

# وزارة التعليم العالي و البحث العلمي



جامعة 8 ماي 1945 قالمة

كلية الحقوق و العلوم الساسية

مذكرة تخرج لنيل متطلبات شهادة الماستر في الحقوق تخصص قانون عام

تحت عنوان:

التهرب الضريبي و آليات مكافحته في النظام الجبائي الجزائري

تحت إشراف

الدكتورة: يوسفى ليندة

من اعداد الطالبتين:

خاف ربي جهينة

رحماني بسمة

لجنة المناقشة:

رئيسا	أستاذ تعليم عالي	أ.د أحمد فنيدس
مشرفا	أستاذ محاضر ب	د. يوسفى ليندة
مناقشا	أستاذ محاضر أ	د. مقيمي ريمة

السنة الجامعية 2023/2022

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

## شكر وتقدير

كلمات شكر وتقدير واحترام الى كل من قدم  
يد المساعدة  
الى الأستاذة يوسفى ليندة  
"من لا يشكر الناس لا يشكر الله".

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم:  
"من صنع اليكم معروفا فكافئوه فإن لم تجدوا  
ما تكافئونه فادعوا له حتى تروا انكم  
كافئوه..."

عرفانا بالجميل لأهل العطاء، ننتقدم بأرقى  
كلمات الشاء وصادق الدعاء، يعجز فيها اللسان  
عن الكلام لنكتب لكم رسالة شكر  
وعرفان.

فأي كلام شكر يوفيكم حقهكم؟  
الحروف تخجل أمامكم ولكن القلب يكون  
دائما الأصدق.

فلكم منا كلمات نسجها القلب تعبيراً منه عما  
يشعر به

فجزاكم الله خير الجزاء وبإسراء، عندما يبحث  
عن كلمات شكر وتقدير للآخرين، فإن أجمل  
العبارات لا بد أن تسبق حروفنا وتنتهي سطورنا  
معبرة عن صدق المعاني النابعة من قلوبنا لكم.

## إهداء

أهدي هذا الجهد المتواضع  
إلى التي خناتها ارتويت وبدفئها  
أحتميت، وبنورها اهتديت و لحقتها ما  
وفيت،

إلى الشمعة التي تحترق من أجل أن تضيئ  
لينا الدرب . . . .  
﴿ أمي كريمة أطال الله في عمرها ﴾

إلى درعي الذي يبرأحتميت، و فالحياة به  
أقتديت،

مركيزة عمري و صدر أمانني و كبريائي  
إلى من علمني محاسن الأخلاق . . . .  
﴿ أبي كريمة أطال الله في عمره ﴾  
إلى أخي محمد أمين و عبد الرحيم حفظهما  
الله و أنار درنهما  
إلى كل الأهل و الأقارب و الأصدقاء .

خاف ربي جهينتا

# أهداء

الى كل من علمني حرفا في هذه

الدينا الفانية

الى روح امي الزكية

الطاهرة ...

الى ابي الغالي اطلال الله في عمرة و

مرزقه الصحة والعافية

الى زوجي العزيز واصيل ابني

الغالي انا لله كبريه .....

الى كل الاهل و الاقارب

والاصدقاء اهدي هذا العمل.

مرحاني بسمته





المقدمة

### مقدمة:

إن تزايد الإنفاق العام للدولة بغية أداء دورها المتمثل في تحقيق أهداف السياسة العامة في مختلف القطاعات يحتم عليها أن تحافظ على الموارد التمويلية لخزينتها العامة و هي ما يطلق عليها تسمية الإيرادات العامة، و تعرف الإيرادات العامة عموما بكونها: الأموال التي تحصل عليها الدولة من مختلف المصادر كالضرائب و الرسوم و عائدات أملاك الدولة و القروض العامة...إلخ

و تعد الضريبة من أهم مصادر الإيرادات العامة على الإطلاق، لكونها من أهم الموارد المستقرة و الدائمة، لذا فإن الدولة تعتمد عليها لتحقيق مختلف أهدافها الاجتماعية و المالية و الاقتصادية...إلخ، كما أن الضريبة تمثل تعبيراً عن سيادة الدولة و قوتها. حيث تمتلك لتحصيلها كل الوسائل الجبرية، ناهيك عن ما يربته المشرع بالمقابل من عقوبات جزائية و عقوبات جزائية نتيجة تملص المكلف بأدائها إلى الإدارة الضريبية أو محاولته حرمانها من مبالغها كلياً أو جزئياً.

