 4. الضريبة تدفع بدون مقابل:

يقوم المكلف بدفع الضريبة دون أن يحصل على نفع خاص من جانب الدولة وإن كان هذا لا ينفي أن الفرد ينتفع بالخدمات التي تقدمها الدولة بواسطة المرافق العامة المختلفة باعتباره فرداً في الجماعة وليس باعتباره ممولاً للضرائب ويترتب على هذه الخاصية أنه لا يجوز ولا يمكن النظر إلى مدى انتفاع الفرد بالخدمات العامة لتقدير مقدار الضريبة التي يتعين

1- محمد الصغير بعلي: مرجع سابق، ص 90.

2- منصور ميلاد بونس: مبادئ المالية العامة، منشورات الجامعة المفتوحة، دون ط، الأردن، سنة 1994، ص 105.

3- محمد عباس محرز: مرجع سابق، ص 17.

عليه دفعها بل ينظر إلى مدى قدرة الفرد على تحمل الأعباء العامة لتقدير مبلغ الضريبة حيث يتعين على الفرد باعتباره عضواً في مجتمع سياسي منتظم هو الدولة أن تساهم بالتضامن مع غيره من الأفراد في تحمل الأعباء العامة عن طريق دفع الضرائب إلى الدولة وأن تكون المساهمة حسب قدرته بالنسبة إلى غيره من الأفراد.<sup>1</sup>

### 5. الضريبة تهدف إلى تحقيق النفع العام:

عرفت الضريبة في بادئ الأمر كوسيلة لتوفير الأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة ولقد ظل الشراح حتى وقت قريب لا يرون للضريبة من هدف سوى هذا الهدف المالي،<sup>2</sup> فالاقتصاديون الكلاسيكيون وجدوا في عبارة تغطية النفقات العامة التقليدية وحسب رأيهم أنهم وجدوا في الضريبة وسيلة لتوفير الأموال اللازمة والكافية لتغطية النفقات العامة من دون أن يكون لهذه الوسيلة أي تأثير في الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية.<sup>3</sup>

إلا أن التحليل الاقتصادي الحديث للنقود أنكر مسألة حياد النقود وقد ترتب على ذلك إنكار مسألة أخرى وهي حياد الضريبة التي لا يمكنها بأي صورة من الصور حتى ولو لم تكن تهدف إلى ذلك التزام جانب الحياد أو عدم التأثير في البنيان الاقتصادي والاجتماعي القائم.<sup>4</sup>

### المطلب الثاني: قواعد الضريبة ومبادئها العامة

#### الفرع الأول: قواعد الضريبة

يمكن تلخيص أهم القواعد التي تحكم الضريبة فيما يلي :

**1. قاعدة العدالة:** يستند هذا المبدأ على ضرورة تساوي جميع رعايا الدولة أمام العبء الضريبي ولتأمين المساواة يتوجب على كل عضو من أعضاء المجتمع أن يساهم في التكاليف الضريبية كما يحسب مقدرته المالية دون أن يفسح المجال أمام فريق آخر فمبدأ العدالة يقضي إذا بأن

1- عادل أحمد حشيش: أصول الفن المالي للاقتصاد العام، دار النهضة العربية، دون ط، لبنان، سنة 1999، ص 119.

2- حامد عبد المجيد نزار: مبادئ المالية العامة، مركز الإسكندرية للكتاب، دون ط، مصر، دون تاريخ، ص 121.

3- فوزي عطوي: المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، دون ط، لبنان، سنة 2003، ص 57.

4- فوزي عطوي: الاقتصاد السياسي النقود والنظم النقدية، دار الفكر العربي، دون ط، لبنان، سنة 1989، ص 119.

تكون الضريبة عامة وشاملة بحيث تطل بعبئها جميع الأشخاص وكافة الأموال وشمول الضريبة يمكن أن يكون شمولاً شخصياً وشمولاً مادياً.<sup>1</sup>

وقد اتجه علماء المالية في العصر الحديث إلى التخلي عن فكرة الضريبة النسبية والاتجاه إلى الأخذ بفكرة الضريبة التصاعدية فيتم فرض الضرائب بنسب تتغير بقيمة الوعاء أو المادة الخاضعة للضريبة فإذا كانت الدخول محدودة فإن النسبة التي تفرض تكون أقل من تلك المعروضة على ذوي الدخول المرتفعة أي أن سعر الضريبة يتذبذب صعوداً وهبوطاً بحسب مقدار المادة الخاضعة للضريبة.<sup>2</sup>

## 2. قاعدة اليقين

ويقصد بها أن تكون الضريبة محددة بصورة قاطعة دون أي غموض أو إسهام والهدف من ذلك أن يكون المكلف متيقناً بمدى التزامه بأدائها بصورة واضحة لا لبس فيها ومن ثم يمكنه أن يعرف مسبقاً موقفه الضريبي من حيث الضرائب الملزم بأدائها ومعدلها وكافة الأحكام المتعلقة بها وغير ذلك من المسائل التقنية المتعلقة بالضريبة.<sup>3</sup>

## 3. قاعدة الملائمة في الدفع

تهدف هذه القاعدة إلى إرساء نظام جبائي يستند إلى إقامة علاقة تناظرية بين الدولة ودافع الضريبة وذلك من خلال تحديد ميعاد الدفع بما يتلاءم ويتناسب مع الفترة المالية للمكلف كأن يكون مباشرة بعد جني المحصول أو عند المصدر بالنسبة للضريبة على الدخل أو اعتماد نظام التقسيط في الدفع.<sup>4</sup>

## 4. قاعدة الاقتصاد في النفقات

بمعنى أن يراعي ضعف تكاليف الإجراءات الإدارية الخاصة بالتحصيل ففي تحقيق الإجراءات وكثرة الموظفين المنوط بهم التقدير والربط والحجز والتحصيل قد يصل إلى حد تزيد

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

2- حسين مصطفى حسني: مرجع سابق، ص 42.

3- خالد شحادة، أحمد زهير شامية: مرجع سابق، ص 158.

4- محمد عباس محرز: اقتصاديات الجباية و الضرائب، مرجع سابق، ص 29.

فيه قيمة الأعباء المالية عن مقدار الضريبة المحصلة، فمن المعروف حديثاً أن الضرائب حتى يتم تحصيلها تمر بمراحل كثيرة تبدأ بالإقرار المقدم من الممول، ثم فحص هذا الإقرار، ثم ربط الضريبة نهائياً ثم تبدأ عملية التحصيل وما يتبعها من إجراءات جبرية إذا لزم الأمر.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: المبادئ العامة للضريبة

عملت نظرية المالية العامة في إيجاد نقطة الارتكاز القانونية التي تعطي للدولة الحق في فرض الضرائب والتزام المواطنين بأدائها، ويمكن إرجاع هذه المحاولات إلى تيارين كبيرين كل منهما تابع إلى فترة تاريخية معينة، وأولهما نظرية العقد الاجتماعي والمنفعة، وثانيهما نظرية التضامن الاجتماعي.<sup>2</sup>

#### 1. نظرية المنفعة والعقد الاجتماعي:

اعتبر أصحاب هذه النظرية علاقة تعاقدية بين الدولة والفرد وفسروا على النحو التالي "الفرد يدفع الضريبة لأنه يحصل على شيء بالمقابل فيكون أساس فرض الضريبة عقداً ضمناً بين الفرد والدولة، يتم الإنفاق على أحكامه بين الدولة والأفراد بواسطة ممثلي الشعب أو السلطة التشريعية<sup>3</sup> ويرجع أنصار هذه النظرية فكرة المنفعة إلى ارتباط المواطن بعقد ضمني أو معنوي بينه وبين الدولة يسمى بالعقد الاجتماعي وأول من جاء به هو الفيلسوف الفرنسي "جان جاك روسو" في القرن الثامن عشر، ويتمثل هذا العقد في قيام المواطنين بالتنازل عن جزء من حرياتهم لحماية باقي أفراد المجتمع، كما أنهم بمقتضى عقد مالي يلتزمون بدفع الضرائب مقابل المنافع التي تعود عليهم من نشاط الدولة،<sup>4</sup>

#### نظرية التضامن الاجتماعي:

اعتبر أصحاب هذه النظرية، الضريبة عبارة عن تضامن الجماعة الخاضعة لسلطة سياسية واحدة، وهم بذلك يستمدون فكرتهم من التطور التاريخي للضريبة، حيث كانت الضريبة عبارة عن تضامن شخصي بين الجماعات السياسية كالقبيلة، ثم أصبحت هبة مالية يدفعها

1- محمد عباس محرزى: مرجع سابق، ص 29-30.

2- محمد عباس محرزى: المرجع نفسه، ص 19.

3- خالد شحادة الخطيب أحمد زهير شامية: مرجع سابق، ص 156.

4- محمد عباس محرزى: اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، دون ط، الجزائر، سنة 2005، ص 184.

الأفراد إلى الحاكم لمساعدته على تنفيذ بعض المشروعات كالحروب، ومن ثم حتى أجل تغطية بعض النفقات عامة، لتصبح الضريبة مشاركة أو مساعدة، وأخيرا أصبحت الضريبة فريضة يدفعها الأفراد كواجب اجتماعي تضامني، وبذلك الضريبة هي إحدى الطرائق لتوزيع الأعباء العامة التي يتطلبها الأفراد.<sup>1</sup>

بالإضافة إلى ما ذكرناه، فإن نظرية التضامن الاجتماعي مرتبطة بفكرة السيادة التي تمارسها الدولة على مواطنيها، ومن ثم التزامهم و إجبارهم على أداء الضريبة، وهذا ما يفسر التزام المواطنين الأجانب المقيمين في الدولة إقامة عادية أو مستمرة، بالمساهمة في أعباء والتكاليف العامة ودفع الضريبة المفروضة عليهم.

ومن خلال مجمل الأفكار التي قمنا بذكرها، يتضح أن هذه النظرية تمثل السند القانوني الذي تركز عليه الدولة لبسط سلطتها فيما يخص فرض الضريبة على المقيمين على إقليمها من مواطنين وأجانب.<sup>2</sup>

### المطلب الثالث: أنواع الضرائب وأهدافها والتنظيم الفني لها

#### الفرع الأول: أنواع الضرائب

تنقسم الضرائب إلى عدة أنواع تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إليها منها:

أولاً: من حيث تحمل عبء الضريبة.

ثانياً: من حيث المادة الخاضعة للضريبة.

ثالثاً: من حيث الواقعة المنشئة للضريبة.

رابعاً: من حيث تحديد وعاء الضريبة.

خامساً: من حيث السعر.<sup>3</sup>

1 - خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية: مرجع سابق، ص ص 156-157.

2- محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب: مرجع سابق ص ص 22-23.

3- حسين مصطفى حسين: مرجع سابق، ص 48.

أولاً: من حيث تحمل عبء الضريبة<sup>1</sup>

1. الضرائب المباشرة: هي تلك الضرائب التي تفرض أساساً على الفرد والقطاع العائلي الذين يتحملون عبء الضريبة.

2. الضرائب غير المباشرة: فهي تفرض على نقطة من النظام ولكنها تتجه إلى الانتقال بالعبء أشخاص آخرين يفترض أن يتحملوا العبء الضريبي في النهاية سأوضح ذلك عن طريق التفرقة بينهما كما هو موضح في الجدول.

جدول: الفرق بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة<sup>2</sup>

الجانب	الضرائب المباشرة	الضرائب غير المباشرة
المعيار القانوني	تكون الضريبة مباشرة إذا كان تحصيلها بناء على جداول التسمية التي تبين اسم المكلف والوعاء الضريبي وسعر الضريبة.	تكون الضريبة غير مباشرة إذا لم يكن تحصيلها بهذه الطريقة للتحصيل الضريبي وإنما بمناسبة حدوث واقعة معينة.
المعيار الإقتصادي	تكون الضريبة مباشرة إذا كان المكلف بها قانونياً وهو الذي يتحمل عبء الضريبة بصفة نهائية.	تكون الضريبة غير مباشرة إذا كان المكلف يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر.
معيار الثبات والاستقرار	تعتبر الضريبة مباشرة إذا ما كانت مفروضة على مادة تتميز بالثبات والاستقرار .	تكون الضرائب غير مباشرة إذا كانت مفروضة على وقائع وتصرفات عرضية أي أنها تفرض بمثابة حدوث واقعة .

1- محمد البنا: اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، دون ط، مصر، سنة 2009، ص 160.

2- محمد عباس محرزى: اقتصاديات الجباية والضرائب، مرجع سابق، ص 63 إلى 65.



ثانياً: من حيث المادة الخاضعة للضريبة

1. ضرائب على الرؤوس:

إن الضرائب على الرؤوس تجعل من الشخص نفسه وعاء للضريبة بغض النظر عما يمتلكه من أموال فالوجود الإنساني هو أساس فرض الضريبة والمادة الخاضعة لها، ويطلق على هذا النوع من الضرائب بضرائب الأشخاص والتي يلتزم في نطاقها كل فرد من أفراد المجتمع أو بعض أفرادها بدفع مبلغ معين من المال خلال فترات زمنية مختلفة، وأهم ما تتسم به ضريبة الرؤوس أنها لا تعتمد على مقدار ما يكتسبه الممول من دخل أو مقدار ما ينفقه أو مقدار ما يدخره، بل إنها تعتمد على الوجود الإنساني نفسه.

ونظام ضريبة الرؤوس نظام قديم اعتمدت عليه العديد من الدول في مراحل تطورها الأول لتمويل نفقاتها سواء على مستوى الحكومات المحلية أو الحكومات المركزية، ولكن مع ارتقاء المجتمعات وتطورها تم التخلي عن هذه الضرائب جزئياً وبدأ الاهتمام بتزايد الضرائب على الأموال.<sup>1</sup>

1. الضرائب على الأموال:

فهي المرحلة الأخيرة لتطور الضرائب في الوقت الحاضر وهنا تنصب الضريبة على ما يملكه الفرد من أموال داخل المجتمع ممثلة في رأسماله أو دخله وأخذت في ذلك أشكالاً عديدة من حيث تحديد الوعاء الخاضع للضريبة والواقعة المنشأة له،<sup>2</sup> فهي الضريبة التي تفرض على المال ذاته أو ما يطلق عليه ضريبة رأس المال حيث تصيب العقارات بحد ذاتها وليس إيراداتها والأموال بذاتها وليس ناتجها، وهذه الأموال تأخذ في الحياة الاقتصادية أكثر من شكل، فقد يكون هذا المال على شكل أراضي وعقارات وأصول مختلفة كالآلات والسيارات و... إلخ.<sup>3</sup>

1- سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب الحشماوي: اقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية، دون ط، الإسكندرية، سنة 2008، ص 63.

2- حسين مصطفى حسين: مرجع سابق، ص 62.

3- خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية: مرجع سابق، ص ص 164-165.

### ثالثا: من حيث الواقعة المنشأة للضريبة

#### 1. واقعة تملك رأس المال:

بمعنى انتقال رأس المال من شخص لآخر يترتب عنه تكليف ضريبي، فمثلا انتقال المال من المالك إلى الوارث يجعل هذا الأخير خاضع للضريبة على رأس المال.<sup>1</sup>

#### 2. واقعة الإنتاج:

وتفرض على المنتجات الطبيعية أو الصناعية ويطلق عليها (رسوم الإنتاج) وقد تفرض في أي مرحلة من مراحل التصنيع أو الإنتاج حيث يقوم بدفعها المنتج ويضيف قيمة الضريبة إلى سعر بيع الوحدة للمستهلك.<sup>2</sup>

#### 3. واقعة الاستهلاك:

تفرض الضريبة هنا على أساس واقعة الاستهلاك أو إنفاق الفرد لدخله، وهي ضريبة متنوعة ومتعددة، ويمكن القول أن الضرائب على الاستهلاك تفرض بمناسبة استعمال الفرد لدخله للحصول على السلع والخدمات التي يحتاج إليها.<sup>3</sup>

#### 4. واقعة تحقق الدخل:

فیشأ الالتزام بدفع الضريبة بمجرد تحقق الدخل ومعروف أن مصدر الدخل لأي يأتي عن طريق سلعة ينتجها أو خدمة يقدمها وبذلك تكون المصادر الأساسية للدخل هي: -العمل -رأس المال -العمل ورأس المال معا، ويتميز الدخل بصفاته الدورية خلال فترة زمنية معينة أصطلح على أنها سنة وأن يكون له طابع الدوام النسبي فلا يعتبر دخلا من وجهة نظر بعض التشريعات ما يكون عارضا كالجزائر مثلا<sup>4</sup>

1- خلاصي رضا: النظام الجبائي الجزائري الحديث، ج1، دار هومة، دون ط، الجزائر، سنة 2005، ص19.

2- عبد الناصر نور، نائل حسن عدس، عليان الشريف: الضرائب ومحاسبتها، دار المسيرة، ط2، الأردن، سنة 2008، ص19.

3- محمد عباس محرز: اقتصاديات الجباية والضرائب، مرجع سابق، ص111.

4- محمد عباس محرز: اقتصاديات الجباية والضرائب، المرجع نفسه، ص89.

## رابعاً: من حيث وعاء الضريبة

وتنقسم إلى:

### 1. ضريبة واحدة:

ويقصد بنظام الضريبة الواحدة أن يقتصر الأمر على فرض ضريبة واحدة فقط أو أن تفرض ضريبة رئيسية وإلى جوارها بعض الضرائب الأخرى قليلة الأهمية.<sup>1</sup>

### 2. ضرائب متعددة:

في نظام الضرائب المتعددة يتم فرض أكثر من ضريبة أساسية واحدة على أنواع متعددة من الدخل والأموال، وكلما زادت حاجة الدولة إلى المال، تزداد أنواع الضرائب المتعددة يتسم بالمرونة، ويناسب المفهوم العصري للضريبة هذا المفهوم الذي جعل الضريبة تهدف إلى تحقيق مجموعة من الأهداف المتنوعة والمتغيرة.<sup>2</sup>

## خامساً: من حيث السعر

### 1. ضريبة نسبية:

ويقصد بها النسبة المئوية الثابتة للاقتطاع الذي يفرض على المادة الخاضعة للضريبة ولا تتغير بتغير قيمتها، وخير مثال على ذلك الضريبة على أرباح الشركات في الجزائر أين تفرض كل منها بمعدل ثابت يقدر ب 3 % ولا يتغير المعدل بتغير قيمة المادة الخاضعة للضريبة، وتزداد الحصيلة الضريبية في الضريبة النسبية بنفس الزيادة في قيمة المادة الخاضعة لها.

1- حسين مصطفى حسين: مرجع سابق، ص 62.

2- خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية: مرجع سابق، ص 163.

2. الضريبة التصاعدية: ويقصد بها فرض معدلات مختلفة باختلاف قيمة المادة الخاضعة لها والعكس صحيح أي تزداد الحصيلة الضريبية التصاعدية بنسبة أكبر من زيادة قيمة المادة الخاضعة لها.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: أهداف الضريبة

تفرض الضريبة على الأفراد من أجل تحقيق أهداف معينة من بين هذه الأهداف نذكر:

#### 1. الهدف المالي للضريبة:

إن الهدف المالي من أحد الأهداف الرئيسية والهامة لأي ضريبة فتأمين إيرادات دائمة من مصادر داخلية لخزانة الدولة، أحد غايات السلطات الحكومية، ومن هنا نشأت قاعدة "وفرة حصيلة الضرائب" أي اتساع مطرح الضريبة بحيث يكون شاملاً لجميع الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين مع الاقتصاد قدر الإمكان في نفقات الجباية حيث يكون الإيراد الضريبي مرتفعاً، وهذا ما نلاحظه في البلدان المتطورة، حيث ترتفع نسبة الإيرادات إلى الناتج القومي الإجمالي، فالأمر مرتبط بالواقع بمستوى التطور الاقتصادي.<sup>2</sup>

#### 2. الهدف الاجتماعي للضريبة:

الذي يتمثل في استخدام الضريبة لإعادة توزيع الدخل الوطني لفائدة الفئات الفقيرة محدودة الدخل، على سبيل المثال أن يقرر المشرع الضريبي تخفيف الأعباء الضريبية كإعفاء بعض المؤسسات والجمعيات التي تقدم خدمات اجتماعية، وقد تساهم الضريبة في المحافظة على إمكانية اقتناء بعض السلع ذات الاستهلاك الواسع بفرض ضرائب منخفضة المعدل، والقضاء على بعض السلع كالدخان والكحول وذلك بفرض ضرائب مرتفعة على صنعها وبيعها،<sup>3</sup> كما تساهم في معالجة أزمة السكن وذلك من خلال إعفاء رأس المال المستثمر في هذا القطاع من الضرائب لفترة محددة.

1- محمد عباس محرزى: اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص 230.

2- خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية: مرجع سابق، ص 152-153.

3- محمد عباس محرزى: اقتصاديات الجباية والضرائب، مرجع سابق، ص 34.

**3. الأهداف الاقتصادية للضريبة:**

إن الأهداف الاقتصادية من أهم أهداف الضريبة في عصرنا الحاضر فالضريبة لا تستقطع دون أن تثير انعكاسات على الاستهلاك والإنتاج والإدخار والإستثمار، وتمثل الأهداف الاقتصادية للضريبة فيما يلي:

**1.3. استخدام الضريبة لتشجيع بعض النشاطات الإنتاجية:**

لقد لجأ إلى هذا الأسلوب الكثير من الحكومات فالبلدان النامية تقوم بتشجيع الاستثمار الصناعي أو السياحي في بلادها، والبلدان المتطورة ترغب في جذب رأسمال الأجنبي لديها فتعفي الاستثمار المالي الأجنبي من الضرائب.

**2.3. استخدام الضريبة لمعالجة الركود الاقتصادي:**

الدورات الاقتصادية من رخاء وركود، سمة من سمات النظام الاقتصادي المعاصر ومثل هذه الدورات لها تأثير سيء على الاقتصاد الوطني ولذلك يمكن اللجوء إلى الضريبة أو على الأقل بعض أنواع من الضرائب لمعالجة فترات الركود والانكماش، حيث يقل الشراء والاستهلاك وتتكدس المنتجات، تقوم الحكومات بزيادة القوة الشرائية لدى أفراد الشعب من ذوي الدخل المتدنية وذلك بتخفيض معدل الضريبة على الدخل ورفع الإعفاء الضريبي وزيادة الإعفاءات العائلية، وتخفيض معدلات الضرائب غير المباشرة وخصوصا تلك المتعلقة بالحاجات الأساسية للمواطنين، وحتى في فترة الازدهار يمكن استخدام الضريبة كوسيلة اقتصادية وذلك بتقليل الإنفاق الحكومي ورفع الضرائب على الدخل وعلى السلع لتخفيض القدرة الشرائية عند الأفراد وكبح الإنفاق الخاص وإلى محاربة التضخم.<sup>1</sup>

**3.3. استخدام الضريبة لمنع التمرکز في المشاريع الاقتصادية:**

الاتجاه إلى التمرکز الاقتصادي من سمات هذا العصر وخصوصا في النظم الرأسمالية، وما ظهور الشركات متعددة الجنسيات إلا مظهر من مظاهر التمرکز الاقتصادي، ويمكن

1- محمد عباس محرز: اقتصاديات الجباية و الضرائب، مرجع سابق، ص33.

استخدام الضريبة كوسيلة لمحاربة هذا التمركز، وذلك يتم عن طريق فرض ضرائب خاصة تفرض على كل مرحلة من مراحل الإنتاج في الشركات المتجهة نحو التكتل الاقتصادي.

### 4.3. استخدام الضريبة لتشجيع الاستثمار والادخار:

ويتم ذلك عندما تعفى الدولة عائدات سندات التنمية التي تصدرها من أي ضرائب لتشجيع شراء مثل هذه السندات أو تخفيض الضريبة على الودائع في صناديق الادخار أو أي استثمار مالي يدعم الاقتصاد الوطني.<sup>1</sup>

### الفرع الثالث: التنظيم الفني للضريبة

#### أولاً: الوعاء الضريبي:

إن الاتجاه الحديث في المالية العامة هو الأخذ بعين الاعتبار بالظروف الشخصية للمكلف بالضريبة عند فرض الضريبة، وهذا يستدعي التفرقة<sup>2</sup>:

**1. فالضريبة الحقيقية:** تفرض على الدخل بغض النظر عن شخصية المكلف بالضريبة أو الظروف العائلية أو الإجتماعية.

**2. أما الضريبة الشخصية:** فهي التي تفرض على الدخل وتأخذ بعين الاعتبار المركز الشخصي والظروف الشخصية للمكلف بالضريبة.

يتمثل وعاء الضريبة في النشاط الاقتصادي أو البند الذي تفرض عليه الضريبة وتحصل منها فإذا فرضت ضريبة على المرتب اعتبر وعاء الضريبة باعتباره البند الذي فرضت عليه الضريبة وأخذت منه عموماً لدينا ثلاث مجموعات من الأوعية هي الدخل، الاستهلاك والثروة وتمثل هذه الأنشطة الأساس أو الأوعية الاقتصادية وتتأثر قيمتها بقرارات الأفراد فعلى سبيل المثال يتخذ الأفراد يومياً العديد من القرارات والخيارات التي تؤثر على دخولهم من خلال العمل أو التوقف عن العمل، كما أن بإمكان الفرد التحكم في توزيع وتخصيص دخولهم بين الادخار والاستهلاك لأن معظم الأفراد يجب أن يدخروا جزءاً من دخولهم لإحداث تراكم في ممتلكاتهم بل أن إقراراتهم بشأن مقدار ما ينفقونه على الاستهلاك يؤثر كذلك على ثروتهم وممتلكاتهم.

1- خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية: مرجع سابق ص ص 154-156.

2- محمد عباس محرزى: اقتصاديات الحياة والضرائب: مرجع سابق، ص ص 143-144.

ويعرف الدخل الشخصي بمقدار كل من الإنفاق السنوي على السلع والخدمات وكذلك مدخراته السنوية وعادة ما يعتمد على الدخل كمؤشر جيد على القدرة في دفع الضريبة، أما الثروة فتتمثل في قيمة المدخرات المتراكمة للشخص والاستثمارات في أي لحظة من الزمن وتمثل تدفقات الدخل السنوي من رصيد الثروة المتراكمة في دولة ما العائد السنوي على المدخرات. ومن الواضح أن هناك تداخل بين الأوعية الثلاثة للضريبة ومن ثم يستخدم معظم الاقتصاديين ذو الوعاء الاقتصادي كمقياس لتقييم مدى عدالة النظام الضريبي حيث تقدر نسبة الضرائب إلى الدخل<sup>1</sup>

ثانياً: تقدير الوعاء الضريبي

1. التقدير المباشر:

1.1. التقدير بواسطة المكلف:

حسب هذه الطريقة يلتزم المكلف بتقديم إقرار (تصريح) للإدارة الضريبية عن نتيجة أعماله كما هو مثبت في دفاتره ومستنداته وتصطدم هذه الطريقة بإمكانية لجوء الممول لتقليل من قيمة المادة الخاضعة للضريبة المصرحة، وبذلك يتهرب جزئياً من الضريبة، وعليه يخضع القانون الضريبي تصريحات الممولين للرقابة الإدارية الضريبية للتأكد من صحتها.<sup>2</sup>

2.1. التصريح المقدم من الغير:

بموجب هذه الطريقة يلتزم شخص آخر، غير مكلف بالضريبة، بتقديم التصريح إلى إدارة الضرائب. ويشترط أن تكون علاقة قانونية بين المكلف بالضريبة وشخص الغير، ومما هو واضح أن هذه الطريقة تعد أكثر ملاءمة لتحديد المادة الخاضعة للضريبة، خاصة أن الغير ليس له مصلحة في إخفاء مقدار الدخل أو التهرب من الضريبة، فصاحب العمل يكون مجبراً على تقديم تصريح ومطابق للواقع ليتجنب الجزاءات التي يمكن أن تقع عليه في حالة المخالفة،

1- محمد البنا: مرجع سابق، ص18.

2- حميد بوزيدة: جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، دون ط، الجزائر، سنة 2005، ص31.

