

جامعة محمد خيضر بسكرة  
كلية الحقوق والعلوم السياسية  
قسم الحقوق



# مذكرة ماستر

ميدان الحقوق والعلوم السياسية  
فرع: الحقوق  
تخصص: قانون أعمال

رقم: .....  
من إعداد الطالب: أحمد نوي  
يوم: 20 جوان 2019

## آليات مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري

### لجنة المناقشة:

رئيسا	محمد خيضر بسكرة	جامعة	أستاذ محاضر "أ"	الدكتور يوسف نور الدين
مشرفا	محمد خيضر بسكرة	جامعة	أستاذ محاضر "أ"	الدكتور حسن عبد الرزاق
مناقشا	محمد خيضر بسكرة	جامعة	أستاذ مساعد "أ"	بن شوري الصالح

السنة الجامعية: 2018- 2019

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

سَأُنْبِيكَ عَنْ تَفْصِيلِهَا بِبَيَانٍ  
وَصُحْبَةٍ أُسْتَاذٍ وَطَوَّلُ زَمَانٍ

أَخِي لَنْ تَنَالَ الْعِلْمَ إِلَّا بِسِتَّةٍ  
ذِكَاةً وَحِرْصًا وَاجْتِهَادًا وَبُلْغَةً

لأبي عبد الله محمد بن إدريس الشافعي  
"عليه رحمة الله"

# شكر وعرفان

إن الحمد والشكر لله أولاً صاحب المنة والنعمة الذي وفقني في إنجاز هذا العمل راجياً أن يتقبله مني قبولاً حسناً وينفعني وغيري به.

ثم بعد ذلك أتقدم بجزيل الشكر والإمتنان و أسمى عبارات التقدير و الثناء والإحترام إلى: أستاذي الفاضل " حسن عبد الرزاق " على تفضله بالإشراف على هذا البحث والذي كان منارا بتوجيهاته وآراءه القيمة، وعلى كل ما يسره لي من جهد وتوجيه ومادة علمية في سبيل إخراج هذا العمل إلى الصورة التي هو عليها.

كل الأساتذة الأفاضل بكلية الحقوق وأخص بالذكر " محمد عقوني"، " مناصرية الشريف" و " حسن كليبي" كما لا أنسى الأستاذ " عاشور نصدر الدين".

أعضاء اللجنة الموقرة بتفضلهم للإطلاع وتقييم عملي المتواضع مما ساعد في إثرائه.

كل من ساعدني في إنجاز هذا العمل، فجزاهم الله خير جزاء.

كل هؤلاء أرقى معاني التقدير والإحترام.

# إهداء

إلى تلك الدمعة الملائكية التي تنساب حباً وحناناً

تزرع أشواقها لي في حقل الأمل لتضحى ومضات تنير دربي يناديها فؤادي  
قبل لساني، إلى من تقف الكلمات حائرةً على بابها لتصفها تلك التي غمرتني  
بدعائها وسهرت لأجلي وذرفت دموعها شوقاً لأجلي.....والدتي

إلى من تتكسر عند صدره الدافئ عقباتي....

إلى رمز الكفاح الذي لم يبخل علي بأي جهد في سبيل تحقيق طموحي...

إلى من أرى في كل يومٍ فيه

قلباً يكبر..... وعبرةً تزداد..... وحناناً يتدفق..... إلى روح والدي

إلى من غمرتني بحبها وكانت لي عوناً وسنداً على الدوام فاستحقت مني كل العرفان

إلى زوجتي الحبيبة

إلى من أرى فيهم أملٍ ومستقبلي، أزهار حياتي النضرة التي يمدني أريجها بخيوط التفاؤل  
المشرقة: منال، محمد، يعقوب، بوثينة وزوجها العزيز سفيان وصلاح الدين... أولادي.

إلى كل من كانوا لي سنداً ودعماً لم يذكرهم قلبي وحفظهم قلبي.

قائمة المختصرات  
*Principales abréviations*

أولاً: بالعربية

ق.ض.م.ر.م: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة  
ق.ض.غ.م: قانون الضرائب غير المباشرة  
ق.ط: قانون الطابع  
ق.ت: قانون التسجيل  
ق.ر.ر.أ: قانون الرسم على رقم الأعمال  
ق.إ.ج: قانون الإجراءات الجبائية  
ق.ت.ج: القانون التجاري الجزائري  
ق.ع: قانون العقوبات  
ط: طبعة  
ج.ر: جريدة رسمية

ثانياً: بالفرنسية

**IRG** : impôt sur le revenu global  
**TVA** : taxe sur la valeur ajoutée  
**IBS** : impôt sur le bénéfice des sociétés  
**IFU** : impôt forfaitaire unique  
**TAP** : taxe sur l'activation Professional  
**TUGP** : taxe unique global sur la production  
**TUGPS** : taxe unique global sur la prestation de service  
**BIC** : bénéfice impôt commercial  
**VC** : vérification de comptabilité  
**VASFE** : la vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble  
**DGE** : la direction des grandes entreprises  
**DRV** : direction de recherche et vérification  
**CPI** : centre de proximité des impôts  
**CDI**: centre des impôts

**ENSJ:** entreprise nationale d'emploi des jeunes

**ONU :** organisation des nations unies

**TCA :** taxe sur le chiffre d'affaire

**ANDI :** agence nationale de développement d'investissement

**OCDE :** organisation des coopérations et développement économique

**SARL:** société à responsabilité limitée

مقدمة



## مقدمة

يعد موضوع التنمية من أهم المواضيع التي تطرح نفسها بشكل دائم من أجل القضاء على ظاهرة التخلف التي باتت تَورق الكثير من الدول مما جعلها في بحث دائم عن مصادر تمويل جديدة لضمان نموها الإقتصادي والاجتماعي.

وفي ظل هذا الوضع تعاضد دور الجباية العادية من ضرائب ورسوم كبديل للجباية البترولية التي تنسم أسعارها بعدم الإستقرار والصدمات النفطية كما حدث في أزمة سنة 1986 من القرن الماضي، مما جعل أصحاب القرار في الجزائر يلتفون إلى المنظومة الجبائية بمباشرة إصلاحات واسعة شملت معظم تشريعاتها الضريبية المختلفة، بإلغاء بعض نصوصها وتحويل بعضها إلى قانون الإجراءات الجبائية وتلا ذلك انفتاحها على اقتصاد السوق، حيث أدت تلك الإصلاحات والتعديلات الجذرية للنظام الجبائي القديم وما يتميز به من تعقيد وكثرة ضرائب وتعدد الأوعية الضريبية، وما شكله من ضغط جبائي إلى ظهور ظاهرة التهرب الضريبي التي ترتب عنها تعطيل التنمية وتهديد السلم الاجتماعي، من خلال تفشي ظاهرة البطالة والتي تعتبر أحد أهم افرازاتها المباشرة، وعلى العكس الدول المتقدمة التي لا تعاني عمليا من اثار هذه الظاهرة إلا في أضيق نطاق، بحيث لا تشكل لها معضلة حقيقية ولم تصل فيها إلى حد وضعها بالظاهرة نظرا للحلول والسياسات الناجعة التي تبنتها تلك الدول من خلال تشريعاتها، والتي شكلت في مجملها منظومة متكاملة لمحاربة التهرب الضريبي، ثم ظهرت نتائجها الايجابية سريعا على أرض الواقع من خلال إحصائيات اظهرت تراجع هذه الإشكالية في الدول المتقدمة، بينما تفشت واستفحلت هذه الظاهرة في الدول النامية ومن ضمنها بلادنا الجزائر ووصلت إلى مرحلة متقدمة عجزت الدول عن محاربتها ودرء أخطارها في ظل غياب سياسات استراتيجية واضحة لمحاربتها والحد من وطأتها لذلك قمنا في هذه الدراسة بتشخص الظاهرة ومعرفة الأسباب والأساليب والآثار المترتبة عنها ومدى تأثيرها في التطورات الإقتصادية الإجتماعية والسياسية بالإضافة إلى معرفة الآليات التي أرساها المشرع الجزائري للحد والتقليل من هذه الآفة الخطيرة .

### أهمية الموضوع

تكمن أهمية الدراسة في كونها تتناول موضوع يشكل أهمية بالغة للدول والمواطن تتمثل في المبالغ الكبيرة التي تحصلها الدولة من الجباية العادية من ضرائب ورسوم وعلاقتها بتمويل الخزينة العمومية وتجاوزي عجز في ميزان مدفوعاتها لكي تتمكن من الإنفاق العام لولا الخل المتمثل في استفحال ظاهرة التهرب الضريبي الذي حرم الدولة الجزائرية مبالغ مالية طائلة، كون ظاهرة التهرب الضريبي تخل بمبدأ المساواة بين المكلفين، ويتضح ذلك حين يستولي المتهربون على بعض الأموال العامة دون وجه حق ويدفع المخلصون من المكلفين على الضريبة نتيجة وعيهم الضريبي في تحمل العبء الضريبي لتغطية النقص الذي يحدثه المتهربون

### أسباب ودوافع اختيار الموضوع

تتنوع أسباب اختيار الموضوع إلى ذاتية وموضوعية، فالأسباب الذاتية:

- الميل إلى البحث في موضوع الضرائب بشكل خاص والجباية بشكل عام، بحكم القرب من انتمائنا للمنظومة الجبائية من حيث الوصاية على المستوى المركزي.
- معرفة الأسباب الحقيقية وراء انتشار وتفاقم هذه الظاهرة والبحث في كشف التواطؤ المحلي والدولي مع المتهربين.

والأسباب الموضوعية هي:

- الإهتمام الراهن من أصحاب القرار في الجزائر بعملية تمويل الخزينة العمومية، خارج إطار ريع النفط.
- تفشي ظاهرة التهرب الضريبي والعمل على إيجاد سبل للحد منها من قبل السلطات المختصة بشكل فعال.

### أهداف الدراسة

تصبو هذه الدراسة إلى تحقيق جملة من الأهداف نذكر أهمها:

- تشخيص الإطار النظري للمنظومة الجبائية وعلاقتها بالهيكل الإقتصادي والآليات النظرية لإصلاحها .

## مقدمة

- كما نهدف من خلال هذه الدراسة إلى المشاركة في نشر الوعي الضريبي ليحس المكلف بأنه يقوم بواجبه الأخلاقي والوطني.
- الرغبة في إثراء المكتبة الجزائرية بهذا النوع من الدراسات النظرية.

### إشكالية الدراسة

من المعلوم أن أية دولة في العالم تضع ترسانة من القوانين والآليات متوخية من ذلك القضاء أو الحد من تفشي هذا الداء العضال المتمثل في التهرب الضريبي، الذي ينخر جسم كل دولة تسعى للتنمية وتمويل خزينتها الوطنية لذلك ما يهمننا في هذا، هوالتساؤل عما أعدت الدولة الجزائرية في هذا المجال كما فعلت باقي دول العالم، وعليه تكون الإشكالية على النحو التالي:

ما مدى نجاعة الآليات التي أرساها المشرع الجبائي لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر؟

والتي بدورها تتفرع عنها عدة تساؤلات واستفسارات لا يمكن اغفالها وتجاهلها وتتمثل فيما يلي:

- ماذا نعني بالتهرب الضريبي؟
- ماهي أسباب التهرب الضريبي وآثاره؟
- هل الإدارة الجبائية مؤهلة للحد من ظاهرة التهرب؟
- ما الدور الذي تلعبه الآليات الرقابية والوقائية في الحد من ظاهرة التهرب؟

### الدراسات السابقة

الدراسة الأولى للأستاذ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي-دراسة حالة الجزائر-، عبارة عن أطروحة مقدمة لنيل دكتوراه في العلوم الاقتصادية، فرع التسيير، جامعة الجزائر 2001/2002 حيث عالج فيها فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب وخص بالدراسة النظام الضريبي.

الدراسة الثانية للطالب بولوخ عيسى، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش، مذكرة ماجستير قسم العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير تخصص اقتصاد وتنمية جامعة باتنة،

## مقدمة

الجزائر 2003/2004، حيث ركز فيها الباحث عن الدراسة الفعلية للرقابة الجبائية في القضاء على المتهربين من دفع الواجب الضريبي.

الدراسة الثالثة بعنوان **التهرب الضريبي وآليات مكافحته** للطالب طرشي إبراهيم، مذكرة ماستر في الحقوق، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة نوقشت في 03 جوان 2015.

وقد اخترنا النماذج الثلاث المذكورة على سبيل المثال فقط.

### المنهج المتبع

لقد اعتمدنا في دراستنا لآليات مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري على المنهج الوصفي في الجانب المفاهيمي والمنهج التحليلي في الجانب الإجرائي طبقا للآليات المعتمدة في القوانين الضريبية المختلفة.

### هيكل الموضوع

من خلال سعينا في الإجابة على الاشكالية قسمنا الموضوع إلى فصلين يسبقهما مبحث تمهيدي تعرضنا فيه للإطار المفاهيمي لظاهرة التهرب الضريبي ومعرفة أسبابها وأشكالها وأصنافها والآثار المترتبة عنها من جميع النواحي الإقتصادية والمالية والإجتماعية والسياسية.

في الفصل الأول رصدنا الآليات الوقائية على المستويات التالية:

على مستوى التشريعات الجبائية ثم على المستوى الإداري وأخيرا على مستوى المكلف بدفع الضريبة، وفي المبحث الثاني عرضنا ما لآلية الرقابة الجبائية من دور في التقليل من ظاهرة التهرب وكشف التلاعبات والمخالفات التي يقوم بها المكلفين المتهربين.

أما الفصل الثاني فكان عن الآليات العقابية في التشريع الجبائي بأصنافه المتعددة وكذا وما فيه من اجراءات لردع مرتكبي التهرب بالإضافة إلى العقوبات التهديدية والإدارية.

مبحث تمهيدى

الإطار المفاهيمى للتهرب

الضريبي

## مبحث تمهيدي: الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي

لقد أصبح من الصعب جدا على الدولة الجزائرية تحقيق الأهداف المرجوة من الضريبة سواء من الناحية المالية أو الإقتصادية أو السياسية أو الاجتماعية، والسبب في ذلك يعود الى تقادم وانتشار ظاهرة التهرب الضريبي.

لذا تعد ظاهرة التهرب الضريبي من أخطر المشاكل الضريبية حيث أصبحت تؤرق مختلف الدول لما لها من إنعكاسات سلبية على الإقتصادات الوطنية، وعلى هذا الأساس يتطلب الأمر تحديد مفهوم التهرب الضريبي (المطلب الأول)، ومعرفة الأسباب التي أدت إلى انتشاره (المطلب الثاني) والسبل التي يسلكها المكلف للتهرب من دفع الضريبة (المطلب الثالث) وكذا الآثار المترتبة عنها (المطلب الرابع).

المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي

إن التعاريف والمفاهيم حول ظاهرة التهرب الضريبي كثيرة ومتعددة ومرد ذلك بالدرجة الأولى إلى اختلاف آراء فقهاء القانون من جهة و آراء الباحثين الاقتصاديين من جهة ثانية ونظرة كل فريق إلى هذه الظاهرة وتحديد مصطلحها وجوانب تعريفها.

لذلك سنحاول إعطاء تعريف دقيق للتهرب الضريبي (الفرع الأول) وتحديد أهم أصنافه (الفرع الثاني).

الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي

عرفت ظاهرة التهرب الضريبي من الكثير من الباحثين بتعاريف متعددة حيث لا يمكن ذكرها كلها لذا نكتفي بذكر البعض منها وقبل ذلك يجب أولاً إعطاء تعريف لمصطلح "التهرب" الذي يقصد به لغة كما ورد في معجم لسان العرب تحت كلمة هرب معناه فر الانسان وهرب من الشيء أي انتقص منه، وتستعمل الدول العربية عدة مصطلحات للدلالة عنه، ففي لبنان يستعمل مصطلح التملص، وفي كل من مصر والعراق التخلص، أما في الأردن والجزائر فيستعمل مصطلح التملص أو التهرب<sup>(1)</sup>.

أما مصطلح التهرب الضريبي فيقصد به "هو تخلص الفرد من دفع الضريبة دون ارتكاب أي مخالفة لنصوص التشريع الجبائي"<sup>(2)</sup>.

من خلال هذا التعريف ندرك ان التهرب الضريبي حصر في صنف واحد الا وهو التهرب الضريبي المشروع الذي يتحقق دون مخالفة النصوص القانونية ولكن من خلال استغلال ثغرات قانونية غير ان التهرب الضريبي بالإمكان ان يتحقق بإتباع طرق وأساليب مخالفة لنصوص القانون.

(1) -لابد لزرق، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية والتسيير، جامعة تلمسان، الجزائر، /20122011، ص47.

(2) -عوادي مصطفى ورحال ناصر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، للطلبة الجامعيين المكلفين بالضريبة والمهنيين، مكتبة بن موسى للنشر والتوزيع، 2010/2011، ص 9.

وعرفه الأستاذان حسن عواضة وعبد الرؤوف قطيش بأنه "تخلص المكلف القانوني من عبء الضريبة دون ان ينقل عبئها إلى الغير".<sup>(1)</sup>

مما تقدم يمكننا معرفة الفرق الموجود بين "نقل عبء الضريبة والتهرب من الضريبة" فنقل عبء الضريبة بعد ان يكون الممول القانوني قد دفع الضريبة الى الخزينة، ثم يسعى من أجل استردادها وتحويل عبئها الى شخص اخر عن طريق العلاقة الاقتصادية التي تربطهما معا، وفي الأخير تؤدي الضريبة المفروضة للخزينة بشكل كامل، عكس التهرب الضريبي الذي يحرّمها من الإيرادات العمومية.

عرف أيضا التهرب الضريبي: بتلك الطرق أو الوسائل الاحتمالية التي يستعملها المكلف بالضريبة للتخلص منها بصفة كلية أو جزئية فيقصد به: " الاعتداء على حقوق الخزينة العمومية باستعمال طرق احتمالية لإخفاء الأرباح الحقيقية للمكلف"<sup>(2)</sup>.

ما يعاب على هذا التعريف حصره للتهرب الضريبي في صنف واحد وهو التهرب غير المشروع او ما يسمى بالغش الضريبي ويتضح ذلك من خلال عبارة (الطرق الاحتمالية) فهذا النوع ما هو سوى حالة خاصة من التهرب حيث يمكن ان يتحقق التهرب الضريبي دون ان يستعمل المكلف الطرق الاحتمالية، مثل الامتناع عن إتيان الواقعة المنشئة للضريبة كعدم قيامه بمزاولة نشاط تفرض عليه ضرائب أو بالاستفادة من الثغرات الموجودة في التشريع.

كما عرف الأستاذ عدلي ناشد سوزي التهرب الضريبي من خلال النطاق المكاني للتهرب والذي يقصد به " التهرب الضريبي الداخلي هو في حقيقته تهرب غير قانوني بمعنى أن الممارسات التي تتم في هذا الصدد تخرج عن إطار القانون وحدوده أي انها كلها ممارسات غير مشروعة، فهو إذن ظاهرة سلبية في إطار العلاقة بين الفرد والسلطة"<sup>(3)</sup>

نلاحظ في هذا التعريف مصطلح "داخلي" والغاية من ذلك هي التفرقة بين التهرب الداخلي والتهرب الدولي لأن ظاهرة التهرب تفاقمت آثارها السلبية لتتجاوز حدود دولة واحدة.

(1) - علام ليلة، آليات مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكر لنيل شهادة الماجستير في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو، ص 37.

(2) - نفس المرجع، ص 38.

(3) - عدلي ناشد سوزي، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثرها على اقتصاديات الدول النامية، دار المطبوعات الجامعية الحقوقية، القاهرة، 1999، ص 18



رغم تنوع وتعدد التعاريف والإختلافات البسيطة إلا أن كل تعريف يكمل الآخر وهذا يدفعنا في واقع الأمر إلى استنتاج عناصر عديدة للتهرب الضريبي نذكر منها:

- المتهرب من دفع الضريبة هو أما شخصا طبيعيا أو شخصا اعتباريا.
- يتحقق التهرب الضريبي باتباع وسائل أو طرق سواء كانت مشروعة أو غير مشروعة.
- يتخلص المكلف المتهرب من التزاماته بدفع الضريبة بصفة كلية أو جزئية.
- عدم نقل العبء الضريبي إلى شخص آخر.
- حرمان الخزينة العمومية من المحصلات الضريبية التي تؤول اليها.

لذلك نستطيع إعطاء تعريف شامل وموحد للتهرب الضريبي من خلال التعاريف السابقة فنقول:

" هو ظاهرة يحاول من خلالها المكلف القانوني بالضريبة بعدم دفعها بصفة كلية أو جزئية دون ان ينقل عبئها إلى شخص آخر ومن أجل ذلك يتخذ عدة طرق وأساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة مما يؤدي الى حرمان الخزينة العمومية من موارد مالية هامة"<sup>(1)</sup>

### الفرع الثاني: أصناف التهرب الضريبي

لقد اتفق الفقهاء على وجود نوعين من التهرب الضريبي أولهما يمثل تحايل على القانون ولا يعاقب عليه والأخر مخالف تماما للقانون، إلا أن الفقهاء اختلفوا في تسمية النوع الأول الذي يمثل تحايل على القانون وذهب بعضهم إلى أنه يوجد تهرب ضريبي مشروع وآخر غير مشروع، فإذا كانت نتيجة التصرف القانوني أو المادي للمكلف عدم استحقاق الضريبة عليه وفقا لنصوص القانون اعتبر تهريا مشروعا.

ويسمى اصطلاحا بالتجنب الضريبي **Evitement fiscale** حيث أصبحت عبارة التهرب المشروع في الوقت الراهن أكثر شهرة بين الكتاب والباحثين بالرغم من إثارتها للاندھاش بين كلمتيها من التناقض الواضح.

(1) - علام ليلة، مرجع سابق، ص 39.

ومما تقدم يتضح أن التهرب الضريبي نوعان:

الأول يلجأ إليه عن طريق استعمال طرق غير مشروعة وهو ما يسمى بالغش الضريبي **la fraude fiscale** والثاني تهرب يلجأ إليه المكلف عن طريق استعمال أساليب مشروعة دون انتهاك أو مساس بالقانون وهو ما يعرف بالتجنب الضريبي.

أولاً: التهرب الضريبي المشروع (التجنب الضريبي)

1- تعريف التهرب الضريبي المشروع

يقصد بالتهرب الضريبي المشروع أن يتخلص المكلف القانوني من دفع الضريبة دون مخالفة أحكام التشريع الضريبي القائم<sup>(1)</sup>.

ويعرف أيضا بأنه "عملية قانونية يتم من خلالها تجنب الواقعة المنشئة للضريبة وقد يستطيع الممول ان يتجنب دفع الضريبة من خلال استغلال نقاط الضعف السائد في التشريع"<sup>(2)</sup>.

إذن التجنب الضريبي هو عملية تخلص مشروعة من دفع الضريبة تتم من خلال استغلال الثغرات والفجوات الموجودة في النصوص التشريعية الخاصة وبالتالي لا وجود لمخالفة القانون وعليه يعتبر تجنباً للضريبة امتناع الفرد عن القيام بأي تصرفات تجعله يدفع الضريبة مثال: إذا رفض المكلف باستيراد سلعة أجنبية يتوجب عليه دفع رسوم أو ضرائب جمركية ولكيلا يدفع هذه الرسوم وهذا أمر لا يعاقب عليه القانون ويختلف هذا التصرف عن التهرب الذي يتحقق بقيام الممول باستيراد سلعة ومحاولة عدم دفع الضرائب المستحقة عليها بشكل غير قانوني. عرفت منظمة التعاون الإقتصادي للتنمية (OCDE) بأن التجنب الضريبي هو ترتيب أمور الممول بما يمكنه من تخفيض الضريبة بصورة تنفق حرفياً مع القانون ولكنها تتعارض مع قصد المشرع من تطبيق هذا القانون<sup>(3)</sup>.

(1) - قصاص سليم، (جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري)، مجلة العلوم الإنسانية، كلية الحقوق، جامعة الاخوة منوري قسنطينة العدد 48، مجلد أ، ، ديسمبر 2017، ص 282.

(2) - عوادي مصطفى و رحال ناصر، مرجع سابق، ص 10.

(3) - قرموش ليندة، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري ، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون جنائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2013/2014، ص 35.

كذلك نورد التعريف المقترح من الأستاذ قصاص سليم" بأن التجنب الضريبي هو كل ميزة يحصل عليها المكلف تؤدي الى اعفائه من الالتزام الضريبي أو تخفيضه دون أن يعتبر متهرباً من الضريبة"

وبالتالي يعتبر كل من يتجنب الضريبة لغرض الحصول على مزايا، أو من كل من استفاد من الثغرات التي يوفرها القانون ومثال على ذلك قيام أحد الأشخاص وهو على قيد الحياة بتوزيع ثروته على الورثة في شكل هبات تجنباً للضريبة المتعلقة بالتركات لأن التشريع الجزائري لا يخضع الهبات للضريبة على الدخل الإجمالي IRG وبالتالي فإن هذا الشخص لا يخالف القانون لكنه استفاد من الثغرة الموجودة في التشريع الجزائري<sup>(1)</sup>.

ويصنف التهرب الضريبي المشروع إلى صنفين أيضاً وهما:

1/التجنب الضريبي المقصود من المشرع الجبائي.

2/التجنب الضريبي غير مقصود من المشرع الجبائي.

2. 1-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 على نشاطات معينة أو سلع معينة للتقليل من استيرادها وتشجيع المنتج الوطني أو الحد من استهلاكها مثل السلع الكمالية أو الغاء الضرائب على أنشطة معينة ضمن شروط محددة وحصرها في مناطق يتم اختيارها لتشجيع انشاء مثل هذه المؤسسات في مناطق معينة مثل إقامة البنى التحتية في المناطق المعزولة أو تدعيم الاستثمار الفلاحي والصناعي في الجنوب في إطار الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار (Andi) والوكالة الوطنية لترقية تشغيل الشباب (Ansej) وغيرها<sup>(2)</sup>.

2-2-التجنب الضريبي غير المقصود من المشرع الجبائي.

ويتمثل هذا النوع من التهرب في استغلال المكلف ثغرات القانون من أجل عدم دفع الضرائب وترجع هذه الثغرات في الغالب إلى نقص في التشريع وعدم إحكام صياغة المواد

(1) -قصاص سليم، مرجع سابق، ص 283.

(2) -عوادي مصطفى ورحال ناصر، مرجع سابق، ص 11.

القانونية، فالمكلف بذلك لا ينتهك القانون أو يخالفه لأن المشرع هو الذي حد له مجموعة من الإعفاءات والتخفيضات في بعض الضرائب كأنشطة معينة.

#### 1- نماذج التهرب المشروع

- تجزئة الشركة الأم الى 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 بالإعفاءات الضريبية.
- تهرب ضريبي ناتج عن تغيير سلوك المكلف ترك النشاط الإنتاجي الذي يخضع لضريبة مرتفعة واللجوء لنشاط خاضع لضريبة أقل<sup>(1)</sup>.

#### ثانيا- تعريف التهرب غير المشروع (الغش الضريبي)

1- يطلق عليه الفقه الفرنسي «**la fraude fiscale**» هو تهرب مقصود من طرف المكلف نتيجة مخالفته الصريحة عمدا لأحكام القانون الضريبي قصدا منه عدم دفع الضريبة المستحقة عليه وذلك من خلال الامتناع عن تقديم التصريح بمداخيله وتقديم تصريح ناقص كاذب أو اعداد قيود وسجلات مزيفة، وتندرج تحت كافة طرق الغش المالي وما تنطوي عليه من طرق احتياله<sup>(2)</sup>.

تعريف «**delahayetomas**» " الغش الضريبي هو مخالفة القانون الجبائي"<sup>(3)</sup>

أما المشرع الجزائري فلم يعرف الغش الضريبي ولكنه اكتفى بذكر بعض الأفعال التي يعتبرها غشا ضريبيا بوجه خاص، أي على سبيل المثال لا الحصر، وهذا من خلال المواد

(1)- قرموش ليندة، مرجع سابق، ص 29.

(2)- زغدود علي، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، د. ط، الجزائر، 2005، ص 210.