و دفع الضريبة من واجبات المواطنة على كل مكلف بها بغية المشاركة في تحمل الأعباء العامة، و ذلك حسب ما جاء في نص المادة 82 من الدستور: " لا تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون. كل المكلفين بالضريبة متساوون أمام الضريبة، و يحدد القانون حالات و شروط الإعفاء الكلي أو الجزئي منها.

الضريبة من واجبات المواطنة، لا تحدث بأثر رجعي أية ضريبة، أو جباية أو رسم، أو أي حق كيفما كان نوعه. كل فعل يهدف إلى التحايل على مبدأ المساواة بين المكلفين بالضريبة، يعد مساساً بمصالح المجموعة الوطنية. يعاقب القانون على التهرب و الغش الضريبي. " باعتبار أن الضريبة تدفع من قبل المكلف إلى الدولة لسد احتياجاتها من النفقات العامة. و بالتالي فإن التهرب من دفعها كلياً أو جزئياً أو التحايل بخصوصها يشكل جريمة ضد أموال الدولة تصل أبعادها إلى كافة أفراد المجتمع.

### 2/ الإشكالية:

نظراً للأهمية البالغة للضرائب في قيام الكيان الاقتصادي للدولة لولا وجود ظاهرة التهرب الضريبي، تطرح الإشكالية التالية:

ما مدى نجاعة آليات مكافحة التهرب الضريبي في النظام الجبائي الجزائري؟

للإجابة عن إشكالية المطروحة نحاول الإجابة عن التساؤلات الفرعية التالية:

\_ ما هي الرقابة الجبائية؟ و ما هو دورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي في النظام الجزائري؟

\_ ما مدى مساهمة النظام الضريبي في الجزائر للحد من هذه الظاهرة؟

### 3/ أهمية الدراسة:

\_ تتجلى أهمية هذه الدراسة في ما يلي:

تحديد العوامل الرئيسية للتهرب الضريبي، الأمر الذي قد يساعد على اقتراح الحلول اللازمة للتخفيف من حدة هذه الظاهرة السلبية.

\_ تستمد هذه الدراسة أهميتها أيضا من كون أن الرقابة الجبائية وظيفة أساسية من وظائف الإدارة الجبائية، لأنها تعمل على التأكد من صحة التصريحات الجبائية و كشف الغش الضريبي.

\_ تقضي ظاهرة التهرب الضريبي، و ضرورة تحديث الآليات الملائمة لاحتوائها و السيطرة عليها وضع الاستراتيجيات الملائمة لاحتوائها و السيطرة عليها.

### 4/ أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى:

\_ محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي و تحليلها و مدى تأثيرها بالتطورات الاقتصادية و الاجتماعية و المالية.

\_ تحديد الأسباب الحقيقية وراء لجوء الأفراد و المؤسسات إلى التخلص من دفع الضريبة بشتى الطرق و الأساليب.

\_ إبراز الآثار المترتبة عن تفشي جريمة التهرب الضريبي و تحديد العوامل الرئيسية للتهرب و التجنب الضريبي الأمر الذي قد يساعد على إيجاد الحلول اللازمة للتقليل من هذه الظاهرة.

### 5/ أسباب اختيار الموضوع:



التهرب الضريبي موجود منذ القدم لكن زادت حدته في الآونة الأخيرة

و أهم الأسباب التي دفعتنا لاختيار هذا الموضوع:

### • أسباب موضوعية:

الكشف عن أسباب لجوء المكلفين بالضريبة إلى التهرب الضريبي، ومحاولة معرفة الطرق المتبعة عن قبل مديرية الضرائب لمواجهة هذه الظاهرة و محاولة الحد منها.

### • أسباب ذاتية:

\_ الرغبة الذاتية للتعرف على جريمة التهرب الضريبي و محاولة تشخيصها و تحليلها.

\_ محاولة الكشف عن الآليات القانونية للقضاء على التهرب الضريبي و مكافحته.

### 6/ المنهج المتبع:

طبيعة الموضوع تقتضي إتباع المنهج الوصفي لمعرفة ماهية التهرب الضريبي و الأسباب و الطرق و الآثار المترتبة عنه، و من جهة أخرى المنهج التحليلي فيما يتعلق بتحليل مضمون النصوص القانونية و الآليات المعتمدة من طرف المشرع من أجل مكافحة التهرب الضريبي عن طريق الوسائل الوقائية و الرقابية.

