



جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم -

كلية الحقوق و العلوم السياسية

قسم الحقوق



مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر في الحقوق تخصص قانون دولي  
اقتصادي

# اليات مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

تحت إشراف الأستاذة:

لطروش أمينة

من إعداد الطالبة:

تاوريت حنان رحمة

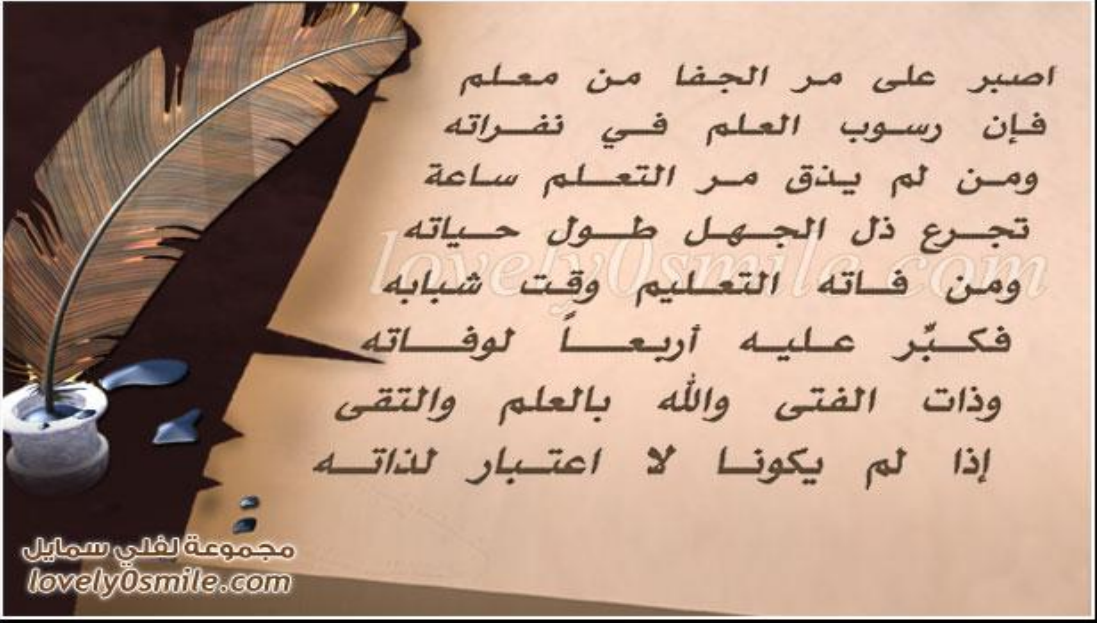
أعضاء اللجنة:

الأستاذة: لعور ريم..... رئيسة

الأستاذة: لطروش أمينة..... مشرفة

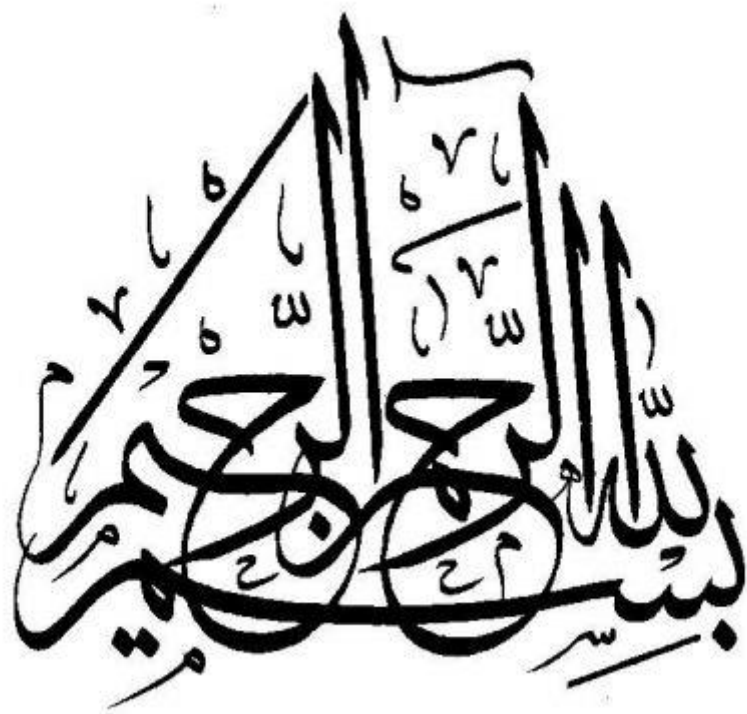
الأستاذة: بن قطاق خديجة..... مناقشة

السنة الجامعية: 2016-2017



اصبر على مر الجفا من معلم  
فإن رسوب العلم في نضراته  
ومن لم يذق مر التعلم ساعة  
تجرع ذل الجهل طول حياته  
ومن فاتته التعليم وقت شبابه  
فكبر عليه أربعاً لوفاته  
وذاة الفتى والله بالعلم والتقى  
إذا لم يكونا لا اعتبار لذاته

مجموعة لفتي سمايل  
lovely0smile.com



# شكر و تقدير

الشكر لله تتم بنعمته صالحات

نحمده و نستعين به و فضله علينا حتى أنجزنا هذا البحث

الى منارة العلم ، الى الأمي الذي علم المتعلمين الى سيد خلق الله رسولنا الكريم، سيدنا محمد  
صلى الله عليه و سلم

قد تغيب اللغة و تتوارى حيث يكون علينا رد الجميل، لعظام النفوس و أصحاب الفضائل

بهذه الكلمات أتقدم بالشكر الجزيل الى من أعانني بتوجيهاته و نصائحه القيمة و لم يبخل  
عليه بوقته و كان دائما نموذجا صادقا في توجيهي طوال فترات البحث الأستاذة المشرفة  
لطروش أمينة أتقدم لسيادتها بجزيل الشكر و خالص العرفان.

كما أتقدم بالشكر الى أساتذة قسم العلوم الاقتصادية و الى كل من مد لي يد المساعدة في  
انجاز هذا الموضوع .

# إهداء

قطرات حبر مملوءة بالحزن و الفرح في أن واحد, حزن يشوبه الفراق بعد التجمع.... وفرح لبزوغ فجر جديد من حياتي هو يوم تخرجي و بقلب تمثله السعادة و يجفيه الحب و الإخلاص اهدي ثمرة جهدي هذا الى

مورد الحب الصادق و نبع الحنان الدافئ إلى معنى ابتسامي وسر سعادتي إلى من غمرتني بحنانها وتذكرتني بدعائها, الى من صقلت ذاتي بأخلاقها و ارضعتني الحب و الحنان الى رمز الحب وبلسم الشقاء و القلب الناصع بالبياض الى حبيبتي **أمي الغالية**

الى من علمني اصول واداب الحياة, الى من علمني ان الحياة عمل و اجتهاد و افراح واحزان و ان كسب الرزق لا يأتي الا بالجد و المثابرة, الى من هد الصخر من اجل ان انعم بالراحة مطمئنة النفس. الى من علمني امشي مرفوعة الراس ومن منحني الثقة و القوة لاثابرة واصل الى هدفي الاسمى **أبي العزيز**

الى التي لم تبخل علي برعايتي والتي ساعدتني ومدت لي يد العون متى كنت بحاجة ومن تقاسمت معي الامي وافرأحي وكانت الام الثانية والذي لم اجد سبيلا لرد جميلها **أختي صاحبة القلب الصافي نوال**

الى سندي في الحياة في الحياة كلما تعثرت اجده **أمامي أخي سيد محمد** حفظه الله و اخطي الذي اهداها لي الزمن زوجته **خديجة**

الى من شاركوني حلو الزمان و مره من جمعنا بيت واحد جدرانها التعاون و الوفاء وسقفه المحبة و الاخوة المعلقة في فضاءات الامل والذي عرفت معهم معنى الحب اخطاي "**الكتكوتة أحلام**" ورمز البراءة "**شهيناز**" وزوجها.

الى مزيج من أخ وأب الى قدوتي في الحياة أخي الذي لم تنجبه أمي زوج أخطي الأستاذ **تربش عبد الرزاق**.

الى الكتاكيت والبراعم **فاروق، رحاب، هبة الله، جواد**.

الى اخطي و صديقتي التي تقاسمت معي حلاوة الدراسة و مرارتها **زناقي أمال وأولادها**.

الى صديقتي التي أهدتها لي الدنيا وكانت بجانبني في مر الحياة و حلاوتها و تقاسمت معي الامي **أمال** و أخطها **خضرا** و **الكتكوتة سيرين**.

الى التي لم تكن لي فقط مشرفة بل أكثر أستاذتي **لطروش أمينة**

الى كل من نساها قلمي ولم ينساها قلبي

# مقدمة

## المقدمة

تعتبر الضريبة أداة مهمة من أدواتها السياسة المالية و ذلك كونها أحد مصادر الإيرادات العامة التي تعتمد عليها الدولة في رسم سياستها المالية، و كذلك دورها لا يقتصر علي الهدف المالي بل اتسعت أهدافها لتشمل الأهداف الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية في ظل تطور مفهوم وظيفه الدولة الحديثة، و في مقدمة هذه الأهداف تحقيق التوازن الاقتصادي و الاجتماعي و تعجيل عملية التنمية وإعادة توزيع الدخل و تحفيز الإدخال و الاستثمار وفق أولويات التنمية، و لقد احتلت الضرائب مركزا متميزا في الدول ذات الموارد و الثروات الطبيعية و الصناعية المحدودة، ليس لاعتبار الضريبة المصادر الرئيسية للتمويل فحسب، بل أيضا كوسيلة إستراتيجية فعالة تمكن الدول من التدخل الايجابي في الحياة الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية، حيث تساهم الأموال المتحصلة من الضرائب في تمويل الدولة لكافة القطاعات كالصحة و التعليم و الخدمات الأخرى رفع مستوى البني التحتية و تدعيمها و تنشيط السياسات الاقتصادية كدعم سلع أو قطاعات أو أنشطة اقتصادية معينة أو تحسين الدخل الفردي و برامج الرعاية الاجتماعية و الضمان الاجتماعي و التأمين و توفير فرص العمل و معالجة أزمة البطالة.

وبما أن الجزائر تعتبر من الدول النامية هذا ما جعلها تجمع و تستخدم كل إمكانياتها في مختلف المجالات سواء اقتصاديا، اجتماعيا، أو سياسيا لتتمكن من تحقيق تطور اقتصادي و اجتماعي و تقليص الهوى بيننا و بين الدول المتقدمة.

لكن رغم الجهودات الجبارة التي تقوم بها الجزائر لتنهض بالاقتصاد الجزائري إلا أنها تعاني من اختلال المستوى التنظيمي لاسيما الأنظمة الاقتصادية كالجهاز الإنتاجي ، النظام المالي البنكي ، وكذا النظام الجبائي ، هذه الاختلالات و كثرة انتشارها أصبحت تمثل مشكل أمام السلطات العمومية.

ومن هذا المنطلق من الطبيعي تتزايد الانشغالات الجادة للحكومة لدراسة الظاهرة التي تشكل عائق أمام تحقيق الأهداف الإستراتيجية لدراسة ظاهرة التي

تشكل عائق أمام تحقيق الأهداف الإستراتيجية المنتظر وتحقيق نوعا من التوازن بينها وبين الدول المتقدمة ألا وهي ظاهرة التهرب الضريبي ، حيث يمكن أساس هذه الظاهرة في نقشي ما يعرف بالاقتصاد الموازي (الاقتصاد الخفي، الاقتصاد غير رسمي...الخ)

فالدولة تسجل نسبة عجز في الميزانية تعد جد هامة و ترجع أساس الى ما يسمى بالتهرب الضريبي.

### الإشكالية:

من خلال ما سبق فان الإشكالية التي نسعى لمعالجتها من خلال هذه الدراسة تتمثل أساسا في السؤال الرئيسي التالي :

الى أي مدى يمكن ضبط ظاهرة التهرب الضريبي ؟

وفي ظل هذا التساؤل الرئيسي و ضمن سياق الإجابة عنه يمكننا أن نطرح تساؤلات الفرعية التالية والتي يثيرها الموضوع:

1- ماهية التهرب الضريبي، و الطرق المستعملة لذلك؟

2- ما هي أبرز و أهم الأسباب و الدوافع التي ساعدت على انتشار الظاهرة و أهم

الأساليب و الطرق التي ساعدت المكلف على التهرب من دفع الضريبة؟



3- ما مدى تأثير الظاهرة و النتائج التي تنجز عنها ؟

4- ما هي الوسائل و الطرق المعتمدة بمعالجة الظاهرة التهرب الضريبي وفيما تتمثل أنجح هذه السبل التخفيف ولو جزئيا من حد الظاهرة.

الفرضيات:

1- إن الجهل بالقوانين الضريبية المعمول بها يعد أساسا لظاهرة الغش و التهرب الضريبي.

2- قد يكون الضغط الضريبي أو حجم الضرائب المفروضة سببا في تزايد الغش و التهرب الضريبي .

3- إن تجسيد العدالة الضريبية لها دورا أساسيا في القضاء على هذه الظاهرة.

4- إن الاقتناع بوجود منافع اجتماعية يؤدي إلى عدم انتشار هذه الظاهرة.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في معالجة ظاهرة حساسة و مضرّة بالاقتصاد الوطني متمثلة في الغش و التهرب الضريبي ،ضده الأخيرة مست أغلب الاقتصاديات و لذلك اتخذت بعدا دوليا، كما بجدد الإشارة إلى الدور الفعال الذي تلعبه الرقابة الجبائية للتقليل من حدة هذه الظاهرة، وأمام هذه الوضعية فإننا سنحاول أن نشخص هذه الظاهرة.

أهداف البحث:

الهدف من دراستنا لهذا الموضوع هو:

1- الانتشار الواسع لظاهرة الغش و التهرب الضريبي .

2تشكل هذه الظاهرة أهم مواضيع الساعة.

3- النظرة السلبية للمكاف اتجاه الضريبة.

المنهج المتبع:

قمت في هذا البحث باستعمال المنهج الوصفي من أجل عرض بعض التعريفات و الأنواع ... الخ؛ ثم استعملت المنهج التاريخي و المنهج التحليلي من أجل تحليل هذه الظاهرة.

تنظيم البحث:

و الإجابة على التساؤل الرئيسي و التساؤلات الفرعية المطروحة عمدنا إلى تقسيم الدراسة إلى فصلين، حيث تطرقنا في الفصل الأول إلى الإطار القانوني لجريمة التهرب الضريبي و ذلك إلى مبحثين ، المبحث الأول ماهية التهرب الضريبي و المبحث الثاني أسباب التهرب الضريبي و آثاره، أما الفصل الثاني درسنا فيه سبل معالجة ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر نعالج في المبحث الأول الوسائل الوقائية لمكافحة التهرب الضريبي و المبحث الثاني الوسائل الرقابية و الزجرية.

# الفصل الأول: الاطار القانوني لجريمة التهرب الضريبي

# الفصل الاول الاطار القانونى لجريمة التهرب الضريبي

## مقدمة الفصل الأول

تعتبر الضريبة في العصر الحالي دورا هاما اذ تعد من اهم الوسائل التمويلية للدولة و التي تضمن لها امكانية تغطية نفقاتها العمومية المتزايدة و السير الحسن لمشاريعها و أدواتها الاساسية لتحقيق اهدافها الاجتماعية و الاقتصادية و ذلك بالنظر الى النقص الملاحظ في الموارد التمويلية الأخرى الافتراض الذي يشكل عبئا ثقيلا على كاهل الدولة<sup>1</sup>.

و تعتبر الضرائب مورد مالي للخزينة ، فان هذا الخير يرتبط اساسا على الموارد المحصلة و التي تتم جبايتها و التي تتوقف في نفس الوقت على مدى قوة و فعالية النظام الجبائي.

الا ان الدور المنوط بهذه الوسيلة المالية يبقى غير كامل و غير فعال في غياب نظام جبائي متكامل يسمح بالتطبيق الجيد و يضمن التحصيل الأمثل للموارد الجبائية ، و من ثم التهرب الضريبي يمكن اعتباره حائلا دون تحقيق أحد الأهداف القاعدية أو الأساسية للضريبة المتمثلة في تغذية الخزينة بايرادات كافية لتغطية النفقات العامة كما هو متفق عليه عند أغلب الاقتصاديين المشرعين للضريبة ، فالتهرب الضريبي يقلل من الموارد المالية للدولة و يحد من امكانياتها للتدخل في المجال الاقتصادي.

ولقد كانت الدولة منذ الاستقلال وحدها وحدها حاضرة في اختيار مخططات الثمينة و سيطرة برامج من أجل اقامة منظومة اقتصادية قوية في استراتيجيات احلال الواردات و عدم الابقاء على السوق مفتوحا لاستقبال المنتوجات الخارجية، و لقد كانت هي المقررة للتغيير و بناء اقتصاد سوق بعد هزة أكتوبر و الازمات الاخرى التي مست الجزائر منذ الثمانينات و ما أرفقها من سياسات طويلة حول اعادة الهيكلة لم تأت بايجابية و ابققت على المركبات الصناعية بلا روح و تركتها هياكل عظيمة تتماذى في حلق الندرة و الكساد دون التمكن من الخروج من الحلقة المفرغة

وفي هذا الجو المتغير نمت الاقتصاد الموازي، و انتشر و فرض نفسه الى جانب الاقتصاد الرسمي المنظم ، و تماذى في خلق الايرادات و مناصب الشغل ممثل 50 من الاقتصاد الرسمي المنظم. بناء على ذلك سنحاول من خلال هذا الفصل و المؤلف من بحثين الى ذكر ماهية التهرب الضريبي ثم نتطرق الى أسباب التهرب الضريبي و آثاره<sup>2</sup>.

1- ناصر مراد، التهرب و الغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر و التوزيع، الجزائر، 2003، ص 40

2- ناصر مراد، نفس المرجع، ص 42

# الفصل الاول      الاطار القانوني لجريمة التهرب الضريبي

## المبحث الأول

### ماهية التهرب الضريبي

تعد الضرائب من أحد الأركان المالية التي تساهم في تغطية الأعباء العامة للدولة و تمويل خزينتها، و هي بذلك تعطي معنى جد هام سواء للدولة أو للمؤلفين بأدائها أو كل طريق يساهم في اقرارها و تحصيلها و تنظيمها لذلك فهي كمفهوم عام الاقتطاع الاجباري لمبلغ من المال من الذمة المالية للمكلفين بها و هذا دون مقابل وذلك وفقا لقواعد و اجراءات منظمة تهدف الى تغطية جزء هام من أعباء الدولة الكثيرة و لتحقيق عدة أهداف مالية اقتصادية و اجتماعية.

الا أن كثيرا ما يلجأ المكلف بالضريبة الى حيل و تصرفات من اجل التملص أو محاولة التملص عن طريق التهرب الضريبي و الذي يعتبر من أهم انشغالات المشروع حيث أنها تقلص من أهمية النظام الضريبي و تهدد وجوده<sup>1</sup>.

وسنتعرض بالتفصيل أكثر الى مفهوم و أنواع و طرق التهرب الضريبي.

---

1- ناصر مراد، المرجع السابق ، ص 53

# الفصل الأول الإطار القانوني لجريمة التهرب الضريبي

## المطلب الاول

### مفهوم التهرب الضريبي

لا احد ينكر ان الدولة ومن اجل تمويل الخزينة العمومية بطريقة مستمرة تضمن لها سيادتها دون استشارة او سماع رأي المكلف تلجا الي سن تشريعات جبائية وان كانت تضمن للمكلف بالضريبة حقوقه فانه بالمقابل تحاول دوما تجاوز هذه القوانين و هو يفكر باستمرار في الطرق و الوسائل المختلفة في ذلك.

يقول مرقاري روجر رغم ان الضريبة هي فعل اخضاع فان التهرب الضريبي يترجم رد الفعل المعتاد للمكلف بالضريبة الذي يظن انه اخضع لزيادة<sup>1</sup> SURIMPOSE

لقد بحث رجال الاقتصاد و المالية لوضع التهرب الضريبي تحت الجمهورية متناولين اياها بالتحليل على نحو من الدقة ومن ذلك جاءت له عدة مفاهيم حيث عرفه الدكتور حسن عواضة و عبد الرؤوف قطيش انه تخلص المكلف من الدفع الضريبي الواجبة عليه كيا او جزئيا دون ان ينعكس عنها على الغير<sup>2</sup>

كما حاول اعطاء تعريف دقيق و شامل يجمع فيه كل الطرق التي يلجا اليها المكلف لتخلص من الضريبة بقوله هو كل تصرف مادي كل العمليات الحسابية وكل المحاولات و الترتيبات التي يلجا اليها المكلف او غيره من اجل التخلص من الضريبة من خلال هذه التعاريف سنستخلص ان التهرب الضريبي هو حرمان الخزينة العامة من استقاء حصيلة الضرائب المفروضة على المكلفين وذلك باقلاعهم على الالتزام بدفعها بطرق مختلفة اما بتخلص منها حين التمكن من استغلال بعض الثغرات التي قد يخلو منها تشريع الضريبي قصد تخفيض القيمة الحقيقية لبعض العناصر او عية ضريبية او المغالاة في اظهار الاعباء الواجبة الخضم من هذه الاعوية.

و الاشارة فان هذه الاساليب المعتمدة من اجل التهرب الضريبي هي اساليب عالمية تعكس العالمية وعدم محدودية ظاهرة التهرب الضريبي جغرافيا او سياسيا او اقتصاديا علما ان ظاهرة التهرب الضريبي ظاهرة لا تقتصر على دولة دون

1- ناصر مراد، المرجع السابق، ص56

2- حسن عواضة و عبد الرؤوف قطيش، المالية العامة، الضرائب و الرسوم ، دار النهضة العربية للنشر و التوزيع ، بيروت، لبنان، 1973، ص291

# الفصل الاول الاطار القانوني لجريمة التهرب الضريبي

اخرى بل هي ظاهرة عالمية تعاني منها حتى اكبر الدول في المجال الاقتصادي و المالي و السياسي و انها مشكلة او ظاهرة ترتبط اصلا بوجود الضريبة نفسها<sup>1</sup>

وتعتبر جريمة الغش الضريبي جديدة بنسبة للقضاء الجزائري وان غياب ادارة الضرائب عن القضاء كان راجعا الى ان ادارة كانت تتولى حل نزاعاتها بنفسها كذلك ما يفسر غياب الشكاوي امام القضاء يرجع الى عدة عوامل تاريخية و اقتصادية، حسب النظام الاشتراكي القديم جريمة الغش الضريبي لم تكن مطروحة اما في النظام الاقتصادي الجديد قام الشرع بتعديل قوانين و عليه بدأت القضايا تظهر الى الوجود الا انها لا تزال قليلة كما انها لم يلاحظ في السنوات الاخيرة انه اعطيت صلاحيات واسعة لادارة الضرائب مما جعلها تقدم شكاوي امام القضاء و الحقيقة ان فكرة التهرب الضريبي ليست فكرة حديثة بل هي فكرة قديمة غير ان انتشارها في الوقت الحاضر و خاصة على المستوى الدولي يرجع الى انتفاع الاقتصادي من جهة الى اتساع التجارة الدولية و اندماج الاقتصاديات المختلفة في الاقتصاد العالمي "العولمة" من جهة اخرى لذلك نجد نوعين من التهرب الضريبي احدهما على المستوى الدولي والذي غالبا ما يتم بواسطة الشركات الدولية النشاط بقصد محاولة التخفيف من اعبائها الضريبية الى اقصى حد ممكن و يفيدها في ذلك

اولا . عدم تجانس بين التشريعات الضريبية للدول المختلفة فتختار لنشاطها الدولة ذات تشريع الضريبي الاقل حدة لتحقيق اكبر منفعة ممكنة و اقل عبئ ضريبي ممكن

ثانيا مبدأ السيادة الضريبية بما يعنيه من ان كل دولة نظاما ضريبيا خاصا بها بحيث لا تسمح بتطبيق اي نظام ضريبي خاص بدولة اخرى على اقليمها، كما تستطيع هذه الشركات كذلك تحقيق ما تسعى اليه من تعظيم ارباحها و التخفيف من اعبائها بالاستفادة من القواعد القانون الدولي العام عن طريق ما يسمى بظاهرة سوق المعاهدات<sup>2</sup>

و التي يقتصد بها البحث عن افضل ماهدة ثنائية تربط بين دولتين و تعطي افضل مميزات ضريبية يقصد استثمار راس المال في هاتين الدولتين، و بالطبع فان هذه الوسيلة تمثل اساءة استعمال للمعاهدات الضريبية الدولية.

