

## وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد حميد ابن باديس مستغانم

كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم الحقوق

تخصص : قانون مؤسسة و التنمية المستدامة

مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في الحقوق

موسومة بـ

# التهرب الضريبي

تحت إشراف الدكتور :

بن فريحة رشيد

من إعداد الطالب :

رقاي عبد الرزاق

### لجنة المناقشة

رئيسا

مشرفا

مناقشا

بن عبو عفيف

بن فريحة رشيد

بوسحبة جيلالي

الأستاذ

الدكتور

الأستاذ

السنة الجامعية 2017/2016

## 1/ باللغة العربية:

- ق.ض.م.ر.م - قانون الضرائب المباشرة والرسوم الممثلة.
- 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.ع - قانون العقوبات.

## مقدمة:

لقد عرفت الضريبية منذ القدم على أنها القطاع مالي إلزامي، ووسيلة لتمويل خزينة الدولة التي بدورها تقوم بإنفاقها في عمليات التنمية الاقتصادية والاجتماعية والخدماتية، وفعاليتها العالية حازت الضريبة على اهتمام كبير من طرف صانعي القرار (المشرعون الجزائريون)، وهذا من خلال سن التشريعات الخاصة بها والتي جعلت النظام الضريبي يمر بتغيرات وتطورات عديدة على مر الزمن.

بحيث تعمل كل دول العالم على تنمية اقتصادياتها، والبحث عن مصادر التمويل التي تعتبر العمود الفقري والشرط الأساسي لقيام المشاريع وسيرها، إذا تحقق مثل هذا النوع من المشاريع وانتهائها تجد الدول نفسها تحقق جزءا من هدفها الذي وضعت نصب عينها، هذا الهدف هو التنمية الاقتصادية، ونظرا لارتباط التنمية بوسائل التمويل تعتمد كل الدول في ذلك على المصادر الخارجية وتحرص وتعمل على زيادة وتنمية مصادرها الداخلية، لما لهذه المصادر من امتيازات و ما تتصف به من ديمومة و استمرار، بحيث تعتبر الضرائب او الإيرادات الجبائية من اهم مصادر التمويل الداخلية ومن الإيرادات الثابتة التي تعتمد عليها الحكومات في تحقيق أهدافها الإستراتيجي لذا وجب معرفة قاعدة أساس الهيكل الضريبي ألا وهي تعريف الضريبة الذي نجده يختلف من مؤلف لآخر ومن تشريع لآخر كل يعرفها حسب نظرتة الخاصة.

ومن بين اشمل التعاريف، عرفها المؤلف عبد الحميد القاضي أنها " فريضة نقيه يجبر فيها الأفراد سواء كانوا طبيعيين أو معنويين على أدائها للسلطات العامة بصفة نهائية دون مقابل معين، وفقا لقواعد مقررة لكي تتمكن من القيام بالخدمات الملقاة على عاتقها"، وهناك من عرفها بأنها فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة ا والى إحدى الهيئات العامة المحلية بصورة نهائية مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة.

وفي الاقتصاد الحديث على أنها قيمة نقدية تقتطعها الدولة أو ما ينوب عليها من الأشخاص العامة أو الأفراد دون أن يقابلها دفع معين تفرضها الدولة طبقا للمقدرة التكلفة للمكلف والأشخاص وتستخدمه في تغطية النفقات العامة.

ومن بين هذه التعاريف ، يمكن تقديم خصائص الضريبة على انها:

- اقتطاع نقدي أي تدفع على شكل نقود عكس ما كان عليه الحال في العصور القديمة والوسطى أين كانت الضرائب تدفع عينا.

- الضريبة تدفع بصفة نهائية، أي لا يمكن استرجاعها أو المطالبة بها، ولكن يدفعها المكلفون بذلك بصفة نهائية.

- الضريبة تدفع جبرا بحيث تعد عمل من أعمال السيادة التي تتمتع بها الدولة، وهذا ما يترتب عليها بان تنفرد بوضع النظام القانوني للضريبة من ناحية تحديد السعر وكيفية تحصيلها، ولكن المقصود من الإجبار أن الدولة عند امتناع الفرد عن دفع الضريبة، حق اللجوء إلى وسائل التنفيذ الجبري، وهذا ما يفرقها عن الإيرادات العامة.

- الضريبة تدفع بدون مقابل أي أن الضريبة تدفع للدولة دون اشتراط الحصول على مقابل أو نفع، وان كان هذا لا ينفي ان الفرد ينتفع بالخدمات التي تقدمها الدولة بواسطة المرافق العامة المختلفة باعتباره فردا من الجماعة.

كما أن الضريبة تهدف إلى تحقيق النفع العام فالاقتصاديون الكلاسيكيون وجدوا في الضريبة وسيلة لتوفير الأموال اللازمة والكافية لتغطية النفقات العامة من دون أن يكون لهذه الوسيلة أي تأثير في الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية.

كما تحكم الضريبة مجموعة من القواعد العامة وتمكن تلخيصها في قاعدة العدالة التي تستند على ضرورة تساوي جميع رعايا الدولة أمام العبء الضريبي.

وفي الاقتصاد الحديث على أنها قيمة نقدية تقتطعها الدولة أو ينوب عليها من الأشخاص وتستخدمها في تغطية النفقات العامة.

من بين هذه التعاريف يمكن تقديم خصائص الضريبة:

- الضريبة اقتطاع نقدي أي تدفع على شكل نقود عكس ما كان عليه الحال في العصور القديمة والوسطى أين كانت الضرائب تدفع عينا.

- الضريبة تدفع بصفة نهائية، أي لا يمكن استرجاعها أو المطالبة بها، ولكن يدفعها المكلفون بذلك بصفة نهائية، الضريبة تدفع جبرا بحيث تعد عمل من أعمال السيادة التي تتمتع بها الدولة وهذا ما يترتب عليها بان تنفرد بوضع النظام القانوني للضريبة من ناحية تحديد السعر وكيفية تحصيلها.

أما قاعدة اليقين التي يقصد بها أن تكون الضريبة محددة بصورة قاطعة دون أي غموض والهدف من ذلك أن يكون المكلف متيقنا بمدى التزامه بادائها بصورة واضحة لا لبس فيها، كما تهدف قاعدة الملائمة في الدفع إلى إرساء نظام جبائي يستند إلى إقامة علاقة تناظرية بين الدولة ودافع الضريبة وذلك من خلال تحديد ميعاد الدفع بما يتلاءم ويتناسب مع الفترة المالية للمكلف.

ولما كانت الضريبة كما سبق بيانها على أنها اقتطاع نقدي إلزامي نتج عن هذا الالتزام سلوك إجرامي متمثل في التهرب الضريبي الذي بدأ مع بداية نشأة الالتزام بالضريبة حيث كان لهذا الالتزام اثر في سعي هؤلاء المكلفون بالضريبة إلى البحث عن الوسيلة الفعالة التي تتيح لهم فرصة التخلص من أداء الضريبة المستحقة عليهم، فرد الفعل الأول للممول عندما تفرض الضريبة عليه هو التخلص من أداء الضريبة وعندما تتسم هذه الوسائل بالصفة غير المشروعة أو تغلق بالطرق الاحتيالية، يكون الضرر الناتج عنها شديد الوطأة على المصلحة الضريبية للدولة ولذلك يطلق عليها جانب من الفقه "جريمة الاحتيال الضريبي".

ويخلف التهرب الضريبي حالة من عدم المساواة بين الممولين الشرفاء والممولين الغشاشين.

هذه هي النتائج الأساسية للتهرب الضريبي والإعلان عنها يكفي لبيان مدى جسامة الظاهرة ويكشف عن ضرورة مكافحتها ولكن لا يمكن علاج الظاهرة إلا بعد تحليل أسبابها ووسائلها ومن الصعب قياس الأهمية الكبيرة لظاهرة التهرب الضريبي، لأن الغش أو التهرب الضريبي يصيب البلاد المتقدمة كما يصيب الدول النامية.

### أهمية البحث:

إن أهمية دراسة ظاهرة التهرب الضريبي تتبع من تلك الآثار السيئة التي تصيبها على جميع الأصعدة، منها الآثار المالية التي تسبب خسارة في الخزينة العمومية بفقدانها لحصيلة معتبرة من المداخل المتوقعة تحقيقها من وراء الحصائل الضريبية، بحيث يضيع مداخيل هامة على خزينة الدولة لذلك لا بد من دراسة هذه الظاهرة لمحاولة المحافظة على أهم موارد الخزينة العمومية والمحافظة على هذه الموارد من التلاعب ومن كل ضياع بأي شكل من الأشكال وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام.

### أهداف البحث:

محاولة تسليط الضوء على ظاهرة التهرب الضريبي ومدى تأثيرها على التطورات الاقتصادية والاجتماعية والمالية، وإبراز أسبابها وأشكالها وأنواعها ومحاولة دراستها كجريمة يعاقب عليها القانون وبيان الآليات التي تساهم في الحد من هذه الظاهرة، ونظرا لانتشار هذه الظاهرة في الآونة الأخيرة كان لا بد من تسليط الضوء عليها، وإزالة الغموض عنها ومحاولة الكشف عن آليات معتمدة في مواجهتها والحد منها.

### المنهج المتبع:

لمعالجة هذا الموضوع تستلزم إتباع المنهج الوصفي في تعريف الظاهرة وأسبابها ومكافحتها والمنهج التحليلي في الآليات المعتمدة للقضاء على الظاهرة.

## الإشكالية:

ما مدى نجاعة سياسة المشرع الجزائري في مكافحة جريمة التهرب الضريبي؟  
تتفرع إلى تساؤلات فرعية .

ولمعالجة الموضوع قسمنا بحثنا إلى فصلين، تطرقنا في الفصل الأول إلى ماهية التهرب الضريبي، تضمن هذا الفصل في المبحث الأول، مفهوم جريمة التهرب الضريبي والمبحث الثاني أركان جريمة التهرب الضريبي، كما تضمن الفصل الثاني آليات مكافحة التهرب الضريبي، تضمن هذا الفصل في المبحث الأول الآليات الوقائية، المبحث الثاني الآليات القانونية، المبحث الثالث الآليات الرقابية.

إن ظاهرة التهرب الضريبي من شأنها عدم تحقيق العدالة في توزيع الدخل بين الفرد الممول والدولة، فتتهرب بعض الأفراد من الضريبة، يعني إنقاص موارد الدولة وعدم قدرتها على تحقيق الإنفاق العام وتوفير الخدمات العامة، فضلا عن إخلالها بعدالة توزيع الدخل بين الأفراد بعضهم البعض، حيث أن التهرب من الضريبة، بما يترتب عليه من نقل عبء الفرد الفعلي أو امتناع البعض عن دفعها، يؤدي إلى الإخلال بتوزيع الدخل وبمبدأ المساواة بين المكلفين في تحمل الأعباء العامة، كما أن للتهرب الضريبي سلبيات متعددة تمس مختلف نواحي الحياة فانخفاض حصيله إيرادات الدولة، كنتيجة حتمية له، من شأنه إضعاف فاعلية السياسات المالية التي تنتهجها الحكومة بغرض رفع معدل النمو والتحسين بالنسبة لتوزيع الدخل، إذن لن تتحقق الأهداف التي تحددها النظريات الرئيسية في الضرائب والنفقات للسياسات الحكومية، إذا انتشرت ظاهرة التهرب الضريبي في المجتمع وأصبحت هي القاعدة وليست الاستثناء ومن الآثار السلبية للتهرب الضريبي كذلك ما يتعلق بهدف الحصيله الضريبية، فالدولة عادة ما تقوم برصد مبالغ معينة تحصل عليها في الغالب من مصادر الإيرادات العامة المختلفة وبالأخص من الضريبة وذلك من أجل تحقيق أغراض التنمية المختلفة.

ومما لا شك فيه أن التهرب الضريبي يؤثر سلبا على هذه الحصيله<sup>1</sup> الضريبية مما يعد عائقا هاما وأساسيا أمام تحقيق التنمية التي ترسمها سياسات الدولة، بل وأكثر من ذلك ستضطر الدولة، لتعويض هذا النقص، إلى محاولة زيادة إيراداتها العامة بفرض ضرائب جديدة، أو يرفع أسعار الضرائب القائمة بالفعل، وهذا بدوره يؤثر سلبا على توزيع الدخل ومبدأ العدالة الضريبية<sup>2</sup>.

ونظرا لهذه الآثار السلبية لهذه الظاهرة التي أصبحت أكثر انتشارا يقتضي ذلك بيان

ماهية التهرب الضريبي ومعرفة هذه الظاهرة من كل الجوانب<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية، المكتبة القانونية لدار المطبوعات الجامعية، 1999، ص.13.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص.13-14.

<sup>3</sup> حسني الجندي، القانون الجنائي الضريبي، ج1، شرح الأحكام العامة الموضوعية الإجرائية في القانون رقم 91 لسنة 2005 بشأن الضريبة على الدخل، ط1، دار النهضة العربية، القاهرة، 2005، ص.64.

وسنتطرق في هذا الفصل إلى عرض مفهوم التهرب الضريبي في المبحث الأول، ومعرفة أركان هذه الجريمة في المبحث الثاني.

### المبحث الأول: مفهوم التهرب الضريبي.

فكرة التهرب الضريبي ليست فكرة حديثة، بل هي فكرة قديمة، غير أن انتشارها في الوقت الحاضر يرجع إلى الانفتاح الاقتصادي<sup>1</sup> ونظرا لهذا الانتشار الواسع أصبحت هذه الظاهرة من أكبر انشغالات الدولة والباحثين في ميدان التشريع الجبائي كونها أخذت بعدا وطنيا ودوليا في الإساءة للحياة الاقتصادية للمجتمع، ومع تطور النشاط الاقتصادي والاجتماعي وما صاحبه من تطور للتشريع الضريبي، أخذت ظاهرة التهرب عدة أشكال وأوجه وتعريفات، فهناك من عرفها على أساس قانوني وفقهي كما أخذت بعدا اقتصاديا وهناك من عرفها على أساس الوسائل المستعملة في هذه الظاهرة وتجدر الإشارة إلى أن القانون الجبائي الجزائري لم يعطينا تعريفا قانونيا شاملا ومانعا وإنما اقتصر على الطرق التدليسية المستعملة في الظاهرة بالإضافة إلى العقوبات المفروضة عليها ونحاول تحديد مفهوم هذه الظاهرة من خلال تعريفها ومعرفة أسبابها وأنواعها.

### المطلب الأول: تعريف جريمة التهرب الضريبي:

من أجل الوصول إلى مفهوم دقيق وجامع للتهرب الضريبي، سنتعرف عليه من خلال ذكر بعض التعاريف التي جاء بها بعض الباحثين سواء في المجال القانوني أو الاقتصادي<sup>2</sup>.

- التهرب الجبائي هي تلك الطرق غير القانونية التي يستعملها المكلف بالضريبة قصد

تجنب دفع الضريبة قدر ما استطاع، باستغلاله للثغرات الموجودة في النظام الجبائي خاصة أو التدليس واحتيال وتصريحات كاذبة ويمكن وضع عدة تعريفات له نذكر منها:

سوزي عدلي ناشد، المرجع السابق، ص.15.<sup>1</sup>

<sup>2</sup>طورش بناتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، رسالة ماجستير، قسم القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة، السنة الجامعية، 2011-2012، ص.10.

" يقصد بالتهرب من الضريبة امتناع الممول الذي توفرت فيه شروط الخضوع لها عن الوفاء بها، مستعينا في ذلك بكافة أنواع الحيل والغش وهي مختلفة ومتعددة".

"يراد به ما يعتمد إليه الأفراد أحيانا من الإفادة مما في قانون الضرائب من ثغرات ينفذون منها، للتخلص من الإلزام بدفع الضريبة".

" يقصد بالتهرب الضريبي لجوء الأفراد إلى وسائل غير مشروعة للإمتناع عن دفع الضرائب المقررة عليهم، أو دفعها ولكن بمقدار اقل من المقدار المحدد قانونيا".

وهناك من عرف التهرب الضريبي وسماه بالجريمة الضريبية باعتبارها تمثل اعتداء على مصلحة الخزنة الضريبية، فالجريمة الضريبية تشكل اعتداء على مصلحة الخزنة العامة من خلال احد طرق تمويلها وهي الضريبة<sup>1</sup>.

وقد قيلت آراء عدة بصدد تعريف الجريمة الضريبية، فقد عرفها البعض " بأنها تشمل كل مخالفة للقوانين الضريبية التي تفرض على الممولين عملا أو امتناعا لتحديد وعاء الضريبة" إلا أن ذلك الرأي قد وجه له النقد، من واقع كون النصوص الضريبية لا تقتصر على تحديد وعاء الضريبة فقط، بل تكفل الرقابة على حصول الواقعة المنشئة للضريبة وتحصيلها والتعريف المتقدم، يقتصر معنى الجريمة الضريبية على مخالفة النصوص التي تهدف إلى تحديد وعاء الضريبة فقط.

وعرفها البعض من شراح القانون الجزائي بأنها "كل تصرف أو فعل يؤدي إلى مخالفة أحكام قانون الضريبة سواء كان مرتكب هذه التصرفات المكلف بدفع الضريبة أو الموظف بتقديرها وتحصيلها أو الشخص الذي ينظم سجلات المكلف لدفعها"<sup>2</sup>.

وعرفها الدكتور حسين الجندي " يقصد بالتهرب الضريبي عدم قيام الممول بأداء الضريبة المستحقة عليه في الميعاد أو التخلص من دفعها، باستعمال طرق غير مشروعة وفي عبارة أخرى هو سلوك غير مشروع يرتكبه شخص ذو صفة معينة بهدف التخلص من أداء الضريبة المستحقة عليه".

<sup>1</sup> طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، ط1، دار وائل للنشر، جامعة بغداد، 2008، ص.29.

<sup>2</sup> نفس المرجع. ص.29-31.

وتختلف جريمة التهرب الضريبي عن غيرها من الجرائم الضريبية التي تقع بمخالفة الالتزامات الضريبية المفروضة على عاتق أشخاص حددهم القانون، ولا يتسم السلوك فيها الطرق الاحتيالية وفي كل من نوعي الجرائم يصدر من الجاني اعتداء على المصلحة الضريبية للدولة، وان كان الجاني<sup>1</sup> يلجأ في الأولى إلى طرق غير مشروعة، في حين أن الثانية يغلب عليها الطابع التنظيمي، الذي رسمه المشرع للتحقق من الواقعة المنشئة للضريبة وضبط وعائها وضمان تحصيلها<sup>2</sup>.

ويرى جانب آخر من الشراخ أن المقصود بالتهرب الضريبي ينصرف إلى كل مخالفة لأحكام القانون الضريبي بهدف الإفلات من الضريبة أو التخفيف من عبئها<sup>3</sup>.

كما عرفها الدكتور صخر عبد الله الجندي "بأنه استعمال المكلف بأداء الضريبة طرق احتيالية بغرض التخلص من سداد الضريبة كلها أو بعضها وما يترتب على ذلك من اعتداء على مصلحة الخزنة العامة وعدم استرداد الدولة حقها في تحصيل الضريبة"<sup>4</sup>.

وكانت نظرة القانون الجبائي الجزائري للتهرب الضريبي من خلال فرض القانون الجبائي الجزائري غرامات جبائية وعقوبات جنحية على كل من يحاول استعمال طرق تدليسية من اجل التهرب من الضريبة وهذا ما نصت عليه المادة 216/02 من قانون الرسم على رقم الأعمال "في حالة استعمال طرق تدليسية، تطبق غرامة بنسبة 200% على مجمل الرسوم" أو كذا المادة 303/01 من قانون الضرائب أو الرسوم المماثلة كل من تملص او حاول التملص باستعمال طرق تدليسية في اقرار اساس الضرائب و الرسوم التي تخضع لها، أو تصنيفها سواء كلياً أو جزئياً، يعاقب بغرامة مالية يتراوح مبلغها بين 5000 دج و 20.000 دج ويحبس من سنة إلى 05 سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، غير انه إذا كان الضرر اللاحق بالخزينة عن التملص من الحقوق يفوق المبلغ

<sup>1</sup> طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، ط1، دار وائل للنشر، جامعة بغداد، 2008، ص.29.

<sup>2</sup> حسين الجندي، القانون الجنائي الضريبي، (شرح الجرائم والعقوبات في القانون رقم 91 لسنة 2005)، ج2، ط1، دار النهضة العربية، القاهرة، 2005-2006، ص.37.

<sup>3</sup> نفس المرجع، ص.37.

<sup>4</sup> حسني الجندي، القانون الجنائي الضريبي، ج1، المرجع السابق، ص.67.

الإجمالي 10.000.000 دج وان المخالفات المرتكبة تستوجب كذلك تطبيق<sup>1</sup> العقوبات المنصوص عليها في المادة 69-71-73 من القانون رقم 12/89 المؤرخ في 05 جويلية 1989 والمتعلق بالأسعار.

10.000.000 دج وان المخالفات المرتكبة تستوجب كذلك تطبيق<sup>2</sup> العقوبات المنصوص عليها في المادة 69-71-73 من القانون رقم 12/89 المؤرخ في 05 جويلية 1989 والمتعلق بالأسعار.

وتتسم جرائم التهرب الضريبي بمجموعة من السمات كونها جرائم من صعيد واحد ويصدق عليها جميعا أنها جرائم ذات طابع مالي، كما أنها جرائم تمس ائتمان الدولة ومن ثم فان العقاب عليها يهدف إلى تحقيق المصلحة العامة.

وهذه الجريمة مخرطة بالشرف، يترتب عليها حرمان المحكوم عليه من تولى الوظائف والمناصب العامة وفقدان الثقة والاعتبار، وهي جرائم لا تتعلق بمجني عليه معين، وإنما يكون المجني عليه فيها هو المجتمع بسائر أفراد، لأنها تؤدي إلى عجز في الموازنة العامة، مما يجعل الدولة غير قادرة على الإنفاق على مرافقها العامة.

كما أنها جريمة تقوم على الغش الضريبي، ويتم النشاط الإجرامي فيها في صورة عمل كإثبات بيانات كاذبة في الإقرارات، التي تقدم تنفيذا للقانون الضريبي بقصد التخلص من أداء الضريبة، وامتناع عن عمل كالامتناع عن الإخطار عن بدء النشاط، وعدم تقديم الإقرار الضريبي.

وعليه تتدرج هذه الجرائم ضمن طائفة الجرائم المصطنعة التي تقابل الجرائم التقليدية أو الطبيعية<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> صخر عبد الله الجندي، نحو قانون عقوبات ضريبي يواجه تحديات العصر، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2005، ص.78.

<sup>2</sup> صخر عبد الله الجندي، نحو قانون عقوبات ضريبي يواجه تحديات العصر، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2005، ص.78.

<sup>3</sup> حسين الجندي، القانون الجنائي الضريبي، ج1، المرجع السابق، ص.ص.72-73.

الفرع الأول: التمييز بين التهرب الضريبي وغيره من صور عدم أداء الضريبة.

التهرب الضريبي في حقيقته هو محاولة من الممول للتخلص من أداء الضريبة المستحقة عليه، وهو بذلك يشترك مع صور أخرى ترمي إلى التخلص من الضريبة ولكنه يختلف عنها من حيث طبيعة وسيلة هذا التخلص والغاية منها.

ويتحدد التمييز بين التهرب والصور الأخرى للتخلص من الضريبة في ضوء ردود فعل الممول اتجاه الضريبة، والرغبة في التخلص منها.

**أولاً : التمييز بين التهرب الضريبي ونقل عبء الضريبة.**

يقال أن نقل عبء الضريبة هو قيام الممول القانوني وهو الملتزم أصلاً بدفع الضريبة بإلقاء عبئها على شخص آخر، وذلك من خلال قوى السوق، وقد يسلك هذا الأخير نفس الطريق، حتى يستقر عبء الضريبة على الشخص الأخير فيكون هو الممول النهائي أو الممول الفعلي<sup>1</sup>.

فعملية نقل عبء الضريبة تتم بعد أن يكون الممول القانوني قد دفع الضريبة إلى خزينة الدولة ثم يبدأ من ناحيته في السعي إلى استردادها بإلقاء عبئها على عاتق شخص أو أشخاص آخرين، فإذا نجح في ذلك يكون قد تخلص من دفع الضريبة حقاً، إلا أنه لم يرتكب مخالفة نصوص التشريع الضريبي ولم ينتج عن عمله هذا حرمان لخزانة الدولة من قيمة الضريبة<sup>2</sup>.

وتستلزم عملية النقل هذه توافر ظروف وعوامل أخرى، منها:

عوامل تتعلق بالضريبة ذاتها، وأخرى تتعلق بالفن الضريبي، فكلما كان وعاء الضريبة قريباً من المبادلات، كلما كان النقل أسهل، وسعر الضريبة ومدى عموميتها ووقت علم المكلف بقيمتها، وعوامل تتعلق بالمال الخاضع للضريبة، كطبيعة السوق وظروف العرض والطلب.