### 7/ الصعوبات:

من الطبيعي أن تواجه أي بحث علمي جملة من الصعوبات من بينها:

\_ عدم تقديم إدارة الضرائب المعلومات الكافية محتجة في ذلك بالسرية التامة للإجراءات.

\_ نقص المراجع العلمية خاصة الكتب و المجلات و ضيق الوقت.

### 8/ الدراسات السابقة:

1.أوهيب بن سالمة ياقوت، الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص قانون عام، جامعة الجزائر، 2023/2022.

توصلت هذه الدراسة إلى أن مكافحة التهرب الضريبي ليس بالأمر الهين نظرا للأشكال التي يتخذها و التقنيات المتبعة من طرف المكلفين بالضريبة في استعمال الطرق الاحتمالية، فالضريبة هي المحور الذي يقوم حوله التهرب الضريبي، فهي تعد عبئا على المكلف بها، بحيث لا يوجد لها مقابل مباشر و إنما يدفعها باعتباره عضوا في المجتمع و من هنا تظهر فكرة التلمص من الواجبات الجبائية و نقادي تحمل العبء الضريبي. أما في دراستنا سلطنا الضوء على الكيفية التي عالج بها المشرع الجزائري ظاهرة التهرب الضريبي، و ذلك من خلال بيان الأسباب الحقيقية وراء لجوء الأفراد و المؤسسات إلى التخلص من دفع الضريبة بشتى الطرق و الأساليب، و كذلك بيان مدى فعالية القوانين الضريبية في مواجهة هذه الظاهرة من خلال الردع و التحفيز.

2.لدرم أحمد، التهرب الضريبي و آليات مكافحته في المجتمع الجزائري، مجلة التنمية و إدارة الموارد البشرية، جامعة حسية بن بوعلي، الشلف، العدد الثامن، حيث تناول هذا المقال مفهوم التهرب الضريبي و أقسامه و كذا الآثار التي يخلفها على الجانب الاجتماعي و التنموي و الاقتصادي للمجتمع، كما يسلط هذا المقال الضوء على الآليات القانونية لمكافحة التهرب الضريبي.

### 9 / خطة البحث:

للإجابة عن الاشكالية المطروحة و التساؤلات الفرعية، قسمنا هذه الدراسة إلى فصلين و خاتمة. محاولة منا الإلمام بكل الجوانب التي يمكن عن طريقها إيجاد أجوبة كافية للإشكالية المطروحة.

\_ تناولنا في الفصل الأول تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي، باعتبارها الداء الذي تسعى إلى علاجه و مكافحته و ذلك من خلال تحليلها لمعرفة أسبابها، أنواعها، طرقها، آثارها حيث قسمناه إلى مبحثين المبحث الأول مفهوم التهرب الضريبي و هو بمطلبين، المبحث الثاني بعنوان الآثار المترتبة عن التهرب الضريبي.

\_ أما في الفصل الثاني تطرقنا إلى آليات مكافحة التهريب الضريبي في النظام الجزائري من خلال تحديد الرقابة الجبائية لتوضيح مختلف أهدافها و أشكالها و هذا في المبحث الأول و كذلك تحديد الوسائل الرقابية وهذا في المبحث الثاني.

\_أما الخاتمة تضمنت عرض موجز للموضوع و النتائج المرجوة من البحث المصوبة باقتراحات.



الفصل الأول

## الفصل الأول: تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي

منذ أن وجد الإنسان في شكل مجتمعات و تجمعات وجدت معه الضريبة، فنظام الضريبة نظام قديم قدم الإنسان و قد مثلت الضريبة خلال مراحل طويلة أساس الدراسات المالية و لا يرجع ذلك لكونها تعد مصدرا رئيسيا من مصادر الإيرادات العامة فقط و لكن لأهمية الدور البارز الذي تلعبه في توجيه النشاطات الاقتصادية في المجتمعات المعاصرة، فالضريبة في وقتنا الحاضر لا يمكن أن تستقطع دون أن تثير انعكاسات أو نتائج على الاستهلاك و الادخار و الانتاج و الاستثمار، و هذا التأثير يختلف باختلاف التكوين السياسي للدولة و طبيعة النظام الاقتصادي السائد فيها، و جدير بالذكر أن اعتماد الدولة على الضريبة في العصر الحديث يكاد أن يكون اعتمادا كليا و لا نستثني من ذلك إلا بعض الدول ذات الكثافة السكانية البسيطة و التي تتميز بثروات طبيعية تغنيها عن فرض الضرائب كدول الخليج و للتخلص من عبئ الضريبة يلجأ المكلف إلى طرق عديدة منها التهرب من دفع الضريبة و هو ما يسمى بالتهرب الضريبي لذلك تعرضنا في هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: مفهوم التهرب الضريبي

المبحث الثاني: الآثار المترتبة على التهرب الضريبي.