1 - ناصر مراد، المرجع السابق، ص 55

2- سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي و اثاره على اقتصاديات الدول النامية، دار المطبوعات الجامعة اسكندرية، مصر، ص 17

# الفصل الاول الاطار القانونى لجريمة التهرب الضريبي

و يمكن تعريف التهرب الضريبي على مستوى الدولي انه تهرب من الضريبة عبر حدود الدول و من شأنه ان يفقد الدولة موردا هاما من موارد ايراداتها، ويستوي في ذلك ان يسلك طرقا مشروعة وغير مشروعة او يتوفر لديه ارادة التهرب ام لا، و ايا كان التشريع الضريبي الذي يختاره مستفيدا من تباين الانظمة والتشريعات الضريبية لدول من اجل التوصل الى هدفه نحو تخفيف عبئه الضريبي و اسقاطه تماما.

والاشارة انه اهم ما يميز التهرب الضريبي على المستوى الدولي هي صفة السرية و هذه الصفة لا تعني ان التهرب يتحقق بوسائل مستترة ولكن تعني انه يمكن ان يتحقق بطرق مشروعة لكنها تخفي ارباح يعين خضوعها للضريبة كما تعني انه لا توجد احصاءات دقيقة للتهرب على المستوى الدولي فالولايات المتحدة الامريكية رغم كفاءة اجهزة الاحصاء لديها وتقدمها ، لم تستطيع ان تقدم احصاءات دقيقة عن ما تفقده الدولة من ايرادات ضريبية نتيجة التهرب الضريبي على المستوى الدولي و الواقع ان صفة السرية تلك تمنع العديد من الدول المستفيدة من التهرب الضريبي و من الاعلان عن حجم هذه التهرب لا سيما تلك التي تاخذ بمبدأ سرية العمليات المصرفية و نفس الشيء بالنسبة للدول المضارة من التهرب الضريبي خشية الاثر النفسي السلبي الذي يمكن ان يترتب على هذا الاعلان وما يؤدي اليه من عدة توازن اقتصادي.<sup>1</sup>

و يتضمن التشريع الجنائي الجزائري عهدا كبيرا من الضرائب يمكن تصنيفها حسب النصوص القانونية التي نصت عليها الى خمسة مجموعات.

المجموعة الاولى :الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ( القانون رقم36 المؤرخ في 31- 12- 1990 المتضمن قانون المالية لسنة 1992

المجموعة الثانية : قانون الاجراءات الجنائية

المجموعة الثالثة: الضرائب الغير المباشرة

المجموعة الرابعة: الرسوم على رقم الاعمال

1- - حسن عواضة و عبد الرؤوف قطيش، مرجع سبق ذكره،ص298



# الفصل الاول الاطار القانونى لجريمة التهرب الضريبى

المجموعة الخامسة : قانون الطابع

وتجدر الاشارة وقبل الغرض في بحثنا ان يتعين علينا ان نحدد معنى الضرائب المباشرة و الضرائب الغير المباشرة<sup>1</sup>

**الضرائب المباشرة:** هي ضرائب الحقيقة الشخصية وهي العامل المشترك لكل فئات

الممولين و التي تكون واجبة استحقاقها ؛ تحددتها قاعدة قانون الضرائب المباشرة ، فتدفع سنويا مرة واحدة فورية او في شكل اقساط

**الضرائب الغير مباشرة:** هي مرتبطة بالواقعة المنشئة لا استحقاقاتها هي مرتبطة بالمشتريات فهي فورية للمول الحقيقي الذي يدفعها ضمن سعر السلعة التي يشتريها اما الممول الشرعي المباشر الذي يكون عادة التاجر فتحدد الضريبة باجراء عملية حسابية و هذا بطرح سعر السلعة و نسبة الضريبة الى السلعة؛ فمول الضريبة بها ضمن الانظمة الجبائية التي يحل علاقتها مع الادارة.<sup>2</sup>

1- سوزي علي ناشد، مرجع سبق ذكره، ص34

2- سوزي علي ناشد، نفس المرجع، ص 35

# الفصل الاول الاطار القانوني لجريمة التهرب الضريبي

## المطلب الثاني

### انواع وطرق التهرب الضريبي

ان التهرب الضريبي كما اسفنا ذكره، هو ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كليا او جزئيا دون ان ينقل عبئها الى شخص اخر ومن هنا نتطرق الى انواع التهرب الضريبي و طرقه<sup>1</sup>.

### الفرع الاول

#### انواع التهرب الضريبي

لتحقيق التهرب الضريبي يتخذ المكلف القانوني عدة طرق و اساليب قد تكون مشروعة او غير مشروعة، وعلى هذا الاساس نميز بين للتهرب الضريبي:

**1** تهرب ضريبي بدون انتهاك القانون الضريبي و هو ما يعرف بالتجنب الضريبي.

**2** تهرب ضريبي بانتهاك القانون الضريبي و هو ما يعرف بالغش الضريبي.

#### التجنب الضريبي:

يعتبر هذا النوع من التهرب الضريبي وسيلة شرعية متمثلة في اعتماد المكلف على القانون بنفاذه عبر الثغرات القانونية لتبرئة ذمته نحو واجبه الضريبي و بالتالي سلب اموال الخزينة العمومية بطريقة دون مخالفة القانون

وقد عرف بانه محاولة للتخلص من الضريبة في حدود القانون كما عرف بانه فن تجنب وقوع في مجال جاذبية القانون.

1- علي زغود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 30

# الفصل الاول الاطار القانوني لجريمة التهرب الضريبي

اما الدكتور احمد جامع فعرفه بانه تخلص من الدفع الضريبية دون ارتكاب اي مخالفة لنصوص التشريع الضريبي القائم<sup>1</sup>

وفي نظر العديد من المؤلفين هناك ثلاثة حالات لذلك التهرب و هي :

## **1 تهرب ضريبي ناتج عن تغيير سلوك مكلف :**

وذلك من خلال بعض السلوكيات التي يتخذها المكلف بغرض تجنب الضريبة و التي تتمثل فيما يلي :

- الامتناع عن استهلاك او انتاج السلع التي تفرض عليها ضريبة مرتفعة بقصد تفادي دفعها.

- ترك النشاط الانتاجي الذي يخضع الى ضريبة مرتفعة ، و الانتقال الى نشاط اخر خاضع لضريبة اقل.

نلاحظ ان هذا التهرب يرتكز على ارادة المكلف الذي يجب ان يكون على علم بمختلف الضرائب المفروضة.

## **2- تهرب ضريبي ينظمه التشريع الضريبي:**

يستبد هذا التهرب كون ان الضريبة اداة مهمة تستخدمها الدولة لتحقيق عدة اهداف مالية، اقتصادية واجتماعية، لذلك ينظم المشرع هذا التهرب المشروع لتحقيق اهداف معينة مثل اخضاع الارباح المعاد استثمارها بالنسبة للشركات الى معدل خاص 15 عوض 30 قصد تشجيع الاستثمار<sup>2</sup>

## **3 تهرب ضريبي ناتج عن اهمال المشروع الضريبي**

قد يتحقق التهرب الضريبي نتيجة وجود ثغرات في القانون الضريبي و هو ناتج عن اهمال المشروع في هذه الحالة تقوم المكلف باستغلال ثغرات التشريع الضريبي، و من اجل ذلك يستعين المكلف باهل الخبرة والاختصاص لاكتشاف تلك الثغرات، فمثلا

1- أحمد جامع، علم المالية فن المالية، الجزء الأول، دار النشر العربية القاهرة، مصر، 1975، ص 244

2-ناصر مراد ،مرجع سبق ذكره، ص 10

# الفصل الاول الاطار القانوني لجريمة التهرب الضريبي

يستطيع المكلف تجنب الضريبة على الارباح الصناعية والتجارية بالتوصل الى اعطائه نشاط تجاري من ناحية اقتصادية.

مما تقدم لنا بان الهرب الضريبي قد ياخذ عدة اشكال و انواع وهذا حسب مشروعيته و كذا درجة تعمده و من حيث المكان الذي وقع فيه .

## أ-التهرب المشروع و التهرب الغير مشروع

يقصد بالتهرب الجبائي المشروع ان يتخلص المكلف من دفع الضريبة مستغلا ما يوجد في النصوص التشريعية و عدم ضبط في الصياغة و هذا التجنب ياتي في حدود ما رسمه المشروع من خلال سلسلة الاعفاءات و التخفيضات دون الاخلال طبعا بالقواعد الجبائية ويستند التهرب المشروع الى قاعدة قديمة تعطي المكلف حق تنظيم ثروته بحيث يدفع اقل ضريبة، اي استفادة المكلف من هذه الثغرات القانونية التي لا تعد مخالفة مادام يتحرك في لكن هذا النوع من التهرب مهما اتصف MARGINEZ .A اطار قانوني، كما عبر عنه

بالشرعية فانه يدل على ضعف في التحضر و غياب الضمير الاجتماعي ومن امثلة ذلك الضريبة على الشركات حينها يقدم التشريع الجبائي على فرض الضريبة على الشركات بينما يساهل في اخضاع رهبات هذه الضريبة اين يقوم المعني بالامر بتقسيم امواله على ورشة رغم انه ما زال على قيد الحياة على شكل هبات حتى لا يخضع اموال ضريبة الشركات فوجد ان هناك نوعا من التحايل يستعمله الخاضعون بطريقة مشروعة، او امتناع عن الاستهلاك او انتاج السلع التي تفرض عليها ضريبة مرتفعة بقصد تفادي دفعها، كما يدخل ضمن هذا النوع من التهرب المشروع التهرب الذي ينظمه التشريع الضريبي و الذي يستند الى كون الضريبة اداة هامة تستخدمها الدولة لتحقيق عدة اهداف مالية؛ اقتصادية؛ اجتماعية لذلك ينضم المشرع هذا التهرب المشروع لتحقيق اهداف معينة مثل اخضاع الارباح المعاد استثمارها بالنسبة للشركات الى معدل خاص 15 عوض 30 قصد تشجيع الاستثمار<sup>1</sup>

- اما بالنسبة للتهرب الغير المشروع ( المخالف للقانون) هو بخلاف الشكل الاول من التهرب الجبائي فان هذا النوع يعتمد على عنصر القصد لمخالفة القانون، فقد عرفه عبد المنعم فوزي بانه (تضمن مخالفة قوانين الضرائب فتندرج تحته بذلك كل طرق احتيالية للتخلص من الضريبة)<sup>2</sup>

ففي نظر عبد المنعم فوزي يتجلى هذا النوع في الطريقتين:

1- عبد المنعم فوزي، المالية العامة و السياسية المالية ط1 بيروت دار النهضة العربية، لبنان، 1972 ص 223

2. عبد المنعم فوزي، المرجع السابق ص 225

# الفصل الاول الاطار القانوني لجريمة التهرب الضريبي

**الاولى:** في حالة تحديد وعاء الضريبة ، اذا قام المكلف بالضريبة تصريح غير صحيح لتقدر الضريبة على اساسه

**الثانية:** في حالة تحصيل الضريبة ، حيث يخفض المكلف امواله حتى يتعذر على المصالح الجبائية ان تحصل على مبلغ الضريبة.

ومن خلال تعريف عبد المنعم فوزي نجد ان التهرب غير المشروع يعني مخالفة قوانين الضرائب عن قصد و ذلك بالاستفادة من ثغرات لم تكن مقصودة من طرف المشروع او تكون نتيجة ذكاء المكلف واحتياله للتخلص من اداء الضريبة.

## **ب - التهرب الضريبي المحلي و الدولي:**

- التهرب الضريبي المحلي يحدث داخل الحدود و المكلف يجد نفسه دائما امام السلطات الجبائية لبلده و من هذا التعريف نستخلص ان التهرب الضريبي داخل الحدود الجغرافية للبلد

- التهرب الضريبي الدولي وهو التهرب من دفع الضرائب داخل البلد و ذلك بتحويل المداخل و المبالغ المتقطعة منها على شكل ضرائب من نصيب هذا البلد على بلد اخر يتميز بجباية منخفضة و هنا يقوم المكلف باستغلال كل المنافذ و الطرق الغير قانونية من اجل التخفيض من حد الاقتطاعات الضريبية من بين تلك المنافذ التي يلجأ اليها ما يلي:

- تغيير مكان الخضوع الضريبي الى دولة رسوم منخفضة.

- عند الاستيراد تضخم اسعار المشتريات و عند التصدير تخفض اسعار المبيعات كما هي عليه في الحقيقة أو مبالغة في تقييم الأعباء و التكاليف.

- انشاء شركات وهمية في الخارج للتهرب الكلي أو الجزئي من أداء الواجب الجبائي حيث تتميز هذه الشركات بأنها لا تمارس أي نشاط و تكتفي برقم الحساب البنكي أو رقم الصندوق البريدي.<sup>1</sup>

## **الغش الضريبي:**

اما بالنسبة للغش الضريبي **لفرود فسكال** لا يمكن ايجاد تعريف مانع جامع للغش الجبائي فقد تعددت اراء و تعاريف فقهاء الجباية، فقد عرف **لوسيان** الغش الجبائي بانه "مخالفة القانون الجبائي" بهدف التخلص من فرض الضريبة و تخفيض العبئ الضريبي

1.- عبد المنعم فوزي، المرجع السابق ، ص 230

# الفصل الاول الاطار القانوني لجريمة التهرب الضريبي

ويحتوي على عنصر مادي (مخالفة القانون ) وعنصر القصد (هدف التخلص من فرض الضريبة)

اما امار غيرز فقد اعتبر الغش بأنه يثمتل في التخلص من الضريبة باعطاء عرض خاطئ للواقع تفسير مزل

ونجد ان فليب كولن قد عرفه بأنه "المحاولة المقصودة للتخلص من الضريبة وهو أيضا كل العمليات المادية و المناورات التي يلجأ اليها المكلف للتهرب من تطبيق الضريبة على مجموع المداخيل"<sup>1</sup>.

وقد حاول المشروع الجبائي الجزائري قمع هذه الظاهرة من خلال النصوص والمواد القانونية عن طريق قانون الضرائب المباشر و الرسوم المماثلة المواد 303 الى 308 و 114 الى 131 من قانون الرسم على قانون الاعمال فالمشرع الجزائري فرق بين المخالفة بصفة عامة للتهرب بالنسبة لجميع الاصناف و المخالفة بصفة خاصة بالنسبة لكل صنف من الضريبة دون اعطاء تعريف واضح للغش الجبائي و يتفرع الغش الضريبي الى بسيط وموصوف:

## 1- الغش الضريبي البسيط:

يعتبر كل تصرف او حذف سوء نية من أجل الافلات من الضريبة أي بمعنى ان هذا الغش يتم عن طريق تضليل الادارة الجبائية وذلك بتقديم تصريحات تتضمن بيانات خاطئة تكون محاولة التضليل دون استعمال عنصر التدليس وقد ورد ذكر الغش البسيط في المادتين 192 و 193 من قانون الضرائب المباشر و الرسوم المماثلة.

## 2- الغش الضريبي الموصوف:

يعتبر كل محاولة ارادية يقوم بها المكلف بسوء نية من اجل تضليل الادارة الجبائية مستعملا طرق تدليسية في اقرار أساس الضريبة و حسب رأي م.كوزيو يعتبر المكلف منهما متهما باستعمال طرق تدليسية ليس فقط عندما يهرب من دفع ضريبة وانما ايضا محاولة لمسح كل اثر لتهربه تحسبا لاية رقابة محتملة مثل تقديم فواتر و دفاتر حسابية مزورة، وذلك من خلال تضخيمقيمة النفقات و التخفيض من الارادات وقد ورد في المادة 303 من ق.ض.م والرسوم الممثلة مجمل الاعمال التي يعتبرها المشروع اعمالا تدليسية

1- ناصر مراد، مرجع سبق ذكره،ص 15

# الفصل الاول الاطار القانوني لجريمة التهرب الضريبي

## الفرع الثاني

### طرق التهرب الضريبي

يمكن تصنيف طرق التهرب الضريبي على المستوى المحلي ضمن شكلين هناك التهرب الضريبي عن طريق عمليات حسابية و تهرب ضريبي عن طريق الوسائل و القانون<sup>1</sup>

#### 1 التهرب الضريبي عن طريق عمليات حسابية :

يتم عن طريق عمليات تدليسية في المحاسبة الممسوكة من طرف المكلف بحيث تبدو هذه المحاسبة القانونية الا انها تتضمن احتيال قصد التهرب من الضريبة و يمكن تصنيف هذه العمليات الى ثلاث اصناف و هي :

أ- تهرب عن طريق تخفيض الارادات: وذلك من خلال عدم التسجيل جزء من ارادات مؤسسة في الدفاتر المحاسبة قصد تخفيض وتقليص الوعاء الضريبي و تتمثل هذه الارادات في المبيعات ، الفوائد الممنوحة، المكافئة، عمولات لصالح المؤسسة لتفادي تصريح بجزء كبير من الارادات التي تدخل في حساب الارباح الخاضعة للضريبة وهي تقتصر على من يمتلكون سجلات محاسبية سواء كان ذلك اجباري بموجب رقم عملهم الذي يفرض عليهم الدخول في نظام التصريح الحقيقي واختيار بمحض ارادتهم على ارادات التي لم تسجل عمدا في الدفاتر المحاسبية قد تكون :

- ثمن صفقات بيع السلع او مبالغ ناتجة عن تخفيضات على رقم الاعمال تتم دون شك نقد او من يدليه بنية المورد أي لا تظهر في سجله المحاسبي في حساب الايرادات و بالمقابل سجلها الزبون مما لا يترك أي اثر لوجودها عند المورد أي لا تظهر في سجله المحاسبي في حساب الايرادات و بالمقابل سجلها الزبون على انها نفقات.<sup>2</sup>

- وقد يلجا المكلف الى تخفيض الايرادات الناتجة عن المبيعات " رقم الاعمال " وذلك لعدم تقييدها حسابيا " البيع دون فاتورة " لمسح اثار العمليات المحققة او تحرير فواتير وهمية قابلة للاسترجاع او فواتير الطرق يظهرها الزبون في حالة طلبها من مصالح الرقابة او الدرك الوطني من خلال تنقله في الاسواق والمدن وعند اجراء عملية شراء جديدة يعيد الفواتير للمورد و يحصل على فواتير وهمية اخرى بكميات و تواريخ و اصناف

1- سوزي عدلي، مرجع سبق ذكره، ص 43

2- سوزي عدلي نفس المرجع، ص 50

## الفصل الاول الاطار القانوني لجريمة التهرب الضريبي

حقيقية يبرز هذا في قيمة التخفيضات كبيرة تؤدي الى تباين في الربح الاجمالي ويمكن توضيح هذه الحالة في الجدول التالي:

المبالغ الحقيقية غير المصرح بها	المبالغ المعدلة المصرح بها	
2.000.000	1.900.000	مبيعات
1.500.000	1.500.000	سعر التكلفة

الربح الاجمالي	500.000	400.000
هامش الربح الاجمالي/المبيعات	الربح الاجمالي	الربح

ب التهرب عن طريق زيادة الاعباء "التضخم في النفقات"

نص القانون الجبائي الجزائري على طرح الاعباء من الارباح الاجمالية يشترط في ذلك ان تكون هذه الاعباء مرتبطة ارتباطا وثيقا بالاستغلال لكن يحدث عكس ذلك. حيث يلجأ المكلف بطرح اعباء تكون بعيدة كل البعد عن الحقيقة و ينحصر تطبيق هذا النوع من الغش في خلق وظائف شكلية، مصاريف غير مبررة<sup>1</sup>.

1 -- ناصر مراد، مرجع سبق ذكره، ص17



## الفصل الاول الاطار القانوني لجريمة التهرب الضريبي

2- اما التهرب الضريبي عن طريق العمليات القانونية: الى جانب الغش عن الوسائل يوجد الغش عن طريق حلق وضعية قانونية و التي تتركز اساسا على العمليات الشكلية هذا النوع من الغش يستخدم في المواد الخاضعة للرسم على رقم الاعمال ويطبق بالاحص في الفواتير بدون متابعات لهذه العملية تسمح للمكلف العشائش الحصول على تخفيضات الرسوم عن العمليات غير فعلية و التي اجلها نحصل على فواتير غير صحيحة ، بمعنى حصول المكلف على فاتورة غير فعلية من طرف المورد، فان ذلك يسمح له بالاستفادة من الرسوم المدون عليها ، كما يسمح له ذلك في ما اذا كان الرسم الواجب دفعه اقل من الرسم الذي يمكن الاستفادة منه عن طريق الخصم بالمطالبة باستيراد الفارق.

قد يؤدي دافع التهرب الضريبي بالمكلف اعتماد طرق اختيارية وغير قانونية والتي تطورت وسائل الاتصال التي نذكر منها دخول الانترنت عالم الاتصال ادى بالمكلفين خاصة التجارة و اصحاب الشركات اتمام العمليات و صفقات فيما بينهم عن طريق الانترنت، فلا تستطيع الدولة ان تكشف هذه العملات وبالتالي حرمان خزينتها من موارد هامة خاصة اذا كانت قيمة الصفقات ضخمة.

- وضع سجلات تجارية لاسماء وهمية وافراد لا وجود لهم.

- تحقيق عدة مداخل يصرح بها في عناوين مختلفة لاختصاع لمعدلات منخفضة.<sup>1</sup>

1- ناصر مراد، المرجع السابق ، ص11

## المبحث الثاني

### اسباب التهرب الضريبي و اثاره

ان ظاهرة التهرب الضريبي من الضواهر التي تعرفها معظم المجتمعات باعتبارها قد وجدت بتواجد الضريبة نفسها ،فهي ظاهرة تزداد يوما بعد يوم بتزايد حجم النشاط الاقتصادي وعدد السكان ،الشيء الذي يؤدي الى تعقيد البيانات القانونية للضريبة، علاوة على الدور الذي يلعبه في تعطيل السياسة التنموية التي تسطرها الدولة خاصة انه يحرم خزينة الدولة من اموال كبيرة كل سنة، وعليه سنتطرق الى بعض الاسباب و التي تكون مسؤولة عن وجود هذه الظاهرة و كذلك آثار التهرب الضريبي<sup>1</sup>.

---

1- ناصر مراد، المرجع السابق، ص 13

# الفصل الاول الاطار القانوني لجريمة التهرب الضريبي

## المطلب الاول:

### اسباب التهرب الضريبي

ان التطرق لاسباب ظاهرة التهرب الضريبي لا يعني بالضرورة احصاء كل الاسباب التي ساهمت في وجود الظاهرة ، فهي عديدة وتختلف من دولة لاخرى باختلاف الازمات الداخلية و الخارجية التي عاشتها او تعيشها كل دولة، و عليه سنحاول التطرق الى بعض الاسباب الهامة المساهمة في وجود توسع الظاهرة.