<sup>1</sup> حسين الجندي، المرجع السابق، ص.74.73.

<sup>2</sup> حامد عبد المجيد دراز، المرسي السيد حجازي، مبادئ المالية العامة، بدون دار النشر، الإسكندرية، 2004، ص.16.

ونقل الضريبة أنواع: فمنها الكامل والجزئي، على حسب إلقاء الضريبة كله أو بعضه والنقل إلى الأمام إذا تمكن المنتج من نقل الضريبة إلى المستهلك، والنقل إلى الخلف إذا تمكن المنتج من خفض نفقات إنتاجه، والنقل المقصود والنقل غير المقصود.

وإذا توافرت الشروط والعوامل التي تحكم ظاهرة نقل عبء الضريبة يكون المكلف يتحمل الضريبة هو شخص آخر غير المكلف القانوني بدفعها، ويكون تصرفه مشروعاً.

أما التهرب الضريبي، فلا يشترط لتحقيقه توافر تلك الشروط وتتطلب تآلف مجموعة من العوامل تؤدي إلى تحقيقه، فيلجأ المكلف قانوناً باستعمال وسائل الغش لحرمان الخزنة العامة بصفة نهائية من حقها في الضريبة المستحقة قانوناً<sup>1</sup>.

### ثانياً: التمييز بين التهرب الضريبي والتجنب الضريبي.

يقصد بالتجنب الضريبي، أن تفرض الضريبة على تصرف معين مثل البيع أو الشراء، لكن المكلف، رغبة منه في عدم دفع الضريبة يعمل على عدم تحقق الواقعة المنشئة لها، فتصرفه يكون سلبياً إذ لا يقوم بواقعة البيع أو الشراء، فالتجنب الضريبي يعني إذن التخلص من عبء الضريبة كلياً أو جزئياً دون مخالفة أو انتهاك أحكام القانون<sup>2</sup>، فتجنب الضريبة يتم بتجنب الواقعة المنشئة لدين الضريبة وهو أيضاً أمر مشروع لا يعاقب عليه القانون<sup>3</sup>.

ومن هنا تظهر التفرقة بين التهرب الضريبي والتجنب الضريبي، حيث إن التهرب الضريبي، وفقاً للتعريفات السابق ذكرها، يفترض تحقق الواقعة المنشئة للضريبة بالفعل، إلا أن المكلف يتهرب من دفعها كلياً أو جزئياً بالاستفادة من الإعفاءات الضريبية وثغرات القانون والنقص الذي يعتري نصوصه، ومن أمثلة التجنب الضريبي، امتناع المكلف عن شراء سلع استهلاكية مفروضة عليها ضريبة مرتفعة، ففي هذه الحالة لم يخالف المكلف أو

<sup>1</sup> حسني الجندي، القانون الجنائي الضريبي، ج1، المرجع السابق، ص. 75-76.

<sup>2</sup> سوزي عدلي ناشد، المرجع السابق، ص. 29.

<sup>3</sup> حامد عبد المجيد دراز، المرسي السيد حجازي، المرجع السابق، ص. 169.

ينتهك أحكام القانون، لكونه يستعمل حقه في الاختيار وتقديره الشخصي في إتيان التصرف من عدمه<sup>1</sup>.

فالتجنب الضريبي إذن عمل مشروع لا يؤخذ عليه القانون في حين أن التهرب الضريبي يعاقب عليه القانون وتتصدى له التشريعات بكافة الوسائل<sup>2</sup>.

ومن صور التجنب الضريبي أن ينقل المكلف نشاطه أو أمواله إلى منطقة حرة لا يخضع لنفس أحكام التشريع الضريبي، أو إلى دول أخرى تتبنى نظاما ضريبيا أكثر اعتدالا<sup>3</sup>.

### ثالثا: التمييز بين التهرب الضريبي والتهرب الضريبي:

التهرب الضريبي لا يمكن تصوره إلا في نطاق قانون الجمارك، إذ هو كل مخالفة لأحكام هذا القانون بهدف الإفلات من الضريبة الجمركية أو التخفيف من عبئها.

فالتهرب الضريبي، وفقا لهذا التطور، لا يمكن أن يختلط بالتهرب الضريبي، إذ هو تهرب بالمفهوم القانوني وليس كالتهرب الضريبي، تهربا بالمفهوم الاقتصادي، تهربا بالمفهوم الاقتصادي، حيث انه يقتصر على التهرب من ضريبة معينة بالذات، هي الضريبة الجمركية.

أما التهرب الضريبي فهو باعتباره مفهوما اقتصاديا أوسع نطاقا، إذ ينطوي تحت لوائه كافة صور الهروب من تحمل عبء الضريبة، أيا كان نوعها كليا أو جزئيا، وبغض النظر عما كانت تلك الصور مشروعة أو غير مشروعة، ومن ثم يدخل في إطارها ظاهرة التهرب الضريبي<sup>4</sup>.

### الفرع الثاني: أسباب التهرب الضريبي:

إذا نظرنا إلى التهرب الضريبي باعتباره اخطر أنواع المشاكل الضريبية التي يجب تفاديها ومكافحتها والحد منها وتوقيع الجزاء الرادع لمرتكبها حفاظا على كيان الدولة

<sup>1</sup> سوزي عدلي ناشد، المرجع السابق، ص.29

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص.29

<sup>3</sup> حامد عبد المجيد دراز، المرسي السيد حجازي، المرجع السابق، ص.169.

<sup>4</sup> عبد الحكيم مصطفى الشراوي، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2006، ص.113.

واستقرارها ويحدث غالبا حينما يعم المكلف إلى مخالفة نص من نصوص القانون بطريقة من الطرق وبصفة خاصة في مرحلة تحديد الوعاء الضريبي<sup>1</sup>.

فإن التهرب الضريبي يشكل خطورة على كيان التنمية الاقتصادية وهو ظاهرة منتشرة بين مختلف طبقات الشعب، حتى قيل أن التهرب هو جريمة الشرفاء بدعوى أن بعض الأشخاص ذوي الضمانات الحية الذين لا يقبلون في كل الظروف الاستيلاء على أشياء غير مملوكة لهم مهما كان تافها بغير حق، لا يتورعون عن مخالفة قانون الضرائب اعتقادا منهم بان هذا القانون يفرض عليهم تقديم تضحيات بالتنازل عن جزء من ثروتهم وأنهم ضحية لنصوص تحكمية، ومع هذا أليس من الصعب الوصول إلى الأسباب والدوافع التي تجعل الأفراد يتهربون من دفع الضرائب<sup>2</sup>، وهذا ما يؤدي بنا إلى البحث عن الأسباب التي تؤدي إلى التهرب الضريبي، والتي تنقسم إلى نوعين:

الأسباب المباشرة والأسباب الغير مباشرة وتتمثل فيما يلي<sup>3</sup>:

### أولاً: الأسباب المباشرة:

تتلخص الأسباب المباشرة فيما يلي:

#### 1- الأسباب التشريعية:

أ- قدم بعض التشريعات وتعارضها وتعقيدها وعدم وضوحها والافتقار إلى الدراسات القانونية في هذا المجال وبالتالي عدم وجود قانون عقوبات ضريبي عصري يعالج كافة أشكال التهرب الضريبي والتهريب الجمركي كل ذلك يفسح المجال أمام دور واسع للعامل الذاتي في تفسيرها وتطبيقها وبالتالي يتيح المجال أمام التدخل الفاسد والتعارض في الاجتهادات القضائية الناجم عن وجود تعقيدات كثيرة أو فجوات في القانون تسمح باختراقه، مما يؤدي إلى ضعف في تطبيق القانون وظهور فجوات فيه.

ب- احتكار صياغة القوانين الضريبية في دوائر محددة، وعدم إفساح المجال للجماهير الشعبية والقطاعات الأخرى ذات العلاقة في المشاركة مثل رجال الأعمال والقانون

<sup>1</sup> حامد عبد المجيد دراز،، المرجع السابق،ص.169

<sup>2</sup> عبد الحكيم مصطفى الشراوي، المرجع السابق،ص.113.

<sup>3</sup> قرموش ليندة، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري،رسالة لنيل شهادة الماستير ،قسم الحقوق ،جامعة محمد خيضر ،بسكرتة2013-2014،ص.24.

والمستثمرين في صياغة هذه القوانين وصنع القرار السياسي في الدولة مما يضعف من روح الولاء للوطن والدولة بشكل عام.

ج- ضبابية النصوص القانونية والجهل بالقانون من قبل الموظفين والازدواجية في التطبيق يؤدي إلى ضعف الثقة بين المكلف وأجهزة الضريبة من ناحية وإلى الشعور بالظلم وعدم العدالة من ناحية أخرى<sup>1</sup>.

د- كما أن طبيعة الجزاءات التي تفرضها الدولة على المتهربين من دفع الضريبة تؤثر في قرارهم بالتهرب أو عدمه، فعندما تتشدد الدولة في جزاءاتها يقارن المكلف بين النفع الذي يحققه نتيجة التهرب من الضريبة والضرر الذي سيلحقه نتيجة تطبيق قانون الضريبة وما يقرره من جزاءات فيعدل عن التهرب والعكس صحيح<sup>2</sup>.

### 2- الإمكانيات المادية والبشرية:

أ- ضعف الإعلام الضريبي وضعف قواعد المعلومات عموماً والضعف التنظيمي

للضرائب، وتختلف مهنة المحاسبة والمراجعة وغياب دورها الفاعل وضعف كفاءة الجهاز الضريبي عموماً، سواءاً من حيث المؤهلات أو التدريب أو الدورات أو الخبرات وعدم وضع الرجل المناسب في المكان المناسب يشكل سبباً كبيراً من أسباب التهرب الضريبي والتهريب الجمركي.

ب- إن عدم كفاءة الإدارة الضريبية من حيث الكم أو من حيث النوع والمتمثل في انخفاض عدد العاملين وانخفاض مستواهم الثقافي والمهني يؤدي إلى انخفاض أدائها في مجال حصر المكلفين وما يستحق عليهم من ضرائب.

<sup>1</sup> صخر عبد الله الجنيدى، المرجع السابق، ص.72.

<sup>2</sup> عادل العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، ج1، المالية العامة والقانون المالي، ط1، مكتبة الجامعة، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص.180.

### 3- الإجراءات الإدارية:

أ- عدم الشفافية في الإجراءات وغياب أجهزة مكافحة وضعف الإجراءات العقابية بحق المهربين والمتهربين، وعدم وجود سجل للسوابق الجرمية والاكتفاء بالغرامات المالية كل ذلك يجعل التهرب والتهرب الضريبي مغريا<sup>1</sup>.

ب- إجراءات روتينية معقدة تتسبب في خلق الكراهية اتجاه الضرائب وما يمثلها من أجهزة وأعوان إداريين، ويبقى على الإدارة الجبائية استعمال كل الإجراءات اللازمة لتفادي ذلك وتتمثل هذه الإجراءات فيما يلي:

- صعوبة تقدير الوعاء الضريبي.
- تعقد الإجراءات الخاصة بتحصيل الضريبة.

### ثانيا: الأسباب غير المباشرة:

نذكر منها ما يلي:

### 1- الأسباب الاقتصادية:

أ- غياب الجانب الاقتصادي في أداء الدوائر الضريبية بحيث يتم تغليب الجباية على الوظائف الأخرى من خلال انعدام الحد المعفي من الضرائب والجمارك، بحيث أن قيمته لا تكاد تذكر مما يولد شعور لدى المكلف بارتفاع العبء الضريبي مقارنة ببلدان مجاورة، حيث أن المعدلات الضريبية تكون في هذه الحالة عالية بالنسبة إلى دول الجوار والعالم بشكل عام فيكون ذلك احد الأسباب المهمة الطارئة للاستثمار والتهرب والتهرب الضريبي، كما أن الوضعية الاقتصادية للمكلف تعتبر من الدوافع التي تؤدي إلى التهرب الضريبي وتساهم في تحديد موقفه من الضريبة، فكلما كان النفع الذي يعود عليه من التهرب كبيرا دفعه ذلك إلى الغش<sup>2</sup>.

ب- ارتفاع أسعار الضرائب فكلما ارتفعت أسعار الضرائب كان الدافع لدى المكلف بالتهرب منها كبيرا والعكس صحيح.

<sup>1</sup> صخر عبد الله الجنيدي، المرجع السابق، ص.71.

<sup>2</sup> Amel CHETTOUHI, information fiscal comme moyen direct de lutte contre la fraude fiscale, mémoire de 3eme cycle professionnel, 1999, P.19

ج- تعد الظروف الاقتصادية عاملا مهما في ارتفاع ظاهرة التهرب من الضريبة وبالعكس ففي أوقات الرخاء الاقتصادي تقل مقاومة الأفراد لما تفرضه الدولة من ضرائب لكثرة النقود وارتفاع الدخل وعلى العكس يكثر التهرب في أوقات الكساد الاقتصادي<sup>1</sup>.

د- الإحساس بعبء الضريبة وخاصة في ظل الظروف الاقتصادية وعند وجود أزمات اقتصادية<sup>2</sup>.

هـ- الحالة الاقتصادية للخاضع للضريبة والوضعية الاقتصادية للبلاد(الرفاهية - الأزمة)<sup>3</sup>.

### 2- الأسباب النفسية:

- النظرة التاريخية والنفسية السلبية والمعادية للضرائب يقول ادم سميث "ليس أثقل على الإنسان من ظل جابي الضرائب "ما جعل الإنسان لا يستطيع أن يتخلص كليا من النظرة السلبية والمعادية للضرائب<sup>4</sup>.

### 3- الأسباب الاجتماعية:

أ- **قلة الوعي الضريبي:** الوعي الضريبي له أهمية بالغة في استجابة المكلف لدفع الضريبة، وهذا بطبيعة الحال يعتمد على أسس حقيقية واقعية تنطلق وإيمان الشخص نفسه وبالعكس سوف تصطدم فكرة الوعي الضريبي بالشعار، ومن ثم الكذب، وحتى إذا تأثر بها مجموعة من الأفراد، فإن هذه المجموعة ستفقد الثقة بعد حين، وحينئذ تتسلخ الفائدة ويفشل الهدف، وتبقى الحالة كما هي<sup>5</sup>.

ب- كما أن درجة انتشار الوعي الضريبي والمستوى الأخلاقي للأمة يلعب دورا في مسألة التهرب الضريبي، فكلما كان الوعي الضريبي عاليا والمستوى الأخلاقي للأمة مرتفعا قلة رغبت الأفراد في التهرب الضريبي حيث يزداد شعور الأفراد بواجبهم اتجاه

<sup>1</sup> عادل العلي، المرجع السابق، ص.180.

<sup>2</sup> عبد الناصر نور، نائل حسن، عليان الشريف، الضرائب ومحاسبتها، ط2، درا المسيرة، الأردن، 2008، ص.324.

<sup>3</sup> صخر عبد الله الجنيدي، المرجع السابق، ص.74.

<sup>4</sup> عادل العلي، المرجع نفسه، ص.180.

<sup>5</sup> صخر عبد الله الجنيدي، المرجع نفسه، ص.72.

الدولة وعلى العكس حيث ينخفض الوعي<sup>1</sup> الضريبي والمستوى الأخلاقي للمجتمع يقل شعورهم بهذا الواجب تجاه دولتهم.

### 4- الأسباب السياسية:

أ- إن سياسة الدولة الإنفاقية تعد أمرا مهما في اتجاهات التهرب من الضريبة انخفاضا وارتقاعا، فعندما يكون إنفاق الدولة موجها إلى ما يحقق أكبر قدر من المنافع للأفراد يشعر المكلفون بالضريبة بجدوى دفعها ويمتنعون عن التهرب منها والعكس صحيح<sup>2</sup>.

ب- عدم توفير فرص الاستثمار الجيدة والتغيير المستمر في السياسات أو الإجراءات المتعلقة بالاستثمار دون مبرر وتعقيد هذه الإجراءات يعتبر عاملا مساعدا على التهرب<sup>3</sup>.

### 5- الأسباب الدينية:

حيث أن بعض التيارات الدينية والفقهاء يرون عدم التوافق بين الدين والنظام السياسي الذي يقطن فرض الضريبة، مما يؤدي إلى فقدان الانسجام في ذلك تماما، إذ كيف يستطيع المواطن أن يدفع الضريبة لنظام وضعي، كما أن دفع الإنسان الضريبة لنظام وضعي أو عدم دفعه لها برأيهم لا يترتب عليه اثر شرعي، لأنه مكلف وفق عقيدته بدفع ضرائب معينة ويعرف موارد إنفاقها، لكنه في النظام الوضعي يتهرب قدر المستطاع من تحمل عبء هذه الضريبة، لأنها كما يعتقدون تصرف على مشاريع فاسدة ومشاريع مضرّة بل<sup>4</sup> مشاريع يرونها تخالف معتقداتهم ومبادئهم والحالة هذه يبقى أنصار هذا التيار يدفعون الضرائب تحت نير الخف وبنفس الوقت لا يتركون أي فرصة تقوتهم من اجل التخلص من دفع الضرائب أو التهرب من دفعها.

<sup>1</sup> صخر عبد الله الجنيدي، المرجع السابق، ص.72.

<sup>2</sup> عادل العلي، المرجع السابق، ص.180.

<sup>3</sup> صخر عبد الله الجنيدي، المرجع نفسه، ص.72.

<sup>4</sup> نفس المرجع، ص.72.

### 6- الأسباب المتعلقة بالمكلف:

غالبا ما تعود أسباب التهرب الضريبي إلى المكلف في حد ذاته، والتي تتدرج في إطار اعتبارات نفسية و أخلاقية ومالية.

أ- ضعف المستوى الخلفي يحفز المكلفين على التهرب من أداء واجبه الجبائي، لذلك فهويتاسب عكسيا مع الشعور الوطني في مصلحة المجتمع، ومع الشعور بالمسؤولية في تحمل الأعباء العامة.

ب- ضعف الوعي الجبائي، وفي هذا المجال، تشكل وسائل الإعلام أداة هامة للتأثير على مستوى الوعي الجبائي، ويعتبر ضعف الوعي الجبائي في المجتمع من ابرز أسباب التهرب الضريبي.

ج- الوضعية المالية السيئة للمكلف تجعله يميل نحو التهرب لتعويض ما خسره<sup>1</sup>، فهناك عوامل نفسية يشعر بها المكلف تجعله أن يتهرب من دفع الضريبة لاعتقاده بعدم عدالة الضريبة أو شعوره بعم الانتماء، وأحيانا يلعب الوعي الضريبي عامل مهم في التهرب وهذا يرتبط بأمر سياسية واقتصادية واجتماعية، فالمواطن يقيس مدى النفع الذي يعود عليه من النفقات العامة ومدى تحمله لأعباء الإيرادات العامة<sup>2</sup>.

### المطلب الثاني:أنواع التهرب الضريبي:

تختلف أنواع التهرب الضريبي من حيث الزاوية التي ينظر إليها الفقهاء وتعد هذه الزاوية هي معيار التقسيم، فيمكن تقسيم التهرب الضريبي وفقا لحجمه، ويمكن أيضا تقسيمه وفقا لمكان وقوعه<sup>3</sup>.

### الفرع الأول: أنواع التهرب الضريبي وفقا لحجمه:

يمكن تقسيم التهرب الضريبي وفقا لحجم الضريبة التي يتهرب الممول من أدائها إلى نوعين: تهرب كلي وتهرب جزئي.

<sup>1</sup> بلواضح الجبالي، ميمون نبيلة، مكافحة التهرب الضريبي كهدف لجهود القضاء على البطالة، إستراتيجية الحكومة في القضاء على البطالة، ملنقى حول إستراتيجية الحكومة في مكافحة البطالة في ظل التنمية المستدامة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة ، 16-15 نوفمبر 2011

<sup>2</sup> طارق الحاج، المالية العامة، ط1ندار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999، ص.85.

<sup>3</sup> حسين الجندي، المرجع السابق، ص.78.

### أولاً: التهرب الكلي:

وهو ما يعرف بالتهرب المشروع أو التجنب الضريبي، وهو استغلال المكلف لبعض الثغرات القانونية بغية عدم تحقق الضريبة بصورة صحيحة وعدم الالتزام بدفعها، أي أن الشخص يتمكن من التخلص من الالتزام بدفع الضريبة دون أن يضع نفسه في مركز المخالف للقانون، ويمكن أن يحدث هذا التهرب المشروع عن طريق طبيعي، وذلك بتجنب الواقعة المنشأة للضريبة، ولهذا يفضل تسمية هذا النوع من التهرب بالتجنب الضريبي، لما توحى به<sup>1</sup> عبارة التهرب بالمشروعية، حيث أن المشرع يأذن له.

كما يعرف بأنه "تملص المكلف القانوني من دفع الضريبة دون مخالفة التشريع الضريبي القائم، وهذا التهرب ومهما اتصف بالشرعية فإنه يدل على الضعف في التحضر وغياب الضمير الاجتماعي"<sup>2</sup>.

والتجنب الضريبي ظاهرة سليمة أقرتها غالبية الدول فقها وقضائاً، ويعبر عليه آخرون بتهرب النية باعتبار أن نية الشخص هي التخلص من الضريبة، وإن كان يتذرع في هذا ببعض الوسائل المشروعة في ذاتها ودون أن يخالف القانون، ويتحقق التهرب المشروع للشخص عن طريق التجنب بالامتناع عن العمل أو التصرف الموجب للضريبة وبالامتناع عن الواقعة المنشئة للضريبة، وذلك كإمتناع الشخص كلياً أو جزئياً عن استهلاك السلعة أو الخدمة التي تخضع لضريبة الإمتلاك، كان يعلم الفرد أن هناك رسوم استهلاك السجائر يستعملها لو اشترى هذه السلعة يتمتع الفرد عن استهلاكها ليتجنب بذلك دفع الضريبة الغير المباشرة على استهلاكها، أو أن يتمتع الشخص عن استيراد أو تصدير السلعة التي تفرض عليها الرسوم الجمركية أو امتناعه عن توجيه أمواله أو نشاطه إلى فروع النشاط التي لا تصيبها أية ضريبة أو التي تتمتع بمعاملة ضريبية خاصة، كان يوجه الشخص ماله و جهده

<sup>1</sup> لباد لزرق، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة تلمسان، السنة الجامعية، 2011-2012، ص.49.

<sup>2</sup> قرموش ليندة، المرجع السابق، ص.27.

إلى النشاط الزراعي دون النشاط التجاري<sup>1</sup> بسبب عدم خضوع هذا النوع من النشاط الى اية ضريبة ، و بهذا يكون قد تجنب الضرائب كلها.

ويصنف التهرب الضريبي المشروع (التهرب الكلي) إلى صنفين:

1- **التجنب الضريبي المقصود من المشرع الجبائي:** يلجأ المشرع الجبائي إلى التجنب الضريبي المقصود من اجل تحقيق أهداف معينة، من خلال فرض ضرائب مرتفعة على نشاطات معينة أو سلع معينة للتقليل من استيرادها وتشجيع المنتج الوطني أو للحد من استهلاكها مثل السلع الكمالية أو إلغاء الضرائب على أنشطة محددة ضمن شروط معينة وحصرها في مناطق يتم اختيارها لتشجيع إنشاء مثل هذه المؤسسات في مناطق معينة،

مثل تدعيم الاستثمار الفلاحي والصناعي بالجنوب، الاستثمار في إطار الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار، الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار، الوكالة الوطنية لترقية تشغيل الشباب وغيرها.

2- **التجنب الضريبي غير المقصود من المشرع الجبائي:** يتمثل هذا النوع من التهرب في استغلال المكلف لثغرات القانون من اجل عدم دفع الضريبة، وترجع هذه الثغرات في الغالب إلى نقص في التشريع وعدم إحكام صياغة المواد القانونية، فالمكلف بذلك ينتهكه أو يخالفه لأن المشرع هو الذي حدد له مجموعة من الإعفاءات والتخفيضات في بعض الضرائب الخاصة بأنشطة معينة<sup>2</sup>.

### ثانيا: التهرب الجزئي.

وهو ما يعرف بالتهرب غير المشروع أو الغش الضريبي، وهو مخالفة المكلف بالضريبة للأحكام القانونية بوسائل الغش والاحتيال للتخلص من دفع الضريبة، فوسائل التهرب غير المشروع هي مخالفات يعاقب عليها القانون، وفي أغلب الأحيان تكون هذه المخالفة صريحة ومقصودة وتتضمن نية المكلف في التهرب من الضريبة، وقد تكون في

<sup>1</sup> لايد لزرق، المرجع السابق، ص.49.

<sup>2</sup> قرموش ليندة، المرجع السابق، ص.28.

أحيان أخرى نتيجة لعدم إدراك المكلف لمسؤولياته أو لجهله بالقانون، ويصعب تحديد الطرق التي يتبعها المكلف في سبيل ذلك<sup>1</sup>.