**المبحث الأول: مفهوم التهرب الضريبي**

إن الدور الذي تلعبه الضرائب في تمويل الخزينة العمومية دور كبير، فقد أعطته الدولة أولوية هامة في ذلك، إلا أن تحصيلها عرف موعقات و مصاعب أهمها هو امتناع المكلفين عن دفعها باستعمال طرق مشروعة و غير مشروعة و هذا ما يسمى بالتهرب الضريبي الذي سنحاول تحديد مفهومه.

**المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي و أنواعه**

من أجل الوصول إلى مفهوم دقيق و جامع للتهرب الضريبي، سنتعرف عليه من خلال ذكر بعض التعاريف التي جاء بها الباحثين و الفقهاء سواء في المجال القانوني أو الاقتصادي، و بالتالي سنتناول في الفرع الأول التعاريف المتعلقة بالتهرب الضريبي و نحاول ضبط المصطلحات، ثم نتطرق إلى أنواعه في الفرع الثاني.

**الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي**

لم يتعرض المشرع إلى تعريف التهرب الضريبي بل ترك أمره للفقهاء و ذلك لصعوبة حصر الأساليب المستعملة في ذلك نظرا لتطورها الحاصل.

\_ يقصد بالتهرب استخدام الطرق الاحتيالية الفنية، و القانونية، و الإدارية، بقصد التخلص من دفع الضريبة. فيحاول بعض المكلفين التهرب من الضريبة كلياً أو جزئياً و بشتى الطرق و الأساليب، كأن يعتمد إعطاء معلومات غير صحيحة عن الدخل. أو يمتنع عن تقديم تقرير، أو يباليغ في تقدير التكاليف الواجبة الخصم، أو كالاتناع عن الدفع و إخفاء أمواله حتى لا تتمكن الإدارة من تحصيل دين الضريبة، أو قد يعتمد بعض المكلفين إلى استغلال نقص أو غموض أو ثغرة في صياغة نص ضريبي، أو يستفيد من تفسير نص لصالحه وفقاً لمبدأ التفسير الضيقة للنصوص الضريبية.<sup>1</sup>

\_ فقد عرفه الدكتور " حسن عواضة " و " عبد الرؤوف قطيش " بأنه تخلص المكلف من دفع الضريبة الواجبة عليه كلياً أو جزئياً دون أن ينعكس عبئها على الغير.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> أعدد حمود القيسي، المالية العامة و التشريع الضريبي، الطبعة التاسعة، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، 2015، ص147.

<sup>2</sup> طرشي إبراهيم، " التهرب الضريبي و آليات مكافحته"، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون عام للأعمال، قسم الحقوق، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015/2014 ص4.

\_ يقصد بالتهرب الضريبي محاولة الممول التخلص من الضريبة، و عدم الالتزام القانوني بأدائها و يفرق عادة بين التهرب الضريبي و الغش الضريبي.<sup>1</sup>

\_ و عرفه محمد أبو نصار و آخرون بأنه قيام المكلف بعض الأعمال و الأفعال المخالفة للقانون و التي من شأنها تخفيض مقدار الضريبة المستحقة عليه.<sup>2</sup>

\_ ذلك السلوك الذي يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر.<sup>3</sup>

\_ التهرب من الضريبة أو كما يسمى الغش الضريبي هو تخلص المكلف من التزامه القانوني بدفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً باتباع طرق و أساليب احتيالية مخالفة للقانون، و يمكن أن يتم التهرب من الضريبة قبل تقديرها باستعمال المكلف بعض الوسائل الاحتيالية بحيث لا يترتب على المكلف أي التزام قانوني.<sup>4</sup>

و يعرفه "Delahaye Thomas": أن يسعى المكلف إلى التخلص من الضريب دون أن يخرق القانون الجبائي و إنما يعمل على خلق وضعيات تسمح له بتحقيق ذلك.<sup>5</sup>

و من خلال التعاريف السابقة تتضح لنا مجموعة من الركائز المميزة للتهرب الضريبي و هي:

\_ صفة المكلف بالضريبة بحيث يكون شخص طبيعي أو معنوي.