## الفرع الأول

### الاسباب الخاصة بالنظام الضريبي

ان المحاولات العديدة و المتكررة للدولة في تعديل النظام الضريبي و جعله يتماشى و توجهات الجزائر لم يكن بالامر اليسير ، اذ وجدت الجزائر نفسها خاصة بعد الاستقلال تعاني من فراغ قانوني في الجانب المالي ، لذلك سعت جاهدة لتساير الواقع الا انه وفي سنة 1987 اصبح النظام الجزائري لا يستجيب للمتطلبات التنموية الاقتصادية بسبب عدم ملائمة للمعطيات الاقتصادية الجديدة خاصة بعد توجه الاقتصاد الوطني من اقتصاد موجه الى اقتصاد السوق الحر الشيء الذي دفع بالدولة الى استصلاح النظام الضريبي ونجيز هذا في<sup>1</sup>:

1 - يعقد التشريعات الضريبية: ومن امثلة هذا التعقيد ما تحويه قوانين الضرائب من اعفاءات وتخفيضات و اضافات في سعر الضريبة علاوة على غموض القواعد التشريعية التي تنظم انواع الضرائب المختلفة ، ومازاد الطين بلة التغييرات في مجال التنظيم الجبائي الشيء الذي ادى الى اعدام استقرار في الجهاز الجبائي يعذر على

1-ناصر مراد، المرجع السابق، ص 14

# الفصل الاول الاطار القانوني لجريمة التهرب الضريبي

المكلفين مواكبة هذه التغيرات المتتالية نتيجة لنقص الاعلام ، ومنه عدم الامتثال لها ولو لم يكن ذلك عن سوء نية .

2 - ضعف العدالة الضريبية: يتميز النظام الضريبي الجزائري بابتعاد عن العدالة الضريبية و يتضح ذلك في:

- ان طريقة الاقتطاع من المصدر مقتصر على بعض المداخيل دون الاخر و يترتب عن ذلك اختلاف امكانية التهرب الضريبي بعكس المداخيل التي تخضع لطريقة الاقتطاع من المصدر تنعدم فيها فرض التهرب الضريبي بعكس المداخيل الاخرى التي تبقى لها امكانية التهرب الضريبي ان اختلاف مواعيد تحصيل الضريبة للمكلفين قد شكل اجحافا في حق البعض ، فنجد تصيل الضريبة على الاجور يكون في نهاية كل شهر في حين تحصل الضريبة على الارباح الصناعية و التجارية يكون عند نهاية سنة الدفعات<sup>1</sup>.

ان الضريبة المباشرة يغلب عليها طابع المعدل النسبي ، علما هذا الاخير لا يراعي حجم الداخل مما يترتب على اجحاف في حق الدخول الالضعيفة.

3 - الضغط الجبائي : يعرف العديد من الجبائيين كل حسب تعريفه، فنجد ان **لوسيلن** يعرفه بقول " هو العاقة الموجودة بين الاقتطاع الجبائي الذي يخضع له الشخص الطبيعي ، و الدخل الذي يحوزه هؤلاء الاشخاص و هذه العلاقة ينتمي ايضا بالنسبة الاجمالية الاقتطاعات الاجبارية، ان لنقل الاقتطاع الذي تفرضه الادارة على المكلف اثار كبيرة على اداء واجباته الجبائية اذ من الثابت انه كلما ارتفع سعر الضريبة وقيمتها كلما زاد عبئها و كلما كان ذلك دعوة الغش كذلك من خلال تعريف **لوسيان** يقول **رفولي** في العلاقة بين الاقتطاع الاجمالي من الضرائب و الناتج الوطني الخام و يكتب بالشكل الثاني لا الضغط الجبائي = الارادات الجبائية / الناتج الوطني الخام حيث ان :

**الارادات الجبائية** : هي مجموع المداخيل عن فرض الضرائب و التي يتم تحصيلها<sup>2</sup>.

1ناصر مراد،المرجع السابق،ص16  
2سوزي عدلي ، مرجع سبق ذكره،ص 58

# الفصل الاول الاطار القانونى لجريمة التهرب الضريبي

**الناتج الوطني الخام:** هو عبارة عن مجموعة المداخل الاخرى الناتجة عن ممارسة مختلفة النشاط.<sup>1</sup>

## الفرع الثاني

### اسباب خاصة بالادارة الجبائية

باعتبار الادارة الجبائية همزة الوصل بين المكلف و الادارة جبائية لا بد لهاته الاخيرة ان ترقى لمستوى الواجب المنوط بها في تحصيل الضرائب بمختلف انواعها دون ان تواجه في ذلك اي تعقيدات او عراقيل، بغية الوصول الى ادارة جبائية متكاملة لا بد من تدارك بعض النقائص في هاته الاخيرة و التي تتمثل اساسا في الامكانيات البشرية من خلال موظفين اكفاء ذوي خبرة وان تتوفر على امكانيات مادية من تجهيزات و مقرات تسهل من عملية التحصيل و تواجه التهرب الضريبي.

**اولا: ضعف الامكانية البشرية:** ويتجلى هذا العنصر في مظهرين :

**1 - الجانب الكمي (العددي):** و المقصود به عدد الموظفين، فمن المفروض ان يجاري عددهم عدد الملفات المطروحة للمعالجة، فاي تباين بين هذين عاملين يؤدي الى نتائج سلبية ووجود نقائص نذكر منها:

أ- نقص المراقبين المتخصصين

ب - نقص حملات المتابعة و الرقابة السبب الذي يجعل المتهرب في امان لفترة طويلة

**2 - الجانب النوعي (التأهيل):** ان وراثه ادارة مشلولة من الاستعمار بموظفي قليلي الخبرة و التأهيل بعد عاملا اساسيا ، الا ان عامل الاستعمار يبقى نسبيا فاعلية السياسة الضريبية راجع الى غياب سياسات تكوينية منظمة و منهجية ضف

1 - سوزي عدلي. المرجع السابق، ص 59

# الفصل الاول الاطار القانونى لجريمة التهرب الضريبى

الى ذلك ضعف الدورات التكوينية وسائل المسطرة من الادارة لتمكين الاعوان من الالمام ب ( ) للامام بانواع الضرائب و الرسوم وكذا عمليات التحقيق و التحصيل.<sup>1</sup>

و العمل الاخر والذي في نفسه مشكلة يجب حلها قبل التطرق لظاهرة التهرب هو نقص محفزات الترقية و نظام الاجور ، اذ تعد اجور موظفي القطاع اكثر تدنيا ، الشيء الذي يحفز بعض الموظفين الى انتهاج سلوكيات تدر عليهم بربح يجعل من روايتهم شيئا بسيطا؛ فالرشوة تطعن في شرف الوظيفة وتعدم التفاني و الاخلاص في العمل .

**ثانيا: ضعف الإمكانيات المادية:** حيث يعد ضعف الامكانيات المادية عقبة في الطريق اصلاحات الجبائية بان الهدف منها غالبا يكون من اجل السرعة بالتعامل و مواكبة ما يجري من تطورات؛ من اجل الوصول الى الاوعية و كيفية تحصيل على اكمل وجه . لذلك فمن بين العقبات نذكر:

- وسائل النقل: حيث يلجا الاعوان الى استعمال وسائلهم الخاصة في اغلب الاحيان من اجل اداء مهامهم .

- نقص الاجهزة التقنية لمعالجة المعطيات من اجل المتابعة الجيدة لملفات المكلفين في اوقات قياسية حيث اصبحت هذه الوسيلة ضرورة ملحة لمعالجة ظاهرة التهرب من خلال تسيير مختلف اعمال الادارة و تسهيل تواصلها مع باقي الادارات ونبذ كل شكل قد يصيب المكلف بالكرهية اتجاه المصالح الجبائية. كما انه يقضي على النظرة الكلاسيكية للملفات المكدسة في الارشيف من خلال جمعها معا و سهولة الوصول اليها.<sup>2</sup>

لذلك اصبح من الاهمية اصلاح الادارة بتوفير كل ما يتطلبه الامر لمواكبة التغيرات التشريعية و العدد المتزايد للملفات من عامل بشري ذو خبرة فنية و اخر مادي يتمثل في التجهيزات و المعدات يرافقه تبسيط انظمة الضرائب لضمان امكانية تطبيقها بفعالية في ظل اقتصاد يتصف بتعدد قطاعاته، فلا فائدة لنصوص حديثة مقابل ادارة عاجزة لا تلبى ادنى شروط الخدمة.

1- سوزي عدلي، المرجع السابق ص74

2- سوزي عدلي ، نفس المرجع ،ص 76

# الفصل الاول الاطار القانونى لجريمة التهرب الضريبي

## الفرع الثالث

### الاسباب المتعلقة بالمكلف

من اسباب التي تؤدي الى وجود ظاهرة التهرب الضريبي تعود في حقيقة الامر الى INDISCIPLINE FISCALE دوافع اقتصادية و اخرى معنوية للمكلف ،ومظاهر عدم الانضباط وضعف الوعي الضريبي هو اساس كل تهريب يقوم به الفرد وهذا عندما ينظر الى الضريبة بمفهوم خاطئ.

**1 - الاسباب الاقتصادية :** انه من المؤكد ان الاسباب الاقتصادية دورا هاما في تفاقم ظاهرة التهرب الجبائي وهذا بالنظر للحالة الاقتصادية للمكلف التي تحدد مدى امكانية دفعة للضريبة دون ان ننسى الوضعية الاقتصادية للدولة التي لها تأثير كبير على المكلف.

أ- الوضعية الاقتصادية للمكلف: تتحكم الحالة الاقتصادية للمكلف غالبا في وضعية ايزاء الضريبة و عليه فالمكلف يملك مداخيل مرتفعة فهو يدفع كامل ما عليه من الضرائب و رسوم دون محاولة اللجوء للتهرب هذا ما اكده "قافدون" المكلف و بدقة ان يدفعه الضرائب المفروضة عليه لكن لا يتعرض لعواقب محاولة التهرب بل يذهب الى ابعد من ذلك بمحاولة اظهار بانه ذو سيرة جبائية حسنة و عكس ذلك اثناء تعرض المكلف لصعوبات مالية اين يشتد به الحال الى التقليل من الابعاء حالة تسديد كل الضرائب و الرسوم سيؤدي لا محالة الى افلاسه" و كما يقول تيكسس وهذا ما يبين ان التهرب الضريبي في الدول المتقدمة منخفض مقارنة بالدول النامية نظرا لارتفاع عوائد الافراد، و الوضعية الاقتصادية للدولة اثر كبير في تحديد مداخيل المكلفين.<sup>1</sup>

ب - الوضعية الاقتصادية للدولة: تتعرض اقتصاديات الدول في نشاطاتها تقلبات متوترة ومتفاقمة في بعض الاحيان والمتمثلة في دورات اقتصادية تلحق النظام الاقتصادي بالتعطيل في الموارد البشرية و الانتاجية و تصيب الدخل بالزيادة او بالنقصان اي انه يحدث وان يكون الوضع الاقتصادي للدولة في حالة ازدهارها و رواجها كما يحدث وان يكون في حالة كساد و جمود.

1- عادل فليح علي ، التشريع المالي والضريبي ، ط1، دار حامد للنشر و التوزيع ،عمان، الأردن 2003 ص 37

## الفصل الأول الإطار القانوني لجريمة التهرب الضريبي

**2: اسباب معنوية:** ان حقيقة التهرب التهرب امام الضرائب يعود اساسا الى ضعف الواجب الجبائي حيث يقول **قودمون باوول** ان الضمير الجبائي لعدد من المكلفين يقل اهمية عندهم عن الضمير الاخلاقي و عند معظمهم السرقة في ميدان الجباية ليست بسرقة حيث يشعر المكلف عند دفع الضريبة بان جزء من ماله يضيع دون ان يستفيد منه ، الامر الذي يدفعنا الى معرفة اسباب هذا الشعور والتي تعود الى ثلاث عوامل.

**أالعامل التاريخي:** ساهم بدوره في تخفيض اداء الواجب الجبائي حيث يشعر المكلف بان الضريبة تجد مصدرها في انظمة لا تمس بصلّة النظام الجبائي الاسلامي و انها بذلك دخيلة عليه، فعاد ما يتساءل المكلف عن ايهما يجب الدفع ، الضريبة ام الزكاة؟ ولهذا يلجا للبحث عن وسائل للتهرب الجبائي التي تصبح بمثابة مقاومة جبائية، وفي الجزائر فان ظاهرة التهرب الجبائي موجودة اساسا في معارضة المكلفين للجباية من جهة وفي بعض الاحيان للضغطن علاوة على الفترة الاستعمارية التي تعتبر خلفية لدى المكلف يستند اليها حتى يبرز نفسه بسبب تهربه ، لان هذه الاخيرة ماهي الا اداة سيطرة و استغلال وبعد الاستقلال بقيت نفس النظرة الى الضريبة بانها عبئ يحاول التخلص منه.<sup>1</sup>

**ب - العامل الثقافي:** بالاضافة الى العامل التاريخي فان العامل الثقافي يتجسد من خلال انعدام اعلام جبائي كافي وبالتالي انعدام تربية و توعية جبائية لدى المكلف وهذا ما اكده ناقاف بقوله "ان الثقافة المضادة للجباية شجعت الغش على اداء الواجب الجبائي وان مواطني دولة جديدة متطورة و انهم يعتبرون انفسهم منتمون الى الدولة القائمة الضاغطة".<sup>2</sup>

**ج - العامل الحالي (الراهن):** الى جانب العاملين التاريخي والثقافي فحاضر الضريبة يستوجب جعل المكلفين يؤدون واجباتهم الجبائية في الوقت الذي يعتقد فيه المكلف ان عدم عدالة الضريبة مبرر كافي للتهرب منها ومن كل هذه العوامل يمكننا القول بصفة عامة ان السبب الرئيسي للتهرب الجبائي يبقى بدون منازع يتمثل في نفسية المكلف او يمكن التعبير عنه ب"سيكولوجيا المكلف" حيث يقول **تيكسيي فوست** "ليس من السهل بالنسبة للانسان في جميع معاملات اليومية التهرب من حب التملك والتنازل بدون مقابل .

1- عيسى بلخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب و الغش الضريبي ،مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر، وهران،الجزائر، ص ص 64-65  
2- عبد المنعم فوزي، مرجع سبق ذكره، ص 226



## الفصل الاول      الاطار القانوني لجريمة التهرب الضريبي

كما يعتقد البعض ان التهرب من دفع الضريبة المفروضة عليهم لا يعد تصرفا اخلاقيا وتبريرهم في ذلك ان تهربهم هذا الا يشكل خسارة لاحد استنادا الى فكرة سرقة الدولة لا تعد سرقة مادامت هذه الاخيرشخصيا معنويا وحسب استطلاع الراي العام في فرنسا حول تكييف المتهرب من الضريبة اتضح ان 4 بالمئة من الافراد يعتبرونه بمثابة سارق و 1 بالمئة منهم بمثابة خائن لوطنه و 18 بالمئة منهم بمثابة شخص لا يحترم نظام مرور السيارات في حين ان 53 بالمئة من الافراد يعتبرونه كرجل اعمال يستغل الفرص للحفاظ على امواله ،كما ان 88 بالمئة من الفرنسيين يبرون موقف المتهرب ولا يجدون ضرورة لمعاقبته.<sup>1</sup>

1.- برحمانى محفوظ، الضريبة العقارية في القانون الجزائري (دراسة مقارنة)، دار الجامعة الجديدة، 2009، ص282

# الفصل الاول الاطار القانونى لجريمة التهرب الضريبي

## المطلب الثاني

### اثار التهرب الضريبي

ان التهرب الضريبي يترتب عليه نتائج سيئة من مختلف الوجوه خاصة الاضرار بالخرزينة العمومية حيث تقل فيها حصيلة الضرائب ومن ثمة عجز الدولة جزئيا عن تنفيذ المشروعات العامة : اذ يتحمل بعض المكلفين عبئ للضريبة بينما يتخلص منها البعض وقد يظهر البعض الى زيادة سعر الضرائب الموجودة أو إلى فرض ضرائب جديدة لكي تغوص بذلك النقص في الحصيلة الناجمة عن التهرب الضريبي، وفي ذلك زيادة في عبئ دافع الضريبة، وبناء على ما سبق يمكننا تصنيف اثار التهرب الضريبي الى اثار مالية و اقتصادية و اجتماعية.<sup>1</sup>

### الفرع الاول

#### الاثار المالية

يؤدي التهرب الضريبي الى الاضرار بالخرزينة العامة للدولة بحيث يفوت على الدولة جزءا هاما من الموارد المالية ، ويترتب على ذلك عدم قيام الدولة بالاتفاق العام على الوجه الاكمل، وبالتالي تصبح الدولة اللجوء الى وسائل تمويلية اخرى كالاصرار النقدي والافتراضي الا ان ذلك الاتجاه قد يسبب مخاطر تمس الاستقلال المالي و الاقتصادي للبلد المعني.<sup>2</sup>

ومن خلال هذا يمكن وضع اهم نقاط:

- انخفاض حصيلة الايرادات الضريبية و الايرادات العامة ككل و حدوث العجز المالي.

1-ناصر مراد، المرجع السابق، ص 158  
2- عبد المنعم فوزي، مرجع سبق ذكره، ص 224

# الفصل الاول الاطار القانونى لجريمة التهرب الضريبي

- عدم بلوغ الدولة لسياستها المالية ، و الضريبة المسطرة مما يؤدي على التنمية الاقتصادية.

- لجوء الدولة الى معالجة العجز المالي بوسائل غير عادية و فيها مخاطرة كبيرة على الوطن الافتراضي مثلا.

- تركز الثروة و رأس المال لدى المتهربين و الغشاشين على حساب الفئات الشريفة.<sup>1</sup>

## الفرع الثاني

### الاثار الاقتصادية

ياتي التهرب الجبائي كعائق لاضعاف الاقتصاد الوطني بحيث تكون النتيجة جد خطيرة بالنسبة للاقتصاد و هذا حسب راي قنديل " ارتفاع الاسعار: اصدار النقد، انخفاض استعمال النقود الورقية ، كالاكتناز تهريب راس المال وفي الاخير تضخم معن وعدم توازن ميزات المدفوعات "<sup>2</sup>

- فنظرا للخسارة التي يحدثها في خزينة الدولة ، مما يؤدي الى التقليل من امكانيات الادخار العام وبالتالي تصبح الدولة غير قادرة على خلق الجو الملائم للتنمية الاقتصادية و هذه الخسارة التي يحددها التهرب في الادخار العام تؤدي على الاستثمارات المرتقبة حيث تعرقل بعض المنشأة كالبنائيات و المصانع وهذا عندما تكون قيمة الادخار المرتقبة غير كافية لتغطية الاستثمارات ، ومن هذا فان الدولة لا يمكنها تقديم الا الجزء اليسير من الاعلانات و الاعفاءات المقررة للنشاطات الاقتصادية فالمؤسسة المتهربة يمكن ان توجه الاموال المختلصة من الادارة الجبائية لرفع انتاجها كما وكيف الشيء الذي تعانيمه المؤسسة ذات السيرة الحسنة ، حيث يصل بها الحال حتى درجة الافلاس عن طريق

1- عبد المنعم فوزي ، المرجع السابق ، ص 226

2- ناصر مراد ، مرجع سبق ذكره، ص 20

# الفصل الاول الاطار القانوني لجريمة التهرب الضريبي

تخفيض اسعار البيع من طرف المؤسسة المتهربة و السيطرة الكاملة على السوق ، الشيء الذي يؤدي الى الاخلال بقواعد المنافسة كما يضرب التهرب الضريبي بانتاجية المؤسسة بحيث يعمل ذلك التهرب الى توجيه عناصر الانتاج الى الانشطة التي يسهل فيها التهرب الضريبي حتى لو كانت هذه الانشطة ذات انتاجية ضعيفة ، وهذا على حساب المشروعات الاكثر كفاءة ، بالاضافة الى الاخلال بالتوازن الجهوي للمشاريع الاستثمارية ، و نساهم ظاهرة التهرب الضريبي في توجيه الاقتصاد الوطني نحو ارساء اقتصادي غير رسمي او ما يعرف بالاقتصاد الموازي والذي يحدث مشاكل عديدة تعرقل السير الاقتصادي الوطني.<sup>1</sup>

## الفرع الثالث

### الاثار النفسية والاجتماعية

الى الجانب الاثار المالية والاقتصادية سابقة الذكر التي تنجم على ظاهرة التهرب الجبائي هناك اثار اخرى تتمثل في الاثار النفسية والاجتماعية حيث يقول روفولي ان غش المكلف ساعد على غش مكلف اخر و البيع بدون فاتورة نافع بالنسبة للمشتري والبائع ايضا لعدم وجود رغبة لدى هؤلاء في امتلاك محاسبة مبنية على قيود سليمة<sup>2</sup>.

تعتبر الضريبة بمثابة وسيلة لاعادة توزيع الثروات ، فالتهرب الجبائي ينتسب في اثار جد سلبية على النطاق الاجتماعي حيث يخلف جو من الخداع و المساواة الاجتماعية بين طبقات المجتمع الواحد فهذه التفرقيحسها المكلفين النزهاء المحترمين لواجباتهم الجبائية وهذا ما ينمي عندهم روح الامدنية وما يولد اثار سلبية على السلوك الجبائي مما يحرض المكلف النزيه على الغش والغش و التهرب الجبائي ، و لهم اثر يخلفه هذا الاخير هو المضاعفات التي تنشأ نتيجة التفاوت الطبقي السريع و الذي يكون بتشكل سريع للثروات دون اية مراقبة او توفيق لهذه الاموال حيث تعتبر الضريبة في الدول المتقدمة عامل اساسي في التوازن الاجتماعي من جانب النفقات ، وذلك بتحصيل جزء من هذه الثروات المكونة لدى الاغنياء (دوي الدفع المرتفع) بواسطة الاقتطاع الضريبي و اعادة توزيعها

1- حميدة بوزيدة، جبابة المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص51

2- حسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، الجرائم ضد الاشخاص و الجرائم ضد الأموال ، دار هومة ، الجزائر، ص424

# الفصل الاول الاطار القانونى لجريمة التهرب الضريبي

على الفقراء عن طريق الاتفاق العام و التبرعات المخصص الذي يستفيد ذوي الدخل المنخفض.<sup>1</sup>

اما حالة انتشار ظاهرة التهرب الضريبي فان الفجوة بين الطبقات تتوسع بشكل سريع مما يصعب معه تحقيق التوازن الاجتماعي.

ان تغطية العجز الموجود في ميزانية يدفع السلطات الى زيادة في النيب و انطلاقا من هذا فالمكلفين الذي يقومون بعملية التهرب يساهمون في ارتفاع الاعباء الجبائية بنسب اكبر من التي كانت مفروضة و خلاصة القول ان التهرب الضريبي يؤدي الى اضعاف روح التضامن بين افراد المجتمع كما يؤدي الى عدم مساواة بين المكلفين في تحمل العبئ الضريبية بالاضافة الى ذلك تصبح الضريبة عامل افساد اخلاقي من خلال البحث عن جميع الوسائل سواء المشروعة او غير المشروعة قصد التحايل و الافلات من الواجب الضريبي.

علاوة على الآثار سالف ذكرها هناك:

- آثار سياسية : إن الوضعية المالية و السياسية لهما علاقة وثيقة إذ أن كل تأثير من الجانب المالي يكون له تأثير على الجانب السياسي ومن هذه الآثار الضغط الاجتماعي الذي يجعل الدولة في دوامة التصدي لهذه الضغوطات ومن ثمة تصاب الدولة بعدم الاستقرار السياسي ، و سوءتسيير على مستوى الهيئات فتسقط الهيئات فتسقط الحكومات نتيجة التهرب الضريبي الذي ينجم عنه العجز المالي<sup>2</sup>

1- قريش محمد، ظاهرة التهرب و الغش الضريبي و اثارها على ايرادات الدولة، دراسة حالة تلمسان، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، التنمية الاقتصادية جامعة تلمسان، الجزائر، 2009/2008، ص 40  
2- حميدة بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص 70

# الفصل الأول الإطار القانوني لجريمة التهرب الضريبي

## خلاصة الفصل الأول

كون أن الضريبة اقتطاع يدفعه الأفراد بصورة إجبارية للسلطات العامة بصفة نهائية و بدون عائد للمكلف ، فان هذا الأخير قد يلجا إلى الإفلات من الضريبة مستعملا عدة طرق تدليسية كالتهرب الضريبي و المخلفات غير القانونية.