بالإضافة إلى أن مبلغ الضريبة يخصم من وعائه الضريبي باعتباره أحد بنود التكاليف الواجبة الخصم من الدخل الإجمالي.<sup>1</sup>

2. التقدير غير المباشر:

### 1.2. التقدير بواسطة المظاهر الخارجية:

تتمثل هذه الطريقة في اعتماد الإدارة الضريبية عند تحديد الضريبة على بعض المظاهر الخارجية التي تتعلق بالمكلف بالضريبة والتي يكون من السهل على الإدارة الضريبية تقديرها، على سبيل المثال: تقدير دخل المكلف على أساس القيمة الإيجارية لمنزله أو عدد الآلات المستخدمة وغيره من المظاهر الأخرى، ويبدو واضحاً، أن هذه الطريقة تتسم بالبساطة وقلة النفقات كما لا تلزم المكلف بالضريبة تقديم أية وثائق، إلا أنها طريقة غير منضبطة بشأن تحديد وعاء الضريبة ولا تناسب المجتمعات الحديثة والمتقدمة، ولذلك لا يمكن الاستناد عليها لتقدير وعاء الضريبة.<sup>2</sup>

### 2.2. التقدير الجزافي:

حسب هذه الطريقة يقدر وعاء الضريبة بطريقة جزافية بالاستناد إلى بعض القرائن والأدلة التي لها صلة وثيقة بالمادة الخاضعة للضريبة. إن القرائن التي يعتمد عليها التقدير الجزافي قد يكون قانون، يحددها النظام الضريبي، ويقتصر دور الإدارة الضريبية على تطبيق تلك القواعد، ومن ذلك تقدير الأرباح التجارية للممول بنسبة معينة من رقم الأعمال وهذا ما يسمى بالجزاف القانوني.

أما إذا ترك تقدير الوعاء الضريبي للاتفاق بين الممول والإدارة الضريبية على رقم معين يمثل مقدار دخله فهذا ما يسمى بالجزاف الاتفاقي وفي بعض الأحيان بالجزاف الإداري، ويعاب على هذه الطريقة، عدم قيامها على أساس التحديد الدقيق ومن ثم بعدها عن الحقيقة والعدالة.<sup>3</sup>

1- محمد عباس محرز: اقتصاديات الجباية والضرائب، مرجع سابق، ص 145.

2- محمد عباس محرز: اقتصاديات الجباية والضرائب، مرجع سابق ص 145.

3- حميد بوزيدة: مرجع سابق، ص 33.



## المبحث الثاني: ماهية جريمة التهرب الضريبي

تعتبر الضريبة وسيلة مالية تستخدمها الدولة لتحقيق أغراضها، فهي انعكاس للأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للمجتمع الذي تفرض فيه حيث تركز عليها الدولة لسد نفقاتها العامة، غير أنه مع تعدد الأنشطة وتطور القطاع الصناعي والتجاري أدى إلى تعدد أنواع الضرائب المفروضة وهذا ما نتج عنه ظاهرة خطيرة تسمى التهرب الضريبي التي أصبحت تهدد اقتصاديات الدولة المتخلفة بصورة متفاقمة والدول المتقدمة كذلك، دراستنا لهذا المبحث الثاني ستكون كالتالي: المطلب الأول: مفهوم جريمة التهرب الضريبي، المطلب الثاني: أنواع وأشكال التهرب الضريبي، المطلب الثالث: جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري.

### المطلب الأول: مفهوم جريمة التهرب الضريبي

لقد اختلف الباحثون في وضع مفهوم محدد لظاهرة التهرب الضريبي، إذ ليس من السهل إعطاء تعريف شامل ودقيق للتهرب الضريبي، وعليه يمكن إعطاء بعض التعاريف التالية.

#### الفرع الأول: تعريف جريمة التهرب الضريبي

- يقصد بالتهرب الضريبي: "التخلص من عبء الضريبة كلياً أو جزئياً دون مخالفة أو انتهاك القانون".<sup>1</sup>

- ويعرف أيضاً: "بأنه يسعى الملزم بالضريبة إلى التخلص منها رغم تحقق الواقعة المنشأة للضريبة فيعتمد إلى سلوك احتيالي للتخلص من عبئها، أو أن الملزم يتخلص من دفعها دون ارتكاب أي مخالفة لقانون الضريبة".<sup>2</sup>

1- حميدة بوزيدة: مرجع سابق، ص 39.

2- محمد عباس محرزى: اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص 317.

3- مرسى السيد حجازي: مبادئ الاقتصاد العام، الدار الجامعية للطباعة والنشر، ط2، الاسكندرية، سنة 2000، ص 93.

- ويعرف بأنه: "هو لجوء الأفراد إلى وسائل غير مشروعة للامتناع عن دفع الضرائب المقررة عليهم، أي دفعها و لكن بمقدار المحدد قانوناً".<sup>3</sup>

- ويعرف أيضا: "هو تهرب الممول من الضريبة المفروضة عليه وذلك عن طريق الغش ومخالفة القانون وقد يحدث التهرب وقت تحديد وعاء الضريبة وذلك عن طريق إخفاء الممول لبعض المادة الخاضعة للضريبة أو بتقديم إقرار غير صحيح".<sup>1</sup>

- تعريف جامع أحمد: "هو تخلص الفرد من دفع الضريبة دون ارتكاب أية مخالفة لنصوص التشريع الضريبي".<sup>2</sup>

- تعريف Margairaze André: "التهرب الضريبي هو محاولة التملص من الضريبة في حدود القانون".<sup>3</sup>

- تعريف Delahaye Thomas: "التهرب الضريبي هو أن يسعى المكلف من دفع الضريبة دون ارتكاب أية مخالفة لنصوص التشريع الضريبي".<sup>4</sup>

- تعريف Cartou Louis: "التهرب الضريبي على أنه: "هي مجموعة العمليات التي يقوم بها المكلف من أجل وضع مادته الخاضعة للضريبة في متناول النظام الجبائي الذي يمنحه أحسن وأكثر امتيازات سواء في داخل الدولة أو خارجها".<sup>5</sup>

- ويمكن إعطاء تعريف شامل للتهرب الضريبي علي زغود: "تلك المخالفات القانونية المتمثلة في عدم الامتثال للتشريع الضريبي أو الثغرات الموجودة في القانون من أجل التخلص من أداء

1- عطية عبد الواحد: مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، دون ط، مصر، سنة 2005، ص 479

2- جامع أحمد: علم المالية (فن المالية العامة)، ج 1، دار النشر العربية، ط 2، القاهرة، سنة 1975، ص 244.

3- Margairaz André: La fraude fiscales et ses succédanées, Comment on échappe à l'impôt, édition Blonay, suisse, 1988, P33.

4 - Delahaye Thomas : Le Choix de la Voie moins imposée, édition Bruylant, BRUXELLES , 1977, P25.

5 - Cartou Louis : Droit Fiscal international et européen, 2<sup>e</sup> édition, Précis Dalloz , Paris, 1991, P259.

3 و 4 و 5 نقلا عن عوادي مصطفى، رحال نصر: مرجع سابق، ص ص 9-9-10.

الواجب الضريبي بجميع الوسائل والأشكال سواء تعلق الأمر بالعمليات المحاسبية أو الحركات المادية، وذلك بكل أو بجزء من المبلغ الواجب الدفع للخزينة العمومية والذي تستعمله الدولة في تغطية نفقاتها".<sup>1</sup>

ومن خلال مفهومي الشخصي إرتأيت أن للتهرب الضريبي مجموعة من الركائز وهي كالتالي:

-التهرب الضريبي هو الامتناع الكلي أو الجزئي من دفع الضرائب المستحقة.

-أن التهرب الضريبي هو تفادي المكلف من الوقوع في ثغرات القانون الجبائي.

-فالتهرب الضريبي هو استعمال المكلف لطرق احتيالية وتدلّسية من أجل الامتناع عن سداد الضريبة المفروضة عليه.

### الفرع الثاني: الفرق بين التهرب الضريبي والغش الضريبي

نميز بين التهرب الضريبي والغش الضريبي من خلال:

- التهرب الضريبي تكون فيه إرادة المكلف متجهة نحو تحقيق العبء الضريبي إلا أنه يسلك في سبيل ذلك سبلا مشروعة<sup>2</sup>، فالمكلف هنا يمارس حقا من حقوقه القانونية والاقتصادية ليحقق هدفا مشروعاً بالنسبة له، وبالتالي فلا يوقع عليه أي عقوبة أو جزاء، فالتهرب الضريبي بهذه الصورة يتوفر فيه العنصر المعنوي (سوء النية) دون العنصر المادي (الحيل التدلّسية).
- أما الغش الضريبي فتتجه فيه إرادة المكلف نحو تحقيق أو إسقاط العبء الضريبي ولكنه يسلك في سبيل تحقيق ذلك طرق غير مشروعة تصل إلى حد التدليس والاحتيال، فالغش الضريبي بهذه الصورة يتوفر فيه العنصر المعنوي والعنصر المادي، ولذلك يتعين عدم الخلط بين التهرب الضريبي والغش الضريبي، فالأول يمثل العام والثاني الخاص، فالغش الضريبي يمثل حالة خاصة من حالة التهرب الضريبي عن طريق انتهاك القانون.<sup>3</sup>

1- علي زغدود: **المالية العامة**، ديوان المطبوعات الجامعية، دون ط، الجزائر، سنة 2005، ص ص 209-210.

2- عوادي مصطفى، رحال نصر: مرجع سابق، ص 15.

3- سوزي عدلي ناشد: **أساسيات المالية العامة**، منشورات الحلبي الحقوقية، دون ط، لبنان، سنة 2008، ص 209.

### الفرع الثالث: أسباب التهرب الضريبي

هناك عدة أسباب تؤدي إلى التهرب الضريبي وتنقسم هذه الأسباب إلى نوعين الأسباب المباشرة والأسباب غير المباشرة وتتمثل فيمايلي:

#### أولاً: الأسباب المباشرة<sup>1</sup>

تتلخص الأسباب المباشرة فيمايلي:

- 1- الأسباب التشريعية: لقد زادت في تعقد القواعد التشريعية للنظام الضريبي من احتمالات التهرب الضريبي سواء في تقدير الوعاء أو في حساب قيمة الضريبة أو التخفيضات، من أخطر الوسائل التي يلجأ إليها الموظف هي الرشوة التي تظهر أساساً الجانب السلبي له أي عدم وجود وعي مهني من ناحية الكفاءة، تعقد وعدم إستقرار التشريعات الجبائية<sup>2</sup>
- 2- الإمكانيات المادية: نقص الوسائل المادية حيث أن جميع المؤسسات والقطاعات قد استفادت من مشاريع عمرانية تعكس الواقع إلا أن القطاع الجبائي لم يتحصل على أي إصلاح كونه يزاول عمله في منشآت موروثه من قبل الاستعمار.<sup>3</sup>
- 3- الإجراءات الإدارية: تعتبر كإجراءات روتينية معقدة تتسبب في خلق الكراهية اتجاه الضرائب وما يمثلها من أجهزة وأعوان إداريين، ويبقى على الإدارة الجبائية استعمال كل الإجراءات اللازمة لتفادي ذلك وتتمثل هذه الإجراءات فيمايلي:
  - صعوبة تقدير الوعاء الضريبي. - عدم المساواة في تطبيق الإجراءات.
  - تعقد الإجراءات الخاصة بتحصيل الضريبة.
  - ضعف التوعية الجبائية.<sup>4</sup>

1- محمد عباس محرز: اقتصاديات الجباية والضرائب، مرجع سابق، ص50.

2- عوادي مصطفى، رجال نصر: مرجع سابق، ص58.

3- البطريق يونس أحمد، حامد عبد المجيد دراز، محمد أحمد عبد الله: مبادئ المالية العامة، دار شباب الجامعة، دون ط، الإسكندرية، سنة 1978، ص160.

4- عواضة حسن: المالية العامة، دار النهضة العربية، دون ط، بيروت، سنة 1973، ص403.

ثانياً: الأسباب غير المباشرة<sup>1</sup>

نذكر منها مايلي:

1- الأسباب النفسية: سنتطرق من خلال الأمثلة التالية إلى الأسباب النفسية:

**مثال 1:** الضريبة أداة لإغتصاب و إفتقار الشعوب يرجع هذا التفكير إلى الأسباب التاريخية وراثتها الشعوب عن الإستعمار فكان الإستعمار الفرنسي في الجزائر يستعمل الضريبة كوسيلة لمصادرة ونهب أموال الأفراد مما انعكس سلبا على المجتمع اتجاه فرض الضريبة "اقتطاع مالي دون مقابل" بل وهذا ما أدى إلى إحساسهم بأن الضريبة تحد من حريتهم ويذهب البعض إلى اعتقادهم في عدم عدالتها.

**مثال 2:** شركة ذات مسؤولية محدودة والثانية شركة تضامن نجد أن الأولى تدفع ضريبة على أرباح الشركات والباقي يقسم على الشركاء والذين يكونون مكلفين بدفع ضريبة على الدخل الإجمالي أيضا مجبرون على دفع الضريبتين معاً، أما الثانية فالأرباح تقسم بين الشركاء وكل شريك ملزم بدفع ضريبة واحدة هي الضريبة على الدخل الإجمالي بالمقارنة نجد أن الحالة الأولى يحس المكلف بعدم وجود العدالة الضريبية وبالتالي فهو يلجأ إلى محاولة التهرب من إحداهما.

عبد المنعم فوزي: "كلما زاد الوعي المالي ضعف الباعث عن التهرب، وبالعكس كلما ضعف الوعي المالي كان الباعث النفساني على التهرب من الضريبة قويا وملموسا".<sup>2</sup>

ويعتقد باهر محمد عتلم: "أن الوعي الضريبي يعتبر أقل تقدما من الوعي القانوني بمعنى أن الممول عندما يخالف القوانين الضريبية لا يشعر أنه يرتكب إثما في حق المجتمع كشعوره عندما يقتل أو يسرق غيره".<sup>3</sup>

1- سوزي عدلي ناشد: اقتصاديات الجباية والضرائب، ص50.

2- عبد المنعم فوزي: المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، دون ط، مصر، سنة 1972، ص226.

3- باهر محمد عتلم: المالية العامة، جامعة القاهرة، طبعة 1991، ص216.

2- الأسباب الإجتماعية: يلعب المحيط الإجتماعي دورا هاما في ترسيخ ظاهرة التهرب الضريبي وشيوعها بين الأفراد وهذا أن ضعف الوعي الضريبي الذي يتناسب مع الشعور الوطني.

3- الأسباب السياسية: وهي أسباب تساعد على إنتشار التهرب الضريبي فقد لايساعد النظام السياسي القائم في البلد على مكافحة التهرب الضريبي ويتجلى ذلك من خلال عاملين أساسيين هما:-الإختيار الإيديولوجي والسياسي الذي إعتمدته الدولة بعد الإستقلال مما كان له أثر كبير على النظام الجبائي الجزائري.

-وجود موارد بترولية هامة جعل السلطات العمومية تعتبر حصيلة الجباية العادية ثانوية، مما أدى إلى ظهور نوع من التراخي فيما يخص الضرائب ومكافحة التهرب الضريبي لم تكن ضمن أولويات النظام السياسي.<sup>1</sup>

4- الأسباب الاقتصادية:

يعتبر اقتصاد كل دولة محدد برصيد المعني من القطاع الضريبي فالحالة الاقتصادية للمكلف والحالة الاقتصادية العامة لها دور كبير في التأثير على التهرب الضريبي.

5-العوامل المتعلقة بالمكلف بالضريبة:

غالبا ما تعود أسباب التهرب الضريبي إلى المكلف نفسه،والتي تتدرج في إطار اعتبارات ذاتية ونفسية وأخلاقية،إذ يرى بعض الباحثين أن السبب الرئيسي للتهرب الضريبي هو ضعف المستوى الأخلاقي ومستوى الوعي الضريبي لدى المكلف،وهو الشيء الملاحظ في شعوب جنوب البحر الأبيض المتوسط والتي تعتبر بلدانا متخلفة عاشت تحت وقع الضغط الاستعماري عكس الشعوب الانجلوسكسونية والشمالية حيث تنخفض حدة التهرب والغش الضريبي.<sup>2</sup>

1- يحيوي نصيرة: الغش والتهرب الضريبي،دراسة حالة الجزائر(مذكرة ماجستير)،جامعة الجزائر،سنة1998،ص62.

2- عوادي مصطفى،رحال نصر،مرجع سابق،ص66.

## المطلب الثاني: أنواع وأشكال التهرب الضريبي

تختلف أنواع وأشكال التهرب الضريبي باختلاف الضريبة المراد التهرب منها ومنه يمكن تقسيم التهرب الضريبي إلى أنواعه في الفرع الأول ثم التطرق إلى أشكاله في الفرع الثاني.

### الفرع الأول: أنواع التهرب الضريبي

#### أولاً: التهرب المشروع (التجنب الضريبي)

##### 1. تعريف التهرب المشروع:

يعرف بأنه: "تملص المكلف القانوني من دفع الضريبة دون مخالفة التشريع الضريبي القائم، وهذا التهرب ومهما اتصف بالشرعية فإنه يدل على الضعف في التحضر وغياب الضمير الإجتماعي".<sup>1</sup>

يقصد به أن تفرض الضريبة على تصرف معين، لكن المكلف رغبة منه في عدم دفع الضريبة، فتصرفه يكون سلبياً وهو يعني التخلص من عبء الضريبة كلياً أو جزئياً دون مخالفة أو انتهاك لأحكام القانون، كذلك قد يتجنب المكلف بالضريبة عن طريق الاستفادة من ثغرات القانون<sup>2</sup> ومثالاً على ذلك: -التهرب من ضريبة الشركات عن طريق توزيع هذه الأخيرة في شكل هبات للذين تربطهم بصاحب الشركة قرابة من الدرجة الأولى على قيد الحياة حتى لا تخضع بعد وفاته تلك الأموال لضريبة الشركات.<sup>3</sup> -ترك النشاط الإنتاجي الذي يخضع إلى الضريبة المرتفعة، والانتقال إلى نشاط آخر خاضع لضريبة أقل.

يعرف أيضاً: "عملية قانونية يتم من خلالها تجنب الواقعة المنشئة للضريبة، وقد يستطيع الممول أن يتجنب دفع الضريبة من خلال استغلال نقاط الضعف السائدة في التشريع".<sup>4</sup>

1- بغدادي علاء الدين: فعالية الرقابة الجبائية والحد من التهرب الضريبي وأثارها على الخزينة العمومية، مذكرة الماستر في التدقيق المحاسبي، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2010/2009، ص16.

2- سوزي عدلي ناشد: الوجيز في المالية العامة، دارالجامعة الجديدة للنشر، دون ط، الإسكندرية، سنة 2000، ص216.

3- حميد بوزيدة: مرجع سابق، صص 39-40.

4- سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي: اقتصاديات الضرائب (سياسات -نظم -قضايا معاصرة)، الدار الجامعية، دون ط، الإسكندرية، سنة 2007، ص154.

## 2. تصنيف التهرب الضريبي المشروع : ويتجلى في صنفين

**1.2. التجنب الضريبي المقصود من المشرع الجبائي:** يلجأ المشرع الجبائي إلى التجنب الضريبي المقصود من أجل تحقيق أهداف معينة من خلال فرض ضرائب مرتفعة على نشاطات معينة أو سلع معينة للتقليل من استيرادها وتشجيع المنتج الوطني أو للحد من استهلاكها مثل السلع الكمالية أو إلغاء الضرائب على الأنشطة محددة ضمن شروط معينة وحصرها في مناطق يتم اختيارها لتشجيع إنشاء مثل هذه المؤسسات في مناطق معينة مثل تدعيم الاستثمار الفلاحي والصناعي بالجنوب، الإستثمار في إطار الوكالة الوطنية لتطوير الإستثمار (ANDI)، الوكالة الوطنية لترقية تشغيل الشباب (ANSEJ) وغيرها.<sup>1</sup>

## 2.2. التجنب الضريبي غير المقصود من المشرع الجبائي:

يتمثل هذا النوع من التهرب في استغلال المكلف ثغرات القانون من أجل عدم دفع الضريبة، وترجع هذه الثغرات في الغالب إلى نقص في التشريع وعدم إحكام صياغة المواد القانونية.

فالمكلف بذلك ينتهك أو يخالفه لأن المشرع هو الذي حدد له مجموعة من الإعفاءات والتخفيضات في بعض الضرائب الخاصة بأنشطة معينة.<sup>2</sup>

### 1. نماذج التهرب المشروع:

- تجزئة الشركة الأم إلى شركات صغيرة مستقلة وهميا.
- إعطاء بعض الأنشطة صفة غير تجارية.
- إعادة الاستثمار لأرباح غير موزعة مستفيدا من تخفيضات عليها، دون القيام فعلا بالإعادة.
- زيادة النفقات عن طريق تضخيمها فقط.
- تواطؤ المشرع مع بعض الشركات بإعفاءات ضريبية.<sup>3</sup>

1- عوادي مصطفى، رحال نصر: مرجع سابق، ص 12.

2- عوادي مصطفى، رحال نصر: المرجع نفسه، ص 12.

3- أبو منصف: مدخل للتنظيم الإداري والمالية العامة، دار المحمدية العامة، دون ط، الجزائر، بدون سنة، ص 117.



- تهرب ضريبي ناتج عن تغيير سلوك المكلف ترك النشاط الإنتاجي الذي يخضع لضريبة مرتفعة واللجوء إلى نشاط خاضع لضريبة أقل.

### ثانيا: التهرب غير المشروع (الغش الضريبي)

**1. تعريف التهرب غير مشروع:** وهو تهرب مقصود من طرف المكلف نتيجة مخالفته الصريحة عمدا لأحكام القانون الضريبي قصدا منه عدم دفع الضرائب المستحقة عليه، وذلك من خلال الامتناع عن تقديم التصريح بمداخيله، أو تقديم تصريح ناقص، أو كاذب أو إعداد قيود وسجلات مزيفة<sup>1</sup> وتندرج تحته كافة طرق الغش المالي وما تتطوي عليه من طرق احتيالية.<sup>2</sup>

-تعريف DelahayeTomas: "الغش الضريبي هو مخالفة للقانون الجبائي".<sup>3</sup>

-تعريف القانون الجبائي الجزائري: "كل محاولة للتخلص من الضريبة بإستعمال طرق تدليسية في إقرار أساس الضرائب والرسوم التي يخضع لها المكلف أو تصفيته كلياً أو جزئياً".<sup>4</sup>

### 2. تصنيف التهرب غير المشروع :<sup>5</sup>

#### 1.2. الغش العادي (البسيط):

وهو يشبه التهرب المشروع مصحوبا باستعمال طرق تدليسية ويتمثل في محاولة معتمدة من أجل دفع ضريبة أقل وهذا من خلال تقديم تصريحات ناقصة أو خاطئة بسوء نية فهو إذا كل تصرف أو إغفال مرتكب من أجل التخلص من الضريبة، حسب المادتان 192 و 193ق.ض.م.

1- حميد بوزيدة: مرجع سابق، ص40.

2- علي زغدود : مرجع سابق، ص210.

3-DelahayeThomas :Op.Cit,P :164.

نقلا عن عوادي مصطفى، رجال نصر: مرجع سابق، ص6

4- المادة303-1من ق.ض.م من الأمر رقم76-101بتاريخ1976/12/09المتضمن ق.ض.م.

5- عوادي مصطفى، رجال نصر: المرجع نفسه، ص7.

## 2.2. الغش الموصوف (المركب):

أي أنه غش بسيط مقرون بممارسات تدليسية أي أن المكلف يستعمل أساليب ماهرة تمكنه من التخلص من الضريبة وكذلك مسح كل الآثار التي قد تؤدي إلى كشف مغالطاته ومنه فالغش المركب يتوفر على العنصرين التاليين:- **عنصر النية**: يقصد به أن المكلف على دراية بأن الفعل غير مشروع-**العنصر المادي**: و المتمثل في تخفيض أساس الضريبة.

-**عنصر التدليس**: ويعني لجوء المكلف إلى مسح كل الأدلة ترقبا لأي مراقبة محتملة.

حسب المادتان 303 و407 ق.ض.م.ر.م.

## 3.2. نماذج التهرب غير المشروع:

من بين مجموعة كبيرة من نماذج التهرب الغير مشروع نذكر ما يلي:

- تزوير الوثائق (إعداد سجلات وقيود مزيفة).
- التهرب على الحدود تجنبا للحواجز الجمركية.
- استعمال النفوذ والمحاباة واستغلال المناصب.<sup>1</sup>
- عدم تقديم المكلف تصريحا ضريبيا عن النشاط الخاضع للضريبة.
- عدم دفع الضريبة المترتبة على المكلف وذلك عندما يهرب المكلف خارج البلاد.<sup>2</sup>

## 3. الغش الوطني والغش الدولي:

في هذا النطاق يصنف الغش كما يلي:

### 1.3. الغش الوطني (المحلي):

يمكن تعريفه "كل إستعمال لطرق وممارسات غش من قبل المكلف محاولة منه للتخلص بصفة غير شرعية من إلتزاماته الجبائية الناجمة عن التشريعات الجبائية الوطنية.

ويعرف أيضا بأنه كل غش يتم داخل حدود الدولة، يكون المكلف في مواجهة سلطات بلده فهو يخضع لقانون جبائي وحيد.<sup>1</sup>

1- أبو منصف: مرجع سابق، ص118.

2- خالد شحادة الخطيب: مرجع سابق، ص216.

### 2.3. الغش الدولي:

يتمثل هذا النوع من الغش في عدم دفع الضرائب داخل البلد وتحويل المداخل إلى بلد يتميز بجاذبية جبائية إن صح التعبير وهذا بغية التقليل من المبالغ المتقطعة، وهذا النوع من الغش يرجع إلى التطور الكبير الذي عرفته التبادلات الدولية والنشاط الكبير الذي غير حركة رؤوس الأموال.<sup>2</sup>

#### الفرع الثاني: أشكال التهرب الضريبي

بعد التعرض إلى مفهوم التهرب الضريبي وتصنيفاته نتطرق هنا لأشكال التهرب الضريبي وهي الحالات التي تمكن المكلف من التخلص من الضريبة دون مخالفة القانون وهي كما يلي:

#### أولاً: الامتناع

وهو أبسط طريقة للتهرب من الضريبة وبصورة أوضح، فإن المكلف يتمتع عن القيام بالواقعة أو التصرف الذي تفرض على أساسه الضريبة ومثال ذلك إمتناع الشخص عن إستهلاك سلعة ما خاضعة لضريبة مرتفعة وهذه الضريبة قد تكون مقصودة من طرف المشرع الذي يهدف إلى دفع الأفراد بطريقة غير مباشرة إلى التقليل من إستهلاك السلعة محل البحث مراعاة لإعتبارات إقتصادية أو إجتماعية مختلفة كالحد من إستيرادها توفيراً للعملة الأجنبية أو تشجيع إنتاج السلع البديلة لها أو الحد من إستهلاكها حفظاً للصحة العامة،<sup>3</sup> وطريقة الإمتناع هذه تؤدي بالمكلف إلى تجنب دفع الضريبة كلياً أو جزئياً، ويكون عدم الدفع كلياً عندما يتمتع المكلف من إستهلاك السلع لتجنب دفع الضرائب على الإنفاق كما يستطيع أن يوظف كل ثروته في سندات قرض أصدرتها الدولة وأعفته وأعفت دخله من الضرائب لتشجيع الإكتتاب فيه

1 -Martinez Jean Claud ,Op.Cit,P :8

نقلا عن عوادي مصطفى، رجال نصر: مرجع سابق، ص8

2 -Martinez Jean Claud ,Op.Cit,P :8

نقلا عن عوادي مصطفى، رجال نصر: المرجع نفسه، ص8

3- جامع أحمد: مرجع نفسه، ص244.