ويعرف أيضا بأنه تهرب مقصود من طرف المكلف نتيجة مخالفته الصريحة عمدا لأحكام القانون الضريبي قصدا منه عدم دفع الضرائب المستحقة عليه، وذلك من خلال الامتناع عن تقديم التصريح بمداخله، أو تقديم تصريح ناقص، أو كاذب أو إعداد قيود وسجلات مزيفة وتندرج تحته كافة طرق الغش المالي وما تنطوي عليه من طرق احتيالية.

وعرفه القانون الجبائي الجزائري في المادة 303-1 من قانون الضرائب المباشرة من الأمر رقم 67-101 بتاريخ 09-12-1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة "كل محاولة للتخلص من الضريبة باستعمال طرق تدليسية في إقرار أساس الضرائب والرسوم التي يخضع لها المكلف أو تصفيتها كليا أو جزئيا"<sup>2</sup>.

ويصنف التهرب الضريبي غير المشروع إلى صنفين:

**1- الغش العادي (البسيط) :** وهو يشبه التهرب المشروع مصحوبا باستعمال طرق تدليسية ويتمثل في محاولة معتمدة من أجل دفع ضريبة أقل وهذا من خلال تقديم تصريحات ناقصة أو خاطئة بسوء نية فهو إذا كل تصرف أو إغفال مرتكب من أجل التخلص من الضريبة، حسب المادتان 192 و 193 قانون الضرائب المباشرة.

**2- الغش الموصوف (المركب):** أي انه غش بسيط مقرون بممارسات تدليسية أي أن المكلف يستعمل أساليب ماهرة تمكنه من التخلص من الضريبة وكذلك مسح كل الآثار التي قد تؤدي إلى كشف مغالطاته، فالغش المركب يتوفر على العنصرين التاليين:

- عنصر النية الذي يقصد به ان المكلف على دراية بان الفعل غير مشروع.
- العنصر المادي والمتمثل في تخفيض أساس الضريبة<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> لابيد لزررق، المرجع السابق، ص.51.

<sup>2</sup> قرموش ليندة، المرجع السابق، ص.29.

<sup>3</sup> نفس المرجع، ص.30.

الفرع الثاني: أنواع التهرب الضريبي وفقا لمكان وقوعه:

يمكن أيضا تقسيم التهرب الضريبي وفقا لمكان وقوعه<sup>1</sup> ويقسم التهرب الضريبي وفقا لهذا المعيار إلى نوعين:

- تهرب داخل إقليم الدولة، وهو ما يطلق عليه التهرب الداخلي.
- تهرب خارج إقليم الدولة أو التهرب الخارجي(الدولي)<sup>2</sup>.

أولاً: التهرب الداخلي (الوطني):

هو التهرب الذي يحدث داخل إقليم الدولة بالمخالفة لأحكام القانون الداخلي، وذلك بصرف النظر عن جنسية الممول، سواء أكان من رعايا الدولة أو شخصا أجنبيا عنها فالعبرة هنا ليست بالجنسية ولكن بما يترتب على التهرب من خسارة ومن ضياع مورد هام من موارد الدولة الأساسية.

ولذل فعادة ما تعمل التشريعات الضريبية الداخلية على تنظيم عملية مكافحة التهرب الضريبي الداخلي عن طريق وضع إجراءات وقائية تهدف إلى منع الممول من استغلال الثغرات التي تشوب بعض نصوص التشريعات الضريبية القائمة للتهرب من عبء الضريبة وكذلك عن طريق سن عقوبات رادعة متدرجة على كل من يخالف أحكام التشريعات المشار إليها<sup>3</sup>، فالتهرب الضريبي الداخلي هو في حقيقته تهرب قانوني بمعنى أن الممارسات التي تتم في هذا الصدد تخرج عن إطار القانون وحدوده، أي أنها كلها ممارسات غير مشروعة، فهو إذن ظاهرة سلبية في إطار العلاقة بين الفرد والسلطة<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> لآبد لزرق، المرجع السابق، ص.52.

<sup>2</sup> حسني الجندي، المرجع السابق، ص.81.

<sup>3</sup> سوزي عدلي ناشد، المرجع السابق، ص.19.

<sup>4</sup> نفس المرجع، ص.18.

### ثانيا: التهرب الخارجي(الدولي):

هو الذي يقع نتيجة إمكان الممول تهريب أمواله خارج البلاد بطريق غير مشروع، ويقوم بإخفاء هذه الأموال ولا يذكرها في إقراره الضريبي<sup>1</sup>، فالتهرب الضريبي على المستوى الدولي هو تهرب اقتصادي، بمعنى انه ذو تأثير اقتصادي على المجتمع يتمثل في ضياع مورد من الموارد الأساسية والحيوية للدولة في الظروف العادية، يستوي في ذلك أن تكون وسيلة التهرب مشروعاً أو غير مشروعاً، فالذي يؤخذ بعين الاعتبار في هذا المقام ليست الوسيلة، بل الأثر المترتب عليها، وبذلك يمكن القول أن التهرب الضريبي الدولي ظاهرة سلبية في إطار العلاقة بين الفرد والمجتمع.

إن التهرب الضريبي على المستوى الدولي هو صورة من صور التهرب الضريبي بصورة عامة وان ما يميزه انه ذو صفة دولية، فهو يحدث عبر حدود إقليم الدولة، يستوفى في ذلك أن يحدث بين دولتين أجنبيتين أو أكثر، فالمكلف يحاول أن يحقق من عبئه الضريبي مستخدماً في ذلك كافة الطرق<sup>2</sup> والسبل المشروعة وغير المشروعة، فقد يقوم بتحويل أرباحه إلى خارج إقليم الدولة الكائن به ليتهرب من الضريبة الداخلية إذا كانت مرتفعة القيمة، أو قد يقوم باستثمار أمواله في الخارج لكي يتمتع بالإعفاءات الضريبية التي قد يقرها القانون الضريبي في البلد المضيف، وهذا من الجدير بالذكر أن ظاهرة التهرب الضريبي على المستوى الدولي قد انتشرت مع زيادة حجم الاستثمارات الدولية والتجارة الدولية، فقبل انتشار الأسواق الدولية والاتصالات الدولية وظاهرة العولمة الاقتصادية لم تكن ظاهرة التهرب الضريبي على المستوى الدولي معروفة ولم تشغل بال الكثير من المفكرين<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> حسني الجندي، المرجع السابق، ص.81.

<sup>2</sup> سوزي عدلي ناشد، المرجع السابق، ص.19.

<sup>3</sup> نفس المرجع، ص.21.

### المطلب الثالث: أساليب التهرب الضريبي:

يأخذ التهرب الضريبي عدة طرق وأساليب للإفلات من دفع الضريبة أما عن طريق التلاعب في العمليات المحاسبية أو السعي إلى خلق أوضاع قانونية مخالفة لما هو معمول به في الواقع باستغلال المكلف للثغرات القانونية<sup>1</sup> ويسعى المكلف دوماً إلى تطوير أساليب التهرب الضريبي وإيجاد ثغرات أرقى وأدهى ليفلت من الاقتطاع الضريبي، وليبقى بعيداً عن أنظار المراقبة، لذا فقد تنوعت طرق وأساليب التهرب الضريبي بحسب طبيعة الأنشطة الممارسة<sup>2</sup>.

### الفرع الأول: الطريقة المحاسبية:

يلزم القانون الجبائي الأفراد بموافاة مصلحة الضرائب بالتصريحات الخاصة، يشيرون فيها إلى جميع المبالغ التي حققها المشروع التجاري أو الصناعي خلال السنة المالية، وتدعم هذه التصريحات بالوثائق التي تثبت ذلك (الفواتير، السجلات المحاسبية....) وهذا في المواعيد المحددة<sup>3</sup>، والتهرب عن طريق التحايل المحاسبي وذلك بلجوء المكلف إلى تقديم إقرار ضريبي استناداً إلى دفاتر وسجلات وحسابات مصطنعة مخالفة للدفاتر والسجلات، مثال ذلك اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع، أو توزيع الأرباح على شركاء وهميين، بقصد التقليل من الإيرادات وزيادة النفقات أو اللجوء إلى إتلاف وإخفاء الدفاتر والسجلات قبل انقضاء الأجل المحدد لتقادم دين الضريبة<sup>4</sup>.

وبما أن المحاسبة تعتبر قاعدة لإجراء التحقيقات من قبل المصالح الجبائية، فالغش الجبائي يمكن أن يكون ذو طبيعة محاسبية، فإذا كان التحقيق في المحاسبة يتمثل في التأكد من مطابقة القيود المحاسبية مع المستندات التي تثبت ذلك، فإن المكلف يبحث عن وضع مطابقة القيود المحاسبية مع ما يقدمه من وثائق مظلمة، وتعتبر هذه الطريقة صعبة

<sup>1</sup> يدو لويزة، قاري حياة، المرجع السابق، ص. 42.

<sup>2</sup> غوفي خالد، اثر التهرب الضريبي على مداخل الخزينة العمومية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013-2014، ص. 29.

<sup>3</sup> يدو لويزة، قاري حياة، المرجع نفسه، ص. 42.

<sup>4</sup> غوفي خالد، المرجع نفسه، ص. 30.

الاكتشاف من طرف الإدارة الجبائية برغم السهولة التي يتلقاها المكلف عند تنفيذها، ولهذا النوع نم الغش طريقتين وهما:

- الغش بزيادة وتضخيم التكاليف.

- الغش بتخفيض الإيرادات.

**أولاً: الغش بزيادة التكاليف:**

ينتهز الممول الفرصة لإدخال أعباء الشخصية إلى تكاليف تجارته كمصاريف الهاتف والكهرباء لمنزله وأعباء إصلاح سيارته الشخصية، وكذا استعمال الفواتير المزيفة قصد الرفع من التكاليف والتقليل من الربح الخاضع للضريبة.

بعدما سمح المشرع الجزائري بخصم الأعباء التي يتحملها فعلاً وذلك لاستغلال مؤسسة شريطة أن تكون هذه التكاليف مرتبطة مباشرة بالاستغلال في حدود المعقول أصبح بعض الممولين ينتهزن هذا الحق في إدخال مصاريف ليس لها علاقة بالنشاط الذي تقيمه المؤسسة أو المبالغة في تقديرها للتكاليف، وذلك لتخفيض قدر الإمكان من الضريبة على الأرباح المحققة.

**ثانياً: الغش بتخفيض الإيرادات<sup>1</sup>:**

يستعمل هذا التهرب من طرف الممولين لأجل تخفيض وتهرب رقم أعمالهم الحقيقي وذلك عن طريق التخفيض من مبلغ المبيعات، كان يقوم الممول ببيع بضاعة إلى زبون ما ولكن السعر الذي بيعت به البضاعة والمسجل في الفاتورة ليس السعر الحقيقي للبضاعة وإنما جزء منه، فبالتالي تم إخفاء السعر الحقيقي مقابل أن يقدم الممول للزبون خصماً من المبلغ الحقيقي<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> يدو لويزة، قاري حياة، المرجع السابق، ص.44.

<sup>2</sup> غوفي خالد، المرجع السابق، ص.30.

### الفرع الثاني: التهرب عن طريق العمليات المادية والقانونية

إضافة إلى الأسلوب المحاسبي نجد التهرب عن طريق العمليات المادية والقانونية الذي لا يقل شأنًا عن سابقه، حيث يعد من أخطر الأساليب فهو يجعل من مراقبته أمرا صعبا كما سنبين فيما يأتي:

#### أولاً: التهرب الضريبي عن طريق العمليات المادية:

يتمثل الإخفاء المادي المكلف لأملكه بصفة جزئية أو كلية حتى بعيدة عن كل اقتطاع ضريبي، ففي حالة الإخفاء الجزئي يكون المكلف معروفا لدى الإدارة الجبائية و لكنه يخفي جزء من ممتلكاته او مخزونات، أو عدم احترام المقاييس المتعارف عليها في الإنتاج إما عند الإخفاء الكلي فان المكلف يكون غير معروف تماما لدى الإدارة الجبائية<sup>1</sup>.

#### ثانياً: التهرب عن طريق العمليات القانونية

التهرب عن طريق عمليات قانونية ويكون بخلق حالة قانونية مصطنعة مخالفة للوضع القانوني الحقيقية، بتكليف خاطئ لحالة ما، كتمرير عملية خاضعة للضريبة محل عملية أخرى معفاة أو اقل خضوعا للاقتطاع، مثل تسجيل بيع على أساس أنها هبة.

فالغش الجبائي عن طريق استعمال القانون يتمثل في خلق حالة قانونية تظهر مخالفة للحالة الحقيقية على اثر عملية وهمية أو تكليف خاطئ لحالة ما بحيث يعتبر الغش الضريبي نوع من أنواع المقاومة ضد الضريبة، هذه المقاومة بدأت منذ القدم حيث تمثلت في شكل تمرد<sup>2</sup>.

تتمثل الحالة الأولى في الغش عن طريق عمليات وهمية، من خلال لجوء المكلفين إلى أساليب معقدة وتركيبات قانونية دقيقة بهدف مطابقة الكتابات المحاسبية وكل الوثائق الثبوتية مع الفواتير والإيصالات لعمليات وهمية تمكنهم التملص من دفع الضريبة، حيث أن التحقيق الجبائي يهدف إلى التأكد من أن كتابات الدفاتر المحاسبية مطابقة للتبريرات المقدمة عن

<sup>1</sup> يدو لويزة، قاري حياة، المرجع السابق، ص.42.

<sup>2</sup> طالب نور الشرع، المرجع السابق، ص.55.

1- طالب نور الشرع، المرجع نفسه، ص.55.

طريق وثائق الإثبات، أما فيما يخص الحالة الثانية، فيتمثل في تطبيق خاطئ لبعض العمليات في محاولة تمرير نشاط آخر ما خاضع للضريبة وراء نشاط معفى من دفع الضريبة، أو يخضع للضريبة في إطار امتيازات تسمح له بدفع الضريبة وهذا بأقل من تلك الموجبة فعلا<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup>يدو لويزة، قاري حياة، المرجع السابق، ص.44.

## المبحث الثاني

### أركان جريمة التهرب الضريبي

القاعدة العامة تقضي أن لا يتم القانون الجنائي بما يدور في ضمير الفرد من أفكار ولكنه يهتم بالمظهر الخارجي لهذه الأفكار، ومن هنا استلزم الأمر ضرورة توافر ركن مادي لكل جريمة أيا كان نوعها وطبيعتها، إلا أن الركن الذي يمثل مظهر الجريمة لم يعد كافيا وحده في تشكيلها، فالتطور الذي وصلت إليه المسؤولية الجنائية جعل الجريمة الآن تتطلب فضلا عن الركن المادي ركنا معنويا، فلا تكون هناك عقوبة بغير إرادة آثمة، إذ لا جريمة بلا خطأ، وهذه القاعدة الآن من البديهيات، وتعد المحور الذي تركز عليه المسؤولية الجنائية تتفق والغاية من العقاب<sup>1</sup>.

وعليه قسمنا هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب، المطلب الأول الركن المادي، المطلب الثاني الركن المعنوي، والمطلب الثالث الركن الشرعي.

#### المطلب الأول: الركن المادي:

يتكون الركن المادي من ثلاثة عناصر:

- 1- استعمال طرق احتيالية.
- 2- التملص من الضريبة أو الرسوم أو أي حق ضريبي.
- 3- السببية بين استعمال الطرق الاحتيالية والتملص من أداء الضريبة<sup>2</sup>.

#### الفرع الأول: استعمال طرق احتيالية:

لم يعرف المشرع الطرق الاحتيالية والعلة أن كل تعريف لا يستطيع الإلمام بكل الطرق والأساليب الاحتيالية والتدليسية، وعليه فبالرجوع إلى التشريع الجبائي نجد أن المادة 530 نصت على ست حالات، وكذلك المادة 118 من ق.ر.ر.أ قد نصت على ست حالات،

<sup>1</sup> طالب نور الشرع، المرجع السابق، ص.55.

<sup>2</sup> فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، ط1، دار هومة، الجزائر، 2008، ص.ص.102-103.

والمادة 303 من ق.ض.ر.م قد نصت على أربع حالات، والمادة 76 من ق.إ. الجبائية خمس حالات، والمادة 34 من ق.ط و 119 من ق.ر.ر.أ نصت على حالة واحدة، وكل النصوص أجمعت على استعمال صيغة على وجه الخصوص قبل ذكر الأعمال و الأفعال التي تعتبر طرقا احتيالية وتدليسية أو غشا وذلك حرصا منها على توضيح أن الطرق التي وردت لم تذكر على سبيل الحصر وإنما على سبيل المثال.

يهدف المشرع الجبائي في مجال الضرائب بتجريمه لأفعال الغش الضريبي، إلى حماية مصلحة الدولة، أي حماية المصلحة المتعلقة بالسياسة الاقتصادية للدولة فيمنع بذلك التهرب الغش الضريبي باعتبار أن الضريبة هي الأداة التي تخدم السياسة الاجتماعية والاقتصادية للدولة<sup>1</sup>، حيث تنص المادة 408 من ق.ض.م.ر.م على معاقبة كل من يقوم على أي نحو كان بتنظيم أو يحاول الرفض الجماعي لأداء الضريبة.

- ولقد حدد المشرع الجبائي الطرق التدليسية في المادة 193 من ق.ض.م.ر.م

وهي:

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

2- تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستناد إليها عند طلب الحصول إما على تخفيض أو خصم أو إعفاء أو استرجاع للرسم على القيمة المضافة وإما الاستفادة من الامتيازات الجبائية لصالح بعض الفئات من المدينين بالضريبة.

3- القيام عمدا بنسيان تقييد أو إجراء قيد في الحسابات غير صحيح أو وهمي في دفتر اليومية ودفتر الجرد المنصوص عليهما في المادتين 9 و10 من القانون التجاري أو في الوثائق التي تحل محلها، ولا يطبق هذا الحكم إلا على المخالفات المتعلقة بالنشاطات التي تم إقفال حساباته.

<sup>1</sup> فرج رضا، شرح قانون العقوبات (الأحكام العامة للجريمة)، ط2، الشركة لوطنية للنشر والتوزيع، الجزائر 1976، ص.203.

- 2- قيام المكلف بالضريبة بتدبير عدم إمكانية الدفع أو بوضع عوائق بطرق أخرى أمام تحصيل أي ضريبة أو رسم مدين به.
- 3- كل عمل أو فعل أو سلوك منه بوضوح تجنب أو تأخير دفع كل أو جزء من مبلغ الضرائب والرسوم كما هي مبينة في التصريحات المودعة<sup>1</sup>.
- 4- ممارسة نشاط غير قانوني، يعتبر كذلك كل نشاط غير مسجل أو لا يتوفر على محاسبة قانونية محررة، تتم ممارسة كنشاط رئيسي أو ثانوي.
- 5- كل مناورة تهدف إلى تنظيم الإعسار من طرف المكلف بالضريبة متابع لدفع ضرائبه.
- 6- القيام بأية وسيلة كانت تجعل الأعوان المؤهلين لإثبات المخالفات للأحكام القانونية والتنظيمية التي تضبط الضرائب غير المباشرة غير قادرين على تأدية مهامهم.

### الفرع الثاني: التملص من الضريبة:

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

- التملص من الكل أو من بعض وعاء الضريبة وذلك بالتهرب من تحديد أساس الضريبة أو ربطها ويتحقق ذلك حينما يقوم الممول بإخفاء كل المادة الخاضعة للضريبة أو بعضها أو حينما يقدم إقرار غير صحيح.
- التملص كلياً أو جزئياً أو تصفية الضريبة ويقصد بتصفية الضريبة إعداد الجداول والإنذارات وإرسالها إلى الجهات المختصة لتحصيل الضريبة.
- التملص من أداء الضريبة كلها أو بعضها ويزداد به إعفاء الملتزم بالضريبة من الالتزام بأدائها والتخفيف من عبء الالتزام.

<sup>1</sup> المادة 193 ق.ض.م.ر.م. من قانون رقم 11-16 المؤرخ في 3 صفر 1433 ،الموافق لـ28-12-2011،الجريدة الرسمية، العدد 72،الصادرة في 4 صفر 1433،الموافق لـ29-12-2011،ص.05.

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

ففي المادة 303-1 من قانون الضرائب المباشرة نجد عبارة "يعاقب كل من تملص من أو التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء اي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفيته كلياً أو جزئياً"<sup>1</sup>.

ونفس العبارة استعملها المشرع في قانون الرسوم على الضرائب غير المباشرة في المادة 532 منه، وكذلك في قانون الرسوم على رقم الأعمال في المادة 17، بينما نجد عبارة "كل من خفض أو حاول تخفيض الكل أو البعض من وعاء الضريبة....." وذلك في المادة 119-1 من قانون التسجيل (كل من تملص أو حاول التملص كلياً أو جزئياً من وعاء الضريبة أو تصفيته أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها باستعماله مناورات الغش، تطبق عليه غرامة جزائية تتراوح من 5.000 دج إلى 20.000 دج، حبس من سنة إلى 5 سنوات، أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط)<sup>2</sup>، ونفس العبارة في المادة 34-1 من قانون الطابع.

### الفرع الثالث: العلاقة السببية بين التملص من الضريبة والطرق الاحتمالية<sup>3</sup>:

أنه يتطلب لقيام الجريمة أن يتم التملص من الضريبة بناء على الطرق الاحتمالية التي استعملها الجاني أو إحدى هذه الطرق ومن ثمة تتعدم الجريمة إذا تخلص الممول من الضريبة نتيجة لخطأ ارتكبه إدارة الضرائب في ربط الوعاء الضريبي بما صرح به الممول أو وفقاً لما هو معمول به قانوناً أو في تقرير إعفاء بعض الفئات<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> المادة 303-1 ق.ض.م.ر.م. من قانون رقم 11-16 المؤرخ في 3 صفر 1433، الموافق لـ 28-12-2011، الجريدة الرسمية، العدد 72، الصادرة في 4 صفر 1433، الموافق لـ 29-12-2011، ص.06.

<sup>2</sup> المادة 119-1 من قانون التسجيل، الأمر رقم 76-105 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396، الموافق لـ 09-12-1976، ص.106.

<sup>3</sup> فارس السبتي، المرجع السابق، ص.106.

<sup>4</sup> نفس المرجع، ص.106.

### الفرع الرابع: صور التهرب الضريبي:

سننتظر هنا لصور الركن المادي للتهرب الضريبي، وهي الحالات التي يمكن فيها للمكلف التخلص من الضريبة دون مخالفة القانون وهي كما يلي:

#### أولاً: الامتناع:

وهو أبسط طريقة للتهرب من الضريبة وبصورة أوضح، فإن المكلف يتمتع عن القيام بالواقعة أو التصرف الذي تفرض على أساسه الضريبة ومثال ذلك امتناع الشخص من استهلاك سلعة ما خاضعة لضريبة مرتفعة وهذه الضريبة قد تكون مقصودة من طرف المشرع الذي يهدف إلى دفع الأفراد بطريقة غير مباشرة إلى التقليل من استهلاك السلعة محل البحث مراعاة لاعتبارات اقتصادية أو اجتماعية مختلفة كالححد من استيرادها توفير للعملات الأجنبية أو تشجيع إنتاج السلع البديلة لها أو الحد من استهلاكها حفاظاً للصحة العامة، وطريقة الامتناع هذه تؤدي بالمكلف إلى تجنب دفع الضريبة كلياً أو جزئياً ويكون عدم الدفع كلياً عندما يتمتع المكلف من استهلاك السلع لتجنب دفع الضرائب على الإنفاق، كما يستطيع أن يوظف كل ثروته في سندات قرض أصدرتها الدولة وأعطته وأعطت دخله من الضرائب لتشجيع الاكتتاب فيه، فالمكلف بالضريبة لا يدفع أي ضريبة

على ثروته كما يكون عدم الدفع جزئياً كان يقلل من أرباحه الخاضعة للضريبة وذلك بالتقليل من نشاطه حتى لا يتجاوز الحد الأدنى المقرر إخضاعه للضريبة<sup>1</sup>.

#### ثانياً: الإحلال:

يتمثل الإحلال في أن المكلف عوض أن يوظف أمواله في أنشطة أخرى تكون معفاة أو مفروضة عليها ضريبة أقل، ويتجسد ذلك مثلاً في الاستثمار في القطاع الفلاحي، ومن ناحية أخرى قد يستهدف المشرع هذه النتيجة تحقيقاً لأغراض معينة، وفي هذا الإطار يشجع هذا الأخير الأفراد على التوجه نحو الإنتاج الزراعي من أجل تحقيق الاكتفاء الذاتي وخلق مناصب شغل وللقضاء على البطالة وفي هذه الحالة يحرص المشرع على إعفاء المهتمين

<sup>1</sup> رجال نصر، محالة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2006-2007، ص.10.