(3)- عوادي مصطفى و رجال ناصر، مرجع سابق، ص 6

192 و193 من قانون الضرائب المباشرة وكذا المادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال (TCA). (1)

## 2- تصنيف التهرب غير المشروع

### 1.2 الغش العادي (البسيط)

وهو يشبه التهرب المصحوب باستعمال طرق تدليسه، ويتمثل في محاولة معتمدة من أجل دفع ضريبة أقل وهذا من خلال تقديم تصريحات ناقصة أو خاطئة بسوء نية، فهو إذا كل تصرف أو اغفال مرتكب من أجل التخلص من الضريبة، حسب المادتان 192 و193 من ق.ض.م.

### 2.2 الغش الموصوف (المركب)

أي أنه غش بسيط مقرون بممارسات تدليسيه؛ حيث يستعمل المكلف أساليب ماهرة تمكنه من التخلص من الضريبة، وكذلك مسح كل الآثار التي تؤدي إلى كشف مغالطاته، ومنه فالغش المركب يتوفر على العناصر التالية:

- عنصر النية: ويقصد به أن المكلف على دراية بأن الفعل غير مشروع.
- العنصر المادي: والمتمثل في تخفيض أساس الضريبة<sup>(2)</sup>.
- عنصر التدليس: ويعني لجوء المكلف الى مسح كل الأدلة ترقبا لأي لمراقبة متوقعة، حسب المادتين 303 و407 من ق.ض.م.و.ر.م.

## 3.2 نماذج التهرب غير المشروع.

من بين مجموعة كبيرة من نماذج التهرب غير مشروع نكتفي بذكر ما يلي:

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

(1) -قصاص سليم، مرجع سابق، ص 284.

(2) -بوشامة واخرون، (تفعيل اليات التهرب الضريبي)، مجلة الإبداع، جامعة البليدة 2، العدد 6، 2015، ص 327.

3. الغش الوطني والغش الدولي

في هذا النطاق يصنف الغش كما يلي:

1.3 الغش الوطني (المحلي)

يمكن تعريفه على أنه: " كل استعمال لطرق وممارسات غش من قبل المكلف محاولة منه التخلص بصفة غير شرعية من التزاماته الجبائية الناجمة عن التشريعات الجبائية المحلية".

ويعرف أيضا بأنه: "كل غش يتم داخل حدود الدولة، ويكون المكلف في مواجهة سلطات بلده، فهو يخضع لقانون جبائي وحيد".

2.3 الغش الدولي

يتمثل هذا النوع من الغش في عدم دفع الضرائب داخل البلد وتحويل المداخيل الى بلد يتميز بجاذبية جبائية كالجناح أو الملاذات الضريبية في بعض الدول مثل: بنما، البحرين، جزر البهاماس وغيرها، وهذا بغية التقليل من المبالغ المقتطعة، وهذا النوع من الغش يرجع الى التطور الكبير الذي عرفته التبادلات الدولية والنشاط الكبير الذي غير حركة رؤوس الأموال<sup>(1)</sup>.

الفرع الثالث: أشكال التهرب الضريبي

إن طرق وأساليب الغش الذي يصدر من المكلفين لا يمكن حصرها وذلك مرده إلى براعة المكلفين وبحثهم الدائم عن ابتكار أساليب جديدة تمكنهم من التخلص من العبء الضريبي، فمنهم من يعمد إلى التلاعب المحاسبي الذي يقوم من خلاله المكلف بتضخيم الأعباء والتكاليف المحاسبية من جهة وتخفيض إيراداته من جهة ثانية بالإضافة إلى التهرب عن طريق الوسائل المادية والقانونية.

(1) - نقلا عن عوادي مصطفى، رجال ناصر، مرجع سابق، ص 8.

أولاً: التهرب عن طريق التلاعب المحاسبي

بما أن النظام الجبائي الجزائري هو نظام تصريحي (Système déclaratif) أي أن المكلف بالضريبة سواء كلن شخصاً طبيعياً أو اعتبارياً فهو ملزم بتقديم تصريح<sup>(1)</sup> عن أرباحه لمختلف الأنشطة التي يمارسها وهي خاضعة للضريبة، فإنه من البديهي أن المصالح الجبائية وما تقوم به من تحقيقات في المجال المحاسبي لما يقدمه المكلف من بيانات ومعلومات والتأكد من مدى مطابقة القيود في الدفاتر المحاسبية على المستندات الثبوتية من قبيل (الفواتير، سندات الطلب، إيصالات التوريد... الخ.

فيلجأ المكلف في البحث عن وضع مطابق للقيود المحاسبة مع ما قدمه من بيانات ووثائق مظلة بحيث لا يشوبها أي غموض أو تناقض بين القيود والوثائق المقدمة، ويكون هدفه من ذلك كله إما تضخيم التكاليف<sup>(2)</sup> والأعباء وأما تخفيض إيراداته، ويتجلى التهرب عي هذه الحالة في صورتين.

1\_ تضخيم الأعباء

إن معظم التشريعات الجبائية تسمح للمكلف بخصم بعض الأعباء ضمن شروط محددة مسبقاً من أجل تحديد الأسس الخاضعة للضريبة شريطة أن تكون هذه الأعباء خاصة بممارسة نشاطات المؤسسة ومدعومة بوثائق تبريرية في حدود السقف المحدد جبائياً.

وهذه الشروط المحددة وفقاً للقانون الجبائي للتكاليف القابلة للخصم هي:

- \_ أن تكون هذه الأعباء لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة.
- \_ أن تكون هذه الأعباء متعلقة بالسير العادي لنشاط المؤسسة.
- أن تكون هذه الأعباء مرفقة بمبررات ووثائق رسمية.
- أن تعمل على تخفيض أصول المؤسسة.

(1) - بن عمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، لطلبة المعاهد العليا والجامعات وكل المتخصصين، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، ص 11.

(2) - طرشى إبراهيمي، التهرب الضريبي وآليات مكافحته، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، التخصص القانون العام للأعمال، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، السنة الجامعية 2014-2015، ص 9.

## مبحث تمهيدي: الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي

والحقيقة تبين أن المكلفين يسعون دائماً لإدخال نفقات لا تمت بصلة بنشاط أو السير العادي للمؤسسة وبشكل مبالغ فيه من أجل تخفيض الأساس الخاضع للضريبة ومن الأساليب التي يلجئون إليها ما يلي:

- تقييد النفقات الشخصية غير القابلة للخصم ضمن مصاريف المحاسبة العامة مثل تسجيل تكاليف إصلاح وصيانة السيارات الشخصية باسم المؤسسة، وهي في الواقع تستعمل لأغراض شخصية من طرف المسيرين.
- تسجيل ترميمات المباني الخاصة بالمؤسسة وهي في الحقيقة بمكان مسيريه.
- اقتناء المسيرين لأغراض شخصية وتسجل في حسابات المؤسسة.<sup>(1)</sup>

### أ\_ المستخدمين الوهميين والوظائف الوهمية

من خلال القيام بتشكيل ملفات لعمال وهميين، ويسجلوا على الورق فقط وكذلك في قوائم المرتبات والأجور في محاسبة لتضخيم التكاليف لكي تخفض الأرباح الخاضعة للضريبة التي ينتج عنها تخفيض الضريبة المستحقة.

ب\_ التكاليف بدون مبرر.

- وقد أوضح المشرع الجبائي في المادة 2/169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تلك التكاليف القابلة للخصم جبائياً نذكر منها على سبيل المثال:
- \_ المبالغ المخصصة للإشهار المالي والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية.
  - \_ ترميم المعالم الأثرية والمناظر التاريخية المصنفة وتحديدها وتصليحها.
  - \_ توعية الجمهور وتحسيسه بجميع الوسائل فيما يتعلق بالتراث والتاريخ ونذكر أيضاً على سبيل المثال التكاليف غير قابلة للخصم جبائياً.
  - \_ قيام المؤسسات بترميمات على المباني الصناعية والتجارية، فيقوم مسير المؤسسة بإجراء ترميمات على مبانيهم الشخصية مسجلين إياها في حسابات ومشتريات المؤسسة.
  - تضخيم مبالغ الإشهار والتمويل والدعاية<sup>(2)</sup>.

(1) - عوادي مصطفى ورحال ناصر، مرجع سابق، ص44.

(2) - نفس المرجع، ص45



## مبحث تمهيدي: الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي

ثانياً: التهرب بواسطة تخفيض الإيرادات.

تعتبر طريقة التقليل لبعض الإيرادات الأكثر شيوعاً حيث يلجأ المكلف إلى تخفيض جزء أو كل من الإيرادات التي تدخل في قيمة الضريبة، فيصرح بأرباح أقل بكثير مما حققه في الواقع مما يؤدي في النهاية إلى حرمان مصالح الضرائب من أوعية ذات قيم معتبرة.

وتجدر الإشارة أن التشريعات الجبائية تحدد قيمة لرقم الأعمال تلزم من تجاوزها بمسك الوثائق المحاسبية، والتي من خلالها تتم متابعة الإيرادات التي لم تسجل عمداً في الدفاتر المحاسبية قد تكون على شكل:

- ثمن مبيعات بدون فواتير أو شيكات حتى لا يبقى ما يدل على عملية البيع.
- ثمن صفقات بيع سلع أو مبالغ ناتجة عن تخفيضات على رقم الأعمال تتم نقداً بين مورد وأحد العملاء، بحيث لا تترك لها أي أثر في السجل المحاسبي في باب حساب الإيرادات وتسجل على أنها نفقات.

ومما تقدم تظهر احترافية المكلف بخرق القانون والظهور بمظهر أن كل شيء مطابق للقانون لتقديم إيرادات بسيطة يستطيع من خلالها إقناع مصالح الضرائب للمبيعات أقل من سعرها الحقيقي بمشاركة الزبون كي تصبح العملية وكأنها منحة أو هبة وبعد عملية التحقيق يتجلى التلاعب حيث تنتج القيمة التي تؤدي إلى التباين والاختلاف في الربح الإجمالي ونسبته في الوضعية الحقيقية والوضعية المصرح بها وهذا الجدول سيعطينا صورة نموذجية.

الحالة الحقيقية	الحالة المصرح بها	
5000000	4500000	سعر البيع
4900000	4200000	سعر التكلفة
800000	300000	الربح الصافي
%16	%6,67	معدل الربح الصافي

## مبحث تمهيدي: الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي

في هكذا مثال يتبين أن الفرق في معدل الربح قد بلغ 9.33 وهي نسبة كبيرة قد تلفت انتباه المصالح الضريبية لكن من جهة ثانية يمكن للمكلف التلاعب بالحسابات حيث يكون معدل الربح الصافي متساوي كما في الجدول الموالي<sup>(1)</sup>:

الحالة الحقيقية	الحالة المصرح بها	
20000000	1900000	سعر البيع
1500000	1425000	سعر التكلفة
500000	475000	الربح الصافي
%25	%25	معدل الربح الصافي

بالإضافة إلى أن بعض الممولين من ذوي النشاطات الحرة والذين يمارسون مهنا فكرية وفنية وعلمية مثل: (الأطباء، المحامون، بياطرة، مهندسون، مستشارو الجباية، خبراء عقاريين أو محاسبين...) نجد هؤلاء لا يقومون بالتصريح بالأرقام الحقيقية لإراداتهم المالية من جراء ما يدرسون من ملفات، ولا الأطباء يصرحون هم أيضا بعدد مرضاهم الذين يدخلون عياداتهم لطلب الاستشارة والعلاج.

وعليه فالمشرع الجبائي ألزم هيئات الضمان الاجتماعي أن تعلم إدارة الضرائب المباشرة عن كل طبيب أو قابلة أو مهندس من خلال كشف طبي يوضع فيه أرقام تسجيلات المؤمن لهم والشهر الذي دفعت فيه الأتعاب كما هي مبينة في الوصفات العلاجية وحتى مقدار مبلغ المراجعة من قبل الهيئة المعنية إلى المؤمن له.

### ثالثا: التهرب عن طريق التلاعب المادي والقانوني.

بالإضافة إلى التلاعب المحاسبي يلجأ المكلف إلى التلاعب عن طريق العمليات المادية والقانونية، وهذا الأسلوب من الغش لا يقل خطورة عما سبقه حيث يصنف كأخطر الأساليب التي تجعل عملية المراقبة غاية في الصعوبة.

(1) - طرشي ابراهيم، مرجع سابق، ص 11.

### 1\_ التلاعب عن طريق العمليات المادية

تتمثل هذه الحالة في إخفاء للسلع والمواد من طرف المكلف حيث يتمتع عن التصريح بكل مبيعاته أو جزء منها أو منتجاته، ففي صورة الإخفاء الجزئي يكون الممول معروفا لدى إدارة الضرائب إلا أنه يخفي قسما من ممتلكاته مثل أن يقوم بممارسة نشاط خفي بجانب النشاط المعلن والمصرح به كأن يعمل في مؤسسة أو شركة بوضعية نظامية في الصباح وسائق مخفي (Clandestin) بعد الظهر<sup>(1)</sup>.

أما الإخفاء الكلي فتتجسد صورة هذا الشكل في ممارسة أنشطة تجهلها إدارة الضرائب وهذا مرده إلى عدم تصريح المكلف من ناحية، ونقص الرقابة الجبائية من ناحية أخرى<sup>(2)</sup>.

وهذا الإخفاء عند امتناع المكلف عن تقديم إقرار بدخله بما يتفق مع النصوص القانونية السارية المفعول، فيفوت الفرصة على إدارة الضرائب في استيفاء الضريبة منه، فينشئ مصانع في الأرياف والأحياء الجديدة لإيداع السلع ويقوم بالإنتاج والبيع في سرية تامة متخفيا حيث لا يترك أثرا ثم يقوم بالهروب من هذه الأماكن عندما يشعر بمجيء مصالح الرقابة الجبائية وهذا ما يسمى بالسوق الموازي أو الاقتصاد الأسود وكذلك يتجلى شكل الإخفاء الكلي عند عدم التصريح بالوجود أي عند بداية النشاط<sup>(3)</sup>.

### 2\_ التهرب عن طريق التلاعب القانوني

هي حالة يتجسد فيها نوع من التهرب منظم وراقي تقنيا حيث يقوم المكلف المتهرب بممارسة عمليات وهمية غير حقيقية لخلق محاسبة مشتريات دون فواتير أو العكس وهذا النوع هو الأخطر بواسطة كتابات متناسقة وأكثر تكامل فيما بينها حيث لا ينتابها أي مجال للشك<sup>(4)</sup>، وبهذا يستفيد من خصم الرسم على القيمة المضافة (TVA).

(1) -يدو لويزة و قاري حياة، الغش الضريبي وآليات مكافحته، مذكرة ماستر في العلوم الاقتصادية، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العقيد اكلي محمد والحاج، البويرة، 2010/2011، ص43.

(2) -م.م حيدر عودة كاظم، (دراسة ميدانية في الهيئة العامة للضرائب فرع الديوانية)، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والإقتصادية، مجلد 18، العدد 2، 2016، ص237.

(3) -عوادي مصطفى، رجال نصر، مرجع سابق، ص51.

(4) -بولوخ عيسى، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب الضريبي، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة باتنة، 2003/2004، ص14.

## مبحث تمهيدي: الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي

أو كأن يقوم الممول بتزييف وضعية خاضعة للضريبة إلى وضعية معفاة أو أقل اقتطاعا مثلا يقوم بتكليف البيع على أساس هبة ليتخلص من دفع حقوق التسجيل<sup>(1)</sup>.  
وملخص لطرق التهرب يجب الإشارة إلى أن هكذا أساليب هي على سبيل المثال فقط، لأن التهرب والمتهربين لا يعدمون الوسيلة المبتكرة في كل زمان ومكان، لدرجة أن الإدارة الجبائية قد لا تتفطن لكل تفاصيل التهرب لتكتشفها وتفصح ممارسيها.

### المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي

يرجع انتشار التهرب الضريبي إلى وجود بيئة توفرت فيها الشروط الملائمة لها، حيث ساعدت في نموها واتساعها لذلك يعد وجود التهرب الضريبي نتيجة توفر أسباب معينة ولا يتم التحكم فيها إلا بمعرفتها ومعالجتها بمختلف الوسائل والتدابير التي من شأنها الحد منها والتي يمكن إجمالها في أسباب اقتصادية (الفرع الأول) وقانونية (الفرع الثاني) وإدارية (الفرع الثالث) وأخرى متعلقة بالمكلف (الفرع الرابع).

### الفرع الأول: الأسباب الاقتصادية

تعتبر الأزمات التي شهدتها الدول من العوامل المحفزة للتهرب الضريبي، سيما في فترات الكساد حيث تقل النقود ويؤدي ذلك إلى ارتفاع الأسعار وقلة دخل الأفراد مما يؤثر على قدراتهم الشرائية<sup>(2)</sup> ويصعب على المنتجين نقل عبء الضريبة على المستهلكين لذا يتملصون من التزاماتهم بدفعها باستخدامهم لكافة الطرق المتاحة، والعكس صحيح في فترات الرخاء الاقتصادي يقل ميل المكلفين للتهرب الضريبي وهذا الوضع يسمح بنقل عبء الضريبة على المستهلكين عن طريق رفع أسعار منتجاتهم لذا ينخفض ميول الأفراد للاحتيال<sup>(3)</sup>.

ساهم كذلك الاقتصاد الموازي في تفشي ظاهرة التهرب الضريبي حيث أن السوق الموازية تتداول فيها أموال ضخمة مع إفلاتها من الرقابة، ومن ثم عدم دفع الضرائب مما يسبب أضرار

(1) -طرشي إبراهيم، مرجع سابق، ص 12

(2) -بوعكاز سميرة، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي دراسة حالة لمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات، رسالة دكتوراه في العلوم التجارية، (تخصص محاسبة) كلية الاقتصاد والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2014/2015، ص 35.

(3) -ناصر مراد، (الإصلاحات الضريبية في الجزائر)، مجلة الباحث، عدد 2، البلدة، 2003، ص 23.

## مبحث تمهيدي: الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي

للخزينة العمومية. وهناك أسباب أدت إلى انتشار هذا الإقتصاد خصوصا في الدول النامية بما في ذلك الجزائر من بينها: (1)

- عدم عدالة الأنظمة الضريبية مما يدفع الأفراد للتحاليل بهدف التخلص من التزامهم بدفع الضريبة، وارتفاع نسبة مساهمة الأفراد في الضمان والتأمين الإجتماعي.
- تدني الأجور التي لا تتناسب مع مستوى المعيشة.
- تعقيد الإجراءات الإدارية والتنظيمية وارتفاع الرسوم في أسواق العمل وتنامي الفساد الإداري وتفشي ظاهرة البطالة.
- ضعف الإمكانيات المادية والبشرية لإدارات الضرائب مما نتج عنه ضعف الرقابة الجبائية.

بالرغم من الجهود التي بذلتها الدولة من أجل القضاء على هذا الإقتصاد إلا أن تبقى غير كافية للقضاء عليه كليا لأنه يساهم بشكل بسيط في امتصاص البطالة، وفي تأمين الاكتفاء الذاتي في بعض المواد، ويؤدي إلى زيادة دخول البطالة في ظل انخفاض مستويات الدخل.

لا يمكن إرجاع سبب انتشار ظاهرة التهرب الضريبي إلى الأسباب الإقتصادية فقط، بل هناك عوامل أخرى ساهمت في تفشيها في المجتمع كالأسباب التشريعية.

### الفرع الثاني: الأسباب التشريعية

قامت الدولة الجزائرية بعد الاستقلال بعديد الإصلاحات مست مختلف المجالات منها المجال الضريبي عن طريق إصدارها لقوانين تتماشى مع الواقع الجزائري خاصة الإصلاح الضريبي لسنة 1991 ومن بين الأسباب التي دفعتها إلى ذلك أزمة انخفاض أسعار النفط في سنة 1986، وتزايد حجم المديونية(2).

لقد كرس دستور 1989 في هذا الصدد لنظام اقتصاد السوق لمواكبة الإصلاحات والتحويلات التي شهدتها الإقتصاد الدولي وكان ذلك استجابة لضغط الهيئات المالية الدولية

(1) -ولهي بوعلام، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي "حالة الجزائر"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير

في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004/2003، ص 1.

(2) -علام ليلة، مرجع سابق، ص 58.

## مبحث تمهيدي: الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي

(صندوق النقد الدولي والبنك الدولي للإنشاء والتعمير) التي وضعت آليات مهمة لاسترجاع أموالها.

لقد تجسد الإصلاح الضريبي لسنة 1991 في إحداث صنفين من الضرائب المباشرة (الضريبة على الدخل الإجمالي أو (IRG) والضريبة على أرباح الشركات (IBS) إضافة إلى الرسم على القيمة المضافة (TVA) بغرض تبسط النظام الضريبي وتحسينه وكذا تغطية العجز في ميزان المدفوعات وإحلال الجباية العادية أي الضرائب مثل الجباية البترولية (1) . ومن النقائص التي تخللت هذا الإصلاح كونه يركز فقط على توسيع الوعاء الضريبي ممل جعله بعيد كل البعد عن إنشاء جباية منتجة تحد من التهرب الضريبي (2) ، فعدم إحكام السلطة التشريعية (البرلمان بغرفتيه) في صياغة التشريع الضريبي من شأنه أن يساهم في تفاقم هذه الظاهرة ويمكن تحديد الأسباب التشريعية فيما يلي:

- تصدر الضريبة وتعديل وتلغى بمقتضى قانون المالية، ومن ثمة هذه التعديلات تؤدي إلى وجود ثغرات قانونية مما يعد سببا كافيا لاستغلالها من طرف المكلف بالضريبة بهدف التخلص منها كليا أو جزئيا (3) .
- عدم استقرار النظام الضريبي وتنوع الضرائب الملقاة على عاتق المكلف من شأنه أن يخلق مشاكل للمكلف تتجلى في عدم فهمه للنصوص وبالتالي سوء تطبيقاته لها حتى ولو كان متعلما، ومن ثمة صعوبة التكييف معها سيما إذا تضمنت ضرائب جديدة وزيادة نسب الضرائب القديمة، مما قد يدفعه للتهرب من تنفيذ التزامه الضريبي.
- ضعف العقاب المفروض على التهرب، حيث أن حجم العقاب الذي تفرضه الدولة على المتهرب من الضريبة يؤثر على التهرب الضريبي، فيكون الفرق بين الضريبة التي يستوجب دفعها والغرامة ضئيل جدا فهي عقوبة محفزة للتهرب، وكان الأولى أن تكون ردعية لأن التهرب مس من حقوق الخزينة العمومية.

(1) -ناصر مراد، مرجع سابق، ص24.

(2) -طورش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماستر في القانون الخاص، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قسنطينة1، 2012/2011، ص 64.

(3) -علام ليلة، مرجع سابق، ص59.

## مبحث تمهيدي: الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي

- ما يميز التشريع الضريبي الجزائري هو الغموض وخاصة فيما يتعلق بفرض الضريبة وميعاد دفعها، فهو يلزم المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي<sup>(1)</sup> بتقديم تصريح عن مداخيلهم شهريا أما الدفع فسنويا الارتباك للمكلف بسبب قلة وعيه ضنا منه بأن التصريح والدفع في كل شهر وهذا ما يجعل المكلف الذي قد يكون في شهر ما في عسر يلجأ إلى التهرب الضريبي.

- أدى مشكل الإزدواج الضريبي<sup>(2)</sup> إلى ارتفاع نسبة المتهربين من الضريبة ويقصد بالازدواج الضريبي فرض نفس الضريبة مرتين لنفس الوعاء الضريبي من طرف الدولة على مكلفين مختلفين نظرا للعلاقة الاقتصادية التي تربطهما، فلا يشترط وحدة المكلف بالضريبة لذا لا يعتبر ازدواج ضريبي من الناحية القانونية، انما يمكن القول بان هناك ازدواج ضريبي من الناحية الاقتصادية.

والمثال على ذلك شركة ذات مسؤولية محدودة (SARL) وشركة التضامن فبالنسبة للأولى "تدفع الضريبة على أرباح الشركات (IBS) والباقي من الأرباح بعد خصم الضريبة يقسم بين الشركات وهؤلاء بدورهم يدفعون ضريبة الدخل الإجمالي (IRG)، أما بالنسبة لشركة التضامن فالأرباح توزع أولا بين الشركاء ويكونون مطالبين بدفع ضريبة واحدة وهي الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG).

ففي هذه الحالة هناك إخلال بارز في قاعدة عدالة الضريبة.

غياب الجهود المبذولة من قبل الدولة للتعريف بالنظام الضريبي<sup>(3)</sup> عبر وسائل الإتصال المختلفة لتشر الوعي الضريبي.

(1) يقصد "بالنظام الحقيقي" النظام الضريبي الذي يخضع له المكلفين الذين يصل رقم أعمالهم 30,000,000 دج سنويا، ويترتب عليه مسبك محاسبة كاملة طبقا للقوانين المعمول بها/ بن عمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية، دار هومة، الجزائر، 2011، ص ص 32، 33.

(2) -بوقرة إيمان، كيفية تفادي الإزدواج الضريبي في إطار الإتفاقيات الجبائية الدولية-دراسة حلة الإتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية، مذكرة ماجستير (المالية)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سكيكدة 2009/ 2010، ص 20.

(3) -يعتبر "النظام الضريبي" انعكاسا لسياسة مالية للدولة وله مفهومين أحدهما ضيق والآخر واسع، ويقصد به حسب المفهوم الضيق تلك القواعد القانونية والفنية التي تمكن السلطة من المختصة من اقتطاع مبلغ الضريبة، أما المفهوم الواسع فيقصد به تلك العناصر الأيدولوجية والإقتصادية والفنية المترابطة والمتكاملة فيما بينها يهدف إلى الوصول لبناء منظومة معينة

## مبحث تمهيدي: الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي

تتبع الجزائر تشريع ضريبي غير مرن حيث تقوم بفرض ضرائب عالية على المكلف بالضريبة، مما يؤدي به إلى مقارنة هذا التشريع بتشريعات الدول الأخرى، خصوصا التي تتميز بضغط جبائي منخفض كدول الجناات الضريبية (Les pays des paradis fiscaux). وهذا مما يساعد على انتشار ظاهرة التهرب الضريبي الدولي.

### الفرع الثالث: الأسباب الخاصة بالإدارة الجبائية

تعتبر الإدارة الضريبية الجهاز الذي تنفذ من خلاله السياسة الجبائية، يضم مجموعة من الموظفين تتقصم الكفاءة والخبرة في المجال الضريبي نتيجة العجز الكبير الذي تعاني منه على مستوى التكوين بسبب نقص الإمكانيات البشرية والوسائل المادية مما أدى إلى تفشي ظاهرة التهرب الضريبي، ويمكن تحديد هذا النقص فيما يلي:

- اعتماد بعض المصالح الجبائية في القيام بمهامها على الأسلوب اليدوي وهذا راجع إلى نقص الوسائل المادية الحديثة كأجهزة الإعلام الآلي، مما يؤدي إلى تعطيل معالجة الملفات بسبب بطء وطول الإجراءات<sup>(1)</sup>.
- قلة وسائل النقل الضرورية ومتطلبات العمل الإداري والمكتبي لأعوان الإدارة الجبائية من أجل التحكم الجيد في ملفات المكلفين، وحصر المعلومات الخاصة بهم في أوقات قياسية من أجل ضمان تحصيل الضرائب والرسوم<sup>(2)</sup>.
- نقص كفاءة وخبرة الموظفين بسبب نقص المعاهد المتخصصة لتكوينهم حيث يوجد مركزين فقط على المستوى الوطني هما المدرسة الوطنية للضرائب ومعهد الاقتصاد الجمركي والجبائي<sup>(3)</sup>.
- ضئالة المرتبات وغياب المكافآت والحوافز مما يجعل الموظفين يتواطؤون مع المكلفين لمساعدتهم على التهرب مقابل رشاوي أو حتى بدون مقابل تعبيرا عن تذرهم من التعفن الإداري وتصرفات بعض المسؤولين اللامسؤولية<sup>(4)</sup>.

(1) -علام ليلة: مرجع سابق، ص61.

(2) -عوادي مصطفى، رجال نصر، مرجع سابق، ص65.

(3) - علام ليلة، مرجع سابق، ص62.

(4) - نفس المرجع، ص326.