فالمكلف لا يدفع أي ضريبة على ثروته كما يكون عدم الدفع جزئياً كأن يقلل من أرباحه الخاضعة للضريبة وذلك بالتقليل من نشاطه حتى لا يتجاوز الحد المقرر إخضاعه للضريبة.<sup>1</sup>

### ثانياً: الإحلال

يتمثل الإحلال في أن المكلف عوض أن يوظف أمواله في أنشطة أخرى تكون معفاة أو مفروضة عليها ضريبة أقل، ويتجسد ذلك مثلاً في الإستثمار في القطاع الفلاحي، ومن ناحية أخرى قد يستهدف المشرع هذه النتيجة تحقيقاً لأغراض معينة، وفي هذا الإطار قد يشجع هذا الأخير الأفراد على التوجه نحو الإنتاج الزراعي من أجل تحقيق الإكتفاء الذاتي وخلق مناصب شغل والقضاء على البطالة وفي هذه الحالة يحرص المشرع على إعفاء المتهمين بهذا الميدان من الضرائب وغالباً ما يكون هذا الإعفاء لمدة معينة تشجيعاً وتحفيزاً لهم، وهذا الإعفاء أو التقليل من الضرائب قد يمس أحياناً الإنتاج التقليدي أو الحرفي لماله من أهمية على الصعيد الثقافي والحضاري.<sup>2</sup>

### ثالثاً: الإستفادة من ثغرات القانون

قد يحتوي القانون الجبائي على ثغرات تسمح للمكلف أن يستفيد منها وهذه الثغرات تكون نتيجة عدم إحكام هذه النصوص التي تجعل هذا المكلف يحصل على أرباح دون الخضوع للضريبة المقررة على مثل هذه الأرباح، ومثال على ذلك أن تقوم شركة ما بتوزيع جزء من أرباحها على المساهمين ليس في الصورة العادية أي توزيع مبلغ نقدي على كل مساهم ولكن في صورة أخرى هي زيادة رأسمالها بمقدار هذا الجزء من الأرباح وإصدار أسهم بها توزع مجاناً على المساهمين كل بقدر نصيبه في الأرباح وتستند الشركة في عدم دفع الضريبة على إيرادات القيم المنقولة المقررة على هذه الأرباح الموزعة على المساهمين إلى أنه لا يوجد نص صريح في التشريع الجبائي يقضي بفرض هذه الضريبة على الأسهم المجانية التي توزع على المساهمين<sup>(1)</sup>، وما يستنتج من هذه الحالات هو توفر سوء نية المكلف الذي يتجنب دفع

1-GaudemetPaulMarie :PrécisdeFinancesPublique,éditionMontchrestien,Tome2 ,Paris,1970,P : 314.

نقلا عن عوادي مصطفى، رجال نصر: مرجع سابق: ص 10 .  
2- جامع أحمد: مرجع نفسه، ص ص 244-245.

الضريبة وبالتالي عدم تحمله لنصيبه كاملا في الأعباء العامة، ونخلص إلى القول بأن على المشرع الجبائي أن يضبط النصوص القانونية وصياغتها صياغة دقيقة وواضحة لاتحمل غموض وبالتالي بسيطة ولا يترك ثغرات يتم التأويل فيها أو تفهم على غير ماقصده فعلا.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري

لقد تضمن قانون المالية لسنة 2003 رقم 02-11 المؤرخ في 24 /12/ 2002 جنائية التهرب أو التملص الضريبي أو محاولة التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أوحق أو رسم خاضع له أو تصفيته كليا أو جزئيا.

لذلك يتميز التهرب الضريبي عن الغش الضريبي بعدم توافر أحد أركان الجريمة وهو العنصر الشرعي أي عدم وجود النص القانوني فإن الجريمة لاتقوم بناءا على المادة الأولى من ق.ع: "لا جريمة ولا عقوبة أو تدابير أمن بغير قانون"<sup>2</sup>

وعليه يمكن استخلاص، الفرع الأول: الركن المادي والفرع الثاني: المعنوي فقط لجريمة التهرب الضريبي الفرع الثالث: صور جريمة التهرب الضريبي.

#### الفرع الأول: الركن المادي<sup>3</sup>

يتكون الركن المادي من ثلاثة عناصر:

- استعمال طرق احتيالية.

- التملص من الضريبة أو الرسوم أو أي حق ضريبي.

- العلاقة السببية بين استعمال الطرق الاحتيالية والتملص من أداء الضريبة.

1- عوادي مصطفى، رحال نصر: مرجع سابق، ص14.

2- المادة1 من الأمر رقم66-156 المؤرخ في 08/07/1966 المتضمن ق.ع المعدل والمتمم للأمر رقم97-10 المؤرخ في 06/03/1997.

3- فارس السبتي: المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، دارهومه، دون ط ، الجزائر، سنة2008، ص 102-103.

## أولاً: استعمال طرق احتيالية

لم يعرف المشرع الطرق الاحتيالية والعلة أن كل تعريف لا يستطيع الإلمام بكل الطرق و الأساليب الاحتيالية والتدليسية، وعليه فبالرجوع إلى التشريع الجبائي نجد أن نص المادة 530 من ق.ض.غ.م.ر.م تتاولت 12 حالة والمادة 532 ست حالات، والمادة 118 من ق.ر.ر.أ ست حالات، و المادة 303 من ق.ض.م.ر.م أربع حالات، والمادة 76 من ق.إ.الجبائية خمس حالات، والمادة 34 من ق.ط.و، و 119 من ق.ت. حالة واحدة، وكل النصوص أجمعت على استعمال صيغة على وجه الخصوص قبل ذكر الأعمال والأفعال التي تعتبر طرقا احتيالية و تدليسية أو غشا وذلك حرصا منها على توضيح أن الطرق التي وردت لم تذكر على سبيل الحصر وإنما على سبيل المثال.

إن في مجال الضرائب يهدف المشرع الجبائي بتجريمه لأفعال الغش الضريبي إلى حماية مصلحة الدولة، أي حماية المصلحة المتعلقة بالسياسة الإقتصادية للدولة فيمنع بذلك "التهرب والغش الضريبي بإعتبار أن الضريبة هي الأداة التي تخدم السياسة الإجتماعية والإقتصادية للدولة"<sup>1</sup>. وتنص المادة 408 من ق.ض.م.ر.م: "على معاقبة كل من يقوم على أي نحو كان بتنظيم أو يحاول الرفض الجماعي لأداء الضريبة بالعقوبات المنصوص عليها في المادة 418 من ق.ع التي تقمع أنواع المس بحسن سير الإقتصاد الوطني."<sup>2</sup>

ولقد حدد المشرع الجبائي الطرق التدليسية في المادة 193-2 من ق.ض.م.ر.م وهي:<sup>3</sup>

1- الإخفاء أو محاولة الإخفاء من كل شخص مبالغ أو منتجات يفرض عليها الرسم على القيم المضافة من طرف أشخاص مدينين به وخصوصا البيع دون فواتير.

1- فرج رضا: شرح قانون العقوبات (الأحكام العامة للجريمة)، الشركة الوطنية للنشر و

التوزيع، ط2، الجزائر، سنة 1976، ص 203.

2- المادة 408 من ق.ض.م.ر.م والمادة 418 من الأمر رقم 75-47 المؤرخ في 17-06-1975 المتضمن تعديل ق.ع.

3- المادة 193 -2 من ق.ض.م. من الأمر 76-101 بتاريخ 09/12/1976 المتضمن ق.ض.م.

2- تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للإستناد إليها عند طلب الحصول إما على تخفيض أو خصم أو إعفاء أو إسترجاع للرسم على القيمة المضافة وإما الإستفادة من الإمتيازات الجبائية لصالح بعض الفئات من المدينين بالضريبة.<sup>1</sup>

3- القيام عمدا بنسيان تقييد، 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 أوفي الوثائق التي تحل محلها، ولا يطبق هذا الحكم إلا على المخالفات المتعلقة بالنشاطات التي تم إقفال حساباته.

4- قيام المكلف بالضريبة بتدبير عدم إمكانية الدفع أو بوضع عوائق بطرق أخرى أمام تحصيل أي ضريبة أورش مدين به.<sup>2</sup>

5- كل عمل أو فعل أو سلوك يقصد منه بوضوح تجنب أو تأخير دفع كل أوجزء من مبلغ الضرائب والرسوم كما هي مبينة في التصريحات المودعة.

6- ممارسة نشاط غير قانوني، يعتبر كذلك كل نشاط غير مسجل أو لايتوفر على محاسبة قانونية محررة، تتم ممارسته كنشاط رئيسي أو ثانوي.<sup>3</sup>

\* كل مناورة تهدف إلى تنظيم الإعسار من طرف المكلف بالضريبة متابع لدفع ضرائبه.<sup>4</sup>

\* القيام بأية وسيلة كانت تجعل الأعوان المؤهلين لإثبات المخالفات للأحكام القانونية والتنظيمية التي تضبط الضرائب غير المباشرة غير قادرين على تأدية مهامهم.<sup>5</sup>

### ثانيا: التملص من الضريبة<sup>6</sup>

تتطلب الجريمة الضريبية لقيامها أن تؤدي استعمال الطرق الاحتيالية السالف ذكرها إحدى النتائج التالية:

1- المادة 192 من ق.ض.م.ر.م، 2012

2- المادة 193-2 من ق.ض.م. من الأمر 76-101 بتاريخ 09/12/1976 المتضمن ق.ض.م.

3- المادة 228 من ق.ض.م.ر.م، 2012

4- المادة 76 من ق.إ.جبائية الجزائري.

5- المادة 533 من ق.ض.غ.م من الأمر رقم 76-104 بتاريخ 09/12/1976 المتضمن ق.ض.غ.م.

6- فارس السبتي: المرجع نفسه، ص105.

\* إما التملص من الكل أو من بعض وعاء الضريبة وذلك بالتهرب من تحديد أساس الضريبة أو ربطها ويتحقق ذلك حينما يقوم الممول بإخفاء كل المادة الخاضعة للضريبة أو بعضها أو حينما يقدم إقرار غير صحيح.

\* وإما التملص كلياً أو جزئياً أو تصفية الضريبة ويقصد بتصفية الضريبة إعداد الجداول والإنذارات وإرسالها للجهة المختصة لتحصيل الضريبة.

\* وإما التملص من أداء الضريبة كلها أو بعضها ويراد به إعفاء الملتزم بالضريبة من الالتزام بأدائها والتخفيف من عبء الالتزام.

وقد استعملت مختلف القوانين الجبائية للتعبير عن إمتناع المكلف من الدفع الكلي أو الجزئي للضريبة عبارات تختلف باختلاف النطاق الجبائي الذي تسري عليه الضريبة أو الرسم.

ففي المادة 303-1 من قانون الضرائب المباشرة نجد عبارة "يعاقب كل من تملص أو التملص بإستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفيته كلياً أو جزئياً..."<sup>1</sup> ونفس العبارة إستعملها المشرع في قانون الرسوم على الضرائب غير المباشرة في المادة 532 منه، وكذا في قانون الرسوم على رقم الأعمال في المادة 117، بينما نجد عبارة "كل من خفض أو حاول تخفيض الكل أو البعض من وعاء الضريبة...." وذلك في المادة 119-1 من قانون التسجيل ونفس العبارة في المادة 34-1 من قانون الطابع.

### ثالثاً: العلاقة السببية بين التملص من الضريبة والطرق الاحتمالي<sup>2</sup>

أنه يتطلب لقيام الجريمة أن يتم التملص من الضريبة بناء على الطرق الاحتمالية التي استعملها الجاني أو إحدى هذه الطرق ومن ثمة تنعدم الجريمة إذا تخلص الممول من الضريبة نتيجة لخطأ ارتكبه إدارة الضرائب في ربط الوعاء الضريبي بما صرح به الممول أو وفقاً لما هو معمول به قانوناً أو في تقرير إعفاء بعض الفئات.

### الفرع الثاني: الركن المعنوي<sup>3</sup>

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

2- فارس السبتي: مرجع سابق، ص 106.

3- فارس السبتي: المرجع نفسه، ص 106.



تتميز جريمة التهرب الضريبي بأنها عمدية تتطلب توافر القصد الجنائي بنوعيه العام والخاص.

### أولاً: القصد العام

توجيه الجاني لإرادته نحو ارتكاب الجريمة عالماً بعناصرها القانونية، وهو مطلوب في جميع الجرائم العمدية على حد سواء بحيث يفترض في الجاني علمه بإرتكاب أفعال احتيالية أو تدليسية أو غش، تؤدي إلى التخلص أو محاولة التملص من كل أو جزء من الوعاء الضريبي أو الرسوم المفروضة فإذا أخفى الممول بعض المبالغ المالية التي تسرى عليها الضريبة نتيجة لغلط مادي

أو لجهله بقواعد المحاسبة لا يعد القصد متوافراً لديه، فالقصد الجنائي يقتضي أن تتجه إرادة الجاني إلى الاحتيال وإيقاع الإدارة الجبائية في الغلط.

ويمكن تعريفه أيضاً: "بأنه إرادة الخروج على القانون بعمل أو بامتناع، أو هو إرادة الإضرار بمصلحة يحميها القانون يفترض العلم به عند الفاعل".<sup>1</sup>

### ثانياً: القصد الخاص

يتطلب القصد العام توجيه الجاني لإرادته نحو ارتكاب الجريمة عالماً بأركانها في القانون، فلا يعتد فيه للبائع على الجريمة وهو الإحساس أو المصلحة التي تدفع الجاني لإرتكاب جريمته، فهو يتفاوت من جريمة لأخرى بحسب ظروف الجاني ولو كانت الجريمتان من نوع واحد، فالقصد الخاص يختلف من جاني لأخر فقد تتجه إرادة أحدهما إلى التخلص من كل الوعاء الضريبي بواسطة طرق احتيالية، في حين تتجه إرادة الثاني إلى التخلص من بعض الوعاء الضريبي فقط، إلا أن الغاية واحدة هي حرمان الإدارة الجبائية من الحصول على حقها من الوعاء الضريبي.

وبالتالي فإن البائع هو عنصر تقدير العقوبة تشديداً أو تخفيفاً حسبما يقدره القانون استخلاصاً من ظروف الدعوى وخاصة في شقها العمومي (الحبس، والغرامة الجرائية).

1- فرج رضا: مرجع نفسه، ص 404.

فقط دون الشق الجبائي الذي لا تطبق عليه أحكام المادة 53ق.ع.<sup>1</sup>

### الفرع الثالث: صور جريمة التهرب الضريبي

علاوة على جريمة التهرب الضريبي نصت مختلف القوانين الجبائية على صور أخرى وهي محاولة الغش والإشتراك والعود ونتطرق إليها فيما يلي:

#### أولاً: المحاولة

إن محاولة إرتكاب الجريمة أو الشروع فيها معاقب عليها في جميع جرائم الغش الضريبي بنص صريح من المشرع الجبائي عملاً بالمبدأ العام، وتنص المادة 303-1- من ق.ض.م على المحاولة في إرتكاب الغش الضريبي بعبارة "يعاقب كل من تلمص أو حاول التلمص بإستعمال طرق تدليسية....<sup>2</sup> ، ويقصد بالمحاولة أن المكلف بهذه الجريمة قد يتجاوز مرحلة التفكير والتخطيط لها ويتجه نحو تنفيذها فعلاً فيقال أنه شرع في تنفيذ الجريمة الضريبية.

- ومن المادة 30 من ق.ع يمكن إستخلاص معنى المحاولة على أنها البدء بالشروع في التنفيذ مما يؤدي مباشرة إلى إرتكاب الجريمة إذا لم توقف لأسباب خارجة عن إرادة الفاعل ومن ثم يكفي لوقوع جريمة الغش الضريبي مباشرة إحدى طرق الإحتيال السالفة الذكر سواء تحققت النتيجة أو لم تتحقق لأسباب لا دخل لإرادة الفاعل فيها.

- والمحاولة أو الشروع معاقب عليها في جميع القوانين الجبائية بنفس العقوبة المقررة لمن قام فعلاً بالجريمة فالمحاولة تكفي لقيام الجريمة الضريبية.<sup>3</sup>

#### 2-الإشتراك :

كل النصوص الجبائية أجمعت على إعتبار الشريك مسؤولاً مسؤولية جزائية كاملة وتطبق عليه العقوبات المقررة للفاعل الإصلي، كما أحالت هذه النصوص إلى قانون العقوبات في تعريف الشريك حيث تعرفه المادة 42 منه على أنه " يعتبر شريك في الجريمة من لم يشترك

1- فارس السبتي:مرجع نفسه،ص107.

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

3- المادة 30 من ق.ع. من الأمر 66-156 بتاريخ 08/06/1966 المتضمن ق.ع.

إشتراكا مباشرا لكنه ساعد بكل الطرق أو عاون الفاعل أو الفاعلين على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة مع علمه بذلك.<sup>1</sup>

حيث نصت المادة 303-2- من ق.ض.م.ر.م "تطبق على شركاء مرتكبي المخالفات والجنح المحدد نفس العقوبات المطبقة على مرتكبي هذه المخالفات أنفسهم، مع مراعاة أحكام المادة 306 من نفس القانون.

إن تعريف شركاء مرتكبي الجرائم والجنح المحدد بموجب المادة 42-2 من ق.ع: "يطبق على شركاء مرتكبي المخالفات المشار في الفقرة السابقة، ويعتبر على الخصوص كشركاء الأشخاص:

-الذين يتدخلون بصفة غير قانونية للإتجار في القيم المنقولة أو تحصيل قسائم في الخارج.  
-الذين قبضوا بإسمهم قسائم يملكها الغير".<sup>2</sup>

وكذلك تعتبر من أفعال المشاركة من ساهم في إعداد أو إستعمال 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..."<sup>3</sup>

لما جاءت به المادة 42 من قانون العقوبات فالمساعدة في المجال الجبائي تعني المساعدة في الإحتيال بإخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة أو بإعتماد بيانات غير صحيحة في الإفراجات الضريبية وحتى تقوم جريمة الإشتراك يجب على الفاعل أن يكون على علم بما يفعله وأن إرادته تتجه إلى تحقيق جريمة التملص من اداء الضريبة كلها أو بعضها.

-فالشريك هو كل من ليست له صفة المكلف ولا يخضع قانونا للضريبة ومن أمثله ذلك كأن "يساعد المدين الدائن على إخفاء بعض مبالغ الدين الخاضعة فوائدها للضريبة"<sup>4</sup>

1- المادة 42 من ق.ع من الأمر 66-156 بتاريخ 08/06/1966 المتضمن ق.ع.

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

3- المادة 306-1- من ق.ض.م. من الأمر رقم 76-101 بتاريخ 09/12/1976 المتضمن ق.ض.م.

4- الشورباجي البشري: جرائم الضرائب والرسوم، دار الجامعات المصرية، ط1، الإسكندرية، سنة 1972، ص 269.

"أو كان يتفق شخص مع المكلف على إصطناع فواتير من شأنها تخفيض الضريبة الواجبة قانوناً عليه ويساعده على ذلك بأن يحررها ويقدمها إليه"، وكذلك إعتقاد المحاسب أو الخبير على أوراق ومستندات غير صحيحة قصد مساعدة المكلف للتخلص من أداء الضريبة، ومن هنا تظهر المسؤولية الجنائية للمحاسبين، ويعاقب القانون العام للضرائب في فرنسا الخبير المحاسب القانوني في مساعدة المكلف على ارتكاب الغش الضريبي، مع توافر قصد الغش لدى المحاسب.<sup>1</sup>

**3-العود:** عمل به المشرع في الجريمة الضريبية وحددتها المادة 303-3 من ق.ض.م.ر.م بمهلة 5 سنوات، ومن أثر العود في هذه الجريمة مضاعفة العقوبات الجزائية والجبائية وهو يتحقق بإرتكاب جريمة مماثلة في خلال خمسة سنوات من تاريخ إرتكاب الجريمة الأولى أو من تاريخ إرتكاب الجريمة الأولى أو من تاريخ صدور حكم الإدانة وهو يعتبر ظرفاً مشدداً، والشديد هذا يظهر من خلال ما نصت عليه المادة المذكورة أعلاه: "على مضاعفة العقوبة الجزائية و الجبائية- توجد عقوبات أخرى تذكر منها المنع من ممارسة المهنة والعزل من ممارسة الوظيفة وغلق المؤسسة...الخ".<sup>2</sup>

### المبحث الثالث: أساليب التهرب الضريبي والآثار المترتبة عنه

إن المكلفين يتقنون ويبتكرون طرق عديدة للتهرب والغش الضريبي، لذلك فإن عملية حصر هذه الطرق والأساليب عملية صعبة وهذا من أجل تفادي المكلفين للضريبة، إلى جانب الآثار السلبية التي تؤدي إلى تخفيض الإيرادات العامة وبالتالي الإضرار بالخزينة العامة وهذا ما سنعرض له من خلال المطلب الأول: أساليب التهرب، المطلب الثاني: آثار التهرب الضريبي

#### المطلب الأول: أساليب التهرب الضريبي

لا يمكن حصر كل أساليب التهرب الضريبي لتعددتها نذكر منها ثلاثة أساليب قانونية

وهي:

1- الشورباجي البشري: المرجع نفسه، ص 271.

2- المادة 303-3 من ق.ض.م. من الأمر رقم 76-101 بتاريخ 1976/12/09 المتضمن ق.ض.م.

### الفرع الأول: التهرب عن طريق التحايل المادي

يعتبر التحايل ماديًا عندما يغير المكلف بالضريبة قانونية واقعة مادية بحيث يتمثل هذا التحايل في عدم التصريح القانوني بجزء من المواد والمنتجات والبضائع أو الأرباح التي تدخل احتساب الاقتطاع الضريبي سواء كان هذا التحايل عبارة عن إخفاء جزئي أو إخفاء كلي وكلاهما يساهمان بطريقة غير قانونية في إنشاء اقتصاد غير شرعي.

### الفرع الثاني: التهرب عن طريق التحايل القانوني

يعتبر التحايل القانوني الأكثر استعمالًا وتنظيمًا والأرقى تقنية، فلقد عرفه Bruno على أنه "العملية التي من خلالها يتم خلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية". يعتمد المتهرب لممارسة عمليات وهمية لخلق محاسبة مشتريات دون فواتير.<sup>1</sup> ويمكن ذكر شكلين أساسيين للتحايل القانوني وهما:

#### 1. الإخفاء عن طريق التلاعب في تكيف الحالات القانونية:

ويتمثل هذا الإخفاء القانوني في تحريف حالة حقيقية بتزييف المكلف لحالة أو وضعية قانونية ما خاضعة للضريبة إلى وضعية أخرى محل إعفاء مثلاً: تغيير عقد البيع إلى عقد هبة لتفادي دفع الضرائب للعقد الأول.<sup>2</sup>

#### 2. الإخفاء عن طريق عمليات وهمية:

يستعمل هذا النوع من الإخفاء غالباً في مجال الرسم على القيمة المضافة والذي يتمثل في إنشاء فواتير مزيفة لعمليات البيع والشراء من طرف المكلف الذي يستطيع من خلالها الاستفادة من حق خصم الرسوم على المشتريات حيث يلجأ إلى انتهاج مثل هذه التقنية ضناً منه أن التحقيقات الجبائية تقوم على مطابقة القيود المحاسبية للوثائق التبريرية المقدمة، ولأجل ذلك فإن المتهربين يقومون بتأسيس نظام تهرب قائم على كتابات حسابية متناقضة فيما بينها

1- بولوخ عيسى: الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، (مذكرة ماجستير)، جامعة باتنة، سنة 2004، ص 14.

2- عوادي مصطفى، رحال نصر: مرجع سابق، ص 52-53.

وتبريرها بفواتير وهمية وهذا ما يسمح بالاستفادة من تخفيض الرسم على القيمة المضافة الخاص برقم الأعمال.<sup>1</sup>

### الفرع الثالث: التهرب عن طريق التحايل المحاسبي

يتم التلاعب المحاسبي إما بتضخيم التكاليف أو بتخفيض الإيرادات أو بهما معا، بإعتبار المحاسبة قاعدة للرقابة من طرف الإدارة الجبائية، أوجبت التشريعات على المكلف مسك محاسبة شاملة ومقنعة بصورة واضحة على مجمل نشاطه.

#### 1. تضخيم الأعباء والتكاليف المحاسبية والجبائية:

إن القوانين الجبائية تسمح للمكلف بأن يقوم بخصم الأعباء والتكاليف ضمن شروط محددة مسبقا من أجل تحديد الأسس الخاضعة للضريبة ويشترط أن تكون هذه الأعباء متعلقة بممارسة نشاط المؤسسة ومدعمة بوثائق تبريرية، وأن تكون في حدود السقف المحدد جبائيا لبعض التكاليف حتى لا يبالغ فيها مثل: أن تكون هذه الأعباء لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة.<sup>2</sup>

#### 1.1. المستخدمون الوهميون:

يلجأ المكلف من خلالها إلى تسجيل الأجور والرواتب في الكشوف المحاسبية لمستخدمين لا وجود لهم في الأصل هذه الرواتب والأجور تسمح بتضخيم الأعباء وبالتالي التقليل من الضريبة.<sup>3</sup>

#### 2.1. النفقات والمصاريف غير المبررة:

لقد سمح المشرع للمكلف بخصم بعض الأعباء التي لها علاقة بنشاط المؤسسة ولكن المكلف يستغل في بعض الأحيان هذه الفرصة لتسجيل أعباء أخرى خارج نشاط المؤسسة أي

1- عوادي مصطفى، رجال نصر: المرجع نفسه، ص 52-53.

2- المادة 169-2 من ق.ض.م من الأمر رقم 76-101 بتاريخ 12/09/1976 المتضمن ق.ض.م.

3 -MargairazAndré,Op .Cit ,P :251

نقلا عن عوادي مصطفى، رجال نصر: مرجع سابق، ص 44.

نفقات ومصاريف متعلقة بها لكي أو مسيري المؤسسة وذلك بتخفيض الأعباء المتعلقة بالاستغلال، مثلا: صيانة سيارة خاصة بأحد مسيري المؤسسة وتسجيل النفقات باسم المؤسسة.<sup>1</sup>

### 3.1. تقنية الإهلاك<sup>2</sup>:

تعني الإهلاكات الإثبات المحاسبي للتدني الذي يحدث في قيمة الإستثمارات بفعل الإستعمال والتقدم، فالإستثمارات سواء كانت تجهيزات إنتاجية أو تجهيزات إجتماعية... إلخ، وهي أموال مخصصة للإستعمال في النشاط الإستغلالي وليس لغرض البيع، ونتيجة لذلك تتناقص قيمتها مع الوقت تدريجيا، وبعد فترة من الوقت تختلف باختلاف الإستثمارات تصبح المؤسسة مضطرة لتغييرها وذلك:- لأن الإستثمار تآكل وأصبح إصلاحه غير ممكن.

- لأن الإستثمار أصبح لا يستجيب لمتطلبات الإستغلال.

- نتيجة ظهور أدوات إنتاج حديثة أكبر إنتاجية أو لأسباب أخرى.

وتحسب الإهلاكات على أساس ثمن شراء الإستثمارات من مباني وآلات ومعدات وتجهيزات ويستثنى الرسم على القيمة المضافة المرتبط بعملية الشراء إذا كان قابلا للإسترجاع، ويحسب على أساس المبلغ بكل الرسوم إذا كان قابلا للإسترجاع، ويحسب على القيمة المضافة غير قابل للإسترجاع<sup>3</sup>، ويعتبر الإهلاك أحد العناصر المكونة للربح والدخل الخاضع للضريبة وهو عبئ من أعباء الإستغلال

### 2. تخفيض الإيرادات:

من خلالها يعتمد المكلف على تخفيض الوعاء الضريبي والتخلص من دفعها كليا يتجسد هذا التخفيض في البيع دون فواتير أي البيع نقدا ولا يترك أثر العملية. هذا السلوك يمكنه من إخفاء جزء كبير من رقم أعماله كأن يسجل قيمة العمليات بأقل من قيمتها الحقيقية وهذا الاتفاق مع الزبون. ويتبع المكفون بالضريبة الطرق التالية لتخفيض الإيرادات:

1- حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص.ص 44-46.

2- عوادي مصطفى، رجال نصر: مرجع سابق، ص.47.

3- المادة 141-3 والمادة 174 من ق.ض.م.ر.م (محدث إلى غاية قانون المالية تكميلي 2010).

- التناسي العمدي لبعض المبيعات التي تتم يدا بيد أي دون فواتير، ويتم الدفع نقدا.
- التخفيض مع مبلغ المبيعات محاسبيا، حيث يقوم المكلف بتسجيل بضائع مسترجعة وهمية، أو خصومات تجارية ممنوحة بشكل بالغ مع أنه لم يكن هناك استيراد للبضاعة ولا خصم تجاري.
- عدم التسجيل المحاسبي لبعض التنازلات على الاستثمارات المحققة لفائض القيمة.
- يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى التسجيل قيمة المبيعات بأقل من ثمنها الحقيقي وذلك بالتواطؤ مع الزبون.