والجدير بالذكر أن ماهية التهرب الضريبي تتضمن مفهوم التهرب الضريبي و أنواعه و تتناول الفرق بين التجنب الضريبي و الغش الضريبي يمكن في كون إنالأول غير معاقب عليه ما لم يلمس بالقاعدة القانونية كما لو قام شخص بنقل ملكية أمواله إلى ورشته عن طريق عقد بيع خلال حياته تهربا من خضوع هذه الأموال إلى ضريبة التركات بعد وفاته أما النوع الثاني ، فيعاقب عليه القانون و الشكل الواضح لهذا التهرب هو تهريب السلع المصنوعة في الخارج إلى داخل الحدود الإقليمية للدول دون ان تمر بالمراكز الخاصة لدفع الرسوم الجمركية عنها.

يقتني تفشي ظاهرة التهرب الضريبي بوجود الضريبة نفسها وذلك لعدة أسباب منها ما تكون خاصة بالنظام الضريبي و بالإدارة الجبائية والأسباب المتعلقة بالمكلف كالأسباب الاقتصادية ، ونظرالآثار الوخيمة التي تتركها الظاهرة و ذلك على جميع الأصعدة فانه من الضروري تحليل هذه الآثار و قياسها إلى حدها.

وما يمكن استخلاصه كذلك انه بالرغم من كل الجهود المبذولة من طرف الدولة فان المؤشرات الاقتصادية في الجزائر تؤكد على وجود شوائب تعرقل عملية تحريك الاقتصاد و تتعلق أساسا بوجود اقتصاد موازي<sup>1</sup>

1- بلعربي حنان، سبل معالجة التهرب الضريبي مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر 2014/2015، جامعة وهران، الجزائر،ص 21

# الفصل الثاني: سبل معالجة ظاهرة التهرب الضريبي

## مقدمة الفصل الثاني

للتهرب الضريبي آثار بالغة الخطورة على اقتصاديات كل الدول و لهذا فهي ظاهرة أو مشكلة تستدعي الكثير من التركيز و التدقيق لتقليل منها على الأقل و هذا الاهتمام يتجلى دائما في الجانب الرسمي ، و هذا ما تصدره الدولة من قوانين جديدة و تعديل القوانين سابقة تسعى من خلال هذه الإجراءات إلى إيجاد منظومة قانونية متكاملة و متماسكة ، محدد لكل أوجه و أنواع الضرائب و إدراج كل الوسائل القانونية لضمان تحصيل و من ثمة ضمان جزء هام من موارد الإنفاق العام.

و لضمان التحصيل تسعى الدولة جاهدة لإعداد وسائل وقائية يمكن لها أن تخفف من عبئ أو آثار هذه المعضلة الكبيرة التي تمتد حتى إلى كبريات الدول و من هذه المستويات التي تعمل الدولة على دراجها كوسيلة من وسائل العلاج المستوى التشريعي وكذلك المستوى الإداري الذي يمثل الوعاء الذي تصب فيه كل التشريعات الضريبية لتطبيقها دون نسيان المعنى بالأداء الضريبي (المكلف بالضريبة).

كذلك تعتمد الدولة على الوسائل الرقابية و التي تعتبر من أفضل وسائل المكافحة من خلال تفعيل سلطة التحقيق و الرقابة و إرساء تقاليد التعاون فيما بين الإدارات خاصة فيما يتعلق بتبادل المعلومات ولما لا توسيع نطاق هذا التعاون على المستوى الدولي

بالإضافة الى قرار الوسائل الجزرية والتي تساعد في التخفيف من حدة ظاهرة التهرب الضريبي لذلك ارتأينا تقسيم هذا الفصل الى مبحثين

المبحث الأول: الوسائل الوقائية لمكافحة التهرب الضريبي

المبحث الثاني: الوسائل الرقابية و الجزرية لمكافحة التهرب الضريبي



### المبحث الأول

#### الوسائل الوقائية لمكافحة التهرب الضريبي

إن الواجب قبل كل شيء أن تعتمد الدولة على سياسة اقتصادية و مالية واضحة تكون أساسا سياسية ضريبية مشوحاه من حاجات البلاد ومتجاوبة من متطلبات الاقتصاد الوطني و غاياته ضمن خطة إنمائية شاملة "ولا بد من إعادة دراسة التشريع الضريبي يوجه عام بالمقارنة مع التشريعات الأخرى" و السعي لوضعها في النظام الضريبي منسجم و محكم و مرتبط خال من التعقيدات و الغموض في نصوص لا تتضمن ثغرات تترك مجالا واسعا للتهرب و بالتالي فان إقامة نظام جبائي محكم يعد من السبيل الوقائية لمعالجة هذه الظاهرة ، ولان الإدارة الجبائية هي المكلفة قانونا بتحصيل المستحقات الجبائية ، فانه يجب مسايرتها للعضوية وذلك بتعديلها ماديا و بشريا و عندما يتم تحسين العلاقة بين المكلف و الإدارة و هذا ما يؤدي إليإيجاد مكلف بدور الضريبة في التنمية ومقتنع بالتزامات الجبائية<sup>1</sup>.

1- بلعربي حنان، مرجع سبق ذكره، ص25

## المطلب الأول

### على مستوى التشريع الجبائي والإدارة الجبائية

عندما تنعكس توعية السلطة التشريعية في المجتمع على التشريعات التي تسنها بصفة عامة ، ومن بينها النظام الضريبي فبقدر ما يتوفر لديها من خبرات و كفاءات بقدر ما يستطيع الخبير الضريبي أن يلمس الحبكة الفنية في قوانينها الضريبية.<sup>1</sup>

ولأن غموض النظام الجبائي و تعقيد نصوصه و مواده يشجع على التهرب الضريبي، فكيف تتحقق الموضوعية في النظام الجبائي يكون فيه الأعوان المكلفين بالتحصيل الجبائي جاهلين لمبادئه ، وكيفيات تطبيقه؟

وان الإصلاحات الجبائية فيما يخص التشريع و الإجراءات المتبعة لتحصيل الموارد العامة لا تحقق لها الفعالية إنلم تكن الإدارة التنفيذية و المتمثلة في الإدارة الجبائية على مستوى مقبول من التنظيم و الكفاءة إذ أن التنظيم الجبائي المحكم لا يأتي إلا بالإدارة التي تنفذه على أرض الواقع.

## الفرع الأول

### على المستوى التشريعي الجبائي

ان تعديل النظام الجبائي ، وتحسين جهاز الاداري ، يعد من المبادئ الهامة التي تعمل على من هذه الظاهرة لذلك نجد إن معظم التشريعات تهدف إلى إرساء هيكل ضريبي محكم يتمشى و تحقيق العدالة الاجتماعية عن طريق صياغة التشريعات الجبائية، صياغة تتسم بالبساطة و الاستقرار و المرونة وفي نفس الوقت تحقيق بذلك اهداف

1- عيسى بلخوخ ، مرجع سبق ذكره، ص 275

## الفصل الثاني سبل معالجة ظاهرة التهرب الضريبي

الإصلاحات الاقتصادية مناسقرار مالي و دعما للتنمية بصفة عامة، و من ثمة لا بد من: تبسيط النظام الجبائي وتحقيق العدالة الجبائية.

- تبسيط النظام الجبائي: ان الصياغة القانونية الجيدة تسهل على المكلفين فهمها ، لذا تتسم بالبساطة و الوضوح و المرونة لان صياغة القانون الضريبي تلعب دورا رئيسيا في النجاح او فشل أي نوع من انواع الضرائب.

فتعقد و عدم و ضوح النصوص الضريبية جعل الموظفين في المصالح الجبائية غير قادرين على المتابعة اليومية فالاجراءات التشريعية المختلفة الشيء الذي ادى الى حتمية الوصول الى تعديلات جديدة و هادفة و تبسيط النظام الجبائي عن طريق:

الغاء التعقيدات و المتمثلة في تعدد الضرائب و اختلاف معدلاتها ، حتى تسهل على المكلف و الادارة معا تبسيط احكام قوانين الضرائب و اجراء تنفيذها، ذلك ان تبسيط القوانين وكذا اجراء التنفيذ بربط و تحميل الضرائب المختلفة تمنع التهرب ولو جزئيا.

وفي هذا الاطار توجد مديريةية للتشريع الجبائي في الجزائر مهمتها تمكن في تطوير تطوير النظام الجبائي من خلال اعطائه اراء و ملاحظات حول مشاريع القوانين الخاصة بالضرائب<sup>1</sup>.

بالاضافة انه على مستوى المديرية العامة للضرائب تم تنصيب فريق عمل مكلف باعادة النصوص التنظيمية المسيرة للمصالح الخارجية للادارة الضريبية كل هذا من اجل محاولة قدر المستطاع نزع اللبس و الغموضو كذلك التعقيد و لكن تبقى دائما بعض النقائص حيث انه يستحيل ان يكون نظام وضعي كامل ولكن يسعى الى استدراك هذه النقائص.

- استقرار القوانين: اضافة الى تعقيد النظام الجبائي ، ياتي عدم استقرار القوانين الذي يضيفي غموضا على هذا النظام نظرا للتغيرات و التعديلات التي تقع على القوانين و هذا ما نلاحظه من خلال كل قانون مالية جديد.

1- عيسى بلخوخ ، مرجع سبق ذكره، ص 276

## الفصل الثاني سبل معالجة ظاهرة التهرب الضريبي

ان هذه التغييرات تعقد مهام الاعوان الجبائيين الذي لا يمكنهم ان هذه التغييرات التي على نصوص القوانين والتي تعد سند وظائفهم وان معظم هذه التعديلات التي تتوالى بجعل الاعوان الاداريين لا يستوعبها ، هذا عن جانب الادارة اما عن جانب المكلفين فان بدورهم يستنكرون هذه التعديلات للنصوص القانونية لا يفهموا اعادة و هذا ما يؤدي بهم الى التهرب من غير قصد.

- تحقيق العدالة الجبائية " السعي الى تحقيق اهم قاعدة من قواعد الضريبية " : وذلك عن طريق توزيع العبئ الضريبي على كافة افراد المجتمع حيث ان " لا وجود لواجب ضريبي جباية عادلة" فغياب العدالة و المساواة يؤدي الى الشعور بالظلم لدى المكلف الذي يتخذ هذا السبب و يجعله دافعا للتهرب من التزامات تجاه الادارة الجبائية الذي من شأنه ان يؤثر سلبا على المجتمع وكما قال ابن خلدون " الظلم مؤذن بخراب العمران " وقد عملت الجزائر بهذا من خلال الاصلاحات الجبائية التي اعطت وجهها جديدا للتشريعات الجبائية وهذا خاصة بالتعديلات و الكثير من الالغاء بمواد القانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة التي جاء بها قانون المالية م 192، ق.الضرائب 303 . وهذا قصد تحقيق عدالة ضريبية من خلال التقليل من حدة التفاوت الطبقي في المجتمعات بأن:

- يدفع الاشخاص المتشابهين المداخل لنفس القدر من الضرائب بطريقة متشابهة ، و كذا فرض ضرائب على فئات الدخل العليا بنسب اكبر من فئات الدخل الدنيا<sup>1</sup>.

- و العدالة في الجهاز الضريبي الجزائري تمثلت في جميع عدد من الضرائب في ضريبة واحدة وهي الضريبة على الدخل الاجمالي و هي ضريبة مساعدة تعمل على التنمية بين المداخل المرتفعة و المنخفضة ، كما تسمح بالاخذ بعين الاعتبار الشخصية و العائلية للمكلف<sup>2</sup>

1- عيسى بلخوخ ، مرجع سبق ذكره، ص 277-278

2- عيسى بلخوخ ، نفس المرجع ، ص 280

# الفصل الثاني سبل معالجة ظاهرة التهرب الضريبي

## الفرع الثاني

### على مستوى الادارة الجبائية

فان فاعلية النظام الجبائي المحكم تستلزم وجود هيكل إداري منظم و عصري فأى خلل أو قصور سواء كان ماديا او بشريا في الجهاز الاداري سيؤدي الى عدم تحقيق و تطبيق النصوص التشريعية في ارض الواقع فكثير ما قيل ان الجهاز الضريبي غير كفاء يمكنه ان يحول احسن الضرائب الى اسوئها ومن ثمة اصبح اصلاح الادارة الجبائية ضرورة و امرا ملحا من اجل سد كل المنافذ التي يشتغلها المكلف للتهرب من القيام بالتزاماته و يشمل هذا الصلاح والتعديل مستويين.

- **الجانب البشري:** نظرا لزيادة الاقتطاعات الضريبية نتيجة للانفتاح الاقتصادي الذي انجز عنه زيادة عدد المكلفين فقد تطلب الامر تدعيم الجهاز الاداري بالجانب البشري و النتمثل اساسا في الاعوان و الموظفين الذين يشترط فيهم الكفاءة و التاهيل و النزاهة ، و عليه يجب القيام بما يلي:

- اختيار اكفا الموظفين و تدريبهم و اعدادهم لممارسة اعمالهم التخصصية و السعي الى تحسين اوضاعهم ماديا و اجتماعيا للكسب ولان اخلاصهم للعمل وتمكينهم من مواجهة الاغراءات التي يتعرضون لها من بعض المكلفين.

- توفير الامن و الحماية للموظفين الاداريين اثناء ممارستهم لمهامهم حتى لا يكونو عرضة للاعتداء ، خاصة اثناء تدخلاتهم.

- توفير العناصر الفنية ذات الكفاءة العالية و الخبرة الواسعة عن طريق فتح هياكل و تنظيم تربصات دورية لتكوين اعوان الادارة.

- تنظيم ملتقيات تهدف الى اعلام الموظفين بالتغيرات الجبائية الجديدة.

- تحسين الاجور التي تكفل حصول موظفي الادارة الجبائية على اجور تتناسب مع طبيعة او ابعاد ما يضطلعون به من مسؤوليات، و على مكافئات تشجيعية تنطوي على حوافز فعالة ، وتحديد اسس عدالة للترقية و اجراءات الاستغناء لمن تثبت عدم صلاحية للعمل في هذه الادارة و نذكر على سبيل المثال ان ادارة الضرائب دفعت الى تحقيق في نزهة بعض مفتشيها<sup>1</sup>.

1- عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر و التوزيع ، ط1، عمان، الأردن، 2011، ص217

## الفصل الثاني سبل معالجة ظاهرة التهرب الضريبي

وعلى ذلك ثم ازاحة بعضهم من مناصبهم بتهمة التهاون في تحصيل المستحقات الجبائية ، وهذا من جهة ومن جهة اخرى وقايتهم من الطرق غير المشروعة كالرشوة وفي هذا الايطار و فيما يخص الجزائر فان عدد موظفي المديرية العامة للضرائب ازداد من 22935 موظف و في 2002 الى 23008 في سنة 2003 لكن هذا العدد انخفض الى 19257 موظف في سنة 2004 ، انخفاض بنسبة 8,3 وهذا سبب تحويل 3437 موظف من المديرية العامة للضرائب الى المديرية العامة للمحاسبة

**- الجانب المادي:** حتى تقوم الادارة الجبائية بمهامها على احسن وجه فانه يجب تطوير الجانب المادي و الذي يمثل في :

### توفير وسائل النقل:

المراقبة الجبائية في الميدان تتطلب التنقل المطول و عدد اكبر من المحققين المكلفين بالمراقبة ، غير انهم يعتبرون محرومين كثيرا من وسائل النقل التي تلعب دورا اساسيا في هذا الميدان لذلك يجب اعادة النظر في هذا الموضوع النوع من المراقبة التي تستلزم توفير الوسائل الضرورية للاعوان حتى يقوموا بمهامهم في احسن الظروف ، ومنه فالضروري ان تخصص الادارة الجبائية وسائل نقل كفيلة بتلبية حاجات الاعوان الاداريين كما هو الحال في الادارات الاخرى التي تحتوي على حظائر للسيارات و هذا نظرا للاهمية البالغة التي تلعبها المصالح الجبائية في تمويل خزينة الدولة .

### المقرات الإدارية:

إن المقرات الإدارية التي تحوزها الإدارة الجبائية في الوقت الراهن غير كافية و لا تتماشى مع احتياجات المصالح الجبائية ، و ما يزيد الطين بلة هو النقص في الصيانة الذي يجعل المقرات تهتك بسرعة و بالتالي فهذا النقص في المقرات الادارية يؤثر سلبا على مردودية الادارة الجبائية و على هذا وجب اتخاذ اجراءات لتجديد هذه المقرات و تشييد او بناء مقرات جديدة لضرورة تحسين العمل<sup>1</sup>.

1- - عبد المجيد قدي، المرجع السابق، ص 220

## الفصل الثاني سبل معالجة ظاهرة التهرب الضريبي

### التجهيزات و اللوازم:

اضافة الى توفير اللوازم و التجهيزات التي تملكها المصالح الجبائية فهي عموما قديمة ، ولذا وجب تغييرها و تعويضها بلوازم حديثة متكيفة مع متطلبات الاعمال الادارية، و حسب مقتضيات العصر فان اول ما يتبادر الى الازهان اذا ذكر مصطلح التجهيز هو المعالجة المعلوماتية (الاعلام الالي) وما يتميز به من تسجيل اكبر عدد من المعطيات و الترتيب الجيد البرمجة الحسنة و الامكانية البسيطة لاستقصاء المعلومات المراد الاطلاع عليها و فوق كل هذا فهو يحفظ السرية الجبائية التي تعتبر اهم خاصية تجب على الادارة الجبائية التحلي بها، وتسمح المعالجة المعلوماتية كذلك بتحسين الرقابة الجبائية عن طريق برمجة عقلانية و عملية من الملفات المراد مراقبتها وتحليل ميزانيتها ، ولاستخراج معدلات المرودية و الكشف على الوضعيات الاحتمالية<sup>1</sup>.

ان الحفظ الجيد للملفات من الضياع و الاعلام التلقائي بفتح افاق كبيرة و حتمية اكيدة لادخال العلام الالي لمصالحنا الجبائية وخاصة بعد تطبيق النظام الجديد الذي يعرف بنظام التعريف على مستوى الوطن ، وهذا بجعل لكل مكلف رقم جبائي خاص.

الى ما سبق ذكره بخصوص تطوير الادارة الجبائية من الناحية البشرية و المادية تعمل الجزائر على تطوير مصالح الادارة الضريبية حتى تتماشى مع الاصلاحات الاقتصادية ، التي جاءت فتح سوق الوطني ، وهذا من خلال ادخال تغييرات على دور و اهداف مختلفة المصالح التابعة للمديرية العامة للضرائب حيث انها ستنتقل من ادارة افقية التنظيم (تحصيل ، منازعات، مراقبة.....) الى ادارة عمودية التنظيم تبعا لحجم نشاط المكلفين و ذلك حسب التقسيم التالي:

1- المؤسسات الكبرى وتسير من طرف مديرية المؤسسات الكبرى وهي المؤسسات التي يفوق رقم اعمالها 100 مليون دينار، المؤسسات البترولية ، المؤسسات الاجنبية.

2- المؤسسات المتوسطة و الصغيرة و المهن الحرة ، تسير من طرف مراكز الضرائب(و التي سوف تعمم في غضون 10 سنوات)

3- المكلفين بالضريبة البسطاء سيكونون مرتبطين بالمراكز الجوارية.

بالاضافة الى خلق مفتشية متخصصة لتسيير جباية العقار المعادن الثمينة الكحول، التبغ، الجباية المحلية و الفلاحية.

1- ناصر مراد، مرجع سبق ذكره، ص34

## الفصل الثاني سبل معالجة ظاهرة التهرب الضريبي

- والهدف من انشاء هذا التنظيم هو التحكم الفعال في مختلف الموارد الجبائية تحسين الخدمات من خلال توزيع الاختصاصات بين مختلف المصالح الجبائية الجديدة

علاوة على اعطاء اكثر فعالية للرقابة الجبائية .... الخ من الاهداف<sup>1</sup>.

---

1- ناصر مراد، المرجع السابق، ص38



## المطلب الثاني

### على مستوى المكلف بالضريبة

ان النظام الضريبي تتضاعف فرص نجاحه كلما زادت درجة الوعي الضريبي لدى المكلف و كلما ازدادت درجة المستوى الثقافي و اقناعه بعدالة الضريبة و اهميتها في تموي و تنفيذ البرامج الحكومية التي تعود بالنفع على المجتمع.

و عليه فان توجيه و اعلام هذا الاخير يعتبر ضرورة ملحة لان تبعة التهرب لا تقع على المشروع المالي و الادارة وحدها ، وانما تقع كذلك على المكلف، ومن ثمة استدعى الامر توعية المكلف و ازالة التوتر بينه و بين الادارة.<sup>1</sup>

## الفرع الاول

### توعية المكلف بالضريبة و اعلامه

ان الادارة الجبائية ملزمة باتباع سياسة رشيدة تعمل على احداث نوع من الدراسة و المعرفة لدى المكلف بالضريبة ويتم ذلك من خلال:

- 1- تجنيد مخزن الوسائل العصرية من اجل الاحتكاك بالمكلف مباشرة و تتمثل في :
  - الوسائل التي يتم فيها برمجة موائد مستديرة و حصص تخص المجال الجبائي .
  - وسائل الاعلام و الاتصال الاخرى كالرسائل المكتوبة من اشهارات دورية تبرز دور الجبائية

2- تنظيم ندوات اعلامية و ابواب مفتوحة على الجبائية والتي يتم فيها تفسير و شرح الاجراءات و الغموض الذي يميز بعض النصوص القانوني لازالة التاويلات متعصبة الفهم، و بذلك يتم تفسير نظرة المكلف اتجاه ارتكاب المخالفات، مما يجعله ملتزما بواجباته الجبائية على الوجه الصحيح و يساهم في دفع عجلة التنمية الاقتصادية.

1- علي زغود، مرجع سبق ذكره، ص 40

## الفصل الثاني سبل معالجة ظاهرة التهرب الضريبي

بالإضافة الى انه يستحسن استعمال العبارات الاشهارية لمحاربة التهرب الضريبي مثل العبارات التالية:

- ادفعوا ضرائبكم .

- اين تذهب اموال الضرائب؟

- لماذا تدفع الضرائب؟

- القانون يعاقب على التهرب الضريبي.

ان هذه العبارات البسيطة لها اهمية بالغة في محاربة الغش و التهرب الضريبي حيث تعمل على خلق ثقافة ضريبية لدى المواطن و تساهم في كسب ثقته.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني

#### ازالة التوتثر بين الادارة و المكلف بالضريبة

العلاقة بين الادارة و المكلف بالضريبة مشحونا لذلك و جب ان : تقوم العلاقة على مبدأ العلاقات الاساسية بعيدا عن العداوة و الحساسيات و موجهة نحو اضاء روح التعاون و التضامن بين المكلف و الادارة سعيا للارساء القيم المثلى فعلى ادارة الضرائب ان تتخذ بعض الاجراءات كقيامها مثلا:

- بتوعية موظفيها و ارشادهم و توجيههم من اجل كسب ثقة المكلفين و حسن التعامل معهم.

- محاولة زرع الثقة المفقودة ما بين المكلفين و الادارة الضريبية

1- علي زغود ، المرجع السابق ، ص 42

## الفصل الثاني سبل معالجة ظاهرة التهرب الضريبي

- كذلك ان تعمل ادارة الضرائب على جعل المكلف ينظر لها على انها ضرورية واجبة لكل مجتمع متحضر ولا يجب الاستغناء عنها.<sup>1</sup>

- ان تعمل ايضا كلما في وسعها من اجل عزل التن الوثر بين المكلفين و ادارة الضرائب و أحال مبدأ التعاون و الحوار و الاقناع بدل اسلوب العنف ، فالعلاقة بين الادارة الجبائية و المكلفين يشبها التوثر المتبادل وذلك لان كل من الطرفين له موقف خاص من طرف اخر.