بهذا الميدان من الضرائب وغالبا ما يكون هذا الإعفاء لمدة معينة تشجيعا وتحفيزا لهم، وهذا الإعفاء و التقليل من الضرائب قد يمس أحيانا الإنتاج التقليدي أو الحرفي لما له من أهمية على الصعيد الثقافي والحضاري<sup>1</sup>.

### ثالثا: الاستفادة من ثغرات القانون:

قد يحتوي القانون الجبائي على ثغرات تسمح للمكلف أن يستفيد منها وهذه الثغرات تكون نتيجة عدم أحكام هذه النصوص التي تجعل هذا المكلف يحصل على أرباح دون الخضوع للضريبة المقررة على هذه الأرباح، ومثال ذلك أن تقوم بتوزيع شركة ما بتوزيع جزء من أرباحها على المساهمين ليس في الصورة العادية أي توزيع مبلغ نقدي على كل مساهم ولكن في صورة أخرى هي زيادة رأسمالها بمقدار هذا الجزء من الأرباح وإصدار أسهم بها توزع مجانا على المساهمين كل بقدر نصيبه من الأرباح، وتستند الشركة في عدم دفع الضريبة على إيرادات القيم المنقولة المقررة على هذه الأرباح الموزعة على المساهمين إلا انه لا يوجد نص صريح في التشريع الجبائي يقضي بفرض هذه الضريبة على الأسهم المجانية التي توزع على المساهمين، وما يستنتج من هذه الحالات هو توفر سوء نية المكلف الذي يتجنب دفع الضريبة و بالتالي عدم تحميله لنصيبه كاملا في الأعباء العامة، ونتخلص إلى القول بان على المشرع الجبائي أن يضبط النصوص القانونية وصياغتها صياغة واضحة ودقيقة لا تحمل غموض و بالتالي بسيطة ولا يترك ثغرات يتم تأويل قيدها أو تفهم على غير ما قصده المشرع فعلا<sup>2</sup>.

### المطلب الثاني: الركن المعنوي:

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

### الفرع الأول: القصد العام:

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

<sup>1</sup> جامع احمد، علم المالية (فهم المالية العامة)، ج1، ط1، دار النشر العربية، القاهرة، 1975، ص.ص. 244-245.

<sup>2</sup> رجال نصر، المرجع السابق، ص.14.

أو لجهله بقواعد المحاسبة لا يعد القصد متوافرا لديه، فالقصد الجنائي يقتضي أن تتجه إرادة الجاني إلى الاحتيال و إيقاع الإدارة الجبائية في الغلط ويمكن تعريفه أيضا: بأنه إرادة الخروج على القانون بعمل أو بامتناع أو هو إرادة الإضرار بمصلحة يحميها القانون يفترض العلم به عند الفاعل<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: القصد الخاص:

يتطلب القصد العام توجيه الجاني لإرادته نحو ارتكاب الجريمة عالما بأركانها في القانون فلا يعتد فيه للباعث على الجريمة وهو الإحساس أو المصلحة التي تدفع الجاني ارتكاب جريمته، فهو يتفاوت من جريمة لأخرى بحسب ظروف الجاني ولو كانت الجريمتان من نوع واحد، فالقصد الخاص يختلف من جاني لآخر فقد تتجه إرادة احدهما إلى التخلص من الوعاء الضريبي بواسطة طرق احتيالية، في حين تتجه إرادة الثاني إلى التخلص من بعض الوعاء الضريبي فقط، إلا أن الغاية واحدة هي حرمان الإدارة الجبائية من الحصول على حقها من الوعاء الضريبي<sup>2</sup>.

وبالتالي فإن الباعث هو عنصر العقوبة تشديدا أو تخفيفا حسبما يقدره القانون استخلاصا من ظروف الدعوى، وخاصة في شقها العمومي (الحبس، الغرامة الجزائية) فقط دون الغش الجبائي<sup>3</sup>.

### المطلب الثالث: الركن الشرعي:

إن الركن الشرعي يتكون من النصوص القانونية التي تبين أن فعلا معينا يعتبر جريمة وان هذه الجريمة تطبق عليها عقوبة محددة وبالتالي لا يمكن تجريم دون نص قانوني<sup>4</sup>، والمبدأ العام في الركن الشرعي منصوص عليه في المادة الأولى من قانون العقوبات وهو " لا جريمة ولا عقوبة أو تدبير امن بغير قانون"<sup>5</sup> فقانون العقوبات هو الذي يحدد الجرائم أي الأفعال الغير مشروعة كما يحدد لها عقوبات مناسبة وبالتالي لا بد من خضوع الفعل لنص تجريم سواء وجد هذا النص في

<sup>1</sup> فرج رضا ،، المرجع السابق،ص.404.

<sup>2</sup> نفس المرجع ،ص.405.

<sup>3</sup> فرج رضا ، المرجع السابق،ص.405.

<sup>4</sup> أوهيبي بن سالمه ياقوت، الغش الضريبي ،مذكرة لنيل شهادة الماجستير في كلية الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة الجزائر، 2002،ص.31.

<sup>5</sup> المادة 1 من قانون العقوبات الصادر بأمر رقم 66-156 المؤرخ في 08-07-1966 المتمم والمعدل بالأمر رقم 97-10 المؤرخ في 06 مارس 1971.

قانون العقوبات أو القوانين المكملة له وكون خضوع الفعل لنص تجريم يعني حصر مصادر التجريم والعقاب في النصوص التشريعية وبهذا الحصر نشأ مبدأ أساسي يطلق عليه "مبدأ شرعية الجرائم أو العقوبات" والنص القانوني الذي يجرم الفعل، يجب أن يكون له مجال يسري فيه حتى يكون هذا الفعل خاضعا له ويضفي عليه الصفة غير المشروعة، والمشرع عندما يتدخل لتجريم فعل معين إنما يهدف من وراء ذلك حماية حق أو مصلحة جديرة بالحماية، وفي مجال الضرائب يهدف المشرع الجبائي، بتجريمه لأفعال الغش الجبائي، إلى حماية مصلحة الخزينة العامة أي حماية المصلحة المتعلقة بالسياسة الاقتصادية للدولة فيمنع ذلك "التهرب من الضريبة باعتبار أن الضريبة هي السلاح الذي يخدم السياسة الاجتماعية والاقتصادية للدولة"<sup>1</sup>.

والملاحظ في التشريعات الجبائية الجزائرية أن المشرع الجبائي كثيرا ما يستعين بقانون العقوبات لتجريم بعض الأفعال التي تمس النظام الاقتصادي.

وهكذا نجد أن المادة 408 من قانون الضرائب المباشرة تنص على "يعاقب كل من يقوم بتنظيم أو يحال تنظيم الرفض الجماعي لأداء الضريبة"، نخلص إلى أن الركن الشرعي في الميدان الجبائي يتجسد في المواد المجرمة للأفعال المادية والمنصوص عليها في التقنيات الجبائية الخمسة ويمكن حصرها فيما يلي:

- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: 194-192 مكرر، 305-303. تنص

المادة 192 "تفرض تلقائيا الضريبة على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح السنوي، حسب الحالة إما بصدد الضريبة على الدخل وإما بصدد الضريبة على أرباح الشركات، ويضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 25%...".

تنص المادة 194 "يعاقب المكلف بالضريبة الذي لا يقدم تصريحا بالوجود، المنصوص عليه في المادة 183 من هذا القانون، يدفع غرامة جبائية محددة بـ 30.000 دج".

<sup>1</sup> فرج رضا ، المرجع السابق، ص.203.

المادة 194 مكرر 1 "تطبق الإدارة الجبائية على المكلفين بالضريبة المعنيين في حالة معاينة التلبس الذي تنص على إجراءاته المادة 20 مكرر 3 من قانون الإجراءات الجبائية، غرامة مالية قدرها ستمائة ألف دينار (600.000دج)....."

تنص المادة 303 "فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفيته، كليا أو جزئيا".

كما تنص المادة 305 "تباشر المتابعات من اجل تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وفقا للشروط المنصوص عليها في المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية"<sup>1</sup>.

قانون الضرائب غير المباشرة، المواد: 506، 511، 532، 533.

المادة 532 السالفة الذكر.

تنص المادة 533 "تعتبر طرقا احتيالية من اجل تطبيق أحكام المادة المذكورة أعلاه، ما

يلي:

- 1- الإخفاء أو محاولة الإخفاء من قبل أي شخص لمبالغ أو منتوجات تطبق عليها الضرائب أو الرسوم التي هي مفروضة عليه....."<sup>2</sup>.
- قانون التسجيل: المواد 1/119، السالفة الذكر.
- قانون الطابع: المواد 33، 34.<sup>3</sup>

تنص المادة 33 "إن كل غش أو محاولة للغش وبصفة عامة، كل مناورة تكون غايتها أو نتيجتها الغش أو تعريض الضريبة للشبهة، يتم عن طريق استعمال الآلات المشار إليها في المادة

<sup>1</sup>المواد: 192-194- مكرر 303-305 ق.ض.م.ر.م. قانون رقم 11-16 المؤرخ في 3 صفر 1433، 28-12-2011، الجريدة الرسمية، العدد 75، الصادرة في 4 صفر 1433، 29-12-2011، ص.ص. 5-6.

<sup>2</sup> المواد: 532-533 ق.ض.غ.م. من الأمر رقم 76-104، 17 ذي الحجة 1396، الموافق لـ 09-12-1976 ص.300.

<sup>3</sup> المواد 33-34 من قانون الطابع، قانون رقم 11-16، المؤرخ في 3 صفر 1433، الموافق لـ 28-12-2011 الجريدة الرسمية، العدد 72، الصادرة في 4 صفر 1433، 29-12-2011، ص.ص. 8.

4 يعاقب عليه بالعقوبات المنصوص عليها في التشريع الجاري به العمل بالنسبة لكل ضريبة متملص منها....."

كما تنص المادة 34 "كل من نقص أو حاول الإنقاص كلياً أو جزئياً من وعاء الضريبة وتصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم المترتبة عليه وباستعماله وسائل الغش تطبق عليه غرامة جزائية تتراوح بين 5000 و 20.000 دج وسجن من عام واحد إلى خمسة أعوام أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط.....".

- قانون الرسوم على رقم الأعمال :المواد 117،118.

المادة 117 " يعاقب طبقاً للمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة كل من تملص أو حاول التملص بصفة كلية أو جزئية باستعمال طرق تدليسية ،من أساس الضرائب أو الحقوق أو الرسوم التي يخضع لها أو تصفيتها أو دفعها".

كما تنص المادة 5/118 "لتطبيق أحكام المادة 117 من هذا القانون،تعتبر أعمال تدليسية على وجه الخصوص:

- سعي المكلف بالضريبة إلى تنظيم عجزه عن الوفاء أو الحيلولة دون تحصيل أي ضريبة أو رسم هو مدين به، وذلك بواسطة طرق أخرى"<sup>1</sup>.

علاوة على أفعال الغش الضريبي فإن التقنيات الجبائية تنص كذلك على محاولة الغش والمشاركة والتقادم والعود.

<sup>1</sup>المواد 117-118 من ق.ر.ر.أ، القانون رقم 25/91،المؤرخ في 18-12-1991،المعدلة بموجب المادة 33 من قانون المالية 2005،ص.423.

وعليه فإن مفهوم التهرب الضريبي يعتبر مفهوماً غير دقيق، ويصعب الإحاطة به، فقد حاولنا إعطاء الظاهرة تعريفاً قريباً من الواقع، وقد سمح لنا تحليل مختلف المفاهيم والتعاريف التي قدمها مختلف الكتاب والباحثين، باختلاف منطلقاتهم ووجهات نظرهم بتحديد العناصر التي تكون فعل الغش والتهرب الضريبي، والتمييز بين مختلف أنواعهما هذا من جهة، ومن جهة أخرى تحديد الظاهرة ضمن مختلف الأساليب التي تهدف إلى التخفيض من الضريبة الواجبة الأداء، كذلك فإن للظاهرة أصلاً يتمثل في الأسباب العميقة التي تنعكس على تصرفات المكلف، التملص الكلي أو الجزئي من الضريبة باستعمال مختلف الأشكال والوسائل والطرق.

غير أنه مهما كانت الوسيلة المستعملة، فإن النتيجة واحدة تتمثل في الآثار السيئة من وجهة نظر الإدارة الجبائية على كل المستويات الاقتصادية والاجتماعية والمالية والأخلاقية وهذه الآثار لا تضر بالدولة فقط، بل كذلك بالمكلفين النزهاء، حيث يتم تحميلهم عبئاً جبائياً إضافياً مما يعيق الفوارق الاجتماعية والاقتصادية في المجتمع ككل.

إن عدم تحقق سياسة اقتصادية فعالة ناتجة عن الآثار الضارة الناجمة عن ظاهرة التهرب الضريبي، والتي تنعكس سلبا على الاقتصاد الوطني وكذلك الخزينة العمومية، ومن أجل هذا وجب على السلطات المختصة أن تواجه هذه الظاهرة باتخاذ إجراءات صارمة في مكافحتها، وكذلك إيجاد أساليب منظمة تحت إطار قانوني تعمل بالتنسيق مع مختلف هيئاتها.

وهذه الأساليب تتخذ شكل وقائي وذلك من خلال تحسين النظام الضريبي، كما تتخذ شكل قانوني من خلال فرض عقوبات جزائية، ووسائل المكافحة هذه لا تتميز بها إلا الإدارة الجبائية من خلال الرقابة الجبائية، ومن أجل ذلك نقوم بدراسة هذه الأساليب في هذا الفصل، حيث سنتطرق في المبحث الأول الآليات الوقائية، أما المبحث الثاني فيتضمن الآليات القانونية، والمبحث الثالث الآليات الرقابية<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> يدو لويزة، قاري حياة، المرجع السابق، ص.47.

### المبحث الأول: الآليات الوقائية:

لظاهرة التهرب الضريبي عدة آثار سلبية تحدثها على جميع النواحي اقتصاديا، اجتماعيا، لذا يجب على الدولة أن تسعى للحد من هذه الظاهرة، وذلك من خلال معالجة مسبباتها الرئيسية على الأقل، بالاعتماد على وسائل معالجة مرنة وملائمة ذات طابع وقائي، حتى تسمح بالتخفيف منها بالتقليص التدريجي لمسبباتها فتكون الوقاية من التهرب الضريبي بتنمية الوعي الأخلاقي وإيقاظ الحس الجبائي لدى الأفراد، لذا من الضروري نشر وتعميم ثقافة جبائية سواء بالاستعانة بوسائل الإعلام، وذلك باطلاع المكلف بمختلف المستجدات والتعديلات الحاصلة في النظام الضريبي، وكذلك ينبغي إعداد نظام ضريبي فعال، وتوفير إجراءات ضريبية على نحو سليم وبطريقة محكمة وإدخال مرونة على قواعد القانون الضريبي وإصلاحات في النظام الضريبي<sup>1</sup>.

### المطلب الأول: فعالية النظام الضريبي:

نقصد بفعالية النظام الضريبي مدى قدرته على تحقيق أهدافه بشكل متوازن حيث أن تلك الأهداف قد تتعارض فيما بينها، الهدف المالي للضريبة قد يتعارض مع الهدف الاقتصادي، نتيجة تدعيم الدولة لبعض القطاعات من خلال إعفائها كلياً أو جزئياً من الضريبة، أي أن الدولة قد تضحي بالهدف المالي لتحقيق هدف اقتصادي ما، كالتوازن الجهوي، كما قد يتعارض الهدف المالي مع الهدف الاجتماعي، حيث أن المشرع الضريبي يراعي الوضع الاجتماعي للأفراد من خلال إعفاء الأفراد ذوي الدخل المنخفض، واختلاف المعاملة الضريبية للأفراد حسب الوضع المالي الاجتماعي، وذلك من أجل تحقيق التضامن الاجتماعي، ونتيجة تعارض أهداف النظام الضريبي، يتعين مراعاة المصالح الثلاثة التالية:

- **مصلحة الدولة** : تتحقق مصلحة الدولة بما توفره الضريبة من أموال الضريبة من أموال تساهم في تغطية نفقاتها المختلفة، وبالقدر الذي يساعد على تحقيق سياساتها الاقتصادية والاجتماعية.

<sup>1</sup> غوفي خالد، اثر التهرب الضريبي على مداخل الخزينة العمومية، دراسة حالة مديرية الضرائب، بسكرة، مذكرة ماستر كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013-2014، ص.ص. 50-51.

- **مصلحة المكلف:** يتحقق مصلحة المكلف من فرض الضريبة<sup>1</sup> بالقدر الذي تكون فيه الضريبة عائقاً أمام طموحاته والعوائد التي تحققها من استثماراته، كما تتحقق مصلحة المكلف من خلال ما يوفره فرض الضريبة من مساعدة للمكلف على تأدية أعماله عن طريق حمايته من المنافسة الخارجية.

- **مصلحة المجتمع:** تتحقق مصلحة المجتمع من فرض الضريبة من خلال الآثار الإيجابية التي تترتب على فرض الضريبة مثل استخدام حصيلة الضريبة في تحسين الخدمات المجانية، التي تقدمها الدولة من شق الطرق وتوفير الإنارة العمومية والتعليم والصحة أي تحقيق رفاهية المجتمع بالإضافة إلى الحد من بعض العادات السيئة غير المرغوب فيها في المجتمع<sup>2</sup>.

يعتبر التهرب الضريبي نتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي لذلك فإن انتشار ظاهرة التهرب الضريبي كدليل على عدم فعالية النظام الضريبي، في هذا المجال، نجد أن التهرب الضريبي لا تحقق مبدأ العدالة الضريبية، وبيتعد عن التكافل الاجتماعي كما يقلص الإيرادات المالية للدولة، لذلك يعمل التهرب الضريبي على عدم تحقيق أهداف السياسة الضريبية - المالية، الاقتصادية والاجتماعية، وبالتالي يقلص من أهمية الضريبة.

ونظراً لأهمية النظام الضريبي ينبغي تحسين فعاليته ومعرفة خصائصه ومقوماته<sup>3</sup>.

**الفرع الأول: مقومات فعالية النظام الضريبي:**

ترتكز فعالية النظام الضريبي على الخصائص التالية:

- **الفعالية الاقتصادية:** وذلك من خلال الاستخدام العقلاني للموارد المتاحة وتجنب جميع أشكال التبذير.

- **البساطة:** يجب أن يكون النظام الضريبي بسيطاً وبأقل تكلفة ممكنة.

- **الحساسية:** يجب على النظام الضريبي أن يستجيب بسهولة لمختلف التغيرات على

المستوى الاقتصادي.

- **الشفافية:** حتى يتمكن المكلف من معرفة واجباته الضريبية دون أي تعقد.

<sup>1</sup> ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، 2003، ص.75.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص.76.

<sup>3</sup> نفس المرجع، ص.76.

- العدالة: يجب مراعاة العدالة في المعاملة الضريبية لجميع فئات المجتمع.
- وتتحكم في فعالية النظام الضريبي مجموعة من المقاييس والاعتبارات التي يجب مراعاتها عند إعداد وتطبيق أي نظام ضريبي، وتتمحور هذه الاعتبارات في مجموعة من المبادئ التي تعمل على ضبط النظام الضريبي، وكذلك وجود تنظيم فني للنظام الضريبي، بالإضافة إلى توفر إدارة ضريبية كفأة تسهر على تطبيق النظام الضريبي<sup>1</sup>.
- إن اعتماد الدولة على الضرائب كوسيلة تمويلية من جهة وأداة للتدخل الاقتصادي والاجتماعي من جهة ثانية، وكون الضريبة فريضة إجبارية لا خيار للمكلف في فرضها وتحديد مواعيد دفعها، لذلك استدع وجود مبادئ يجب مراعاتها عند وضع أي نظام ضريبي فعال، وتهدف هذه المبادئ إلى التوفيق بين مصلحة الدولة ومصلحة المكلفين وتتمثل هذه المبادئ فيما يلي<sup>2</sup>:

#### أولاً: مبدأ العدالة:

تعتبر العدالة الضريبية من أهم خصائص النظام الضريبي الفعال والتي يسعى المشرع الضريبي تحقيقها عند صياغة أي نظام ضريبي، ومفهوم العدالة هو مفهوم نسبي قد يختلف في تفسيره من شخص إلى آخر، إذ يتوقف ذلك المفهوم على الفلسفة الاجتماعية السائدة في المجتمع، كما يوجد عدة صعوبات في تحقيقها، وذلك لصعوبة قياس أثر الضريبة بالنسبة لكل مكلف وعدم إمكانية تعيين عبء الضريبة الواقع عليه بالدقة، إذ قد يختلف العبء النفسي للضريبة من شخص إلى آخر حسب تقديره لجدوى الإنفاق العام، وكنتيجة لما سبق فإن مبدأ العدالة غير قابل للتحقيق بشكل كامل، لذا فإن الحكم علانظام الضريبي يكون بمدى تحقيقه للعدالة وليس بكونه عادلاً بشكل تام.

- ويقصد بالعدالة الضريبية التوزيع العادل للأعباء الضريبية بين أفراد المجتمع دون تفضيل فئة معينة على غيرها إلا لوجود أسباب موضوعية مثل إعفاء ذوي الدخل المنخفض

<sup>1</sup> ناصر مراد ، المرجع السابق، ص83.

<sup>2</sup> نفس المرجع ، ص.83.

من الضريبة، فمبدأ العدالة أساسه التساوي في التضحيات للأفراد عند دفعهم للضريبة، إلا أن هذا المعيار نسبي يصعب قياسه وتحديدده بدقة<sup>1</sup>.

### ثانيا: مبدأ اليقين (الوضوح).

يجب أن تكون الضريبة محددة تحديدا واضحا دون أي غموض، فمن الأهمية أن يعلم المكلف بالضريبة مدى التزامه بالضريبة وقيمتها وكيفية ومواعيد دفعها وجزاءات التخلف عن أدائها، وذلك حتى يعلم المكلف بواجباته الضريبية، ومن ثم يستطيع الدفاع عن حقوقه ضد أي تعسف من جانب إدارة الضرائب. أما إذا لم يتحقق ذلك الوضوح فإن المكلف سوف يكون عرضة للإجحاف والاستغلال من طرف إدارة الضرائب ويتطلب مبدأ اليقين أن لا يكون أي عنصر للتحكم في الضريبة أي يجب أن لا تترك لمزاج الإدارة الضريبية، وبالتالي تصبح الضريبة معروفة مما يسمح للمكلف التكيف مع الضريبة وتقليص انعكاساتها<sup>2</sup> السلبية بالإضافة إلى ذلك يسمح بالحكومة تقدير حصيلة الضرائب المختلفة والمقترح فرضها والوقت الذي يتوقع فيه ذلك مما يمكنها تنفيذ برنامجها المالي.

ولتحقيق مبدأ اليقين يجب مراعاة الاعتبارات التالية:

- الوضوح في التشريع، بمعنى أن تكون النصوص واضحة وسهلة الأسلوب دون تعقيد وألا يحتل اللفظ الواحد أكثر من معنى، وألا تحتل الجملة أكثر من تفسير.
- يجب أن تقوم السلطة الموكلة إليها فرض الضريبة وتحصيلها بإعداد النماذج السهلة والبسيطة والتي يفهمها عامة الممولين، وأن تساعد على تفهم القانون عن طريق منشوراتها ومقالاتها في وسائل الإعلام المختلفة.
- يجب أن تكون المذكرات الإيضاحية للقوانين الضريبية والأعمال التحضيرية لهذه القوانين مفصلة بحيث لا تحتاج للاجتهاد.

- في هذا المجال من أجل نشر الوعي الضريبي، نجد في الجزائر أن المركزية العامة للضرائب D.G.I ، تصدر بصفة مستمرة كتيبات مبسطة حول النظام الضريبي الجزائري كما

<sup>1</sup>ناصر مراد ، المرجع السابق، ص83.

<sup>2</sup> نفس المرجع.90.

تستعين بالجرائد اليومية لنشر مستجدات النظام الضريبي<sup>1</sup>، بالإضافة لذلك فان المركزية العامة للضرائب تنظم أبواب مفتوحة حول الجباية كلما اقتضت الحاجة لذلك<sup>2</sup>.

### ثالثا: مبدأ الملائمة في التحصيل والتقليص في نفقاته:

- يقضي هذا المبدأ ضرورة تبسيط إجراءات التحصيل، واختيار الأوقات والأساليب التي تتلاءم مع ظروف المكلف، حتى لا يتضرر من الضريبة حين دفعها، وفي هذا السياق يجب أن تكون المطالبة بدفع الضريبة في وقت يناسب الممول وبالكيفية الملائمة له بحيث لا يترتب عنه أضرار بالخبزينة العمومية ولا إرهاب للممول، ولتحقيق ذلك يجب مراعاة الاعتبارات التالية:

- يجب أن يتصف النظام الضريبي بالشفافية حتى يسمح للمكلف بتحديد ما يستحق عليه من ضرائب.