من جملة المفارقات المعتمدة من قبل المكلف والتي تبرز الغش جليا، عندما تخفض قيمة المبيعات دون أن يقابلها تخفيض في قيمة المشتريات بشكل كبير يؤدي إلى التباين في الربح الإجمالي، الشيء الذي يلفت الانتباه المحقق الجبائي.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: الآثار المترتبة عن التهرب الضريبي

إن التهرب الضريبي سيؤدي منها إلى آثار التي من شأنها التأثير السلبي على تحقيق أهداف فرض الضريبة المتعددة من بين هذه الآثار ما يلي:

#### الفرع الأول: الآثار الاقتصادية

من الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي هو أن هذه الظاهرة تحدث اعوجاجا بالنسبة للاقتصاد الوطني وتتمثل فيما يلي:

#### 1. ارتفاع معدلات الضرائب وأسعارها:

تؤدي ظاهرة التهرب الضريبي إلى إنقاص الإيرادات الضريبية فتلجأ الدولة بذلك إلى رفع معدلات الضرائب لتغطية ذلك النقص في الإيرادات والزيادة في عدد الضرائب ويرفع معدلاتها، فإن التهرب الضريبي سوف يتسبب في تحويل الضغط الضريبي ووقوعه على المكلفين الذين يؤدون واجباتهم الضريبية، وبذلك تغيب العدالة الضريبية والعدالة الاجتماعية.<sup>2</sup>

1- سهام كردودي: الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد، دون ط، الجزائر، سنة 2011، صص 26-27.

2- حميد بوزيدة: مرجع سابق، صص 50-51.



**2. إعاقة المنافسة الاقتصادية:**

إن المؤسسة التي تتخلص من دفع الضريبة تحقق أرباحا وتكون وضعيتها المالية أحسن من المؤسسة التي تدفع الضرائب بصفة منتظمة. فالمؤسسات الأقل إنتاجية هي التي تقوم في أغلب الأحيان بعملية التهرب من دفع الضريبة فهي لا تحاول تحسين الإنتاجية أو تحقيق التقدم الاقتصادي لتحقيق أرباح أكبر، وإنما تقوم بعملية التهرب الضريبي للحصول على موارد للتمويل وبذلك تبيع منتجاتها بأسعار منخفضة مما يمنع المؤسسات الأخرى من منافستها.<sup>1</sup>

**3. إعاقة التقدم الاقتصادي:**

إن الأثر المتمثل في إعاقة المنافسة والذي يترتب على التهرب الضريبي يؤدي بدوره إلى تأخير التطور الاقتصادي وإعاقة التقدم الاقتصادي.<sup>2</sup>

**4. التوجيه الوهمي للنشاط الاقتصادي:**

قد يلجأ الأعوان الاقتصاديون إلى أنشطة اقتصادية في القطاعات الأكثر حساسية للتهرب الضريبي ولا يأخذون بعين الاعتبار الأنشطة التي تساعد في التنمية الاقتصادية وتزيد القيمة المضافة والحل الوطني، أي أنهم يتوجهون إلى الأنشطة الاقتصادية التي تخلق ثروات إضافية، وبذلك فالتهرب الضريبي يصبح مسببا في الركود الاقتصادي والتخلف.<sup>3</sup>

**5. ظهور أزمة رؤوس الأموال:**

إن عملية التهرب الضريبي تتمثل في أغلب الأحيان في إخفاء المكلف رقم أعماله أو أرباحه الحقيقية وتتم هذه العملية إما عن طريق الاكتناز، أو على شكل أوراق نقدية أو على شكل معادن كالذهب بالإضافة إلى ذلك فإن بعض المكلفين يقومون بفتح حسابات بنكية خارج الوطن وتهرب رؤوس أموال الشيء الذي يؤدي إلى إنقاص إيرادات الدولة.<sup>4</sup>

1- عوادي مصطفى، رحال نصر: مرجع سابق، ص 97.

2- سهام كردودي: مرجع سابق، ص 21.

3- سهام كردودي: مرجع سابق، ص 21.

4- خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية: مرجع سابق، ص 223.

## 6. زعزعة الإستقرار الإقتصادي:

يلعب التهرب الضريبي دورا ملاحظا في زعزعة الاستقرار لاقتصادي للمجتمع سواء في أوقات التضخم أو الانكماش.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: الآثار المالية

يؤدي التهرب الضريبي إلى آثار سيئة من ناحية مالية الدولة وعدم قدرتها على الوفاء بالتزاماتها اتجاه الأفراد، إذ أنه يفوت على الدولة جزءا هاما من حصيلة الضرائب، كما أنه يؤدي إلى الإخلال بمبدأ العدالة في توزيع الأعباء العامة، ولذلك فإن الدولة تعمل جاهدة على محاربة هذه الظاهرة سواء على المستوى الداخلي أو الخارجي.<sup>2</sup>

وتتمثل النتائج المالية للتهرب الضريبي في أنه يلحق بخزينة الدولة خسائر كبيرة تتمثل في الأموال الطائلة التي تضيع منها وتكسد من طرف المكلفين المتملصين من دفع الضرائب، كما أنه يؤدي إلى تخفيض الدخل القومي وحتما سيخفض ذلك من مستوى الدخل الفردي، بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يؤدي إلى انخفاض قيمة العملة الوطنية، وذلك بسبب عملية اكتناز الأموال غير المصرح بها، والتي تسبب بدورها في وجود التضخم النقدي على مستوى السوق النقدية. وتؤكد أرقام وزارة المالية أن حجم التهرب الضريبي في الجزائر يقدر بنحو 6400 مليار سنتيم سنويا وهو رقم مرشح للارتفاع من سنة لأخرى بسبب زيادة حجم الواردات وكذا حجم السوق الموازية أضافة إلى عدم التزام الأعوان الاقتصاديين من إجراء معاملاتهم التجارية بالفواتير في الجزائر.<sup>3</sup>

### الفرع الثالث: الآثار الاجتماعية

بغياب العدالة الضريبية تغيب العدالة الاجتماعية بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يخل بإعادة توزيع المداخل بين طبقات المجتمع ويزيد الفوارق الطبقيّة بينها، بالإضافة إلى ذلك فإن

1- محمد خالد المهايبي: التهرب الضريبي وأساليبه مكافحته، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، دون ط، القاهرة، سنة 2010، ص 185.

2- محمد عباس محرز: مرجع سابق، ص 319.

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

التهرب الضريبي يؤثر على سيكولوجية المكلفين النزهاء نظرا لسقوط العبء الضريبي كله عليهم، فانتشار الغش والخداع بين مختلف طبقات المجتمع يؤدي إلى تدهور الحس الجبائي وغياب الوعي الفردي لدى المكلفين وتغيب الثقة في سياسة الدولة الاقتصادية والاجتماعية ويفضل بذلك الممولين النفع الخاص عن النفع العام ويمتنعون عن دفع الضريبة والمشاركة في النفقات العمومية.<sup>1</sup>

#### الفرع الرابع: الآثار على فعالية النظام الضريبي

يعتبر التهرب الضريبي نتيجة لعدم فعالية هذا النظام، فإن انتشار الظاهرة كدليل على فعالية النظام الضريبي في هذا المجال نجد أن التهرب الضريبي لا يحقق مبدأ العدالة الضريبية، ويبتعد عن التكافل الاجتماعي، كما يقلص الإيرادات المالية للدولة.<sup>2</sup>

1- حميد بوزيدة: مرجع سابق، ص 54.

2- مراد ناصر: فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، دون ط، الجزائر، سنة 2003، ص 163.

## مقدمة الفصل الثاني: طرق الوقاية ووسائل مكافحة جريمة التهرب الضريبي.

لقد منح المشرع الجزائري لكل من المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية حقوق وواجبات من أجل حماية الحقوق العامة والخاصة ولذلك أوجب على المكلفين إعطاء تصريحات صحيحة ودقيقة وتامة بحيث تختلف هذه التصريحات باختلاف الأنظمة التي يخضع لها هؤلاء المكلفين.

إلا أن بعض المكلفين يرون أن الضريبة مجرد قيد على نفوذهم المالي وحریتهم الاقتصادية مما يجعلهم يفكرون في مختلف الوسائل التي تمكنهم من تفادي الضريبة مما يؤثر مباشرة على مصالح الخزينة العمومية مما جعل المشرع يثبت حقا أساسيا من حقوق الدولة في المحافظة على مصادر التمويل للخزينة العمومية وهي الرقابة والتحقق الجبائي وهي من أهم الإجراءات التي خولت للإدارة الجبائية من أجل التأكد من صحة التصريحات والتطبيق الميداني للقوانين والتشريعات الجبائية لرقابة الجبائية دور في تمكين الإدارة من تأدية المكلفين بالضريبة لمستحقاتها وبالتالي تصحيح الأخطاء والمخالفات والتجاوزات التي يتوصلون إليها من خلال التحقيق الجبائي. كما نجد أن هناك نوعين من التحقيق الجبائي يتمثل الأول في التحقيق لمجمل الوضعية الجبائية و التحقيق المحاسبي .

-وسنعالج في هذا الفصل الثاني طرق الوقاية ووسائل مكافحة جريمة التهرب الضريبي فيما يلي:

المبحث الأول: طرق الوقاية والعقوبات المترتبة عن جريمة التهرب الضريبي.

المبحث الثاني:الوسائل القانونية.

المبحث الثالث:الوسائل الإجرائية.

## خاتمة الفصل الثاني

من خلال هذا الفصل الذي رأينا فيه أن الرقابة الجبائية بمختلف أشكالها تعتبر إحدى الوسائل الهامة لتحقيق غرض الزيادة في الإيرادات الجبائية.

وإذا رجعنا إلى التشريع الجزائري وجدنا انه قد أعطى صلاحيات قانونية للمحققين أهمها (حق الإطلاع، حق استدراك الخطاء، حق الرقابة بجميع أشكالها). لتمكينهم من ممارسة مهامهم على أحسن وجه وبالتالي تمكينهم من معاينة الأخطاء والنقض في تصريحات المكلفين مما ينجم عن هذه العملية التغلوية في المبالغ الضريبية وبالتالي الزيادة في إيرادات الدولة الجبائية.

يمكن ورغم هذه الصلاحيات والأطر المنصوص عليها قانونا فإننا نرى أنه لا تزال هناك نقائص جديدة تعين المحققين من أداء وظائفهم على أكمل وجه منها مختلف المشاكل التي يتلقاها المحققون أثناء أدائهم لمهامهم وضعف درجة التكوين للمحققين وعدم مواكبتهم لمختلف التطورات الراهنة.

**المبحث الأول: طرق الوقاية والعقوبات المترتبة عن جريمة التهرب الضريبي**

نظرا للآثار السيئة التي تترتب على التهرب الضريبي فإن التشريعات الضريبية المختلفة تحاول بشتى الوسائل مكافحة هذا التهرب بمختلف الوسائل المتاحة، بحيث تعمل الجولة جاهدة على مكافحة التهرب الضريبي مستخدمة الوسائل التالية: وسأبين ذلك في المطلب الأول: طرق الوقاية و المطلب الثاني:العقوبات المترتبة عن جريمة التهرب الضريبي.

**المطلب الأول: طرق الوقاية**

إن جريمة التهرب الضريبي في انتشار واسع لذلك لابد من كبحها وعلى هذا انتهج المشرع مجموعة من الحلول التي قد تساعد في التقليل من هذه الجريمة. سأوضح ذلك في فرعين كالتالي: الفرع الأول على المستوى الوطني ،والفرع الثاني على المستوى الدولي.

**الفرع الأول: طرق الوقاية على المستوى الوطني****أولا:تحسين فعالية النظام الضريبي:**

يعتبر التهرب الضريبي كنتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي لذلك فإن تحسين فعالية ذلك النظام سيساهم في معالجة ظاهرة التهرب وذلك بمراعاة ما يلي:

**1.تبسيط النظام الضريبي**

يجب العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط وتحصيل الضرائب، فضلا عن صياغة التشريع الضريبي بأسلوب يسهل على المكلفين فهمها. وعليه يجب أن يتسم النظام الضريبي بالشفافية في إجراءات فرض الضرائب. وفي تقييم رقم الأعمال خاصة إذا تعلق الأمر بالنظام الجزافي.<sup>1</sup> ويساهم الاستقرار الضريبي في وضوح التشريع وتسهيل الإجراءات الإدارية المتعلقة بالربط والتحصيل،بينما يتعقد التشريع الضريبي لكثرة التعديلات التي تطرأ عليه.<sup>2</sup>

1- مولاي ملياني بغدادي: الإجراءات الجزائية في التشريع الجزائري، المؤسسة الوطنية للكتاب، دون ط ،الجزائر ،سنة 1992 ، ص52.

2- مراد ناصر: التهرب والغش الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص30.

## 2. إرساء نظام ضريبي عادل:

تعتبر العدالة الضريبية من أبرز اهتمامات المشرع الضريبي. فمن خلالها يكتسب النظام الضريبي نجاحه ومصداقيته لدى المكلفين بالضريبة ويسعى النظام الضريبي الجديد إلى تحقيق العدالة الضريبية من خلال مراعاة مبدأ شخصية الضريبة.<sup>1</sup>

### ثانيا: تحسين الجهاز الإداري:

إن التشريع الضريبي الجيد لا يكفي وحده لمواجهة ظاهرة التهرب. بل يجب توفر إدارة ضريبية تمتاز بدرجة عالية من الكفاءة سواء من حيث التطبيق أو التنظيم كما أن الجهاز الضريبي الكفاء يمكنه تحويل ضريبة سيئة إلى أخرى حسنة أما الجهاز غير الكفاء فباستطاعته تحويل ضريبة حسنة إلى أسوأ منها. مما يستوجب الاهتمام بالإدارة الضريبية.<sup>2</sup>

### ثالثا: تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف:

تسعى الإصلاحات الضريبية دائما لتخفيض حدة التوتر بين المكلف والإدارة الضريبية وهذا من شأنه أن يقلل من حالات التهرب الضريبي وذلك لكسب ثقة المكلف كثمرة لعلاقة حسنة.<sup>3</sup>

### رابعا: تحسين الرقابة الجبائية:

رغم أن ظاهرة التهرب الضريبي قد تنجر عنها عدة آثار وخيمة إلا أنها تستدعي حتمية مكافحتها وذلك بانتهاج سياسة رشيدة للحد من تفاقم الوضع.<sup>4</sup>

1- مراد ناصر: التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر والتوزيع، ط1، الجزائر، سنة2004، ص6.

2- مراد ناصر: مرجع سابق، ص7.

3- غازي حسين عناية: النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، دون ط، الجزائر، سنة2003، صص345-346.

4- سهام كردودي: مرجع سابق، ص31.

### خامسا: الإجراءات العقابية:

فرض العقوبات الرادعة وسيلة ضرورية ومتممة لمكافحة ظواهر التهرب الضريبي كظواهر التقصير والإخلال بالواجب وترتبط نوعية مثل هذه العقوبات بظروف الدولة وأفرادها وتتمثل في: \* العقوبات الجبائية و \* الغرامات المالية.

### الفرع الثاني: طرق الوقاية على المستوى الدولي

يعتبر التهرب الضريبي الدولي شكلا من أشكال التهرب الضريبي، وما يميزه هو الخاصية الدولية، فهو يحدث عبر حدود إقليم الدولة، بين دولتين أو أكثر<sup>1</sup>. فقد يقوم بتحويل أرباحه إلى خارج إقليم الدولة المتواجد بها ليتهرب من الضريبة الداخلية، أو قد يقوم بإستثمار أمواله في الخارج لكي يتمتع بالإمتيازات الجبائية المرصودة في البلد المضيف، ويتم عادة ممارسة التهرب الضريبي على المستوى الدولي عن طريق الشركات المتعددة الجنسيات، على إعتبار أن هذه الشركات تمثل أوضح نموذج للتهرب الضريبي على المستوى الدولي بالنظر إلى طبيعة نشاطها ومالها من فروع متعددة في دول مختلفة<sup>2</sup>، ونتيجة لخطورة التهرب الضريبي الدولي، فهناك العديد من المحاولات الدولية والأساليب لمكافحة هذا التهرب ومن تلك الإجراءات<sup>3</sup>:

- عقد المعاهدات الدولية الثنائية ومتعددة الأطراف، والتي تهدف إلى توحيد وتكثيف الجهود لمنع المكلفين من التهرب.

- أن تنص القوانين الوطنية لكل دولة على إلزام المكلف ببيان الأموال التي يمتلكها وأوجه النشاط التي يباشرها في الخارج والتي تدر دخلا خاضعا للضريبة، تحت طائلة الخضوع لعقوبات صارمة.

- ضرورة فرض رقابة فعالة، وتنظيم عملية خروج الأموال ودخوله عبر حدود الدول، ومراقبة مدى الالتزام الضريبي من قبل الشركات الأجنبية.

1- الوسائل الدولية لمكافحة التهرب الدولي، المحاسبين العرب، أنظر إلى: [www.acc4arab.com](http://www.acc4arab.com).

2- محمد عباس محرز: نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغربي، أطروحة دكتوراه غير منشورة، في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، فرع النقود والمالية، جامعة الجزائر، سنة 2001-2005، ص 78.

3- محمد خالد المهاني: مرجع سابق، ص 340.



-أما على الصعيد العملي، فقد بدأ العمل من قبل عصابة وذلك إبتداءا من عام1925،حيث تم إعداد تقرير تضمن تحليلا وتوضيحا لتلك الظاهرة الخطيرة<sup>1</sup>.

## المطلب الثاني:العقوبات المترتبة على جريمة التهرب الضريبي

إن القوانين الجبائية تضمنت عقوبات ردعية لمرتكبي جريمة التهرب الضريبي إلى عقوبات جزائية و جبائية، ويصدد الجزاء سوف نبين عل التوالي الأشخاص الخاضعين له كمطلب أول ثم نتطرق بعدها إلى نوعية العقوبات المطبقة عليهم.

### الفرع الأول:الأشخاص الخاضعين للجزاء

#### 1.المكلف بالضريبة:

يقصد بالمكلف بالضريبة كل مدين للخرينة العامة للدولة بمبالغ تتمثل في الضرائب أو الرسوم التي يتملص أو يحاول التملص منها كليا أو جزئيا بتقديمه لمصلحة الضرائب ببيانات ناقصة جعلتها تربط الضريبة أقل مما يجب عليه قانونا<sup>2</sup>.

#### 2.الشريك:

إن الشريك في الجريمة الضريبية يتحمل المسؤولية الجزائية كاملة وتطبق عليه العقوبات المقررة للفاعل الأصلي وهو الممول فكل ما يتطلبه القانون لتجريم ومعاقبة عمل الشريك هو إرتباط عمله بفعل أصلي معاقب عليه وهو بحد ذاته النشاط الإجرامي الموصوف في مختلف القوانين الجبائية.

#### 3.الشخص المعنوي:

إذا كان الشخص الطبيعي يخضع للمساءلة الجنائية و الجبائية على ما يقوم به من أفعال مخالفة للقانون الجبائي، فإن المشكل يطرح فيما إذا يجوز مساءلة الشخص المعنوي جنائيا، والأشخاص المعنوية نوعان<sup>3</sup>:

1- المجلة القضائية:جانفي1998،عدد1،ص20.

2- عوادي مصطفى، رجال نصر، مرجع سابق، ص: 14.

3- الشورباجي البشرى:مرجع سابق،ص72.

-أشخاص معنوية عامة تخضع لأحكام القانون العام مثل الدولة والولاية والبلدية والمرافق العمومية.

-كل شخص معنوي خاص يخضع لأحكام القانون الخاص كالشركات المدنية والتجارية.

قد تصدر من الشخص المعنوي عن طريق ممثليه لذلك من تسند إليه الجريمة وتفرض عليه العقوبة مع إعتبار أنها ذات طابع شخصي.

وفي هذا الصدد نصت المادة 303-9 من ق.ض.م أنه عند إرتكاب المخالفة من قبل شركة أو شخص معنوي تقع عقوبة الحبس والعقوبات الملحقة على كل من المتصرفين والممثلين الشرعيين أو القانونيين ،وتطبق عليه الغرامات كذلك ونفس الحكم تكرر في نص المادة 554 من ق.ض.غ.م والمادة 138 من ق.ر.ر.أ وفي المادة 36-4 من ق.ط والمادة 121-4 من ق.ت.والملاحظ أن مسؤولية الشخص المعنوي ليست مطلقة بل ذكرها المشرع على سبيل الحصر،حيث تقع فقط على الشخص المعنوي التابع للقانون الخاص مستبعدة بذلك الدولة والمجموعات المحلية والهيئات العامة ذات الطابع الإداري<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني:العقوبات

إن القانون الجبائي ينص على نوعين من العقوبات عقوبات جزائية وأخرى جبائية، فالعقوبات الجزائية تتنوع إلى عقوبات أصلية وتبعية تتمثل الأولى في الحبس والغرامات والثانية تبعية تتمثل في الحكم بمزاولة مهنة الخبراء و المستشاريين الجبائيين والمحاسبين وعند الإقتضاء صور قرار بغلق المؤسسة.

### أولاً:العقوبات الجبائية

نجد أن مختلف القوانين الجبائية نوعين من الجزاءات جزاءات مالية ذات طبيعة إدارية توقع من الإدارة الجبائية ذاتها،وجزاءات جنائية تصدر من المحاكم ضد مرتكبي المخالفات والمتابعيين من طرفها، والجزاءات الجبائية قد تكون مجرد زيادات تدفع علاوة على الضريبة المفروضة وقد تكون غرامات مالية ذات طابع إداري تتمثل أساسا في الغرامات الجبائية

1- عوادي مصطفى،رجال نصر:مرجع سابق،ص32.

المنصوص عليها في القوانين الجبائية المختلفة وهي تختلف من قانون لآخر مضمونا و مقداراً<sup>1</sup>.

### ثانياً: الزيادات

تختلف الزيادات عن فوائد التأخير وهي تدفع بغض النظر عن الجزاءات الأخرى التي يكون الهدف من تطبيقها تعويض الضرر الذي يصيب الخزينة العامة للدولة من جراء تأخر المكلف عن أداء ضريبته وفوائد التأخير ليست لها طابع عقابي بل تأخذ صورة تعويضات مالية أما الزيادات فهي تمثل نسبة تختلف باختلاف درجة المخالفة وتطبق على المكلف عند عدم قيامه بتسوية وضعيته في الآجال المحددة قانوناً، وكما أنها تفرض تلقائياً وهي مقررة في حالات معينة نبيها كالتالي:- النقص في تقديم التصريح.<sup>2</sup>

-التأخير في تقديم التصريح.<sup>3</sup>

-عدم التصريح.<sup>4</sup>

ونشير إلى أن هذه الزيادات تفرض بنسبة 100% على كامل الحقوق إذا كان مقدار الحقوق المتملص منها أقل من خمسة ملايين دينار جزائري (5.000.000 دج) أو ما يعادلها وترفع إلى 200% إذا كان مقدار الحقوق يفوق هذا المبلغ.<sup>5</sup>

### ثالثاً: الغرامات الجبائية

هي نوع خاص من الغرامات منصوص عليها في القوانين الجبائية وتقدر غالباً بنسبة معينة مما لم يؤدي من الضريبة، أو بمبلغ محدد بالنظر إلى المخالفة المرتكبة "الغرامة الضريبية هي غرامة إضافية تلحق بالضريبة الأصلية"<sup>6</sup>

2- عوادي مصطفى، رجال نصر: المرجع نفسه، ص33

2- المادة 193-1 من ق.ض.م.ر.م.

3- المادة 192-1 من ق.ض.م.ر.م.

4- المادة 194-3 من ق.ض.م.ر.م.

5- المادة 193-2 من ق.ض.م.ر.م.

6- الشورباجي البشري: مرجع سابق، ص60

## 1. بالنسبة لقانون الضرائب المباشرة

تطبق الغرامات الجبائية في الحالات الآتية:

- عدم تقديم تصريح بالوجود وتحدد بمبلغ 30.000 دج<sup>1</sup>
- عدم إمساك الدفاتر المرقمة والمسجلة وتحدد بمبلغ 5.000 دج بالنسبة للضريبة الجزافية والتقدير الإداري.<sup>2</sup>
- عرقلة أعوان الضرائب في القيام بمهامهم وتتراوح الغرامة ما بين 1.000 دج و 30.000 دج<sup>3</sup>

## 2. بالنسبة لقانون الضرائب غير المباشرة

هذا القانون يميز بين نوعين من الغرامات الجبائية:

- غرامة ثابتة: تتراوح ما بين 5.000 دج و 25.000 دج بالنسبة لجميع المخالفات المتعلقة بالأحكام الخاصة بالضرائب غير المباشرة<sup>4</sup>
  - غرامة نسبية: تساوي مبلغ الحقوق المتملص منها على أن لا تقل عن 25.000 دج.<sup>5</sup>
- أما الأفعال المخالفة للقانون والخاضعة للغرامة نذكر من بينها:
- رفض تقديم الوثائق أو إتلافها قبل إنقضاء الأجل المحدد لحفظها وتتراوح الغرامة المطبقة في هذه الحالة ما بين 1.000 دج و 10.000 دج.<sup>6</sup>
  - في كل زراعة للتبغ غير مطابقة للقانون تطبق غرامة جبائية يكون حدها الأدنى 500 دج.<sup>7</sup>

1- المادة 194-1 من ق.ض.م.ر.م.

2- المادة 194-3 من ق.ض.م.ر.م.

3- المادة 304 من ق.ض.م.ر.م.

4- المادة 523 من ق.ض.غ.م.

5- المادة 524-أ/1 من ق.ض.غ.م.

6- المادة 538 من ق.ض.غ.م.

7- المادة 527 من ق.ض.غ.م.

-في حالة مساهمة وكيل أعمال أو خبير جبائي في إعداد وثائق يتبين أنها غير صحيحة تطبق غرامة تتراوح بين 1.000 دج و 3.000 دج.<sup>1</sup>

-عرقلة أع وان المراقبة الجبائية بأي وسيلة كانت أثناء تأدية مهامهم وفي هذه الحالة تتراوح الغرامة ما بين 10.000 دج و 100.000 دج.<sup>2</sup>

### 3. بالنسبة لقانون التسجيل:

في حالة قيام المكلف بالتملص من رسوم التسجيل تطبق غرامة جبائية مساوية لأربعة أضعاف هذه الرسوم من دون أن تقل عن 5.000 دج<sup>3</sup>، بينما عند عرقلة المراقبة الجبائية من طرف المكلف تتراوح الغرامة ما بين 5.000 و 50.000 دج<sup>4</sup>

### 4. بالنسبة لقانون الطابع:

في حالة التملص من الرسوم الخاصة بالطابع تساوى الغرامة خمسة مرات هذه الرسوم دون أن تقل عن 2.000 دج<sup>5</sup>، أما في حالة عرقلة المراقبة الجبائية تتراوح الغرامة ما بين 10.000 دج إلى 100.000 دج

### 5. بالنسبة لقانون الرسوم على رقم الأعمال:

كل مخالفة لأحكام هذا القانون تطبق غرامة جبائية تتراوح ما بين 500 دج إلى 2.500 دج وفي حالة إستعمال طرق تدليسية ترفع الغرامة من 1.000 دج إلى 5.000 دج.<sup>6</sup>

كذلك عند رفض تقديم الوثائق أو إتلافها قبل إنقضاء الآجال المحددة لحفظها يعاقب بغرامة جبائية تتراوح ما بين 1.000 دج و 10.000 دج.<sup>7</sup>

### رابعاً: العقوبات الجزائية

1- المادة 544 من ق.ض.غ.م.

2- المادة 537 من ق.ض.غ.م.

3- المادة 120-2 من ق.ت.

4- المادة 62 من ق.إ.جبائية.

5- المادة 35 من ق.ط.

6- المادة 114 من ق.ر.ر.أ.

7- المادة 122 من ق.ر.ر.أ.

إن القوانين الجبائية تشير إلى العقوبات الجزائية بالإضافة إلى العقوبات الجبائية، وكثيرا ما ترجع هذه القوانين إلى نصوص قانون العقوبات في توقيع العقاب على أفعال التهرب الضريبي مثل المادة 418 ق.إج، التي تجعل من تنظيم أو محاولة تنظيم الرفض الجماعي لأداء الضرائب والرسوم من قبيل الجرائم الماسة بحسن سير الإقتصاد الوطني و المادة 42-2 الخاصة بتعريف الشريك و المادة 53 والمتعلقة بالظروف المخففة<sup>1</sup>، و المادة 599 من ق.إ.الجزائية تنفرع إلى عقوبات أصلية تحتوي على عقوبات سالبة للحرية وغرامات مالية تبعية وسندرج هذا فيمايلي:

### 1.العقوبات الأصلية:

تنص عليها القوانين الجبائية بنصوص صريحة وهي تتمثل في الحبس والغرامة، والملاحظ في القوانين الجبائية أنها اتفقت جميعها على مايلي:

-عقوبة الحبس في الجرح من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة مالية قدرها 5000 إلى 20000دج فيما يتعلق المواد 303 ق.ض.م و 532 ق.ض.غ.م و 119 ق.ت. و 117 ق.ر.ر.أ و 34 ق.ط وهذا في حالة التملص أو محاولة التملص بصفة كلية أو جزئية باستعمال طرق تدليسية من أساس الضرائب أو الرسوم المفروضة وقد أجمعت كل المواد باستثناء المادة 117 ق.ر.ر.أ أنه لتطبيق الحكم لا بد أن تكون حالة الإخفاء تتجاوز 1/10 المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 1000دج.<sup>2</sup>

إلا أن القانون رقم 02-11 المؤرخ في 24/12/2002 المتضمن قانون المالية لسنة 2003 وبموجب المادة 28 منه عدل المادة 303 ق.ض.م وأصبحت العقوبة على التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار وعائي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كليا أو جزئيا:

1- غرامة مالية من 50.000 إلى 100.000 عندما لايفوق المبلغ المتملص منه 100.000دج.  
2- بالحبس من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 50.000 إلى 100.000دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 100.000دج ولا يتجاوز 300.000دج.