## مبحث تمهيدي: الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي

- ارتكاب بعض موظفين الإدارة الجبائية للأخطاء بسبب أعمال وظيفتهم كفرضهم نفس الضريبة لأكثر من مرة على ذات المكلف وعلى نفس النشاط وفي نفس المدة من سلطتين ماليتين مختلفتين وهو ما يعرف بالازدواج الضريبي نتيجة لهذه الأخطاء يتهرب المكلف من دفع الضريبة دون أن يشعر بأي ذنب بسبب إحساسه بالتعسف في حقه مما يدفعه ذلك للدفاع عن ماله والمحافظة عليه<sup>(1)</sup>.
  - غياب المفاهيم الحديثة في تسيير الإدارة الضريبية مثل روح التسويق، العلاقات العامة، الإدارة المساهمة، لذلك يجب التركيز على تطوير تسيير الموارد البشرية وفق المفاهيم العلمية الحديثة المستندة على العلاقات الإنسانية.
  - صعوبة تقدير الوعاء الضريبي واعتماد إدارة الضرائب على النظام الجزافي الذي يقدر الضريبة بأقل من قيمتها الحقيقية أو أكثر من قيمتها.
  - غياب أو نقص في الجهود للتعريف بالنظام الضريبي، والقيام بالتوعية سواء على مستوى وسائل الإعلام السمعي البصري، في حين نجد الكثير من دول العالم مثل كندا تتسق مع الوزارات الأخرى (التربية، التكوين المهني، التعليم العالي)<sup>(2)</sup>.
- وهكذا، فإنه نظرا للنقائص السابقة الني تعاني منها الإدارة الضريبية فإن النظام الضريبي الجزائري لا يزال بعيدا عن المعايير الدولية في الأداء الضريبي.
- إلى جانب الأسباب التي ذكرناها سابقا والتي ساهمت في تفاقم ظاهرة التهرب الضريبي توجد أسباب أخرى متعلقة أساسا بالمكلف بالضريبة.

### الفرع الرابع: الأسباب المتعلقة بالمكلف بالضريبة

في الواقع أن المكلف بالضريبة غالبا ما تحيط به من الأسباب أو الظروف تدفعه دفعا إلى التهرب من التزامه المالي تجاه الخزينة العمومية والتي قد تكون ذاتية أو نفسية وأخلاقية وربما عقائدية ومن بين هذه الظروف ما يلي:

(1) -علام ليلة، مرجع سابق، ص 62.

(2) - نفس المرجع، ص 62.

## مبحث تمهيدي: الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي

- اعتقاد بعض المكلفين بأن الضريبة أداة لإفقار الشعوب وهذا الاعتقاد يعود إلى أسباب تاريخية حيث كان الاستعمار يستعملها كأداة استبداد وإكراه وظلم على المواطنين الجزائريين وما زال هذا التفكير سائد إلى يوم الناس هذا، ومن ثم فالمكلف يبحث عن الوسيلة التي تمكنه من محاربتها ومنها التهرب الضريبي الذي يعتبره كنوع من الدفاع الشرعي في نظره<sup>(1)</sup>.

- تدفع الضريبة دون مقابل مما يولد الشعور بعدم عدالتها عند المكلف بها وضعفه في مواجهة السلطات العامة وعليه يلتزم بأدائها في الميعاد وبالنسبة المفروضة قانوناً<sup>(2)</sup> وإلا سيعرض نفسه للعقوبات المقررة قانوناً.

- للاعتقاد الديني نصيباً كبيراً من إبقاء الأفراد لثرواتهم خاملة حتى يصعب الوصول إليها ضريبياً، وتقتصر نسبة الضريبة على تلك المسجلة، بدافع أنهم يدفعون فائدة ربوية للدولة عند تحويل ثرواتهم إلى أشكال معينة واعتبارهم أن سرقة الجابي ليست سرقة<sup>(3)</sup>.

- مبالغة الدولة في الاتفاق العام مما يولد لدى المكلفين عدم جدوى دفع الضريبة نتيجة الإسراف والتبذير، ومن ثمة يسعى للبحث عن طرق احتيالية للتهرب من دفعها كلياً أو جزئياً، على الرغم من أهميتها في تحقيق التنمية وهناك من أرجعها إلى العوامل التالية:

1\_ رغبة الأفراد في الحصول على الربح السريع والابتعاد عن النفع البعيد الذي تحققه الدولة باستغلال الموارد المتحصل عليها لتوفير المصلحة العامة من خلال إنجازها لمشاريع استثمارية.

2\_ تفضيل المكلف مصلحته الخاصة عن المصلحة العامة.

3\_ عدم تحقيق الضريبة للعدالة وسوء تنظيمها<sup>(4)</sup>.

4\_ ضعف الوعي الضريبي لدى المكلف وعدم قيام الدولة بإقناع المكلف بأن رفع الضرائب والرسوم هو واجب والتزام اتجاه المجتمع وعليها أن تعمل على زيادة هذا الوعي للمكلفين لديهم وجهة نظر أخرى مماثلة لوجهة نظر (Murray Rothbard) والذي يقول بأن الضريبة بكل

(1) -علام ليلة، مرجع سابق، ص 63.

(2) -نفس المرجع، ص 63.

(3) -طرشي إبراهيم، مرجع سابق، ص 16.

(4) -علام ليلة، مرجع سابق، ص 63.

## مبحث تمهيدي: الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي

بساطة هي سرقة (L'impôt tout simplement c'est un vol) المكلف الذي يخالف القانون الجبائي لا يشعر بارتكابه ذنب في حق المجتمع كشعوره عندما يقتل أو يسرق، لاعتقاده أنه سارق شريف لكونه يسرق الدولة وهي شخص معنوي<sup>(1)</sup>.

ساهمت كل هذه الأسباب في تقشي التهرب الضريبي بحيث تدفع المكلف بالضريبة للبحث عن الأساليب التي تمكنه من التملص كليا أو جزئيا بغض النظر عن دورها في تحقيق الأهداف التنموية للدولة.

### المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي

إن لظاهرة التهرب الضريبي آثارا وانعكاسات سلبية، تؤثر على الجوانب المالية والإقتصادية والإجتماعية للدولة.

### الفرع الأول: الآثار المالية

يقضي التهرب الضريبي على أهداف الضريبة بما في ذلك أهدافها المالية حيث يرتب مجموعة من الانعكاسات السلبية من خلال ما يلي:

- إن التهرب الضريبي وصوره يهدد المداخل المالية للخزينة العمومية ويتسبب في حدوث خلل لأي سياسة اقتصادية واجتماعية وهو ما يعد عائقا أمام تحقيق الهدف الرئيسي للضريبة والمتمثل في تمويل خزينة الدولة ومواجهة النفقات العامة لها<sup>(2)</sup>.
- يساهم التهرب الضريبي في تخفيض الدخل القومي أو الوطني مما يؤدي بالنتيجة إلى تخفيض الدخل الفردي.
- كما يساهم التهرب في تخفيض العملة الوطنية وذلك بسبب عملية الاكتناز للأموال غير المصرح بها، إذا فقدت الضريبة وظيفتها المالية بسبب التهرب الضريبي، عندئذ لا يمكن أن تلعب دورها الإقتصادي<sup>(3)</sup>.

(1)- عوادي مصطفى، رجال نصر، مرجع سابق، ص 68.

(2)- نفس المرجع، ص 90.

(3)- علام ليلة، مرجع سابق، ص 74.

### الفرع الثاني: الآثار الاقتصادية

إن للضريبة دورا اقتصاديا هاما كونها منظم وأداة للتدخل الاقتصادي للدولة، لذلك فإن للتهرب انعكاسات سلبية على اقتصاد الدولة من عدة جوانب من بينها:

#### أولاً: التأثير على المنافسة

عند الأخذ بعين الاعتبار وجود ضرائب مرتفعة على المؤسسات والتجار فإن المؤسسات التي تتمتع من الضريبة توجد دائماً في وضعية اقتصادية حسنة مقارنة مع تلك التي تتهرب من الضريبة وبالتالي تستطيع هذه المؤسسات فرض أسعارها التنافسية وخير مثال حال المؤسسات الوطنية التي لا تستطيع منافسة بعض مؤسسات القطاع الخاص، ويساهم التهرب الضريبي في دحض قواعد المنافسة الشريفة ويعرقل النمو الإقتصادي<sup>(1)</sup>.

#### ثانياً: عرقلة النمو الإقتصادي

بما أن التهرب الضريبي يعد من أصعب المشاكل التي تعاني منها الدولة الجزائرية، والذي يساهم في تأخير وإعاقة تقدمها الاقتصادي، يسبب الموارد المالية التي تضيع منها، ومن ثمة لا يمكن لها تكوين إيداع عام وبالتالي الحد من مقدرتها على القيام بالمشاريع الاقتصادية ويترتب عن ذلك ركود اقتصادي متميز بارتفاع معدلات التضخم والبطالة<sup>(2)</sup>.

#### ثالثاً: إعادة توجيه النشاط الإقتصادي

يساهم التهرب الضريبي في إعادة توجيهه للأنشطة الاقتصادية حيث يصبح الشغل الشاغل للمكلفين، هو توجيه نشاطاتهم الاقتصادية أكثر حسب الاعتبارات الجبائية وليس للاعتبارات الاقتصادية وهذا ملاحظ في الجزائر حيث النشاطات الاقتصادية تتوجه نحو القطاعات الأكثر حساسية للتهرب والغش الضريبي دون أن توجه إلى النشاطات التي تخلق الثروات وتساهم في تكوين القيمة، المثال مسيري المؤسسات أحيانا يتوجهون إلى التخلي عن صفة الأجراء لأن الأجر الذي يتقاضونه خاضع للضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)<sup>(3)</sup>

(1) -عوادي مصطفى ورحال ناصر، مرجع سابق، ص 97.

(2) - علام ليلة، مرجع سابق، ص 75 راجع في ذلك أيضا:

بوشامة مصطفى وآخرون، مرجع سابق، ص 329.

(3) - ناصر مراد، مرجع سابق، ص 22.

#### رابعاً: ظهور أزمة رؤوس الأموال

يخفي المكلف بالضريبة أرباحه الحقيقية ولا يصرح بها للإدارة الجبائية الشيء الذي يؤدي إلى إنقاص من إيرادات الدولة في مجال الاتفاق العام وتقع في أزمات مالية، وعليه تتجه إلى تبني سياسة الإصدار النقدي والقرض من الخارج والوقوع في المديونية وفي تبعية اقتصادية. لم تقتصر الآثار السلبية لظاهرة التهرب الضريبي على الجانب المالي والإقتصادي للدولة بل امتدت ومست الجانب السياسي<sup>(1)</sup>.

#### الفرع الثالث: الآثار الإجتماعية

بما أن الموارد الضريبية حق المجتمع وعلى هذا الأساس فمن غير الممكن التنازل عنها ويجب توريدها للضريبة العمومية، وامتناع المكلفين عن دفعها إما كلياً أو جزئياً يؤدي إلى آثار إجتماعية يمكن ذكرها في النقاط التالية:

- يؤثر التهرب الضريبي بشكل مباشر على إعادة توزيع المداخل بين أفراد المجتمع وهذا يؤدي إلى تثبيت وتعميق الفوارق الاجتماعية<sup>(2)</sup>.
- يقلل التهرب من الحصيلة الجبائية للدولة، مما يجبر الدولة على زيادة معدلات الضريبة من أجل تحصيل مداخل أكبر<sup>(3)</sup>.
- يولد التهرب الضريبي تراجع الصدق في المعاملات بما أن كل متهرب يمسك محاسبة مزورة لإخفاء رقم أعماله، فمن البديهي أن تكون له خطة بديلة في حال كشفت المصالح الجبائية لأمر تصريحاته ومباشرة الإجراءات القانونية للتحصيل مما يؤدي إلى الاطمئنان في منع القروض للعملاء لأن الإدارة الجبائية قد تتدخل في أي وقت وتلقى على عاتقهم ديون ثقيلة بسبب التهرب الضريبي.
- تقشي اللامدنية الجبائية حيث المقصود بالمدنية الجبائية (Civisme fiscal) هو تفضيل المصلحة العامة على المصلحة الخاصة، لذلك فالتهرب الضريبي ينتج جيلاً لا تهمة سوى مصلحته ولا يكثر بسواه<sup>(4)</sup>.

(1) -علام ليلة، مرجع سابق، ص 76.

(2) -نفس المرجع، ص 77.

(3) -عوادي مصطفى، رجال ناصر، مرجع سابق، ص 95.

(4) -طرشي ابراهيم، مرجع سابق، ص 19.

## ملخص المبحث التمهيدي

يتضح مما سبق ذكره في المبحث التمهيدي الذي اشتمل على الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي بأن الأخير هو ظاهرة تستهدف موارد ومداخل الخزينة العمومية من الإيرادات الضريبية، والتي يقوم بها في الأساس شخص يسمى "الممول أو المكلف" من خلال تهريبه عن دفع ما عليه من ضرائب سواء بصفة مشروعة على شكل تجنب أو غير مشروعة عن طريق الغش الضريبي باستعمال طرق احتيالية من أجل الإفلات منها كلياً أو جزئياً مستعينا بذلك بطرق كثيرة ومتعددة منها ما هو محاسبي ومنها ما هو مادي ومنها ما هو قانوني.

والحقيقة أن هذه الأساليب لا يمكن أن يصل إليها المكلف إلا إذا توفرت أسباب خاصة بالنظام الضريبي يسهل عليه عمله أو طرق أخرى تتعلق بالإدارة الجبائية تجعل من مراقبة نشاطاته أمر مستبعد أو كان مستوى وعيه لا يرقى به إلى معرفة النتائج الوخيمة المترتبة عن أفعاله على جميع الأصعدة (المالية، الإقتصادية والإجتماعية).

## الفصل الأول

الآليات الوقائية والرقابية لمكافحة التهرب

الضريبي في التشريع الجزائري

## الفصل الأول: الآليات الوقائية و الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري

تعتبر الوقاية أنجع أسلوب لمعالجة ظاهرة التهرب الضريبي لأنها تحتوي على جملة من الحلول التي تساعد في التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي، فمن خلال الآليات الوقائية تسعى الدولة دائما للحد من الظاهرة باتباع إجراءات وقائية بواسطة تفعيل التشريع الجبائي بشتى الوسائل، ومنها إزالة التوتر بين الإدارة الجبائية و المكلف بدفع الضريبة و العمل على تحسين العلاقة بينهما.

كما تعتبر أيضا الوسائل الرقابية من أهم الوسائل المعتمدة لمواجهة التهرب الضريبي حيث تقوم على الرقابة من صحة و دقة المعلومات التي يصرح بها المكلف و مدى حسن نيته أثناء إعدادها أو سوء نيته بهدف التهرب و التملص من دفع الضريبة المفروضة عليه.



## المبحث الأول: الآليات الوقائية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

لا يختلف إثنان على أهمية الوقاية من أي مشكل أو مرض قبل علاجه لذلك قال بعض الحكماء: "الوقاية خير من العلاج" و " درهم وقاية خير من مليون علاج" لذا نرى أنه من الضروري البحث عن إجراءات وقائية للحد أو التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي قبل الشروع في مكافحتها لأن هاته الظاهرة مكلفة للغاية و عليه ينبغي بذل جهود جبارة لسد الطريق أمام المكلف كإجراء إحترازي ووقائي لمنعه من التهرب قدر الإمكان.

### المطلب الأول: على مستوى قوانين الضرائب المتعددة

تلعب التشريعات الضريبية المختلفة دورا أساسيا في محاربة التهرب الضريبي، لذا وجب العمل على صياغتها بشكل يسهل عملية فهمها من قبل الممولين، وموظفي الضرائب و كذا العمل على تبسيط الإجراءات المتعلقة بتحصيل الضريبة.

### الفرع الأول: العمل على تحسين القوانين الضريبية

إن عملية تحسين التشريع الضريبي لا تتم إلا من خلال الصياغة القانونية الجيدة التي من شأنها أن تساعد المكلف على فهمها و إستيعابها دون بذل جهد كبير منه، لذلك يجب العمل على سد الطريق أمام المتهرب و عليه فمن الضروري العمل على صياغة النصوص القانونية بشكل واضح لا يحتمل إلا تأويلا واحدا. (1)

وبالتالي ينبغي إحكام الصياغة النصية للتشريع الضريبي لتفويت الفرصة على المكلف للإستفادة من الثغرات التي قد يتضمنها التشريع الضريبي (2)، وحتى إذا إستعان المكلف بذوى الخبرة من قداماء الموظفين أو حتى باحثين لا يمكنهم أن يعطوا أي تفسير آخر للنصوص غير التفسير الذي أراده المشرع و ليس بالإمكان الوصول إلى هذا المستوى من الدقة في صياغة النص إلا بتضافر الجهود بين السلطة التنفيذية كونها على دراية بكل ما يتعلق بالضريبة من حين فرضها إلى تحصيلها و بالمقابل تجسد السلطة التشريعية وظيفتها بإعادة صياغة

(1) -طرشي إبراهيم، مرجع سابق، ص22.

(2) -سديرة نجوى، (آليات التهرب الضريبي في التشريع الجزائري) ، مجلة الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة عباس لغرور خنشلة، العدد

11، جانفي 2019 ، ص268.

## الفصل الأول: الآليات الوقائية و الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري

النصوص المقترحة عليها من السلطة التنفيذية بمشاريع القوانين التي من شأنها إزالة الغموض الذي قد يشوب النص ويحرفه عن فحواه الذي صيغ من أجله. تلعب الإدارة دورا في إعطاء النص قيمته القانونية المطلوبة عند دخوله حيز التنفيذ حيث يتم إكتشاف كل الغموض والنقص في إطار الصلاحيات المنوطة بالإدارة قانونا بواسطة إصدار اللوائح التفسيرية و التطبيقية للنصوص التشريعية دونما تجاوز حدود الشرعية الضريبية مثل أن تعدل نصا أو تلغيه. (1)

نظرا للتعديلات المستمرة التي تمس التشريع الضريبي من خلال قانون المالية والتي تؤدي إلى تعقد مهام موظفي الضرائب وعدم قدرة المكلفين على مواكبة التغيرات على النصوص القانونية المتعددة مما يستوجب على المشرع في أثناء صياغته للنصوص صياغة جيدة ومنسجمة لكي تؤدي بنا إلى إستقرار القوانين بإنشاء قانون ضريبي قابل للإستمرار مدة أطول حتى نضمن تحصيل الضريبة ومتابعتها من طرف الموظفين، و أدائها من طرف الممولين لأن المشكلة لا تكمن في إنعدام القوانين أو تعددها إنما في إستقرارها لذلك لابد من الإشارة إلى بعض التوصيات لتفعيل النظام الضريبي ومنها:

- 1- تشديد العقوبات المقررة لكل متهرب من الضريبة الواجبة عليه قانونا حيث تم إضافة إجراء عقابي سنة 1995 متعلق بالغلق المؤقت للمحل التجاري. (2)
- 2- اللجوء إلى إجراءات تضمن الحد من إمكانية التهرب مثال: حجز الضريبة من المنبع « à la source » ويتجلى ذلك في حجز مبلغ الضريبة المستحق عند المدين المكلف، ليدفعها هذا الآخر عوضا عن المكلف للإدارة الجبائية (3).
- 3- التبليغ بواسطة الغير: لا يوجد كثيرا في الدول المتخلفة مع رصد مكافئة لمن يدلى بمعلومات تساعد على الرقابة حتى و إن حمل في طياته أغراض شخصية إلا أنه يبقى أداة فعالة (4).

(1) -طرشي إبراهيم، مرجع سابق، ص23.

(2) -ناصر مراد، واقع التهرب الضريبي في الجزائر، المؤسسة الوطنية للفنون المطبعية بن عكنون، الجزائر، ص263.

(3) -حواضنه جهاد سعد، علم المالية و التشريع الضريبي بين النظرية و التطبيق، دار وائل للنشر ط1، 2010، ص231.

(4) - سويسبي نفيسة، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة الغش والتهرب الضريبي، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، معهد العلوم المالية والمحاسبة، جامعة ورقلة، 2009-2010، ص11.

## الفصل الأول: الآليات الوقائية و الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري

### الفرع الثاني: بساطة وعدالة النظام الضريبي

لكي تتحقق عدالة النظام الضريبي لابد من تحقيق العدالة الإجتماعية بين الأفراد والحد من التفاوت الطبقي، والمقصود بالعدالة الإجتماعية تحمل الأفراد لأعباء ضريبية متساوية، ويقصد هنا أعباء الضرائب كلها وليس بعضها مع السعي إلى تحقيق العدالة الضريبية من خلال مبدأ شخصية الضريبة حيث تفرض الضريبة على كل مكلف حسب مقدرته ولا يتحقق هذا إلا بوجود تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بفرض الضريبة وحساب مقاديرها وتحصلها وعليه ينبغي أن يبنى التشريع الضريبي على لغة بسيطة ومتناسقة تعمل على التقرب من المكلفين وتسهل لهم إجراءات واجبههم تجاه الإدارة الضريبية ، فبساطة لغة النصوص تكفل تجنب التفسيرات الفردية التي تتفاوت من فرد إلى آخر ومن خلالها يتوقف نجاح أو فشل أي نوع من أنواع الضرائب.

ومن خلال ما تقدم معنا فقد كان هدف الإصلاحات الضريبية هو الوصول إلى إصلاحات هادفة عن طريق تبسيط الإجراءات وجعلها أكثر مرونة في العلاقة بين الإدارة و المكلف و إلغاء كل التعقيدات المتمثلة في تعدد الضرائب بالخصوص و إختلاف معدلاتها حتى يسهل على المكلفين و الإدارة إجراءات تنفيذها (1) فالنظام الجبائي الجزائري منذ 1991 إلى اليوم هو في محاولات إلى تحسين وتبسيط و إزالة كل غموض في النصوص الضريبية مع العمل على معالجة الثغرات و الفجوات التي يتميز بها التشريع الضريبي الجزائري وهذا هو الجانب الإيجابي في الموضوع إلا أن الجانب السلبي هو ما يتسم به التشريع الضريبي من عدم الإستقرار وهذا ما يجعل المكلف يضطر إلى التهرب و بالتالي حرمان خزينة الدولة من الإيرادات. (2)

كما أن الإصلاحات الضريبية التي تكون مع كل سنة مالية أعطت وجها جديدا للتشريعات الجبائية كما حصل بالنسبة للإصلاح الذي جاء في مجال نظام التقدير الجزافي

(1) - سديرة نجوى، مرجع سابق، ص270.

(2) -طورش بتاتة، مرجع سابق، ص99.

## الفصل الأول: الآليات الوقائية و الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري

حيث فرض المشرع (IFU) منذ سنة 2007 وهي ضريبة جمعت بين عدد من الضرائب بالنسبة للمكلفين الخاضعين لنظام التقدير الجزافي وهي (IRG) (TAP) (TVA) (1) وقبل سنة 2007 كان المكلف يدفع الضريبة على الدخل الإجمالي إلى مصلحة الضرائب التابعة لمقر سكنه أما الضريبة الجزافية (TAP-TVA) فكان يدفعها إلى مصلحة الضرائب التابعة لمكان نشاطه في حين أن المكلف الخاضع لنظام التقدير الجزافي يدفع ضريبة فقط إلى مصلحة واحدة وهي التابعة لمكان نشاطه، وعلى هذا الأساس قام المشرع الضريبي بتجنيب المكلف من دفع ضريبة مرتين وفي مواعيد مختلفة و مصلحتين مختلفتين لذلك تعمم هذه الإصلاحات على غرار المكلف لتطال لموظفي الضرائب، بغية المتابعة الجيدة للملفات وبهذا يتجسد مظهر العدالة في توزيع العبئ الضريبي على كل أفراد المجتمع ولا تبقى أية ذريعة لتدفع بالمولين إلى التهرب.

### المطلب الثاني: على مستوى الإدارة الجبائية

إن حزمة الإصلاحات التي مست النصوص الضريبية لا تؤتي أكلها إلا إذا كان تنفيذها على يد هيئة تنفيذية على مستوى مقبول من الكفاءة و التنظيم وعليه فإن النظام الضريبي يتطلب وجود هيكل إداري منظم وعصري، لذا فأي خلل أو عدم تجانس أو تفاوت في الحداثة بين النص و الإدارة سيؤدي حتما إلى عدم تطبيق النص على أرض الواقع لذا ينبغي إصلاح الإدارة من جانبيين:

### الفرع الأول: الجانب البشري

إن كثافة نشاطات الأفراد ذات الصلة بتحصيل الضريبة يتطلب تدعيم الهيئات الإدارية الجبائية بالإمكانات البشرية من أجل أن تسد النقائص بينها وبين عدد الملفات التي ينبغي دراستها و ذلك من خلال العدد الكافي من الموظفين المتخصصين في مجال الرقابة الجبائية من أجل القضاء على الاختلاف الحاصل بين عدد المكلفين بالضريبة وبين عدد الموظفين

(1) -أنظر المادة 282 مكرر من ق.ض.م. ر.م، المحدثه بموجب المادة 02 من قانون المالية لسنة 2007، ج.ر العدد 85 بتاريخ 27 ديسمبر 2006.

## الفصل الأول: الآليات الوقائية و الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري

الذي يقومون بالرقابة الجبائية مع ضرورة إختيار هؤلاء الموظفين على أسس علمية و أخلاقية وعملية وتمتع هؤلاء بسلوك حضاري و أقدمية معقولة و كفاءة متخصصة و مؤكدة. (1)

وقد حرصت المصالح الجبائية بالعمل على رفع كفاءة موظفيها بوضع برامج رسكلات و تكوينات تتماشى مع التغيرات التي تطرأ على النظام الضريبي وتنفيذ للخطط المرسومة مع مراعاة العدل في الترقيات وتسهيل أقصى درجات العقوبة للموظفين الذين يسلكون سلوكات غير مشروعة تتعارض مع أخلاقيات المهنة كالرشوة أو المحاباة في التعامل مع المكلفين على أساس الجهة أو العرق أو القرابة...الخ.

بالإضافة إلى تكوين و تدريب الجانب البشري لابد للإدارة الجبائية أن تتخذ إجراءات حاسمة و ضرورية مثل:

- العمل على رفع مستوى موظفيها من خلال التكوينات المتخصصة التي من شأنها أن ترفع من مستواهم وتدريبهم بشكل جيد ولائق .

- تحفيز الموظفين بالعمل على رفع أجورهم ومرتباتهم حماية لهم من الإغراءات المادية التي تعرض عليهم من المكلفين.

- توفير الحماية الضرورية للموظفين أثناء المراقبة الميدانية و ذلك لضمان السير الحسن لمهامهم الرقابية (2).

- تحسين علاقة الإدارة بالمولين بإعتبارهم زبائن لديها وضرورة سيادة التعاون ناهيك عن الإستماع لإنشغالاتهم و الأخذ بعين الإعتبار لمقترحاتهم.

- تزويد المكلف بالمعلومات التي يطلبها، ككيفية تقدير الوعاء وفرض سعر الضريبة و كذا الإجراءات الضريبة. (3)

### الفرع الثاني: الجانب المادي

من أجل تحديث وتطوير أداء الجهاز الضريبي ينبغي الإستعانة بالتكنولوجيا الحديثة كنظام الإعلام الآلي الذي بات ضرورة حتمية وملحة يفرضها الواقع لتسيير مختلف أعمال

(1) -علام ليلة، مرجع سابق، ص124.

(2) -طرشي إبراهيم، مرجع سابق، ص25.

(3) - سديرة نجوى، مرجع سابق، ص270.

## الفصل الأول: الآليات الوقائية و الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري

الإدارة الجبائية التي عرفت زيادة عددية بالنسبة لزيائنها، حيث أن نظام الإعلام الآلي يحتل أهمية بالغة لأنه يسمح بتحسين الرقابة الضريبية ببرمجة الملفات وسهولة الكشف عن الوضعيات الاحتمالية في مدة زمنية جد قصيرة كما يساهم الإعلام الآلي في تيسير مختلف أعمال الإدارة الجبائية كالحد من أي شكل من أشكال التهرب الضريبي.

كما يتطلب تسيير جهاز الإعلام الآلي وجود فنيين، يختص بعضهم بترجمة القوانين و التعليمات الضريبية إلى معادلات رياضية يفهم رموزها الجهاز المستعمل حسب لغة، و يختص بعضهم على مراجعة المعلومات حسب التطورات المتعلقة بالضريبة، كما تساعد على تخزين أكبر قدر ممكن من المعلومات في مساحة جد صغيرة وعدم ضياعها و سرعة قراءتها مما ينعكس بشكل إيجابي على عمليات الرقابة الجبائية.(1)

ومن أجل أن تتماشى الإدارة الجبائية مع بعض الإصلاحات الإقتصادية إتخذ المشرع الضريبي في هذا الصدد بعض التعديلات الهيكلية على المستويين المحلي والمركزي:  
-قام بتحويل الإدارة المركزية إلى المديرية العامة للضرائب بموجب المرسوم التنفيذي 190/90.