فالمكلف يرى في الضريبة على انها اداة اغتصاب لامواله خصوصا عندما يتعرض الى تغيير رقم اعماله و ارباحه المصرح بها و يستبدلها برقم اعمال غير مؤسس على الواقع ، لذلك تتكون له حساسية اتجاه الادارة و يرى انها تشك في تصريحاته حتى وان كانت فيها نسبة من الحقيقة و الصدق.

و هكذا تتشكل عدم الثقة المكلف بالادارة التي تدفع الى حد النفور من التعامل و الذهاب الى الادارة الجبائية.

و بالمقابل يشك في الجميع وفي نظرة ان كل خائن ولا يوجد أي فرد يتطوع بدفع القيمة الكاملة للضرائب المستحقة عليه متى سمحت و بوضعية الجبائية بفعل ذلك<sup>2</sup>.

لهذا تظهر ضرورة ايجاد وسائل يكون من شأنها تعديل هذه المواقف المشحونة و تلطيف الاوضاع و تهدئتها بين المكلفين و من هذه الوسائل

1- الاستقبال الهاتفي: يجب ان تولى الادارة الجبائية الاستقبال الهاتفي اهمية بالغة في تطبيق علاقتها مع المكلفين لاتصافه بجملة من الامتيازات.

2- سهولة الاستعمال: فالمكلف يمكنه ان يهتف الادارة في اي وقت يشاء وفي كل مرة يرغب في ذلك:

- يتجنب المكلف التنقلات التي تكون احيانا طويلة و غير مفيدة.

- عكس الطلبات المكتوبة فهو يسمح بالتبادل السريع للمعلومات .

- يتجنب ظاهرة الاكتظاظ في المكاتب.

1- علي زغود ، المرجع السابق ، ص 45

2- قريش محمد، مرجع سبق ذكره، ص 119

## الفصل الثاني سبل معالجة ظاهرة التهرب الضريبي

3- استقبال المكلفين داخل المصالح الجبائية: ففي الواقع ان المكلف الجزائري يميل اكثر لهذه الطريقة الاعلامية حيث يعتبر المقابلة المباشرة هي انجح وسائل الاتصال

تحديد اهدافه و الوصول الى غاياته و لهذا يجب على الادارة الجبائية ان تعمل على وضع هياكل خاصة بالاستقبال على مستوى المصالح المحلية و الهياكل القاعدية.<sup>1</sup>

4 - تنظيم لقاءات مع المنظمات و الاتحادات المهنية: وذلك استناد مهمة تنظيم و تنشيط هذه اللقاءات الى المديرية الجهوية للضرائب عن طريق برمجة حصص عمل بين المديرية و الهيئات و الاتحادات المهنية الاكثر اهمية من الناحية الجبائية كمرحلة أولى يتم أثرها:

- تجمع الانشغالات ذات الطابع الجبائي المطروحة من قبل المكلفين في اطار ممارسة نشاطاتهم .

- وضع و تحديد مخططات اعمال مشتركة قصد التحسين الاعلامي للمكلفين.

5- المراسلة الكتابية: تعني هذه الوسيلة انه في حالة المكلف لا يقنع بالاجوبة الشفاهية المقدمة من المفتش التابع له اقليميا يمكنه التوجه بطلبات مكتوبة الى المدير الولائي للضرائب ، و يمكنه ايضا ارسالها حتى الى المديرية المركزية كمديرية التشريع الجبائي حول نقاط وسائل لن يجد لها وجوبا لدى المفتش او لم يتفق معه فيها.<sup>2</sup>

1- عوادي مصطفى و رحال ناصر، الغش و الغش و التهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، النشر و التوزيع مكتبة بن موسى السعيد، الوادي، 2010/2011، ص07

2- عوادي مصطفى و رحال ناصر ، نفس المرجع، صص75-76

## المبحث الثاني

### الوسائل الرقابية و الزجرية

يتميز النظام الجبائي الجزائري بصفة اساسية بطابعه التصريحي ، حيث ان المكلفون بالضريبة يحددون بنفسهم مقدار الوعاء الضريبي و يصرحون به تلقائيا الادارة لذلك يفترض ان يكون المكلفون بالضريبة اصحاب نزاهة و ان يكونو قادرين على تبرير المعلومات المصرح بها في حالة المطالبة بذلك، و هنا تأتي الادارة الجبائية التي تعمل على مراقبة التصريحات الجبائية و التي تفرض ان تكون دقيقة و نزيهة<sup>1</sup>.

### المطلب الاول

#### وسائل رقابية

في الاطار قامت الادارة الجبائية بفرض قواعد و احكام الى المكلفين بالضريبة الالتزام بها الى جانب التنسيق مع مختلف الادارات اضافة الى التعاون الدولي نصرا لاتساع نطاق التهرب الضريبي، و هو ما سنحاول معالجته.

### الفرع الاول

#### الرقابة و التحقيق الجبائي

تعتبر الرقابة الجبائية و التحقيق الجبائي اجراء ضروريا لمكافحة التهرب الضريبي ، كما انها تكتسي اهمية بالغة وذلك نظرا لطبيعة النظام الضريبي الذي يعتمد على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين و التي قد لا تعكس الحقيقة ، لذلك تقوم الادارة الضريبية بعدة اشكال للرقابة الجبائية قصد الكشف عن مختلف المخالفات

<sup>1</sup>ناصر مراد، مرجع سبق ذكره، ص45

## الفصل الثاني سبل معالجة ظاهرة التهرب الضريبي

وتتوقف فعالية الرقابة الجبائية قصد الكشف عن مختلف المخالفات المرتكبة ، وتتوقف فعالية الرقابة الجبائية و التحقيق الجبائي على مايلي:

1- الرقابة الجبائية : ان الرقابة الجبائية تعد وسيلة الادارة التي منحها القانون حقوق و صلاحيات تسمح لها التأكد من صدق التصريحات ، لتقويم و تصحيح الاخطاء المرتكبة ، بالاطلاع على كل المعلومات المقدمة للادارة الجبائية و قد عرفها "فايول" بانها التحقق اذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة و التعليمات الصادرة ، اما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف او الخطأ من أجل تقويمها و منع تكرارها ، فالرقابة الجبائية هي مجموع العمليات التي تقوم بها الادارة الجبائية قصد التحقق من صحة و مصداقية التحقق من صحة و مصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين.

لغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي الى التهرب من دفع الضريبة<sup>1</sup>.

### انواع الرقابة الجبائية:

#### الرقابة الشكلية:

هي اول شكل للرقابة تخضع لها التصريحات الجبائية حيث تتم بصفة عامة سنويا و تتمثل في مجموع التدخلات التي تعمل على تصحيح الاخطاء المادية و تدارك النقائص المرتكبة من المكلفين بالضريبة بالاضافة الى التحقق من هوية و عنوان المكلف و كذا مختلف العناصر المتدخلة في تحديد الوعاء الضريبي.

اذن فالرقابة الشكلية نقد تصحيحا شكليا لتصريحات فهي تهدف للتأكد من صحة ودقة الكيفية التي قدمت بها المعلومات كما تفيد في التحقق من تحديد الحالة العائلية للمكلف بالضريبة التي قد يخضع من خلالها الى تخفيضات.

مثال: يكون للمكلف بالضريبة تاجرا صرح بانه فرد متزوج و هذا خلال سنة 2001 غير ان زواجه المدني تم فعليا سنة 2002، على هذا الاساس فان هذاالخاص بالحالة العائلية لن يحصل على تخفيض 10 بالمئة سنة 2000 .

1 - علي زغود، مرجع سبق ذكره،ص 50.

## الفصل الثاني سبل معالجة ظاهرة التهرب الضريبي

علما ان المصالح الجبائية تقوم بفحص سريع لتصريحات المكلف خاصة من حيث الشكل الذي تم به اظهار الارقام المصرح بها دون التاكد من صحتها.

انظر المواد 212 ، 359 من قانون الضرائب المباشر و الرسوم المماثلة المعدلة بالمادة 04 من قانون المالية 2016

### الرقابة على الوثائق:

هي ثاني اجراء تقوم به مصالح الادارة الجبائية بعد الرقابة الشكلية فيعكس هذه الاخيرة اذ تعتبر مجموع العمليات و الفحوصات التي تتم على مستوى المكتب، حيث تقوم الادارة بفحص دقيق للتصريحات و بمقارنتها بالمعلومات و المعطيات التي تكون بحوزتها، وهذا بهدف اكتشاف المكلفين المتهربين من دفع الضريبة كما تهدف الى تحديد الملفات التي سوف تخضع الى رقابة معمقة<sup>1</sup>.

وأثناء تأدية المهمة فان المفتش المكلف بالرقابة يتمتع بمجموعة من الالتزامات التي يمنحها له القانون الجبائي ومن بينها طلب المعلومات و الوثائق الاثباتية من المكلف و هذا لتبرير النقاط الغامضة الواردة في التصريح المادة 59 من قانون المالية سنة 2016.

### 2 - التحقيق الجبائي:

يعتبر التحقيق الجبائي من بين المهام التي تقوم به المصلحة المحققة من اجل الكشف الكامل لتصريحات المكلفين وهو يعد وسيلة اخرى للرقابة بعين المكان او الرقابة على المستوى الخارجي ، اذ انها تتم خارج مكاتب الادارة الجبائية و ذلك بالتنقل الى المقر المهني للمكلف و يمكن تقسيم هذا العنصر الى:

التحقيق في المحاسبة: لا يمكن للادارة الجبائية مباشرة تحقيق محاسبي لمكلف ، ما لم يوجب عليه القانون مسك دفاتر محاسبية كما هو الحال في الدخل العقاري ، أي

1- بلخوخ عيسى ، مرجع سبق ذكره ، ص 71

## الفصل الثاني سبل معالجة ظاهرة التهرب الضريبي

بغياى الوثائق المحاسبية لا يمكن اجراء تحقيق محاسبي ، وقبل اجراء عملية التحقيق يجب مراعات اجراءات و ضمانات مشروعة لصالح المكلف<sup>1</sup>.

ويقصد بالتحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات و التي تهدف الى مراقبة التصريعات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة و فحص محاسبته مهما كانت طريقة حفظها، حتى و لو كانت بطريقة معلوماتية و التأكد من مدى تطابقها مع بعض المعطيات بما فيها المعطيات المادية، حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها ووفقا للمادة 40 من قانون الاجراءات الجبائية "لا يمكن لأعوان الادارة الجبائية اجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة و اجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء لضريبة و مراقبتها" . ووفقا لنفس نص المادة السابقة يقصد بالتحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية الى مراقبة التصريعات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة و يجب ان يتم تحقيق في دفاتر و الوثائق المحاسبية بعين المكان ، ماعدا في طلب المكلف بالضريبة يوجه كتابيا و تقبله المصلحة او في حالة قوة قاهرة يتم اقرارها قانونا من طرف المصلحة.

ان التحقق في المحاسبة ليس غرضه المراقبة الجبائية فقط، بل انه يمكن المؤسسات من الاطلاع على واجباتها الجبائية ليس غرضه المراقبة الجبائية فقط ، بل انه يمكن المؤسسات من الاطلاع على واجباتها الجبائية، كما يحاول الاعوان المحققين البحث اذا كانت النتائج مطابقة فقط للقواعد المحاسبية و الجبائية السارية المفعول وهذا ما يسمى : " الفحص الانتقادي المحاسبي " فائناء التحقق يطلع اعوان الادارة الجبائية المكلف بالضريبة على مصادر الاخطاء التي وقع فيها والتي ترتكب احيانا من غير قصد ، وفي هذه الحالة يمكنه ان يطلب لاحقا تخفيض الزيادات المنجزة عنها ويطلعه المحقق عن كيفية تقديم الطعون اللازمة.

ان الهدف من التحقيق المحاسبي هو اظهار النقائص و التجاوزات التي يمكن ان تكون في المحاسبة بقصد التأكد من صحة وعاء مختلف الضرائب و الرسوم المستحقة ، و للتحقق من صحة ارقام النتائج التي قدمتها المحاسبة، وذلك باتخاذ الاساليب اللازمة ، وبالتالي تبين ان الذين يعينهم التحقيق المحاسبي هم الكلفون الملزمون بمسك الدفاتر و الوثائق المحاسبية و ذلك باتخاذ الاساليب اللازمة ، و بالتالي يتبين ان الذين يعينهم التحقيق المحاسبي هم الكلفون بمسك الدفاتر و الوثائق

1 - بلخوخ عيسى ، المرجع السابق ص 72



## الفصل الثاني سبل معالجة ظاهرة التهرب الضريبي

المحاسبية التي اكد عليها القانون التجاري و الجبائي، حيث بغياب هذه الوثائق و الملفات لا يكون للتحقيق الجبائي معنى و هذا ما تم ذكره في المواد من 09 الى 12 من القانون التجاري.

### انجاز عمليات التحقيق:

- تسير الرقابة الجبائية وفق قواعد قانونية تضبط فيها الاجراءات الواجب اتباعها من طرف الادارة الجبائية و التي توضح حقوق و واجبات المكلف بالضريبة .

- ان التحقيق في المحاسبة يجب ان يتم بعين المكان ايمحل المكلف بالضريبة و هذا من اجل خلق جو المناقشة بين المحقق و المكلف بالضريبة الا انه هناك استثناء لهذا الاجراء ففيحالة طلب مكتوب من المكلف بالضريبة و بعد قبوله من طرف الادارة او في حالة قوة قاهرة يمكن للمحققين اخذ الوثائق لفحصها، في مكاتبهم يسلم للمكلف بالضريبة في هذه الحالة وثيقة تكتب فيها الوثائق المسلمة ( عدد الوثائق ، طبيعتها ...الخ)<sup>1</sup>

### أ- الاشعار بالتحقيق

لا يمكن اجراء تحقيق دون ارسال او تسليم اشعار بالتحقيق ملحق بميثاق المكلف بالضريبة الذي ينص على حقوقه و واجباته على ان يستفيد المكلف بالضريبة من مدة التحضير قدرها عشرة (10) ايام.

يرسل الاشعار بالتحقيق بالرسالة محفوظة او سليم مباشرة للمكلف بالضريبة مع اشعار بالاستلام.

ان عدم قبول استلام الاشعار لا يمنع من اجراء التحقيق في هذه الحالة يلجأ المحققون الى فرض الضريبة تلقائيا.

يمكن للمحقق ان يقوم بمراقبة مفاجئة ترمي الى معاينة العناصر المادية المستعملة من قبل المؤسسة او التاكد من وجود الوثائق المحاسبية في هذه الحالة يسلم " الاشعار بالتحقيق" مع بداية عمليات المراقبة لا يمكن البدء في فحص عميق للوثائق المحاسبية

1- مجدوب عبد الغني، انعكاسات ظاهرة التهرب الضريبي و طرق الحد منها على مستوى المحلي، مذكرة التخرج شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة تلمسان، الجزائر، 2010/2011، ص61

## الفصل الثاني سبل معالجة ظاهرة التهرب الضريبي

الابعد استنفاد اجال التحضير المنصوص عليه مسبقا.

وفي حالة تغيير المحققين او احدهم يعلم المكلف بهذا التغيير.

### ب - الاستعانة بالمستشار :

تحت طائلة البطلان الاجراءات يجب ان يشار صراحة ان المكلف بالضريبة يستطيع ان يستعين بوكيل يختاره بمحض ارادته اثناء عملية المراقبة لاستشارة بها والانابة عنه.

يمكن للمستشار الاستعانة ب هاو الانابة عن المكلف بالضريبة اثناء عمليات التحقيق لكن حضوره ليس ضروريا اثناء المراقبة المفاجئة لمعاينة العناصر المادية التي قد تفقد قيمتها في حالة ما اذا تم تاجيلها.<sup>1</sup>

### ج مدى التحقيق:

يمكن للمحقق ان يطلب كل الوثائق المحاسبية، نسخ البرقيات، مستندات، الايرادات و مصاريف... الخ التي يمكن من وراء فحصها للتأكد من مدى مصداقية التصريحات الجبائية. يمارس التحقيق مهما كانت الوسيلة لحفظ المعلومات.

### د - الامتناع عن تقديم المحاسبة:

يثبت عدم تقديم المحاسبة او الامتناع عن تقديمها في محضر يؤشر عليه من طرف المكلف بالضريبة مع الزام ذكر رفضها المحتمل وهذا بعد اشعاره بتقديم المحاسبة في اجل اقصاه ثمانية (8) ايام.<sup>2</sup>

### نتائج التحقيق:

عندما تثبت الادارة ان هناك نقائص ، اخطاء، اغفالات او الاخفاء في العمليات التي تقوم على اساسها الضريبة تقوم :

1- مجدوب عبد الغني ، المرجع السابق ، ص 62-63

2- مجدوب عبد الغني ، نفس المرجع، ص 65

## الفصل الثاني سبل معالجة ظاهرة التهرب الضريبي

- اما بالتصريح باتباع الاجراءات التناقضية لفرض اساس الضريبة (تصحيح حضوري)<sup>1</sup>

- و اما بفرض الضريبة بصفة تلقائية.

### أ- الاجراء الحضوري:

- يستوجب على المحقق اشعار المكلف بالضريبة بنتائج المراقبة حتى في حالة انعدام تقويم.

- يكون الاشعار بالتقويم مفصلا بقدر كاف و معللا بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة بتقديم ملاحظاته او الافصاح عن قبوله لها.

- ان الاشعار بنتائج التحقيق يجب ان يحدد طريقة التقويم التي ادت الى التعديلات المزعم القيام بها الى جانب امكانية المكلف بالضريبة للاستعانة بمستشار لدراسة مقترحات الادارة او للرد عليها.

هذا الاشعار بالتقويم:

1- يوقف التقادم حسب شروط معينة.

2- يفتح اجال اربعين (40) يوما للمكلف بالضريبة لكي يفحص نتائج التقويم و الابلاغ عن اجابته.

3- يبين للمكلف بالضريبة التعديلات على اساس الضريبة المزعم اجراؤها تمكن هذه الاجراءات للمكلف بالضريبة ان يعرف مصدر التعديلات ، و يستطيع ان يطلب من الادارة:

- توضيحات مفصلة تمكنه قبول التعديلات على دراية.

- مدى تاثير قبوله صريح تصبح قاعدة فرض الضريبة المحددة نهائية، ولا يمكن الاعتراض عليها من طرف الادارة ، ما عدا حالات استعمال المكلف بالضريبة طرق

1- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب مديرية البحث و المراجعات، سنة 2008، ص20

## الفصل الثاني سبل معالجة ظاهرة التهرب الضريبي

تدليسية او تقديم معلومات غير صحيحة اثناء التحقيق كما لا يمكن للمكلف بالضريبة ان يتعرض عليها عن طريق الطعن.

- اذا رفض العون المحقق ملاحظات المكلف بالضريبة فانه ملزم بأن يعلمه بذلك عن طريق مراسلة مفصلة ومعللة<sup>1</sup>.

### ب - التصحيح التلقائي:

يمكن للادارة الجبائية ان تلجأ الى التحديد التلقائي لقواعد فرض الضريبة في الحالات التالية:

- رفض المكلف بالضوط وريبة لعمليات المراقبة الجبائية ، التحقيقات و المعاينة سواء من قبله او تدخل او حضور اي شخص بأي طريقة كانت بحيث يتعذر على الاعوان القيام بمهامهم.

- عندما لا يصرح في الاجال المحدد قانونيا بالمداخيل ( الربح الصناعي التجاري و غير التجاري)

والتصريحات الخاصة بالضرائب على ربح الشركات او التصريحات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة المنصوص عليها في المواد 76 و 77 من ق.ر.ر ابعد على الاقل شهر من اعلامه من قبل المصالح الجبائية بتسوية وضعيته.

لم يقدم الدفاتر الحسابية، او تم رفض هذه الاخيرة للاسباب التالية :

- مسك الدفاتر الحسابية غير مطابق للقوانين السارية المفعول ( مواد 9 و 11 من القانون التجاري ) و شروط و كفيات تطبيق المخطط المحاسبي الوطني.

- المحاسبة لا تحتوي على اية قيمة مقتنعة لانعدام الوثائق الاثباتية.

- تضمن المحاسبة الاخطاء و اغفالات او معلومات غير صحيحة ، خطيرة و متكررة.

1- ناصر مراد، مرجع سبق ذكره، ص85

## الفصل الثاني سبل معالجة ظاهرة التهرب الضريبي

- عدم تقديم المحاسبة بعد انقضاء مدة ثمانية ايام من اذاره (8-19 ق.ا.ج)

- في حالة ما تزيد نفقاته الشخصية والمعروفة و مداخله العينية على المجموع المعفى و لم يقدم تصريحا بذلك ، او يكون دخله المصرح به بعد خصم الاعباء المحددة في المادة 85 من قانون الضرائب المباشرة يقل عن مجموع هذه النفقات او المداخيل غير المصرح بها او المغفلة او العائدات العينية ( المدة 43-7 ق.ا.ج)

- كل مكلف بالضريبة امتنع عن الاجابة على الطلبات الواردة عن مفتش الضرائب والمحقق بخصوص التوضيحات والتبات الواجب تقديمها ( المادة 43 - 5 ق.ا.ج) كل شركة او مؤسسة اجنبية لا تتوفر على منشآت مهنية بالجزائر و تكون خاضعة للضريبة على الدخل او الضريبة على ارباح الشركات امتنعت عن الرد على طلب مصلحة الضرائب التي تطلب منها ممثلها في الجزائر .

- عدم مسك محاسبة قانونية او السجل الخاص المنصوص عليه في المواد 66- 67 - 69 من قانون الرسوم على الاعمال الذي يسمح باثبات رقم الاعمال المصرح به ( المادة 43 - 2 ق.ا.ج)<sup>1</sup>

كل مكلف بالضريبة لم يقدم تصريحه ويزيد دخله الصافي في المحدد وفقا للمواد 85 الى 98 من قانون الضرائب المباشرة على المجموع المعفى من الضريبة.

حتى في حالات رفض المحاسبة او التصحيح التلقائي , يجب اشعار المكلف بالضريبة بالسس الجديدة لفرض الضريبة.

في حالة ما اذا كانت المحاسبة غير متضمنة لاختفاء خطيرة ومتكررة لكن اثبت العون عدم صحتها يمكنه رفضها .

الضمانات المقدمة للمكلف بالضريبة

أ- الحق في الاستعانة بوكيل او مستشار:

1-ناصر مراد، المرجع السابق، ص87

## الفصل الثاني سبل معالجة ظاهرة التهرب الضريبي

يعلم كل مكلف بالضريبة بإمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره قصد متابعة سير عمليات المراقبة ومناقشة الاقتراحات التي تطرحها ادارة الضرائب , وهذا مع بداية عمليات التحقيق عند ارسال الاشعار بالتقويم .

ب - عدم تجديد التحقيق المحاسبي:

- اذا انتهى التحقيق في المحاسبة المتعلقة بفترة معينة خاصة بضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب أو الرسوم ، و فيما عدا الحالات التي استعمل المكلف بالضريبة طرق تدليسية أو قدم معلومات غير صحيحة أو غير كاملة أثناء التحقيق ، فان الادارة لا تستطيع القيام بتحقيق جديد في نفس الدفاتر ، بخصوص نفس الضرائب و الرسوم المتعلقة بنفس المادة تعتبر المراجعة منتهية تماما اذا تم تحديد مبالغ التقويمات بصفة نهائية مع اصدار جدول التسوية مثلا لو عبر المكلف صراحة عن قبوله نتائج التحقيق او امتنع عن الرد في اجل أقصاه اربعين يوما، في حالة انعدام التقويمات ينتهي التحقيق اثر ابلاغ المكلف بوضعيته.