1- المادة 53 من ق.ع المعدل والمتمم بالقانون رقم 82-04 المؤرخ في 13/02/1982.

2- فارس السبتي: مرجع سابق، ص 277.

3- بالحبس من سنتين إلى عشر سنوات أو بغرامة من 100.000 إلى 300.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 300.000 دج و لا يتجاوز 1.000.000.00 دج.

4- بالسجن المؤقت من خمس إلى عشر سنوات وبغرامة مالية من 300.000 دج إلى 1.000.000.00 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 1.000.000.00 دج ولا يتجاوز 3.000.000 دج.

5- بالسجن المؤقت من عشر سنوات إلى عشرين سنة وبغرامة مالية من 1.000.000 دج إلى 3.000.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 3.000.000 دج.

في حين أن هذا التعديل لم يطراً على المواد 53ق.ض.غ.م و 118ق.ر.رأ و 34ق.ط و 119ق.ت.<sup>1</sup>

#### العقوبات التكميلية:

نصت القوانين الجبائية على فرض العقوبات التكميلية على غرار قانون العقوبات، وتتمثل هذه العقوبات التكميلية فيما يلي:

- تحديد الإقامة.

- المنع من الإقامة.

- الحرمان من مباشرة بعض الحقوق.

- المصادرة الجزئية للأموال.

- حل الشخص الاعتباري.

- غلق المؤسسة أو المحل مؤقتاً<sup>2</sup>.

- نشر الحكم وتعليقه وذلك على نفقة المحكوم عليه، ويكون هذا الإجراء إلزامياً في حالة العود.<sup>3</sup>

1- القانون رقم 02-11 المؤرخ في 24/12/2002 المتضمن قانون المالية لسنة 2003.

2- المادة 146 من ق.إ.جبائية.

3- المادة 09 من ق.ع.

-المنع من دخول في الصفقات العمومية<sup>1</sup>.

### المبحث الثاني: الوسائل القانونية

إن قيام النظام الجبائي الجزائري على التصريحات الجبائية جعل المشرع الجزائري يثبت حقا أساسيا من حقوق الدولة من أجل الحفاظ على مصادر تمويل الخزينة العمومية وهو الرقابة الجبائية التي تعتبر حقا سياديا تمارسه الدولة عبر مؤسساتها، وفي هذا المبحث سنتطرق إلى: مفهوم الرقابة الجبائية وأسباب إجراء عملياتها كمطلب أول، ثم في المطلب الثاني: أشكال وأهداف الرقابة الجبائية، المطاب الثالث: الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية وفي المطلب الرابع: ضمانات ومسار عملية الرقابة الجبائية.

#### المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية وأسباب إجراء عملياتها

تعد الرقابة الجبائية أحد أهم الإجراءات التي تسعى من ورائها الإدارة الجبائية إلى المحافظة على حقوق الخزينة العامة، من خلال محاربة التهرب الضريبي نظرا لأن النظام الجزائري نظام تصريحي، أي يمنح الحرية النسبية للمكلف بالضريبة في التصريح بمداخيله من تلقاء نفسه.

#### الفرع الأول: تعريف الرقابة الجبائية

نتطرق أولا لتعريف الرقابة بشكل عام، حيث عرفها فايول: "بأنها التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة والتعليمات الصادرة والقواعد المقررة أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها"<sup>2</sup>.

-تعريف كوسه فضيل: "هي أداة تستعملها إدارة الضرائب من أجل الإثبات والتأكد من صحة التصريحات المودعة لديها من طرف المكلف بالضريبة، زيادة على قيامها بإجراءات أشد

2- المادة 62 من قانون المالية سنة 1997، جريدة رسمية عدد 85 سنة 1996.

2- حمدي سليمان، سحيمات القبيلات: الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية دراسة تحليلية وتطبيقية، دار الثقافة، دون ط، الأردن، سنة 1998، ص 13.



ضبطا وتأكيذا والرقابة الجبائية تشمل التحقيق المحاسبي والتحقيق العميق، كما عرفت بأنها وسيلة للتحقق بأن المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم الجبائية".<sup>1</sup>

وعرفها عادل بن عبد الله: "بأنها عبارة عن حق دستوري يخول لصاحبه سلطة إصدار القرارات اللازمة لإنجاح مشروعات الخطة، فهي حق يخوله دستور أو قد يخوله قانون معين، كما قد تحمل الرقابة معنى الوصاية من جانب الدولة لغرض حدود وقيود معينة تؤدي إلى أهداف التنظيم الإداري الذي تتطلبه الدولة".<sup>2</sup>

إضافة إلى أن الرقابة الجبائية هي: "وسيلة للكشف عن المخالفات فإنها تسمح أيضا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة وكذلك احترام قواعد المنافسة التي تعرقل دوما من طرف المتمردين".<sup>3</sup>

### الفرع الثاني: أسباب إجراء عمليات الرقابة الجبائية

يوجد سببان رئيسيان لإجراء عمليات الرقابة الجبائية على تصريحات المكلفين وهما كالتالي:

#### 1. الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية

تعد الرقابة الجبائية وسيلة لمتابعة النظام التصريحي، لأن المكلف هو من يحدد بنفسه أسس فرض الضريبة ويصرح بها للإدارة الجبائية، وعن طريق الرقابة الجبائية يتم التأكد من صحة هذه التصريحات المكتتبه و ضمان صدقيتها، بالإضافة إلى ذلك فإن الرقابة الجبائية تسمح بتجسيد مبدأ العدالة أمام الضريبة.<sup>4</sup>

1 - كوسه فوضيل: الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دارهومة، دون ط، الجزائر، سنة 2011، ص 154.

2- عادل بن عبد الله، عادل سافري: حقوق المكلف بالضريبة في إجراءات الرقابة الجبائية، مجلة المفكر، العدد الرابع، كلية الحقوق والعلوم السياسية، بسكرة، سنة 2004، ص 273.

3- كوثر بدوي: الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب الضريبي (شهادة ماستر) غير منشورة، بسكرة، 2012، ص 42.

4- سهام كردودي: مرجع سابق، ص 49.

## 2. الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي<sup>1</sup>

نظرا لأسباب متعددة يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب أو تخفيض العبء الضريبي بشتى الطرق و الأساليب الشرعية و غير الشرعية وهي ما تعرف بظاهرة التهرب والغش الضريبي، لذلك فإن عمليات مكافحة هذه الممارسات التدليسية يعتبر من أولويات الإدارة الجبائية و التي تمتلك سلطات و صلاحيات واسعة تمارسها، وذلك عن طريق تقنيات مختلفة ومتعددة و على مختلف أصناف المكلفين و التي من بينها الرقابة الجبائية حيث تعد وسيلة ضرورية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي لأنها تشكل وسيلة ضمان مصلحة الخزينة العمومية.

### المطلب الثاني: أشكال وأهداف الرقابة الجبائية

عدد التشريع الضريبي طريقة تسديد الضرائب والرسوم التي تكون بالتصريحات أو بالإقرارات التي يقدمها المكلف من خلال الوثائق التي يقدمها لمصلحة الضرائب وللتأكد من صحة هذه الإقرارات والإفصاحات لجأت الإدارة إلى فكرة المراقبة الجبائية والتي هي عبارة عن ثلاث صور أو مراحل متتابعة من الرقابة العامة وهي الرقابة الشكلية، الرقابة على الوثائق، الرقابة عند مقر المكلف، وهناك الرقابة المعمقة والتي تتضمن نوعين من الرقابة وهي التحقيق في المحاسبة، التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية.<sup>2</sup>

#### الفرع الأول: أشكال الرقابة الجبائية

**أولاً: الرقابة العامة:** يتم هذا النوع على مستوى مفتشيات الضرائب حيث نميز ثلاث أنواع للرقابة العامة وهي:

##### 1.1. الرقابة الشكلية:

هي أول عملية تخضع لها التصريحات المقدمة إلى المفتشيات تخص مجمل التدخلات التي لها علاقة بتصحيح الأخطاء المادية الظاهرة في التصريحات والملاحظة من طرف المراقبين الجبائيين فهذا النوع من الرقابة لا يقوم في التحقيق في مدى صحة المعلومات التي

1- محمد حمو، منور أوسرير: محاضرات في جباية المؤسسات مع تمارين محلولة، مكتبة الشركة الجزائرية، ط1، بوداود، سنة 2009، ص202.

2- كوثر بدوي، مرجع سابق، ص ص، 42-43.

تحملها التصريحات بل تهتم بالشكل الذي قدمت به هذه المعلومة وتعتبر مرحلة تحضيرية للرقابة على الوثائق وتتم هذه الرقابة على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص والتابعة لمكان ممارسة النشاط.<sup>1</sup> و يكون التصريح المقدم من طرف المكلف بالضريبة في وثيقة (G50) .

## 2.1. الرقابة على الوثائق:

تعمل إدارة الضرائب من خلال هذا الشكل من الرقابة على فحص جميع الأعمال التي تتم على مستوى المكتب بحيث تقوم مصلحة التحقيق بإجراء فحص دقيق وشامل لجميع التصريحات المكتتبة والمقدمة من طرف المكلف بالضريبة وذلك عن طريق مقارنتها بالوثائق والمعلومات التي تحوزها إدارة الضرائب عن الوضعية الحقيقية لكل مكلف بالضريبة وفقا لأحكام المادة 18 من ق.إ. الجبائية ونصت على: تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والأعمال المستعملة لتحديد كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها. يتعين على المؤسسات والهيئات العليا أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها.<sup>(2)</sup>

وعليه فالإدارة الجبائية تقوم بتحليل ومقارنة هذه المعلومات عن طريق دراسة ترابطها وتطور الذمة المالية لكل مكلف بالضريبة من سنة إلى أخرى وفي هذا الصدد تطلب الإدارة الجبائية معلومات إضافية من المكلف بالضريبة أو تبريرات وتوضيحات فيما يخص مبالغ الرسوم المخصومة والمتعلقة بالرسم على القيمة المضافة والتأكد من المعدلات المطبقة على كل عملية، زيادة إلى النظر في طبيعتها إن كانت فعلا متعلقة بالعمليات المحققة أو كانت من بين العمليات المعنية وينحصر هذا الشكل من الرقابة على الوثائق على طلب المعلومات وطلب التوضيحات والتبريرات.<sup>(3)</sup>

1- نوى نجاة: فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر (1999-2003) رسالة ماجستير في علوم التسيير كلية العلوم الاقتصادية

وعلوم التسيير جامعة الجزائر، غير منشورة، سنة 2003/2004، ص9.

2- المادة 18 من ق.إ. الجبائية الجزائري.

2- كوسة فضيل: مرجع سابق، ص ص 168-169.

**1.2.1. طلب المعلومات:**

يتمثل هذا الإجراء في سعي إدارة الضرائب إلى إزالة الغموض أو الشك في التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة وذلك عن طريق تقديم طلب كان شفويا أو كتابيا من أجل تقديم طلب من طرف المصلحة المحققة إلى المكلف بالضريبة، معلومات إضافية فيما يخص النقاط أو المسائل التي تم تحديدها من طرف مصلحة الضرائب.

وعندها تلجأ إدارة الضرائب إلى مراسلته من أجل تقديمه لتبريرات وفقا لأحكام المادة 19 الفقرتان 1 و2 من ق.إ.الجبائية حيث تنص على "يراقب المفتش التصريحات والتبريرات كتابيا كما يمكن للمفتش أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات موضوع الرقابة، كما يستمع للمعنيين إذا تبين أن استدعاءهم ضروري أو لما يطلب هؤلاء تقديم تصريحات شفوية.<sup>1</sup>

**2.2.1. طلب توضيحات وتبريرات:**

عندما يرفض المكلف بالضريبة الإجابة على الطلب الشفوي، أو ما يكون الجواب الذي تم تقديمه عبارة عن رفض الإجابة عن كل أو جزء من النقاط المطلوب توضيحها، يتعين على المحقق أن يعيد طلبا كتابيا لأنه يضيف طابع الإلزامية أكثر، ويجب أن يبين هذا الطلب الكتابي بشكل صريح النقاط التي يراها المحقق ضرورية للحصول على التبريرات والتوضيحات لأن المكلف مطالب بتقديم الشروحات للإدارة الضريبية من خلال ممارسة حقها في الاتصال كما يجب تقديم الدليل الكافي على أن ما هو مصرح به من أرقام صحيحة ودقيقة وطلب التوضيحات والتبريرات من طرف المكلف بالضريبة لا يجب أن يتعدى 30 يوما لتقديم الرد عليها. وقد تكون هذه الإجراءات غير كافية بالنسبة للمحقق لذلك يلجأ إلى الرقابة الخارجية ومنه نستخلص في الأخير أن الهدف من الرقابة على الوثائق هو اكتشاف المكلفين فير الأمناء وتصحيح الأخطاء المرتكبة في التصريحات كما تساعد أيضا في اختيار الملفات التي تشكل موضوعا للرقابة المعمقة.<sup>2</sup>

1- المادة 19 من ق.إ.الجبائية الجزائري.

2- كوسة فضيل: مرجع سابق، ص170

### 3. الرقابة في عين المكان:

وخلاف الرقابة على الوثائق تتمثل الرقابة الخارجية في التدخلات المباشرة للأعوان المحققين للأمكنة التي يزاول فيها المكلفون بالضريبة نشاطاتهم. إذا تهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة ونزاهة الإقرارات المصرح بها من خلال الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية وكذا جميع الوثائق الملحقة وتبويراتها اللازمة في محاولة الكشف عن احتمالات التهرب وهذا بهدف مقارنة العناصر والمعطيات المصرح بها مع تلك الموجودة على أرضية الواقع وهو الشيء الذي أدى بالمشروع إلى تكريسها في شكلية يتمثلان في التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية.<sup>1</sup>

ولذلك فالرقابة بعين المكان تخضع لآجال محددة بستة 06 أشهر هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2004.11.23 لكن حيث أنه بالرجوع إلى المادة 190 من ق.ض.م فإن إجراء التحقيق الجبائي في المهلة المحددة بستة أشهر إجراء جوهري يطبق على التحقيق في عين المكان أصلاً وفي مكاتب إدارة الشركات بالاستناد إلى القاعدة العامة من جهة. كما أن الحالات تمديد الأجل المذكور حددتها المادة 190 السالفة الذكر ولا تندرج فيها حالة القيام بالتحقيق على مستوى إدارة الضرائب.<sup>2</sup>

#### ثانياً: الرقابة المعمقة

كما يدل العنوان فإن هذا النوع من الرقابة يتناول مجمل الوضعية الجبائية والمالية للمكلف بالإضافة إلى الوضعية المادية حيث تغوص في الفحص والتحقيق في كل المعطيات والمعلومات التي لها صلة بنشاط المكلفين بالضريبة وخاصة في الوثائق المحاسبية والوضعية الجبائية وقد عرفها دانيال ريتشر: "بأنها مجموع العمليات التي لها عرض الفحص في عين المكان لمحاسب مؤسسة ما أو شخص معين ومقارنة النتائج مع بعض المعطيات المادية بهدف مراقبة مدى سلامة ودقة التصريحات المكتتبه وعند اقتضاء الآجال يمكن الالتجاء إلى الإجراءات الضرورية لتحقيق التعديلات اللازمة.

1- سهام كردودي: مرجع سابق، ص52.

2- المادة 190 من ق.ض.م.ر.م معدلة بموجب المادة 07 من قانون المالية 2000.

كما عرفها جان بركسير: "أنها مجموعة العمليات التي تهدف إلى التحقق من صحة ودقة التصريحات على مجمل المداخل التي لها علاقة بالضريبة على الدخل الإجمالي".<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: أهداف الرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية العنصر الأكثر أهمية لنظام المتابعة واحترام الواجبات الجبائية إلا أنه ينبغي على أعوان الإدارة الجبائية التعرف على الدور الذي تلعبه كل واحدة من مكونات هذا النظام. أما الأهداف المنتظرة من الرقابة الجبائية فيمكن تلخيصها في النقاط التالية.

#### 1. الهدف القانوني:

ويتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين للقوانين والأنظمة لذا وحرصا على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية.<sup>2</sup>

#### 1. الهدف الإداري:

إذ تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة الفعالية والأداء ويمكن تحديدها في النقاط التالية:

- تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه إلى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها مما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية.<sup>3</sup>

3- عبد الحفيظ لواتي: التدقيق المحاسبي كأداة للرقابة الجبائية، رسالة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، سنة 2011/2012، ص ص 40-41.

1- بداوي كوثر: مرجع سابق، ص 46.

2- نوي نجاه: مرجع سابق، ص 36.

3- سهام كردودي: مرجع سابق، ص 48.

- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها وتقديم آثارها وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك.
- تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات مثل نسب التهرب الضريبي.

### 1. الهدف المالي والاقتصادي:<sup>3</sup>

حيث تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال. وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع. إذ أن الأهداف الاقتصادية للرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الاقتصاد والجبائية.

### 2. الهدف الاجتماعي:

- منع ومحاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل السرقة والإهمال أو تقصيره في أداء وتحمل واجباته تجاه المجتمع.
- تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية

لقد اضطلعنا ولو بصفة سطحية للآثار السلبية الناجمة عن ظاهرة التهرب الضريبي ووجدنا أن الحل الأمثل لمحاولة الحد منها هو القيام بعملية الرقابة الجبائية التي أولاها المشرع الجزائري أهمية كبيرة ولتنظيمها شرع لها أدوات قانونية زيادة على الأدوات الميدانية وسنتطرق في هذا المطلب إلى الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية.

#### الفرع الأول: الإطار القانوني للرقابة الجبائية

تعد رسم المشرع الجزائري إطارا قانونيا ينظم عمل أعوان الإدارة الجبائية والذي لا يجب الحياد عنه لممارسة أي شكل من أشكال التعسف بحجة تطبيق القانون. ولذلك ألزمهم بإتباع إجراءات وخطوات معينة في تنفيذ عملية الرقابية من أجل تكريس سيادة الدولة في الحفاظ على

1-نوى نجاة: مرجع سابق، ص37.

مواردها وحماية المكلفين من أي تعسف لذلك حدد المشرع الجزائري مجموعة من الإجراءات المتتابعة والمتكاملة فيما بينها وتلزم للمحقق بإتباعها وتخضع المكلف لها.

فالرقابة الجبائية ضرورية لحماية حقوق الدولة والخزينة العمومية من تدارك أي تهرب ضريبي وتصحيح الأخطاء لذلك سمح المشرع الجزائري لأعوان الإدارة الجبائية بمجموعة من الحقوق والتي تتمثل في<sup>1</sup>: \*حق الإطلاع\* \*حق المعاينة\* \*حق التحقيق\* \*حق إعادة التقييم.

### 1. حق الإطلاع:

هو وسيلة مساعدة للرقابة الجبائية التي من الممكن أن تسبق إجراء الرقابة لإتمام المعلومات التي تحوزها المصلحة مسبقا أو بشكل موازي لها للتحقق من المعلومات المجمعة عند مراقبة المكلف وقد حدد المشرع الجزائري حق الإطلاع فيما يلي:<sup>2</sup>

#### 1.1. حق الإطلاع لدى الإدارات العمومية:

لا يمكن في أي حال من الأحوال لإدارات الدولة وكذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة وجميع المؤسسات والهيئات أيا كان نوعها من تلك الخاضعة لمراقبة السلطة الإلزامية أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة المالية الذين لهم على الأقل من رتبة مراقب ويطلبون منها الإطلاع على وثائق الخدمة التي توجد في حوزتها، غير أن المعلومات الفردية ذات الطابع الاقتصادي أو المالي المحصل عليها أثناء التحقيقات الإحصائية التي تجرى بموجب الأمر رقم 65-297 المؤرخ في 02 ديسمبر سنة 1965 والمتضمن تحديد مدة وكيفية إجراء الإحصاء العام للسكان في مجموع التراب الوطني لا يمكن بأي حال من الأحوال استعمالها لأغراض المراقبة الجبائية. إن الإدارات الحائزة على هذا النوع من المعلومات ليست ملزمة بما تستجبه الفقرة السابقة. من أجل ممارسة الحق المنصوص عليه في هذه المادة يتعين على هيئات الضمان الاجتماعي أن توافي سنويا إدارة الضرائب بكشف فردي عن كل طبيب أو طبيب أسنان أو قابلة أو مساعد طبي، يبين فيه رقم التسجيل المؤمن لهم والشهر الذي دفعت فيه الأتعاب والمبلغ الإجمالي لهذه الأتعاب كما هي واردة في أوراق العلاج وكذا مقدار المبالغ المسددة من قبل الهيئة المعنية إلى المؤمن له، يجب أن تصل الكشوف التي تعد على نفقة

2- عبد الحفيظ لواتي: مرجع سابق، ص 35.

1- المادة 45-46 من ق.إ.جبائية. ج.



الهيئات المذكورة أعلاه قبل 31 ديسمبر من كل سنة إلى مديرية الضرائب بالولاية قبل أول أفريل من السنة الموالية.

### 2.1. حق الإطلاع لدى الهيئات المالية ومكلفين آخرين بالضريبة:

لدى المكلفين الآخرين بالضريبة حق الإطلاع يمكن أن يكون لدى الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين مهما يكن نظامهم الجبائي (حقيقي أو جزافي) إن هؤلاء الأشخاص ملزمون بإظهار مختلف دفاترهم المحاسبية التي ألزمهم القانون بمسكها، إضافة إلى ذلك وفي حالة بحث عن معلومات متعلقة بمكلف يراد مراقبته فإن المحققين الجبائيين يمكنهم التحري عن المعلومات عند مختلف الأطراف التي لها علاقة بالمكلف محل التحقيق (الموردين\_الزبائن)، وذلك بهدف الحصول على مختلف المعلومات التي تساعدكم للتحقق من صحة الوعاء الجبائي المصرح به.

### 3.1. حق الإطلاع لدى الهيئات المالية:<sup>1</sup>

هذا الحق تخضع له جميع المنشآت المالية وذلك حسب المادة 34 من قانون المالية لسنة 2006 التي تنص على "يجب على المؤسسات أو الشركات والقائمين بأعمال الصرف والمصرفيين وأصحاب العملات وكل الأشخاص أو الشركات أو الجمعيات أو الجماعات المتحصلة بصفة اعتبارية على ودائع لتقييم المنقولة أن يرسلوا إشعارا خاصا للإدارة الجبائية بفتح وإقفال كل حساب إيداع للسندات أو القيم أو الأموال أو حساب التسبيقات أو الحسابات الجارية أو حسابات العملة الصعبة أو أي حسابات أخرى تسيرها مؤسساتهم بالجزائر.

كما يمس هذا الإلزام خصوصا البنوك وشركات البورصة والدواوين العمومية والخزائن الولائية ومركز الصكوك البريدية والصندوق الوطني للتوفير وصناديق القرض التعاوني وصناديق الإيداع و الكفلات.

1-المادة 51من ق.إ.جبائية.ج.

2-Code de procédures fiscales :Nouvelle Edition Corrigée et Améliorée2008-2009 ,Berti éditions ,Alger2008,art34P42-43.

3-عبد الناصر نور، حسن عدس نائل:مرجع سابق،ص325.

## 1. حق المعاينة<sup>2</sup>

نصت عليها المادة 34 من ق.ض.م.ر: " من أجل ممارسة حقها في الرقابة وعندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص لأعاونها الذين لهم على الأقل رتبة مفتش القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم والعناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة "،<sup>3</sup> ولكي يتم المحققون مهمتهم على أكمل وجه في إطار مباشرة البحوث الميدانية المتمثلة في المعاينة المادية. هذا الحق يستعمل عادة في مجال الرقابة على المنشآت إذ يعتبر الوسيلة الوحيدة الممكنة لمعرفة رقم الأعمال الحقيقي، ويمكن للإدارة الجبائية استعمال طريقة المعاينة المفاجئة إذا كانت الحالة تقتضي ذلك لأنه أحيانا عند إرسال إشعار بالمراقبة تفقد الرقابة فعاليتها وقد حدد المشرع الجزائري شروط المعاينة الفجائية وفقا لأحكام المادة 35 من ق.إ.جبائي:

- لا يمكن الترخيص بإجراء حق المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض يفوضه هذا الأخير.
- يجب أن يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل مؤسسا وأن يحتوي على كل البيانات التي في حوزة الإدارة بحيث تبرز بها المعاينة وتبين على وجه الخصوص ما يلي:
  - ✓ تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعاينة.
  - ✓ عنوان الأماكن التي ستتم معاينتها.
  - ✓ العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض منها وجود طرق تدليسية والتي يتم البحث عن الدليل عليها.
  - ✓ أسماء الأعاون المكلفين بإجراء عمليات المعاينة ورتبهم وصفاتهم.

تتم المعاينة وحجز الوثائق والأموال التي تشكل أدلة على وجود طرق تدليسية تحت سلطة القاضي ورقابته لهذا الغرض يقوم وكيل الجمهورية ضابط من الشرطة القضائية ويعطي كل التعليمات للأعاون الذين يشاركون في هذه العملية.<sup>1</sup>

1- القانون رقم 07-12 المؤرخ في 30 ديسمبر 2007 المتضمن لقانون المالية 2008.

**2. حق التحقيق<sup>1</sup>:**

إن النظام التصريحي الذي يقوم عليه النظام الجبائي الجزائري يجعل الإدارة الجبائية تنظر دوماً للمكلف بعين الريبة وذلك لنقص الوعي والثقافة الجبائية عند أغلب المكلفين لذلك فهي تحقق دوماً في مدى صحة التصريحات المقدمة من طرفهم وعليه خول القانون الجبائي لأعوان الضرائب حق التحقيق في ملفات المكلفين وذلك بموجب الأمر 04-06 المؤرخ في 13 يوليو سنة 2006 والمتضمن لقانون المالية التكميلي لسنة 2006.

**3. إعادة التقييم:**

هو الوسيلة الممنوحة للإدارة الجبائية لإجراء تقويمات لنفس المدة ونفس الضرائب عندما يقدم لها المكلف عناصر غير كاملة أو خاطئة فحق إعادة التقييم أو استدراك الأخطاء هو حق ممنوح للإدارة الجبائية في إعادة النظر في الاقتطاع سواء بتعديله أو إنشاء اقتطاع جديد كما نصت المادة 327 من ق.ض.م.ر.م: "على أنه يجوز استدراك كل خطأ يرتكب سواء في نوع الضريبة أو في مكان فرضها بالنسبة لأي كان من الضرائب والرسوم المؤسسة عن طريق الجداول وذلك إلى غاية انتهاء السنة الثانية التي تلي السنة التي يصدر فيها قرار القاضي بالإعفاء من الضريبة الأولى."

"كل إغفال أو نقص في الضريبة يتم اكتشافه إما بدعوى أمام المحاكم الجزائية أو على أثر افتتاح تركة المكلف بالضريبة أو تركة زوجه ودون الإخلال بالآجال المحددة في المادة 326 من ق.ض.م.ر.م يمكن تداركه إلى غاية انقضاء السنة الثانية التي تلي سنة القرار الذي أنهى الدعوى أو التي تم فيها التصريح بالتركة"<sup>2</sup>.

**الفرع الثاني: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية**

هناك وسائل هيكلية أي أجهزة مختصة تسند لها مهمة المراقبة وبواسطتها تنفذ برامج التحقيق الجبائي والمتمثلة في مديرية الأبحاث والمراجعات وكذا المديرية الفرعية للرقابة الجبائية للمديرية الولائية ومديرية المؤسسات الكبرى.