-إنشاء (09) مديريات جهوية بموجب المرسوم 60/91.  
-إدماج مفتشية الضرائب المباشرة وغير المباشرة في مديرية واحدة (2).  
-تجهيز مختلف المصالح الإدارية الضريبية بالإعلام الآلي وخصصت له نفقات تقدر بـ 29000.000 مليون يورو (euro) للفترة من سنة 2009 إلى 2012 (3).  
-توفير وسائل النقل الكفيلة بتلبية حاجيات الموظفين لأداء مهامهم كالتنقل والتحقق الميداني لكنها لم ترقى إلى المستوى المنشود (4).

(1) - سديرة نجوى، مرجع سابق، ص 271.

(2) -مرسوم تنفيذي رقم 190/90 المؤرخ في 23/06/1990 و المتعلق بتنظيم الإدارة المركزية في وزارة الإقتصاد ج. ر. العدد 26 الصادرة في 27/06/1990.

(3) -ناصر مراد، مرجع سابق، ص.ص 262-263.

(4) -طورشي إبراهيم، مرجع سابق، ص 26.

## الفصل الأول: الآليات الوقائية و الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري

### المطلب الثالث: على مستوى المكلف الضريبة

إن النظام الضريبي إذا أريد له أن ينجح لابد أن يستند على درجة الوعي الضريبي لدى المكلفين بدفع الضريبة، ومدى قناعة هؤلاء المكلفين سواء أكانوا أشخاص طبيعية أو اعتبارية بأهمية ما يدفعون من ضرائب في تمويل الخزينة العمومية من أجل تغطية نفقات الحكومة وتمويل موازاناتها ومدى قناعتهم بعدالتها أيضا لأن تبعة التهرب الضريبي لا يتحملها المشرع المالي و الإدارة وحدها و إنما يتحملها المكلف وعلى هذا الأساس تهدف الإصلاحات الجبائية دائما و أبدا إلى الحصول على ثقة الممول و السعي إلى إزالة أو على الأقل التخفيف من حدة التوتر بين الإدارة الجبائية و المكلف.

### الفرع الأول: توعية المكلف بالضريبة

ومن الوسائل الوقائية لمعالجة التهرب الضريبي في الجزائر هي تنمية الوعي الضريبي للمكلف لأن التوعية المقصودة هنا هي تحسيس المكلف بالدور الذي تلعبه الضريبة في التنمية الاقتصادية والاجتماعية وبدوره هو الآخر تجاه هذه التنمية وأنه عندما يقوم بدفع ما عليه من ضرائب إنما يقوم بالتزام أخلاقي قبل أن يكون التزاما قانونيا ومن أجل نشر وإرساء الوعي بين أفراد المجتمع يجب تحقيق المفاهيم الآتية:

-ترسيخ المفاهيم الأساسية في ذهن المواطن والمتعلقة بالمهمة المنوطة بالدولة ودور الضريبة، ولا يتسنى ذلك إلا من خلال تعميمها في البرامج التربوية أي المنظومات التربوية، من أجل حصول المواطن على ثقافة ضريبية، ومن هنا يأتي دور المعلمين والأساتذة والمكونين للتأكيد على التربية الجبائية عن طريق كشف الجوانب السلبية للأجيال الحالية والأجيال القادمة على المدى الطويل حيث أدخلت التربية الجبائية في برامج التعليم كمواد تدرس للطلبة في الطور الأول من التعليم المتوسط منذ سنة 1977 في الجمهورية الفرنسية.

-إقناع المكلف بالضريبة بضرورة أداء واجبه الجبائي، لأنها من صفات المواطنة، وأنها تعود عليه وعلى وطنه بالفائدة، وأن امتناعه عن الدفع إنما يؤدي إلى تحميل عبئها إلى غيره من المواطنين.

-القيام بحملات توعية عن طريق مشاركة الإدارة الضريبية في مختلف التظاهرات والملتقيات والأيام الدراسية (الصناعية والفلاحية والتقليدية) وكذا تنظيم ندوات وأبواب مفتوحة حول النظام

## الفصل الأول: الآليات الوقائية و الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري

الضريبي، لإعلام المكلف بكل التغييرات والمستجدات التي تأتي بها القوانين المالية سنويا، مع شرح للالتزامات التي يقوم بها المواطن بصفته ممول ومكلف بالضريبة إذا ما قام بممارسة نشاط معين<sup>(1)</sup>.

- كما يجب أن تنسق الإدارة الجبائية مع مختلف الوزارات (التربية والتعليم و البحث العلمي و التعليم العالي، التجارة، الأسرة و التضامن...) على القيام ببرامج تحسيسية لتوعية المواطن في مختلف المجالات و الإدارات التي تتعامل مباشرة مع المواطن<sup>(2)</sup>.

- تعريف الأفراد بواجبهم الضريبي عبر كل الوسائل المتاحة كالراديو، التلفزيون tv و كذا وسائل التواصل الإجتماعي (social medea) كاليوتوب و الفايسبوك و ....

وبفضل هذه الوسائل يتمكن المكلف من إزالة الغموض الذي قد تتضمنه النصوص القانونية، وخاصة الجوانب المتعلقة بمواقيت إيداع التصريحات، أجل الدفع، طرق الطعن، وأجال المنازعات و تحضير المستندات اللازمة عند الرقابة.

-الإشادة بالبرامج الحكومية التي تم تحقيقها من التحصيلات الضريبية.

-إعلام المكلف بدفع الضريبة بكامل حقوقه كحقه في طلب الإعفاء أو التنزيل، وكذا حقه في أن يعترض على الإجراءات أو تقدير وعاء الضريبي.

-نشر وإرساء الثقافة الضريبية من خلال الملصقات الإشهارية الجدارية والإلكترونية، في مقرات مصالح الضرائب وفي الجرائد والمجالات لكافة المواطنين بمختلف مستوياتهم التعليمية، كما تفعل بعض الدول الغربية مثل بريطانيا-الولايات المتحدة الأمريكية واليابان وماليزيا<sup>(3)</sup>.

ومن هنا نصل بإعلام المكلف إلى تحويله من معارض عن أداء الضريبة إلى مكلف ملتزم بدفع الضريبة عن طيب خاطر، وذلك من خلال التقرب أكثر إليه بإتباع سياسة تكوينية وتوعوية وإعلامية أكثر رشدا.

(1) طورش بتاتة، مرجع سابق، ص 51.

(2) -نفس المرجع، ص ص 105-106.

(3) -طرشي إبراهيم، مرجع سابق، ص 27.



## الفصل الأول: الآليات الوقائية و الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري

### الفرع الثاني: إزالة التوتر بين الإدارة الجبائية والمكلف

إن المعاملة السيئة وغير الحضارية لبعض أعوان مصالح الضرائب عبر كامل التراب الوطني خلقت جوا من التوتر والانزعاج في العلاقة بين الإدارة الضريبية و المكلفين بالإضافة إلى تجاهل بعض الموظفين للمواطن مما جعل الحذر و انعدام الثقة هي الميزة السائدة بينهما كما أن نظرة المكلف للإدارة بصفتها جهازا تنفيذيا ليس إلا زيادة على النظرة المكلف العدوانية و السلبية تجاه الإدارة الجبائية نظرا لتراكمات تاريخية و نفسية و إقتصادية من عهد الإستعمار الفرنسي متعلقة بالمكلف.

في حين أن العلاقة بينهما كان من المفترض أن تقوم على مبدأ العلاقات الإنسانية بعيدا عن العداوات والحساسيات وموجهة نحو إضفاء روح التعاون و التضامن بين المكلف و الإدارة سعيا لإرساء القيم المثلى، مع عدالة إجتماعية في إطار ديمقراطي حديث يتماشى مع طموحات الشعوب بعيدا عن التفلسف و البيروقراطية.<sup>(1)</sup>

ولتحسين العلاقة بين الإدارة و المكلف و إزالة التوتر بينهما وجب إنشاء مكاتب للعلاقات العامة على مستوى مديريات الضرائب لكل ولاية مهمتها العمل على مساعدة المكلفين بتقديم كل الإرشادات و التفسيرات اللازمة عن مختلف الإجراءات و الأحكام الجبائية، و كذا شرح الإجراءات المتعلقة بالتزامات المكلفين، ويجب أن تدير هذه المكاتب من طرف موظفين مؤهلين لهذا النوع من المهام، يسعون من خلال ذلك إلى تحسين العلاقة مع المكلفين عن طريق حسن الاستقبال و إعطاء إجابات واضحة وشفافية لمختلف التساؤلات التي يطرحها المكلفين، لكي تكون العلاقة بينهما علاقة ثقة وتعاون في سبيل الخير العام لا علاقة عداة وخصام.

وبالتالي على الإدارة الجبائية تكوين موظفين عن طريق برامج التكوين النفسي والبيداغوجي بغية تحسين معاملة المكلف وإعطاء صورة نمطية ونموذجية جيدة للعلاقة بين الإدارة والمكلف.

(1)-Brahimi (A) l'économie Algerienne, opu, 1991, p472.

## الفصل الأول: الآليات الوقائية و الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري

وفي هذا المجال قام المشرع الضريبي بإنشاء مصلحة الاتصال على المستوى المركزي في نوفمبر 2007 المتمثلة في مديرية العلاقات العامة والاتصال (DRGC) وبدأت في القيام بمهمتها في مايو 2008 مهمتها الأساسية هي تحسين العلاقات العامة عن طريق تقديم للمواطن المكلف بصفة خاصة خدمة ذات جودة من أجل تطوير التحضر الجبائي لديه، وقصد تحسين صورتها أمام الرأي العام الوطني.

كما تقوم كذلك بالتنسيق لجميع العمليات الإتصالية والإعلامية على المستويين المركزي والمحلي وهي مكلفة ب (1):

-دراسة وأخذ التدابير اللازمة لتحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف بالضريبة والسهر على تنفيذها من طرف مختلف المصالح الضريبية على المستوى الوطني.

-وضع إستراتيجية للإتصال بين مختلف المديريات الولائية للضرائب ومعالجة طلبات واحتجاجات المكلفين بالضريبة مع هذه المديريات.

-وضع سياسة تربوية من أجل التطوير الحسن والتحضير الجبائي لدى المكلفين بالضريبة، أما عن المستوى المحلي، فقد وضعت خلايا إتصال بالنسبة للمديريات الولائية والجهوية للضرائب هدفها الأساسي الإستقبال الشخصي للمكلفين، والتكفل بهم وتوجيههم قدر الإمكان من أجل إزالة التوتر الموجود بينهم.

ولاعتماد التنظيم الإداري الجديد على حجم نشاط المكلفين قامت الدولة بإنشاء كل من مديرية كبريات المؤسسات (DGE) مراكز الضرائب (CDI)، المراكز الجوارية للضرائب (CPI)

كما أعطى المشرع في هذا الإطار الأهمية الكبرى على مستوى هذه الهياكل، حيث خصص لها خلايا الإستقبال على مستوى كل منها، وهي تتضمن تحقيق الأهداف التالية.

-على مستوى مديرية كبريات المؤسسات (DGE)

مصلحة الاستقبال والإعلام تحت تصرف المؤسسات الكبرى للإجابة على مستوى كل الإحتجاجات والتساؤلات المتعلقة بالإمتيازات الجبائية الممنوحة للمستثمرين الجدد والشركات

(1) -طورش بتاتة، مرجع سابق، ص108.

## الفصل الأول: الآليات الوقائية و الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري

الأجنبية والعاملة في قطاع المحروقات وتكون أبواب هذه الخلايا مفتوحة دائما أمامهم من أجل تأمين الخدمات التالية لهم: (1)

-التكفل بحاجيات مديرية كبريات المؤسسات فيما يخص الوثائق الجبائية.

-تنظيم واستقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم.

-التنسيق والعمل مع مصلحة العلام على المستوى المركزي من أجل التطبيق والتنفيذ الحسن لإستراتيجية الإتصال والإستقبال والاعلام المسطرة من طرفها.

-نشر المعلومات في اتجاه المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات لتذكيرهم بحقوقهم وواجباتهم الجبائية.

### - على مستوى مركز الضرائب ( CDI )

يجب على مصلحة الإستقبال على مستوى مراكز الضرائب في جميع الولايات الجزائرية إعلام المكلفين التابعين لها إقليميا بكل الواجبات الجبائية، خصوصا بالنسبة للمكلفين الذي يمارسون نشاطات تجارية أو صناعية أو نشاطات أخرى لأول مرة، وكذا الإمتيازات الجبائية الممنوحة في إطار قوانين الإستثمار وهذه المصلحة تسهر على: (2)

-تقديم المعلومات اللازمة عن كيفية تقديم شكوى ومواعيدها أمام مصلحة المنازعات الضريبية، وكذا طرق الطعن الممنوحة لهم.

-تنظيم لقاءات أو جلسات بين المكلفين ورئيس مركز الضرائب أو رؤساء المصالح المختلفة التابعة له، وتوجيههم نحو القباضات أو المفتشيات التابعة لمكان ممارسة نشاطهم.

-تقديم المعلومات اللازمة عن التساؤلات الجبائية المطروحة من طرف المكلفين خاصة المتعلقة بالإجراءات والأحكام الجديدة التي تأتي بها قوانين المالية، وكذلك الأنظمة الجبائية المختلفة الخ....

-قيام إدارة الضرائب بإنشاء مصلحة الإستقبال الهاتفي بوضع أرقام هاتفية تحت خدمة المكلف بالضريبة، حيث يمكنه الإتصال في كل وقت للحصول على التفسيرات والشروحات التي

(1) -المادة 23 من المرسوم التنفيذي 06-327 المؤرخ في 18/09/2006 المحدد لتنظيم المصالح الخارجية لإدارة الضرائب و صلاحياتها، ج.ر عدد 59 بتاريخ 24 سبتمبر 2006.

(2) -المرسوم التنفيذي 06-327 ، مصدر سابق.

## الفصل الأول: الآليات الوقائية و الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري

يريدها، وهذا من أجل تجنب المكلف من التنقل إلى المصالح الضريبية و ربح الوقت، وأيضا تجنب الإدارة الاكتظاظ داخل مكاتبها الذي يعيق عملها.

### - على مستوى المراكز الجوارية للضرائب (CPI)

خلية لإستقبال و الإعلام على مستوى المراكز الجوارية للضرائب تلعب دورا هاما جدا في نجاح الإتصال مع المكلفين بالضريبة التابعين لدائرة إختصاصها، وتحسين العلاقة معهم بحسن اللباقة في معاملاتهم و خاصة أن معظمهم من المكلفين بدفع الضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزائرية الوحيدة (IFU)، فهي تتعامل أساسا مع فئة من المكلفين البسطاء الذين يحتاجون إلى معاملة خاصة، وبالتالي خلية الإعلام والإستقبال هي فضاء لا يمكن التخلي عنه من أجل التسيير الحسن لهذا النوع من المراكز، حيث تتضمن تقديم الخدمات التالية:

-الإستقبال والتوجيه-التكفل بالمكلفين التابعين لدائرة إختصاصاتها عن طريق موظفين مؤهلين ومختصين.

-التكفل بالمكلفين الجدد للقيام بكل الإجراءات المرتبطة بحقوقهم وواجباتهم الضريبية.

-نشر المراجع والوثائق اللازمة للمكلفين والموظفين معا من أجل مساعدتهم.

-الإستعلامات والإجراءات الشكلية اللازمة من أجل فتح ملف جبائي على مستوى هذه المراكز.

-إعلام المكلفين كذلك بالإجراءات اللازمة من أجل تغير أو توقيف النشاط.

يفترض لنجاح هذا النوع من خلايا الإستقبال أن يكون الموظفين المكلفين بهذه المهام ذوى كفاءة عالية، ومؤهلين ومختصين لذلك حتى يتمكنوا من الرد على مختلف إنشغالات المكلفين، وبالتالي يجب تكوين الموظفين عن طريق رسكلتهم و إنتقاء أحسنهم لهذه المهام من جهة ثانية بالنسبة للإستقبال الهاتفي على مستوى مديرية المؤسسات الكبرى أو مراكز الضرائب أو المراكز الجوارية للضرائب يجب تزويد هذه المصلحة بالإعلام الألي المرتبط بشبكة الإتصال مع بنك المعلومات الخاص بالمديرية العامة للضرائب حتى يسهل على الموظفين الإجابة الهاتفية لكل التساؤلات، ونحن نعلم أن هذا النوع يتطلب السرعة<sup>(1)</sup>.

(1) - سديرة نجوى، مرجع سابق، ص272.

## الفصل الأول: الآليات الوقائية و الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري

كما يجب أن يكون الإستقبال الشخصي في مدخل من الإدارة الضريبية، ويتكفل بتسييره أعوان الضرائب من أجل توجيه المكلفين إلى المصالح الضريبية التي يريدون التوجه إليها مع مسك سجل الشكاوى الذي يوضع تحت تصرف المكلفين وعليه حتى تكون الإدارة الضريبية ذات مصداقية يجب أن تعطي المثل الأعلى للمواطن عن طريق تربيتها الجبائية، وبهذا تكون قد ساعدت المكلف على القيام بالتزاماته عن طريق توضيح دور الضريبة لهم، وفي نفس الوقت تحسين العلاقة بينهما (الإدارة والمكلف).

بالإضافة إلى هذه الوسائل الوقائية التي إتخذت على جميع الأصعدة من التشريع إلى الإدارة و المكلف بالضريبة، فقد توجد وسيلة أخرى وقائية وفعالة تربط بن هذه الوسائل وهي الإقتطاع من المنبع (Retenue à la source) . (1)

إن طريقة إقتطاع أو حجز الضريبة من المنبع تقتضي إلتزام المكلف بدفع الضريبة مما لديه من أموال في الأرصدة البنكية أو أي مؤسسة مالية، وهي طريقة لتحصيل عدد أكبر من الضرائب وأنجعها للحد من التهرب الضريبي.

لكن هذا النوع من التحصيل لم يطبق في الجزائر إلا على فئة من المكلفين وهم الموظفون والأجراء، وذلك بالإقتطاع المباشر من منبع الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) على رواتبهم وأجورهم الشهرية أو مكافئاتهم الثلاثية أي كل ثلاثة أشهر وعلاوات تحسين الأداء.

بالإضافة إلى المخلفات المتنوعة التي تنتج عن ترقيات في المناصب أو الخبرات المهنية (IEP) وغير ذلك مما يتقاضاه الموظف والأجير من مقابل عبر مشواره الوظيفي. الجدول رقم 03 يبين سلم ضريبة الدخل الإجمالي الحالي في الجزائر منذ سنة 2008 في الصفحة الموالية.

(1) -طورش بتاتة، مرجع سابق، ص112.

## الفصل الأول: الآليات الوقائية و الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري

معدل الضريبة	قسط الدخل السنوي
0%	لا يتجاوز 120000 دج
20%	120001 دج-360000 دج
30%	360000 1440000
35%	أكثر من 1440000

المصدر قانون المالية لسنة 2008

### المبحث الثاني: الرقابة الجبائية

يتميز النظام الضريبي الجزائري بأنه نظام تصريحي حيث يقوم المكلف بالضريبة بالتصريح برقم أعماله بنفسه، إلا أن هذه التقارير والتصاريح تكون في اغلب الأحيان غير مطابقة للواقع لذا منح المشرع الجزائري بالمقابل للإدارة الجبائية حق مراقبتها من أجل التخفيف من الآثار والمخاطر الناتجة عن التهرب الضريبي.

وتعمل على الحد من انتشارها مما يستوجب تحديد مفهوم الرقابة الجبائية (المطلب الأول) ومراحلها (المطلب الثاني) وكيف نظمها المشرع (المطلب الثالث) والتعاون الداخلي والخارجي (مطلب رابع).

#### المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية

تعد الضريبة أداة هامة للدولة تحقق من خلالها الأهداف المالية والاقتصادية والسياسية والاجتماعية ولكي تحافظ عليها من التهرب والغش الضريبي اعطى المشرع الجزائري للغدارة الضريبية آلية مهمة تستمد قوتها من التشريع الضريبي والمتمثلة في الرقابة الجبائية مما يستدعي البحث في مفهومها من خلال التطرق إلى تعريفها (الفرع الأول) وتحديد الأهداف المنتظرة منها (الفرع الثاني)

الفرع الأول: تعريف الرقابة الجبائية

للرقابة الجبائية عدة تعاريف ولا يمكن عرضها كلها وإنما نكتفي بذكر البعض منها، لكن قبل ذلك لا بد من تعريف الرقابة بوجه عام والتي يقصد بها حسب المفكر الاقتصادي « Henry Fayol » مجموعة من العمليات التي ترمي إلى التحقق ما إذا كان كل شئ يسير وفقا للخطة المرسومة والتعليمات الصارمة، والقواعد المقررة وموضوعها يتعلق بتبيان نواحي الضعف والخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها<sup>(1)</sup>

أما الرقابة الجبائية يقصد بها مجموعة من العمليات غايتها تتمثل في مراقبة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة ومقارنتها بالمحاسبة<sup>(2)</sup>

كما عرفت من قبل الأستاذ « Philippe colin » على أنها "الفحص أو التحقيق المحاسبي المطبق من طرف الإدارة الجبائية، وهي عبارة عن مراقبة مدى إحترام القوانين الجبائية"<sup>(3)</sup>

وعرفت من قبل الأستاذ "خلاصي رضا" بأنها "الفحص الشامل للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض مراقبة مدى إحترامها للقوانين الجبائية من جهة، وبغرض تعزيز الأمن الجبائي من منظور السياسة المتبعة في التسيير من جهة أخرى، بهدف التحكم في الامكانيات التي يوفرها التشريع الجبائي دون المساس بمصالح الخزينة"<sup>(4)</sup>

على الرغم من تنوع تعاريف الرقابة الجبائية إلا أنها تضمنت عنصران مهمين أولهما:

1-تعتبر وسيلة لمراقبة مدى صحة التصريحات المكتتبه من طرف الممولين سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو اعتباريين.

2- وسيلة لمكافحة التهرب والغش الضريبي عن طريق إكتشاف العمليات التدليسية التي تهدف إلى التهرب من دفع الضريبة المستحقة على المكلف.

(1)-علام ليلة، مرجع سابق، ص 82.

(2)-بن عمارة منصور، مرجع سابق. ص 13.

(2)-Philippe colin, la vérification fiscale, édition economica paris, 1985, P38.

(4)-خلاصي رضا، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2014، ص 213.

## الفصل الأول: الآليات الوقائية و الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري

### الفرع الثاني: أهداف الرقابة الجبائية

تسعى عملية الرقابة الجبائية إلى تحقيق الاهداف المرجوة منها والتي تعتبر مهمة للوصول إلى دقة النتائج وواقعيتها و من هذه الأهداف الهدف القانوني أولاً والهدف الإداري ثانياً والهدف المالي والاقتصادي ثالثاً والهدف الاجتماعي رابعاً.

**أولاً: الهدف القانوني:** ويتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين مع القانون والأنظمة وذلك حرصاً على سلامة هذه الأخيرة، تعتمد الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة على أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية.

**ثانياً: الهدف الإداري:** تؤدي الرقابة الجبائية دوراً هاماً للإدارة الضريبية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها، كالتي تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة فعالية الأداء، والتي يمكن تحديدها في النقاط التالية:

- تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه إلى اوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها، بما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات الصحيحة.
- تحديد الانحرافات ككشف الأخطاء، وهذا يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها كتحقيق الأثر المالي وبالتالي إتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك.
- تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصاءات مثل نسب التهرب الضريبي.

**ثالثاً: الهدف المالي والاقتصادي:** تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من الضياع، بمختلف أشكاله بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة لإنفاق مما يؤدي إلى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع ككل.

**رابعاً: الهدف الاجتماعي:** يتمثل في هدفين رئيسيين أولهما:

- تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة وهذا بإرساء مبدأ أساسي للغتطاءات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة.



## الفصل الأول: الآليات الوقائية و الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري

- منح ومحاربة إحتراقات الممول بمختلف صورها مثل السرقة والإهمال أو التقصير في أداء واجبات الممول تجاه المجتمع. (1)

### المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية:

تصنف الرقابة الجبائية من ناحية الجهة الإدارية التي تمارسها إلى صورتين مختلفتين، وتعتبر كمراحل تدريجية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة بهدف الوصول إلى النتائج المنتظرة منها. حيث أن الرقابة العامة، والتي تتم على مستوى مفتشيات الضرائب (أولاً) والرقابة المعمقة والتي تنجز من طرف المديرية العامة لرقابة الجبائية (ثانياً)

### الفرع الأول: الرقابة العامة

تمارس الرقابة العامة على مستوى الإدارة، حيث يقوم المفتش بمراقبة تصريحات المكفين بالضريبة دون التنقل إلى مكان مزاوله نشاطهم ويتخذ هذا النوع صورتين، رقابة شكلية (أولاً) ورقابة على الوثائق (ثانياً)

### أولاً: الرقابة الشكلية (Le Contrôle Formel)

تعتبر الرقابة الشكلية الخطوة الأولية التي تباشرها الإدارة الجبائية لمراقبة التصريحات المقدمة من قبل المكفين بالضريبة، كل سنة وتدرس الأخطاء المادية التي ارتكبت دون قصد والتي توجد في التصريح من طرف المكلف بالضريبة فهي تأخذ بعين الاعتبار رقم الأعمال بمعنى آخر تهتم فقط بصفة الأرقام. (2)

ويمكن تحديد أهداف هذه الرقابة في النقاط التالية:

- التأكد من المعلومات المتعلقة بالمكلف بالضريبة كالهوية والعنوان إلى جانب تصحيح الأخطاء المادية المحتملة والمسجلة في التصريحات.

(1)- صحراوي جلييلة وسي محمد كمال، الرقابة الجبائية ودورها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر،-دراسة حالة عين تموشنت، مذكرة ماستر التجارية وعلوم التسيير ، المركز الجامعي بلحاج بوشعيب، عين تموشنت، 2005-2015، ص ص 63-64.

(2)-بن عمارة منصور، مرجع سابق، ص21.

## الفصل الأول: الآليات الوقائية و الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري

- مقارنة التصريحات المقدمة مع المعلومات التي تملكها الإدارة الجبائية، ومحاولة حصر المهمة ومنها والتي تم اكتشافها خلال فحص التصريح.<sup>(1)</sup>

### ثانيا: الرقابة على الوثائق (Le Contrôle sur pièces)

الرقابة على الوثائق هي ثاني إجراء تقوم به الإدارة الضريبية بعد الرقابة الشكلية من طرف مفتشية الضرائب التابع لها نشاط الخاضع للضريبة وذلك على مستوى مكاتبها، حيث تطلب إحضار الوثائق والسجلات المحاسبية من طرف المكلف ليقوم أعوان الضرائب بفحص دقيق للتصريحات ومقارنتها بالمعلومات والمعطيات التي بحوزتها في الملف الجبائي، ومن قبل مختلف الهيئات والمؤسسات المتعاملة مع المكلف، وذلك في إطار حق الإطلاع المخول لها.

فمثلا بالنسبة لمحامين يكون التنسيق مع كتابة الضبط بالمحكمة التي تقوم بتقديم كشوفات القضايا التي يترافع عنها كل محامي لإدارة الضرائب أما بالنسبة للأطباء والعيادات ومختلف النشاطات الطبية يكون التنسيق مع مصلحة الضمان الإجتماعي التي تقدم الإدارة الضرائب كشوفات يظهر فيها عدد الفحوص التي قام بها كل طبيب مع توضيح المبالغ الإجمالية للأتعاب التي جاءت في أوراق العلاج.

إن الإدارة الجبائية تراقب التصريحات والأعمال المستعملة لتحديد كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة ، كما يقوم مفتش الضرائب على مستوى مفتشيات الضرائب بدراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات موضع الرقابة عند رفض المكلف بالضريبة الإجابة على الطلب الشفوي أو رفض الإجابة على كل جزء من النقاط المطلوب توضيحها فيتعين على المفتش المراقب ان يعيد طلبه كتابيا، وضرورة أن يحتوي الطلب على كل النقاط التي يراها المفتش ضرورية من اجل إزالة الغموض والحصول على توضيحات وتبريرات، وتبليغ المكلف بالضريبة ومنحه مدة لا تقل عن 30 يوما للإجابة.<sup>(2)</sup>

(1)-علام ليلة، مرجع سابق، ص87.