اذا ما مس التحقيق بعض العمليات دون الاخرى ، فان هذه الاخيرة يمكن مراجعتها في وقت اخر ، شريطة احترام مدة التقادم المنصوص عليه قانونا<sup>1</sup>.

ج - تحديد مدة التحقيق بعين المكان:

لا يمكن تحت طائلة بطلان الاجراءات ان تتعدى مدة التحقيق بعين المكان في التصريحات و الوثائق المحاسبية اجال محددة طبقا لرقم الاعمال المحقق سنويا و طبيعة نشاط المؤسسة هذه الأجال:

- ثلاث أشهر فيما يخص مؤسسات تأدية الخدمات اذا كان رقم الأعمال لا يتجاوز 1000.000-دج في كل سنة.

- 6 أشهر اذا كان رقم الأعمال لا يتجاوز 10.000.000-دج في كل سنة.

- في كل الحالات لا يجب ان تتعدى فترة المراقبة 9 أشهر.

استثناء لما سبق ذكره فان مدة التحقيق المبنية أعلاه لا تطبق في الحالات التالية:

1- ناصر مراد، المرجع السابق، ص88

## الفصل الثاني سبل معالجة ظاهرة التهرب الضريبي

- استعمال طرق تدليسية مثبتة قانونا او تقديم معلومات خاطئة و غير كاملة او عدم استجابة المكلف لطلبات التوضيح و التبرير.

- فحص ملاحظات و طلبات المكلف بعد انتهاء التحقيق.

- يتم تحديد مدة التحقيق ابتداء من تاريخ التدخل الأول للمراقبين الوارد على الاشعار بالتحقيق.

د- التأويلات المعتمدة من طرف الادارة:

اذ اثبت المكلف أنه التزم بحسن نية، بتأويل نص جبائي كان معترف به لدى الادارة المركزية، سواء عن طريق اجراء ذو طابع عام أو يتعلق به شخصا ، فانه لا يعاد تقويم الوعاء الضريبي للمكلف<sup>1</sup>.

هـ - حالة الخاضعين للضريبة تحت النظام الجبائي:

تخضع هذه الفئة من المكلفين بالضريبة لالتزامات محاسبية مخفضة:

فحص وثائقهم المحاسبية بغية التحقق من مدى صحة المعلومات أو الوثائق المقدمة و التي اعتمدت لفرض الضريبة بعد مراقبة في المحاسبة الضمانات المبنية انفا المتعلقة بالأشخاص التابعين حسب النظام الحقيقي تتعدى الى التدخلات في عين المكان ، لدى المكلفين بالضرائب التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة و لنظام المبسط (الربح التجاري و الصناعي ، الرسم على القيمة المضافة ....الخ)

الرقابة المعقدة:

على غرار التحقيق الذي تباشره مصالح الرقابة لدى الادارة الجبائية فانه استحدثت ما يعرف بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية وذلك مساير الاصلاحات

1- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة ، مرجع سبق ذكره، ص23

## الفصل الثاني سبل معالجة ظاهرة التهرب الضريبي

الجبائية ، فالتحقيق المعمق يعتبر امتداداً لمنطقها للتحقيق المحاسبي و الذي يخص بالتحديد الضريبة على الحل الاجمالي .

أ - مدى التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:

يقصد بال ت.م.م.و.ج مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف و الدخل المصرح به، اي بصفة عامة التأكد من التصريحات على الدخل العام (المدخيل المحققة خارج الجزائر ، فوائض القيمة النتيجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية... الخ) يستلزم هذا الاجراء مقارنة المدخيل المصرح بها المدخيل المستنتجة من وضعية املاك المكلف ، حالة خزينته و كذا العناصر المشكلة للنمط المعيشي لسائر أفراد أسرته.<sup>1</sup>

يمكن برمجة ال ت.م.م.و.ج أثر التحقيق في المحاسبة سواء باسم المستغل الشخصي لمؤسسة أو رؤساء و الشركات الاساسية للشركة أو كل شخص ملزم قانوناً بتصريح مجمل دخله.

ينفذ هذا التحقيق كذلك في حالة ما لو حظ فارق محسوس بين المدخول المصرح من طرف المكلف من جهة وعناصر نمطه المعيشي و النفقات المخصصة لصيانة املاكه من جهة اخرى.

تقدم الادارة على طلب التبريرات و التوضيحات التي تراها أساسية مما يحملها الى اعادة تقويم الوعاء الضريبي، و هذا عن طريق التصحيح الحضورى أو التلقائى.

ب - طلب التبريرات او التوضيحات :

يعتبر هذا الطلب اجراء عادى للتحقيق من التصريحات على الدخل الاجمالي.

1 التبريرات: تلتمسها الادارة من المكلف في احدى الحالات التالية :

- فيما يتعلق بوضعيته الجبائية.

1- مجدوب عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص 70



## الفصل الثاني سبل معالجة ظاهرة التهرب الضريبي

- فيما يخص التكاليف التي تم خصمها من الدخل الاجمالي حيث تتوافر لدى الادارة عناصر تثبت أن المكلف يتمتع بمداويل هامة مقارنة مع تلك المصرح عنها، و عليه تتمتع الادارة بإمكانية اخذ المبالغ المخصصة لتغطية أعباء المكلف بعين الاعتبار ، ولكن باستطاعته هذا الأخير ان يثبت ان المبالغ المستعملة ليست صادرة عن عمليات تدليس.

2 - التوضيحات : تلتزمها الادارة لرفع الشك عن كل غموض في التصريحات و تخص اي نقطة وارده في التصريح<sup>1</sup>.

ج - تحديد قواعد جديدة لفرض الضريبة:

1 الاجراء الحضورى : يعتبر اجراء من القانون العام تبقى التعليمات

الواردة في التحقيق في المحاسبة سارية المفعول ولا سيما فيما يخص تبرير التقويمات.

2 التصحيح التلقائي: هو اجراء استثنائي لا يمكن استعماله الا في ظروف معينة اذا لم يكتب المكلف بالضريبة التصريح على الدخل الاجمالي في الاجال المحددة قانونا او لم يستوي وضعيته الجبائية ولم يستجب لطلبات التبرير أوالتوضيح الوارد في الادارة فان هذه الاخيرة تحدد تلقائيا القاعدة المناسبة لفرض الضريبة.

- ان القواعد المحددة من طرف الادارة يجب ان تقترب قدر المستطاع من الحقيقة.

- تبقى الضمانات المقدمة للمكلف في حالة التصحيح الحضورى سارية المفعول عند التصحيح التلقائي.

د - ضمانات الخاضعين للضريبة:

1 - الاعلام المسبق ( الاشعار بالتحقيق) : يسبق ال ت.م.م.و.ج باشعار ملحق بميثاق المكلف بالضريبة يحدد السنوات موضوع التحقيق الى جانب الأجل القانوني الأدنى

1- جديد منال ، حضري سعاد، التهرب الضريبي و طرق مكافحته، مذكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة وهران، الجزائر، 2011/2010، ص 10

## الفصل الثاني سبل معالجة ظاهرة التهرب الضريبي

المخول للمكلف لتسوية اموره و تهيئة نفسه ، اي خمسة عشر يوما (15) ابتداء من تاريخ استلام الاشعار.

2 - الحق في الاستعانة بوكيل او بمستشار: يعلم المكلف بالضريبة بحق في الاستعانة بمستشار من اختياره.

3 - المكلف اللذين خضعوا للتحقيق سابقا: اذا انتهى التحقيق في الوضعية الشخصية خاص بمدة معينة، بصدد الضريبة على الدخل الاجمالي وفيما عدا الحالة التي استعمل فيها المكلف طرقا تدليسية أو أدلبمعلومات خاطئة أثناء اجراء عام او قرار يخصه شخصيا ، فانه لا يعاد تقويم الوعاء الضريبي.

4 - اجال ال ت.م.م.و.ج: لا يمكن أن يتجاوز ال ت.م.م.و.ج مدة اقصاها سنة ، استثناءات لا يعتد بهذا الأجل اذ تبين للادارة أن المكلف قد استعمل طرقا تدليسية أو أدلى بمعلومات خاطئة أو امتنع عن الرد عن طلبات التبرير و التوضيح.

وبالتالي نجد أن هذا النوع من الرقابة المحاسبية يسعى لاكتشاف الغش الضريبي من أجل محاربتة و القضاء على أثاره و ذلك بالتأكد من صحة أو عدم صحة ما تم التصريح به من طرف المكلف بالضريبة<sup>1</sup>.

### **الفرع الثاني**

#### **التنسيق بين الادارات**

ان رفع مستوى كفاءة الادارة الجبائية وحدها دون غيرها من الادارات الحكومية لا يكفي لتمكينها من تطبيق احكام قوانين الضرائب المختلفة على أكمل وجه اذ ان مراجعة قرارات ممولين و تتبع أوجه انشطتهم المختلفة يتطلب وجود تعاون وثيق بين الادارة الجبائية وغيرها من الادارات الجمارك و مديرية التجارة وهذا من أجل تحقيق مردود أفضل، يتعلق بالتصدير و الاستيراد التي يقوم بها المكلفون ومنع اللذين يهربون اموالهم الى الخارج، وكذا بالنسبة الى مديرية المنافسة و الأسعار عن طريق اعوانها بتدخلاتهم العديدة على التجار و التي تخدم بطريقة أو بأخرى المصالح

1- جديد منال، حضري سعاد، المرجع السابق، ص14

## الفصل الثاني سبل معالجة ظاهرة التهرب الضريبي

الجبائية في الكشف عن ظاهرة التهرب و محاولة القضاء عليها و قد تأكد هذا المبدأ بصفة واضحة في قانون المالية لسنة 1997 وما بعده من قوانين فيما يتعلق بالتنسيق بين الادارات.

وفي هذا الصدد وضعت سياسة منسجمة تقوم على التنسيق بين الادارات المعنية (ضرائب، جمارك، تجارة) وذلك بتأسيس لجان التنسيق بين الادارات الثلاثة على المستوى المركزي و الجمهوري و المحلي و المكلفة مباشرة بتطبيق برنامج مكافحة الغش و التهرب الضريبي و الممارسات المشبوهة ، غير أن نجاح مهام هذه اللجان مرتبط بتحقيق الشروط التالية :

- اختيار أعضاء هذه الفرق من بين أحسن الأعوان و أكثرهم تجربة وذلك من طرف الادارات الثلاثة و يجب أن يتمتع كل عضو منها بالنزاهة و لا تقل رتبته عن مراقب و له على الأقل ثلاث سنوات خبرة في العمل.

- دراسة المشاكل التي تعيق هذه الفرق و ذلك بتنظيم اجتماعات عمل دورية و بصفة مستمرة.

- نظرا للعمل المكلف بين هذه الادارات يجب مكافئة أعضاء هذه الفرق<sup>1</sup>.

### 1 - التنسيق في اطار مكافحة الغش و التهرب الضريبي :

ان تكوين لجان التنسيق بين الادارات(ضرائب، جمارك، ادارة) تشكل خطوة هامة في اطار محاربة الغش و التهرب الضريبي اذ يتمثل دورها في تكوين فرق مختلطة تعمل على مستوى كل ولاية و هذا لتحقيق الأهداف التالية:

1- توحيد النشاط بين الادارات الثلاثة بلجان التنسيق على المستويات المركزية و الجهوية و المحلية:

- لجنة التنسيق على المستوى المركزي: انشاء لجنة مركزية للتنسيق بين المديرات العامة (الجمارك، الضرائب) و المفتشية المركزية للتحقيقات

1- برحماني محفوظ، مرجع سبق ذكره، ص 319

## الفصل الثاني سبل معالجة ظاهرة التهرب الضريبي

الاقتصادية و ردع الغش حيث يجب أن تجتمع هذه اللجنة مرة كل شهر باستدعاء من رئيسها.

- لجنة التنسيق على المستوى الجهوي: و تكون رئاسة اللجنة الجهوية مؤقتة بالتناوب لمدة سنة بين الادارات الثلاثة ( ضرائب، جمارك، تجارة) على الترتيب وتجتمع اللجان مرة كل شهر.

2- استغلال وصول التوريد و تبادل المعلومات وذلك بوضع قوائم لهؤلاء المستوردين و يتم تبليغها لمصالح الجمارك و التي تعمل على تحويل وصول التوريد التي تخص ادارات الضرائب الولائية ، كما تعمل على القيام بتبليغ فصلي للمديريات الجهوية للضرائب و هذا من اجل مراقبة المعلومات المصرح بها و استغلالها ميدانيا<sup>1</sup>.

### - مهام لجان التنسيق و الفرق المختلطة:

لقد تم انشاء الفرق المختلطة للرقابة في السداسي الثاني في سنة 1996 تحت سلطة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية مع الارتباط المباشر بالمديرية الولائية وهذا من أجل تكثيف وسائل مكافحة الغش و التهرب الضريبي تعتبر نوع من انواع الرقابة، ولتنسيق الجهود بين ادارة الضرائب ، الجمارك و التجارة للبحث عن المادة الضريبية ، و من بين مهام هذا الفرق ما يلي :

- مراقبة الأشخاص المعنويين و الطبيعيين الذين يقومون بعملية الاستراد والتجارة سواء بالجملة أو التجزئة و ضمان تطابق هذه العمليات مع ما تحتويه التشريعات و الجمركية و التجارية.

- اعداد وتقرير في كل ثلاثي من الأعمال التي قامو بها خلال مدة زمنية تقدمه الى رئيس لجنة التنسيق الولائية.

- حصر وتقسيم كافة المعاملات التجارية للمكلفين و خاصة المستوردين منهم.

- تنظيم يوم دراسي وطني يضم اطارات الجمارك ، الضرائب ، التجارة لتحسين وشرح النقاط المتضمنة في هذا الاتفاق.

1- سوزي علي ناشد ، المرجع السابق ،ص 52

## الفصل الثاني سبل معالجة ظاهرة التهرب الضريبي

- عقد اجتماع كل ثلاثة اشهر على مستوى المديریات العامة من أجل تنفيذ القرارات التي جاءت في الاتفاق.

و من حيث انشاءها وبداية عملها الحقيقي خلال سنة 1996 فالنتائج المحققة تعتبر مرضية للغاية فالمبالغ المحققة خلال سنة 1996 من حقوق وعقوبات قدرت ب 3.097 مليار دينار خلال تسوية 2000 ملف ، أما سنة 1997 فقد ارتفعت هذه المبالغ الى 4.697 مليار دينار و ارتفعت عدد الملفات الى 2.385 ورغم تعليمات الادارة المركزية التي شددت على تنظيم هذا النوع من الرقابة من خلال المذكرة المؤرخة في 23 جوان 1998 المتضمنة لتنظيم و تسيير الفرق المشتركة.

كما تجدر الاشارة الى ان المديرين العامین للجمارك و الضرائب و التجارة و البنوك عقدوا اجتماعا تنسيقيا تم خلاله التطرق الى لجنة مشتركة لمكافحة التهرب الضريبي و ذلك عبر ربط كل الشيكات الاعلامية قصد التمكن من كشف العمليات ذات العلاقة بالتهرب الجبائي هذا سنة 1997.

وفي الأخير يمكن القول أن التنسيق بين الادارات يضيف أكثر فعالية على طرق محاربة التهرب ، و يسمح لا محالة بتأكيد هيبة الدولة و ممارسة سلطاتها لفرض شفافية أكثر للنشاط الاقتصادي و جعله مبنيا على قواعد منافسة حرة و نظيفة بين المتعاملين<sup>1</sup>.

### الفرع الثالث

#### التعاون الدولي

ان ظاهرة التهرب الضريبي لا تقتصر على الدولة فحسب بل تتعداه احيانا خارجها رغم ان السيطرة و تطويق الظاهرة من الداخل يكفل او يضمن استقرار مالي داخلي و هذا كأولوية و معالجة مشكل تحويل الارباح الى الخارج ليس له اهمية الا بعد معالجة ظاهرة التهرب الضريبي داخل الدولة.

ومن الانفتاح الذي تشهده الجزائر اقتصاديا على العالم الخارجي و التطور الذي يعرفه ميدان التجارة الخارجية خاصة بعد فتح المجال للمستشارين الاجانب الذين

1- سوزي علي ناشد ، المرجع السابق ص 52

## الفصل الثاني سبل معالجة ظاهرة التهرب الضريبي

يستعملون اساليب و تقنيات عالية لتسريب ارباحهم خارج الجزائر، أدى الى ظهور معطيات جديدة لمفهوم التهرب الضريبي و لذا وجب على الدولة ان تنظر الى هذه الظاهرة بنظرة جدية واسعة مدركة لمدى تبعية الظاهرة ، و تعدد مجالاتها واساليبها ولا محدوديتها و هذا بتشريعات ضريبية في مجالات الاستثمار، الاستيراد، التصدير و لقد اتسع نطاق التهرب الضريبي على المستوى الدولي كاستعمال سعر التنازل غير الحقيقي في العمليات مع الفروع الموجودة في الخارج و كذلك المعاملات الوهمية مع الخارج التي تسمح بتبييض الارباح الغير مصرحة مما يجعل التعاون الدولي حتمية كما ان الاجراءات المحلية لمكافحة التهرب الضريبي و حتى سواء في الداخل او الخارج .

لذا تلجأ الدول الى التعاون فيما بينها بتبادل المعلومات التي تفيد في الكشف عن الوضعية المالية للمكلف، و قد تكون تلك الاتفاقات في شكل ثنائي بالاضافة الى مجهود بعض الهيئات الدولية مثل منظمة الامم المتحدة في مكافحة التهرب الضريبي<sup>1</sup>.

ونشير على أنه على الرغم من الاهمية التي تبديها مختلف الدول في معالجة الازدواج الضريبي الدولي، الا انها لا تبدي مثل ذلك الاهتمام تجاه مكافحة التهرب الضريبي الدولي.

كما ان المنظمة العالمية للتجارة تعارض مبدأ هذا التعاون لما قد ينطوي عليه من اجراءات تؤدي الى المساس بسرية المعاملات التجارية و افشاء اسرار الارصدة النقدية التي يمتلكها رجال الأعمال في بنوك الدول المختلفة<sup>2</sup>.

يندرج التعاون الدولي في علاج مشكلة التهرب الضريبي في محورين:

- المحور الأول: ينصب على اكتشاف التهرب الضريبي وتحديد نطاقه .

- المحور الثاني: يتعلق بتحصيل الضرائب المستحقة و التي تكون قد خرجت من اختصاص الدولة و التي اصبحت تابعة لاقليم دولة أخرى

1- بن دادة .م. لقاء تنسيقي بين مسؤولي 04 مؤسسات بالعاصمة مقال صادر في جريدة الخبر 1997/4/7 العدد 936

2- ناصر مراد، مرجع سبق ذكره ص 172

## الفصل الثاني سبل معالجة ظاهرة التهرب الضريبي

بالنسبة لاكتشاف التهرب الضريبيو تحديد نطاقه تستعين الدولة بتبادل المعلومات الضريبية فيما بينها ، الا انها تواجه عدة صعوبات سواءمن الناحية الفنية او النفسية و يتضح ذلك كما يلي :

### الصعوبات الفنية :

يستلزم تبادل المعلومات بين الدول الاستفسار من البنوك المختلفة عن الحسابات الجارية أو الاوراق المالية المودعة فيها لأشخاص طبيعية او معنوية مما قد يواجه معارضة ذلك البنوك التي ترفض افشاء اسرار عملائها.

تتطلب الاتفاقات الدولية الخاصة بتبادل الضريبية اشترك عدة دول حيث تصبح هذه الاتفاقات عديمة الفائدة اذا لم يتوافر لها العدد الكافي من الدول، ان الدول التي تضل خارج نطاق هذه الاتفاقات تلجأ اليها رؤوس الأموال التي تريد التهرب من الضرائب<sup>1</sup>.

### - الصعوبات النفسية:

قد يتقبل الممولين الادلاء بمعلومات لمصلحة خزينة بلدهم و لكنهم يرفضون ذلك متى عملوا ان هذه المعلومات مفروضة عليهم لمصلحة خزينة دولة اجنبية.

لهذا اهتم الفنيون بأن يوضحوا في الاتفاقات المبرمة أن تبادل المعلومات يتم على المعلومات التي يسمح به تشريع كل دولة<sup>2</sup> .

وفيما يتعلق بتحصيل الضرائب فان التعاون الاداري الدولي محدود للغاية.

و ذلك نظرا للنزعة الاستقلالية لمختلف الدول الخاصة في تشريعاتها الضريبية و بخصوص الجزائر و نظرا للمجالات الضريبية التي تبنتها منذ 1992 و التي تتواصل بصفة بمجالات جديدة في غضون سنة 2006 فانها تسعى لتطوير التعاون الدولي وذلك من خلال ابرام اتفاقيات دولية مع عدة دول نذكر منها :

1- عبد المنعم فوزي، مرجع سبق ذكره ص 52

2- عبد المنعم فوزي، نفس المرجع، ص 60

## الفصل الثاني سبل معالجة ظاهرة التهرب الضريبي

المصادقة بمرسوم رئاسي رقم 12/02 مؤرخ في 07 أفريل 2002 على الاتفاقية الثنائية بين الجزائر وفرنسا و المتعلقة بالازدواج الضريبي و تبادل المعلومات في مجال التهرب و الغش الضريبي و وضع قواعد للتعاون المتبادل في مادة الضريبة على الدخل و الثروة و التركات و الموقعة بالجزائر في 17 اكتوبر 1999 .

التوقيع في 29 جانفي 2002 بصنعاء على اتفاقية متعلقة بتجنب الازدواج الضريبي من طرف وزير المالية الجزائري و نظيره اليمني و التي من شأنها أن ترسي أرضية للتعاون مع البلدين في مجال الضريبة بالإضافة للمفاوضات التي تقوم بها الجزائر مع مختلف الدول كإيران و كوبا و فنزويلا .... الخ، كذلك تقويم الجزائر باستقبال بعثات من مختلف الدول و المنظمات الدولية كفرنسا و البنك العالمي و الاتحاد الأوروبي... الخ من أجل تبادل الخبرات و الاستفادة من تجربة هذه الدول و المنظمات في مجال المالية العامة<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني

#### الوسائل الزجرية

تعد الوسائل الزجرية من أهم وسائل معالجة ظاهرة التهرب الضريبي و هذا ما نلاحظه خاصة في التعديلات الأخيرة في قوانين المالية، لنص المادة 303 من ق. الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة هذا بمضاعفة العقوبات المالية على المتهربين و هذا ان دل على شيء فانه يدل على مساندة المشرع الجزائري الأوضاع الاقتصادية و محاولة من التوفيق أو الربط بين الجزاءات و التهرب الضريبي و هذا بالتعديل المتواصل للجزاءات المالية<sup>2</sup>.

ان مختلف القوانين اعتبرت أن بعض المخالفات التي يقوم المتهمون بها خطيرة لأن مرتكبوها يقومون بالاختلاس بصفة غير شرعية او حالة الغش الجزء أو لكل الضرائب المطالب بها وهي تشمل العناصر التالية:

1- جديد منال ، مرجع سبق ذكره ، ص 17  
2- مجدوب عبد الغني ، مرجع سبق ذكره ص 86



## الفصل الثاني سبل معالجة ظاهرة التهرب الضريبي

- النية (العنصر المادي) : و يتمثل في معرفة المتهرب طبيعة الفعل الضار او الغير المشروع و رغم ذلك تتجه ارادته الى ارتكابه.

- العنصر الشرعي : فالمبدأ العام لهذا العنصر نصت عليه المادة الاولى من قانون العقوبات (لا جريمة ولا عفوية او تدابير أمن بلا قانون) و عليه فهذا العنصر يكون من نصوص قانونية تنص صراحة على ان مثل التصرف بشكل مخالفة تستوجب العقوبة.