- يجب أن ينظر إلى مديني الضرائب وخاصة المعسرين منهم باهتمام، وبحث الأسباب في تراكم الديون الضريبية، ومحاولة تسوية وضعيتهم في الآجال الممكنة دون الإضرار بنشاطهم العادي، بالنسبة للنظام الضريبي الجزائري نلاحظ أن مبدأ الملائمة في التحصيل محترم نسبيا.

- أما مبدأ التقليص في نفقات التحصيل، فيقضي هذا المبدأ ضرورة تخفيض نفقات تحصيل الضرائب، بحيث يتحقق الفرق بين ما يدفعه المكلف بالضريبة وما يصل إلى خبزينة الدولة يكون اقل ما يمكن، لأن أي زيادة في أعباء الضريبة سوف يقلل من مداخيل خبزينة الدولة، أو بعبارة أخرى كلما قلت نفقات الجباية كلما كان إيراد الضريبة غزيرا<sup>3</sup>.

### رابعا: مبدأ البساطة والتنوع والمرونة:

- يجب أن يحتوي النظام الضريبي على ضرائب بسيطة ذات معدلات قليلة وسهولة التطبيق، وهذا ما يسهل العمل على إدارة الضرائب ويخفض من التهرب الضريبي، أما

<sup>1</sup>ناصر مراد ، المرجع السابق، ص.84.

<sup>2</sup>نفس المرجع ، ص.84.

<sup>3</sup>واكواك عبد السلام، فعالية النظام الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011-2012، ص.24.

المقصود بالتنوع فهو وجود مزيج من الضرائب المباشرة وغير المباشرة، وذلك من أجل مساهمة كل فرد من أفراد المجتمع في إيرادات الدولة، كما يجب أن يكون هناك تنسيق وتكامل بين مختلف هذه الضرائب، وهذا لتحقيق العدالة الضريبية والكفاية المالية.

- لكي يكون النظام الضريبي مرنا، يجب على الدولة اختيار نظام ضريبي يتماشى مع واقعها الاقتصادي والاجتماعي والسياسي، أي يجب أن يتصف هذا النظام بالديناميكية بحيث يستجيب بسهولة للتغيرات الداخلية والخارجية<sup>1</sup>.

### خامسا: مبدأ الاستقرار والتنسيق:

- نقصد باستقرار النظام الضريبي وجود درجة عالية من ثبات في طبيعة الضرائب أي عدم تعرضها للتغيير المستمر، ولا يفهم من استقرار النظام الضريبي جمود هذا النظام بل يجب أن يتطور وفق التغييرات التي يفرضها الواقع، ويجب على الإدارة إعلام المكلفين بأي تغيير حتى يتم تقبلهم له بدون أي معارضة.

- إن الترابط والانسجام بين مختلف الضرائب التي يتضمنها النظام الضريبي تساهم في الحفاظ على أهداف هذا النظام وفي هذا الصدد يجب مراعاة الاعتبارات التالية:

- تجنب تراكب الضرائب الذي ينطوي على احتمال سريان عدة ضرائب على نفس العناصر، على وضع قد يؤدي إلى ان تتجاوز أعباؤها حدود المقدرة التكاليفية للمكلفين مما يدفعهم إلى التهرب من دفعها.

- مراعاة الارتباط بين الضرائب المختلفة التي يضمها النظام الضريبي، بحيث يتعين السعي لزيادة حصيلته ضريبة معينة لتعويض النقص في حصيلته ضريبة أخرى اقتضت الظروف الحد من حصيلتها.

- تجنب إحداث أي تصدع في الهيكل الضريبي نتيجة عدم إخضاع بعض العناصر التي يجب إخضاعها للضريبة، وذلك لتحقيق انسجام النظام الضريبي لذلك يجب إخضاع جميع السلع ذات الطبيعة الواحدة أو البديلة للضريبة<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> واكواك عبد السلام، المرجع السابق، ص 24

<sup>2</sup> واكواك عبد السلام، المرجع السابق، ص 83

### الفرع الثاني: تحسين فعالية النظام الضريبي:

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

#### أولاً: تبسيط النظام الضريبي وإرساء نظام ضريبي عادل<sup>1</sup>:

- يجب العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط وتحصيل الضرائب، فضلا عن صياغة التشريع الضريبي بأسلوب يسهل على المكلفين فهمها وعليه يجب أن يتسم النظام الضريبي بالشفافية في إجراءات فرض الضرائب، وفي تقييم الأعمال خاصة إذا تعلق الأمر بالنظام الجزافي، ويساهم الاستقرار الضريبي في وضوح التشريع وتسهيل الإجراءات الإدارية المتعلقة بالربط والتحصيل، بينما يعتقد التشريع الضريبي لكثرة التعديلات التي تطرأ عليه، كما أن تعقد وعدم استقرار التشريع الضريبي يؤدي إلى نشوء

حالة من الحساسية تجاه الضريبة، لذلك يجب العمل على تبسيط التشريعات الضريبية واستقرارها، بالإضافة إلى وضوحها بالقدر اللازم من أجل مكافحة التهرب الضريبي<sup>2</sup>.

- يشكل الإحساس بالتعسف الضريبي من أهم العوامل التي تؤدي إلى استفحال ظاهرة التهرب الضريبي، ولمعالجة ذلك الوضع، يعمل المشرع على إرساء نظام ضريبي عادل، وذلك من خلال مراعاة ما يلي:

- الأخذ بمبدأ شخصية الضريبة.
- شمولية الضريبة.
- اعتدال معدل الضريبة.
- تجنب الازدواج الضريبي.
- إعفاءات ضريبية مدروسة.

<sup>1</sup> ناصر مراد، المرجع السابق، ص.90.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص.24.

بالإضافة إلى ذلك يجب تحقيق المساواة بين جميع الممولين أمام قانون الضريبة، وذلك بعدم تمييز أي طائفة في المعاملة الضريبية عن غيرها ما لم يكن ذلك لسباب موضوعية<sup>1</sup>.

### ثانيا: تحسين التشريع الضريبي والجهاز الإداري الضريبي:

- إن التشريع الضريبي الجيد والمنسجم والمتربط، عليه أن يتجنب الثغرات التي تترك مجالا للتهرب، وبالتالي يجب إحكام صياغة نصوص التشريع الضريبي حتى يفوت الفرصة على المكلف للاستفادة من بعض الثغرات التي قد يتضمنها التشريع الضريبي، وعليه سد منافذ التهرب، صف إلى ذلك يجب إدخال المرونة على قاعد القانون الضريبي، حتى تتمكن من إحداث تجاوب بين الظروف الاقتصادية وطبيعة الضرائب الجديدة، ومدى تكيفها مع مستجدات وتيرة النمو الاقتصادي، كما أن التشريع الضريبي الجيد لا يكفي وحده لمواجهة ظاهرة التهرب بل يجب توفر إدارة ضريبية تمتاز بدرجة عالية من الكفاءة سواء من حيث التطبيق أو التنظيم، فالنظام الضريبي الجيد لا يمكن أن يتحقق إلا بالإدارة التي تنفذه على أرض الواقع، كما أن الجهاز الضريبي الكفاء باستطاعته تحويل ضريبة حسنة إلى أسوأ منها، مما يستوجب ضرورة الاهتمام بالإدارة الضريبية، وذلك باتخاذ الإجراءات اللازمة لترقية مستوى تلك الإدارة من خلال التحسين النوعي والكمي للإمكانيات المتوفرة مع تسهيل إجراءات العمل من خلال التنظيم لتلك الإدارة<sup>2</sup>.

### ثالثا: تحسين الإمكانيات البشرية والمادية:

لتحسين الإمكانيات البشرية يجب اتخاذ الإجراءات التالية:

- تحسين أجور الموظفين في مصلحة الضرائب.
- وضع برنامج تكويني يتماشى مع التغيرات التي يشهدها النظام الضريبي.

<sup>1</sup>ناصر مراد، المرجع السابق، ص.165.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص.166.

- فتح مدارس متخصصة في المجال الضريبي عبر مختلف جهات الوطن، قصد تكوين إطارات ضريبية ورسكلة الأعوان الإداريين.
- تحسين الأوضاع المادية والاجتماعية للعاملين بالإدارة الضريبية قصد غلق منافذ الإغراءات المقدمة لهم.
- وضع أسس عادلة للترقية، بالمقابل تسليط أقصى العقوبات لمن يثبت في حقهم سلوكات غير مشروعة ومنافية لأخلاقيات المهنة كالرشوة مثلا<sup>1</sup>.

أما بالنسبة لتحسين الإمكانيات المادية فإن تعدد مهام الإدارة الضريبية سواء تلك المتعلقة بإحصاء المكلفين والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتحديد وعائها وتحصيلها، مما يقتضي توفر مقرات مجهزة بالمرافق الضرورية للعمل، وكذا وسائل مادية متطورة تتجاوب مع مقتضيات العصر، بحيث أصبح إدخال الإعلام الآلي ضرورة حتمية يفرضها الواقع حيث أن تعميم الإعلام الآلي في تسيير مختلف أعمال الإدارة الضريبية هو العلاج الفعال ضد كل أشكال التهرب الضريبي.

### رابعا: تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف:

- تسعى الإصلاحات الضريبية دوما إلى تحقيق حدة التوتر الموجودة بين المكلف والإدارة الضريبية، قصد إحداث تجاوب وتصالح من شأنه أن يقلل حالات التهرب، وذلك بكسب ثقة المكلف والذي يكون ثمرة لعلاقة حسنة مع الإدارة، لذلك يجب أن تكون العلاقة قائمة على مبدأ من العلاقات الإنسانية بينها، وذلك بتبادل المعلومات التي تقيد في الكشف عن الوضعية المالية للمكلف<sup>2</sup>.

### خامسا: ترقية فعالية النظام الضريبي الجزائري:

- يعتبر التهرب الضريبي كنتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي، لذلك فإن تحسين فعالية

<sup>1</sup>ناصر مراد، المرجع السابق، ص.167.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص.169.

ذلك النظام سيساهم في معالجة ظاهرة التهرب<sup>1</sup>، وقصد تحسين فعالية النظام الضريبي الجزائري نضع الاقتراحات التالية:

- رغم تخفيف العبء الضريبي على المكلف من خلال تخفيض معظم المعدلات الضريبية، إلا أن ذلك غير كافي بحيث يجب أن تستند طريقة تحديد المعدلات الضريبية على دراسات ميدانية حتى تعكس واقع المجتمع الجزائري.
- ضرورة إنشاء لجنة لدى المديرية العامة للضرائب توكل لها مهمة مراجعة التشريع الضريبي قصد تحديد ثم معالجة مختلف الثغرات التي يتضمنها النظام الضريبي الجزائري<sup>2</sup>.
- إصلاح شامل للإدارة الضريبية وفق المعايير الدولية في الأداء الضريبي.
- رغم التعديلات التي عرفها النظام الضريبي الجزائري، إلا أننا نعتقد وجود بعض الجوانب تحتاج إلى تعديل والتي تتمثل فيما يلي:
- إعادة صياغة السلم المتصاعد الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي بشكل يقترب من العدالة الضريبية.

### المطلب الثاني: الإصلاح الضريبي:

- على الرغم من تعدد تعريفات الإصلاح الضريبي إلا أنها تدل في مجملها على التغييرات التي تطرأ على النظام الضريبي في الدول لمواكبة التطورات الاقتصادية والاجتماعية أو لتحقيق خطط التنمية في مرحلة معينة من مراحل النمو ويمكن أن يكون الإصلاح الضريبي للدولة، أو ان يكون الإصلاح الضريبي شاملا لكل الهيكل الضريبي للدولة، أو أن يكون هذا الاصلاح جزئيا لنوع معين من الضرائب، أو لبعض أحكام الضريبة بعينها، وهي عملية تتطلب دراسة متكاملة للنظام الضريبي السائد، لذلك فان الإصلاح الضريبي في دولة معينة قد لا يتلاءم مع دولة أخرى، وان كان ذلك لا يمنع

<sup>1</sup> مولاي ملياني بغدادي، الإجراءات الجزائية في التشريع الجزائري، المؤسسة الوطنية للكتاب، الجزائر، 1992، ص.52.

<sup>2</sup> واكواك عبد السلام، المرجع السابق، ص.33.

من التعرف على تجارب الدول الأخرى لتفادي الأخطاء التي وقعت فيها، وان نستفيد مما حققته هذه التجارب من نجاح<sup>1</sup>.

### الفرع الأول: خصائص وعناصر الإصلاح الضريبي:

#### أولاً: خصائص الإصلاح الضريبي:

1- الإصلاح الضريبي ظاهرة عامة وضرورية: في ظل تحرك اقتصاديات العالم نحو التطوير، وذلك بعد التغيرات المتلاحقة التي شهدتها العالم في السنوات الأخيرة مثل انهيار الشيوعية، والاتجاه نحو التكتلات الاقتصادية لمجموعة من الدول أو القوى الاقتصادية، واتفاقيات تحرير التجارة الدولية، وكذلك العمل نحو تحويل القطاع العام إلى القطاع الخاص بما يعرف بالخصخصة<sup>2</sup>، أدى ذلك إلى ضرورة إحداث إصلاح ضريبي عالمي ، أي وجوب أن يحدث إصلاح ضريبي في سائر النظم التي تتأثر بهذه الأحداث ليشمل الدول المتقدمة والدول النامية معا.

#### 2- الإصلاح الضريبي جزء من الإصلاح الاقتصادي:

- يقصد بالإصلاح الاقتصادي نقل الاقتصاد القومي ككل من وضع يشوبه العيوب والإختلالات إلى وضع خال منها، ويبدأ الإصلاح الاقتصادي ببرنامج يهدف إلى تثبيت الأسعار بالحد من الإنفاق وزيادة الموارد المالية للدولة عن طريق الضرائب وغيرها والعمل على رفع أسعار الفائدة حدا للإنفاق وتشجيعا للدخار وتعديل سعر الصرف لكبح جماح الواردات و تشجيع الصادرات، مع العمل على تشجيع القطاع الخاص وتقليص النشاط الاقتصادي العام الذي يمثله القطاع العام في الدولة، ويمكن الاعتماد على الضرائب كأداة فعالة في إنجاز خطوات الإصلاح الاقتصادي، مما يتطلب تطويرا في النظام الضريبي ذاته حتى يستطيع تحقيق أهداف خطة الإصلاح الاقتصادي في الدولة<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، اقتصاديات الضرائب (سياسات - نظم - قضايا معاصرة) الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص.535.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص.535.

<sup>3</sup> سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، المرجع السابق، ص.536.

### 3- تعدد أهداف الإصلاح الضريبي:

الإصلاح الضريبي تتعدد أنماطه بتعدد أهدافه، وغاية القائمين عليه، والتي ينشدونها من إجراء هذا الإصلاح، إذ يمكن أن يكون الإصلاح جزئياً لإصلاح خلل تشريعي في قانون ضريبي معين أو لسد ثغرة من ثغرات القانون، أو بهدف الحد من التهرب الضريبي أو التجنب من الضريبة، كما يمكن أن يكون الإصلاح شاملاً يسعى إلى تحقيق أهداف عدة من أهمها تبسيط النظام الضريبي وتحقيق الحيادية المطلوبة بحيث لا يكون للضرائب تأثيرات مباشرة على السلوك الفردي للممول الخاضع للضريبة.

وإذا كان الإصلاح الضريبي في مجال الضرائب على الدخل الشخصي فالهدف هو تقليل العبء الضريبي على الأفراد من خلال :

- تخفيض المعدلات الحدية الإجمالية للضرائب.

- تخفيض عدد الشرائح.

- ربط الضريبة على الأفراد وليس الأسرة كوحدة ضريبية.

أما إذا انصب الإصلاح على الضريبة على دخل الشركات فيتم ذلك من خلال :

- تخفيض معدلات الضريبة<sup>1</sup>.

### ثانياً: عناصر الإصلاح الضريبي:

**1- توسيع الوعاء الضريبي:** ونقصد بتوسيع الوعاء الضريبي هو أن تصل الضريبة إلى أعداد أكبر من دافعي الضريبة من خلال التعرف على أنواع جديدة من الدخل أو السلع الاستهلاكية التي يمكن أن تفرض عليها الضريبة، وتوسيع الوعاء الحالي من خلال الوصول إلى شرائح لم تكن تغطي في السابق وفي ضوء الأدوات المتاحة حالياً.

<sup>1</sup> سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، المرجع السابق، ص125.

ومن أمثلة النوع الأول: الضرائب البيئية والتي يكون الغرض الأساسي منها حماية البيئة أو فرض ضرائب على نشاطات القطاع غير المنظم، من خلال مؤشرات خاصة تعكس نوع ودرجة النشاط فيه.

### 2- ترشيد معدلات الضريبة: تأتي هذه المرحلة من الإصلاح الضريبي بعد المرحلة

الأولى والخاصة بتوسيع الوعاء في الحدود التي يسمح بها الجهاز الإداري للضرائب، ولكن كما هو معروف فإنه كلما زادت معدلات الضريبة زاد مقدار التعقيد الضريبي، وزادت معه مشاكل التجنب والتهرب الضريبي، لذلك فإن عملية التشريد في معدلات الضريبة تعزى في الدرجة الأولى لتقليل الفوارق بين تلك المعدلات في الهيكل الضريبي.

أما عن أهم متطلبات القيام بعملية الترشيح هي توافر المعلومات الدقيقة التي تسمح بالترقية بين الأوعية الفرعية (الجزئية) المختلفة، وتعاني الدولة النامية بوجه عام من نقص شديد في هذه المعلومات مما ينعكس سلباً على هيكل المعدل الضريبي<sup>1</sup>.

### 3- التنسيق بين كافة الأدوات المالية: هناك حاجة للنظر إلى النظام الضريبي

بأكمله في سياق القيام بعملية الإصلاح الضريبي، ذلك أن عملية إصلاح نوع واحد من الضرائب قد يكون على حساب نوع آخر، وبالتالي يجب التعرف على آثار وتداعيات ذلك الإصلاح على جميع أجزائه، وأيضاً عندما لا يوجد تنسيق ونوع من التتابعية في الإصلاح فقد تحدث سلبيات تنعكس على مستوى الإيرادات والكفاءة ومثال ذلك، إجراء إصلاح للنظام الضريبي على الواردات مما قد يكون له آثار سلبية على ضريبة الاستهلاك من السلع والخدمات<sup>2</sup>.

### 4- رفع كفاءة الجهاز الإداري:

- دلت التجارب الدولية في هذا المجال على أهمية التناسق بين مدى ومستوى إصلاحات الضريبة من ناحية ومدى فاعلية وقدرة الجهاز الإداري على التكيف والتحسين السريع في الأداء من ناحية أخرى، بل إن البعض أشار إلى أن عنصر مقدرة

<sup>1</sup> سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، المرجع السابق، ص.540.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص.540.

الجهاز الإداري على التصحيح والتكيف السريع هي العنصر الحاسم في نجاح عملية الإصلاح أو فشله خصوصا خلال مراحل التنفيذ الأولية.

- لذلك فإن أهم أهداف إصلاح الجهاز الإداري هي:

- أ- زيادة وتحسين مستوى الالتزام من جانب دافعي الضرائب.

- ب- زيادة كفاءة العمليات الأساسية لتقييم ومراجعة وتحصيل الضريبة.

- إن احد الأسباب الرئيسة لعدم الالتزام هو تعقيد القوانين والنظم والإجراءات المنظمة

للضريبة، ومن ناحية أخرى فإن زيادة التعقيد تعني زيادة العبء الإداري خصوصا فيما يتعلق بمراجعة وتقييم مقدار الضريبة المستحقة، مما قد يفتح المجال للفساد في حالات التجنب والتهرب الضريبي، وبالتالي فإن تبسيط قوانين ونظم الجهاز الضريبي هي خطوة أساسية وأولية لجعل عمل الجهاز أكثر سهولة وفاعلية<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: معوقات الإصلاح الضريبي:

تواجه عملية الإصلاح الضريبي عدة معوقات، منها ما له صفة العمومية بحيث تشترك فيه الدول المختلفة، ومنها ما تتفرد به كل دولة على حدة، أما عن هذه المعوقات فهي:

#### أولا: الاعتقاد السائد بان الضرائب القديمة تكون أفضل من الضرائب الجديدة:

يشيع القول بان الضريبة القديمة أفضل من الضريبة الجديدة، على أساس أن معظم الضرائب التي يتوقع تطبيقها في المستقبل موجودة فعلا، ومن ثم فإن الاعتماد على الضرائب القديمة التي تعود الناس عليها هو الأجدى والأضمن نحو تحصيل الضرائب أكثر بتكلفة اقل.

إلا أن ذلك ليس صحيحا على الإطلاق أو دائما أن تكون الضرائب القديمة أفضل حالا من الضرائب الجديدة، كما أن تقرير الأفضلية يتطلب اتفاقا على أسس تقييم الضرائب الحالية ومقارنتها بالضرائب المزعم إنشاؤها، إذا قد يؤدي تعديل الضرائب إلى تخفيض في العبء الضريبي المتزايد على الممول الفرد، مع توسيع وعاء الضريبة بحيث يشمل ممولين

<sup>1</sup> سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشاوي، ص.542.

جدد، وهو ما يعني أن الضرائب الجديدة يمكن أن تعتبر أحسن حالا من الضرائب القديمة، من جهة نظر للممول الفرد، كما أنها قد تكون هي الأفضل من جهة نظر الإدارة الضريبية إذا ساعدت على تنمية الحصيلة والحد من التهرب الضريبي<sup>1</sup>.

### ثانيا: جماعات الضغط السياسي داخل المجالس التشريعية:

- إن لكل إصلاح ضريبي معارضوه الذين يتخوفون من الإصلاح الضريبي ويعتقدون أنه فيه مساسا مباشرا بمصالحهم الاقتصادية، مما يشكل أمام تيار الإصلاح قوة ضغط تدفع نحو عدم تدفقه، ولما كانت الضريبة المشروعة هي التي تصدر القانون، لذلك يتطلب أن يحشد لأي إصلاح ضريبي مؤيدوه من أعضاء البرلمان في النظم الديمقراطية، ومن ثم تلعب السياسات الانتخابية دورا مهما في عملية الإصلاح الضريبي<sup>2</sup>.

- ويمكن التغلب على ذلك بان لا تتفرد الحكومة أو وزارة المالية على الأخص في اقتراح القانون الضريبي، إذ يمكن أن تتم الدعوة إلى الإصلاح الضريبي في إطار المشاركة العامة، مما يوفر للمختصين والمهتمين بالإصلاح الضريبي فرصة للمشاركة الفعالية في مقترحات الإصلاح، وإعطائهم الوقت الكافي لإبداء رأيهم في المشروعات المطروحات وان تسمع الحكومة بجدية لتخوفاتهم وتحفظاتهم، وتقوم بعرض البدائل بموضوعية وإنكار للذات، بحيث يصدر القانون الضريبي مراعيًا لكافة الاعتبارات التي توفر له قبولا عاما لدى جمهور الممولين، كما تعطى للسلطة التشريعية الفرصة الكاملة لدراسته واستيعابه والدفاع أمام الناخبين<sup>3</sup>.

### ثالثا: تعارض أهداف الإصلاح:

قد تتعارض أهداف السياسة الضريبية التي تتعلق بهدف دون آخر، فبينما يكون الهدف العام للضرائب هو الحصول على إيرادات لتمويل النفقات العامة، فإن هذا الهدف المالي قد يتعارض مع المزايا التي يجب أن تتوفر لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية من خلال

<sup>1</sup> سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، المرجع السابق، ص.542.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص.543.

<sup>3</sup> نفس المرجع.543ص.

تخفيض العبء الضريبي وما يترتب عليه من نقص الإيرادات الضريبية، بل إن هناك تضاربا فيما بين مبادئ الضريبية ذاتها وخاصة العدالة والكفاءة أو بين الكفاءة الاقتصادية والبساطة ويؤثر التركيز على هدف معين في فعالية الأهداف الأخرى، ويؤثر البحث حول اثر تنازع هذه الأهداف على قدرة الممول على الدفع ورد فعله تجاه الإصلاح المقترح وإمكانية التهرب منه أو حتى تجنب الضريبة الناتجة عنه.

لذلك تتطلب عملية الإصلاح تحديد الأهداف ذات الأولوية التي يسعى إليها ذلك الإصلاح ودراسة آثارها على الأهداف الأخرى وغيرها من الممارسات الاقتصادية في الدولة، قبل اللوج في عملية إصلاح تضر بالاقتصاد العام فيما بعد.