1- القانون رقم 04-06 المؤرخ في 13 يوليو سنة 2006 المتضمن لقانون المالية التكميلي لسنة 2006.

2- المادة 326 من ق.ض.م.

## 1. مديرية الأبحاث والمراجعات<sup>1</sup>

أنشئت بموجب المرسوم التنفيذي رقم 228/98 الصادر في 13 جويلية 1988 والمتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية. وقد جاءت هذه المديرية لتدعم باقي المديریات الأخرى في الرقابة الجبائية على المستوى الولائي والتي هي تحت غطائها. كما أن اختصاصها يمتد على مستوى التراب الوطني. وقد كان الانطلاق الفعلي لنشاط مديرية البحث والمراجعات في سبتمبر 1998 وهي مكلفة بالقيام بنفس الأعمال التي تقوم بها مديريات الرقابة والمصالح الجبائية بمحاربة التهرب الضريبي ولكي تقوم بهذه الصلاحيات تسند المهام إلى أربع مديريات فرعية منبثقة منها نيابة مديرية الإجراءات الجبائية نيابة مديرية البرمجة، نيابة مديرية الرقابة الجبائية، نيابة مديرية التحقيقات والبحث عن المعلومات الجبائية.

يتم تحديد اختيار المكلفين بالضريبة الذين يقع عليهم التحقيق من خلال برنامج مسبق حيث يكون انتقاء الملفات عن طريق وضع برنامج لذلك وهذا باقتراح مديرية الرقابة الجبائية على مستوى مديرية الضرائب الولائية ثم يصادق على البرنامج أو يغير من طرف مديرية البحث والمراجعات.

واعتمادا على صلاحيات مديرية الأبحاث والمراجعات في إطار البحث والتحقيق فهي مكلفة بـ:

- الكشف عن التيارات الكبيرة للتهرب الضريبي.
- جعل الرقابة أكثر شفافية مع الأخذ بعين الاعتبار حقوق المكلفين بالضريبة في هذا الإطار.
- إجراء سلسلة من العمليات إلى جانب المفتشية العامة للمصالح الجبائية لتقييم أداء المفتشيات المحلية للضرائب وتحسين المردودية الجبائية العامة.<sup>2</sup>

## 1. المديرية الفرعية للرقابة الجبائية:

إضافة إلى مديرية البحث والتحقيقات فإن المديرية الولائية للضرائب هي أيضا مكلفة بالقيام بعمليات الرقابة الجبائية وتتكفل مديريتها الفرعية للرقابة الجبائية بهذه المهمة إذ تعد

1- سهام كردودي: مرجع سابق، ص54.

2- سهام كردودي: مرجع نفسه، ص ص 54-55.

الهيئة المختصة بعملية الرقابة لذا تسند إليها مهمة تنفيذ برامج التحقيق وتدرج في هذه المديرية ثلاث مصالح تمثل التنظيم الهيكلي والوسائل الميدانية للرقابة الجبائية المختصة في تسطير وتنفيذ برامج التحقيق الجبائي وتمثل هذه المصالح في:

- مكتب البحث عن المعلومات الجبائية.
- مكتب البطاقات ومقارنة المعلومات.
- مكتب المراقبة الجبائية،
- ولقيام هذه المصالح بهذه المهام فإنه توكل مهمة ذلك إلى مجموعة من الأعوان المحققين الذين يتألفون من نائب المدير، رئيس فرقة التحقيق، المحققين<sup>1</sup>.
- **نائب المدير:** هو المسؤول عن الإعداد لبرامج التحقيقات الممنوحة للمصلحة وفي هذا المجال يراقب أعمال فرق التحقيق الجبائي.
- **رئيس فرقة التحقيق:** إن القانون يستوجب أن تكون لرئيس فرقة التحقيق رتبة مفتش وخبرة لا تقل عن 6 سنوات كمحقق جبائي.
- **المحققون:** هم الذين تسند لهم مهام التدخل، هم وحدهم المكلفين بأعمال التحقيق ومراقبة النتائج وحسابها مع إرسال التقييمات ومعالجة الملاحظات الاحتمالية للمكلف بالضريبة المحقق معه.<sup>2</sup>

### 1. مديريات كبريات المؤسسات:

بالإضافة إلى الجهازين السابقين الذكر والمكلفين بالقيام بعملية الرقابة الجبائية، قد استحدث جهاز ثالث تدعيما لهما في مكافحة التهرب الضريبي، بموجب المرسوم التنفيذي رقم 303/02 المؤرخ في 21 رجب 1423 الموافق لـ 28 سبتمبر 2002، والذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية لإدارة الجبائية و صلاحيتها، ولكن الملاحظ هو أنه حتى في وقتنا الحالي لم تدخل هذه المديرية الميدان العملي، تتكون مديريةية كبريات المؤسسات من خمس مديريات منشقة منها تتمثل في:

1- سهام كردودي: مرجع سابق، ص 56.

2- سهام كردودي: المرجع نفسه، ص 56-57.

- المديرية الفرعية لجباية المحروقات.
- المديرية الفرعية للتحصيل.
- المديرية الفرعية للتسيير.
- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.
- المديرية الفرعية للمنازعات.

### المطلب الرابع: واجبات المكلفين ومسار عملية الرقابة الجبائية

إن المشرع ألزم على المكلف بالضريبة مجموعة من الإلتزامات التي يجب التقييد بها، إلى جانب أنه منحه بعض الضمانات التي تحميه وستعرض لكليهما من خلال مايلي.

#### الفرع الأول: واجبات المكلفين بالضريبة وحقوقهم

يخضع المكلف بالضريبة لإلتزامات جبائية عدة، والتي يجب أن يكون على دراية والتزام بها ومن جهة أخرى ونظرا لما تتمتع به الإدارة الجبائية من حقوق تخول لها القيام بمهمة التحقيق فإن المشرع الجبائي منح المكلف بالضريبة ضمانات تحميه من تعسف هذه الأخيرة عند استخدامها لتلك الحقوق، وهذا بهدف خلق نوع من التوازن مع تلك الإلتزامات المفروضة عليه.

#### أولا: الترتامات المكلف بالضريبة

لتفادي العقوبات يجب على المكلفين بالضريبة الإلتزام بواجباتهم الجبائية سواء ذات طابع المحاسبي أو الجبائي.

**1. الإلتزامات ذات الطابع المحاسبي:** هذه الإلتزامات محددة في القانون التجاري ويمكن تلخيصها في النقاط التالية:

**1.1. دفتر اليومية:** إن مسك دفتر اليومية محدد في القانون التجاري أن كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر اليومية يقيد فيه يوما بيوم العمليات.<sup>1</sup>

1- حسين مبروك: الكامل في القانون التجاري، منشورات دحطب، بدون ط، بدون بلد، سنة 2000، ص 10.

**2.1. دفتر الجرد:** إلزامية مسك دفتر الجرد محددة في القانون التجاري والذي ينص إلى إجراء الجرد على جميع عناصر الأصول والخصوم سنويا وبصفة مدققة.<sup>1</sup>

**3.1. حفظ دفاتر المحاسبة وسندات المراسلة:** طبقا للمادة 12 من القانون التجاري فإنه يجب الاحتفاظ بالدفاتر المحاسبية وسندات المراسلة والصور المطابقة للرسائل لمدة 10 سنوات.<sup>2</sup>

## 2. الالتزامات ذات طابع جبائي:

إن مجمل الالتزامات الجبائية التي شرعتها القوانين تهدف إلى تنظيم العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة وتتجلى هذه الالتزامات في:

**1.2. تقديم التصريحات:** في إطار تنظيم العلاقة السابقة الذكر فإن المشرع الجبائي يلزم المكلفين بالضريبة بملء عدد من التصريحات والمتمثلة في:

- التصريح بالوجود.<sup>3</sup>

- التصريح السنوي.

- التصريح الشهري والرسم على القيمة المضافة.

- التصريح بالتنازل أو توقف المؤسسة.

## 2.2. وضع رقم التعريف الإحصائي:

قصد دعم إجراءات محاربة التهرب والغش الجبائيين المتمم نص قانون المالية لسنة 2002 على مجموعة من التدابير التي ترمي إلى جعل هذه الإجراءات أكثر انسجاما ومنها وضع رقم التعريف الإحصائي ويجب أن يشيروا إلى رقم التعريف الإحصائي على كل الوثائق المتعلقة بنشاطهم وعدم تقديم رقم التعريف الإحصائي أو التصريح بمعلومات خاطئة تؤدي إلى تعليق:

- تسليم مختلف شهادات الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة.<sup>4</sup>

1- سهام كرودي: مرجع سابق، ص62.

2- المادة 12 من القانون التجاري.

3- خلاصي رضا: مرجع سابق، ص56.

4- الجريدة الرسمية رقم 85 ، قانون المالية لسنة 2007، المادة 25 .

- تسليم مستخرجات من جدول الضرائب.
- التخفيضات المنصوص عليها في المادتين 214 و 219 مكرر من ق.ض.م.ر.م.<sup>1</sup>

### ثانيا: الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة

لقد منح المشرع الجبائي مجموعة من الضمانات والحقوق للمكلفين بالضريبة وهذا مقابل الحقوق الممنوحة لأعوان الإدارة الجبائية الممارسة مهمتهم الرقابية بهدف خلق جو من التفاهم والتراضي بين المكلف بالضريبة والمراقب الجبائي. لذا فالحقوق الممنوحة للمكلف منها ما هو مرتبط بسير التحقيق ومنها ما هو متعلق بإجراءات التقويم.

#### 1. الضمانات المتعلقة بسير التحقيق:

يتمتع المكلف بالضريبة بضمانات متعلقة بالتحقيق حيث يجب على الأعوان المحققين احترامها والإخلال بهذه الضمانات يؤدي إلى بطلان إجراءات التحقيق.<sup>2</sup>

#### 1.1. الإعلام المسبق:

قبل الشروع في عملية التحقيق من الضروري على الأعوان المراقبين إعلام المكلف المعني بعملية المراقبة وهذا عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق بحيث أنه لا يمكن أن تجرى عملية الرقابة دون أن يكون المكلف على دراية وعلم مسبق عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول وهذا الإشعار عموما يجب أن يوضح:

#### 1.1.1. بالنسبة للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:

- اسم ولقب المكلف.
- أسماء ورتب المحققين.
- تاريخ وساعة تدخل المراقبين.
- إمكانية الاستعانة بمستشار من اختيار المكلف.
- الأجل الأدنى للتحضير مدته 15 يوما ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.<sup>3</sup>

1- المادة 214-219 مكرر من ق.ض.م.

2- المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة ص15 وما بعدها.

3- المادة 21-03 ق.إ.جبائية الجزائري 2010.



### 2.1.1. بالنسبة للتحقيق المحاسبي:

- اسم ولقب المكلف.
- أسماء وألقاب المحققين
- تاريخ وساعة أول تدخل في المؤسسة.
- الضرائب والرسوم والحقوق الخاضعة للرقابة.
- السنوات التي تجرى عليها عملية التحقيق وكذا الوثائق الواجب الإطلاع عليها.
- الأجل الأدنى للتحضير مدته 10 أيام من تاريخ استلام هذا الإشعار.

### 1.2. ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية:

قبل الخوض في عمليات التحقيق يحدد إجباراً على المراقب إرسال أو منح المكلف ميثاق المكلفين المراقبين وهي وثيقة ملخصة بطريقة جيدة وواضحة للقواعد الأساسية للرقابة الجبائية وكذا حقوق وواجبات المكلفين.<sup>1</sup>

### 1.3. الاستعانة بمستشار:

لقد منح المشرع الجبائي المكلف إمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره سواء كان محاسباً أو مستشاراً جبائياً، وهذا قصد متابعة سير عمليات الرقابة ومناقشة الاقتراحات التي تطرحها الإدارة الجبائية. هذا ما نصت عليه المادة 61 من ق.إ.جبائية لكل مكلف بالضريبة أن يستعين أثناء التحقيق في محاسبته بمستشار من اختياره<sup>2</sup>

### 4.1. تحديد مدة الرقابة:

إن مدة التحقيق محددة قانوناً حيث أنه:- في حالة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية لا يمكن أن تتجاوز هذه السنة سنة واحدة.

-أما في مجال التحقيق المحاسبي فإنه لا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان أكثر من 4 أشهر فيما يخص<sup>3</sup>.

1- المديرية العامة للضرائب: ميثاق المكلفين بالضريبة، مرجع سابق، ص18.

2- المادة 20-06 من ق.إ.جبائية.ج.2010.

3- المادة 20-5 من ق.إ.جبائية..ج.2010.

✓ مؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتعدى 1.000.000 دج لكل سنة مالية.

✓ كل المؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتعدى 2.000.000 دج لكل سنة مالية.

يمدد هذا الأجل إلى 6 أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه إذا كان رقم أعمالها السنوي يفوق على التوالي 5.000.000 و 10.000.000 من كل سنة مالية يحقق فيها<sup>1</sup>.

### 5.1. عدم تجديد التحقيق:

عند إتمام عملية التحقيق فإنه لا يمكن للمراقب الجبائي إجراء تحقيق جديد لنفس الفترة ونفس الضرائب سواء بالنسبة للتحقيق المحاسبي أو التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية إلا في حالة اكتشاف المراقب بعد عملية التحقيق لبعض العناصر الجديدة التي تظهر أن التصريحات المقدمة غير دقيقة وغير كاملة أو أن المكلف قد استعمل طرقا تدليسية أثناء التحقيق.<sup>2</sup>

### 2. الضمانات المتعلقة بإجراءات التقويم:

زيادة على الضمانات المتعلقة بسير التحقيق فإن المكلف بالضريبة يستفيد من ضمانات أخرى متعلقة بتقويمات تتمثل في:

1.2. الإشعار بالتقويم: عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالإستلام ويجب أن يكون الإشعار مفصلا ومعللا.

2.2. حق الطعن: وذلك لمعالجة مختلف الخلافات بين الإدارة الضريبية والكلف حول نتائج التحقيق لذا منح المشرع لهذا الأخير إمكانية الطعن في تلك النتائج من خلال طلب التخفيض الجزئي أو الكلي أو التعديل وذلك بتقديم شكايات لدى الجهات المعنية المتمثل في:

- الطعن الولائي.
- لجان الطعون.

1- المادة 20-5 من ق.إ.جبائية.ج.2010.

2- المادة 21-06 ق.إ.ج.جبائية.ج.2010.

• الطعن أمام الغرف الولائية للمحكمة.

• الطعن أمام الغرفة الإدارية للمحكمة العليا.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: مسار عملية الرقابة الجبائية

إن نجاح أي عملية أو عمل ما يرتبط أساسا بالطريق الذي تسير عليه أو المسار الذي تسلكه كذلك عملية الرقابة الجبائية فنجاحها مرتبط بإتباعها لمختلف الإجراءات القانونية وكذلك كفاءة وحنكة وخبرة فريق التحقيق.

### أولا: الإجراءات الأولية لعملية الرقابة الجبائية

قبل الانطلاق في عملية الرقابة الجبائية هناك مجموعة من الإجراءات الشكلية والقانونية يجب إتباعها وتشمل هذه الإجراءات:

• تحديد المكلفين الخاضعين للتحقيق (اختيار عينة الدراسة) حيث يعتبر هذا الإجراء أهم إجراء في عملية الرقابة. حيث تقوم مفتشية الضرائب والمديريات الفرعية للرقابة الجبائية باختيار العينة التي يجب التحقيق فيها ثم تقوم بإرسالها إلى المديرية المركزية للضرائب للفصل والمصادقة عليها ويخضع اختيار العينة المراد التحقق منها لمجموعة من المعايير الموضوعية والشخصية نذكر منها:

- ✓ أهمية رقم الأعمال المصرح به خلال السنوات الماضية مع العلم أنه يجب إعطاء الأولوية في التحقيق بشأن الممولين الأكثر أهمية من الناحية حجم النشاط الممارس.
- ✓ تكرار نتائج العجز والأرباح الضعيفة مقارنة بأهمية رقم الأعمال المصرح به وطبيعة النشاط الممارس.

• إعداد برنامج التحقيق: إن إعداد برنامج التحقيق يكون تحت مسؤولية مديرية الرقابة الجبائية على مستوى الولاية حيث تقوم بتحديد الأشخاص القائمين بعملية التحقيق. فترة التحقيق الملفات التي يجب التحقيق منها بدقة.<sup>2</sup>

1- المديرية العامة للضرائب: ميثاق المكلفين بالضريبة، مرجع سابق، ص16.

2- عبد الحفيظ لواتي: مرجع سابق، ص45.

## ثانيا: التحقيق في الوضعية الجبائية

من أجل أن تكون عملية التحقيق في الوضعية الجبائية لأي مكلف بالضريبة صحيحة وقانونية لا بد من احترام الإجراءات التالية:

### 1. إشعار بالتحقيق:

يجب على أعوان الإدارة الجبائية قبل الشروع في تحقيق إعلام المكلف بالضريبة الخاضع لعملية التحقيق سواء كان شخص طبيعي أو معنوي كما نصت المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية: "لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في محاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طرق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفوقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف المحقق في حساباته، على أن تستفيد من أجل أدنى لتحضير مدته 10 أيام ابتداء من تاريخ استلام هذه الإشعار<sup>1</sup>.

الشروط القانونية الواجب توافرها في الإشعار بالتحقيق :

- أسماء وألقاب ورتب المحققين.
- تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم فيها التحقيق.
- ذكر كل الحقوق والضرائب والرسوم والإتاوات المعنية بالتحقيق.
- تحديد كل الوثائق والمستندات التي يجب الإطلاع عليها.
- في حالة وجود مراقبة مفاجئة ترمي إلى المعاينة المادية كالعناصر الطبيعية للإستغلال أو للتأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها. يسلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية المراقبة.
- إن مخالفة شرط من الشروط السابقة يؤدي إلى بطلان التحقيق.

### 2. بداية التحقيق:

بعد انقضاء المدة القانونية من استلام المكلف بالإشعار بالتحقيق ينتقل المحققون إلى عين المكان لمباشرة أعمالهم الميدانية ويكون التدخل في مقر المنشأة في اليوم والساعة المبينة فيالإشعار. وقد ميز المشرع الجزائري بين 03 أنواع من التحقيق الجبائي:

1 – Code de procédures Fiscales,Op.Cit,art20p22.

-التحقيق في المحاسبة-التحقيق المصوب-التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة.<sup>1</sup>

**1.2. التحقيق في المحاسبة:** يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتسبة من طرف المكلفين بالضريبة.<sup>2</sup>

## 2.2. التحقيق المصوب:

هو نوع جديد من الرقابة، أحدث بموجب قانون المالية لسنة 2008 وفقا للمادة 22 والمعدلة بموجب المادة 24 من قانون المالية لسنة 2010.

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقادمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية كما يمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم أثناء هذا التحقيق تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبات أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم والإتاوات المتعلقة بالتحقيق.<sup>3</sup>

## 2. التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة:

يقصد بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية العامة مجموع لعمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به، ويستلزم هذا الإجراء مقارنة المداخل المصرح بها بالمداخل المستنتجة من وضعية أملاك المكلف، حالة خزينته وكذا المتعلقة بسياق الحياة لسائر أفراد أسرته.<sup>4</sup>

## 3. الإشعار بتحقيق بنتائج التحقيق الأولي:

بعد استكمال التحقيق يجب على الإدارة الجبائية إعلام المكلف بالنتيجة الأولية للتحقيق إذا توصلت من خلال التحقيقات إلى إعادة تقويم الوعاء الضريبي حيث منح المشرع الجزائري أهمية بالغة لهذا الإجراء من أجل حماية المكلف من تعسف الإدارة الجبائية. حيث ذكرت المادة

1-المواد 36-37 من قانون المالية لسنة 2008.

2- المادة 20 من ق.إ. الجبائية. ج.

3- العيد صالح: الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، ط2، الجزائر، سنة 2006، ص46.

4- العيد صالح: المرجع نفسه، ص46.

37 من قانون المالية لسنة 2009 بالتفصيل كيفية ممارسة هذا الإجراء والتي نصت على ما يلي: "يجب تحت طائلة بطلان الإجراء أن يشار في الإشعار بإعادة التقييم إلا أن المكلف بالضريبة له الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره من أجل مناقشة رفع مبلغ الضريبة أو من أجل الإجابة عليها ويرسل الإشعار بإعادة التقييم".<sup>1</sup>

- "عند رفض العون المحقق ملاحظات المكلف بالضريبة بأنه ينبغي عليه أن يعلمه بذلك من خلال مراسلة تكون كذلك مفصلة ومبررة. وإذا أبرزت هذه المراسلة سببا رئيسيا جديدا لإعادة التقييم أو الأخذ بعين الاعتبار عناصر جديدة لم يتم التطرق لها في الإشعار الأولي. فإنه يمنح أجل إضافي مدته 40 يوما للمكلف بالضريبة لتقديم ملاحظاته".<sup>2</sup>

### ثالثا: نتائج التحقيق النهائي<sup>3</sup>

بعد عمليات البحث والتحري والفحص التي قام بها أعوان الرقابة الجبائية وحصولهم على مختلف الأدلة التي بني عليهم رأيهم اتجاه صحة الوعاء الضريبي الذي صرحت به المنشأة محل التحقيق الإدارة الجبائية وبعد إشعار المكلف بنتائج التحقيق والإطلاع على ملاحظات المكلف حولها أو انقضاء الأجل كما ذكرناه سابقا يقوم أعوان الإدارة الجبائية بكتابة التقرير الذي يدونون فيه رأيهم اتجاه الوعاء الضريبي المصرح به ويأخذ رأيهم الأشكال التالية:

#### 1. قبول الوعاء الجبائي:

ويكون هذا الرأي عندما يكون المكلف بالضريبة يملك جميع الوثائق التبريرية لجميع العمليات التي قام بها وأن وعاءه الجبائي تم إعداده وفقا للقواعد والمبادئ.

#### 2. تصحيح الوعاء الضريبي:

وهنا يمكن القول أن المحقق الجبائي قد قبل الوعاء الضريبي للمكلف قبولا جزئيا. ولكن هناك مجموعة من الانحرافات والتجاوزات التي قد تحدث جراء جهل المكلف ببعض الوسائل والقواعد القانونية في تحديد الوعاء الجبائي الصحيح.<sup>4</sup>

1- المادة 37 من قانون المالية لسنة 2009.

2- عبد الحفيظ الواتي: مرجع سابق، ص51.

3- المادة 38 من قانون رقم 08-21 المتضمن قانون المالية 2009.

4- المادة 70 ق.إ.جبائية الجزائري 2009.

### 3. رفض الوعاء الجبائي:

قد يرفض أعوان الرقابة الجبائية الوعاء الذي صرح به المكلف وذلك لأسباب موضوعية أدت إلى تعريف الحقائق أو وجود مناورات تدليسية بغية التهرب والغش الضريبي.<sup>1</sup>

### المبحث الثاني: الوسائل الإجرائية

نصت المادة 45 من الدستور الجزائري: "كل شخص بريئا حتى تثبت جهة قضائية نظامية إدانته بحكم نهائي".<sup>2</sup>

وسنتعرض في هذا المبحث إلى المطلب الأول: إثبات جريمة التهرب الضريبي والمطلب الثاني: مباشرة ومتابعة الدعوى العمومية و الجبائية لجريمة التهرب الضريبي

### المطلب الأول: إثبات جريمة التهرب الضريبي

أضفى المشرع القوة الثبوتية على المحاضر التي تحررها الإدارة الجبائية والمالية بصفة عامة، في حالة اتباع الإجراءات المنصوص عليها في ق.إ. الجبائية والمالية، و كذلك القوانين الجبائية الأخرى بدقة كون مخالفة أي إجراء يترتب عليه البطلان .

وعليه تلعب المحاضر المحررة في مادة الضريبة دورا بارزا في إثبات الجرائم الضريبية فهي أساس المتابعة، لأنه لا يمكن تقديم شكوى ما لم يكن هناك إثبات للجريمة بموجب محاضر مدعمة بالوثائق والجدول، لأن تحريك الشكوى منوط بالإدارة الضريبية وتكون من طرف مديرها حددتها المادة 76-1 من ق.إ. جبائية الجزائري<sup>3</sup>

### الفرع الأول: وسائل الإثبات

يتم إثبات الجرائم الضريبية بوسيلتين وهما:- المحاضر الضريبية- طرق إثبات القانون العام.

1- المادة 70 ق.إ. جبائية الجزائري 2009.

2- المادة 45 من الدستور الجزائري.

3- أمزيان عزيز: المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، دون ط، الجزائر، سنة 2005، ص 75.

### أولاً: المحاضر الضريبية المحررة من أعوان الإدارة الجبائية

إن البحث عن الجرائم الضريبية يتم عن طريق إجراء المعاينة أو التحقيق المحاسبي أو التحقيق المعمق وينجز على ذلك إجراء حجز و معاينات مادية وميدانية بواسطة أعوان الإدارة الجبائية و المالية، و تحرير محضر بالنتائج المتوصل إليها وفقاً لأحكام المادة 78 ق.إ.جبائية فيما يتعلق بمحضر المعاينة والحجز وبالمواد 185 وما يليها من ق.إ.جبائية والمواد 505 وما يليها من ق.ض.غ.م، وقد وصفت هذه المحاضر بأنها شهادة صامته مثبتة في ورقة.<sup>1</sup>

#### 1. محضر المعاينة:

استناداً لأحكام ق.إ. جبائية ولكي يتم إثبات جريمة التهرب الضريبي عن طريق التحقيق المحاسبي والمعمق أو معاينات ميدانية للبحث عن وسائل الغش والتدليس التي يهدف من ورائها المكلف بالضريبة التهرب من أداء كل أو جزء من الوعاء الضريبي أو الرسوم المفروضة في إطار القانون الجبائي من خلال الإجراءات التالية:<sup>2</sup>

#### 1.1. الإجراءات السابقة على المعاينة:

لابد من اتباع إجراءات سابقة على المعاينة من طرف الإدارة الجبائية وكذلك الالتزام بإجراءات شكلية وموضوعية في المحضر المحرر من طرف الأعوان تحت طائلة البطلان.  
- لا يمكن الترخيص بإجراء المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختص إقليمياً أو قاض يفرضه هذا القانون.

- الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية، تبرر المعاينة وتتضمن على وجه الخصوص ما يأتي: (تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعاينة، عنوان الأماكن التي ستتم معاينتها، العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض منها وجود ممارسة تدليسية، أسماء الأعوان المكلفين بعمليات المعاينة ورتبهم وصفاتهم).

1- أحسن بوسقيعة: المنازعات الجمركية في ضوء الفقه واجتهاد القضاء الجديد في قانون الجمارك، دارالحكمة، دون ط، الجزائر، سنة 1998، ص 161.

2- فارس السبتي: مرجع سابق، ص 149.



-يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية ويعطي التعليمات للأعوان الذين يشاركون في هذه العملية.

-يبلغ للمعني أو ممثله القانوني أو أي شاغل للأماكن بإجراء المعاينة في عين المكان وتسلم له نسخة مقابل إشعار بالاستلام أو إمضاء على المحضر.

-في حالة غياب أي شخص بالأماكن يطلب ضابط الشرطة القضائية لهذا الغرض شاهدين خارج تعداد المستخدمين التابعين لسلطته أو لسلطة الإدارة الجبائية وفي حالة استحالة طلب شاهدين يقوم ضابط الشرطة القضائية بالإستعانة بمحضر قضائي.

### 2.1. الشكليات الجوهرية الواجب توافرها في محضر المعاينة:

نصت المادة 38 من ق.إ.جبائية أنه بعد الانتهاء من المعاينة يحرر محضر تسرد فيه مجريات العمليات وتدون فيه المعاينات المسجلة ويجب أن يتضمن الشكليات التالية:

-التعريف بالأشخاص الذين أجروا عمليات المعاينة وهم أعوان الإدارة الجبائية برتبة مفتش والمؤهلين قانوناً<sup>1</sup>.

-تعريف الأشخاص الذين حضروا عمليات إجراء المعاينة وصفتهم (المعني بالضريبة، الممثل القانوني، شاغل الأماكن، الشهود، المحضر القضائي).

-تاريخ وساعة التدخل وفقاً لأحكام المادة 63 من ق.إ.جبائية، و المادة 37 من ق.إ.جبائية تتم المعاينة بعد السادسة صباحاً وإلى غاية الثامنة مساءً.

-جرد المستندات والأشياء والوثائق المحجوزة<sup>2</sup>.