(2)-طورش بتاتة، مرجع سابق، ص 115.

الفرع الثاني: الرقابة المعمقة « Contrôle Approfondi »

وفيها يتم التميز بين نوعين من الرقابة، الفحص المحاسبي، والفحص المعمق لمجمل الوضعية الجبائية للمكلف، حيث يتمثل مهام المديرية الفرعية في التكفل بالبحث في المواد الخاضعة للجبائية والتحقيقات والقيام بالمراقبة الجبائية.

تقوم نيابة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بفحص جبائي ومحاسبي للمكلفين بالضريبة، الخاضعين للنظام الحقيقي، الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي المليار ونصف المليار سنتيم، وتشمل كذلك المكلفين المقترحين من طرف المفتشيات بناء على معايير منها:

- التصريح بالعجز المكرر

- النقص المستمر في الربح المحقق

1- الرقابة على المحاسبة « La vérification de Comptabilité »

إن الفحص المحاسبي هو عبارة عن مجموعة العمليات التي تهدف إلى الفحص في عين المكان للملفات المحاسبية ومقارنتها بعناصر الإستغلال لذلك يتبين أن الذين يعينهم الفحص المحاسبي هم الملزمين بمسك الدفاتر والوثائق المحاسبية التي أكد عليها القانون التجاري والجبائي.

فبغيا هذه الوثائق والملفات لا يكون للتحقيق الجبائي أي معنى وهذا ما تم ذكره في المواد من 09 إلى 12 من القانون التجاري الجزائري ويسمح هذا الفحص بالتأكد من صحة التصريحات الجبائية بمقارنتها بالعناصر الخارجية.<sup>(1)</sup>

كالدفاتر المحاسبية إذ من خلال هذه الدفاتر يتأكد العون المراقب من صحة التصريحات التي يتم تقديمها من طرف المكلفين ومن خلال النتائج المحددة عن طريق المحاسبة والفحص المحاسبي يتم إما على الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين والملزمين بمسك المحاسبة وتطبيق خصيصا على المداخيل والضرائب التالية، الأرباح غير التجارية، الأرباح الصناعية والتجارية،

(1)- بولوخ عيسى، مرجع سابق، ص 58.

## الفصل الأول: الآليات الوقائية و الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري

الرسم على رقم الأعمال حيث يقوم الفحص على تحديد القيمة على أساس الأربع سنوات الأخيرة من النشاط (رقم أعمال) قبل الشروع في التحقيق.<sup>(1)</sup>

### 2- الرقابة المعمقة لمجمع الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة (V.A.S.F.E)

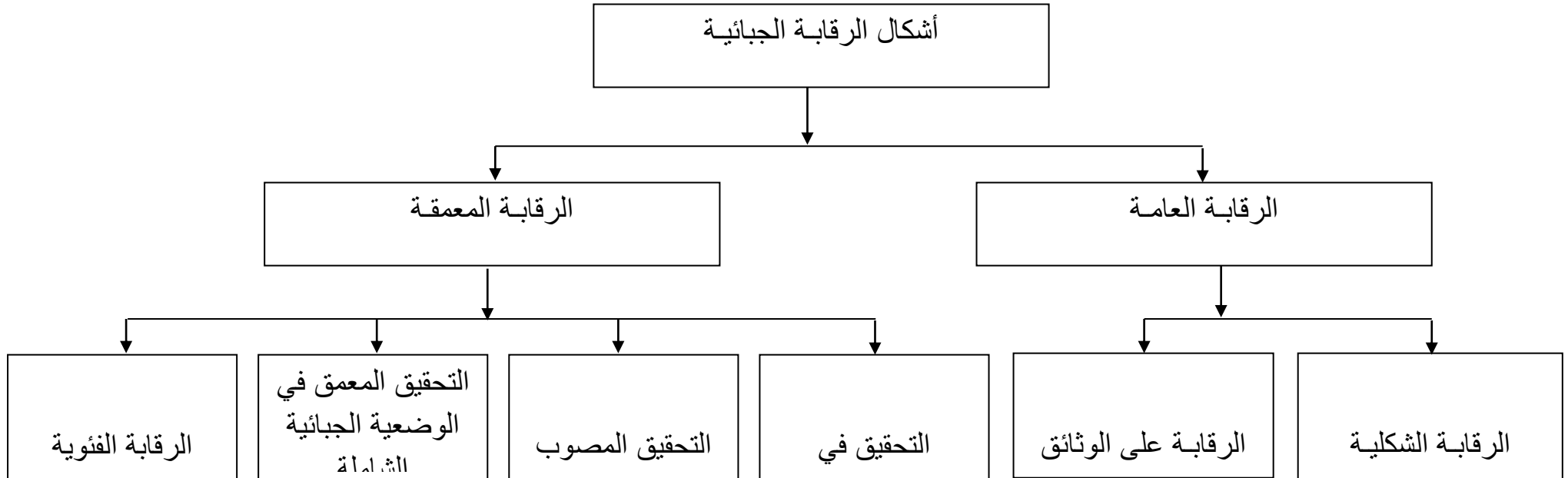
تضم مجموعة من العمليات المشكلة للمصلحة التي تقوم بدراستها عن طريق الرقابة المعمقة والمتمثلة في دراسة الملفات بدقة وبشكل معمق وبكل موضوعية ومقارنتها مع العناصر لكل ملف، وهكذا نوع من الرقابة يستطيع لمس النشاط وكذا الشخص الطبيعي.

حيث تنص المادة 1/21 من "قانون الاجراءات الجبائية" "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل وفي هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون في الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة والذمة المالية والحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة المقر الجبائي من جهة أخرى." <sup>(2)</sup>

(1)-بن عمارة منصور، مرجع سابق، ص22.

(2)-المادة 1/21 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بالمادة 24 من قانون المالية لسنة 2016، ج.ر العدد 72 بتاريخ 31 ديسمبر 2015.

الشكل رقم (04) أشكال الرقابة الجبائية



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017

### المطلب الثالث: التنظيم القانوني للرقابة الجبائية

لقد قام المشرع الجزائري بتحديد إطار قانونيا الجبائية وذلك من خلال منحه للإدارة صلاحيات وحقوق اتجاه المكلف بدفع الضريبة أثناء أدائها لمهمتها الرقابية (الفرع الأول). كما حدد أيضا الالتزامات التي تقع على عاتق المكلف بالضريبة (الفرع الثاني) .

#### الفرع الأول: حقوق الإدارة الجبائية

إن للإدارة الجبائية مجموعة من الحقوق تمكنها من معرفة مدى صحة التصريحات المكتتبه من المكلفين بالضريبة، وذلك اثناء ممارسة مهمتها الرقابية، كما تمكنها هذه الحقوق أيضا من اكتشاف المتهربين من دفع الضرائب، كحق الإطلاع (أولا) و حقها في المعاينة (ثانيا) واستدراك الأخطاء (ثالثا).

**أولا: حق الإطلاع:** المقصود بحق الإطلاع أي حق أعوان الإدارة بالمكلفين بفحص الوثائق من اجل الحصول على المعلومات المتعلقة بالمكلفين بالضريبة بغية تأسيس الوعاء الضريبي بدقة.<sup>(1)</sup>

ويتم ذلك على مستوى إدارات الدولة والولايات والبلديات وكذا المؤسسات الخاصة والعامه الخاضعة لمراقبة الدولة، والهيئات والمؤسسات مهما كان نوعها والخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية، ولا يمكن أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة المالية الذين يطلبون منها حق الإطلاع على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها، وتفرض عقوبات في حال رفض الإطلاع على المؤسسات والهيئات التي سبق ذكرها. والمعلومات المجمععة عن هذا الحق يمكن أن تستعمل من أجل تحديد الوعاء الضريبي ومراقبة كل ضريبة على عاتق المكلف، ومجال حق الإطلاع محدد بالمواد من 45 إلى 59 من قانون الإجراءات الجبائية، كما أن هذا الحق لا يمكن أن يمارس إلا على الأشخاص الذين نص عليهم القانون وعلى وثائق خاصة لكل منهم، ويحتوي هذا القانون على إجراءات تسمح للإدارة الجبائية من معرفة كل المعلومات التي لها أثر جبائي وتحصل من قبل ثلاث أصناف من الأشخاص أو الهيئات أو المؤسسات وهم الإدارات العمومية (المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية) المؤسسات الخاصة المالية وغير

(1)-السبتي فارس، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2008، ص 145.

## الفصل الأول: الآليات الوقائية و الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري

المالية (المواد 51-58 من قانون الاجراءات الجبائية والسلطة القضائية (المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية)<sup>(1)</sup>.

**ثانيا: حق المعاينة:** هو حق ممنوح لإدارة الضرائب "عندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدلسية يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص لأعوانها الذين لهم على الأقل رتبة مفتش والمؤهلين قانونا بالقيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفح الضريبة.<sup>(2)</sup>

وحق المعاينة لا يتم إلا بترخيص من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاضي مفوض من قبله.<sup>(3)</sup>

### ثالثا: حق إستدراك الأخطاء

يقصد بحق إستدراك الأخطاء الوسيلة الممنوحة للإدارة الجبائية لإجراء تقييمات في نفس المدة على نفس الضرائب عندما يقدم لها المكلف بالضريبة عناصر ومعلومات غير مكتملة أو خاطئة عند القيام بعملية الرقابة الجبائية، ولا يتقدم هذا الحق إلا بمرور أربعة 4 سنوات والتي لا تعتد بها في حال وجود ممارسات تدلسية ترمي إلى التهرب من الالتزام بدفح الضريبة، عملا بأحكام قانون الإجراءات الجبائية.<sup>(4)</sup>

حيث تنص المادة 327 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة على "يجوز استدراك كل خطأ يرتكب سواء في نوعية الضريبة أو في مكان فرضها بالنسبة لأي كان من

(1)-عوادي مصطفى و الزين يونس، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، موجه إلى الطلبة الجامعيين -المكلفين بالضريبة- المهنيين، الطبعة الثانية، مكتبة بن موسى السعيد للنشر والتوزيع 2010/2011، ص18.

(2)-بن معوق خالد وميلي محمد الأمين، إجراءات التحقيق المحاسبي، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة محمد بوضياف مسيلة، 2016/2017، ص 22.

(3)-عوادي مصطفى و زين يونس، مرجع سابق، ص18.

(4)-علام ليلة، مرجع سابق، ص109.

## الفصل الأول: الآليات الوقائية و الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري

الضرائب والرسوم المؤسسة عن طريق الجداول، وذلك إلى غاية انتهاء السنة الثانية التي تلي السنة التي يصدر فيها القرار القاضي بالاعفاء من الضريبة الأولى"<sup>(1)</sup>

غاية المشرع الجزائري من منح حقوق للإدارة الجبائية تكمن في ضمان القيام بالرقابة على اكمل وجه من ناحية اولى، ودفع المكلف بالضريبة القيام بالتزاماته من ناحية ثانية.

### الفرع الثاني: إلتزامات المكلف بالضريبة

على المكلفين بالضريبة مجموعة من الإلتزامات المنصوص عليها في القانون والتي عليهم احترامها سواء كانت ذات طابع جبائي (أولا) أو محاسبي (ثانيا).

### أولا: الإلتزامات الجبائية

تتمثل الإلتزامات الجبائية في التصريحات التي يلتزم بها المكلف بالضريبة ويقدمها إلى الادارة الجبائية كالتصريح بالوجود (أ) والتصريح الشهري او الثلاثي بالضرائب والرسوم أو رقم الأعمال (ب)، ثم التصريح السنوي بالمداخيل والأرباح (ج) واخيرا التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط او الوفاة (د)

### أ-التصريح بالوجود

يجب على المكلفين بالضريبة الجدد ان يقدموا في أجل الثلاثين (30) يوما الأولى من بداية نشاطهم تصريحات بالوجود صنف (GN°8) الى مفتشية الضرائب التابعين له طبقا لمادة 183 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة.

### ب-التصريح الشهري أو الفصلي بالضرائب والرسوم

ألزم القانون المكلفين أن يقدموا تصريحا شهريا أو فصليا صنف G50A بمجمل الضرائب والرسوم المدفوعة نقدا أو عن طريق إقتطاع ممن المصدر لدى قبضة الضرائب التي يتبعونها إقليميا قبل اليوم العشرين (20) الموالية للشهر أو الفصل المعني في النموذج الذي تحدده الإدارة.<sup>(2)</sup>

(1)-ساعد نبيلة، الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي، دراسة حالة بمفتشية الضرائب في -الأخضرية- مذكرة ماستر في المحاسبة والمالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة آكلي محندا والحاج البوييرة، 2015/2014، ص11.

(2)- لابد لزرق، مرجع سابق، ص152.



### ج-التصريح السنوي

ألزم القانون الجبائي المكلفين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات (IBS) أن يكتتبوا قبل أول ماي تصريحا بقيمة الأرباح المحققة خلال السنة الفارطة، أما الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) صنف أرباح صناعية ووتجارية فقد ألزمهم القانون بإيداع قبل أول أفريل من كل سنة تصريحا بمبلغ الأرباح الخاضعة للضريبة التي حققتها المؤسسة أو المكلف لدى مفتشية الضرائب بمقر فرض الضريبة، والنموذج يقدم مجانا من الإدارة الجبائية.

ونفس الشيء بالنسبة للمكلفين الممارسين لمهن تجارية، صناعية، حرفية فلاحية أو مهن غير تجارية، هم أيضا ملزمون باكتتاب تصريح خاص بمدخلهم الصنفية.

أما بالنسبة للمكلفين الذين يتبعون مراكز الضرائب (CDI) مطالبون بالتصريح وبتسديد مبلغ فرض ضريبة مؤقتة بنسبة 10% من الضريبة على الدخل الإجمالي لدى قابض مركز الضرائب عند ايداع التصريح بالأرباح.

### د-التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط أو الوفاة

في حالة التنازل أو التوقف عن النشاط الكلي أو الجزئي لمكلف خاضع للنظام الحقيقي عليه أن يكتتب في أجل عشرة (10) أيام مايلي:

- تصريح إجمالي بدخوله التي لم تفرض عليها ضريبة.
- تصريح خاص بالمدخل الصنفية.

وهذه التصريحات يجب أن تودع في أجل (10) أيام ابتداءً من تاريخ التنازل أو التوقف عن النشاط، وفي حالة الوفاة لمستغل خاضع للنظام الحقيقي، فإن المعلومات الضرورية لتأسيس الضريبة تودع من قبل ذوي المتوفي خلال ستة (06) أشهر التي تلي تاريخ الوفاة.<sup>(1)</sup>

### ثانيا: الإلتزامات المحاسبية

يتعين على المكلف الضريبة إحترام إلتزامات أخرى ذات طابع محاسبي، والتقيد التام بها عن طريق مسك محاسبة تكون تامة (أ)، والعمل على تقديم الوثائق المحاسبية إلى إدارة الضرائب (ب)، وضرورة الإحتفاظ بها لمدة معينة (ج)

(1)-عوادي مصطفى وزين يونس، مرجع سابق، ص ص 23-24.

## الفصل الأول: الآليات الوقائية و الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري

### أ-مسك المحاسبة

لقد ألزم القانون المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي احترام المبادئ المحاسبية ومسك الدفاتر القانونية منها دفتر اليومية (1) ودفتر الجرد (2).

#### 1-مسك دفتر اليومية

إن مسك دفتر اليومية محدد في القانون التجاري الذي نص على ما يلي:  
كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر اليومية يقيد فيه يوميا العمليات المقومة شرط ان يحفظ هذا الدفتر وكل المستندات التي تسمح بالتحقيق في هذه العمليات يوما بيوم<sup>(1)</sup> ويكون هذا الدفتر مرقم وموقف من طرف القاضي التجاري ويجب أن يقدم هذا الدفتر كما طلبته المصلحة الجبائية و يكون مبني على تسجيل العمليات المادية للمؤسسة بتاريخ متتابعة يوما بعد يوم مع إجمالي نتائج العمليات.

#### 2-مسك دفتر الجرد

إلى جانب مسك دفتر اليومية يقع على عاتق كل شخص طبيعي أو معنوي إجراء الجرد على جميع عناصر الأصول و الخصوم السنوية<sup>(2)</sup>، والجرد يسمح برصد جميع الحسابات من أجل إنجاز الميزانية الختامية، وكذا معرفة وضعية المؤسسة إذا كانت في وضعية ربح أو خسارة.

### ب-تقديم الوثائق المحاسبية

يتعين على المكلف بالضريبة تقديم في كل مرة و بطلب من إدارة الضرائب كل الوثائق المحاسبية وهذا للتحقق من مدى دقة وصحة النتائج المصرح بها و في حالة إذا ما تم مسك محاسبة بلغة أجنبية يجب أن يرفق التصريح بالوثائق المحاسبية بوثيقة مترجمة مصادق عليها من قبل المترجم المعتمد يقدمها في كل مرة يطلبها منه مفتش الضرائب.

(1)- المادة 09 من قانون رقم 02-05 في 06 فبراير 2005 ج. ر. رقم 11 مؤرخة في 09-02-2005 المعدل و المتمم للأمر عدد 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 و المتضمن القانون التجاري.  
(2)-المادة 10 من الأمر 75-59 نفس المصدر.

### ج-الإحتفاظ بالوثائق المحاسبية

يجب على المكلف بالضريبة الإحتفاظ بالوثائق المحاسبية وكل الوثائق الثبوتية التي يمارس عليها حق الرقابة لمدة عشرة (10) سنوات تطبيقا لنص المادة 64 من قانون الإجراءات الجبائية التي نصت على:<sup>(1)</sup> "يجب الإحتفاظ بالدفاتر المنصوص عليها سواء في التشريع الجبائي أو في القانون التجاري والوثائق المحاسبية وكذا الوثائق الثبوتية، لا سيما فواتير الشراء التي يمارس عليها حق المراقبة والإطلاع والتحقيق لأجل مدة عشر (10) سنوات المنصوص عليها في المادة 12 من القانون التجاري وهذا ابتداء من آخر تاريخ للكتابة فيها يخص الدفاتر، وتاريخ تحريرها فيما يخص الوثائق الثبوتية".

### المطلب الرابع: التعاون الداخلي والخارجي

يعتبر التعاون الداخلي والدولي من بين أهم وسائل معالجة التهرب الضريبي والمقصود بالتعاون الداخلي التنسيق بين إدارة الضرائب والإدارات العمومية الأخرى التي لها علاقة بالتهرب الضريبي كإدارة الجمارك والبنوك والتجارة (الفرع الأول).

أما التعاون الخارجي فيقصد به التعاون الدولي المتمثل في إبرام الإتفاقيات الدولية الهادفة إلى تبادل المعلومات عن المكلفين المتهمين من دفع الضرائب الذين يحاولون أرباحهم إلى دول أخرى خارج الوطن (الفرع الثاني).

### الفرع الأول: التعاون الداخلي

منذ أن شرعت الجزائر في تطبيق نظام اقتصاد السوق الذي يتأسس على مبدأ حرية التجارة مما زاد في عدد المستوردين، الأمر الذي قد يؤدي إلى زيادة نسبة التهرب الضريبي ومن أجل مسايرة هذا التحول الإقتصادي من طرف الإدارة الجبائية تم وضع سياسة منسجمة لمحاربة هذه الظاهرة وذلك بالتنسيق مع الإدارات الأخرى المعروفة بلجان التنسيق والتي تقوم بدورها بتكوين فرق مختلطة تعمل على مستوى كل ولاية من ولايات الوطن.

(1)-علام ليلة، مرجع سابق، ص114.

## الفصل الأول: الآليات الوقائية و الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري

### أولاً: التنسيق بين إدارة الضرائب وإدارة الجمارك

حيث تقوم إدارة الضرائب بتقديم طلب إلى إدارة الجمارك بخصوص مؤسسة قيد التحقيق سواء أكانت مؤسسة خاصة أو عامة من أجل معرفة قيمة السلع (المصدرة أو المستوردة) ومقارنتها بتلك المصرح بها لتحديد الفروقات إن وجدت وذلك لما لها من إمكانية إستقصاء المعلومات بشأن حركة رؤوس الأموال والتحويلات المشبوهة من قبل المؤسسات المالية، كما تلزم إدارة الجمارك بالتبليغ التلقائي بكل المعلومات التي تخص الإستيراد الخاصة بالمكلف. (1)

### ثانياً: التنسيق بين إدارة الضرائب ومصالح التجارة

من الضروري التنسيق بين الإدارتين خصوصا مديرية المنافسة و الإشعار و مديرية الإحصاء ويتجلى التعاون بين إدارة الضرائب و مصالح التجارة في تحديد ثمن البيع و الشراء للمواد التي تستلمها المؤسسات أو الشركات قيد التحقيق، كما لمفتش الضرائب أن يطلع على محاضر الضبط المرسلة من قبل المصلحة إلى المكلف بخصوص المخالفات المتعلقة ب: البيع و الشراء دون فاتورة و كذا الزيادة في الأسعار بشكل مخالف للقانون (2).

### ثالثاً: التنسيق بين إدارة الضرائب وإدارة البنوك

بموجب التعليمات الصادرة بتاريخ 12 أفريل 1992 عن المديرية العامة للضرائب يجب على كل المؤسسات البنكية أن تقدم إجباريا كل المعلومات التي تطلبها إدارة الضرائب والتي تخص كشوفات المكلفين وحركة رؤوس الأموال، فهذا يساعد المفتش من التأكد من تطابق ما هو مسجل من محاسبة المؤسسة وما تحتويه الكشوفات البنكية.

وحسبما جاء في المادة 51 من قانون الإجراءات الجبائية فإن إدارة البنوك ملزمة بإرسال إشعار خاص للإدارة الجبائية بفتح أو إقفال كل حساب إيداع السندات أو القيم أو الأموال أو أي حساب آخر تسييرها المؤسسات الجزائرية (3).

(1) -بوزورة حيزية وبوزيدي كاهنة، التهرب الضريبي في الجزائر وآليات مكافحته، مذكرة ماستر في الحقوق ، فرع قانون أعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، بجاية، السنة 26 جوان 2016 ، ص72.

(2) -طرشي إبراهيم، مرجع سابق، ص33.

(3) -بوزورة حيزية، بوزيدي كاهنة، مرجع سابق، ص 73.

### رابعاً: التنسيق بين إدارة الضرائب والجهات القضائية

تعمل الجهات القضائية كذلك بالتنسيق مع الإدارة الجبائية وهذا بمساعدة أعوانها الذين يتدخلون كطرف مدني في إجراءات المحاكمة كما أنها تسهر على تطبيق العقوبات التي تراها مناسبة للمبالغ المتملص منها، وهذا من أجل ردع المتهرب وعدم عودته مرة ثانية كما تقوم الجهات القضائية بتحويل كل المعلومات التي بحوزتها فيما يتعلق بالمخالفات الجبائية لإدارة الضرائب<sup>(1)</sup>.

### الفرع الثاني: التعاون الدولي

واكبت الدولة الجزائرية ككافة دول العالم العولمة الإقتصادية التي تبني على أساس فتح الأسواق وإزالة القيود وحرية حركة رؤوس الأموال والمعاملات الدولية كفتحتها المجال للدول الأجنبية من أجل إقامة مشاريع إستثمارية، والتي تستعمل فيها أحدث التقنيات وأعلى الوسائل لتهريب الأرباح خارج الإقليم الوطني وما ينتج عن ذلك من أثار مباشرة وغير مباشرة على نمو الإقتصاد الوطني مما يجعل من التعاون الدولي ضرورة ملحة وحتمية للمكافحة والحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

ونظرا لخطورة ظاهرة التهرب والغش الدولي قامت الجزائر بالعديد من المحاولات الدولية والأساليب المقترحة لمكافحة هذه الظاهرة ومن تلك الإجراءات نذكر مايلي:

- عقد المعاهدات الدولية الثنائية ومتعددة الأطراف والتي تهدف إلى توحيد وتكثيف الجهود لمنع المكلفين من التهرب بحيث تلزم كل دولة طرف في المعاهدة بتقديم المعلومات والمساعدات اللازمة في جباية الضرائب التي تفرضها أي دول الأطراف على مكلفيها وملاحقتهم خارج إقليمها وتحصيل الضرائب المستحقة عليهم.
- أن تنص القوانين الوطنية لكل دولة على إلزام المكلف بالكشف عن الأموال التي يملكها وأوجه النشاطات التي يباشرها في الخارج والتي ينتج عنها دخلا خاضعا للضريبة.

(1) - طورش بناتة، مرجع سابق، ص 120.

## الفصل الأول: الآليات الوقائية و الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري

- إلزامية فرض رقابة فعالة، وتنظيم عملية خروج الأموال ودخولها عبر حدود الدولة، ومراقبة مدى الإلتزام الضريبي من قبل الشركات الأجنبية وفروع الشركات المتعددة الجنسيات في إقليم كل دولة. (1)

إن الإتفاقيات الدولية الثنائية التي أبرمتها الجزائر في المجال الضريبي كانت أغلبها فيما يخص مكافحة الإزدواج الضريبي (عددها 37 إتفاقية)، وإتبعته الجزائر في إبرام هذه الإتفاقيات نماذج عن الإتفاقيات التي وضعتها الأمم المتحدة (ONU) ومنظمة التعاون والتنمية الإقتصادية (OCDE).

أما الإتفاقيات المبرمة بمناسبة مكافحة التهرب الضريبي سوف نذكر منها:

1- إتفاقية جبائية مع فرنسا المصادق عليه بالمرسوم الرئاسي رقم 121-02 المؤرخ في 2002/04/07 المتعلقة بتجنب الإزدواج الضريبي وتفادي التهرب الضريبي والتعاون المتبادل في مجال الضريبة على الدخل (IRG) وكذا الثروة والتركات.

فجاءت المادة 27 (وهذا ما جاء فيها) حيث نصت على تبادل المعلومات الضرورية بين السلطات المختصة للدولتين المتعاقبتين بالضرائب المشار إليها في الإتفاقية، وتحفظ المعلومات المحصل عليها من طرف دولة متعاقدة بالسرية، بنفس الطريقة التي تحفظ بها المعلومات المحصل عليها تطبيق التشريع الداخلي لهذه الدولة، ولا يجوز بلاغها إلا للأشخاص أو السلطات (بما فيها المحاكم و الأجهزة الإدارية) المعنية بفرض أو تحصيل الضرائب المشار إليها في الإتفاقية، أو المكلفة بالإجراءات أو المتابعات بهذه الضرائب أو القرارات الخاصة بالطعون المتعلقة بهذه الضرائب.

لا يستعمل هؤلاء الأشخاص أو السلطات هذه المعلومات إلا لهذه الأغراض ويمكنهم الإدلاء بهذه المعلومات أثناء الجلسات العلنية للمحاكم أو عند إصدار الأحكام.

ولا يمكن في حال من الأحوال تفسير أحكام هذه المادة على أنها تلزم دولة إحدى

الدولتين المتعاقبتين بـ:

- تقديم معلومات لا يمكن الحصول عليها على أساس تشريعها أو في إطار ممارستها الإدارية المعتادة لها أو للدولة المتعاقدة معها.

(1) -بوزورة حيزية و بوزيدي الكاهنة، مرجع سابق، ص74.

## الفصل الأول: الآليات الوقائية و الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري

- بتقديم معلومات من شأنها كشف أسرار تجارية وصناعية أو مهنية أو أسلوب تجاري، أو معلومات يعتبر إفشاءها مخالف للنظام العام.<sup>(1)</sup>

2- إتفاقية جبائية مع جمهورية مصر العربية، مصادق عليها بالمرسوم الرئاسي رقم 03-142 المؤرخ في 25/03/2003، ويطبق هذا الإتفاق على الأشخاص المقيمين في إحدى الدولتين المتعاقدتين أو كلاهما.

وقد نصت المادة 27 من هذه الإتفاقية على تبادل المعلومات من السلطات المختصة في كلا الدولتين بالقدر اللازم وبصفة خاصة لمنع التهرب الضريبي.

3 - إتفاقية جبائية مع جمهورية الصين الشعبية مصادق عليها بالمرسوم الرئاسي رقم 07-174 المؤرخ في 06/06/2007، ويطبق هذا الإتفاق على الأشخاص المقيمين بدولة متعاقدة أو لكلا الدولتين المتعاقدتين، وجاءت في المادة 26 من هذه الإتفاقية النص على كيفية تبادل المعلومات بين الدولتين المتعاقدتين.