وعلى هذا الأساس اختلفت العقوبات المبقية حسب المخالفات المرتكبة للإشارة ان هذه الجزاءات تعتبر أسلوبا ردعيا لبعث الخوف في نفس كل من يحاول التهرب الضريبي، وتتمثل هذه الوسائل في متابعة جزائية و عقوبات جزائية بالإضافة الى اجراءات أخرى تستطيع ادارة الضرائب ان تتخذها تعرف بالعقوبات المهنية<sup>1</sup>.

### الفرع الأول

#### المتابعات الجزائية

لقد خول المشروع لأعوان الضرائب صلاحيات اثبات الجرائم الضريبية بتحريير محضر اثبات المخالفة الضريبية، و قد نص قانون الضرائب غير المباشر على اجراءات شكلية يستوجب احتراميا عند تحريير المحاضر. مثل ذكر تحريير المحضر ، نوع المخالفات، اسم وصفة العون أو الأعوان الذين حررو المحضر ، وساعة اختتامه طبقا للمادة 505 من قانون الضرائب المباشر و تعد هذه المحاضر المحررة من طرف عونين حجة أمام القضاء الى أن يطعن فيها بالتزوير.

- وفي هذا الاطار خول الأعوان الضرائب سلطة تفتيش المنازل بشرط ان يتم بناء على أمر و من موظف هام يقدم عرضا مسببا الى مدير الضرائب للولاية المختصة ، وذلك بعد الحصول على ترخيص من السلطة القضائية.

1- مجدوب عبد الغني ، المرجع السابق، ص 90

## الفصل الثاني سبل معالجة ظاهرة التهرب الضريبي

و بحضور ضابط الشرطة القضائية طبقا للمادتين 499 و 501 من قانون الضرائب غير مباشرة.

للاشارة أن قانون الضرائب غير مباشرة و الطابع حصر صلاحيات اثبات الغش و التهرب الجبائي في أعوان الادارة الضرائب المفوضين و المحلفين طبقا لنص المادة 504 ومنه و المادة 21 من قانون الطابع ، اما المادة 112 من قانون الرسم على رقم الأعمال فقد خولت تلك الصلاحية لضباط الشرطة القضائية و أعوان الجمارك و أعوان ادارة الضرائب المختلفة.

اما قوانين الضرائب المباشرة و التسجيل و الرسوم المماثلة لم تسر الى الأشخاص المؤهلين لاثبات هذه الجريمة الا أن الرأي الراجح استقر على أنه يمكن لضابط الشرطة القضائية اثبات هذه الجريمة شريطة ان ترسل المحاضرة الى ادارة الضرائب<sup>1</sup>.

- وتتم المتابعة بايداع شكوى من المدير الولائي للضرائب مما في رئيس مكتب المنازعات بدون اذار سابق المعني تسوية وضعية الجبائية وهذا طبقا للمادة 305 من قانون الضرائب المباشرة و المادة 534 قانون الضرائب غير مباشر و المادة 119 قانون الرسم على رقم الأعمال و المادة 34 من قانون الطابع فاذا رفعت دعوى امام القضاء قبل صدور الشكوى من الجهة المخولة لها ذلك يكون الاجراء باطلا لأنه من النظام العام للاشارة انه اذا كانت الدعوى أمام قاضي التحقيق يستوجب عليه اصدار أمر بانتقاء وجه الدعوى لبطلان إجراءات المتابعة من تلقاء نفسه.

وتكون مدة تقادم الدعوة الجبائية (العمومية) لها تقادمين فالدعوى العمومية تتقادم وفقا لنص المادة 08 قانون الاجراء الجزائية و هي 03 سنوات في مادة الجنح (2).

أما الدعوى الجبائية فان مدة التقادم حسب اجتماع القوانين الضريبية فهي اربع سنوات وهذا ما تنص عليه المادة 305فقرة 03 من قانون الضرائب المباشرة، و المادة 564 الفقرة 2 من ق. الضرائب الغير مباشرة و المادة 153 من قانون التسجيل و المادة 27 من قانون الطابع

1- جعدي عبد الكريم الغش الضريبي ، الملتقى الجهوي، قضاة النيابة و التحقيق، وهران مديريةية البحث1996/1996 ص 20

## الفصل الثاني سبل معالجة ظاهرة التهرب الضريبي

ان اختلاف مدة التقادم على نفس الدعوى امر غير جدي و لهذا اقترح توحيدده كما هو الشأن في الجريمة الجمركية ، و مع ذلك فانه لا يوجد اختلاف من حيث مبدأ سريان التقادم من يوم ارتكاب الفعل او من يوم اكتشافه المادة 88 من قانون الاجراءات الجزائية و على قاضي الموضوع ان يراقب ما اذا مس التقادم الدعوى العمومية أو مادام أنه من النظام العام ، و يمكن اثارته في اي مرحلة كانت عليها الدعوى<sup>1</sup>.

2- العقوبات المطبقة على المكلف المتهرب من الضريبة:

قبل التطرق الى العقوبات و الاجراءات المطبقة على المكلف المتهرب من دفع الضريبة و جب تبيان أركان جريمة الغش الضريبي اولاً.

### **1 أركان الجريمة:**

قيام جريمة الغش الضريبي يجب توافر ركنين اساسيين و هذا طبقاً للمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و هما:

الركن المادي: وهو استعمال وسائل و طرق احتيالية من أجل الوصول الى نتيجة غير شرعية و هي التسلط من الضريبة ومنه فالركن المادي يتكون من ثلاث عناصر و هي:

#### **1 العنصر الأول: استعمال وسائل و طرق الاحتيالية:**

ان المشروع الجزائي لم يعرف الطرق الاحتيالية و السبب في ذلك محاولة ضبط وتحديد صور الاحتيالية لا يفي بمداولته وانما أوردتها على سبيل المثال لا الحصر فالعبارة

و كذلك عبارة لا سيما Tout autre manière

توحي لنا أن كل فعل له صيغة احتيالية سواء عند فرض notament

الضريبة أو عند تحصيلها.

1- جعدي عبد الكريم، المرجع السابق ، ص 25

## الفصل الثاني سبل معالجة ظاهرة التهرب الضريبي

### 2 العنصر الثاني: التملص من الضريبة:

تتطلب الجريمة الضريبية لقيامها أن يأذي لاستعمال الطرق الاحتيالية الى أحد النتائج التالية: اما التملص من الكل أو البعض من وعاء الضريبة ويقصد به التهرب من تحديد اساس الضريبة و ربطها و يتحقق ذلك مثلا حينما يقوم الممول باختفاء كل المادة الخاضعة للضريبة او بعضها أو حينما يقدم اقرار غير صحيح.

للاشارة أن المشرع لا يشترط لقيام الجريمة وجود جريمة تامة بل ان المحاولة تكتفي لوصف الفعل بأنه جريمة الغش الجبائي<sup>1</sup>

### 3 العنصر الثالث:العلاقة السببية بين التملص من الضريبة و الطرق الاحتيالية:

يتعين لقيام جنحة الغش الجبائي وجود علاقة بين فعل التملص بناء على استعمال طرق احتيالية، فاذا كان هناك خطأ من ادارة الضرائب عند تحديد الوعاء الضريبي أو عند تقرير الاعفاء فان العلاقة السببية تنتفي.

الركن المعنوي: جريمة الغش الضريبي من الجرائم العمدية تتطلب توافر القصد الجنائي، فلا جريمة اذا لم يثبت الاشارة أن هناك قصد عام و قصد خاص.

فالقصد العام هو نية الغش العام هي الادارة التجنب من الضريبة عن علم الممول بارتكابه فعل من أفعال الاحتيال أما القصد الخاص هو اتجاه ارادة الجاني الى التخلص من الضريبة كلها أو بعضها و يتجلى ذلك في حرمان ادارة الضرائب من الحصول على حقها من الضريبة، و عموما يستخلص الركن المعنوي أساسا من الركن المادي، كأن لا يستجيب المكلف بالضريبة للانذارات الموجهة له من ادارة الضرائب.

والجدير بذلك أن الغش الجبائي بركنيه المادي و المعنوي يختلف مفهومه من حيث مدلوله القانوني عن التجنب الضريبي وهو ما رأيناه في الفصل الأول.

لذلك فاننا للقواعد المحددة في النصوص الجبائية وبين قيامه بالتفسير التعسفي للنصوص كماله من حرية و سلطة في تسيير دتمه المالية ، مستعملا في ذلك اسلوب تسييري معين لادارة امواله التجاري على اية مؤسسة كانت، مستغلا في ذلك

1- تدخل الدكتور حسن بوسقيعة بمناسبة الملتقى الجهوي للقضاة الذي انعقد يومي 30-31/10/1996 بباتنة ص 04

## الفصل الثاني سبل معالجة ظاهرة التهرب الضريبي

الثغرات الموجودة في النصوص الجبائية التي تساعده على تبني أسلوب تسيير عبر مشروع يصدف من ورائه التجنب او التخفيض من الاعباء الجبائية او محاولة الحصول على مبتكرات من معدل نسب الضرائب التي حددها النظام الجبائي لبعض القطاعات الاقتصادية و الاستهلاكية.

### الجزاء:

#### - الاشخاص الخاضعون للجزاء:

الفاعل الاصلي هو اول من يخضع للمسألة الجزائية سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا كما نصت على ذلك المادة 9/303 من قانون الضرائب المباشرة.

الشريك : عرقته المادة 2/303 من قانون الضرائب المباشرة و المادة 2/305 قانون الطابع و المادة 1/120 قانون التسجيل على انه يدخل في حكم الشريك كل من قام ب :

التدخل بصفة غير قانونية للايجار ف القيم المنوقلة او تحصيل قواسم في الخارج .

قبض قسائم يملكها الغير بأسماع هؤلاء المالكين<sup>1</sup>.

### العقوبات:

أجمعت كل النصوص الضريبية و حددت العقوبات و هي الحبس من سنة الى خمس سنوات و غرامة جزائية من 5000 دج الى 20.000 دج طبقا لأحكام المواد 303 من قانون الضرائب المباشرة، و 532 من قانون الضرائب الغير مباشرة ، و المادة 119 من قانون التسجيل ، و كذا المادة 117 من قانون الرسم، غير ان قانونه الطاع أتى باستثناء يتعلق بقيمة الغرامة و الذي حددها من 3600 دج الى 18000 دج.

1- العقوبات الجزائية المقررة للفاعل الاصليو الشريك ، قد حددت المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة لعقوبة السالبة للحرية من سنة الى خمس سنوات حبس ، و غرامة مالية من 5000 دج الى 20.000 دج او باحدى القوبتين ، و في حال العودة تضاعفت العقوبات الجزائية ولا يمكن اسعاف الجاني بظروف التخفيف طبقا لاحكام المادة 53 من قانون العقوبات.

1- جعدي عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 30

## الفصل الثاني سبل معالجة ظاهرة التهرب الضريبي

2-العقوبات الجزائية المقررة للشخص الطبيعي او المعنوي الذي يحترف مهنة محاسب المادة 306 فقرة 02 من قانون الضرائب المباشرة.

و كذا المادة 128 من قانون الرسم على القيمة المضافة يعاقب:

- 1000 دج اذا كان الجاني ارتكب الجريمة للمرة الاولى.

- 2000 دج اذا قام بارتكابها للمرة الثانية.<sup>1</sup>

وتطبق عليه ايضا العقوبات المتمثلة في المنع من ....(ص 41)

وهذا ما نلاحظه في تعديله للنص المادة 303 فقرة 01 قانون الضرائب المباشرة بموجب المادة 28 منه و التي نصت: "يعاقب كل من تملص او حاول التملص باستعمال طرق تدليسية في اقرار وعاء اي ضريبة او حق او رسم خاضع له، او تصنيفه كليا او جزئيا بما يلي :

- غرامة مالية من 50.000 دج الى 100.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص 100.000 دج.

- بالحبس من سنة الى خمس سنوات و بغرامة مالية من 50.000 دج الى 100.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 100.000 دج ولا يتجاوز 300.000 دج.

- بالحبس سنتين الى عشرة سنوات و بغرامة مالية من 100.000 دج الى 300.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 300.000 دج و لا يتجاوز 1000.000 دج.

- بالسجن المؤقت من خمس الى عشر سنوات و بغرامة مالية من 300.000 دج الى 1.000.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 1.000.000 دجلا يتجاوز 3.000.000 دج .

1- جعدي عبد الكريم، المرجع السابق، ص 32

## الفصل الثاني سبل معالجة ظاهرة التهرب الضريبي

- بالسجن المؤقت من عشرة سنوات الى عشرين سنة و بغرامة مالية من 1.000.000 دج الى 3.000.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 3.000.000 دج."

كما اجمعت كل النصوص الضريبية على ان تضاعف العقوبات في حالة العودة، و حددت مدة العودة بخمس سنوات طبقا للمادة 56 من قانون العقوبات (1).<sup>1</sup>

و قد نص قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على ذلك في 303 فقرة 3 و قانون الضرائب غير المباشرة في المادة 3/544 و قانون الطابع.

قانون الطابع المادة 3/385 و قانون التسجيل المادة 120 فقرة 2 و 3 الاشارة أنه يمكن افادة المتهم بالظروف التخفيف طبقا للمادة 53 من قانون العقوبات ، لكن في شقها الجزافي فقط دون الجبائي ، و هذا ما نصت عليه المواد 548 من قانون الضرائب غير المباشرة و المادة 4/120 قانون التسجيل، و المادة 4/303 قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة كذلك فيما يتعلق بجمع العقوبات فان كل النصوص اجمعت على جمع العقوبات المصرح بها في المادة الجبائية مهما كان نوعها وذلك بصرف النظر عن كونها عقوبات جزائية بما فيها عقوبات الحبس او عقوبات جبائية، و هذا خرجا عن القاعدة العامة المتمثلة في عدم جمع العقوبات السالبة للحرية المنصوص عليها في قانون العقوبات ، المادتين 34 و 35 منه فالمادة 303 فقرة 05 قانون الجبائي ، وهذا ما نصت عليه المواد 548 من قانون الضرائب الغير المباشرة و المادة 4/120 من قانون التسجيل، و المادة 4/303 قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة كذلك فيما يتعلق بجمع العقوبات فان كل النصوص أجمعت على جمع العقوبات المصرح بها في المادة الجبائية مهما كان نوعها و ذلك بصرف النظر عن كونها عقوبات جزائية بما فيها عقوبات الحبس أو عقوبات جبائية، وهذا خرجا عن القاعدة العامة المتمثلة في عدم جمع العقوبات السالبة للحرية المنصوص عليها في قانون العقوبات ، المادتين 34 و 35 منه فالمادة 303 فقرة 5 قانون الضرائب المباشرة، و المادة 549 من قانون الضرائب غير المباشرة ، و المادة 120 فقرة 5 قانون التسجيل و المادة 35 فقرة 5 قانون الطابع و كلها نصت على أن العقوبات المقررة من أجل قمع الجرائم في مادة الضرائب تجمع مهما كان فرعها<sup>2</sup>.

1- الملتقى الجهوي لقضاة النيابة و التحقيق وهران، محاضرة من طرف السيد جادي عبد الكريم تحت عنوان الغش الضريبي.

2- جديد منال ، حضري سعاد، مرجع سبق ذكره، ص25

## الفصل الثاني سبل معالجة ظاهرة التهرب الضريبي

### 2 العقوبات المطبقة على عون ادارة الضرائب:

ان الاخلال بالترام النزاهة الواجب على موظف أو صاحب سلطة العمومية مكلف بتحصيل ضرائب مباشرة او غير مباشرة أو يضع جداوله من شأنه أن يمس مبدأ العدالة الضريبية السوء الذي ينجر عنه تشجيع التهرب الضريبي.

لذلك نصت المادة 122 قانون العقوبات على أن "تطبق العقوبات المنصوص عليها في المادة 121 قانون العقوبات على صاحب سلطة عمومية بأمر بتحصيل ضرائب مباشرة أو غير مباشرة غير تلك التي حددها القانون و كذلك بل موظف يضع جداولها أو يقوم بتحصيلها، وتطبق ذات العقوبات على أصحاب السلطة العمومية أو الموظفين الذين يمنحون على اية صورة كانت و لاي سبب كان و بغير تصريح من القانون اعفاءات من التكاليف او الضرائب أو الرسوم العمومية، او يتجاوزون عن شيء منه أو يسلمون منتجات مؤسسات الدولة مجاناً، و يعاقب المستفيد باعتباره شريكاً"<sup>1</sup>.

### اركان الجريمة:

1- صفة الجاني: يشترط المشرع أن يكون الفاعل صاحب سلطة عمومية اي يجب أن يتمتع بسلطة اصدار القرار في مجال المالية العمومية للدولة و كذلك الموظفين المكلفين بوضع جداول الضرائب او بتحصيلها.

2- الركن المادي: ويأخذ صورتين:

الصورة الاولى: تحصيل ما هو غير مستحق للدولة بمعنى أن يصدر صاحب السلطة العمومية امرا الى مرؤوسيه بتحصيل ضريبة مباشرة أو غير مباشرة غير منصوص عليها قانون.

الصورة الثانية: الاعفاء من اداء ما هو مستحق للدولة ويتجسد في الفعال التالية:

- منع اعفاء من أداء كل الضرائب أو الرسوم أو الغرامات دون وجه حق أو تنازل عن جزء منها.

1- ناصر مراد،، مرجع سبق ذكره، ص57



## الفصل الثاني سبل معالجة ظاهرة التهرب الضريبي

### 3 الركن المعنوي:

هو علم الموظف أنه يسعى الى تحصيل ضرائب غير مستحقة للدولة أو بأنه يتنازل عن مال يستحق للدولة ، وعليه لا تقوم الجريمة اذا تصرف الفاعل عن جهل<sup>1</sup>.

### ب - الجزاء:

تطبق على الجاني عقوبات التأديبية و عقوبات جزائية.

1- العقوبات التأديبية: يعد الموظف المرتكب لهذه الفعال المرتكب لخطأ مهني جسيم من الدرجة الثالثة ويخضع خاصة مقرررة في المرسوم التنفيذي رقم 45/93 و المؤرخ في 1993/02/16 التي وردت في المواد 11 الى 15 منه ، أذ يتعرض لمدة تتراوح من 15 يوم الى 6 أشهر ، النقل الاجباري ، التنزيل في الرتبة ، الفصل أو التسريح

2- العقوبات الجزائية: بتوافر أركان الجريمة السلفة الذكر يتعين تطبيق الجزاء المقرر قانونا طبقا للمادتين 121 و122 من قانون العقوبات ، أي الحبس من سنتين الى عشر سنوات وغرامة مالية من 500 دج الى 10.000 دج<sup>2</sup>.

## الفرع الثاني

### العقوبات الجبائية

تتخذ صورة الغرامات الجبائية التي توقع على الجاني بغض النظر عن الضريبة الواجبة الدفع و تختلف نسب الغرامات الجبائية حسب طبيعة الجريمة والطرق الاحتمالية.

1- الجزاءات الجبائية بسبب عدم التصريح الجبائي السنوي:

---

1- ناصر مراد، المرجع السابق، ص 59  
2- مجدوب عبد الغني ، مرجع سبق ذكره، 79

## الفصل الثاني سبل معالجة ظاهرة التهرب الضريبي

أ - في مجال الضريبة المباشرة بنص المادة 119 و 194 منه يترتب عنه زيادة 25 ... عند تحصيل المبالغ و ذلك بصفة الية ، كذلك المكلف بالضريبة اذا لم يودع تصريحه الجبائي في اجال قانونية فيكون معرض لعقوبة جبائية تقدر ب 30.000دج بغض النظر عن الضرر ، و لا يمكن توقيع الغرامة الجبائية الا بعد توجيه انذار يلزم فيه الممول بايداعه تصريحه في اجل 30يوم.

ب في مجال الرسوم على القيمة المضافة : قد نص على فرض الضريبة بصورة الية وغرامة جبائية تتراوح ما بين 10 بالمائة و 25 بالمائة. حسب درجة و نسبة الاعمال الاحتمالية المستعملة من قبل الجاني<sup>1</sup>.

2 - الجزاءات الجبائية تسبب التأخر في ابداع التصريح الجبائي السنوي:

أ - في مجال الضرائب المباشرة توقع الضريبة بصفة الية وتطبق بنفس الحالات المحددة سابقا، غير أن الاختلاف يكمن في النسب التي تجب على الممول بالضريبة فيكون اما:

10 بالمئة اذا كان التأخر لايتعدى 30 يوم.

20 بالمائة اذا كان التأخر بين شهر و شهرين على الاكثر.

25 بالمئة اذا كان التأخر يتجاوز شهرين.

ب - في مجال الرسم على القيمة المضافة بنص المادة 115 من قانون الرسم ، و بالتأخر في ابداع التصريح لرقم الاعمال فالعقوبة الجبائية تكون على نحو التالي :

- وضع على ورقة الكشف الضريبي التأخر ما بين 25 و اخر يوم الشهر وبترتب عنه توقيع غرامة جبائية تقدر ب 500دج.

- وضع على ورقة الكشف الضريبي التأخر يتضمن حقوق.

1- عبد المنعم فوزي ،مرجع سبق ذكره، ص 253

## الفصل الثاني سبل معالجة ظاهرة التهرب الضريبي

- وضع على ورقة الكشف الضريبي التأخر مابين 21 و اخر يوم للشهر ويترتب معه توقيع غرامة مالية تقدر ب 15 بالمئة من المبلغ الذي يتضمن الحقوق الفعلية الملزم تحصيلها، و يجب الا تقل الغرامة على 100دج .

- وضع على ورقة الكشف بعد انقضاء اخر يوم للشهر يترتب معه توقيع جبائية تقدر ب 25 بالمئة من المبلغ الذي يتضمن الحقوق الفعلية التي تم تحصيلها و لا يجب أن تقل الغرامة على 500دج.

3 - الجزاءات الجبائية بحسب وجود نقص في ورقة التصريح الجبائي السنوي.

أ- في مجال الضرائب المباشرة المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة توقع غرامة جبائية لكل مكاف بالضريبة ولاسيما الذي يدلي بتصريح جبائي يتضمن نسبة الارباح أو المداخل غير الصحيحة أو التخفيض منها نسبة من المبلغ المتضمن الحقوق التي لم يتم تحصيلها وتكون على النحو التالي:

- توقيع غرامة جبائية تقدر ب 10 بالمئة اذا كانت المبالغ غير المصرح بها لا تتجاوز 15 بالمئة من المبلغ الاجمالي المستحق تحصيله لادارة الضرائب<sup>1</sup>.

- توقيع غرامة جبائية تقدر ب 15 بالمئة اذا كانت المبالغ غير المصرح بها لا تقل عن 15 بالمئة ولا تزيد عن 50 بالمئة من المبالغ الاجمالي المستحق تحصيله لادارة الضرائب.

وفي حالة ثبوت استعمال الطرق الاحتيالية فان الغرامة الجبائية تصل الى 100 بالمئة اذا كانت المبالغ غير المصرح بها تقل أو تساوي 500.000 دج. و يمكن أن تصل الغرامة الجبائية الى المبلغ الاجمال المستحق تحصيله لادارة الضرائب.

- توقيع غرامة جبائية تقدر ب 15 بالمئة اذا كانت المبالغ غير المصرح بها لا تتجاوز 15 بالمئة من المبلغ الاجمالي المستحق تحصيله لادارة الضرائب.

1- المصدر: موسوعة العملاقة لطلبة الجامعات، جريمة الغش الضريبي 2013/3/20

[Http://www.mediafire.com/file/01mmintmzrd/in](http://www.mediafire.com/file/01mmintmzrd/in)

## الفصل الثاني سبل معالجة ظاهرة التهرب الضريبي

- توقيع غرامة جبائية تقدر ب 15 بالمئة اذا كانت المبالغ غير المصرح بها لا تقل عن 15 بامئة ولا تزيد عن 50 بالمئة من المبلغ الاجمالي المستحق تحصيله لادارة الضرائب .