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

\_ الهدف منه حرمان الخزينة العمومية من حصيلة الضرائب التي تؤول إليها.

<sup>1</sup> د. لدرم أحمد، التهرب الضريبي و آليات مكافحته في المجتمع الجزائري، مجلة التنمية و إدارة الموارد البشرية، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، العدد الثامن، ص75.

<sup>2</sup> محمد أبو ناصر، محفوظ المشاعلة فراس الشهبان، الضرائب و حاسبتها بين النظرية و التطبيق، المكتبة الوطنية، الطبعة الثانية 2003 ص28.

<sup>3</sup> أحمد خيدل، زهرة كيسي جريمة التهرب الضريبي، مجلة الواحات بالبحوث و الدراسات، المركز الجامعي لتمدغاست أمين الغفال، الحاج موسى أق، المجلد 14 العدد 1، 2021 ص1053.

<sup>4</sup> جهاد سعيد خصاونة، علم المالية العامة و التشريع الضريبي، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن 2010 ص224-225.

<sup>5</sup> Delahaye Thomas, le choix de la vie moins impose, edition Bruylant, Bruxelles, 1977,p25.

\_ التهرب الضريبي هو استعمال المكلف لطرق احتيالية و تدليسيه، من أجل الامتناع عن سداد الضريبة المفروضة عليه.

### الفرع الثاني: أنواع التهرب الضريبي

إن التهرب الضريبي كما سلف و ذكرنا هو وسيلة يلجأ إليها المكلف بالضريبة من أجل التخلص من دفع الضريبة الملقاة عليه، و يكون التخلص بطرق مشروعة دون المساس بالنصوص التشريعية الجبائية، و هو ما يعرف "بالتجنب الضريبي"، كما يستعمل طرق غير مشروعة تتضمن مخالفة الأحكام الجبائية، فنكون أمام "الغش الضريبي".

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

و تتجلى هذه الصورة في استغلال المكلف للثغرات و النقائص الموجودة في التشريعات الجبائية و التي لا تكاد تخلو منها و تكون في الغالب من قبيل عدم إحكام الصياغة أو نقص في التشريع.

و قد عرفه MARGIRESZ بأنه « محاولة التخلص من الضريبة في حدود القانون<sup>1</sup> و يتجلى ذلك من خلال سلسلة الإعفاءات و التخفيضات الدائمة أو المؤقتة و التي تمس فروع إنتاجية أو قطاعات اقتصادية أو مناطق جغرافية.

\_ و التجنب الضريبي يختلف عن التهرب الضريبي، الذي يحدث عندما يمتنع المكلف عن القيام بالتصرف المنشئ للضريبة حتى يتجنب دفعها كأن يمتنع عن استيراد بعض السلع من الخارج، و يعتبر من التجنب الضريبي كذلك استغلال المكلف بعض الثغرات الموجودة في نصوص التشريع الضريبي و التي تكون غير واضحة و تحتاج إلى تفسير.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> طرشي إبراهيم، مرجع سابق، ص5.

<sup>2</sup> جهاد سعيد خصاونة، مرجع سابق ص225.



**ثانياً: الغش الضريبي (التهرب الضريبي غير المشروع)**

لقد تعددت تعاريف الفقهاء في ميدان الجباية فعرفه A: Margairez على أنه « يتمثل في التخلص من الضريبة و إعطاء عرض خاطئ للواقع أو تفسير مظل، و من أجل ذلك يستعمل المكلف طرق تدليسية و احتيالية، مرتكب بذلك جرائم مالية يعاقب عليها القانون.<sup>1</sup>

\_ و فيه تتجه إرادة المكلف نحو تحقيق أو اسقاط العبء الضريبي و لكنه يسلك في سبيل تحقيق ذلك طرق غير مشروعة تصل إلى حد التدليس و الاحتيال.<sup>2</sup>