### رابعا : الأثر السلبي للإصلاح الضريبي على العلاقات الدولية:

الاتفاقيات الضريبية التي تبرمها دولة معينة مع الدول الأخرى تعتمد أساسا على النظام الضريبي القائم عند إبرام هذه الاتفاقيات، ومما يثير التساؤل هو مدى أثر عملية الإصلاح الذي تقوم بها هذه الدولة على جدوى هذه الاتفاقيات وإمكانية سريان مفعولها في نظام ضريبي يختلف بصورة جوهرية مع النظام الذي أعدت الاتفاقيات على أساسه وبخاصة على مجالات الاستثمار الخارجي، ورغبة الدول في جذب الاستثمارات إليها من خلال إصلاح ضريبي يقدم مزايا تؤثر النظم الضريبية في الدول الأخرى<sup>1</sup>، وبالتالي يجب أن تعطى اهتماما اكبر لتفاصيل تتعلق بدول معينة قد يؤثر الإصلاح الضريبي الذي تنوي إجراءه على علاقتها الاقتصادية بهذه الدول، دون التركيز على مجرد إجراء مقارنات نظرية للضرائب المطبقة في الدول المختلفة.

### خامسا : ضعف الجهاز الإداري:

هناك معوقات أخرى من أهمها عدم قدرة الإدارة الضريبية على استيعاب خطة الإصلاح الطموحة التي تسعى الدولة إليها، ونقص كفاءة النظم المعاونة للإدارة الضريبية في إنجاح مشروعات الإصلاح ومن أهمها تخلف الفنون المحاسبية أو قصور الأدوات

<sup>1</sup> سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشاوي، المرجع السابق، ص. 544-545.

التشريعية التي تعين في تطبيق وتنفيذ القانون الضريبي، مما يتطلب الأمر معه إجراء إصلاحات من جوانب أخرى حتى نضمن نجاح الإصلاح الضريبي المقترح.

عند إجراء الإصلاح الضريبي فهناك ثلاثة اعتبارات لا بد من التركيز عليها لضمان نجاح الإصلاح وتتمثل هذه الاعتبارات في:

1- يجب أن تسبق عملية تنفيذ برنامج الإصلاح الضريبي، ضرورة توفير التأييد الجماهيري له، بحيث يترسخ في أذهان الممولين الخاضعين للتشريعات الضريبية أهمية هذا البرنامج، والأهداف التي سعى إلى تحقيقها، وتستعين في ذلك بالخبراء والمختصين كما تعقد الندوات العلمية والمؤتمرات المفتوحة لاستطلاع آراء المهتمين بالتشريع الضريبي المقترح، ولا تجد هذه الدول عيباً أو انتقاصاً لسيادتها إذا ما عدت عن مشروعها أو أجرت تعديلاً عليه تحت تأثير انتقادات الجمهور له، وتأخذ بعين الاعتبار التخوفات التي يثيرها<sup>1</sup> منهاضو مشروع الإصلاح وتعمل على تلافيتها، أو الرد على هذه المخاوف بأراء علمية مدروسة.

2- يحتاج الإصلاح الضريبي إلى إدارة ضريبية تقوم على تنفيذه بكفاءة وإتقان سواء في مجال تنمية الموارد البشرية من خلال الزيادة العددية للفنيين العاملين بها أو تدريبهم أو ابعثهم إلى الخارج في بعثات علمية أو في مجال تنمية<sup>2</sup>المهارات الإدارية من خلال الاستعانة بأحدث الأجهزة العلمية المعاونة وأهمها إدخال الحاسب الآلي في العديد من أعمالها إلا أن عملية الإصلاح الضريبي تعني التوسع في تطبيق التشريع الضريبي ليشمل كافة الأشخاص الخاضعين للضريبة مما يؤدي إلى زيادة كبيرة في عدد الممولين المتعاملين مع هذه الإدارة، وتتطلب زيادة عددية أخرى في عدد العاملين بها لمواجهة:

أ- مشكلات الحصر الضريبي للمجتمع.

ب- مشكلات فحص الأعداد الكبيرة من الإقرارات الضريبية المتوقعة.

ج- تشكيل لجان إدارية معاونة للبت في التظلمات أو متابعة القضايا الضريبية وقد يتخوف البعض من أن هذا التوسع الإداري قد يكلف الدولة أعباء مالية باهظة تفوق المتوقع

<sup>1</sup> سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، المرجع السابق، ص.545.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص.ص.546.

تحصيله من الضرائب الناتجة عن عملية الإصلاح، إلا أن هذه التكلفة الإدارية التي قد تكون عالية في السنوات الأولى للإصلاح، لن تقارن بالمردود الاقتصادي الذي يعود منها، فهي تشكل استثمارا بشريا ومهنيا لازما في هذه المرحلة.

3- يتم تنفيذ برنامج الإصلاح الضريبي على مراحل زمنية متعاقبة ، بعد ان يصدر تشريعي ضريبي متكامل منذ البداية، ويفوض المشرع السلطة التنفيذية في تأجيل تنفيذ مرحلة أو أكثر من مراحلها على ضوء الاعتبارات الاقتصادية والاجتماعية والإدارية التي تقدرها هذه السلطة<sup>1</sup>.

- ويساعد التنفيذ المحلي لبرنامج الإصلاح تعويد الجمهور على الضريبة التي مر زمن طويل على عدم التعامل معها، وحتى لا يشكل البرنامج المتكامل عبئا ضريبيا يزيد على الطاقة الضريبية للمجتمع في حينه مما يكون له الأثر السلبي على هذا المجتمع، كما يعطي

تنفيذ البرنامج على مراحل فرصة لتقييم كل مرحلة ومحاولة تلاقي أوجه القصور التي حدثت فيها<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، المرجع السابق، ص.546.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص.ص.547.

### المبحث الثاني: الآليات القانونية:

تتمثل الآليات القانونية فيما ينص عليه القانون الجزائي على قواعد إجرائية عامة تتعلق بكل جرائم القانون العام، ومن هذه القواعد مباشرة الدعوى العمومية وغيرها من الإجراءات.

كما نص المشرع الجبائي على مجموعة من العقوبات خاصة بالجرائم الجبائية والمترتبة على جريمة التهرب الضريبي.

لذا سنتطرق في هذا المبحث إلى مطلبين سنتطرق في المطلب الأول إلى إجراءات رفع الدعوى الجبائية الجزائية، والمطلب الثاني العقوبات المترتبة على جريمة التهرب الضريبي<sup>1</sup>.

#### المطلب الأول: إجراءات رفع الدعوى الجبائية الجزائية.

الأصل العام أن للنيابة العامة كامل الحرية في تحريك ومباشرة الدعوى العمومية بشأن أية جريمة يصل إلى علمها نبأ وقوعها، باعتبارها وكالة عن المجتمع لذا تقوم برفع الدعوى العمومية باسمه ولصالحه ولها الحق في تحريك الدعوى أو السكوت عنها حسبما تقتضيه المصلحة العامة.

ولكن هناك جرائم رأى المشرع لاعتبارات معينة تقييد سلطة النيابة العامة في تحرك

الدعوى العمومية بشأنها ومن بينها جريمة التهرب الضريبي التي لا يتم تحريكها إلا بطلب من إدارة الضرائب.

وتتم مباشرة الدعوى العمومية الجبائية بعد تحريكها من طرف إدارة الضرائب ورفعها للقضاء للنظر والفصل فيها.

وعليه سنتناول شروط تحريك الدعوى الجبائية الجزائية في الفرع الأول والمحكمة المختصة في الفرع الثاني، والعقوبات المقررة لمكافحة التهرب الجبائي في الفرع الثالث.

<sup>1</sup> إجراءات الدعوى الجبائية، www.thesis.univ-biskra.dz، 04-23-2015، 17:00.

### الفرع الأول: شروط تحريك الدعوى الجنائية الجزائية:

نصت المادة 29 الفقرة 01 من قانون الإجراءات الجزائية بما يلي:

"تباشر النيابة العامة الدعوى العمومية باسم المجتمع وتطالب بتطبيق القانون وهي تمثل أمام كل جهة قضائية".

فالأصل في الإجراءات الجزائية أن للنياية العامة مطلق الحرية في تحريك ومباشرة الدعوى العمومية، ولا يرد على حقها هذا أي قيد إلا بنص خاص، فنظرا لاعتبارات خاصة جعل المشرع تحريك الدعوى معلق على تقديم شكوى أو طلب أو إذن<sup>1</sup>.

والهدف من وراء هذا تحقيق حكمة خاصة ترجع إلى رعاية صالح معين، وقصد المشرع أن يكون شخص آخر أو جهة أخرى غير النيابة العامة هو الحكم في تقدير هذه المصلحة وإذا كان من الأوفق تحريك الدعوى الجنائية من عدمه.

وتعتبر الجرائم الجنائية من ابرز الجرائم التي يشترط المشرع لرفع الدعوى العمومية بشأنها تقديم طلب من مصلحة الضرائب، لذا سنتكلم عن وجوب تقديم طلب من إدارة الضرائب والشروط الواجبة في هذا الطلب.

#### أولاً: وجوب تقديم طلب من إدارة الضرائب:

تتفق كل النصوص الجنائية على تعليق تحريك الدعوى العمومية على تقديم شكوى من الإدارة الجنائية، فقد نصت المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة على أن: "تباشر الملاحقات من اجل تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها بالمادة 303 بناء على شكوى من إدارة الضرائب دون أن يستوجب ذلك القيام مسبقا بإنذار المعني بان يقدم أو يكمل تصريحه أو يسوي وضعيته إزاء التنظيم الجبائي".

<sup>1</sup> جيلالي بغدادي ، دراسة مقارنة نظرية وتطبيقية، ط1، الديوان الوطني للأشغال التربوية، الجزائر، 1999، ص.ص.23-24.

ونصت المادة 534 من قانون الضرائب المباشرة على أن: "المخالفات المشار إليها في المادة 532 السابق ذكرها تتابع أمام المحكمة بناء على شكوى الإدارة المعنية".

كما جاء في المادة 119 من قانون الرسم على رقم الأعمال بقولها: "تلاحق المخالفات المنصوص عليها في المادة 117 أعلاه أمام المحكمة المختصة في قمع الغش بناء على شكوى من الإدارة المعنية بالأمر".

ونفس الأمر أكدت عليه المادة 119 من قانون التسجيل بقولها: "فيما يتعلق بالمخالفات المشار إليها في الفقرة الأولى من نفس المادة تلاحق أمام الجهة القضائية المختصة بناء على شكوى من إدارة الضرائب فيما يخص الرسوم والضريبة التابعة لاختصاصها"<sup>1</sup>.

وأما المادة 34 من قانون الطابع كذلك فقد نصت على أن "تلاحق المخالفات المشار إليها في الفقرة الأولى أعلاه والمادة 119 من قانون التسجيل على أن تباشر الملاحقات بناء على شكوى من إدارة الضرائب"<sup>2</sup>.

### ثانياً: الشروط الواجبة في الطلب:

بالرجوع إلى النصوص الضريبية بما فيها قانون الإجراءات الجبائية نجد أن المشرع الجبائي لم يحدد الشروط الواجبة في تقديم الطلب من طرف الإدارة الجبائية وبالرغم من ذلك يمكن أن نستنتج تلك الشروط من تلك النصوص:

1 - يجب ان يقدم الطلب باسم المدير الولائي للضرائب: لقد منحت النصوص الضريبية السابق ذكرها حق تقديم الطلب إلى شخص معنوي هو إدارة الضرائب دون أن تحدد الأشخاص الطبيعية الممثلين له والقائمين فعليا بذلك، أي لم تمنح حق تقديم الطلب لأي من موظفيها على وجه التحديد.

إلا أن الطلبات المقدمة إلى القضاء تكون دائماً باسم المدير الولائي لمصلحة الضرائب

<sup>1</sup> محمود مصطفى، الجرائم الاقتصادية في القانون المقارن، ج1، ط1، بدون دار النشر، 2008، ص.186.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص.186.

و بإمكان هذا الأخير إصدار تعليمات تحدد الأشخاص الذين يحق لهم طلب رفع الدعوى العمومية وغالبا هم الموظفون المختصون بالمنازعات.

وفي حالة تعيين موظف بعينه للقيام بإجراء الطلب يكون عملا باطلا قانونا لتجاوزه حدود اختصاصه الإداري، إلا أن الموظف المفوض من المدير الولائي لمصلحة الضرائب بإمكانه توكيل موظف آخر من نفس المصلحة لتقديم طلب رفع الدعوى ما دام لا يوجد قانون ما يمنع ذلك.

**1- يجب أن يكون الطلب مكتوبا وموقعا من صاحب السلطة في إصداره<sup>1</sup>، سواء كان المدير الولائي أو الجهوي أو الوطني ومتضمنا ملخص موضوع الطلب يجب أن يتضمن الطلب البيانات المتعلقة بصاحب الطلب أي إدارة الضرائب وعنوانها والبيانات المتعلقة بالمكلف كتعريفه ما إذا كان شخص طبيعي أو معنوي وبالنسبة لهذا الأخير ذكر ممثله القانوني وجميع الشركاء، وكذلك المعلومات المتعلقة بالجريمة محل المتابعة وكل ما يثبت وجود مخالفات أو تحايل.**

**2- يجب أن يتضمن الطلب قيمة مبلغ الضريبة الإجمالي المتملص من دفعه ما يترتب عنه من عقوبات جزائية وغرامات جبائية.**

**3- الإشارة إلى النصوص القانونية المتعلقة بالجريمة محل الطلب<sup>2</sup>.**

كما تجدر الإشارة إلى أن اشتراط تقديم الطلب لا يستوجب من إدارة الضرائب القيام مسبقا بإنذار المعني بان يقدم أو يكمل تصريحه أو يسوي وضعيته إزاء التنظيم الجبائي<sup>3</sup>.

والسبب في اشتراط تقديم شكوى كما يرى البعض في المواد الجبائية هو نتيجة ما يجب أن تكون عليه العلاقة بين الممولين بالضريبة والإدارة الجبائية من التقاهم لا الإكراه، بالإضافة إلى واجب كتمان السر المهني من طرف أعوانها فيما يتعلق بالتصريحات

<sup>1</sup> فارس السبتي، المرجع السابق، ص. 212.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص. 212.

<sup>3</sup> نفس المرجع، ص. 213.

والإقرارات المقدمة من طرف المكلف والإدارة الجبائية فقط نظرا للطابع الفني والمحاسبي بالنسبة لهذه الجرائم والإدارة الجبائية لما لها دراية بذلك زيادة على منحها سلطة تقديرية حسب ظروف وملابسات كل مخالفة وكذلك صلاحياتها في إجراء المصالحة ومنح إعفاءات لبعض المكلفين بالضرائب<sup>1</sup>.

وإضافة إلى ذلك فان هدف الإدارة الجبائية عموما هو جباية الأموال لصالح الخزينة العامة وبالتالي هي الأدرى بمصلحتها في تقديم الطلب ورفع الدعوى من عدمه.

وعليه يفهم من هذه النصوص انه لا يجوز للنيابة العامة أن تباشر أي إجراء من إجراءات التحقيق او ان ترفع الدعوى إلى المحكمة دون تقديم الطلب.

لكن ماذا يترتب على تحريك النيابة العامة للدعوى ورفعها للقضاء دون سبق تقديم طلب من الإدارة الجبائية؟

يترتب عنه عدم التقيد بهذا الشرط بطلان إجراءات سير الدعوى أمام جهة التحقيق وكذا بطلان الحكم، وهو بطلان متعلق بالنظام العام، ولا يصح لهذه الإجراءات طلب يصدر بعد اتخاذها، فيلزم إذن لصحة رفع الدعوى وإجراءات التحقيق أن يثبت الحكم الصادر في هذه الدعوى أن رفعها كان بناء على طلب ممن يملك تقديمه وإلا كان الحكم معيبا وبالتالي يكون إجراء من إجراءات النيابة العامة باطلا بطلانا مطلقا<sup>2</sup>.

ونخلص مما سبق أن تحريك الدعوى العمومية بالنسبة لجريمة التهرب الضريبي لا تتم ولا تعتبر إجراءاته صحيحة إلا بعد تقديم إدارة الضرائب طلبا بذلك، ولذا نجد المادة 87 من قانون الإجراءات الجبائية تفرض على السلطة القضائية أن تطلع الإدارة المالية على كل المعلومات التي يمكن أن تحصل عليها والتي من شأنها أن تسمح بافتراض وجود غش مرتكب في المجال الجبائي أو أي مناورة كانت نتائجها.

### الفرع الثاني: المحكمة المختصة:

<sup>1</sup> محمود مصطفى، المرجع السابق، ص. 188.

<sup>2</sup> فارس السبتي، المرجع السابق، ص. 189.

لم يخص المشرع الجبائي عموما الاقتصاد النوعي بأية خصوصية إذ يعني خاضعا لقانون الإجراءات الجزائية بحسب جسامة الجريمة الجبائية، في حين اخضع الاختصاص المحلي لأحكام خاصة، فخرج بذلك عن القواعد المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجزائية، وترك للإدارة الجبائية حق اختيار المحكمة المختصة محليا للنظر في الجريمة الجبائية المترتبة بحسب الحالة التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة أو مكان الحجز أو مقر المؤسسة<sup>1</sup>.

وعليه سنتناول الاختصاص النوعي، ثم الاختصاص المحلي:

### أولاً: الاختصاص النوعي

يوول الاختصاص النوعي في الجرائم الجبائية إلى المحاكم الجزائية، المتمثلة في قسم المخالفات وقسم الجرح إضافة إلى محكمة الجنايات.

لقد قسمت المادة 05 من قانون العقوبات الجرائم وفقا للعقوبات المقررة لها، فتعد مخالفة كل جريمة يعاقب عليها بالحبس من يوم على الأقل إلى شهرين على الأكثر وبغرامة من 2000 دج إلى 20000 دج، وتعد جنحة كل جريمة يعاقب عليها بالحبس من شهرين إلى خمس سنوات وبغرامة تتجاوز 20000 دج وتعد جناية كل جريمة يعاقب عليها بالسجن المؤقت لمدة تتراوح بين خمس سنوات وعشرين سنة أو السجن المؤبد.

غير أن هذا التصنيف لا ينطبق على الجرائم المنصوص عليها في القوانين الجبائية والتي لا تقضي بعقوبة الحبس إلا في الجرح والجنايات، وتقتصر في المخالفات على عقوبة الغرامات والتي غالبا ما تفوق الحد المنصوص عليه في قانون العقوبات. أما بالنسبة لجناية التهرب الضريبي فقد تضمن قانون المالية سنة 2003 رقم 02-11 المؤرخ في 2002/12/24 جناية التهرب أو التملص الضريبي أو محاولة التملص أو استعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصنيفه كليا أو جزئيا.

<sup>1</sup> إجراءات الدعوى الجبائية، www.thesis.univ-biskra.dz 04-23-2015، 17:00.

ولا تنتظر جريمة التهرب الضريبي أمام الغرفة الجزائية إلا إذا كلفت على أنها جنائية وذلك إذا تجاوز مبلغ الضريبة المتهرب منها 10000000 دج لأنها تمس بالاقتصاد الوطني وتساعد على تخريبه<sup>1</sup>.

### ثانيا: الاختصاص المحلي:

إن الاختصاص المحلي بالنسبة للنظر في الجرح تحدده المادة 1/329 من قانون إجراءات الجزائية التي تقضي بأنه: "تختص محليا بالنظر في الجرح محكمة محل الجريمة أو محل إقامة احد المتهمين أو شركائهم، أو محل القبض عليهم".

إلا انه خروجاً على هذه القواعد العامة للاختصاص المحلي فقد ترك المشرع في الماجة الجبائية للإدارة حق اختيار محكمة الجرح المختصة، فقد أجمعت النصوص الضريبية على ترك اختيار المحكمة المختصة محليا في نظر الدعوى والفصل فيها للإدارة الضريبية فجاء ذلك بالعبارة الصريحة الآتية: ".والجهة القضائية المختصة حسب الحالة وحسب اختيار الإدارة".

وعليه فالإدارة لها حق اختيار إما المحكمة التي يوجد في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة أو مكان الحجز أو مقر المؤسسة<sup>2</sup>.

فالمشرع الجبائي لم يخرج خروجاً مطلقاً عن الأصل العام بالنسبة لتحديد المحكمة المختصة بالنسبة للجرائم الجبائية إنما راعى فقط خصوصية هذه الجرائم، فجعل اختصاص المحكمة بالنظر في هذه الجريمة يجب أن يكون له علاقة بالضريبة دون الخروج عن الإطار العام لتحديد الاختصاص المحلي، فتكون بذلك محكمة الجرح التي تنتظر في الدعوى المقدمة بشأن هذه الجرائم هي المحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها إما المكان الذي فرضت فيه الضريبة (بدل محل ارتكاب الجريمة)، أو المكان الذي تم فيه حجز الأشياء محل الغش والمخالفة (بدل محل القبض عليهم) أو المحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها مقر

<sup>1</sup> فارس السبتي، المرجع السابق، ص. 189.

<sup>2</sup> إجراءات الدعوى الجبائية، www.thesis.univ-biskra.dz، 2015-04-23، 17:00 .

المؤسسة (بدل مكان إقامة احد المهتمين أو شركائها) فغاية المشرع الجبائي من تحديد الاختصاص المحلي بهذا الشكل وترك الاختيار للإدارة الجبائية تتمثل في ما يلي:

**1-** يتم اختيار المحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة حتى يسهل على الإدارة الجبائية تدعيم طلبها المقدم للقضاء بكل المعلومات والإثباتات المتعلقة بالمكلف والموجودة على مستواها.

ويبقى تحديد مكان فرض الضريبة واسعا وغير مقتصر على جهة معينة، يمكن اللجوء إليها، وخاصة أن مكان فرض الضريبة قد يكون مفتشية على مستوى بلدية أو دائرة أو ولاية بالنسبة للمديريات الولائية، وقد يكون لها اختصاص واسع من خلال المديريات الجهوية، وبالتالي يمكن الاعتماد في تحديد الاختصاص بالنسبة لمكان فرض الضريبة إما لمحكمة المديرية الجهوية أو محكمة المديرية الولائية أو محكمة المفتشيات أو القباضات الضريبية<sup>1</sup>.

**2-** يتم اختيار المحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها مكان الحجز، يعود لعدة أسباب أهمها، منع المكلف من الإفلات من العقاب لاسيما وأنه كان في حالة تلبس، والحفاظ على الأشياء المحجوزة وبالتالي على موارد الخزينة العامة.

ونجد أن المشرع الجبائي، قد نص وأكد على الحجز في قانون الضرائب غير المباشرة لأنه غالبا ما تتم عملية الحجز ضد المكلف الذي يملك أو ينقل بضائع مخالفة لقانون الضرائب غير المباشرة، وتوخيا للسرعة في البت في هذه القضايا، فإن للإدارة الجبائية أن تختار محكمة مكان الحجز الثابت، بمحضر رسمي محرر من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين قاموا بعملية الحجز، سواء تم ذلك بالمراكز الجمركية البرية أو بالمطارات يتم

<sup>1</sup> المواد 506، 511 من ق.ض.غ.م من الأمر رقم 76-104، المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396 الموافق 09-12-1976، ص.ص. 294-295.

اختيار المحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها مقر المؤسسة أي المركز الرئيسي لتلك المؤسسة، أو لمركز إدارتها بالجزائر<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: العقوبات المترتبة على جريمة التهرب الضريبي:

إن القوانين الجبائية تضمنت عقوبات ردية لمرتكبي جريمة التهرب الضريبي إلى عقوبات جزائية وجبائية، وبصدد الجزاء تبين على التوالي الأشخاص الخاضعين له كفرع أول ثم نتطرق بعدا إلى نوعية العقوبات المطبقة عليهم.

#### الفرع الأول: الأشخاص الخاضعين للجزاء:

##### أولاً: المكلف بالضريبة:

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

##### ثانياً: الشريك:

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

##### ثالثاً: الشخص المغنوي:

<sup>1</sup> المواد 513، 525 من ق.ض.غ.م من الأمر رقم 76-104، المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396 الموافق 09-12-

1976، ص.ص. 294-295.

<sup>2</sup> رجال نصر، المرجع السابق، ص.14.

إذا كان الشخص الطبيعي يخضع للمساءلة الجنائية والجبائية على ما يقوم به من أفعال مخالفة للقانون الجبائي، فإن المشكل المطروح فيما إذا يجوز مساءلة الشخص المعنوي جنائياً، والأشخاص المعنوية نوعان<sup>1</sup>:

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

- كل شخص معنوي خاص يخضع لأحكام القانون الخاص كالشركات المدنية والتجارية قد تصدر من الشخص المعنوي عن طريق ممثليه لذلك من تسند إليه الجريمة وتفرض عليه العقوبة مع اعتبار أنها ذات طابع شخصي.

- وفي هذا الصدد نصت المادة 303-9 من ق.ض.م.ر.م، انه عند ارتكاب المخالفة من قبل شركة أو شخص معنوي تقع عقوبة الحبس والعقوبات الملحقة على كل من المتصرفين والممثلين الشرعيين أو القانونيين<sup>2</sup>، وتطبق عليه الغرامات كذلك ونفس الحكم تكرر في المادة 121-4 من ق.ت<sup>3</sup>، والملاحظ أن مسؤولية الشخص المعنوي ليست مطلقة بل ذكرها المشرع على سبيل الحصر، حيث تقع فقط على الشخص المعنوي التابع للقانون الخاص مستبعدة بذلك الدولة والمجموعات المحلية والهيئات العامة ذات الطابع الإداري.