الآن سوف نذكر مجهودات أخرى دولية من أجل مكافحة التهرب الضريبي لكل من هيئة الأمم المتحدة (ONU)، ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE):

1- مجهودات الأمم المتحدة في مكافحة التهرب الضريبي.<sup>(2)</sup>  
إنها بمقتضى القرار 14-1978 المجلس الإقتصادي و الإجتماعي لمنظمة الأمم المتحدة إتخذت تدابير لمكافحة التهرب الضريبي تتمثل في:  
-تحقيق في الصيغ المستخدمة لممارسة التهرب الضريبي فيما يخص التبادلات التجارية على الصعيد الدولي.

-دراسة الحلول الممكن تقديمها لحل مشكل التهرب الضريبي وتهدف إلى:  
-تحقيق الخطط والطرق المستعملة من قبل مختلف الدول لمكافحة التهرب الضريبي.  
2- مجهودات منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE)<sup>(3)</sup>

(1) -طورش بتاتة، مرجع سابق، ص137.

(2) -مراد ناصر، مرجع سابق، ص ص326-327.

(3) - <http://www.observateur ocde.org> -شاهد يوم 15 ماي 2019 على الساعة 22:25/

## الفصل الأول: الآليات الوقائية و الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري

تبنى مجلس المنظمة قرارات تتعلق بالإجراءات الواجب إتخاذها من طرف أعضاء المنظمة، قصد مكافحة التهرب الضريبي الدولي ومنها:

- التبادل بين الدول الأعضاء المعلومات التي من شأنها أن تساعد على التحديد الصحيح للضرائب خاصة عند القيام بمبادلات تجارية.
- اللجوء إلى التحقيقات لتحديد الضرائب على الدخل والأرباح بدقة من قبل دولة ما، مع إحترام النظم التشريعية الوطنية لهذه الدولة المعنية.
- دراسة إمكانية التوفيق بين الوسائل القانونية والإدارية للإدارات الضريبية، قصد جمع المعلومات وممارسة حقوقها في الرقابة قصد مكافحة التهرب الضريبي.

- كما أظهرت كذلك الجمعية البرلمانية الأوروبية انشغالات اتجاه المدى المتزايد للتهرب الضريبي، وترسيخ التعاون الدولي لمكافحة التهرب الضريبي وأقرت التوصيات الآتية:<sup>(1)</sup>
- حث حكومات الدول الأعضاء للمجلس الأوروبي على إلغاء القوانين المقيدة لمبدأ السر المصرفي، قصد تيسير التحريات في حالة التهرب الضريبي.
  - حث الدول الأعضاء على الإمتناع عن إنشاء قوانين ضريبية خاصة بمنح إمتيازات ضريبية غير مبررة لبعض الشركات، فيها يخص مداخيلها الواردة من الخارج.
  - أخذ كل الإجراءات اللازمة والضرورية للتصدي أكثر لإستعمال مناطق ذات إقتطاع ضريبي منخفض من قبل الشركات المتعددة الجنسيات لإغراض التهرب الضريبي.
  - تطوير نظام فعال لإخضاع الضريبي على الشركات متعددة الجنسيات مهتمين أساسا لمشكل أسعار التحويل.
  - إجراء دراسة حول الصيغ المختلفة للجرائم الإقتصادية والتعاون على مكافحتها.

(1) -طورش بتاتة، مرجع سابق، ص139.



## ملخص الفصل الأول

يرتب التهرب الضريبي أثارا ضارة على الخزينة العمومية لأية دولة في العالم حيث من خلال التحصيل الضريبي تقوم الدول بالإنفاق على المشاريع التنموية في كافة المجالات الإقتصادية والإجتماعية والثقافية...الخ.

لكن إنتشار ظاهرة التهرب الضريبي تحرم الدول من هذه الأموال والمداخيل مما يستوجب على الدول إتخاذ سبل ووسائل مختلفة لمكافحة هذه الظاهرة بغية القضاء عليها أو الحد من خطورتها.

والجزائر كما مر معنا لم تدخر جهدا في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي بوسائل وقائية على مستوى قوانينها الجبائية المختلفة وكذا على مستوى إدارتها الضريبية ثم سعيها الحثيث لنشر الوعي الضريبي على مستوى المكلف بدفع الضريبة إلا أن هذه الجهود تبقى قاصرة في مكافحة هذه الظاهرة و نفس الشيء يقال عن الوسائل و الآليات الرقابية و التعاون الدولي و الداخلي لأن مسألة مكافحة هذه الظاهرة على الصعيد الداخلي تبدو صعبة فما بالك على الصعيد الخارجي فالأمر يزداد صعوبة نظر للتباين الحاصل من حيث التقديم الإقتصادي و التفاوت في مجال الإمكانيات المادية و البشرية وما مدى نظرة كل دولة إلى أهمية الضريبة في تحقيق التنمية و الرقي الإقتصادي و الإجتماعي.

## الفصل الثاني

الوسائل العقابية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي

بين العقاب التشريعي والعقاب الاداري

## الفصل الثاني: الوسائل العقابية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي بين العقاب التشريعي والعقاب الإداري

---

إن ما يميز ظاهرة التهرب الضريبي عن سائر الظواهر كونها تتضمن إعتداء صارخ على مصلحة الخزنة الضريبية، لذلك نظم المشرع الجبائي في سبيل ضمان تأكيدها القواعد التي من شأنها التحقق من توافر الواقعة المنشئة للضريبة، وظبط وعائها و ضمان تحصيلها، وفرض عقوبة محددة على مخالفة هذه القواعد وعليه سنتناول في هذا الفصل المكون من مبحثين على غرار الفصل الأول العقوبات الجبائية و الإدارية (مبحث أول) و العقوبات الجزائية (مبحث ثاني) و مطلبين إثنين لكل مبحث.

## الفصل الثاني: الوسائل العقابية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي بين العقاب التشريعي

### والعقاب الإداري

#### المبحث الأول: العقوبات الجبائية و الإدارية

إن تقديم المادة الخاضعة للضريبة يعتمد على نزاهة المكلف بدفع الضريبة تضامنا مع الإدارة الجبائية، هذا التضامن الذي يبقى موضع شك مما يستوجب إسناد صلاحية المراقبة و توقيع الجزاء للإدارة تأميناً لمردودية الضريبة أمامها.

فالمشرع الجزائري فرض جملة من العقوبات و الجزاءات المتنوعة بتنوع قوانين الضرائب و ذلك حسب طبيعة المخالفات المرتكبة على كل من يخالف أحكام ونصوص القانون الجبائي لضمان دقة تقدير وعاء الضريبة و التحصيل الجيد و تأمين المردودية و المساواة أمامها.

#### المطلب الأول: الغرامات الجبائية

تتمثل العقوبات الجبائية في الغرامات و المصادرات و الزيادات وهي جزاءات جبائية تجد سندها في القوانين الجبائية و تختلف بطبيعة الحال هذه العقوبات من نص تشريعي إلى آخر مقدارا و إن كانت جميعها تتفق على فرض الغرامات.(1)

وهذا سيتم توضيحه بالشرح و التفصيل من خلال الفروع التالية:

#### الفرع الأول: الغرامات الجبائية على مستوى قوانين الضرائب المختلفة

تعتبر الغرامات الجبائية كنوع خاص من الغرامات المنصوص عليها في القوانين الجبائية حيث تقدر بنسب معينة في الغالب ممن لم يؤدي الضريبة، أو مبلغ معين بالنظر إلى المخالفة المرتكبة "الغرامة الضريبية هي غرامة إضافية تلحق بالضريبة الأصلية" لذلك سوف نعرض الغرامات الجبائية حسب كل قانون من القوانين الجبائية لكونها تختلف مضمونا ومقدارا من قانون إلى آخر.

#### أ- بالنسبة لقانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

إن أول غرامة جبائية قد يتعرض لها المكلف بالضريبة تلك الخاصة بعدم تقديم التصريح بالوجود المنصوص عليه في المادة 183 من هذا القانون بدفع غرامة جبائية (مالية) محددة بـ 30.000 دج نتيجة مخالفة الإجراءات الجبائية حسب المادة 194 فقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة.

(1) - سديرة نجوى، مرجع سابق، ص 277.

## الفصل الثاني: الوسائل العقابية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي بين العقاب التشريعي

### والعقاب الإداري

كما تفرض تلقائياً الضريبة على المكلف بها الذي لم يقدم التصريح السنوي، إما بصدد الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) أو الضريبة على أرباح الشركات (IBS) بمضاعفة المبلغ المفروض عليه بنسبة 25% (حسب المادة 192 ق.ض.م) و تخفض هذه الزيادة عند تقديم التصريح السنوي بعد إنقضاء الأجل المحددة في غضون الشهرين المواليين لتاريخ إنقضاء هذه الأجل<sup>(1)</sup> و ذلك بنسبة 10% إذا لم تتعدى مدة التأخير شهر واحد إلى 20% إذا كانت مدة التأخير شهرين (المادة 322 ق.ض.م).

كما يترتب على الإيداع المتأخر للتصريحات السنوية التي تحمل عبارة "لاشيئاً" **neant** الغرامات التالية:

- 2500 دج عندما تكون مدة التأخير شهر واحد.
  - 5.000 دج عندما يتجاوز التأخير شهر واحد و أقل من شهرين.
  - 10.000 دج عندما يفوق التأخير شهرين.
- عندما يصرح المكلف ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الأسس أو العناصر التي تعتمد عليها الإدارة لتحديد وعاء الضريبة، تصريحاً ناقصاً أو غير صحيح، يزيد على مبلغ الحقوق المتملص منها (المادة 193 من ق.ض.م) جاء كالتالي:
- نسبة 10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن 50.000 دج أو تساويه.
  - نسبة 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000 دج ويقل عن 200.000 دج أو تساويه.
  - نسبة 25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج وفي حالة محاولة إستعمال مناورات وطرق تدليسية تطبق زيادات تقدر بـ:
  - نسبة 100% إذا كان مقدار الحقوق المتملص منها سنوياً أقل من 5000.000 دج أو ما يساويه.

- نسبة 200% إذا كان مقدار الحقوق المتملص منها سنوياً أكثر من 5000.000 دج<sup>(2)</sup>.

(1) - الشورباجي البشري، جرائم الضرائب و الرسوم، ط01، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، مصر 1972، ص60.

(2) - طورش بتاتة، مرجع سابق، ص ص 170-171.

## الفصل الثاني: الوسائل العقابية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي بين العقاب التشريعي

### والعقاب الإداري

يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء ضريبي أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كليا أو جزئيا بغرامة تتراوح بين 50.000 إلى 100.000 دج عندما لا يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج. ولقد فصل المشرع في ذلك من خلال المادة 303 فقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

كما يعاقب بغرامة جبائية تبلغ من 10.000 دج إلى 30.000 دج كل شخص يتصرف بأية طريقة كانت بحيث يتعذر على الأعوان المؤهلين لمعاينة مخالفات تشريع الضرائب القيام بمهامهم، أو غرامة تحدد بـ 50.000 دج في حالة غلق المحل لأسباب تهدف إلى منع المصالح الجبائية من إجراء الرقابة وهذا ما تناولته المادة 304 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

وفي حالة إجراء معاينتين متتاليتين يتضاعف مبلغ الغرامة ثلاث (03) مرات وعند العود للمحكمة أن تقضي بحبس المكلف لمدة من ستة (06) أيام إلى ستة (06) أشهر<sup>(1)</sup>

### ب- بالنسبة لقانون الضرائب غير المباشرة

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

#### -عقوبات ثابتة

حسب المادة 523 من قانون الضرائب غير المباشرة، يعاقب على جميع المخالفات للأحكام القانونية و التنظيمية المتعلقة بالضرائب غير المباشرة بغرامة جبائية تتراوح ما بين 5000 دج إلى 25000 دج دون الإخلال بالعقوبات المنصوص عليها في القانون العام لاسيما بالنسبة للمسحوق وحق ضمان المعادن الثمينة مع مراعاة الأحكام المنصوص عليها في المواد من 524 إلى 527 من ذات القانون<sup>(2)</sup>.

(1) -سديرة نجوى، مرجع سابق، ص ص277،278.

(2) -طورش بتاتة، مرجع سابق، ص173.

## الفصل الثاني: الوسائل العقابية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي بين العقاب التشريعي والعقاب الإداري

### عقوبات نسبية

ففي حالة التملص من الحقوق، يعاقب بغرامة جبائية مساوية لمبلغ الضريبة غير المسددة أو الرسم الذي كان تحصيله محل شبهة نتيجة عدم مراعاة إجراء قانوني أو تنظيمي، دون أن يقل مبلغ هذه الغرامة عن 25000 دج.

وفي حالة إستعمال طرق إحتيالية ومهما كان مبلغ الحقوق موضوع الغش و كذا في الحالة المنصوص في المادة 530 ف 2 من نفس القانون (المتعلقة بأنواع الكحول المغيرة). كما تحدد الغرامة بضعف الحقوق موضوع الغش على أن لا تقل عن 50.000 دج (المادة 524 ق.ض.غ.م) أما المادة 537 ق.ض.غ.م تعاقب كل من يجعل بأي وسيلة كانت الأعوان المؤهلين لإثبات المخالفات لتشريع الضرائب غير قادرين على تأدية وظائفهم بغرامة جبائية من 10.000 دج إلى 100.000 دج.

وعند رفض تقديم الوثائق أو إتلافها قبل إنقضاء الأجل المحددة لحفظها، تعاقب المادة 537 بغرامة من 1000 إلى 10.000 دج في حين المادة 544 ق.ض.غ.م عاقبت على المشاركة في إعداد أو استعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها من طرف محاسب أو خبير جبائي أو كل من له هذه الصفة بنفس الغرامات الجبائية المقررة في المادة 306 السابقة الذكر من قانون الضرائب المباشرة.

وحسب المادة 545 ق.ض.غ.م أن كل مخالفة للمنع من ممارسة مهن رجل أعمال أو مستشار جبائي خبير أو محاسب حتى بصفة مسير أو مستخدم المقررة في حق الأشخاص المثبت إتهامهم في إعداد موازنات وجرود ووثائق مزورة من أي نوع قدمت من أجل تحديد الضرائب أو الرسوم المترتبة على زبائنهم، يعاقب بغرامة جبائية من 1000 دج إلى 10.000 دج.

وفي حالة التملص من الرسوم فإن الغرامة المستحقة تساوي ثلاث أضعاف هذه الرسوم من دون أن تكون أقل من 5000 دج (المادة 546 ق.ض.غ.م)<sup>(1)</sup>.

(1) -طورش إبراهيم، مرجع سابق، ص ص36،37.

## الفصل الثاني: الوسائل العقابية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي بين العقاب التشريعي

### والعقاب الإداري

#### ج- بالنسبة لقانون رسم على رقم الأعمال

بالرجوع إلى نص المادة 114 من ق.ر.ر.أ. تتص على معاقبة كل من يقوم بمخالفات للأحكام القانونية أو النصوص التنظيمية التطبيقية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة (TVA)، بغرامة جبائية تتراوح ما بين 500 إلى 2.500 دج وفي حالة إستعمال طرق تدليسية يحدد مبلغ الغرامة الجبائية من 1000 دج إلى 5000 دج وفي حالة عدم وضع لوحات الهوية المنصوص عليها في المادة 60 من هذا القانون، تطبق عليها غرامة جبائية تقدر بـ 1000 دج. وكل مخالفة للإلتزامات المنصوص عليها في المادة 61 من هذا القانون تطبق عليه غرامة جبائية تتراوح بين 1000 إلى 5000 دج إذ تبين بعد عملية التحقيق أن رقم الأعمال السنوي المصرح به غير كاف أو إذا طبق الخصم في غير محله يضاف إلى مبلغ الرسوم المتملص منها حسب المادة 116 ق.ر.ر.أ. النسب التية:

-نسبة 10% إذا كان مبلغ الرسوم المتهرب منه يقل أو يساوي 50.000 دج.

- نسبة 15% إذا كان مبلغ الرسوم المتهرب منه أكثر 50.000 دج و أقل أو يساوي 200.000 دج.

- نسبة 25% إذا كان مبلغ الرسوم المتهرب منه أكثر 200.000 دج و حالة إستعمال طرق تدليسية تطبق غرامة بنسبة 100% على مجمل الرسوم المتملص منها.

أما المادة 122 من ق.ر.ر.أ. عاقبت كل من يجعل الأعوان المؤهلين لمعاينة المخالفات المتعلقة بالتشريع الجبائي في وضع يستحيل عليهم فيه أداء وظائفهم بغرامة جبائية من 1000 دج إلى 10.000 دج<sup>(1)</sup>.

#### د- بالنسبة لقانون الطابع

إن كل غش أو محاولة للغش بصفة عامة كل مناورة تكون غايتها أو نتيجتها الغش أو تعريض الضريبة للشبهة، يتم عن طريق إستعمال الآلات المشار إليها في المادة 04 يعاقب عليها بالعقوبات المنصوص عليها في التشريع الجاري به العمل بالنسبة لكل ضريبة متملص منها.

(1) -بوزورة حيزية، بوزيدي كاهنة، مرجع سابق، ص ص 83،84.



## الفصل الثاني: الوسائل العقابية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي بين العقاب التشريعي

### والعقاب الإداري

غير أنه في حالة استعمال آلة بدون ترخيص من الإدارة، فإن الغرامة لا يمكن أن تكون أقل من 10.000 دج.

وهذا حسب المادة 33 ق.ط أما المادة 35 ف 2 ق.ط نصت على أن العقوبات الجبائية في حالة التملص من الرسوم، تكون الغرامة المترتبة تساوي دائما خمس مرات هذه الرسوم دون أن تقل عن 2000 دج.

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

أما المادة 90 ق.ط جعلت كل مخالفة لأحكام دفع طابع الأوراق القابلة للتداول أو غير القابلة للتداول بغرامة تتراوح بين 500 دج إلى 5000 دج.

كما جاءت المادة 91 ق.ط التي نصت على أن تطبق نفس الغرامة المنصوص عليها في المادة 90 أعلاه بالتضامن على المكتب أو القابل أو المستفيد أو المظهر الأول للورقة غير المدموغة أو غير المؤشر عليها من أجل الطابع، وذلك في حالة مخالفة أحكام المواد من 77 إلى 86 ق.ط.

في حين المادة 106 ق.ط جاء فيها أنه كل مخالفة لأحكام المواد 101،100،19 من ق.ط يعاقب بغرامة تقدر بـ:

-نسبة 10 % إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منه يقل عن 50.000 دج أو يساويه.  
-نسبة 15 % إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منه أكثر من 50.000 دج و أقل أو يساوي 200.000 دج.

-نسبة 25% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منه أكثر من 200.000 دج وفي حالة إستعمال طرق تدليسية تطبق غرامة بنسبة 100 % على كل الحقوق المتملص منها وتستحق هذه الغرامة عن كل عقود أو محررات أو إيصالات أو إيرادات عن كل عملية لم يسدد منها رسم الطابع، و إن الحد الأدنى لتطبيق هذه الغرامة هو 500 دج.

كما جاءت المواد من 07 إلى 18 ق.ط دائما بأنه لا يجوز لأي شخص أن يبيع أو يوزع ورقا مفروضا عليه طابع إلا بمقتضى أمر من الإدارة الجبائية، وذلك تحت طائلة غرامة

## الفصل الثاني: الوسائل العقابية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي بين العقاب التشريعي

### والعقاب الإداري

تتراوح من 1000 دج إلى 10.000 دج كذلك تفرض غرامة تتراوح بين 500 إلى 50.000 دج على:

- على كل مخالفة لأحكام المادة 11 ( لا يجوز أن تكون علامة الطابع مشوهة أو أن تغطي بكتابة).

- على كل عقد عرفي مخالف لأحكام المادتين 12 و 13 (الورق المدموغ) الذي سبق إستعماله من أجل تحرير أو عقد لا يجوز إستعماله لعقد آخر .

- على مخالفة أحكام المادة 15 ( إن كشف المصاريف التي يعدها كتاب الضبط والموثقون والمستكتبون يجب أن يبين فيها بصفة واضحة في عمود خاص مبلغ الرسوم المدفوعة إلى الخزينة ).

يتعرض الموثقون الذين يعملون لحسابهم الخاص لغرامة قدرها 5000 دج في حالة عدم التصريح صراحة في العقد إذا كان السند يحمل الطابع المقرر، أو لم يصرح بمبلغ رسم الطابع المدفوع<sup>(1)</sup> .

### هـ - بالنسبة لقانون التسجيل

نصت المادة 49 ق.ت على أن " كل شخص على علم بالوفاة سواء كان المؤجر أو أحد المؤجرين، قام بفتح الخزانة أو عمل على فتحها دون مراعاة شروط المادة 48 أعلاه، تترتب عليه شخصيا لرسوم نقل الملكية عن طريق الوفاة والعقوبات المستحقة بسبب المبالغ أو السندات أو الأشياء الموجودة في الخزانة ماعدا رجوعه على المكلف بالضريبة فيما يتعلق بالرسوم والعقوبات عند الإقتضاء، ويكون فضلا عن ذلك خاضعا لغرامة تتراوح من 25000 دج إلى 250.000 دج.<sup>(2)</sup>

(1) -نقلا عن طورش بتاتة، مرجع سابق، ص ص 175،176،177.

(2) -أنظر المادة 49 من قانون التسجيل المعدلة بموجب المادة 20 من قانون المالية لسنة 2018 ، ج.ر عدد 76 بتاريخ

28 ديسمبر 2017.

## الفصل الثاني: الوسائل العقابية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي بين العقاب التشريعي

### والعقاب الإداري

أما المادة 120 ف2 من ق.ت فنصت على أنه "فيما يخص العقوبات الجبائية في حالة الرسوم المتملص منها، فإن الغرامة المطبقة تكون دائما مساوية لأربعة أضعاف هذه الرسوم من دون أن تقل عن 5000 دج" (1)

#### و- على مستوى قانون الإجراءات الجبائية

المادة 62 من ق.إ.ج نصت على أنه "يعاقب بغرامة جبائية تتراوح بين 5000 إلى 50.000 دج كل شخص أو شركة ترفض منح حق الإطلاع على الدفاتر و المستندات و الوثائق المنصوص عليها في المواد من 45 إلى 61 أعلاه والتي يتعين عليه تقديمها وفقا للتشريع أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء المدة المحددة لحفظها" (2)

- كما أن القانون رقم 04-21 المؤرخ في 29 ديسمبر 2004 المتضمن قانون المالية لسنة 2005 المادة 45 منه تنص على أنه في حالة عدم تقديم المكلفين بالضريبة الذين ينجزون عمليات ضمن شروط البيع بالجملة بما في ذلك المستوردين، كشف بقائمة زبائنهم ضمن الشروط المذكورة في المادة 1/224 ق.ض.م تطبق عليهم غرامة جبائية تقدر بـ30.000 دج إلى 400.000 دج.

وتطبق نفس العقوبة عندما يتضح أن المعلومات الواردة في كشف الزبائن غير صحيحة (3).

#### المطلب الثاني: المصادرة والزيادات

##### الفرع الأول: المصادرة

بالرجوع إلى قانون العقوبات وتحديدًا المادة 15 منه عرف المشرع الجزائري من خلالها المصادرة بأنها "الأيلولة النهائية إلى الدولة لمال أو مجموعة من أموال معينة، أو ما يعادل قيمتها عند الإنقضاء" (4).

(1) -أنظر المادة 2/120 من قانون التسجيل ، المصدر نفسه.

(2) -أنظر المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية 2017.

(3) -طورش بتاتة، مرجع سابق، ص198.

(4) -المادة 15 من الأمر رقم 66-156 مؤرخ في 8 يونيو 1966 المتضمن قانون العقوبات معدل ومتمم لاسيما بالقانون

رقم 02-16 مؤرخ في 19 يونيو سنة 2016، ج.ر. عدد 37 بتاريخ 22 يونيو 2016.

## الفصل الثاني: الوسائل العقابية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي بين العقاب التشريعي

### والعقاب الإداري

كما أنها تعني ملكية أو أكثر، فالأشياء المصادرة تؤول إلى المجني عليه أو إلى خزنة الدولة كتعويض كما سببته من ضرر.

وقد تطرق المشرع الجبائي الجزائري للمصادرة في المادة 525 من ق.ض.غ.م حيث نصت على عقوبة المصادرة كمايلي:

"إن المخالفات التي يتم قمعها ضمن الشروط المنصوص عليها في المادتين 523 و 524 أعلاه تؤدي في جميع الحالات إلى مصادرة الأشياء ووسائل التزوير المحددة في المقطع أدناه و تصادر أيضا الأجهزة أو أجزاء الأجهزة المخصصة للتقطير و غير المدموغة أو التي تكون حيازتها غير شرعية طبقا لأحكام المادتين 64،65 من هذا القانون.

وتعتبر كأشياء أو وسائل التزوير فقط الأجهزة والأوعية والأليات والأواني غير المصرح بها العربات أو الوسائل الأخرى المستعملة في نقل الأشياء المحجوزة".

كما نصت المادة 531 من ق.ض.غ.م على إستعمال طوابع مزورة أو مستعملة من قبل وكذلك بيع التبغ وعليه تلك الطوابع يمكن أن تؤدي إلى تطبيق العقوبات المنصوص عليها في المادتين 209،210.

كما تنص المادة 213 من ق.ض.غ.م: "إن الأوعية الحاوية للكحول المرسل من معامل التقطير الكابطة أو المتجولة يجب أن تكون حاملة لأوراق أو بطاقات تشير إلى إسم موطن المرسل إليه ونوع السائل وكميته (الحجم، الدرجة، الكحول الصافي) وساعة الرفع وأجل النقل"<sup>(1)</sup>.

وبالعودة إلى نص المادة 15 من قانون العقوبات نجد أنها تنص على الأشياء التي لا تكون غير قابلة للمصادرة.

1- محل السكن اللازم لإيواء الزوج والأولاد المحكوم عليه إن كانوا يشغلونه فعلا، عند معاينة المخالفة وعلى شرط أن لا يكون هذا المحل مكتسبا عن طريق غير مشروع.

2- الأموال المشار إليها في الفقرات رقم 2،3،4،5،7،8 من المادة 378 قانون الإجراءات المدنية.

(1) -بوزورة حيزية، بوزيدي كاهنة، مرجع سابق، ص86.

## الفصل الثاني: الوسائل العقابية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي بين العقاب التشريعي

### والعقاب الإداري

3-المداهيل الضرورية لمعيشة الزوج والأولاد المحكوم عليه وكذلك الأصول الذين يعيشون تحت كفالتة (1).

#### الفرع الثاني: الزيادات

إن الزيادات تختلف 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 من 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 الأجل المحددة قانونا، كما أنها تفرض تلقائيا وهي مقررة في حالات معينة: (2)

#### أ-التأخر في تقديم التصريح

أقر المشرع الجزائري عند التأخر في تقديم التصريح أن تطبق زيادة 25% فيما يخص الضرائب المباشرة.

#### ب-النقص في القيام بأعمال الغش

بناء على نص المادة 193ف1 من قانون الضرائب المباشرة، عندما يصرح المكلف ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة على الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة، أو يبين دخلا ناقصا أو غير صحيح، يزداد على مبلغ الحقوق التي تملص منها أو أقل منها نسبة:

- 10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن 50.000 دج أو يساويه.
- 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000 دج ويقل عن مبلغ 200.000 دج أو يساويه.
- 25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج وعند محاولة المكلف القيام بأعمال تدليسية أو بأعمال الغش تطبق عليه زيادة موافقة لنسبة الإخفاء المركبة من طرف المكلف.

(1) -المادة 15 من قانون العقوبات، مصدر سابق.

(2) -سديرة نجوى، مرجع سابق، ص280.

## الفصل الثاني: الوسائل العقابية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي بين العقاب التشريعي

### والعقاب الإداري

توافق هذه النسبة حصة الحقوق التي تم إخفاءها مقارنة بالحقوق المستحقة بعنوان نفس السنة، ولا يمكن أن تقل هذه الزيادة عن 50% وفي حالة عدم دفعه لأي حق تحدد النسبة بـ 100% بحيث تطبق كذلك هذه النسبة عندما تتعلق الحقوق المتملص منها بالحقوق الواجب دفعها عن طريق الإقتطاع من المصدر.