### 3.1. الإجراءات اللاحقة لتحرير المحضر:

بعد الإنتهاء من عملية المعاينة وتحرير المحضر تسلم نسخة منه للمعني بالأمر، ويتم إرسال النسخ الأصلية إلى القاضي الذي رخص المعاينة، يلزم ضباط الشرطة القضائية وأعوان

1- وفقاً لأحكام المادة 65 من قانون المالية لسنة 2003 رقم 02-11 المؤرخ في 2002/12/24.

2- قانون الضرائب غير المباشرة تضمن حجز بعض الأشياء والمتمثلة في معدات صنع الخمر وآلات صنع التبغ والمعادن الثمينة غير المدموغة.

الإدارة الجبائية الذين أجروا وحضروا المعاينة بكتمان السر المهني تحت طائلة المتابعة الجزائية المادة 301 من ق.ع.

## 2- محضر الحجز:

أنه يجوز لكل أعوان الإدارة الجبائية المفوضين والمؤهلين قانونا لإثبات المخالفات وفقا للقوانين والأنظمة المتعلقة بالتشريع الجبائي بالإضافة إلى أنه يجوز لأعوان آخرين غير تابعين للإدارة القيام بذلك<sup>1</sup>

## 1.2. إجراءات الحجز:

أنه في حالة وجوب التحصيل الفوري المنصوص عليه بالمادة 354 من ق.ض.م وفي الحالة التي تحدد وجوب تحصيل الضريبة فيها بمقتضى أحكام خاصة:

-يجوز لقابض الضرائب المختلفة أن يوجه تنبيهها بلا مصاريف إلى المكلف بالضريبة بمجرد توفر وجوب هذا التحصيل.

-يجوز له القيام بالحجز بعد يوم من تبليغ التنبيه.

-إن كل سند يتعلق بالمتابعة تم تبليغه لتحصيل القسط الواجب تحصيله من الحصص المقيدة فيه فإنه يشمل كذلك جميع الأقساط حتى التي حل استحقاقها أثناء التبليغ مادام المكلف لم يسدها.

-أنه في حالة الحجز فإن مصاريف الحراسة للمنقولات المحجوزة يحدد من طرف الإدارة الجبائية تبعا للتعريفات المحددة بقرار من وزير المالية.

-أنه إثر الإنتهاء من عملية المعاينة والحجز يتم تحرير محضر تسرد فيه مجريات العمليات وتدون فيه المعاينات المسجلة.

## 2.2. إجراءات الغلق المؤقت للمحل المهني:

إن الغلق المؤقت الذي يتم بناء على القوة التنفيذية الممنوحة للجداول من طرف وزير

1- المادة 504 من ق.ض.م.غ.

المالية لا بد من أن يسبقه وجوبا إخطار يمكن تبليغه يوما كاملا من تاريخ استحقاق الضريبة.<sup>1</sup>

- أن لا تتجاوز مدة الغلق المؤقت 6 أشهر والهدف من ذلك هو التهديد لدفع الضريبة.  
- يجب أن يبلغ قرار الغلق من طرف عون المتابعة الموكل قانونا للقيام بها أوالمحضر القضائي.

-يقوم المحضر القضائي والعون المتابع بتنفيذ قرار الغلق في حالة عدم تسديد المكلف الضريبة في أجل 10 أيام ابتداء من تاريخ التبليغ.

-يمكن للمكلف بالضريبة المعني بإجراء الغلق المؤقت أن يطعن في قرار الغلق من أجل رفع اليد بمجرد عريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليميا الذي يفصل في القضية إستعجاليا بعد سماع الإدارة الجبائية واستدعاءها قانونا.

-إلا أن إقامة هذه الدعوى ضد قرار الغلق لا يوقف تنفيذه.<sup>2</sup>

### 3.محضر البيع:

إنه بعد أن تتم عملية الغلق المؤقت للمحلات المهنية وفي حالة حجز بعض السلع والأشياء نتيجة عدم استجابة المعني بالضريبة لمطالب الإدارة بدفع ما في ذمته من ديون ضريبية فإنه تتم عمليات تنفيذ إجراءات البيع على النحو التالي:

-أنه لكي تتم عملية البيع لا بد من حصول قابض الضرائب المختص على رخصة من الوالي أو أي سلطة أخرى تقوم مقامه بعد أخذ رأي مدير الضرائب للولاية.

-في حالة عدم الحصول على ترخيص من الوالي في أجل 30 يوما من تاريخ إرسال الطلب إلى الوالي أو السلطة التي تقوم مقامه يمكن لمدير الضرائب أن يرخص قانونا لقابض الضرائب المباشر والشروع في البيع.

1- المادة 185 من ق.إ. الجبائية .ج.

2- فارس السبتي:مرجع سابق،ص159.

- أنه يمكن لكل دائن خلال 10 أيام التي تلي تبليغ الحجز التنفيذي في الموطن المختار في تسجيلاته والمسجل قبل 15 يوما على الأقل من التبليغ المذكور أن يطلب من القاضي المباشر للمتابعة أن يجري بيع المحل التجاري بجملة<sup>1</sup> بالبيع في المزاد العلني أو البيع بالتراضي.

### ثانيا: طرق إثبات القانون العام

نجد أن القوانين الجبائية بصفة عامة أجازت إجراء المعاينات والحجوز الضريبية بجميع الطرق القانونية<sup>2</sup> :

-وعليه فإذا عاين ضابط الشرطة القضائية جرائم ضريبية إثر إجراء تحقيق ابتدائي وفقا لقانون الإجراءات الجزائية.

-كذلك إذا عاين أعوان الإدارة المالية بصفة عامة جرائم ضريبية إثر تحقيقات اقتصادية في إطار المنافسة والأسعار وقمع الغش وفقا للأمر 95-06.

-يتم إثبات الجرائم الضريبية من طرف الجهات المختصة ووفقا للقواعد العامة المنصوص عليها بالمواد 212 إلى 238 من قانون الإجراءات الجزائية وهي المحاضر والتقارير والإجراءات والشهادات وبالكتابة والشهود فضلا على إجراء الخبرات الفنية، إلا أن الإشكالية في الخبرة أصبحت محل خلاف خاصة بعد صدور ق.إ.الجبائية والذي يجيز على مستوى المنازعات الإدارية تعيين خبير للمكلف بالضريبة وخبير للإدارة الجبائية وخبير تعيينه المحكمة إلا أن الإشكالية تثور في أية من الخبرات يتم ترجيعها على باقي الخبرتين وماهو المعيار المعتمد خاصة إذا كانت هناك دفع من طرفي النزاع بشأن ذلك.<sup>3</sup>

### الفرع الثاني: تقدير وسائل الإثبات

إن ق.إ.الجزائية لم يقصر إثبات الجرائم على قواعد معينة ومحددة، ماعدا الأحوال التي ينص فيها القانون على غير ذلك بنص صريح كجريمة الزنا مثلا، وأنه في كل الحالات فإن للقاضي سلطة تقديرية في إصدار حكمه حسب اقتناعه الخاص في إطار القانون وأن يترجم

1- تستثنى من ذلك المحلات التجارية المذكورة بالأمر 66-102 المؤرخ في 06/05/1966.

2- فارس السبتي: مرجع سابق، ص ص 164-165.

3- فارس السبتي: المرجع نفسه، ص ص 164-165.

ذلك في حيثيات حكمه، والتي حصلت المناقشة فيها حضوريا أمامه وأن تكون هذه الأدلة مشروعة<sup>1</sup>. غير أنه باستقراء القوانين الجبائية ض.م وغ.م وق.ط وق.ت والرسوم ور.ر.أ. وأيضا قانون الإجراءات الجبائية، فإننا لا نلمس فيها أي تقييد لسلطة القاضي بل له كامل السلطة التقديرية في إطار المحاضر والأدلة المقدمة من طرف الإدارة الجبائية.

وعليه سنتعرض في هذا الإطار إلى المحاضر التي لها قوة وحجية مطلقة لحين الطعن فيها بالتزوير، وبالتالي فإن سلطة القاضي تكاد تكون منعدمة في مثل هذه المحاضر وخاصة في الدعوى الجبائية لعدم إمكانية تطبيق أحكام المادة 53 من ق.ع، أما سلطة القاضي فهي مطلقة في كافة وسائل الإثبات الأخرى في إطار الدعوى العمومية دون الدعوى الجبائية.

### أولا: المحاضر الضريبية

تكون للمحاضر الضريبية لاسيما محضر المعاينة والحجز حجية مطلقة إذا تم تحريرها وفقا للإجراءات الشكلية والجوهرية التي يتطلبها القانون<sup>2</sup>.

#### 1. القوة الإثباتية للمحاضر الضريبية:

##### 1.1. الحالة التي تكون فيها المحاضر الضريبية حجية مطلقة:

تتمتع محاضر المعاينة والحجز الضريبية المحررة في إطار قانون الإجراءات الجبائية والضرائب غير المباشرة المتعلقة خاصة بالحجز للمنقولات بحجية كاملة بحيث تكون صحيحة إذا حررت بالالتزام بالشروط والإجراءات المنصوص عليها بالمواد 75 إلى 78 من ق.إ.جبائية.

##### 2.1. الحالة التي تكون فيها للمحاضر حجية نسبية:

ويتعلق الأمر بالمحاضر التي تحرر وتتضمن اعترافات، وكذلك المعاينات المادية والحجوز التي تتم من طرف عون غير مؤهل للقيام بذلك وفقا لقانون الإجراءات الجبائية، فالقاضي الجزائي له دور إيجابي في مجال الدعوى الجبائية فقد أمدده القانون بسلطة واسعة في سبيل

1- قانون الإجراءات الجزائية الجزائري لم ينص على هذه العبارة بعكس القانون المصري الذي نص عليها في المادة 303 من قانون الإجراءات الجزائية.

2- فارح السبتي: مرجع سابق، ص 136.

إثبات الجريمة أو العكس، وبالتالي فالقاضي الجزائي غير مطالب في حكمه إلا ببيان العناصر التي استمد منها رأيه شرط أن يكون ذلك عرض عليه في الجلسة<sup>1</sup>

لأنها بالرجوع إلى أحكام المادة 214 من ق.إ.جزائية تنص على: "لا يكون للمحضر أو التقرير قوة الإثبات إلا إذا حرره واضعه أثناء مباشرة أعمال وظيفته وأورد فيه موضوعا داخلا في نطاق اختصاصه ما قد رآه أو سمعه أو عاينه"، أيضا أحكام المادة 218 من ق.إ.جزائية: "إن المواد التي تحرر عنها محاضر لها حجيتها إلى أن يطعن فيها بالتزوير تنظمها قوانين خاصة"

وبالرجوع إلى أحكام المادة 505 من ق.ض.غ.م: "إن المحاضر المحررة من عون وفي هذه الحالة تكون لها حجية أمام القضاء إلى أن يثبت العكس وعندما تكون محررة من قبل عونين تكون لها حجية إلى أن يطعن فيها بالتزوير".<sup>2</sup>

### ثانيا: المحاضر الأخرى<sup>3</sup>

نجد أن قوانين التشريع الجبائي لاسيما ق.ض.م تجيز إثبات الجرائم الضريبية بجميع الطرق الضريبية:

- يحدث هذا عندما تتم معاينة الجرائم الضريبية حسب إجراءات التحقيق الابتدائي.

- كذلك الحالات التي يحرر فيها أعوان الإدارة الجبائية محاضر مشوبة بالبطلان أو من طرف عون واحد بالرغم من صحة الوقائع وتوافر حالات التدليس والغش والمناورات الاحتمالية فإنه يعتمد على هذه المحاضر كقرينة يتم تدعيمها بأدلة أخرى

- ففي هذه الحالات تكون للقاضي كامل السلطة التقديرية بحيث يكون الإثبات في الجريمة الضريبية وفقا لأحكام المواد 212 إلى 215 من ق.إ.جزائية، يكون عبء الإثبات على القواعد العامة ويكون على سلطة الاتهام والإدارة الجبائية والمالية، ويصدر القاضي حكمه تبعا لاقتناعه

1- علي محمود علي حمودة: النظرية العامة في تسبب الحكم الجبائي في مراحلها المختلفة (دراسة مقارنة)، دار الكتاب

الحديث ، دون ط، القاهرة، سنة 1994، ص 134.

2- علي محمود علي حمودة: مرجع سابق، ص 135.

3- فارس السبتي: مرجع سابق، ص 187.

الخاص بناء على الأدلة المقدمة له في الجلسة، والتي حصلت فيها المناقشة حضوريا وفقا لأحكام المادة 212 من ق.إ.جزائية.

- وكذلك تطبق أحكام المادة 213 من ق.إ.جزائية فيما يتعلق بالاعتراف المدون في المحاضر من المتهم، وعلى القضاة في حالة عدم الأخذ باعتراف المتهم أن يبينوا أسباب ذلك في أحكامهم أو قراراتهم وإلا كان الحكم مشوبا بالقصور و التعليل.

- أن قرينة الإقرار أو الاعتراف يطبق في القضايا المدنية ويؤخذ به كاملا، أما في المواد الجزائية فللقضاة الحرية المطلقة في تقدير الاعتراف بإدانة المتهم أو براءته.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: مباشرة الدعوى العمومية والجبائية لجريمة التهرب الضريبي

إن الأصل في مباشرة الدعوى العمومية منوط بجهة الاتهام أي النيابة العامة كونها الممثل للحق العام، وعليه فإن قوانين التشريع الجبائي وكذلك قانون الإجراءات الجبائية لم يشدوا على هذه القاعدة وإنما تضمنت بعض الأحكام الخاصة التي تضطلع بها الإدارة الجبائية خاصة والإدارة المالية عامة في مباشرة المتابعات القضائية، نظرا للطابع المميز للجرائم الضريبية التي تتولد عنها دعويان، دعوى عمومية ودعوى جبائية.

وعليه سنتعرض في فرعين إلى الجهة المختصة بتحريك ومباشرة الدعوى العمومية والجبائية ثم الجهة المختصة بالنظر في جريمة التهرب الضريبي.

#### الفرع الأول: تحريك ومباشرة الدعوى العمومية والجبائية

تخضع جميع المتابعات القضائية من حيث تحريكها أو توقيفها إلى القواعد العامة المقررة في قانون الإجراءات الجبائية تضمنت أحكام، وتتجم عن الجرائم الضريبية دعويان<sup>2</sup>:

1. دعوى عمومية تهدف إلى تطبيق العقوبات الجزائية وهي الحبس والغرامات الجزائية.

2. دعوى جبائية تهدف إلى تطبيق جزاءات جبائية وهي الغرامة الجبائية والمصادرة للمحجوزات.

1- قرار المجلس الأعلى للقضاء بتاريخ 29/09/1975 رقم 10338.

2- أحسن بوسقيعة: مقال بعنوان الغش الضريبي، المجلة القضائية عدد 1، سنة 1998، ص 26.

فإن القوانين الجبائية أوكلت كامل الصلاحية لإدارة الضرائب فقط في تحريك الدعويين معا.

فالمادة 305 من ق.ض.م تنص: "تباشر اللاحقات من أجل تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها 303 بناء على شكوى من إدارة الضرائب دون أن يستوجب ذلك القيام مسبقا بإنذار المعني بأن يقدم أو يكمل تصريحه أو يسوي وضعيته إزاء التنظيم الجبائي".

وترفع هذه الملاحظات إلى محكمة الجناح المختصة فيما يتعلق بالجناح<sup>1</sup>.

كما أن المادة 307 من ق.ض.م تنص: "أنه في حالة فتح تحقيق من قبل السلطة القضائية على أساس شكوى من إدارة الضرائب المباشرة يجوز لهذه الإدارة أن تكون نفسها طرفاً مدنياً".

أما المادة 119 من ق.ر.ر. أنصت على: "تلاحق المخالفات المنصوص عليها في المادة 117

أعلاه أمام المحكمة المختصة في قمع الغش بناء على شكوى من الإدارة المعنية بالأمر وتكون المحكمة المختصة حسب الحالة وحسب اختيار الإدارة".

أما المادة 534 من ق.ض.غ.م فقد نصت: "على أن المخالفات المشار إليها في المادة 532 تتابع أمام المحكمة بناء على شكوى من الإدارة المعنية والمحكمة المختصة هي حسب الحالة وحسب اختيار الإدارة".

أما المادة 2/34 من ق.ط.نصت هي الأخرى أنه: "تلاحق المخالفات المشار إليها في المادة 1/34 أمام الجهة القضائية بناء على شكوى من إدارة التسجيل فيما يخص الضرائب التابعة لاختصاصها والجهة القضائية تكون حسب الحالة واختيار الإدارة".

كما أن نص المادتين 311 ق.ض.م و 87 من ق.إ. جبائية أكدتا على أنه يجب على السلطة القضائية أن تطلع الإدارة المالية على كل المعلومات التي يمكن أن تتحصل عليها والتي من شأنها أن تسمح بافتراض وجود غش أو تملص من الضريبة سواء كانت الدعوى مدنية

1- فارس السبتي: مرجع نفسه، ص ص 192-193.



أو جزائية وتبقى الوثائق مودعة لدى كتابة الضبط تحت تصرف إدارة الضرائب خلال 15 يوم الموالية للنطق بأي قرار من طرف الجهات القضائية وتخفف هذه المدة إلى 10 أيام فيما يخص الجنايات.

### الفرع الثاني: الجهة المختصة بالنظر في جريمة التهرب الضريبي

خروجا على القواعد العامة للاختصاص المحلي وهي من النظام العام بالنسبة للجرائم بأحكام المادة 329 ق.إ.الجزائية التي تنص: "على أنه تختص محليا بالنظر المحاكم في القضايا محليا بحسب محل القبض عليهم".

وأخضع المشرع في المادة الضريبية الاختصاص بحسب الحالة التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الغرامة أو مكان الحجز أو مقر المؤسسة وفقا لأحكام المواد 309 ق.ض.م، 534 ق.ض.غ.م، 119 ق.ط، 119 ق.ر.ر.أ، 34 ق.ط.

نصت المادة 78 من ق.إ.جباية: "لمدير الضرائب صلاحية تفويض كل سلطة قراره أجزء منها، لقبول أو رفض الشكاوى، للأعوان المعنيين الذين لهم رتبة مفتش رئيسي على الأقل، وتمارس صلاحية البت في الشكاوى عن طريق التفويض بالنسبة لتسوية القضايا المتعلقة بمبلغ أقصاه مليوني دينار (2.000.000 دج).

### الفرع الثالث: انقضاء الدعويين العمومية والجباية

إن الدعوى العمومية هي وسيلة المدعي للمطالبة بحقوقه أمام القضاء وأن الدعوى العمومية هي وسيلة الدولة ممثلة في النيابة العامة للمطالبة بحقها في إنزال العقوبة على مرتكب الأفعال الإجرامية، وأن الدعوى هي وسيلة اقتضاء الحق أمام القضاء و الدعوى لا تنقضي إلا بتحقيق الغاية منها بصدور حكم نهائي فيها<sup>1</sup>.

### أولا: الأسباب العامة لانقضاء الدعويين العمومية والجباية

نصت المادة 06 ق.إ.ج فقرتها الأولى على الأسباب العامة لانقضاء الدعوى العمومية وهي: (وفاة المتهم، التقادم، العفو الشامل، إلغاء قانون العقوبات، صدور حكم حائز لقوة الشيء المقضي به) وهي أسباب لانقضاء الدعوى العمومية في القضايا الجباية أيضا رغم سكوت

1- جلال ثروت: أصول المحاكمات الجزائية، دار النهضة العربية، دون ط، بيروت، سنة 1982، ص 223.

القوانين الجبائية على تناول هذه الأسباب ماعدا التقادم والذي يختلف في مدته عن ما هو منصوص عليه في قانون الإجراءات الجزائية، في القوانين الجبائية مدة التقادم في الجرح والمخالفات 4 سنوات حسب المادة 106-1 من ق.ض.م.ر.م والمادة 118- والمادة 1193 من ق. ت والمادة 127 من ق.ط.<sup>1</sup>.

## ثانيا: الأسباب الخاصة لانقضاء الدعويين العمومية والجبائية

### 1. المصالحة:

تجيز بعض القوانين العقابية وفي جرائم خاصة تحريك الدعوى العمومية بناء على طلب أو شكوى من بعض الإدارات والهيئات وبالتالي للإدارة صاحبة الحق أن تجري مصالحة مع المخالف والمادة 87-1 من ق.إ.جبائية نصت على سحب الشكوى قبل صدور الحكم. والمادة 88 من ق.إ.جبائية نصت على أنه يجوز للمدير الولائي للضرائب أن يقدم طلبات فرعية قصد إلغاء أو تعديل القرار الصادر في موضوع الشكوى الابتدائية، وتبلغ هذه الطلبات إلى المشتكي.

### 1.1. شروط المصالحة:

- أن تصدر من هيئة مختصة وفقا لأحكام المادتين 20-40 من قانون المالية لسنة 1998.<sup>2</sup>  
- المصالحة أمر جوازي للإدارة لأنها ليست حق للمتهم فقد ترفض الإدارة وتستمر الدعويين.

### 2. سحب الشكوى:

بمجرد حصول التنازل عن الشكوى أو سحبها إذا كان القانون ينص على ذلك فلا يمكن إقامتها أو تقديمها من جديد بعد سحبها وبذلك تنص المادة 06 ق.إ.جزائية على إنقضاء الدعوى العمومية في حالة سحب الشكوى إذا كانت شرطا لازما للمتابعة والسحب والصفح يضع حدا لكل متابعة بنص المادة 06 ق.إ.ج.<sup>3</sup>

1- فارس السبتي: مرجع سابق، ص 250 إلى 269.

2- فارس السبتي: المرجع نفسه، ص 250 إلى 269.

3- مولاي ملياني بغداداي: مرجع سابق، ص 52.

وبالتالي فإذا كانت هناك متابعة بناء على شكوى من إدارة الضرائب خطأ فإنه يترك الأمر للقضاء لمعالجة القضية بإصدار الحكم المناسب<sup>1</sup>.

---

1- أحسن بوسقيعة: مقال بعنوان الغش الضريبي المجلة القضائية، العدد الأول، سنة 1998، ص 27.

### الخاتمة:

الضريبة اليوم وسيلة لتحقيق التنمية الشاملة، ويبرز الدور الفعال لها باعتبارها أنجع وسائل لتحقيق عدالة اجتماعية، لارتكازها أساساً على الحد من الفوارق الاجتماعية السائدة عن طريق إعادة توزيع الإيرادات والثروات بين أفراد المجتمع، إضافة إلى كونها أداة فعالة لمختلف الظواهر الاقتصادية العامة من تضخم وركود وتأثيرها على المؤشرات الأخرى التي من بينها الادخار والاستثمار والإنتاج، مما يجعل التهرب من دفعها يضع حلاً أهم عنصر في مالية الدولة.

إن مكافحة التهرب الضريبي ليس بالأمر الهين، نظراً للأشكال التي يتخذها والتقنيات المتبعة من طرف المكلفين بالضريبة في استعمال الطرق الإحتيالية ولمجابهة التهرب الضريبي يجب معرفة الدوافع التي تحمل المكلف للجوء إلى مثل هذه الظواهر والتي قد تنمي الوضعية الاقتصادية المزرية وعدم مرونة و إستقرار القوانين، وضغط جبائي مرتفع ونفسية متردية وعقلية متخلفة تنظر إلى الضريبة بمنظار مشوه، فتح الباب على مصراعيه أمام المكلف للتخلص من الضريبة.

وإذا كانت الرقابة الجبائية والتحقيق المحاسبي من أنجع الوسائل لمحاربة التهرب الضريبي إلا أنها تبقى قاصرة، وهذا لنقص الوسائل المادية والبشرية خاصة الكفاءات العليا في الميدان المحاسبي والقانوني.

لذلك على المشرع أن يضع نصوص محكمة بشأن الضريبة لتفادي الثغرات، إلى جانب تكثيف الإمكانيات البشرية والمادية لمجابهة هذه الجريمة، و إتخاذ المقومات الأساسية التي من أهمها مايلي:

- وجود جهاز ضريبي على درجة عالية من الكفاءة و أن توفر لأعضائه كافة الضمانات التي توفر لهم الحرية و الاستقلال في العمل.
- نشر الوعي الضريبي بين الممولين بكافة وسائل الإعلام و الندوات.
- تحديد حد الإعفاء الذي يتناسب مع مستوى المعيشة و ارتفاع مستوى الأسعار.

- إجبار المكلفين بمسك دفاتر منتظمة و مراقبتها في كل وقت على التعامل بالفاتورة لتسهيل عملية المراقبة.
  - التنسيق ما بين الإدارات و استخدام الإعلام الآلي لتسهيل عمليات المتابعة.
  - يجب مراعاة الدقة في تحديد معدلات الضريبة و أن يتم ذلك بعد القيام بدراسة شاملة و تحديد العبء الضريبي المطلوب توزيعه.
  - إحكام منافذ التهرب، إذ أن التهرب من الأداء الضريبة لنوع معين من الضرائب يعني التهرب من كافة أنواعها، مما يخل بعدالة التوزيع العبء الضريبي.
- هذه المقومات التي أرى و وجوب توفرها إذا ما أريد من المراقبة الجبائية أن تكون فعالة و مجدية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

## المختصرات:

د.ج.	1- الدستور الجزائري:
ق.إ.جبائية.	2 -قانون الإجراءات الجبائية:
ق.ع.ج.	3 -قانون العقوبات الجزائري:
ق.ض.م.ر.م.	4- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:
ق.ض.غ.م.ر.م.	5-قانون الضرائب غير المباشرة والرسوم المماثلة:
ق.ط.	6 -قانون الطابع:
ق.ت.	7- قانون التسجيل:
ق.ر.ر.أ.	8 -قانون الرسوم على رقم الأعمال:
ق.إ.ج.	9- قانون الإجراءات الجزائية:
ق.تجاري.	10-قانون التجاري:

# الملاحق

## الملحق 01 : التصريح الشهري.

البيانات الشخصية للمكلفين

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

Direction

Mois de

Trimestre 20

RECEPTION DES IMPOTS DE

RECEPTE DES IMPOTS DE

ORIGINAIRE DE

NIS

NIF

Article d'imposition

التاريخ

20

20

شهر الحدا

أ. PAPERIER

ORGANISMEMENT

DECLARATION TENANT LIEU DE BORDEREAU - AVIS DE VERSEMENT

IMPOTS ET TAXE PERCUS AU COMPTANT OU PAR VOIE DE RETENUE A LA SOURCE

IMPRIMANT

La présente déclaration doit être déposée à la recette des impôts dans les 10 JOURS PREMIERS JOURS DU MOIS.

رسم النشاط

CODE ACTIVITE

Site: G n° 20

**تأخذ على الفعالية المهنية معدل 2%**

Code	العمليات المهنية	رقم الأرباح	Chiffre d'affaire imposable	Profits professionnels imposables	Chiffre d'affaire imposable	Profits professionnels imposables	Montant à payer (en DA)
C1A11	Opérations importatrices						
C1A12	Atariens bénéficiant d'une réduction de 50%						
C1A13	Atariens bénéficiant d'une réduction de 30%						
C1A14	Atariens sans réduction						
C1A20	Rédécotes professionnelles (Professions libérales)						
1 Préciser autres taux de réduction le cas échéant							TOTAL
Acomptes IBS							
Code	Acomptes IBS		Mention des acomptes professionnels		Montant à payer (en DA)		
E1M10	Acompte provisoire						
TOTAL							

**IRG salaires et autres retenues à la source IRG/IBS**

Code	Catégorie de revenus soumis à une retenue à la source IRG ou IBS	Revenus nets imposables	Taux	Montant à payer (en DA)
E1L20	IRG/ Traitements salaires, pensions et rentes viagères		10%	
E1L30	IRG/ Revenus des créances, dépôts et calculs de rendement		15%	
E1L40	IRG/ Bénéfices distillés par les sociétés de capitaux, liquidation		50%	
E1L50	IRG/ Revenus des bons de caisse anonymes			
E1L60	IRG/ Autres retenues à la source			
E1M30	IBS/ Revenus des entreprises étrangères non résidentes en Algérie (prestations de services) (1)		24%	
E1M40	IBS/ Autres retenues à la source			
TOTAL				

(1) Joindre récépissé détaillé des retenues à la source par entreprises.

المصدر : مكتب التحقيقات الجبائية بسكرة.