### الفرع الثاني: العقوبات:

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

### أولاً: العقوبات الجبائية:

<sup>1</sup> الشراحي البشري، جرائم الضرائب والرسوم، ط1، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، 1972، ص.72.

<sup>2</sup> المادة 303-9 من ق.ض.م.ر.م. من قانون رقم 11-16 المؤرخ في 3 صفر 1433، الموافق لـ 28-12-2011، الجريدة الرسمية، العدد 72، الصادرة في 4 صفر 1433، الموافق لـ 29-12-2011، ص.07.

<sup>3</sup> المادة 121-4 من ق.ت. من الأمر رقم 76-105، المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396، الموافق 09-12-1976، ص.37.

نجد أن مختلف القوانين الجبائية نوعين من الجزاءات، جزاءات مالية ذات طبيعة إدارية توقع من الإدارة الجبائية ذاتها<sup>1</sup>، وجزاءات جنائية تصدر من المحاكم ضد مرتكبي المخالفات والمتابعين من طرفها، والجزاءات الجبائية قد تكون مجرد زيادات تدفع علاوة على الضريبة المفروضة وقد تكون غرامات مالية ذات طابع إداري تتمثل أساسا في الغرامات الجبائية المنصوص عليها في القوانين الجبائية المختلفة وهي تختلف من قانون لآخر مضمونا ومقدارا.

### ثانيا: الزيادات:

تختلف الزيادات عن فوائد التأخير وهي تدفع بغض النظر عن الجزاءات الأخرى التي يكون الهدف من تطبيقها تعويض الضرر الذي يصيب الخزينة العامة للدولة جراء تأخر المكلف عن أداء ضريبيه وفوائد التأخير ليست لها طابع عقابي بل تأخذ صورة تعويضات مالية أما الزيادات فهي تمثل نسبة تختلف باختلاف درجة المخالفة وتطبيق على المكلف عند عدم قيامه بتسوية وضعيته في الآجال المحددة قانونا، وكما أنها تفرض تلقائيا وهي مقررة في حالات معينة نبينها كالتالي :

- النقص في تقديم التصريح.

- التأخر في تقديم التصريح.

- عدم التصريح.

- ونشير إلى ان هذه الزيادات تصل إلى 100 % على كامل الحقوق وذلك حسب مبلغ الحقوق المتملص منها.

- 10% إذا كان المبلغ المتملص منه يقل عن 50.000 دج أو يساويه.

- 15% إذا كان المبلغ يفوق 50.000 دج ويقل عن 200.000 دج أو يساويه.

<sup>1</sup>رحال نصر، المرجع السابق، ص.32.

-25% إذا كان المبلغ يفوق 200.000 دج<sup>1</sup>.

### ثالثا: الغرامات الجبائية:

هي نوع خاص من الغرامات منصوص عليها في القوانين الجبائية وتقدر غالبا بنسبة معينة مما لم يؤدي من الضريبة، أو بمبلغ محدد بالنظر إلى المخالفة المرتكبة" الغرامة الضريبية هي غرامة إضافية تلحق بالضريبة الأصلية"<sup>2</sup>.

#### 1- بالنسبة لقانون الضرائب المباشرة: (ق.ض.م)

- تطبق الغرامات الجبائية في الحالات الآتية:
- عدم التصريح بالوجود وتحدد بمبلغ 30.000 دج.
- عدم إمساك الدفاتر المرقمة والمسجلة وتحدد بمبلغ 5000 دج بالنسبة للضريبة الجزافية والتقدير الإداري.
- عرقلة أعوان الضرائب في القيام بمهامهم وتتراوح ما بين 10.000 دج إلى 50.000 دج مع إمكانية المضاعفة بثلاث مرات (x3) وقد تصل إلى الحبس لمدة 6 أشهر في حالة العود<sup>3</sup>.

#### 2- بالنسبة لقانون الضرائب غير المباشرة:

- هذا القانون يميز بين نوعين من الغرامات الجبائية:
- غرامة ثابتة: تتراوح ما بين 5000 دج و 25000 دج بالنسبة لجميع المخالفات المتعلقة بالأحكام الخاصة بالضرائب غير المباشرة.
- غرامة نسبية : تساوي مبلغ الحقوق المتملص منها على ان لا تقل عن 25.000 دج.

<sup>1</sup> المادة 1/193 ق.ض.م.ر.م. من قانون رقم 11-16 المؤرخ في 3 صفر 1433 ،الموافق لـ28-12-2011،الجريدة الرسمية ،العدد 72،الصادرة في 4 صفر 1433،الموافق لـ29-12-2011،ص.05.

<sup>2</sup>الشرياحي البشري، المرجع السابق،ص.60.

<sup>3</sup> المادة 304 ق.ض.م.ر.م. من قانون رقم 11-16 المؤرخ في 3 صفر 1433 ،الموافق لـ28-12-2011،الجريدة الرسمية ،العدد 72،الصادرة في 4 صفر 1433،الموافق لـ29-12-2011،ص.06.

- - أما الأفعال المخالفة للقانون والخاضعة للغرامة نذكر من بينها:
  - رفض تقديم الوثائق أو إتلافها قبل انقضاء الأجل المحدد لحفظها وتتراوح الغرامة المطبقة في هذه الحالة ما بين 1000 دج و 10.000 دج.
  - في كل زراعة للتبغ غير مطابقة للقانون تطبق غرامة جبائية حدها الأدنى 500 دج.
  - في حالة مساهمة وكيل أعمال أو خبير جبائي في إعداد وثائق يتبين أنها غير صحيحة تطبق غرامة تتراوح ما بين 1000 و 3000 دج<sup>1</sup>.

### 3- بالنسبة لقانون التسجيل:

في حالة قيام المكلف بالتملص من رسوم التسجيل تطبق غرامة جبائية مساوية لأربعة أضعاف هذه الرسوم من دون أن تقل عن 5000 دج.

3- بالنسبة لقانون الطابع: في حالة التملص من الرسوم الخاصة بالطابع تساوي الغرامة خمسة مرات هذه الرسوم دون أن تقل عن 2000 دج.

### 4- بالنسبة لقانون الرسوم على رقم الأعمال:

كل مخالفة لأحكام هذا القانون تطبق غرامة جبائية تتراوح ما بين 500 إلى 2500 دج وفي حالة استعمال طرق تدليسية ترفع الغرامة من 1000 دج إلى 5000 دج<sup>2</sup>.

### رابعاً: العقوبات الجزائية:

إن القوانين الجبائية تشير إلى العقوبات الجزائية بالإضافة إلى العقوبات الجبائية وكثيراً ما ترجع هذه القوانين إلى نصوص قانون العقوبات في توقيع العقاب على أفعال التهرب الضريبي، وتتفرع العقوبات إلى عقوبات أصلية وغرامات تبعية وسندرج هذا

فيما يلي:

<sup>1</sup> المادة 544 ق.ض.غ.م، الأمر رقم 76-105 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396، الموافق لـ 09-12-1976 ص.302.

<sup>2</sup> المادة 114 منق.ر.ر.أ، من القانون رقم 91-25 المؤرخ في 18-12-1991، المتضمن قانون المالية 1992، ص.432.

1- العقوبات الأصلية:

- تنص عليها القوانين الجبائية بنصوص صريحة وهي تتمثل في الحبس والغرامة.

- حيث نصت المادة 303 ق.ض.م على عقوبة التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار وعائي

ضريبة أو حق أو رسم ب:

- غرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج ،عندما لا يفوق المبلغ المتملص منه 100.000 دج.

- الحبس من شهرين إلى ستة أشهر (6) وغرامة من 100.000 دج إلى 500.000 دج أو إحدى العقوبتين عندما يفوق المبلغ المتملص منه 100.000 دج ولا يتجاوز 1.000.000 دج.

-الحبس من ستة اشهر (6) الى سنتين (2) و غرامة من 500.000 دج الى 2.000.000 دج او احدى العقوبتين عندما يفوق المبلغ المتملص منه 1.000.000 دج و لا يتجاوز 5.000.000 دج .

- الحبس من سنتين(2) إلى خمس سنوات(5) وغرامة من 2.000.000 دج إلى

5.000.000 دج عندما يفوق المبلغ 5.000.000 دج ولا يتجاوز 10.000.000 دج.

- الحبس من 5 سنوات إلى 10 سنوات وغرامة من 5.000.000 دج إلى

10.000.000 دج عندما يفوق المبلغ 10.000.000 دج<sup>1</sup>.

العقوبات التكميلية:

وتتمثل العقوبات التكميلية في:

- تحديد الإقامة.

- المنع من الإقامة.

<sup>1</sup>أنظر المادة 1/303 السالفة الذكر.

- الحرمان من مباشرة بعض الحقوق.
- المصادرة الجزئية للأموال.
- حل الشخص الاعتباري.
- غلق المؤسسة أو المحل مؤقتاً.
- نشر الحكم وتعليقه على نفقة المحكوم عليه (في حالة العود).

### المبحث الثالث: الآليات الرقابية:

إن تفعيل الرقابة بصفة عامة والرقابة الجبائية بصفة خاصة، كان لابد من اجل تحقيق مختلف الأهداف للقضاء على ظاهرة التهرب الضريبي وقد لا يحقق الجهاز الضريبي أهدافه في غياب إدارة فعالة تقوم بهذه الرقابة، لذا سنتطرق في هذا المبحث إلى مطلبين، نتناول في المطلب الأول دور الإدارة الضريبية في القضاء على التهرب الضريبي والمطلب الثاني الرقابة الجبائية<sup>1</sup>.

#### المطلب الأول: دور الإدارة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي:

يؤثر حجم الإدارة الضريبية ومستوى كفاءتها في النظام الضريبي المطبق في الدولة حيث يمثل تنظيم الإدارة الضريبية وقلة إمكانياتها وضعف كفاءتها الإدارية سببا في التهرب الضريبي بحيث يؤدي ضعف الإدارة الضريبية، وتدني مستواها إلى صياغة تشريع ضريبي يلقي بأعباء إدارية ثقيلة على الممولين ومن الأعباء الإدارية التي يحملها القانون الضريبي على الممول في ظل إدارة ضريبية مختلفة، إلزامه بتقديم عدد كبير من الوثائق التي تلزم لحمل الإدارة على الاقتناع بوجهة نظر الممول وتأخر الإدارة عن الفحص السنوي لإقرارات

<sup>1</sup> يدو لوزير، قاري حياة، المرجع السابق، ص.46.

الممول وتجاهل الإدارة الضريبية لهذه الوثائق رغم صحتها أو عدم فحصها بالدقة إما لعدم توافر العدد الكافي لدى الإدارة للفحص أو نقص كفاءتهم الإدارية والفنية<sup>1</sup>.

### الفرع الأول: تطوير الإدارة الجبائية:

حتى يتحقق ذلك، فإن الجهاز الضريبي يحتاج بدوره إلى موظفين أكفاء وأدوات عمل متطورة، تتعامل بروح العصر الذي نعيشه، فليس من المنطقي أن نطالب إدارة ضريبية متخلفة أن تلاحق منشآت عصرية متطورة، ما لم تملك الأدوات والوسائل التي تعينها على تحقيق ذلك.

### أولاً: انتقاء الموظفين وتدريبهم:

يتمثل انتقاء الموظفين نقطة الارتكاز الأساسية في إصلاح الجهاز الضريبي لأنها أساس هذا الجهاز وعنصره البشري الذي ينفذ السياسات الضريبية، ويؤثر فكره وسلوكه<sup>2</sup> في الحكم على مصداقية هذه السياسة كما يكون على هؤلاء الموظفين عبء إرساء دعائم الثقة مع الممولين، ولهذا يجب أن يكون انتقاء الموظفين على اختلاف مستوياتهم، قائماً على أسس علمية وموضوعية.

وإذا كان الغالب أن يتحمل العمل الفني من ربط الضريبة وتحصيلها من خريجي الكليات المتخصصة، في علم المحاسبية والقانون، وان يتم اختيارهم على أساس التقدير الجامعي الذي حصل عليه كل منهم، إلا أن هذا الأساس في الاختيار لا يكون كافياً وحده، لأن يتحمل الخريج مسؤولية الاتصال بالمولين.

### ثانياً: تحديث أدوات العمل:

- تحتاج النظام الضريبي إلى المعلومات والبيانات المتنوعة عن مصادر مختلفة ويلزم لذلك توافر نظام معلوماتي ضريبي يتفق مع الحجم المتزايد لهذه المعلومات.

- لذلك أصبحت الإدارات الضريبية في حاجة ماسة لتطبيق نظام المعلومات يساير التقدم العلمي المتقدم، والتخلص تدريجياً من نظام المعلومات الحالي الذي يعتمد على الآلاف من الأوراق التي تكتظ بها ملفات الممولين والاستغناء عنها بنظام إدارة المعلومات عن طريق الحاسب الآلي (الكمبيوتر)، حيث يتم تخزين المعلومات في قاعدة البيانات

<sup>1</sup> سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، المرجع السابق، ص. 549.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص. 551.

ومعالجتها واسترجاعها بشكل سريع ومستمر، ويساعد استخدام الحاسب الآلي بمصلحة الضرائب على تصميم رقم تعريفى منفرد لكل ممول يستخدم في جميع إقرارات الممول، ويرتبط بجميع المستندات المتعلقة به، ويساعد الرقم التعريفى في تحقيق الأهداف التالية: التعرف على شخصية الممولين عن طريق استخدام الأرقام التعريفية لهم دون خلط بين الأسماء المتشابهة، ويمكن من تحديد الالتزامات الضريبية على كل ممول على وجه الدقة بما يحقق العدالة الضريبية.

- وحتى يحقق الرقم التعريفى أهدافه، يجب أن يكون بسيطاً في تصميمه، سهلاً في استخدامه<sup>1</sup>.

### ثالثاً: توعية الممولين:

يحق للممول أن يعي التزامه الضريبي قبل أن يطالب بالوفاء به، وهذا الوعي لا يقتصر على نشر القانون الضريبي في الجريدة الرسمية أو إصدار اللائحة التنفيذية التي تفصل أحكامه، و من ثم كان للمخاطبين به الحق في الوعي الضريبي الذي يحدد التزامهم بكل دقة، وينظم علاقتهم بإدارة الضريبة، خاصة وان هؤلاء المخاطبين يمثلون طوائف مختلفة، ومستويات متباينة من الأفراد، ولهؤلاء جميعاً حق الوقوف على أفكار إدارة الضريبة وآرائها وتفسيرها لهذا القانون، ويتم الوعي الضريبي في هذا الشأن من خلال وسيلتين أساسيتين هما<sup>2</sup>:

1- **توفير المعلومات:** يتم توفير المعلومات للممولين من خلال المطبوعات الرسمية التي تصدرها إدارة الضريبة أو الإجابات التي ترد بها على استفسارات الممولين بشأن وقائع معينة أو من خلال بعض المجموعات الضريبية التي يصدرها مؤلفون يعملون لحسابهم ويقومون بتجميع هذه المعلومات في مطبوعات تعرض على الجمهور.

<sup>1</sup> سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، المرجع السابق، ص. 553-554.

<sup>2</sup> سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، المرجع السابق، ص. 554.

## 2- تقديم المساعدة للممولين: الوسيلة الأخيرة لتوعية الممولين إلى جانب توفير

المعلومات هي تقديم المساعدة من إدارات الضريبة لتبصير الممولين بحقوقهم والتزاماتهم، منعاً من الخطأ في تقديم الإقرار أو إتباع إجراء معين من إجراءات الفحص أو الربط أو تحصيل الضريبة.

ويتم تقديم هذه المساعدة بوسائل متعددة، إما من خلال النصيحة التي يقدمها موظفوا إدارة الضريبة للممولين الذين يحضرون إلى الإدارة أو من خلال الاتصال التليفوني بها<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: التنسيق في إطار محاربة التهرب الضريبي:

لقد أدى التوسع الضريبي ببعض المتعاملين إلى انتحال أساليب وطرق جديدة للتخلص من دفع التزاماتهم الجبائية هذا ما زاد في توسيع حلقة التهرب وأصبحت الإدارة الجبائية غير قادرة وحدها على مجابهة هذه الآفة مما استوجب وضع سياسة منسجمة لمحاربة هذا المرض. تقوم على التنسيق بين الإدارات (الضرائب، الجمارك والتجارة) وهي ما تعرف بلجان التنسيق والتي بدورها تقوم بتكوين فرق مختلطة تعمل على مستوى كل ولاية، ولهذا فان أعوان إدارة الضرائب الذين لهم لرتبة مراقب على الأقل يتمتعون بصلاحيات الوقوف أمام كل أوجه وأساليب التهرب مستعينين في ذلك بالمعلومات التي تحوزها الإدارات الأخرى، ويرتكز التنسيق بين المصالح الإدارية على تنشيط وتوحيد نشاط الإدارات بلجان التنسيق واستغلال وصول التوريد وتبادل المعلومات<sup>2</sup>.

### أولاً: تنسيق الرقابة بين الإدارات (جبائية، تجارية، جمركية):

نظراً لتفاقم ظاهرة التهرب الضريبي في وقتنا الحالي، وما سببته من خسائر كبيرة للخزينة العامة التي قدرت حسب تقارير "إدارة الضرائب في سنة 1995 م ب 50 مليار دينار، السبب الذي انعكس سلباً على الاقتصاد الوطني، لاسيما وان الجزائر شرعت في تطبيق نظام اقتصاد السوق الذي يتأسس على حرية التجارة، مما زاد في عدد المستوردين الأمر الذي قد يزيد من التهرب الضريبي وقصد زيادة مردودية الإدارة الجبائية وإعطائها وتيرة

<sup>1</sup> نفس المرجع، ص. 555.

<sup>2</sup> ظاهرة الغش والتهرب الضريبي، www.startimes، 26-04-11-18، 2015، ص. 15.

تسمح لها بمسايرة التحولات الاقتصادية والدور المنوط بها في التنمية الاقتصادية وفي إطار دعم مكافحة التهرب الضريبي بات من الضروري وضع سياسة منسجمة، تقوم على التنسيق بين الإدارات المعنية (تجارة، جمارك، ضرائب) لأن الكثير من الاقتصاديين يرجعون المشكلة الرئيسية للتهرب الضريبي إلى عدم وجود تنسيق محكم بين الإدارات على المستوى المركزي الجهوي، وكذا الولائي.

ولهذا فقد تم إنشاء هذه اللجان التي تقوم بالتنسيق بين الإدارات المعنية بموجب قرار بين الوزارات رقم 23 بتاريخ 23 جانفي 1994، والذي تم نشره لتطبيق التعليمات رقم 431 بين MF/DGI/DOF، ولقد تم تعديل هذا القرار بقرار آخر صادر في 1995/02/22م والذي تم نشره في نفس اليوم<sup>1</sup>.

### ثانيا: أشكال التنسيق بين الإدارات الجبائية والإدارات الأخرى:

إن نقص أو غياب المعلومات أو البيانات الخاصة ببعض المكلفين يعد سببا يعرقل الإدارة الجبائية في تأدية مهامها على أحسن ما يرام وعلى أحسن وجه ولوضع حد أمام كل هذه الصعوبات من أجل توجيه البحث والمراقبة، أصبح توطيد العلاقة بين الإدارات أو الهيئات الأخرى أمرا حتميا، ذلك يرجع إلى أن هذه الإدارات أو الهيئات يمكن أن تساعد في تبادل المعلومات الموجودة بحوزتهم، ووضعها تحت خدمة المصالح الجبائية المختصة.

- إن وضع سياسة منسجمة، لمحاربة التهرب الضريبي يتطلب التنسيق بين الإدارات المعنية، التي يمكن أن يركز على النقاط التالية:

- التنسيق بين برامج التدخل بعين المكان، خاصة في إطار الفرق الموحدة ضرائب جمارك، تجارة ومصالح الأمن.

هذا الإجراء يعد ضروريا خاصة عندما يتعلق الأمر بالبحوث الخارجية المنظمة لكشف الأنشطة المخفأة (اقتصاد سري) والأشخاص الذين يمارسونها.

<sup>1</sup> نفس المرجع، ص.16.

هذا التدخل المشترك، يمكن أن يسفر عن نتائج ايجابية انطلاقا من المعلومات المجمعّة لدى كل هيئة أو إدارة، يمكن استغلالها للخروج بنتيجة مشتركة ومقنعة مع الدعم اللازم للقوة العمومية التي تلعب دورا هاما في تشخيص المتهربين الموجودين في المناطق أو الأحياء التي يصعب التوغل فيها.

التنسيق الثنائي دائما وفي مجال التنسيق بين الإدارة الجبائية والإدارات الأخرى وفي إطار تبادل المعلومات عن الوضعية المالية الحقيقية للمكافين... يمكن ذكر الأمثلة الآتية:

- التنسيق بين الإدارة الجبائية ومصالح الجمارك:

- من واجب الإدارة الجبائية في أغلب الأحيان اللجوء إلى مصادر لديها بالمعلومات

اللازمة لمصالح الجمارك باعتبارها حلقة وصل بين الداخل والخارج ونظرا لما لها من إمكانيات استقصاء لمعلومات قيمة بشأن حركة رؤوس الأموال والتحويلات المشبوهة من قبل المؤسسات المالية، كل ذلك من أجل كشف حالات التهرب الضريبي زيادة على ذلك يجب على مصالح الجمارك التبليغ التلقائي بكل المعلومات التي تخص الاستيراد الخاصة بالمكلف.

- التنسيق مع مصالح التجارة: قصد إيجاد تجاوب من شأنه أن يقلل من التهرب أصبح من الضروري التنسيق بين الإدارة الجبائية والمصالح التجارية.

### المطلب الثاني: الرقابة الجبائية:

نظرا لأسباب متعددة يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب أو التخفيض من العبء الضريبي بشتى الطرق والأساليب الشرعية وغير الشرعية، وهي ما تعرف بظاهرة التهرب والغش الضريبي لذلك فإن عمليات مكافحة هذه الممارسات التدليسية يعتبر من أولويات الإدارات الجبائية والتي تمتلك سلطات وصلاحيات واسعة تمارسها وذلك عن طريق تقنيات مختلفة و متعددة وعلى مختلف أصناف المكلفين، والتي من بينها الرقابة الجبائية

حيث تعد وسيلة ضرورية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي لأنها تشكل وسيلة ضمان مصلحة الخزينة العمومية<sup>1</sup>.

إن الرقابة الجبائية هي مفهوم قانوني ويمكن تعريفها على أنها السلطة المخولة للإدارة الجبائية بمراقبة التصريحات والوثائق المستعملة لتحديد كل ضريبة أو رسم أو حق أو إتاوة من أجل اكتشاف النقائص وتصحيح الأخطاء المرتكبة من طرف المكلفين بالضريبة، وكذا فحص المحاسبة<sup>2</sup>، حيث أن نظام الضريبي الجزائري طبق الكثير من الأنظمة المطبقة في معظم الدول المتقدمة يقوم على أساس التصريح من أجل التأكد من صحة ومصادقية التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، ولذا لجأت الدولة إلى وسائل ردعية كقيلة بإيقاف المكلف المتهرب عند حده هذا في حالة قصور الإجراءات الوقائية<sup>3</sup> عن تأدية الدور المنوط بها، وهو التخفيف على الأقل من حدة الغش الضريبي والهدف من هذه الإجراءات هو ردع كل من يسعى إلى اتخاذ الغش وسيلة للثراء.

تعد الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي تسعى الإدارة من وراءها المحافظة على حقوق الخزينة، ومن خلال محاربة الغش أو التخفيض من حدته، فالرقابة تعتبر وسيلة للرقابة الجبائية للتأكد من صحة وسلامة المعلومات المدلى بها في اقتراحات المكلفين وإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات<sup>4</sup>.

وعموما فإن الرقابة الجبائية هي تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي والتحقق من المحتوى مع الإثباتات والتصريحات المقدمة<sup>5</sup>.

### الفرع الأول: أشكال وأهداف الرقابة الجبائية:

<sup>1</sup> قرموش ليندة، المرجع السابق، ص.62.

<sup>2</sup> لاد لزرق، المرجع السابق، ص.144.

<sup>3</sup> يدو لويزة، قاري حياة، المرجع السابق، ص.47.

<sup>4</sup> يدو لويزة، قاري حياة، المرجع السابق، ص.47.

<sup>5</sup> ولهي بوعلام، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة

العالمية مخبر الشراكة والاستثمار في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، جامعة فرحات عباس، سطيفن 20-10-

2009، ص.05.