### ج- التأخير في تقديم التصريح

يترتب على الإيداع المتأخر للتصريحات التي تحمل عبارة "لاشيء" (Neant) والتصريحات التي تكتب من طرف المكلفين بالضريبة الذين يستفيدون من الإعفاء الجبائي أو الذين يتحصلون على نتائج عاجزة عن تطبيق الغرامات الآتية:

-200 دج عندما تكون مدة التأخر شهر واحدا.

-5 000 دج عندما يتجاوز التأخر شهر أو يقل عن شهرين.

-10.000 دج عندما يتجاوز التأخر شهرين (1).

### المبحث الثاني: العقوبات الجزائية والإدارية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي

لقد نصت مختلف القوانين الجبائية وكذا قانون العقوبات على عقوبات ردعية لمرتكبي الجرائم الضريبية، ومنها جريمة التهرب الضريبي وتتمثل في الحبس والغرامة الجزائية حيث تنفرع العقوبات الجزائية إلى عقوبات أصلية تحتوي على عقوبات سالبة للحرية وغرامات مالية، وعقوبات تكميلية تتمثل في الجزاءات السالبة للحقوق (مطلب أول).

بالإضافة إلى العقوبات الجزائية هناك عقوبات إدارية متمثلة في العقوبات التهديدية التي تفرضها الإدارة على المكلف وهي عقوبات مالية و أخرى تعرف بالعقوبات المهنية إستحدثت في قانون المالية لسنة 1977 وهي عبارة عن إجراءات لتعزيز الجهاز الردعي (مطلب ثاني).

### المطلب الأول: العقوبات الجزائية الأصلية والتكميلية

تنقسم العقوبات الجزائية المقررة لجريمة التهرب الضريبي إلى عقوبات أصلية وعقوبات تكميلية سيتم توضيحها في الفرعين التاليين:

(1) -بوزورة حيزية و بوزيدي كاهنة، مرجع سابق، ص85.

## الفصل الثاني: الوسائل العقابية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي بين العقاب التشريعي

### والعقاب الإداري

#### الفرع الأول: العقوبات الأصلية

بإمكان الإدارة الجبائية أن تباشر متابعات جزائية ضد المكلف الذي تملص أو حاول التملص بإستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفيته كلياً أو جزئياً بمايلي:

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

- الحبس من شهرين إلى ستة أشهر وغرامة مالية من 100.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج ولا يتجاوز 1000.000 دج.

- الحبس من ستة (06) أشهر إلى سنتين (02) وغرامة مالية من 500.000 دج إلى 2000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 1000.000 دج ولا يتجاوز 5000.000 دج.

- الحبس من سنتين (02) إلى خمس (05) سنوات وغرامة مالية من 2000.000 دج إلى 5000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 5000.000 دج، ولا يتجاوز 10.000.000 دج.

- الحبس من خمس (05) سنوات إلى عشر (10) سنوات وغرامة مالية من 5000.000 دج إلى 10.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10.000.000 دج<sup>(1)</sup>.

أما بالنسبة للمادتين 117 من قانون الرسم على رقم الأعمال والمادة 119 ف 01 من قانون التسجيل فالعقوبة المسلطة تتمثل في الحبس من سنة (01) إلى (05) سنوات وقيمة الغرامة الجزائية من 5000 دج إلى 20.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط.

أما قانون الضرائب غير المباشرة فقد نص في المادة 532 منه على أن تطبق عقوبة الحبس من سنة إلى خمس (05) سنوات وغرامة من 50.000 دج إلى 200.000 دج ولا

(1) - المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة معدلة بموجب المادتين 28 من قانون المالية لسنة 2003 و المادة 13 من قانون المالية لسنة 2012 ج ر عدد 72 الصادرة في 30 ديسمبر 2012.

## الفصل الثاني: الوسائل العقابية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي بين العقاب التشريعي

### والعقاب الإداري

يطبق هذا الحكم في حالة الإخفاء إلا إذا كان هذا الأخير يتجاوز (10/1) المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 10.000 دج طبقا لقانون التسجيل في المادة 119 ف 01 وقانون الضرائب غير المباشرة في المادة 532.

كما أن المادة 530 ق.ض.غ.م نصت على عقوبة الحبس من 06 أيام إلى 06 أشهر في حالة صناعة أو نقل كحول أو بارود أو مصنوعات من البلاتين أو الذهب أو الفضة، تحمل دمغات مزورة أو حيازة الاواني أو الاجهزة الخاصة لصنع التبغ بطريقة غير شرعية.

أما المادة 531 ق.ض.غ.م نصت على أن تطبق في حالة إستعمال طوابع مزورة أو إستعملت من قبل وكذلك بيع التبغ وعليه طوابع مزورة العقوبات المنصوص عليها في المادتين 209 و 210 من قانون العقوبات.

كما جاءت المواد 304 و 408 ق.ض.م، 122 ق.ر.ر.أ و 536 ق.ض.غ.م نصت على أنه في حالة الإعتراض الجماعي على فرض الضريبة على المكلفين والذي يترتب عليهم المساس بالسير الحسن للإقتصاد الوطني، أحالت العقوبة إلى نص المادة 418 من قانون العقوبات التي تعاقب بالسجن من 10 سنوات إلى 20 سنة، إلا أن نص المادة 418 من قانون العقوبات ألغي بموجب تعديل قانون العقوبات رقم 01-09 بتاريخ 2001/07/27 ولم يطرأ أي تعديل على مواد القوانين الجبائية.

كما نجد أن المادة 129 ق.ر.ر.أ التي تنص على معاقبة الخبير الجبائي أو وكيل الأعمال أو المحاسب، تعاقب هؤلاء بغرامة "جزائية" يتراوح مبلغهما بين 1.000 دج و 10.000 دج، وتقابلها نفس المادة من ق.ض.غ.م التي تنص على نفس المخالفة والتي جاء فيها لفظ غرامة "جبائية" لكن هنا يطرح السؤال في حالة ما كانت العقوبة غرامة جبائية أو جزائية؟

في حالة ما كان الفاعل الأصلي شخص معنويا، نظرا لطبيعته الخاصة تطبق عليه الغرامات الجزائية فقط.



## الفصل الثاني: الوسائل العقابية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي بين العقاب التشريعي

### والعقاب الإداري

وتطبق عقوبات الحبس والغرامات على أعضاء الإدارة أو ممثله القانوني أو المتصرف بإسمه (المواد 303 ف9 من ق.ض.م، م 554 ق.ض.غ.م 138 من ق.ر.ر.أ، 121 ف 4 ق.ت.م 36 ف 3 ق.ط) (1)

#### أ-العقوبات الخاصة بالشريك

إن الشركاء وفقا للمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والمماثلة الأشخاص الذين يتدخلون بصفة غير قانونية للإتجار في القيم المنقولة أو تحصيل قسائم في الخارج، والذين قبضوا بإسمهم قسائم يملكها الغير وتطبق على شركاء مرتكبي المخالفات الجبائية نفس العقوبات المطبقة على مرتكبيها مع مراعاة أحكام المادة 306 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

وبالتالي فالشريك يتحمل المسؤولية الجزائية الكاملة وهذا ما جاء بإجماع في كل القوانين الجبائية من خلال المواد (303، 306 ق.ض.م.ر.م، 542 ق.ض.غ.م، 120 ف1 من ق ت 126 ق.ر.ر.أ و35 ف1 من ق.ط) (2)

#### ب-العقوبات الخاصة بأعوان إدارة الضرائب

إن الإخلال بالالتزام النزاهة الواجب على كل موظف أو صاحب سلطة عمومية مكلف بتحصيل ضرائب مباشرة أو غير مباشرة، أو يضع جداولها من شأنه أن يمس بمبدأ العدالة الضريبية الشيء الذي ينجر عنه تشجيع التهرب الضريبي لذلك نصت المادة 122 من قانون العقوبات على أن كل صاحب سلطة عمومية يأمر بتحصيل الضرائب، و كذلك كل موظف يضع جداولها أو يقوم بتحصلها، يعاقب بالحبس من سنتين (02) إلى عشر (10) سنوات و بالغرامة الجزائية من 500 دج إلى 10.000 دج حسب المادة 122 من نفس القانون.

تطبق نفس العقوبات على الموظفين الذين يمنحون و بغير تصريح من القانون إعفاءات من التكاليف أو الضرائب و الرسوم العمومية أو يتجاوزون عن شيء منها، أو يسلمون مجانا منتجات مما تنتجه مؤسسات الدولة ويعاقب المستفيد باعتباره شريكا.

(1) -طورش بتاتة، مرجع سابق، ص ص 161 و162.

(2) -سديرة نجوى، مرجع سابق، ص282.

## الفصل الثاني: الوسائل العقابية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي بين العقاب التشريعي

### والعقاب الإداري

فضلا عن العقوبات الجزائية، تطبق عليهم العقوبات التأديبية المقررة في حق الموظفين و الأعدان العموميين (المادة 542 ق.غ.م ، المادة 120 ف1 ق.ت، المادة 35 ف1 ق.ط)، إذ يعد المرتكب لهذه الأفعال مرتكبا لخطأ مهني من الدرجة 03 ويخضع لعقوبات التأديبية المقررة في المرسوم التنفيذي رقم 06-03 المؤرخ في 15/07/2006 المواد 163-177 إلى 181 المتضمن القانون العام للوظيفة العمومية، حيث يتعرض للتوقيف لمدة تتراوح من 15 يوم إلى 06 أشهر، النقل الإجباري، التنزيل في الرتبة، الفصل أو التسريح، فتقرير العقوبات المناسبة للخطأ المرتكب يرجع إلى اختصاص اللجنة المتساوية الأعضاء التي تقرر عقد جلسة تأديبية للإدارة التي يتبع لها الموظف.

كما جاءت المادة 539 ق.ض.غ.م و المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية بأن كل مخالفة للأحكام المتعلقة بالسر المهني ترتكب من قبل أشخاص ينبغي عليهم المحافظة عليه، بموجب تنظيم الضرائب أو الرسوم عند تأسيسها أو تحصيلها أو مراقبتها أو في المنازعات التي يشاركون فيها، يعاقب عنها بالعقوبات المنصوص عليها بالمادة 301 من قانون العقوبات، وهي الحبس من شهر إلى 06 أشهر وغرامة من 500 إلى 5.000 دج.

أما قانون العقوبات، فنص على عقوبة الحبس من سنتين (02) إلى عشر (10) سنوات وبغرامة من 500 إلى 10.000 دج لكل موظفي الضرائب الذين يقومون بتحصيل ضرائب غير مستحقة حسب المادتين 121 و122 من هذا القانون كما نصت المادة 364 منه على كل من يبدد المحجوزات الموضوعة تحت حراسته أو يشرع في ذلك بعقوبة الحبس من 06 أشهر إلى 03 سنوات وبغرامة من 500 إلى 5000 دج، إذا سلمت الأشياء المحجوزة للغير.

وفي حالة ما إذا أخفى الأشياء المحجوزة عمدا يعاقب حسب المادة 365 بالحبس من سنة (01) إلى خمس (05) سنوات وبغرامة من 1.000 إلى 10.000 دج (1) .

### ج- حالة العود

(1) -طورش بتاتة، مرجع سابق، ص ص 162،163.

## الفصل الثاني: الوسائل العقابية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي بين العقاب التشريعي

### والعقاب الإداري

المقصود بالعود أي العودة إلى الجريمة من قبل شخص سبق الحكم عليه نهائيا بالأدلة من أجل جريمة أخرى، وبالتالي يعتبر العود سببا لتشديد العقوبة، لأن الحكم السابق لم يفلح في رده عن ارتكاب جريمة أخرى.

كما عرف المشرع الجزائري العود من خلال المادة 131 من قانون الرسم على رقم الأعمال "أنه يعتبر في حالة عود كل شخص أو شركة صدر ضدها حكم بإحدى العقوبات المنصوص عليها في القانون، يرتكب في غضون أجل (05) سنوات بعد الحكم بالإدانة".

إذن لقيام العود يجب أن يكون الحكم صادرا من المحكمة جزائية أن تكون العقوبة أصلية، فلا يعتد بالعقوبات التكميلية أو التدابير الوقائية.

ويترتب عن حالة العود وجوب مضاعفة العقوبات الجبائية والجزائية وحددت مدة العود بـ (05) سنوات وأجمعت كل القوانين الجبائية على ذلك (المواد 303 ف3 ق.ض.م 130 ق.ر.ر.أ، 546-547 ق.ض.ع.م 35 ف 2 ق.ط 120 ف 2 ق.ت).

أما كل من يجعل الأعوان المؤهلين لمعاينة المخالفات المتعلقة بالتشريع الجبائي في وضع يستحيل فيه أداء وظائفهم في حالة العود، يمكن للمحكمة أن تصدر حكما بعقوبة الحبس لمدة تتراوح بين 06 أيام إلى 06 أشهر (المواد 304 ق.ض.م 122 ق.ر.ر.أ، 37 ق.ط) (4)

### د- جمع العقوبات

نصت كل القوانين الجبائية على أن تجمع العقوبات من أجل ردع المخالفات في المجال الجبائي مهما كان نوعها (المواد 303 ف5 ق.ض.م 133 ق.ر.ر.أ، 549 ق.ض.ع.م 120 ف5 ق.ت 35 ف ق.ط).

### هـ- الظروف المخففة

خول المشرع الجزائري للقاضي سلطة تقديرية في تخفيف العقوبات ولم يحصرها أو يحدد مضمونها، بل بل إكتفى بنص المادة 53 من قانون العقوبات على تحديد الحد الأدنى للقاضي الذي يمكن أن ينزل بالعقوبة إليه في حالة تطبيق ظروف التخفيف.

(1) - سديرة نجوى، مرجع ص ص 283، 182.

## الفصل الثاني: الوسائل العقابية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي بين العقاب التشريعي

### والعقاب الإداري

إلا أنه بالعودة إلى القوانين الجبائية نجد أنها تنص صراحة على عدم إمكانية تطبيق ظروف التخفيف حسب المادة 53 من قانون العقوبات على العقوبات الجبائية، وبالتالي لم تترك أي سلطة تقديرية للقاضي في هذا المجال، وتركت له ذلك في مجال العقوبات الجزائية فقط (المواد 303 ف4 ض.م، 132 ق.ر.ر.أ. 548 ق.ض.غ.م، 120 ف4 ق.ت. 35 ف4 ق.ط) لأن العقوبات الجزائية هدفها قمع وردع المخالفين فهي جزاء لمخالفة الأحكام و يجوز تخفيفها حسب الظروف المخففة و السلطة التقديرية للقاضي، أما العقوبات الجبائية هدفها ردع و كذلك تعويض الخزينة العمومية على الأضرار التي لحقت بها، وبالتالي لا يمكن تخفيفها و حرمان الخزينة منها.(1)

### الفرع الثاني: عقوبات تكميلية

لقد تناول المشرع الجزائري العقوبات التكميلية إلى جانب الأصلية و أكد عليها من خلال المادة 303 ف3 ق.ض.م، المادة 130 ق.ر.ر.أ.و المادة 546 ف3 ق.ض.غ.م بنصهم أن العود في أجل 5 سنوات تنتج عنه بحكم القانون مضاعفة العقوبات سواء كانت جبائية أو جزائية المنصوص عليها بخصوص المخالفات الأولية، وذلك من دون الإخلال بالعقوبات الخاصة المنصوص عليها في نصوص أخرى (المنع من ممارسة المهنة، العزل من الوظيفة و غلق المؤسسة...إلخ) فنلاحظ أن هذه المواد تقصد بذكرها... دون الإخلال بالعقوبات الخاصة...العقوبات التكميلية.(2)

فالعقوبات التكميلية هي جزاءات سالبة للحقوق في حالة ارتكاب مخالفات للأحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب، ويتم اللجوء إليها خاصة في حالة العود بالنسبة لفئة من فئات المهن الحرة، الذين منحوا صلاحيات واسعة بسبب المهنة التي يمارسونها، وهذا بهدف حماية الخزينة العمومية و الإقتصاد الوطني من المناورات التدليسية التي تؤدي إلى التهرب الضريبي، والتي تقوم بتسهيلها هذه الفئة ومساعدة المكلفين بذلك مخلصين بواجباتهم و بالثقة التي منحت لهم بموجب مهنتهم.

(1) -طورش بتاتة، مرجع سابق ص ص165.

(2) -سديرة نجوى مرجع سابق، ص283.

## الفصل الثاني: الوسائل العقابية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي بين العقاب التشريعي

### والعقاب الإداري

فقد تناولت العقوبات التكميلية في هذا الصدد القوانين الجبائية لاسيما ق.ض.م.م. 306 ف3 ق.ض.غ.م. بالمادة 544 ق.ر.ر.أ. بالمادة 128 بخصوص رجال الأعمال و الخبراء و المحاسبين على أنه في حالة العود أو التعدد الجرائم المثبتة بحكم واحد أو بعدة أحكام تطبق عليهم بقوة قانون العقوبات المنع من مزاولة المهنة، لكل من رجال الأعمال أو المستشار الجبائي أو الخبير أو المحاسب ولو بصفة مسير أو مستخدم، وعند الإقتضاء تطبق عليهم كذلك عقوبة غلق المكتب أو المؤسسة.(1)

بالإضافة إلى ذلك فيما يتعلق بالجرائم التي تتطوي على عقوبات جزائية، تستطيع الجهات القضائية المختصة أن تأمر بنشر القرار القضائي كليا أو بإختصار في الجرائد التي تعينها و بتعليقه في الأماكن التي تحددها، وذلك على نفقة المحكوم عليه، وهذا وفقا لنص المواد 303 ف6 ق.ض.م.م.، 134 ق.ر.ر.أ.، 550 ق.ض.غ.م.، 35 ف6 ق.ط. و 120 ف6 ق.ت.

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

### المطلب الثاني: عقوبات تهديدية ومهنية لقمع التهرب الضريبي

إلى جانب العقوبات الجبائية والجزائية فقد أقر المشرع الضريبي الجزائري عقوبات تهديدية وأخرى مهنية، فالعقوبات التهديدية هي عقوبات مالية تستخدمها الإدارة للضغط على المكلفين بالضريبة من أجل حثهم على الالتزام بواجباته الضريبية، وهي ما يسمى "التلجئة المالية" في القوانين الضريبية.

(1) -بوزورة حيزية وبوزيدي الكاهنة، مرجع سابق، ص90.

(2) -طورش بتاتة، مرجع سابق، ص166.

## الفصل الثاني: الوسائل العقابية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي بين العقاب التشريعي

### والعقاب الإداري

أما العقوبات المهنية فهي عقوبات تمس نشاط المكلف من خلال منعه من مزاوله المهنة، الإقصاء من المشاركة في الصفقات العمومية، تسجيله في البطاقة الوطنية للمتهربين وسحب التوطين المصرفي وعلى هذا الأساس سنتناول العقوبات التهديدية (الفرع الأول)، والعقوبات المهنية (الفرع الثاني)

#### الفرع الأول: العقوبات التهديدية

وردت العقوبات التهديدية في النصوص الجبائية تحت إسم التلجئة المالية، وهي وسيلة تضغط الإدارة من خلالها على المكلفين بالضريبة من أجل حملهم على السرعة في تنفيذ التزاماتهم الضريبية وهي عبارة عن مبلغ مالي يدفعه المكلف عن كل يوم تأخير عن أداء إلتزاماته الضريبية. (1)

يتعين على كل شخص أو شركة ترفض منح حق الإطلاع على الدفاتر والمستندات التي يتعين عليها تقديمها للتشريع أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل إنقضاء الآجال المحددة لحفظها، بغرامة جبائية يتراوح مبلغها 5.000 دج إلى 50000 دج وهذا ما جاءت به نص المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية. (2)

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

يتم النطق بالغرامة والتلجئة المالية من طرف المحكمة الإدارية المختصة إقليميا التي تثبت في القضايا الاستعجالية، بناء على عريضة يقدمها مدير الضرائب بالولاية بدون مصاريف، تبلغ نسخة من العريضة للطرف من طرف كتابة ضبط المحكمة الإدارية، ويقوم قابض الضرائب بتحصيل الغرامة والتلجئة المالية<sup>(3)</sup>.

(1) - بن صفي الدين أحلام، الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، مدرسة دكتوراه الدولة والمؤسسات العمومية، جامعة الجزائر 1، 2014، ص 20.

(2) - المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية، مصدر سابق.

(3) - المادة 63 من قانون الإجراءات الجبائية، مصدر سابق.

## الفصل الثاني: الوسائل العقابية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي بين العقاب التشريعي

### والعقاب الإداري

ونجد نفس الشيء تناولته المادة 123 ق.ر.ر.أ، المادة 40 ق.ط والمادة 538 ق.ض.غ.م حيث نصت على: "أن كل شخص أو شركة ترفض تقديم وثائق يتوجب عليها تنظيم أو إتلاف هذه الوثائق قبل إنقضاء الآجال المحددة لحفظها، تعاقب بغرامة جبائية من 1.000 دج إلى 10.000 دج، ويترتب على هذه المخالفة تطبيق إكراه مالي أو تلجئة مالية قدرها 50 دج على الأقل عن كل يوم تأخير يبتدىء من تاريخ المحضر من أجل إثبات الرفض، وينتهي في اليوم الذي يثبت فيه بيان مكتوب من قبل عون مؤهل في أحد دفاتر المعني بأن الإدارة قد تمكنت من الحصول على الوثائق المقررة".<sup>(1)</sup>

ونلاحظ أن المشرع الجزائري في المادة 63 من قانون الاجراءات الجبائية قد حدد مبلغ التلجئة المالية بـ 100 دج، أما المادة 538 من قانون الضرائب غير المباشر فقد حددها بمبلغ: 50 دج وبالتالي نستنتج أن المشرع قد اغفل في إلغاء نص المادة 538 من ق.ض.غ.م ونقل أحكامها إلى قانون الإجراءات الجبائية، كما فعل بالنسبة للمادتين: 123 من قانون الرسم على رقم الأعمال والمادة 40 من قانون الطابع، لذلك فإن النص الذي يجب أن يطبق في أحكام المادة 63 من قانون الإجراءات الجبائية.<sup>(2)</sup>

إلا أن السؤال الذي يجب طرحه هو الكيفية التي تحتسب بها الغرامة التهديدية بالنسبة للمكلف الذي قام بإتلاف الوثائق والمستندات التي أوجب القانون حفظها لمدة 10 سنوات، أي بداية احتساب تاريخ تطبيق التلجئة وتاريخ الإنهاء منها، لأنه كما ورد في النصوص القانونية أنه يثبت بداية يوم إحتساب تطبيق الغرامة التهديدية (التلجئة) عن الإمتناع عن تقديم الوثائق و المستندات بمحضر اعوان الضرائب المكلفين بذلك وينتهي بيوم وضع الأعوان على سجلات ومستندات المكلف بالضريبة عبارة تبين أن الإدارة قد تمكنت من الحصول أو الإطلاع عليها، وبالتالي المشرع الجبائي قد ترك إحتساب تاريخ تطبيق التلجئة وتاريخ إنتهائها إشكالية مطروحة لحد الساعة.

(1) -طورش بتاتة، مرجع سابق ، ص182.

(2) -بوزورة حيزية وبوزيدي الكاهنة، مرجع سابق، ص92.

## الفصل الثاني: الوسائل العقابية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي بين العقاب التشريعي

### والعقاب الإداري

كما يثار تساؤل آخر حول الطبيعة القانونية لغرامة التهديدية ما إذا كانت ذات طبيعة مدنية (تعويض) أم جزائية (عقابية) بحتة؟

لكن بالرجوع إلى الجهة التي تطبق الغرامة التهديدية حسب المادة 63 من قانون الإجراءات الجبائية هي المحكمة الإدارية إقليميا، التي تبت في القضايا الاستعجالية على اساس عريضة يقدمها المدير الولائي للضرائب.

إلا أنه بالرجوع إلى التنظيم القضائي الجزائري، واستنادا على حرفية النص للمادة 63 من قانون الاجراءات الجبائية ليس ثمة محاكم إدارية مستقلة بل هناك غرف إدارية على مستوى كل مجلس قضائي تبت في القضايا الإدارية وفي القضايا الاستعجالية كما نجد النص تضمن النطق بالغرامة التهديدية يتم من طرف المحكمة الإدارية، وبالتالي يبقى الغموض في كيفية احتساب الغرامة في حالة عدم الاستجابة من طرف المكلف بالضريبة بمنح الإدارة حق الإطلاع على الوثائق.

وعليه ما دام النطق بالحكم بالغرامة التهديدية يكون من طرف جهة قضائية إدارية، فالتجئة أو الغرامة التهديدية هي ذات طابع مدني ويتم تحصيلها من طرف قابض الضرائب المختص بمجرد تبليغ كتابة ضبط المحكمة الإدارية العريضة للأطراف المعنية.

ولكن بالرغم من طلب الحكم بالغرامة التهديدية وتوافر شروطها، إلا أنه يعود الحكم بها ورفضها لسلطة القاضي التقديرية، وهذا ما ورد في نص المادة 471 من قانون الإجراءات المدنية أنه يجوز للجهات القضائية بناء على طلب الخصوم أن تصدر أحكاما بتهديدات مالية، حيث إستعمل المشرع كلمة "يجوز" للتأكيد على ما للقاضي من سلطة تقديرية في منح أو رفض الغرامة التهديدية، نظرا لأنها مجرد وسيلة لإجبار وتعطيل الالتزام وهو مصلحة خاصة لا تتعلق بالنظام العام.

نستنتج مما تقدم أن الغرامة التهديدية لا يمكن أن تبدأ السريان إلا من يوم حيازة الحكم على القوة التنفيذية، وهذا إنطلاقا من أنه لا يمكن التنفيذ المالي على المكلف لحمله على تنفيذ حكم في حين ان هذا الأخير لا يقبل التنفيذ.

وفي حالة إصرار المكلف الذي صدر الحكم في حقه على رفضه، ترجع إدارة الضرائب إلى محكمة الموضوع، بغض النظر عن الجهة التي قضت بالغرامة التهديدية للمطالبة



## الفصل الثاني: الوسائل العقابية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي بين العقاب التشريعي

### والعقاب الإداري

بتصفيتها عن طريق تحويلها إلى تعويض عن الضرر الذي يمكن أن يكون قد لحق الدائن (إدارة الضرائب) نتيجة عدم التنفيذ.

وعلى هذا الأساس وفقا للمادة 175 من القانون المدني، فالقاضي في حالة إصرار وتعنت المكلف بالضريبة على رفض التنفيذ، فإنه يحدد مقدار التعويض الذي يلزم به المدين مراعيًا في ذلك الضرر الذي أصاب الدائن والتعنت الذي بدى من المدين. فالملاحظ أن التعويض يكون أساسًا نتيجة سلوك التعنت والإصرار على عدم التنفيذ من قبل المكلف، لأنه حتى وإن لم يلحق الضرر بإدارة الضرائب نتيجة عدم التنفيذ إلا أنه سوف يعرض عن التعنت و إصرار المكلف بعدم التنفيذ.

كما يشترط لفرض الغرامة التهديدية توافر شرطين ألا وهما:

1- أن يكون التنفيذ عينيا ما زال ممكنا، أي أنه لا يكون التنفيذ العيني مستحيلا نتيجة قوة قاهرة أو سبب أجنبي، لأنه في هذه الحالة يكون التنفيذ غير ممكن، أي لا حاجة لطلب الحكم بالغرامة التهديدية. أما إذا كان بسبب عدم إمكانية التنفيذ العيني هو إتلاف الوثائق قبل إنقضاء الآجال المحددة لحفظها من قبل المكلف أو بعلمه فهذا لا يوقف التنفيذ.

2- أن يكون التنفيذ غير ممكن أو غير ملائم إلا إذا قام به المكلف شخصا أي يكون الامتناع عن تسليم الوثائق والمستندات وعم تمكين الإدارة من الإطلاع عليها منه شخصيا. (1)

### الفرع الثاني: العقوبات المهنية

بالإضافة إلى العقوبات التهديدية وقع المشرع الجبائي الجزائي عقوبات مهنية على مرتكبي جريمة التهرب الضريبي، وهي ذات طابع خاص منصوص عليها في قانون المالية لسنة 1997.

والتي يهدف المشرع من خلالها في دعم وحماية حقوق الخزينة العمومية وكذا ردع المكلفين للقيام بالتزاماتهم الضريبية وتتمثل هذه العقوبات في:

(1) -نقلا عن طورش بتاتة، ص ص 182 - 183.