وفي حالة ثبوت استعمال الطرق الاحتمالية فان الغرامة الجبائية تصل الى 100 بالمئة اذا كانت المبالغ غير المصرح بها تقل أو تساوي 500.000دج. ويمكن أن تصل الغرامة الجبائية الى 200...ز اذا كانت المبالغ غير المصرح بها تتجاوز 500.000دج

ب - في مجال الرسم على القيمة المضافة... بنص المادة 116 من قانون الرسم في حالة التصريح الضريبي غير الصحيح أو فيه نقص فان المبلغ المتضمن للحقوق التي يتم تحصيلها ، تكون نسبة الغرامة على النحو التالي:

- 10 بالمئة اذا كانت نسبة الحقوق التي لم يتم تحصيلها أو تساوي مبلغ 100.000دج.

- 15 بالمئة اذا كانت نسبة الحقوق التي يتم تحصيلها تتجاوز مبلغ 200.000دج وفي حالة وجود طرق احتمالية فان الغرامة الجبائية قد تصل الى 200 بالمئة<sup>1</sup>.

### الفرع الثالث

#### العقوبات المهنية

لقد عمد المشروع الجزائري إلى التشديد في وضع العقوبات والتي عن طريقها يهدف إلى حماية الحقوق المالية للخزينة العمومية، فزيادة على العقوبات الجزائية و الجبائية نذكر أن قانون المالية لسنة 1997 جاء ببعض الأساليب و الإجراءات لتعزيز الجهاز الردعي من اجل دعم نظام محاربة التهريب الضريبي و التي لها علاقة بمهنة المكلف بالضريبة و نذكر منها:

1- عبد المنعم فوزي ، مرجع سبق ذكره،ص 259

## الفصل الثاني سبل معالجة ظاهرة التهرب الضريبي

الغلق المؤقت لمقر نشاط المكلف بالضريبة:

بموجب المادة 34 من قانون المالية فإنه يتم غلق مقر نشاط المكلف بالضريبة الذي لا يلتزم بواجباته الجبائية و ذلك بهدف حثه على دفع الضرائب المتوجبة عليه وهذا بعد استنفاد كل المحاولات الودية للحصول طبقا للتعليمية رقم 167 الصادرة عن المديرية العامة للضرائب بتاريخ 1995/06/02 وهذا الإجراء مخول للمدير الولائي للضرائب على أن تتجاوز المدة ستة أشهر في حالة عدم تسديد الضريبة طبقا للمادة 318 من قانون الضرائب المباشرة<sup>1</sup>.

Le retrait de ladomiciliation bancaire سحب الاستيطاني المصرفي للمستوردين:

و هي تخص المكلفين بالضرائب الذين يقومون بعملية الاستيراد و الذين لم يتسنى للإدارة الجبائية متابعتهم لأسباب عدة منها:

- تقديم عناوين خاطئة أو لعدم إبلاغ الإدارة الجبائية بالعناوين الجديدة في حالة تغيير مقر نشاطهم.... الخ

- و في حالة لإدارة الضرائب أن تطلب من البنوك سحب الوثيقة التي تمنح للمستوردين من طرف بنك معتمد حتى يسووا وضعهم الجبائي<sup>2</sup>.

إقصاء المكلف بالضريبة:

إن المكلفين الذين صدر في حقهم حكم قضائي لتورطهم في الغش الجبائي يمنع عليهم الدخول إلى المزايدة العلنية للأسواق العمومية أو الصفقة العمومية و هذا لمدة أقصاها 10 سنوات.

- تسجيل المكلف المتهرب من الضريبة في شبكة المعلومات:

يسجل المتورطين في الغش الجبائي في فهرس وطني و الذي وضع بموجب الأمر رقم 1297 الصادر عن المديرية العامة للإدارة الجبائية بتاريخ 1997/08/24 مع توضيح

1- بن دادة لقاء المسؤولين 04 مؤسسات بالعاصمة، مقال صادر في جريدة الخبر 1997/7/7 عدد 1936

2- جعدي عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 31

## الفصل الثاني سبل معالجة ظاهرة التهرب الضريبي

كل المعلومات المتعلقة بهم من رقم التسجيل الجبائي لنوع المخالفة، ونوع العقوبة المفروضة عليهم..... الخ لتمكين الإدارة الجبائية و الإدارات الأخرى من متابعتهم على

أحسن وجه و الملاحظ انه في فرنسا لجأت إلى استخدام شبكة معلوماتية تسمى... و هذا بهدف تسهيل و إعطاء يد المساعدة عند تحريك الدعوى العمومية من جهة و من جهة أخرى تسهيل عملية إجراء الإحصاء من قبل إدارة الضرائب حول عدد و نوع الجرائم الضريبية.

المنع من مزاوله المهنة:

لقد نصت المادة 544فقرة 03 من قانون الضرائب الغير مباشرة على انه في حالة العودة أو تعدد الجرائم المثبتة بواسطة الحكم أو عدة أحكام فان العقوبة المقررة تؤدي بحكم القانون إلى منع مزاوله مهن رجال الأعمال أو مستشار جبائي أو خبير محاسب و لو بصفة مسير أو مستخدم وعند الاقتضاء غلق المؤسسة.

نشر الحكم:

نشر الحكم أو مستخرج منه في الجرائد التي تعينها المحكمة أو تعليقه في الأماكن التي تحددها و ذلك على نفقة المحكوم عليه، و قد نص قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على ذلك في المادة 06/303 بقولها:"يمكن للمحكمة أن تأمر بنشر الحكم بتمامه أو باختصار في الجرائد التي تعينها و بتعليقه في الأماكن التي تحددها و الكل على نفقة المحكوم عليه"

كما نص قانون الضرائب غير المباشرة على هذا الإجراء في المادة 505 منه وكذلك قانون التسجيل في المادة 06/120 و قانون الطابع المادة 6/35 و يكون هذا الإجراء إلزاميا في حالة العودة طبقا للمادة 3/303 من قانون الضرائب المباشر و المادة 2/120 من قانون التسجيل.<sup>1</sup>

1- عبد المنعم ، مرجع سبق ذكره ،ص 266

### خلاصة الفصل الثاني

يمكن القول في ختام الفصل الثاني، إن مكافحة التهرب الضريبي ليس بالأمر الهين، نظرا للأشكال التي يتخذها و التقنيات المتبعة من طرف المكلفين في استعمال الطرق الاحتيالية. و للحد من هذه الظاهرة يستلزم إعادة النظر فيما يخص الناحية القانونية و خاصة جانب عدالة النظام الضريبي لأن المكلف إذا أحس بالعدالة الضريبية يمكن أن يلتزم بدفع الضريبة وان كان ذلك مرتبط بصرف هذه الإيرادات الضريبية في أوجه الاتفاق العام إضافة إلى ذلك ينبغي العمل على سد ثغرات القانون الضريبي و على استقراره و إعادة النظر فيما يخص التنظيم الضريبي، كما الحد من هذه الظاهرة يستلزم مراعاة الناحية الإدارية من خلال تحسين الإمكانيات المادية و البشرية للإدارة الضريبية ووضع تنظيم مناسب لها، ومحاربة ظاهرة الرشوة و هذا لا يمنع من توعية المكلفين و تحسين العلاقة (إدارة،مكلف) كما إن الرقابة الجبائية لها دور في هذا الإطار و إن كان ذلك مرتبط بتوفير وسائلها الضرورية، إلا أنها تبقى قاصرة و هذا لنقص الوسائل المادية و البشرية خاصة الكفاءات العليا في الميدان المحاسبي و القانوني.

أما من ناحية العقوبات فينبغي إعادة النظر فيما يخص(الغرامات الجبائية) فهل بمجرد أن يقدم المكلف بالضريبة مثلا تصرّحاً ناقصاً، أو أن يتأخر في تقديمه ، أو أن يطبق معدلاً في غير محله فإنه يعاقب بدفع هذه الغرامات دون أن تقيد هذه الأخيرة بشرط ارتكاب محاولات الغش؟ تم انه ليس بالضرورة ان يقوم مكلف ما مثلاً ، بتصريح ناقص أو يطبق معول رسم في غير محله بقصد التهرب من دفع الضريبة أو الغش ، اذن فلا ينبغي فرض غرامات اضافية دون الكشف عن أسباب حقيقية لفرضها.

# الالتمة



## الخاتمة

ان مكافحة ظاهرة التهرب ليست بالأمر السهل ، وذلك راجع منها الى تعقد ظاهرة و ارتباطها بالعديد من المجالات واحتوائها على اشكال و طرق احتيالية يصعب احصائها و كشفها ، فالمكلف بالضريبة يعمل دائما بكل ما اتيح له من قدرات على تخفيض اسس الضريبة او التخلص منها نهائيا دون مراعات الاثار الضارة التي يحدثها على المستويات المختلفة بدءا بالجانب المالي الى مختلف النواحي الاخرى بالاضافة الى نقص امكانيات الادارة الجبائية و عدم تحملها للمسؤوليات كاملة اتجاه الظاهرة لعدم فعالية المراقبة ، و ايضا عدم وولها للاهداف المنشودة و المسطرة لها بالاضافة الى تعقد نصو التشريع الضريبي و حركتها من حيث الزمن و عدم بلوغ سياسة محكمة .

رغم ان الدولة الجزائرية عمدت الى انتهاج جملة من السبل لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي ، الا ان هذه العمليات بقيت محدودة و عاجزة عن وقف استفحال هذه الظاهرة و من اهم هذه السبل نجد الرقابة الجبائية التي تلاقي الكثير من العقبات و الصعوبات و التي من اهمها عدم التحكم في تسيير جميع المكلفين عن طريق الرقابة القبلية و هذه الوسيلة لا يمكن تحقيقها و تجسيدها على ارض الواقع الا من خلال معالجة السلبيات و الصعوبات و النقائص التي تحيط بها سواء من المحيط الداخلي او الخارجي بغية تحقيق الهدف المنشودة من الرقابة و هي التقليل من تفاقم ظاهرة التهرب الضريبي و الحد من اثارها الوخيمة الدولية الحديثة و بعد ان حاولت دراسة شخصية المكلف بالضريبة و حاولت معرفة الاسباب التي تدفع به للغش الضريبي ، ناتج عن احساسه بان الدولة تاخذ منه جزء ماله و دون اختياره اي عن طريق الجبر ، وهذا لعدم ايمانه بثقافة الدولة من جهة و الثقافة الجبائية من جهة اخرى و الذي يقول بشأنها الامريكي اولماس "احب ان ادفع الضرائب لانها ثمن الحياة المنحصرة"

ومع كل هذه الجهود المبدولة من طرف الدولة ، فان المؤشرات الاقتصادية في الجزائر تؤكد على وجود شوائب تعرقل عملية تحريك عجلة الاقتصاد و تتعلق أساسا بوجود اقتصاد موازي يمثل 30 بالمائة من الناتج المحلي الخام ، أي ما يمثل 14 مليار دولار تبقي خارج نطاق رقابة المنظومة و هذه الاختلالات انبثقت عن سياسة انفتاح السوق و بداية تحرير التجارة الخارجية و الغاء وضع الاحتكار و هذا في الحقيقة يشير اشكال حقيقي حول اصلاح المنظومة الجبائية في الوقت الذي تستفيد فيه الجزائر الى الانضمام الى المنظومة العالمية وكذا التوقيع للرتقب على اتفاقية الشراكة مع الاتحاد الاوروبي .

وبعد القيام بدراسة هذا الموضوع يمكن ان نحمل النتائج المتوصل اليها و التوصيات كما يلي:

## النتائج:

من النتائج المتوصل اليها في هذا البحث ما يلي:

- المكلفون بالضريبة يستخدمون مختلف الطرق سواء كانت مشروعة او غير مشروعة قصد تفادي دفع الضرائب.
- ان اغلب المكلفين بالضريبة غير راضيين عن حجم الضرائب المفروضة عليهم و هذا ما ادى بهم الى طريق التهريب.
- هناك مشكلة اخرى وهي عدم الاقتناع بوجود عدالة ضريبية لدى اغلبية المكلفين بها ن هذا الاحساس جعلهم يجتهدون في ممارسة اساليب التهريب الضريبي.
- بالاضافة الى ذلك عدم اقتناع المكلفين بالضريبة بوجود منافع اجتماعية تنجز عن تسديدهم للضرائب المستحقة عليهم و هذا ما يعكس عدم الثقة بين هؤلاء الادارة الجبائية.
- انخفاض مستوى الوعي الضريبي لدى المكلفين بها.

## التوصيات والاقتراحات:

- يمكن ان نجمل التوصيات و الاقتراحات في النقاط التالية :
- محاولة نشر الوعي الضريبي لدى اوساط المكلفين بالضريبة .
- تأكيد الحضور الدائم للادارة الجبائية في الميدان عن طريق التدخلات المستمرة و عمليات الرقابة الجبائية.
- تجسيد العدالة الضريبية في الواقع من خلال الموضوعية الثقافية.
- اعادة النظر في التشريع الجبائي و الغاء التناقضات و الثغرات الموجودة فيه.
- ضرورة تعميم و توضيح اثار المنافع الاجتماعية التي يفترض ان يلتمسها المكلفين في حياتهم بعد التزامهم بتسديد الضرائب و الرسوم المترتبة عليهم.

## آفاق الدراسة :

نأمل أن تكون هذه الدراسة بداية لأبحاث و دراسات اخرى اكثر تعمقا خاصة و ان النظام الضريبي الجزائري ككل ما زالت فيه عيوب كثيرة تحتاج الى التعديل و التكيف مع

الواقع الاقتصادي، لذلك نقترح توسعة هذا الموضوع و ذلك عن طريق اجراء دراسات ميدانية اكثر تعمقا لتشمل نظام التصريحات المحاسبية و الجبائية في الجزائر ، في ظل النظام المالي و المحاسبي الجديد ، بالاضافة الى ذلك دراسة العلاقة بين الادارة والمكلف خصوصا دراسة سلوكه الجبائي و فهم الاساليب و الطرق التي يطورها للتملص من الضريبة .

# قائمة المراجع

## الكتب

- 1- أحمد جامع ، علم المالية فن المالية العامة، الجزء الاول ، دار النشر العربية، القاهرة، مصر، 1975.
- 2- برحماني محفوظ ، الضريبة العقارية في القانون الجزائري (دراسة المقارنة )، دار الجامعة الجديدة، الجزائر 2009.
- 3- حسن سقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص ،الجرائم ضد الأشخاص و الجرائم ضد الأموال ، دار هومة، الجزائر.
- 4 - حسن عواضة و عبد الرؤوف قطيش، المالية العامة ، الضرائب و الرسوم ، دار النهضة العربية، لنشر و التوزيع، بيروت، لبنان، 1973
- 5- حميدة بوزيدة، جباية المؤسسات المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2005
- 6- سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي و أثاره على اقتصاديات الدول النامية ، دار المطبوعات الجامعية الاسكندرية، مصر، 1999
- 7- عادل فليح العلي، التشريع المالي و الضريبي، ط 1، دار حامد لنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2003
- 8- عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب ، دار جرير للنشر و التوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2011
- 9- عبد المنعم فوزي ، المالية العامة و السياسة المالية، ط1، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 1972.
- 10- عوادي مصطفى و رحال ناصر ، الغش و التهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، للنشر و التوزيع مكتبة بن موسى السعيد، الوادي ، الجزائر، 2010/2011
- 11- علي زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ، 2005
- 12- ناصر مراد، التهرب و الغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر و التوزيع، الجزائر، 2003.

**الرسائل و الأطروحات الجامعية:**

13- ايت بلقاسم لامية، اليات و اجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر و دورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة الماستر، جامعة وهران ، الجزائر، 2013/2012

14- بلخوخ عيسى، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب و الغش الضريبي ، مذكرة التخرج لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير جامعة باتنة، الجزائر، 2004/2003

15- بلعربي حنان، سبل معالجة التهرب الضريبي، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر، جامعة وهران، الجزائر، 2015/2014

16- جديد منال ، حضري سعاد، التهرب الضريبي و طرق مكافحته ، مذكرة التخرج لنيل شهادة الليسانس، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير ، جامعة وهران، 2011/2010

17- قریش محمد، ظاهرة التهرب و الغش الضريبي و اثارها على ايرادات الدولة التنموية، دراسة حالة، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير تخصص التنمية الاقتصادية ، جامعة تلمسان ، 2009/2008

18- مجدوب عبد الغني، انعكاسات ظاهرة التهرب الضريبي و طرق الحد منها على المستوى المحلي ، مذكرة تخرج شهادة الماستر ، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير، جامعة وهران، 2011/2010

#### المواثيق:

19- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة وزارة المالية المديرية العامة للضرائب ، مديريةية البحث و المراجعات، 2008

#### الملتقيات:

20- الملتقى الجهوي لقضاة النيابة و التحقيق لوهران، محاضرة ملقاة من طرف السيد جعدي عبد الكريم تحت عنوان الغش الضريبي.

21- بن دادة.م. لقاء تنسيقي بين مسؤولي 4 مؤسسات بالعاصمة ، مقال صادر في جريدة الخبر 1997/4/7 العدد 936

22- تدخل دكتور حسن بوسقيعة بمناسبة الملتقى الجهوي للقضاة ، انعقد يومي 30-31/10/1996 بباتنة.

#### القوانين:

21- دستور الجزائر 1996، منشور بموجب المرسوم الرئاسي رقم 96-438 المؤرخ في 1996/12/07 ج، ر رقم 76 بتاريخ 1996/12/08.

22- قانون رقم 25/91 المؤرخ في 18 ديسمبر 1991 المتضمن قانون المالية لسنة 1992

- 23- تأمر رقم 27/95 المؤرخ في 30 ديسمبر 1995 المتضمن قانون المالية سنة 1996
- 24- قانون رقم 12/12 المؤرخ في 26 ديسمبر 2012 قانون المالية لسنة 2013
- 25- الأمر 101/76 المؤرخ في 1976/12/09 المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، ج.ر. العدد 102 لسنة 1976
- 26- أمر 102/76 المؤرخ في 1976/12/09 المتضمن قانون الرسم على رقم الأعمال ج.ر. العدد 103 لسنة 1976
- 27- أمر 103/76 المؤرخ في 1976/12/09 المتضمن قانون الطابع ج.ر. العدد 68 لسنة 1977.
- 28- أمر 105/76 المؤرخ في 1976/12/09 المتضمن قانون التسجيل ج.ر. العدد 103 لسنة 1976.
- 29- أمر رقم 59/75 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 يتضمن القانون التجاري المعدل و المتمم منشورات برتي 2008.

### المواقع الالكترونية:

30- لموسوعة العملاقة لطلبة الجامعات:

<http://www.mediafine.com/file/01/mmintmzrd:in>

# الفهرس



# الفهرس

مقدمة.....	ص 07
الفصل الأول: الاطار القانوني لجريمة التهرب الضريبي.....	ص 11
مقدمة الفصل.....	ص 12
المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي.....	ص 13
المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي.....	ص 14
الفرع الأول: الضرائب المباشرة.....	ص 17
الفرع الثاني: الضرائب الغير مباشرة.....	ص 17
المطلب الثاني: أنواع و طرق التهرب الضريبي.....	ص 18
الفرع الأول: أنواع التهرب الضريبي.....	ص 18
أولاً: التجنب الضريبي.....	ص 18
ثانياً: الغش الضريبي.....	ص 21
الفرع الثاني: طرق التهرب الضريبي.....	ص 23
أولاً: التهرب الضريبي عن طريق عمليات حسابية.....	ص 23
ثانياً: التهرب الضريبي عن طريق الوسائل القانونية.....	ص 25
المبحث الثاني: أسباب التهرب الضريبي.....	ص 27
المطلب الأول: الاسباب الخاصة بالنظام الضريبي.....	ص 27
الفرع الأول: الأسباب الخاصة بالنظام الضريبي.....	ص 27
أولاً: يعقد تشريعات ضريبية.....	ص 27
ثانياً: ضعف العدالة الضريبية.....	ص 28
ثالثاً: الضغط الجبائي.....	ص 28
الفرع الثاني: اسباب خاصة بالادارة الجبائية.....	ص 29

أولاً: ضعف الامكانية البشرية.....	ص 29
ثانياً: ضعف الإمكانية المادية.....	ص 30
الفرع الثالث: الأسباب المتعلقة بالمكلف.....	ص 31
أولاً: الأسباب الاقتصادية.....	ص 31
ثانياً: أسباب معنوية.....	ص 32
المطلب الثاني: اثار التهرب الضريبي.....	ص 34
الفرع الأول: الأثار المالية.....	ص 34
الفرع الثاني: الأثار الاقتصادية.....	ص 35
الفرع الثالث: الأثار النفسية و الاجتماعية.....	ص 36
خلاصة الفصل الأول.....	ص 38
الفصل الثاني: اليات مكافحة التهرب الضريبي.....	ص 39
مقدمة الفصل.....	ص 39
المبحث الأول: الوسائل الوقائية لمكافحة التهرب الضريبي.....	ص 40
المطلب الأول: على مستوى التشريع الجبائي و الادارة الجبائية.....	ص 41
الفرع الأول: على مستوى التشريع الجبائي.....	ص 41
أولاً: تبسيط النظام الجبائي.....	ص 42
ثانياً: استقرار القوانين.....	ص 42
ثالثاً: تحقيق العدالة الجبائية.....	ص 43
الفرع الثاني: على مستوى الادارة الجبائية.....	ص 43
أولاً: الجانب البشري.....	ص 44
ثانياً: الجانب المادي.....	ص 45
المطلب الثاني: على مستوى المكلف بالضريبة.....	ص 48
الفرع الأول: توعية المكلف بالضريبة واعلامه.....	ص 48

الفرع الثاني: ازالة التوثر بين الادارة و المكلف بالضريبة.....	ص49
المبحث الثاني: اوسائل الرقابية و الزجرية.....	ص55
المطلب الأول: ووسائل رقابية.....	ص55
الفرع الأول: الرقابة و التحقيق الجبائي.....	ص55
أولا: الرقابة الجبائية.....	ص59
ثانيا: التحقيق الجبائي.....	ص66
الفرع الثاني: التنسيق بين الادارات.....	ص67
أولا: التنسيق في اطار مكافحة الغش و التهرب الضريبي.....	ص68
ثانيا: مهام لجان التنسيق و الفرق المختلطة.....	ص69
الفرع الثالث: التعاون الدولي.....	ص71
أولا: الصعوبات الفنية.....	ص71
ثانيا: الصعوبات النفسية.....	ص72
المطلب الثاني: الوسائل الزجرية.....	ص73
الفرع الأول: المتابعات الجزائية.....	ص75
أولا: العقوبات المطبقة على المكلف المتهرب من الضريبة.....	ص80
ثانيا: العقوبات المطبقة على عون ادارة الضرائب.....	ص81
الفرع الثاني: العقوبات الجبائية.....	ص81
أولا: الجزاءات الجبائية بسبب عدم التصريح الجبائي السنوي.....	ص82
ثانيا: الجزاءات الجبائية تسبب التاخر في ايداع التصريح الجبائي السنوي.....	ص83
ثالثا: الجزاءات الجبائية بحسب وجود نقص في ورقة التصحيح الجبائي السنوي.....	ص84
الفرع الثالث: العقوبات المهنية.....	ص85
أولا: الغلق المؤقت لمقر نشاط المكلف بالضريبة.....	ص85
ثانيا: اقصاء المكلف بالضريبة.....	ص85

ثالثاً: تسجيل المكلف المتهرب من الضريبة في شبكة المعلومات	ص 85
رابعاً: منع من مزاوله المهنة	ص 86
خلاصة الفصل الثاني	ص 87
الخاتمة	ص 89
قائمة المراجع	ص 92
الفهرس	ص 96