عدد التشريع الضريبي طريقة تسديد الضرائب والرسوم، والتي تكون بالتصريحات أو الاقرارات التي يقدمها المكلف من خلال الوثائق لمصلحة الضرائب وللتأكد من صحة الإقرارات لجأت الإدارة لفكرة المراقبة الجبائية، والتي هي عبارة عن ثلاث صور أو مراحل متتابعة من الرقابة العامة وهي الرقابة الشكلية، الرقابة على الوثائق، الرقابة بعين المكان وهناك الرقابة المعمقة والتي تتضمن نوعين من الرقابة وهي التحقيق في المحاسبة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية، كما أن هناك أهداف منتظرة من الرقابة الجبائية<sup>1</sup>.

### أولاً : أشكال الرقابة الجبائية:

تتمثل أشكال الرقابة الجبائية في الرقابة العامة والرقابة المعمقة:

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

أ- **الرقابة الشكلية:** هي أول رقابة تخضع لها التصريحات وتتمثل في مجمل التدخلات التي تهدف إلى القيام بتصحيح الأخطاء المادية والنقائص المرتكبة أثناء كتابة وتقديم المكلفين لتصريحاتهم والتأكد من هوية وعنوان المكلف وكذا مختلف العناصر التي تدخل في تحديد الوعاء الضريبي<sup>2</sup>.

تبدأ هذه الرقابة منذ استلام المصالح المعنية للتصريحات الجبائية المودعة، من طرف المكلفين، وتتم مراقبتها بطريقة منتظمة وغير انتقائية وذلك عن طريق الفحص الشكلي للعناصر المصرح بها، وتسوية الأخطاء إن وجدت، وتتم أيضا عن طريق إجراء مقارنة بين المعلومات المتأتية من التصريحات وتلك المذكورة في التصريح السنوي، ومع المعلومات التي تحصلت عليها الإدارة الجبائية من كشوفات الربط وبطاقات المعلومات وقائمة الزبائن التي تمتلكها، وتهدف إلى تصحيح الأخطاء الملحوظة في التصريحات<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> قرموش ليندة، المرجع السابق، ص.62.

<sup>2</sup> يدو لويزة، قاري حياة، المرجع السابق، ص.48.

<sup>3</sup> لابد لزرقي، المرجع السابق، ص.145.

ب- الرقابة على الوثائق: هو ثاني إجراء تقوم به الإدارة الجبائية بعد الرقابة الشكلية يعكس الرقابة الشكلية فان الرقابة على الوثائق يجب أن تكون كاملة، وهذا ما يستلزم المراقبة الإنتقادية والإجمالية، فيتجلى دورها في مجموعة من العمليات والفحوصات الدقيقة التي تتم على مستوى المكتب، فنقوم الإدارة الجبائية بمقارنة المعلومات المصرح بها بالمستندات الملحقة بالتصريح، وكذا جميع المعلومات والبيانات التي هي في حوزة الإدارة الجبائية، فهذا النوع من الرقابة يمكن أن يؤدي إلى التحقيق أو الرقابة المعمقة ويمكن للمحقق طلب تبريرات أو توضيحات من المكلف إذا لزم الأمر<sup>1</sup>.

### ج- الرقابة في عين المكان وخلاف الرقابة على الوثائق:

تتمثل الرقابة الخارجية في التدخلات المباشرة للأعوان المحققين للأمكنة التي يمارس فيها المكلفون بالضريبة نشاطاتهم، إذا تهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة ونزاهة الإقرارات المصرح بها من خلال الفحص الميداني للدفاتر والوثائق الملحقة وتبريراتها اللازمة، في محاولات الكشف عن احتمالات التهرب، وهذا بهدف مقارنة العناصر والمعطيات المصرح بها مع تلك الموجودة على أرضية الواقع وهو الشيء الذي أدى بالمشرع إلى تكريسها في شكله يتمثلان في التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية.

ولذلك فالرقابة بعين المكان تخضع لآجال محددة لستة أشهر، هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 23-11-2004، لكن حيث انه بالرجوع إلى المادة 190 من قانون الضرائب المباشرة<sup>2</sup>.

2- الرقابة المعمقة: هذا النوع من الرقابة يتناول مجمل الوضعية الجبائية والمالية للمكلف بالإضافة إلى الوضعية المادية، حيث تغوص في الفحص والتحقيق في كل المعطيات والمعلومات التي لها صلة بنشاط المكلفين بالضريبة، وخاصة في الوثائق المحاسبية والوضعية الجبائية<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> يدو لويزة، قاري حياة، المرجع السابق، ص.48.

<sup>2</sup> قرموش ليندة، المرجع السابق، ص.65.

<sup>3</sup> نفس المرجع، ص.65.

أ- **مراقبة المحاسبة:** هو مجموعة من العمليات، الهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتوبة، من طرف المكلف بالضريبة، وفحص محاسبتها والتأكد من مدى تطابقها مع بعض المعطيات المادية، حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها وليس التحقق المحاسبي غرض الجبائية فحسب، بل تمكن كذلك المؤسسات من الاضطلاع على واجباتها الجبائية.

إن التحقيق في المحاسبة يجب أن يتم بعين المكان (في محل المكلف بالضريبة) هذا من اجل خلق جو المناقشة بين المحقق والمكلف بالضريبة، وبعد قبوله من طرف الإدارة حيث يمكن للمحققين اخذ الوثائق إلى مكاتبهم لفحصها في هذه الحالة يتسم للمكتب بالضريبة وثيقة تثبت فيها الوثائق المسلمة.

إن القيام بعملية التحقيق في المحاسبة تتم عن طريق الخطوات التالية:

دراسة دقيقة لملف المكلف لمعرفة سلوكه اتجاه واجباته الجبائية، وذلك بمراقبة جميع التصريحات الدورية المكتوبة.

الإشعار بالتحقيق حيث لا يمكن إجراء التحقيق، دون إرسال أو تسليم الإشعار بالتحقيق للمكلف، حيث انه يستفيد من مدة التحضير وقدرها عشرة أيام، كما يمكن للمحقق القيام بمراقبة مفاجئة والتي تهدف إلى معاينة العناصر المادية المستعملة من قبل المؤسسة او اثبات وجود الوثائق المحاسبية<sup>1</sup>.

ب- **المراقبة المعمقة لمختلف الوضعية الجبائية:** هي مجمل عمليات البحث والتفتيش المعمق، بهدف الكشف عن فروقات محتملة بين المداخل المصرح بها من طرف مقارنة مع ما لدى المصالح الجبائية من معلومات ومعطيات عنه، بحيث يمكن لمسير المؤسسة أن يخضع إلى مراقبة المحاسبة فيما يخص نشاطه المهني والى مراقبة معمقة بصفته شخص طبيعي<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> يدو لويزة، قاري حياة، المرجع السابق، ص.49.

<sup>2</sup> لابد لزرقي، المرجع السابق، ص.147.

قبل البدء في عملية التحقيق المعمق، يجب إعلام المكلف بالضريبة مسبقاً، وذلك عن طريق تسليمه اشعاراً بالتحقيق، ويمكن ذلك بجمع أقصى المعلومات الضرورية للسنوات الأربعة الماضية والسنة الحالية الموضوعة للتحقيق، وذلك من خلال القيام بدراسة انتقادية للملف الجبائي<sup>1</sup>.

### ثانياً: أهداف الرقابة الجبائية:

الأهداف المنتظرة من الرقابة الجبائية يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

#### 1- الهدف القانوني والإداري:

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

ب- **الهدف الإداري:** إذ تؤدي الرقابة الجبائية دوراً هاماً للإدارة الضريبية من خلال

الخدمات والمعلومات التي تقدمها، والتي تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة الفعالية والأداء ويمكن تحديدها في النقاط التالية:

- تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه إلى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها، مما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية.

- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء، يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها وتقديم آثارها، وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك.

- تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات مثل نسبة التهرب الضريبي<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> يدو لويزة، قاري حياة، المرجع نفسه، ص.50.

<sup>2</sup> قرموش ليندة، المرجع السابق، ص.66.

<sup>3</sup> قرموش ليندة، المرجع السابق، ص.67.

## 2- الهدف المالي والاجتماعي:

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

ب- **الهدف الاجتماعي:** منع ومحاربة انحرافات الممول بمختلف صورها، مثل السرقة وإهمال أو تقصيره في أداء وتحمل واجباته تجاه المجتمع.

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

## الفرع الثاني: الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية:

لقد اضطلعنا ولو بصفة سطحية للآثار السلبية الناجمة عن ظاهرة التهرب الضريبي ووجدنا أن الحل الأمثل لمحاولة الحد منها هو عملية القيام بعملية المراقبة الجبائية، التي أولاهها المشرع الجزائري أهمية كبيرة ولتنظيمها شرع لها أدوات قانونية زيادة على الأدوات الميدانية وسنتطرق في هذا الفرع على الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية<sup>1</sup>.

## أولاً: الإطار القانوني للرقابة الجبائية:

تعتبر الرقابة الجبائية أداة هامة لضمان مصلحة الخزينة العمومية، لهذا فقد حدد القانون الجبائي إطاراً تشريعياً و تنظيمياً للرقابة الجبائية، وأسند للسلطات الجبائية صلاحيات واسعة، تسمح لها بضمان مهمة الرقابة الجبائية بشكل فعال، وبالتالي مكافحة التهرب الضريبي على أحسن وجه.

ولقد خول القانون الجبائي للإدارة الجبائية العديد من السلطات<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> قرموش ليندة، المرجع السابق، ص.67، ص.67.

<sup>2</sup> لابد لزرق، المرجع السابق، ص.147.

**1- حق الرقابة:** هذا الحق نصت عليه المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية وخولت لمصالح الإدارة الجبائية القيام بكل أشكال الرقابة الجبائية، سواء الرقابة على التصريحات أم المستندات المستعملة من أجل تأسيس كل ضريبة أو رسم ومراقبة المؤسسات والهيئات التي ليس لها صفة التاجر، ويمتد أيضا حق الرقابة إلى الحقوق غير المباشرة والتسجيل<sup>1</sup>.

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

**أ- حق الإطلاع لدى الإدارات العمومية:** لا يمكن في أي حال من الأحوال لإدارات الدولة، وكذا المؤسسات والهيئات أيا كان نوعها من تلك الخاضعة لمراقبة السلطة الإلزامية أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة المالية الذين هم على الأقل من رتبة مراقب ويطلبون منها الإطلاع على وثائق الخدمة التي توجد في حوزتها<sup>2</sup>.

**ب- حق الإطلاع لدى الهيئات المالية:** هذا الحق تخضع له المنشآت المالية لسنة

2006 التي تنص على: " يجب على المؤسسات والشركات والقائمين بأعمال الصرف والمصرفين وأصحاب العملات، وكل الأشخاص أو الشركات أو الجمعيات أو الجماعات المتحصلة بصفة اعتيادية على ودائع للقيم المنقولة، أن يرسلوا إشعارا خاصا للإدارة الجبائية، بفتح وإقفال كل حساب إيداع السندات أو القيم أو الأموال أو حساب التسبيقات أو الحسابات الجارية أو حسابات العملة الصعبة أو أي حسابات أخرى تسيروها مؤسساتهم بالجزائر"<sup>3</sup>.

**2- حق المعاينة:** عندما يكون هناك ممارسات تدليسية رخص القانون تحت بعض الشروط على أعوان الإدارة الجبائية بالقيام بمعاينات في كل الأمكنة بهدف البحث، وجمع وحجز كل الوثائق والمستندات اللازمة لإثبات ممارسة التهرب الضريبي وحق المعاينة لا يتم

<sup>1</sup> نفس المرجع، ص. 147.

<sup>2</sup> قرموش ليندة، المرجع السابق، ص. 68.

<sup>3</sup> قرموش ليندة، المرجع السابق، ص. 68.

إلا بترخيص من رئيس المحكمة المختصة إقليمياً أو قاضي مفوض من قبله-حسب المواد 34-35 من قانون إجراءات جبائية.

**3- حق التحقيق:** ويقصد به إجراء التحقيق من طرف أعوان الإدارة الجبائية بالتدخل بشكل مفاجئ في المؤسسات التي تقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة ولدى كل شخص يقوم بهذه العمليات، وهذا الحق يمكن أن يمارس ابتداء من الساعة 08 صباحاً إلى 20 مساءً في المحلات ذات الاستعمال المهني، ويتم على اثر كل عملية تدخل تحرير محضر تدون فيه التحريات التي تمت وتفصل المخالفات الملاحظة ويسجل فيه جرد الوثائق التي سلمها المكلف بالضريبة.

**4- حق التقادم:** نصت عليه المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية التي حددت الأجل الذي يتقادم فيه عمل الإدارة الجبائية والمحدودة بـ4 سنوات، ويعرف حق التقادم على انه الحق الممارس من قبل الإدارة الجبائية، من اجل تصحيح حالات النسيان أو نقائص أو الإغفالات في التصريحات الجبائية المكتتبة.

### ثانياً: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية:

هناك وسائل هيكلية، أي أجهزة مختصة تسند لها مهمة المراقبة، وبواسطتها تنفذ برامج التحقيق الجبائي، والمتمثلة في مديرية الأبحاث والمراجعات ، وكذا المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لمديرية الولائية ومديرية المؤسسات الكبرى<sup>1</sup>.

#### 1- مديرية الأبحاث والمراجعات: أنشئت بموجب المرسوم التنفيذي رقم 228/98

الصادر في 13 جويلية 1988، والمتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية وقد جاءت هذه المديرية لتدعم بقية المديريات الأخرى في الرقابة الجبائية على المستوى الولائي، والتي هي تحت غطائها كما أن اختصاصها يمتد على مستوى التراب الوطني، وقد

<sup>1</sup>قرموش ليندة، المرجع السابق، ص.68.

كان الانطلاق الفعلي لنشاط المديرية في سبتمبر 1998، وهي مكلفة بالقيام بنفس الأعمال التي تقوم بها مديريات الرقابة والمصالح الجبائية بمحاربة التهرب الضريبي، ولكي تقوم بهذه الصلاحيات تسند المهام إلى أربع مديريات فرعية منبثقة، منها مديرية الإجراءات الجبائية، نيابة مديرية البرمجة، نيابة مديرية الرقابة الجبائية، نيابة مديرية التحقيقات والبحث عن المعلومات الجبائية.

اعتمادا على صلاحيات مديرية البحث والمراجعات في اطار البحث والتحقيق فهي مكلفة بـ:

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

**2- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية:** إضافة إلى مديرية البحث والتحقيقات، فإن المديرية الولائية للضرائب، هي أيضا مكلفة بالقيام بعمليات الرقابة الجبائية، وتتكفل مديريتها الفرعية للرقابة الجبائية بهذه المهمة، اذا تعد الهيئة المختصة بعملية الرقابة لذا تسند اليها مهمة تنفيذ برامج التحقيق، وتترج في هذه المديرية ثلاث مصالح تمثل التنظيم الهيكلي والوسائل الميدانية للرقابة الجبائية المختصة في تسطير وتنفيذ برامج التحقيق الجبائي وتتمثل هذه المصالح في:

- مكتب البحث عن المعلومات الجبائية.
- مكتب البطاقات ومقارنة المعلومات.
- مكتب المراقبة الجبائية.

- ولقيام هذه المصالح بهذه المهام،فانه توكل مهمة ذلك إلى مجموعة من الأعوان المحققين الذين يتألفون من نائب المدير،رئيس فرقة التحقيق<sup>1</sup>.
- نائب المدير: هو المسؤول عن الإعداد لبرامج التحقيقات الممنوحة للمصلحة وفي هذا المجال يراقب أعمال فرق التحقيق الجبائي.
- **رئيس فرقة التحقيق:** إن القانون يستوجب أن تكون لرئيس فرقة التحقيق رتبة مفتش،وخبرة لا تقل عن 6 سنوات كمحقق جبائي.
- **المحققون:** هم الذين تسند لهم التدخل،هم وحدهم المكلفين<sup>2</sup> بأعمال التحقيق ومراقبة النتائج وحسابها،مع إرسال التقويمات ومعالجة الملاحظات الاحتمالية للمكلف بالضريبة المحقق معه.
- 3- مديريات كبيرات المؤسسات:** بالإضافة إلى الجهازين السابقين الذكر والكلفين بالقيام بعملية الرقابة الجبائية،قد استحدث جهاز ثالث تدعيما لهما في مكافحة التهرب الضريبي،والذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها،ولكن الملاحظ هو انه حتى في وقتنا الحالي لم تدخل هذه المديرية الميدان العملي،وتتكون من خمس مديريات مشتقة منها تتمثل في :

- المديرية الفرعية لجباية المحروقات.
- المديرية الفرعية للتحويل.
- المديرية الفرعية للتسيير.
- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.
- المديرية الفرعية للمنازعات<sup>3</sup>.

<sup>1</sup>قرموش ليندة، المرجع السابق، ص.73.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص.73.

<sup>3</sup>قرموش ليندة، المرجع السابق، ص.73.

إن مكافحة التهرب الضريبي ليس بالأمر الهين، نظرا للأشكال التي يتخذها والتقنيات المتبعة من طرف المكلفين في استعمال الطرق الاحتيالية، ولمجابهة التهرب الضريبي يجب معرفة الدوافع التي تحمل المكلف للجوء إلى مثل هذه الظواهر، والتي قد تكون الوضعية الاقتصادية المزرية، وعدم مرونة واستقرار القوانين والضغط الجبائي المرتفع، والنفسية المتردية، وعقلية متخلفة تنظر إلى الضريبة بمنظار مشوه، قد فتح الباب على مصراعيه أمام المكلف للتخلص من الضريبة.

وإذا كانت الرقابة الجبائية من أنجع الوسائل لمحاربة التهرب، إلا أنها تبقى قاصرة، وهذا لنقص الوسائل المادية والبشرية، خاصة الكفاءات العليا في الميدان المحاسبي والقانوني. وبالتالي نجد أن لمكافحة التهرب الضريبي، يستوجب ذلك آليات وقائية وقانونية ورقابية.

## الخاتمة:

من خلال بحثنا المتواضع حاولنا دراسة موضوع التهرب الضريبي، فقمنا في بادئ الأمر بتعريفه من خلال تحديد ماهية التهرب الضريبي، وذلك بالوقوف عند تعاريف مختلفة الذي أدى بنا إلى تمييز التهرب الضريبي عما يشابهه عن طريق خصائصه ومميزاته و أدى بنا ذلك إلى معرفة أنواع التهرب الضريبي.

كما أن التهرب الضريبي باعتباره جريمة، قمنا بدراسة أركانه، الركن المادي المتمثل في صور التهرب الضريبي وعلاقة السببية، بالإضافة إلى الركن المعنوي والركن الشرعي المتمثل في نصوص القوانين الجبائية التي تطرقت إلى التهرب الضريبي، وقبل معالجة ظاهرة التهرب الضريبي كان من الضروري البحث عن الأسباب التي أدت إلى التهرب الضريبي بالتطرق للأسباب التاريخية والاقتصادية النفسية المتعلقة بالمكلف وكذلك أسباب متعلقة بالإدارة الضريبية.

كما أن دراستنا لموضوع ظاهرة التهرب الضريبي على طول هذا البحث برهن لنا أن هذه الظاهرة أضحت من المواضيع التي تشغل جميع مكونات المجتمع من سلطات عامة ومجتمع مدني، بل أصبحت جل الدول تفكر في إيجاد حلول تقل من انتشار هذه الظاهرة.

كما اتضح لنا خطورة التهرب الضريبي على جميع المستويات باعتباره وسيلة تهدف إلى النقص والتقليل من الموارد المالية التي تشكل وسيلة لتمويل الميزانية العامة للدول التي تعتمد على الضرائب في تمويل النفقات العمومية، كما تساعد على تمويل الاستثمار في المجالات الاقتصادية والاجتماعية، كما أن التحديات التي تواجه السياسة الضريبية هي ظاهرة التهرب الضريبي، والتي تكمن خطورتها في تعدد أشكالها، واختلاف صورها، والأكثر خطورة هو انتشار طرق التهرب الضريبي بمفهومه الضيق في إطار التحايل على النصوص القانونية وبالتالي وجب اعتماد آليات لمعالجة التهرب الضريبي ومحاربه سواء كانت آليات رقابية متمثلة أساسا في الرقابة الجبائية ودور الإدارة في ذلك أو آليات وقائية متمثلة في النظام الضريبي وإصلاحه ودوره في القضاء على هذه الظاهرة، أما الآليات القانونية فتمثلة في الإجراءات العقوبات المقررة لمحاربة التهرب الضريبي.

وبالتالي فإن مكافحة التهرب الضريبي عن طريق آليات وقائية، وذلك من خلال الوقاية عن طريق ضبط التشريع والعمل على استقراره، والتخفيف من العبء الضريبي عن طريق إرساء مبادئ الضريبة (العدالة، اليقين، الملائمة، الاقتصاد) وتقريب الإدارة من المكلف عن طريق زرع الثقة بينهم، وكذلك مكافحة التهرب الضريبي عن طريق آليات رقابية متمثلة في الرقابة الجبائية وأشكالها، باعتبار أن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي بمعنى أن الضريبة تؤسس بإدراج المكلف للعناصر الضرورية ضمن تصريحاته، وانطلاقاً من هذا المنطق تحتفظ الإدارة بحق الرقابة من أجل التأكد من صحة المعلومات الواردة في التصريحات المكتتبه، كما تعمل الدولة على مكافحة التهرب الضريبي على المستوى الوطني عن طريق التنسيق بين الإدارات، وذلك بإنشاء لجان تنسيق مركزية، و أخرى ولائية بين كل من إدارة الضرائب، الجمارك والتجارة والتي تضع برامج للتحقيق والرقابة الجبائية وبالنسبة للآليات القانونية تضمنت المنظومة العقابية التي قررها المشرع من أجل قمع وردع التهرب الضريبي، عن طريق إخضاع المكلفين لتطبيق وتنفيذ الالتزامات الجبائية واحترامها ولكن قبل توقيع العقوبات كان لابد من إثبات ومعاينة الجرائم الضريبية وكل هذا يؤدي إلى تحريك الدعوى العمومية والجبائية ضد مرتكبي التهرب الضريبي.

بعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب التهرب الضريبي توصلنا إلى النتائج والتوصيات التالية:

- 1- عدم استقرار النظام الجبائي الراجع إلى التغييرات العديدة التي تطرأ على القوانين المالية كل سنة.
- 2- تعقد الإجراءات الإدارية الضريبية وطول مدة دراسة الملفات الجبائية.
- 3- التهرب الضريبي يؤدي إلى كبح روح المنافسة بين المؤسسات الاقتصادية.
- 4- يؤثر التهرب الضريبي على التخطيط الاقتصادي الذي يهدف إلى الرقي والتنمية، كما أنه يصبح سبيلاً من سبل التضليل وتشويه الحقائق وتقديم معلومات خاطئة حول النشاط الذي يقوم به الملزم بالضريبة.

5-نقص الإمكانيات المادية على مستوى مقرات الإدارة وعدم تجهيزها باللوازم الأساسية،مع قلة وسائل النقل المصلحية، فكل هذا لا يشجع الموظف على العمل براحة وطمأنينة.

6-مما تقدم في البحث نوصي بالآتي:

7-على الإدارة الضريبية بناء نظام رقابي فعال يأخذ على عاتقه الحفاظ على حقوق المكلف والسلطة المالية على السواء.

8-يجب ان تتميز القوانين والإجراءات الضريبية بالوضوح والشفافية لغرض تقوية الرقابة الخارجية.

9-تسهيل اجراءات فرض الضريبة على المكلفين لتحفيزهم على مراجعة دوائر الضريبة لغرض تقديم التقارير عن نشاطهم.

10-يجب أن تتجه أنظار الهيئة العامة للضرائب إلى قسم الإعلام لما له من دور كبير في العملية الضريبية ولما له من أهمية في تقديم الخدمات الإعلامية والتوضيحية للمكلف،ونشر الوعي الضريبي عن طريق برامج إعلامية معينة ومدروسة.

11-تطوير الموظفين بمهارات جديدة من خلال إشراكهم بدورات تدريبية والعمل على رفع كفاءتهم وزيادة قدراتهم في إجراء عملية التجانس.

12-وضع معايير صارمة لمكافحة الرشوة والفساد في الهيئة العامة للضرائب.

13-ضرورة إجراء مراجعة شاملة لنظام الجزاءات التي تضمنتها تشريعات الضرائب باتجاه تغطية كافة أنواع المخالفات التي يمكن أن يلجأ إليها المكلف، وضمان التوازن فيما بينهاوفقا لمستوى الضرر الذي يمكن أن ينجم عنها مع ضرورة الاستفادة من تجارب النظم الضريبية المتطورة في العالم في هذا المجال.

14-ضرورة إنشاء قسم إدارة مكافحة التهرب الضريبي في الهيئة العامة للضرائب،كما هو الحال في بعض البلدان العربية مثل مصر ويمنح هذا القسم صلاحيات واسعة لتوقيع عقوبات وجزاءات بحق المتهربين.