## الفصل الثاني: الوسائل العقابية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي بين العقاب التشريعي

### والعقاب الإداري

#### 1-الغلق المؤقت لمقر نشاط المكلف بالضريبة

تعتبر عملية غلق المحل المهني للمكلف كعقوبة تلجأ إليها إدارة الضرائب بعد استنفاة كل المحاولات الودية لتحصيل الضرائب.(1)

والهدف من هذه العقوبة هو إجبار المكلف على التسديد، لذلك يكون المكلف بالضريبة أمام خيارين أحلاهما مر إما تسديد ما هو مدين به اتجاه الخزينة العمومية أو تحمل عقوبة الغلق المؤقت لمقر نشاطه وما ينتج عنه من خسائر جراء ذلك الإجراء طيلة مدة الغلق من تلف للبضائع والسلع السريعة الفساد بالإضافة إلى فقدانه لبعض زبائنه وصمغته التجارية. وفي حال لم يقم المكلف بدفع الدين الواقع عليه أو لم يكتب سجلات للاستحقاق (رزمة دفع) يوافق عليها قابض الضرائب صراحة، فيتخذ قرار الغلق ضده، في أجل عشر (10) أيام إبتداء من تاريخ التبليغ، يقوم المحضر القضائي أو العون المتابع بتنفيذ قرار التبليغ.(2)

وحسب نص المادة 146 من قانون الاجراءات الجبائية فقرة 1 التي جاء فيها: "يتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى ومدير الضرائب بالولاية، كل حسب مجال اختصاصه، بناء على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع ولا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق ستة (06) أشهر.

ويبلغ قرار الغلق من طرف عون المتابعة الموكل قانونا أو المحضر القضائي.(3) ويمكن للمكلف بالضريبة المعني بإجراء الغلق أم يطعن في القرار، من أجل رفع اليد بموجب عريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليميا، الذي يفصل في القضية كما هو الشأن في الاستعجالي، بعد سماع الإدارة الجبائية واستدعائها قانونا، لا يوقف الطعن بتنفيذ قرار الغلق المؤقت، وهذا ما جاء به المشرع الجزائري في الفقرة 4 من نفس المادة.(4)

(1) -التحصيل الودي للضرائب جاءت به.

(2) -المادة 146 ف3 من قانون الاجراءات الجبائية معدلة بموجب المادة 39 من قانون المالية رقم: 05-16 مؤرخ في 31

ديسمبر 2005 يتضمن قانون المالية لسنة 2006 ج ر عدد 85 الصادرة في: 31 ديسمبر 2005.

(3) -المادة 1/146 من قانون الإجراءات الجبائية، المصدر نفسه.

(4) -المادة 4/146 من المصدر نفسه.

## الفصل الثاني: الوسائل العقابية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي بين العقاب التشريعي

### والعقاب الإداري

ويخضع تنفيذ المتابعات عن طريق البيع للرخصة التي تمنح لقابض الضرائب من طرف الوالي أو أي سلطة تقوم مقامه وهذا بعد أخذ رأي المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية. (1)

وفي حالة عدم الحصول على ترخيص من الوالي في أجل (30) يوما من تاريخ إرسال الطلب إلى الوالي أو إلى السلطة التي تقوم مقامه، يمكن للمدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية حسب الحالة، أن يرخص قانون لقابض الضرائب المباشرة للمتابعات بالشروع في البيع غير أنه إذا تعلق الأمر بمواد أو سلع أخرى "قابلة للتلف أو للتلف أو لتحلل أو تشكل خطر على الجوار، يمكن الشروع في البيع المستعجل، بناء على ترخيص من المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية، كل حسب مجال اختصاصه. (2)

### 2- تسجيل المكلفين المتهمين من الضريبة في بطاقة معلوماتية

إنه بموجب التعليم رقم 127 بتاريخ 1997/07/27 الصادرة عن وزارتي المالية والتجارة يتم وضع بطاقة معلوماتية وطنية (**Fichier des Fraudeurs**) خاصة بالمكلفين المتهمين المخالفين للتشريع الجبائي والجمركي والتجاري.

تقوم المديرية العامة للضرائب بإنجاز هذه البطاقة والإشراف عليها، وتتضمن جميع المعلومات المتعلقة بالمتهمين من دفع الضريبة، بحيث أنها تحتوي على الاسم واللقب، عنوان المتهمين، رقم التسجيل الجبائي، نوع المخالفة، تاريخها، نوع العقوبة، الديون الضريبية... الخ.

يكون طلب تسجيل المتهمين الجدد ضريبيا عن طريق إستمارة وهذه الاستمارة، تقدم فيها كل المعلومات المتحصل عليها المتعلقة بالمتهمين من طرف إدارة الضرائب، الجمارك والتجارة وترسل إلى مديرية التنظيم والأعلام الآلي على مستوى المديرية العامة للضرائب. (3)

كما يجب تبليغ المكلفين المسجلين في هذه الطاقية للمتهمين من أجل تسوية وضعيتهم إزاء الخزينة العمومية.

(1) - المادة 5/146 من المصدر نفسه.

(2) - المادة 6/146 من المصدر نفسه.

(3) - سديرة نجوى، مرجع سابق، ص 281.

## الفصل الثاني: الوسائل العقابية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي بين العقاب التشريعي

### والعقاب الإداري

في حالة تسوية المكلف لوضعيته الجبائية بإمكانه طلب إلغاء تسجيله من هذه البطاقة، إلا أن الإلغاء لا يكون إلا بعد مرور (02) سنتين من تسوية وضعيته بطلب من إحدى الإدارات الثلاث السالقات الذكر.

وفي اعتقادنا ان هذه البطاقة تمكن الإدارة الجبائية والإدارات المنسقة معها من متابعة المتهربين وملاحقتهم وتسهيل عملية مراقبتهم، وتزرع الخوف لدى هؤلاء المتهربين وتردهم عن القيام بارتكاب جريمة التهرب الضريبي أو على الأقل تحد من نشاطاتهم المخالفة للتشريع الجبائي. (1)

### 3- سحب التوطين المصرفي للمستوردين: (Le Retrait de la domiciliation Bancaire des importateurs)

تتعلق شهادة التوطين المصرفي بالمكلفين الذين يقومون بعمليات الاستيراد، وهي عبارة عن رخصة تقدم من البنوك للمكلفين الذين يتعاملون معها من أجل السماح لهم بعمليات الاستيراد. (2)

ومن أجل محاربة التهرب أسس المشرع رسم خاص للتوطين المصرفي يطبق على عمليات الاستيراد بموجب الأمر 05/05 وتحديدا في المادة (02) الثانية وهذا نصها "فكل طلب يخضع بفتح ملف توطين مصرفي خاص بعملية الاستيراد يخضع لتسديد رسم مقداره 10.000 دج<sup>(3)</sup> ويسدد هذا الرسم لدى قابض الضرائب ويترتب عنه منح شهادة وتسليم إيصال عن ذلك، وتحدد كفاءات تطبيقه عن طريق التنظيم"

فجاءت التعليمات الوزارية رقم 04 بتاريخ 2005/08/10 المتعلقة برسم التوطين المصرفي، تحدد كفاءات تطبيق الرسم وسحب التوطين المصرفي.

(1) -بوزورة حيزية، بوزيدي الكاهنة، مرجع سابق، ص96.

(2) -طورش بتاتة، مرجع سابق، ص187.

(3) -الأمر 05/05 المؤرخ في 25 جويلية 2005 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005 جريدة رسمية رقم 52 بتاريخ

26 جويلية 2005.

## الفصل الثاني: الوسائل العقابية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي بين العقاب التشريعي والعقاب الإداري

إن مجال تطبيق هذا الرسم يخص عمليات الاسترداد للسلع والبضائع المخصصة للبيع بدون تغيير أو تحويل، ويستثنى من ذلك كل عمليات إسترداد الخدمات، السلع والبضائع المخصصة للإنتاج والتحويل.

من جهة ثانية فإن كل المنتجين، الفلاحين والحرفيين ليسوا معنيين بهذا الرسم، وعليهم بتسجيل تعهد في حالة طلب فتح ملف توظيف مصرفي، بأن المعدات المواد والسلع والمواد الأولية المستوردة، مخصصة لنشاطاتهم من أجل التحويل وليس التسويق.

إن شهادة التوظيف المصرفي موضوعة تحت تصرف المستوردين بثلاث نسخ من قابض الضرائب، الذي يقع في دائرة اختصاصه الإقليمي المقر الإجتماعي للشركة أو مكان مزاولة النشاط للشخص الطبيعي.

ففي حال طلبها المستورد من قابض الضرائب، يقوم هذا الأخير قبل تسليمها والتأشير عليها، بالتأكد بالتنسيق مع مفتشية الضرائب من صحة المعلومات المقدمة من طرف المكلف، ومدى احترامه للالتزامات الجبائية الخاصة بالتصريح واداء الضريبة، وكذلك من عدم تسجيل هذا الأخير في البطاقة الوطنية للمتهربين أو البطاقة الوطنية للمستوردين غير المعروف مقر نشاطهم.

بعد أن ينتهي القابض من عملية التحقيق ينتج عن ذلك حالتين: (1)

1- في حالة كان المكلف غير مدين تجاه الخزينة العمومية واحترام كل واجباته الجبائية، يقدم له شهادة التوظيف المصرفي وإيصال عن تسديد الرسم.

2- في حالة كان مدين تجاه الخزينة العمومية ولم يلتزم بالتصريحات الجبائية او كان مسجل في إحدى البطاقتين الخاصة بالمستوردين غير المعروفين او الخاصة بالمتهربين، يقدم قابض الضرائب رفض الطلب مع توضيح سبب رفض الطلب من هذا الأخير و تسوية وضعيته.

(1) -طورش بتاتة، مرجع سابق، ص ص 187-188.

## الفصل الثاني: الوسائل العقابية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي بين العقاب التشريعي

### والعقاب الإداري

في هذه الحال على غدارة الضرائب أن تطلب من البنوك سحب الوثيقة التي تمنح للمستوردين من أجل القيام بعمليات الإسترداد حتى يسووا وضعيتهم الجبائية.

#### 4- إقصاء المكلفين بالضريبة من المشاركة في الصفقات العمومية

لقد أورد المشرع الجزائري حالات الإقصاء من المشاركة في الصفقات العمومية وذلك من خلال نص المادة 75 من المرسوم الرئاسي 15-245 الذي يتضمن تنظيم الصفقات العمومية بحيث نصت المادة على:

"يقصى بشكل مؤقت أو نهائي من المشاركة في الصفقات العمومية المتعاملون الإقتصاديون:

- الذين لا يستوفون واجباتهم الجبائية وشبه الجبائية.

- المسجلون في البطاقة الوطنية لمرتكبي الغش ومرتكبي المخالفة الخطيرة للتشريع والتنظيم في مجال الجباية والجمارك والتجارة.

#### 5- المنع من مزاوله النشاط التجاري

يمنع المكلف من مزاوله النشاط التجاري في حالة العود أو تعدد الجزائم المثبتة بواسطة حكم أو عدة أحكام، وبالتالي فإن العقوبة المقررة تؤدي بحكم القانون على المنع من مزاوله النشاط أي نشاطه المهني لكل من رجال الأعمال، الخبير الجبائي أو المحاسب، ولكل من له الصفة، حتى إذا كان بصفة مسير أو مستخدم وعند الإقتضاء غلق المؤسسة. (1)

كما يتم أيضا منع الأشخاص من ممارسة هذه المهنة الذين تم إدانتهم بتهمة الغش الضريبي (**La Fraude Fiscale**) وهذا ما جاء في المادة 29 من قانون المالية لسنة 2004 بحيث تنص على:

"دون المساس بالأحكام الواردة في النصوص بتهمة الغش الجبائي من ممارسة النشاط التجاري، حسب مفهوم القانون رقم: 90-12 المؤرخ في 18 غشت سنة 1990 والمتعلق بالسجل التجاري المعدل والمتمم". (2)

(1) -بوزورة حيزية، بوزيدي كاهنة، مرجع سابق، ص 98.

(2) -طورش بتاتة، مرجع سابق، ص 189.

## الفصل الثاني: الوسائل العقابية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي بين العقاب التشريعي والعقاب الإداري

### ملخص الفصل الثاني

مما تقدم معنا في الفصل الثاني والذي يتمحور حول الوسائل العقابية التي أرساها  
المشرع الجزائري لردع المتهربين من دفع الضرائب المستحقة عليهم وتتمثل هذه الوسائل في  
النصوص القانونية الجبائية التي تنص على نوعين من العقوبات عقوبات جزائية وأخرى  
جبائية.

فالعقوبات الجزائية تنقسم إلى قسمين عقوبات أصلية وعقوبات تبعية تتمثل الأولى في  
الحبس والغرامات المالية كما هو الحال في نصوص القانون العام.

والثانية تبعية أو تكميلية متمثلة في الحكم بمنع مزاوله مهنة الخبراء والمستشارين  
الجبائين والمحاسبين وعند الاقتضاء صدور قرار بغلق المؤسسة أو المحل مؤقتا.

وإلى جانب العقوبات الجزائية نجد العقوبات الجبائية وهي نوعان من العقوبات: عقوبات  
مالية ذات طبيعة إدارية توقع من طرف الإدارة الجبائية ذاتها، وعقوبات جنائية تصدر من  
المحاكم ضد مرتكبي المخالفات والمتابعين من طرف الإدارة الجبائية، ثم الزيادات عن فوائد  
التأخير.

وأخيرا العقوبات التهديدية والمهنية حيث وردت الأولى تحت اسم التلجئة المالية، والثانية  
وردت في قانون المالية لسنة 1997 والهدف منها حماية حقوق الخزينة العمومية وردع  
المكلفين للقيام بالتزاماتهم الضريبية.

خاتمة



## خاتمة

من خلال دراستنا لموضوع آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري توصلنا إلى تقرير جملة من النتائج في شكل ملاحظات نعرضها كما يلي:

- ترجع أهم التحديات التي تواجه السياسة المنتهجة في الجزائر جبائيا ، إلى أسباب عديدة ومتنوعة ساهمت بشكل كبير في التهرب من دفع الضريبة سواء بشكل كلي أو جزئي وعدم قيام المكلفين بالتزاماتهم الضريبية المفروضة عليهم ، وذلك باللجوء إلى عدة أساليب وأشكال يترتب عنها اثار سلبية انعكست على مختلف النواحي.
- كما أن الوسائل التي اعتمدها الدولة الجزائرية لمكافحة التهرب الضريبي من وسائل وقائية ،رقابية ،عقابية وتشريعية حسب الإختصاص لم تساهم بما يكفي للحد و التقليل من إنشار الظاهرة.
- التنسيق غير الجدي والفعال بين الإدارات فيما يتعلق بتبادل المعلومات سواء كانت على المستوى الوطني والدولي.
- تعقيد اجراءات الرقابة الجبائية والتحقيق المحاسبي.
- التعديلات المستمرة للتشريعات الجبائية المختلفة وتركها للفجوات والثغرات، مما صعب في أداء الأعوان الجبائيين في القيام بمهامهم هذا بالرغم من الجهود المبذولة من طرف الدولة للقضاء والتقليل من استفحال ظاهرة التهرب والغش الممارس من طرف المتهربين وطنيا أو دوليا .
- المتفق عليه عند أغلب الباحثين أن نوع التهرب الضريبي الأكثر إنتشارا في الجزائر هو التهرب المشروع والذي يطلق عليه أيضا التجنب الضريبي ، الذي يلجأ إليه المكلفين دون المساس أو الإعتداء على القوانين الضريبية.
- والواقع يؤكد بأن هذه الظاهرة تزداد انتشارا يوم بعد يوم في كامل التراب الوطني وبناءا عليه لابد من الإقتراحات الآتية :

- حصر المتهربين من طرف إدارة الضرائب.
- على الدول النامية ومن ضمنهم بلادنا الجزائر انشاء مجالس أو هيئات عليا للسياسات الضريبية تتمتع بالاستقلالية التامة ، وتكون توصياته ومقترحاته ملزمة للجهات المعنية .

## خاتمة

---

- كما أوصي بترك السياسة القديمة، وتبني سياسة ضريبية عصرية لا تنتظر للضريبة من زاوية مالية فقط بل باعتبارها اداة للتنمية الشاملة .
- كما يجب أن تعطي الدولة كافة الضمانات والحقوق للممول واعادة الاعتبار له واشراكه في السياسة الضريبية
- أوصي الدولة والسلطات القائمة في البلاد ، على تنمية ونشر الوعي الضريبي بأهمية الضريبة في التنمية، بإقامة المشاريع في شتى المجالات والتي يستفيد منها الممول بالدرجة الأولى ومكافحة التهرب من خلال كافة الرسائل المتاحة في هذا المجال من محاضرات ومواقع الكترونية على شبكة المعلومات الدولية .

# قائمة المصادر والمراجع

## قائمة المصادر والمراجع

## قائمة المصادر والمراجع

أولاً: المصادر

### 1/ النصوص القانونية

1. الأمر رقم 66-156 مؤرخ في 8 يونيو 1966 المتضمن قانون العقوبات معدل ومتمم لاسيما بالقانون رقم 16-02 مؤرخ في 19 يونيو سنة 2016، ج.ر. عدد 37 بتاريخ 22 يونيو 2016.
2. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة معدل بموجب قانون المالية لسنة 2003 وقانون المالية لسنة 2012 ج.ر. عدد 72 الصادرة في 30 ديسمبر 2012.
3. قانون رقم 05-02 في 06 فبراير 2005 ج.ر. رقم 11 مؤرخة في 09-02-2005 المعدل والمتمم للأمر عدد 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 والمتضمن القانون التجاري.
4. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المحدث بموجب قانون المالية لسنة 2007، ج.ر. العدد 85 بتاريخ 27 ديسمبر 2006.
5. قانون الإجراءات الجبائية المعدل بموجب قانون المالية لسنة 2016، ج.ر. العدد 72 بتاريخ 31 ديسمبر 2015.
6. قانون التسجيل المعدل بموجب قانون المالية لسنة 2018، ج.ر. عدد 76 بتاريخ 28 ديسمبر 2017.

### 2/ النصوص التنظيمية

أ/ المراسيم

1. -المرسوم التنفيذي رقم 90/190 المؤرخ في 23/06/1990 والمتعلق بتنظيم الإدارة المركزية في وزارة الإقتصاد ج.ر. العدد 26 الصادرة في 27/06/1990.
2. -المرسوم التنفيذي 06-327 المؤرخ في 18/09/2006 المحدد لتنظيم المصالح الخارجية لإدارة الضرائب وصلاحياتها، ج.ر. عدد 59 بتاريخ 24 سبتمبر 2006.

## قائمة المصادر والمراجع

ب/ التعليمات

1. التعليمات رقم 167 بتاريخ: 1995/06/02 الصادرة عن المديرية العامة للضرائب.

ثانيا: المراجع

1/ الكتب

ا/ الكتب بالعربية

1. ناصر مراد، واقع التهرب الضريبي في الجزائر، المؤسسة الوطنية للفنون المطبعية بن عكنون، الجزائر.
2. بن عمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية لطلبة المعاهد العليا والجامعات وكل المتخصصين، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر.
3. حواضنه جهاد سعد، علم المالية والتشريع الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار وائل للنشر ط1، 2010.
4. خلاصي رضا، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2014
5. زغدود علي، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، د. ط، الجزائر، 2005.
6. السبتى فارس، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2008.
7. الشورباجي البشرى، جرائم الضرائب والرسوم ط01، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، مصر 1972.
8. عدلي ناشد سوزي، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثرها على اقتصاديات الدول النامية، دار المطبوعات الجامعية الحقوقية، القاهرة، 1999.
9. عوادي مصطفى والزين يونس، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، موجه إلى الطلبة الجامعيين -المكلفين بالضريبة-المهنيين، الطبعة الثانية، مكتبة بن موسى السعيد للنشر والتوزيع 2011/2010
10. عوادي مصطفى، رجال ناصر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، للطلبة الجامعيين المكلفين بالضريبة المهنيين، مكتبة بن موسى للنشر والتوزيع، 2011/2010.

### 2/ المقالات العلمية المحكمة

1. بوشامة مصطفى وآخرون، تفعيل آليات مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، مجلة الإبداع، جامعة البليدة2، العدد 6، 2015.
2. سديرة نجوى، (آليات التهرب الضريبي في التشريع الجزائري)، مجلة الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عباس لغرور خنشلة، العدد 11، جانفي 2019.
3. قصاص سليم، (جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري)، مجلة العلوم الإنسانية، كلية الحقوق، جامعة الإخوة منوري قسنطينة العدد 48، مجلد أ، ديسمبر 2017.
4. م.م حيدر عودة كاظم، (دراسة ميدانية في الهيئة العامة للضرائب فرع الديوانية)، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والإقتصادية، مجلد 18، العدد 2، 2016.
5. ناصر مراد، (الإصلاحات الضريبية في الجزائر)، مجلة الباحث، عدد 2، البليدة، 2003.

### 3 / الرسائل والمذكرات الجامعية

#### ا/ أطروحات الدكتوراه

1. بوعكاز سميرة، **مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي -دراسة حالة لمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات**، رسالة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2015/2014.

#### ب/مذكرات الماجستير

1. بن صفي الدين أحلام، **الرقابة الجبائية**، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، مدرسة دكتوراه الدولة والمؤسسات العمومية، جامعة الجزائر 1، 2014.
2. بوقرة إيمان، **كيفية تفادي الإزدواج الضريبي في إطار الإتفاقيات الجبائية الدولية -دراسة حلة الإتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية**، مذكرة ماجستير (المالية)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سكيكدة 2009/ 2010.
3. بولوخ عيسى، **الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب الضريبي**، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة باتنة، 2004/2003.

## قائمة المصادر والمراجع

4. علام ليلة، آليات مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكر لنيل شهادة الماجستير في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو، نوقشت في 21 جوان 2016.

5. لابد لزرق، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية والتسيير، جامعة تلمسان، الجزائر، 2011-2012.

6. ولهي بوعلام، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي "حالة الجزائر"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004/2003

### ج/مذكرات الماستر

1. بن معوق خالد وميلي محمد الأمين، إجراءات التحقيق المحاسبي، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة محمد بوضياف مسيلة، 2017/2016

2. بوزورة حيزية وبوزيدي كاهنة، التهرب الضريبي في الجزائر واليات مكافحته، مذكرة ماستر في الحقوق، فرع قانون أعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، بجاية، السنة 26 جوان 2016.

3. ساعد نبيلة، الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي، دراسة حالة بمفتشية الضرائب في -الأخضرية- مذكرة ماستر في المحاسبة والمالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة آكلي محندا والحاج البويرة، 2015/2014

4. صحراوي جلييلة وسي محمد كمال، الرقابة الجبائية ودورها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر-دراسة حالة عين تموشنت، مذكرة ماستر في العلوم التجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بلحاج بوشعيب، عين تموشنت، 2005-2015.

5. طرشى إبراهيم، التهرب الضريبي واليات مكافحته، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، التخصص القانون العام للأعمال، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، السنة الجامعية 2014-2015.

## قائمة المصادر والمراجع

6. طورش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماستر في القانون الخاص، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قسنطينة1، 2012/2011.
7. قرموش ليندة، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون جنائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014/2013.
8. نفيسة سويسي، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة الغش والتهرب الضريبي، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، معهد العلوم المالية والمحاسبة، جامعة ورقلة، 2010/2009.
9. يدو لويزة وقاري حياة، الغش الضريبي واليات مكافحته، مذكرة ماستر في العلوم الاقتصادية، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العقيد اكلي محمد والحاج، البويرة، 2011/2010.

### ب/ المراجع باللغة الأجنبية

#### 1/ Les ouvrages

1. Brahim (A) l'économie Algérienne, opu, 1991.
2. Philipe colin, la vérification fiscale, édition economica paris, 1985

#### 2/ Les stes électroniques

1. <http://www.observateur ocde.org>



# فهرس المحتويات

## فهرس المحتويات

الموضوع	
الصفحة	
-	الإهداء
-	شكر وعرفان
أ-د	مقدمة
<b>مبحث تمهيدي</b>	
6	المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي
6-9	الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي
9-14	الفرع الثاني: أصناف التهرب الضريبي
14-20	الفرع الثالث: أشكال التهرب الضريبي
20	المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي
20-21	الفرع الأول: الأسباب الاقتصادية
21-24	الفرع الثاني: الأسباب التشريعية
24-25	الفرع الثالث: الأسباب الخاصة بالإدارة الجبائية
25-27	الفرع الرابع: الأسباب المتعلقة بالمكلف بالضريبة
27	المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي
27	الفرع الأول: الآثار المالية
28-29	الفرع الثاني: الآثار الاقتصادية
29	الفرع الثالث: الآثار الاجتماعية
30	ملخص المبحث التمهيدي
<b>الفصل الأول: الآليات الوقائية والرقابية لمكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري</b>	
33	المبحث الأول: الآليات الوقائية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر
33	المطلب الأول: على مستوى قوانين الضرائب المتعددة
33-34	الفرع الأول: العمل على تحسين القوانين الضريبية
35-36	الفرع الثاني: بساطة وعدالة النظام الضريبي
36-38	المطلب الثاني: على مستوى الإدارة الجبائية
38-39	المطلب الثالث: على مستوى المكلف بالضريبة

## فهرس المحتويات

40-39	الفرع الأول: توعية المكلف بالضريبة
45-40	الفرع الثاني: إزالة التوتر بين الإدارة الجبائية والمكلف
46	المبحث الثاني: الرقابة الجبائية
46	المطلب الأول: مفهوم الرقابة
47-46	الفرع الأول: تعريف الرقابة الجبائية
48-47	الفرع الثاني: أهداف الرقابة الجبائية
48	المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية
49	الفرع الأول: الرقابة العامة
53-50	الفرع الثاني: الرقابة المعمقة
54	المطلب الثالث: التنظيم القانوني للرقابة الجبائية
56-54	الفرع الأول: حقوق الإدارة الجبائية
59-56	الفرع الثاني: إلتزامات المكلف بالضريبة
59	المطلب الرابع: التعاون الداخلي والخارجي
61-59	الفرع الأول: التعاون الداخلي
64-61	الفرع الثاني: التعاون الدولي
65	ملخص الفصل الأول
	<b>الفصل الثاني: الوسائل العقابية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي بين العقاب التشريعي والعقاب الإداري</b>
68	المبحث الأول: العقوبات الجبائية
68	المطلب الأول: الغرامات الجبائية
75-68	الفرع الأول: الغرامات الجبائية على مستوى قوانين الضرائب المختلفة
75	المطلب الثاني: المصادرة والزيادات
75	الفرع الأول: المصادرة
77	الفرع الثاني: الزيادات
78	المبحث الثاني: العقوبات الجزائية والإدارية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي
78	المطلب الأول: العقوبات الجزائية الأصلية والتكميلية
84-79	الفرع الأول: العقوبات الأصلية
85-84	الفرع الثاني: عقوبات تكميلية

## فهرس المحتويات

85	المطلب الثاني: عقوبات تهديدية ومهنية لقمع التهرب الضريبي
89-86	الفرع الأول: العقوبات التهديدية
94-89	الفرع الثاني: العقوبات المهنية
95	ملخص الفصل الثاني
96	خاتمة
104-100	قائمة المصادر والمراجع
105	الفهرس

## فهرس المحتويات

---

### ملخص

تعتبر الضريبة أداة مهمة في السياسة المالية باعتبارها موردا مهما لخزينة الدولة، وهي تساهم كذلك في المحافظة على الإستقرار الإقتصادي، ومعالجة التضخم ودفع عجلة التنمية ومواجهة النفقات العامة، ومنذ نشأة الإلتزام بدفع الضريبة على عاتق المكلف بها عرف التهرب منها والإحتيال في أدائها، مما يستوجب مكافحة هذه الظاهرة والتخفيف من حدتها من خلال إعادة النظر في الآليات المتخذة لمواجهتها من طرف الإدارة الضريبية.

### **Abstract**

Tax is considered an important tool in the financial policy of the state, as an important source of revenue for its treasury, it also aids in achieving economic stability solving the problem of inflation, promoting economic development and meeting public expenditure, since the payment of taxes has become a due obligation on those who are subjected to it ,acts of evasion and cheating in its payment , this requires combating this phenomenon and reducing it through reconsidering the mechanisms adopted to address it by the tax administration.