Droit de timbre sur état		حق الطابع	
Code	العمليات الخاضعة للضريبة	Chiffre d'affaires imposable	Montant à payer (en DA)
E 2 E 00	Operations imposables		
TOTAL			
<b>Impôts et taxes non repris ci-dessus</b> المصاريف والضرائب التي لم يتم احتسابها			
Code	Operations imposables	Chiffre d'affaires imposable	Taux
TOTAL			
RECAPITULATION (EN DA)			Montant à payer (en DA)
1 - TAP	C/200 0205A	قادر reserve au contribuable	قادر reserve au service d'assiette
2 - AP /BS	C/201 0011M1	و محتواه من حيث هو هذا التصريح	المطابق لحسابه المحاسبية
3 1 - IEG Salaires	C/201 0011100	و محتواه من حيث هو هذا التصريح	المطابق لحسابه المحاسبية
3 2 - IEG/ Autres ret sources	C/201 0011101/A/B/C	Contenu de la présente déclaration	Observation éventuelle
3 3 - IES/ Ret à la source	C/201 0011M2 et 3	et conforme aux documents	
TIC	C/201 003030A/B	comptables	
4 - Droits de timbre	C/201 0022201	le ..... le .....	
5 - Autres	C/.....	signature	
6 - IVA	C/200 0200A	Capitel	
MONTANT TOTAL A PAYER			



الملحق 03 : الرسم على القيمة المضافة.

Les chiffres d'affaires et les revenus sont inscrits en lettres, le dernier chiffre étant ramené au Zero (Exemple: 325 625 DA = ..... 325 620 DA )

معدل الرسم على القيمة المضافة: **TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE**

رقم الأعمال الخاضع للتجزئة: **A / Chiffres d'affaires imposables**

معدل الرسم الجملي و معدل القيمة المضافة و معدل الرسم على القيمة المضافة: **7%**

رقم الحساب: 325 620 DA

الرمز Code	العمليات المخصصة للرسم على القيمة المضافة	رقم الأعمال الخاضع للتجزئة	معدل الرسم الجملي	رقم الأعمال الخاضعة للمعاملة	رقم الأعمال الخاضعة للمعاملة	رقم الأعمال الخاضعة للمعاملة	معدل الرسم على القيمة المضافة	معدل الرسم على القيمة المضافة
E.3.B.11	Operations assujetties à la TVA	رقم الأعمال الخاضعة للتجزئة	7%					
E.3.B.12	Biens produits et dérivés visés par l'article 23 du C.TCA							
E.3.B.13	Prestations de services visés par l'article 23 du C.TCA							
E.3.B.14	Operations immobilières visées par l'article 23 du C.TCA							
E.3.B.15	Acquis médicaux							
E.3.B.16	Commissions et courtages							
E.3.B.17	Fourniture d'énergie							
E.3.B.21	Productions, biens, produits et dérivés visés par l'art. 21 du C.TCA							
E.3.B.22	Revente en l'état: biens, produits et dérivés visés par l'art. 21 du C.TCA							
E.3.B.23	Tauxs immobiliers autres que ceux soumis au taux de 7%							
E.3.B.24	Professions libérales							
E.3.B.25	Operations de banques et d'assurances							
E.3.B.26	Prestations de téléphones et de télévis							
E.3.B.28	Autres productions de services							
E.3.B.31	Droits de boissons							
E.3.B.32	Productions, biens, produits et dérivés visés par l'art. 21 du C.TCA							
E.3.B.33	Revente en l'état: biens, produits et dérivés visés par l'art. 21 du C.TCA							
E.3.B.34	Tabacs et allumettes							
E.3.B.35	Spéciales, jeux et divertissements autres que ceux de l'art. 21 du C.TCA							
E.3.B.36	Autres prestations de services visés à l'article 21 du C.TCA							
E.3.B.37	Consommations sur place							
<b>TOTAL GENERAL DES CHIFFRES D'AFFAIRES</b>								
<b>للمجموع العام للحسابات</b>								
<b>B / Déductions à opérer</b>			<b>ب - الخصومات المحسوبة</b>			<b>C / TVA à payer</b>		
Nature des déductions								
E.3.B.91	Pécunies antérieures (moins précédent)							
E.3.B.92	TVA sur achats de biens, matériaux et services (art. 29 C.TCA)							
E.3.B.93	TVA sur achats de biens, amortissables (art. 38 C.TCA)							
E.3.B.94	Régularisation du préavis/déduction complémentaire (art. 40 C.TCA)							
E.3.B.95	TVA à récupérer sur factures annulées ou impayées (art. 18 C.TCA)							
E.3.B.96	Autres déductions (indication de préférence, etc.)							
NB: Joindre un état détaillé des fournitures conformément à l'article 29 du C.TCA								
<b>TOTAL DES DÉDUCTIONS À OPÉRER (B)</b>			<b>مجموع الخصومات المحسوبة</b>			<b>TOTAL A RAPPRETER (C)</b>		
						TVA à payer au titre du mois (C-B)		
						TVA à récupérer sur les mois suivants (B-C)		
						TVA à payer au titre du mois (C-B)		
						TVA à récupérer sur les mois suivants (B-C)		

# الملاحق

## الملحق 04 : تصريح الضريبة على أرباح الشركات .

**E BÉNÉFICIAIRES/VERBODEN AAN WAARDEN BIJ CERTAÏNE SOCIÉTÉS**  
Ce cadre concerne les SARL. Les sociétés en commandite par actions, les sociétés civiles commandites sont formées de sociétés par actions et les sociétés de personnes sont gérées pour le régime d'imposition des sociétés par actions (si le cadre est modifié, préciser un état de réserve modifié)

Si vous êtes au titre de la période antérieure pour l'année de l'imposition, le montant de l'impôt sur les sociétés est à déclarer au titre de l'année de l'imposition. Les sociétés civiles commandites sont formées de sociétés par actions et les sociétés de personnes sont gérées pour le régime d'imposition des sociétés par actions (si le cadre est modifié, préciser un état de réserve modifié)

1	2	3	4	5	6	7	8
NIP							
NIP							
NIP							
NIP							
NIP							

**F COÛTE RESERVE AT-ADMINISTRATION**  
Renseignements à compléter

**Impôts sur les Bénéfices des Sociétés**  
**BORDEAU AVIS DE VERSEMENT**  
Exercice : .....

Résultat déclaré au titre de :	Résultat imposable au titre de :	Impôt dû
Montant du 1 <sup>er</sup> acompte		
Montant du 2 <sup>e</sup> acompte		
Montant du 3 <sup>e</sup> acompte		
Credit d'impôt (T)		
Montant à verser		
Solde de liquidation (IBS à payer)		
Minimum d'imposition de 5000 DA		

Capital social et réserves de la société au 31 décembre de l'exercice : .....

Capital et réserves de la société au 31 décembre de l'exercice : .....

**MINISTÈRE DES FINANCES**  
**RETRIBUTIF ALGÉRIENNE EMPLOYEUR ET PORTABLE**  
N° 04/2019

**DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS**  
Cabinet des Services

Indiquer l'activité, la date et le numéro de l'acte de prescription : .....

**IMPÔT SUR LE BÉNÉFICE DES SOCIÉTÉS**  
TAUX SUR L'ACTIVITÉ PROFESSIONNELLE

ANNEE : .....

DECLARATION RELATIVE A L'EXERCICE DE : AU / AU / OU DE LA PERIODE DU

**A IDENTIFICATION DE L'EXERCISE :**  
1) Dénomination de l'établissement (Raison Sociale et Forme) : .....

2) Activités exercées (souligner l'activité principale) : .....

3) Adresses : .....

4) Adresse du siège social ou du principal établissement : .....

Au 1<sup>er</sup> janvier : .....

5) Adresse : .....

Au 1<sup>er</sup> janvier : .....

6) Téléphone : .....

Au 1<sup>er</sup> janvier : .....

(en cas de changement d'adresse en cours d'année)

**NON ET ABBREVIÉ DE COMPTABLE QUI DU CONSEIL DONT L'EXERCICE A TITRE LES SERVICES**  
(préciser si cela concerne leur ou non point de paiement d'impôt de l'exercice)

Nombre de Transcription Fiscale : .....

Tampon à date de service

المصدر : مكتب التحقيقات الجبائية بسكرة

## الملاحق

### الملحق 05 : العقوبات الجزائية المقررة بموجب التشريع الجبائي.

#### 1.3 عقوبات جزئية رئيسية :

تحدد مختلف قوانين الضرائب العقوبات المفروضة في المجال الضريبي ، وفق مايلي :

#### في حق الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال :

المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة ، وعليها تستند أغلب الشكاوى المفروضة في حق الضريبة الجبائية :

المادة 303 : « فضلا عن العقوبات الجزائية المطبقة ، يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تلبسية في حق أو أداء أي ضريبة أو حق أو رسم حاضغ له ، أو تصفيته ، كلياً أو جزئياً ، بما يأتي :

- غرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج ، عندما لا يفوق مبلغ الحقوق المتلص منها 100.000 دج .
- حبس من شهرين (2) إلى ستة (6) أشهر وغرامة مالية من 100.000 دج إلى 500.000 دج ، أو بإحدى هتين العقوبتين . عندما يفوق مبلغ الحقوق المتلص منها 100.000 دج ولا يتجاوز 1.000.000 دج .
- حبس من ستة (6) أشهر إلى سنتين (2) وغرامة مالية من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج ، أو بإحدى هتين العقوبتين ، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتلص منها 1.000.000 دج ولا يتجاوز 5.000.000 دج .
- حبس من سنتين (2) إلى خمس (5) سنوات وغرامة مالية من 2.000.000 دج إلى 5.000.000 دج ، أو بإحدى هتين العقوبتين ، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتلص منها 5.000.000 دج ولا يتجاوز 10.000.000 دج .
- حبس من خمس (5) سنوات إلى عشر (10) سنوات وغرامة مالية من 5.000.000 دج إلى 10.000.000 دج ، أو بإحدى هتين العقوبتين ، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتلص منها 10.000.000 دج .<sup>(1)</sup>

ينطبق إلى أن المخالفات المنصوص عليها في المواد : 134 ، 176 ، و 407 من ق.ض.م و 116 ، 117 و 118 من ق.ض.م يعاقب عليها بنفس العقوبات المنصوص عليها في المادة 303 أعلاه باعتبار أن هذه المواد تحيل العقوبة إلى المادة 303.

#### \* في مجال الضرائب غير المباشرة :

العقوبات الجزائية منصوص عليها في المادة 532 التي تنص : « يعاقب كل من يستعمل طرقاً احتيالية للتملص أو محاولة التلص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو التصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها ، بغرامة من 50.000 دج إلى 200.000 دج وبالحبس من سنة إلى خمس سنوات أو بإحدى هتين العقوبتين فقط . »

#### \* في مجال حقوق التسجيل :

العقوبات الجزائية منصوص عليها في المادة 532 التي تنص : « فضلا عن العقوبات الجزائية المطبقة ، يعاقب كل من تملص أو حاول التملص كلياً أو جزئياً من وعاء الضريبة أو تصفيته أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها باستعماله طرقاً احتيالية ، بغرامة جزائية تتراوح من 5.000 دج إلى 20.000 دج ، وحبس من سنة إلى خمس سنوات ، أو بإحدى هتين العقوبتين فقط .<sup>(2)</sup> »

#### \* في مجال حقوق الطابع :

العقوبات الجزائية منصوص عليها في المادة 34 التي تنص : « كل من نفس أو حاول الإنقاص كلياً أو جزئياً من وعاء الضريبة أو تصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم المترتبة عليه باستعماله وسائل الغش تطبق عليه غرامة جزائية تتراوح بين 5.000 دج و 20.000 دج ، وحبس من سنة إلى خمس سنوات ، أو بإحدى هتين العقوبتين فقط . »

<sup>(1)</sup> : المادة 303 من ق.ض.م معلة بموجب المادة 13 من قانون المالية لسنة 2012 .  
<sup>(2)</sup> : المادة 119 من ق.ض.م معلة بموجب المادة 17 من قانون المالية لسنة 2012 .

## قائمة المراجع :

### أولاً: الكتب

- 1- أبو منصف: مدخل للتنظيم الإداري والمالية العامة، دار المحمدية العامة، دون ط، الجزائر، بدون سنة.
- 2- أحسن بوسقيعة: المنازعات الجمركية في ضوء الفقه وإجتهد القضاء الجديد في قانون الجمارك، دار الحكمة، دون ط، الجزائر، سنة 1998.
- 3- أمزيان عزيز: المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، دون ط، الجزائر، سنة 2005.
- 4- البطريق يونس أحمد، عبد المجيد دراز، محمد أحمد عبد الله: مبادئ المالية العامة، دار شبلي الجامعية، دون ط، الإسكندرية، سنة 1978.
- 5- الشورباجي البشري: جرائم الضرائب الرسوم، دار الجامعات المصرية، ط 1، الإسكندرية، سنة 1972.
- 6- العيد صالح: شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، ط 2، الجزائر، سنة 2006.
- 7- باهر محمد عاتم: المالية العامة، جامعة القاهرة، طبعة 1991،
- 8- جامع أحمد: علم المالية (فن المالية العامة)، ج 1، دار النشر العربية، ط 2، القاهرة، سنة 1975.
- 9- جلال ثروت: أصول المحاكمات الجزائرية، دار النهضة العربية، دون ط، بيروت، سنة 1982.
- 10- حامد عبد المجيد نزار: مبادئ المالية العامة، مركز الإسكندرية للكتاب، دون ط، مصر، دون سنة.
- 11- حميد بوزيدة: جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، دون ط، الجزائر، سنة 2005.
- 12- حمدي سليمان، سحيمات القبيلات: الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية دراسة تحليلية وتطبيقية، دار الثقافة، دون ط، الأردن سنة 1998.
- 13- حسين مبروك: الكامل في القانون التجاري، منشورات دحلب، دون ط، دون بلد، سنة 2000.

- 14- خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية: أسس المالية العامة، دار وائل، دون ط، عمان، سنة 2005.
- 15- خلاصي رضا: النظام الجبائي الجزائري الحديث، ج1، دار هومه، دون ط، الجزائر، سنة 2005.
- 16- سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب الحشماوي: إقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية، دون ط، الإسكندرية، سنة 2008.
- 17- سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب الحشماوي: إقتصاديات الضرائب (سياسات، نظم، قضايا معاصرة)، الدار الجامعية، دون ط، الإسكندرية، سنة 2008.
- 18- سهام كردودي: الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد، دون ط، الجزائر، سنة 2011.
- 19- سوزي عدلي ناشد: أساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، دون ط، لبنان، سنة 2008.
- 20- سوزي عدلي ناشد: الوجيز في شرح المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، دون ط، الإسكندرية، سنة 2000.
- 21- صالح الرويلي: إقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، دون ط، الجزائر، سنة 1982.
- 22- عادل أحمد حشيش: أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية، دون ط، لبنان، سنة 1992.
- 23- عادل أحمد حشيش: أصول الفن المالي للإقتصاد العام، دار النهضة العربية، دون ط، لبنان، سنة 1999.
- 24- عبد المطلب عبد المجيد: إقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، دون ط، القاهرة، سنة 2004.

- 25- عبد المنعم فوزي: المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، دون ط، مصر، سنة 1972.
- 26- عبد الناصر نور، نائل حسن عدس، عليان الشريف: الضرائب ومحاسبتها، دار المسيرة، ط2، الأردن، سنة 2008.
- 27- عواضة حسن: المالية العامة، دار النهضة العربية، دون ط، بيروت، سنة 1973.
- 28- عطية عبد الواحد: مبادئ وإقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، دون ط، مصر، سنة 2005.
- 29- علي زغود: المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، دون ط، الجزائر، سنة 2005.
- 30- علي محمود علي حمودة: النظرية العامة في تسبيب الحكم الجبائي في مراحلته المختلفة دراسة مقارنة، دار الكتاب الحديث، دون ط، القاهرة، سنة 1994.
- 31- عيسى مصطفى حسين: المالية العامة معهد العلوم القانونية والإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، دون ط، الجزائر، سنة 1998.
- 32- غازي حسين عناية: النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومه، دون ط، الجزائر، سنة 2003 .
- 33- فارس السبتي: المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري والقضاء الجزائي الجزائري، دار هومة، دون ط، الجزائر، سنة 2008.
- 34- فرج رضا: شرح العقوبات (الأحكام العامة للجريمة)، الشركة الوطنية للنشر والتوزيع، ط2، الجزائر، سنة 1976.
- 35- فوزي عطوي: المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، دون ط، لبنان، سنة 2003.
- 36- فوزي عطوي: الإقتصاد السياسي النقود والنظم النقدية، دار الفكر العربي، دون ط، لبنان، سنة 1989.

- 37-كوسة فوضيل:الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء إجتهاادات مجلس الدولة،دار هومه،دون ط، الجزائر،سنة2011.
- 38-مرسي السيد حجازي:مبادئ الإقتصاد العام،الدار الجامعية للطباعة والنشر، ط2، الإسكندرية ، سنة2000.
- 39-محمد الصغير بعلي،يسرى أبو العلى:المالية العامة،دار العلوم،دون ط،عناية،سنة2003.
- 40-محمد البنا:إقتصاديات المالية العامة،الدار الجامعية،دون ط،مصر،سنة2009.
- 41-محمد حمو،منور أوسرير:محاضرات في جباية المؤسسات مع تمارين محلولة،مكتبة الشركة الجزائرية،ط1،بوداود،سنة2009.
- 42-محمد جمال ذنبيان:المالية العامة والتشريع المالي:دار الثقافة،دون ط،عمان،سنة2003.
- 43-محمد خالد المهائني:التهرب الضريبي وأساليب مكافحته،منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية،دون ط،القاهرة،سنة2010.
- 44-مراد ناصر:فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق،دار هومه،دون ط،الجزائر، سنة2003.
- 45-محمد عباس محرزي:إقتصاديات المالية العامة،ديوان المطبوعات الجامعية،دون ط، الجزائر، سنة2005.
- 46-محمد عباس محرزي:إقتصاديات الجباية والضرائب،دار هومه،ط4،الجزائر،سنة2008.
- 47-منصور ميلاد يونس:مبادئ المالية العامة،منشورات الجامعة المفتوحة،دون ط،الأردن، سنة1994.
- 48-مهدي محمد محفوظ:إقتصاديات المالية العامة،ديوان المطبوعات الجامعية،دون ط، الجزائر، سنة2005.

## ثانيا:قوانين و أوامر و مراسيم

- 1- الدستور الجزائري.
- 2- قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.
- 3-قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- 4-قانون الرسوم على رقم الأعمال.
- 5-قانون الضرائب غير المباشرة.
- 6-قانون التسجيل.
- 7-قانون الطابع.
- 8-قانون العقوبات الجزائري.
- 9-القانون التجاري.
- 10-الأمر رقم 76-101بتاريخ 1976/12/09المتضمن ق.ض.م.
- 11-الأمر رقم 66-156بتاريخ1966/07/08المتضمن ق.ع المعدل والمتمم للأمر رقم 97 المؤرخ في 06/03/1997.
- 12-الأمر رقم 75-47بتاريخ1975/06/17المتضمن تعديل ق.ع.
- 13-الامر رقم76-101بتاريخ1976/12/09المتضمن ق.ض.م.
- 14-الأمر رقم76-104بتاريخ1976/12/09المتضمن ق.ض.غ.م.
- 15-الأمر رقم66-156بتاريخ1966/06/08المتضمن ق.ع.
- 16-الأمر رقم66-102بتاريخ1966/05/06.
- 17-الأمر 82-04بتاريخ1982/02/13المتضمن تعديل ق.ع.
- 18-الأمر رقم02-11بتاريخ2002/12/24المتضمن قانون المالية لسنة2003.



19-الأمر رقم 06-04 بتاريخ يوليو 2006 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2006.

20-الأمر رقم 07-12 بتاريخ 30/12/2007 المتضمن قانون المالية 2008.

21- قانون المالية لسنة 1997، جريدة الرسمية عدد 85 لسنة 1996.

22-قرار المجلس الأعلى للقضاء بتاريخ 29/09/1975 رقم 10338.

### ثالثا: الرسائل والأطروحات والمجلات

#### أ-الرسائل:

1-بغادي علاء الدين:فعالية الرقابة الجبائية والحد من التهري الضريبي وأثارها على الخزينة العمومية(مذكرة الماستر)في التحقيق المحاسبي ،جامعة محمد خيضر بسكرة،سنة 2009.

2-بولخوخ عيسى:الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي(مذكرة ماجستير)،جامعة باتنة،سنة 2004.

3-عبد الحفيظ لواتي:التدقيق المحاسبي كأداة للرقابة الجبائية(رسالة ماستر)في العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير،جامعة بسكرة،2011/2012.

4-كوثر بداوي: الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب الضريبي (شهادة ماستر)غير منشورة، بسكرة، 2012.

5-نوي نجاة:فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر(رسالة ماستر)في علوم التسيير،كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسييرجامعة الجزائر،غير منشورة،سنة 2003/2004.

6-يحياوي نصيرة:الغش والتهرب الضريبي،(مذكرة ماجستير)دراسة حالة الجزائر،جامعة الجزائر،سنة 1998.

## ب- الأطروحات:

1- محمد عباس محرزى: نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الإقتصادي المغاربي، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، في العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، فرع النفوذ والمالية، جامعة الجزائر، سنة 2001/2005.

## ج- المجلات:

1- المجلة القضائية، جانفي 1998، عدد 1.

2- أحسن بوسقيعة: مقال بعنوان الغش الضريبي.

3- عادل بن عبد الله، عادل سافري: حقوق المكلف بالضريبة في إجراءات الرقابة الجبائية، مجلة المفكر، العدد الرابع، كلية الحقوق والعلوم السياسية، بسكرة، سنة 2004.

## رابعاً: الجرائد

1- الإخبارية الوطنية اليومية الشروق اليومي الصادر يوم 2008/09/15 الموافق لـ 15 رمضان 1429، العدد 2406.

## خامساً: المراجع بالفرنسية

1- Code de procédures fiscales :Nouvelle Edition Corrigée et Améliorée 2008-2009 ,Berti éditions ,Alger 2008,art34P42-43.

سادساً: مواقع الإنترنت

[www.acc4arab.com](http://www.acc4arab.com)

## فهرس المحتويات

	الفهرس:
أ-ج	-مقدمة.
	-شكر وعرفان.
	-إهداء.
	الفصل الأول: ماهية جريمة التهرب الضريبي
	مقدمة الفصل الأول
5	المبحث الأول: ماهية جريمة التهرب الضريبي
5	المطلب الأول: تعريف الضريبة وخصائصها
5	الفرع الأول: تعريف الضريبة
6	الفرع الثاني: خصائص الضريبة
8	المطلب الثاني: قواعد الضريبة ومبادئها العامة
8	الفرع الأول: قواعد الضريبة
10	الفرع الثاني: المبادئ العامة
11	المطلب الثالث: أنواع الضرائب وأهدافها والتنظيم الفني لها
11	الفرع الأول: أنواع الضرائب
16	الفرع الثاني: أهداف الضرائب
18	الفرع الثالث: التنظيم الفني للضريبة
21	المبحث الثاني: ماهية جريمة التهرب الضريبي
21	المطلب الأول: مفهوم جريمة التهرب الضريبي
21	الفرع الأول: تعريف جريمة التهرب الضريبي
23	الفرع الثاني: الفرق بين التهرب الضريبي والغش الضريبي
24	الفرع الثالث: أسباب التهرب الضريبي
27	المطلب الثاني: أنواع وأشكال التهرب الضريبي
27	الفرع الأول: أنواع التهرب الضريبي
31	الفرع الثاني: أشكال التهرب الضريبي

## فهرس المحتويات

33	المطلب الثالث: جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري
33	الفرع الأول: الركن المادي
37	الفرع الثاني: الركن المعنوي
38	الفرع الثالث: صور جريمة التهرب الضريبي
40	المبحث الثالث: أساليب التهرب الضريبي والآثار المترتبة عنه
40	المطلب الأول: أساليب التهرب الضريبي
41	الفرع الأول: التهرب عن طريق التحايل المادي
41	الفرع الثاني: التهرب عن طريق التحايل القانوني
42	الفرع الثالث: التهرب عن طريق التحايل المحاسبي
44	المطلب الثاني: الآثار المترتبة عن التهرب الضريبي
44	الفرع الأول: الآثار الإقتصادية
46	الفرع الثاني: الآثار المالية
46	الفرع الثالث: الآثار الإجتماعية
47	الفرع الرابع: الآثار على فعالية النظام الضريبي
	خاتمة الفصل الأول
	الفصل الثاني: طرق الوقاية ووسائل مكافحة جريمة التهرب الضريبي
	مقدمة الفصل الأول
50	المبحث الأول: طرق الوقاية والعقوبات المترتبة عن جريمة التهرب الضريبي
50	المطلب الأول: طرق الوقاية
50	الفرع الأول: طرق الوقاية على المستوى الوطني
52	الفرع الثاني: طرق الوقاية على المستوى الدولي
53	المطلب الثاني: العقوبات المترتبة على جريمة التهرب الضريبي
53	الفرع الأول: الأشخاص الخاضعين للجزاء
54	الفرع الثاني: العقوبات
60	المبحث الأول: الوسائل القانونية

## فهرس المحتويات

60	المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية وأسباب إجراء عملياتها
60	الفرع الأول: تعريف الرقابة الجبائية
61	الفرع الثاني: أسباب إجراء عمليات الرقابة الجبائية
62	المطلب الثاني: أشكال وأهداف الرقابة الجبائية
63	الفرع الأول: أشكال الرقابة الجبائية
66	الفرع الثاني: أهداف الرقابة الجبائية
68	المطلب الثالث: الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية
68	الفرع الأول: الإطار القانوني للرقابة الجبائية
72	الفرع الثاني: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية
74	المطلب الرابع: واجبات المكلفين ومسار عملية الرقابة الجبائية
74	الفرع الأول: واجبات المكلفين بالضريبة وحقوقهم
79	الفرع الثاني: مسار عملية الرقابة الجبائية
83	المبحث الثاني: الوسائل الإجرائية
83	المطلب الأول: إثبات جريمة التهرب الضريبي
84	الفرع الأول: وسائل الإثبات
89	الفرع الثاني: تقدير وسائل الإثبات
91	المطلب الثاني: مباشرة الدعوى العمومية والجبائية لجريمة التهرب الضريبي
92	الفرع الأول: تحريك ومباشرة الدعوى العمومية والجبائية
93	الفرع الثاني: الجهة المختصة بالنظر في جريمة التهرب الضريبي
	خاتمة الفصل الثاني
	- الخاتمة.
	- المراجع.
	- الملاحق.
	- ملخص.

## الملخص:

إن حاجة الدولة إلى المال تطورت اضطرادا مع تطور وظيفتها وليتسنى لها إدارة وتسيير المرافق وتحقيق الصالح العام عليها البحث على مصادر تمويل دائمة ومستقرة لأن المصادر المؤقتة تترتب عنها نتائج سيئة تجعل الدولة تتحمل أعباء ثقيلة، لاسيما مع تعدد وظائف الدولة حيث بعد أن كان دورها يقتصر على الأمن الداخلي والدفاع وإقامة العدل أصبحت اليوم تغطي كل المجالات الحياتية من إقامة المشاريع إلى حماية الإقتصاد وتزويد الثروة الوطنية ونشر العلم وحفظ الصحة وتحسين ظروف معيشة السكان ومعالجة الأزمات، حيث تعتبر الضريبة المحور الذي يقوم حوله التهرب الضريبي، فالضريبة تعد عبئا على المكلف بها، بحيث لا يوجد لها مقابل مباشر وإنما يدفعها بإعتباره عضوا في المجتمع، ومن هنا تظهر فكرة التملص من الواجبات الجبائية وتفاذي تحمل العبء الضريبي.

ولتحقيق هذا الغرض قد يستعمل الفرد تقنيات وطرق مختلفة من البسيطة والعادية إلى تلك المعقدة وهذا ما يصطلح عليه التهرب الضريبي، وأسعى من وراء هذا البحث إلى فحص ظاهرة التهرب الضريبي وإزالة الغموض والإبهام والتشابه لفك تعقيدات وآليات هذه الظاهرة. عرض المجهود القانوني في مجال التهرب الضريبي وذلك بتحليل ظاهرة التهرب الضريبي، مفهومه، أنواعه وأشكاله، إلى جانب الأسباب والعوامل التي يقوم عليها، الآثار المترتبة، وضعية الإدارة الجبائية في الجزائر وعلاقتها بالمصالح والهيكل الأخرى، ووسائل مكافحته وطرق الوقاية على المستوى الوطني والدولي.