و في الغالب أن سبب هذا الاختلاف في استعمال المصطلحات إنما يرجع إلى اختلاف الزاوية التي ينظر منها إلى المفهوم، أي أن الزاوية التي ينظر منها المختص في علم الاقتصاد تختلف عن تلك التي ينظر منها المختص في القانون، فما يهم رجال الاقتصاد هو المحافظة على موارد الدولة و لذا فهم يدرسون التهرب الضريبي سواء كان يشكل خرقاً للقانون أم لا، أما ما يهم رجال القانون فهو دراسة المواد القانونية المتعلقة بالتهرب الضريبي و تحليل مضامينها و استخلاص مدى نجاعتها على أرض الواقع.<sup>3</sup>

**المطلب الثاني: أسباب و طرق التهرب الضريبي**

للحد من انتشار ظاهرة التهرب الضريبي و يجب التعرف على الدوافع و الأسباب التي أدت إلى انتشاره، فالأسباب مختلفة تاريخية منها، اقتصادية و نفسية، متعلقة بالمكلف بالضريبة، و كذلك بالإدارة الضريبية. كما أنه من المتوقع أن يلجأ المكلف إلى محاولة التخلص بثتى الطرق من أداء الضريبة، و بالتالي سنتناول في الفرع الأول الأسباب التي تدفع المكلف إلى التهرب من الضريبة و في الفرع الثاني سوف نتطرق إلى مختلف الطرق التي يلجأ إليها المكلف للتهرب من الضريبة.

**الفرع الأول: أسباب التهرب الضريبي**

يعود التهرب من الضريبة إلى أسباب متعددة و متنوعة، نذكر منها:

<sup>1</sup> طورش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخص قانون خاص، قسم الحقوق، جامعة قسنطينة 1، 2011\_2012، ص20.

<sup>2</sup> قرموش ليندة، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون جنائي، قسم الحقوق، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013\_2014 ص23.

<sup>3</sup> أحمد خيدل، زهرة كيبسي، مرجع سابق، ص1053.

## أولاً: الأسباب الأخلاقية للتهرب من الضريبة

يعتبر المستوى الأخلاقي السائد في المجتمع هو السبب الأهم للتهرب الضريبي، فإذا ضعف هذا المستوى قل الوعي الضريبي لدى الأفراد، و أدى ذلك إلى عدم اهتمامهم بالمصلحة العامة<sup>1</sup> و قل احساسهم بالمسؤولية اتجاه خزينة الدولة، لذلك من واجب الدولة زيادة الوعي الضريبي لدى الأفراد للقيام بواجباتهم اتجاه خزينة الدولة.

## ثانياً: الأسباب الإدارية

الإجراءات الإدارية هي إجراءات روتينية معقدة تتسبب في خلق الكراهية اتجاه الضرائب و ما يمثلها من أجهزة و أعوان إداريين، و يبقى على الإدارة الجبائية استعمال كل الإجراءات اللازمة لتفادي ذلك و تتمثل هذه الإجراءات فيما يلي:

\_ صعوبة تقدير الوعاء الضريبي.

\_ عدم المساواة في تطبيق الإجراءات.

\_ تعقد الإجراءات الخاصة بتحصيل الضريبة.

\_ ضعف التوعية الجبائية.<sup>2</sup>

## ثالثاً: الأسباب السياسية

إن سياسة الدولة في الإنفاق العام تلعب دوراً مهماً في التهرب الضريبي فإذا شعر المكلفون أن الدولة قد أنفقت حصيلة الضرائب التي تم تحصيلها منهم في وجوه لا تنفع و لا تعود عليهم و لا على أفراد المجتمع بالفائدة، قل الوعي الضريبي لديهم و زادت مقاومتهم للضرائب، لذلك فإنهم سيحاولون جاهدين و بكل الطرق التهرب من دفع هذه الضرائب لشعورهم أنها تذهب هدراً.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> جهاد سعيد، خصاونة، مرجع سابق، ص228.

<sup>2</sup> قرموش ليندة، مرجع سابق، ص24.

<sup>3</sup> جهاد سعيد خصاونة، مرجع نفسه، ص229.

#### رابعاً: الأسباب المتعلقة بالمكلف

غالباً ما تكون عدة ظروف تحيط بالمكلف تدفعه إلى التهرب من التزامه المالي اتجاه الخزينة العامة، و التي تندرج في إطار ذاتية نفسية فضغط الوعي الجبائي على المكلف و يعني هنا التأثير الذي يحدثه فرض ضرائب مختلفة تختلف تبعاً لحجم الإقطاعات الضريبية.<sup>1</sup>

#### خامساً: الأسباب الاقتصادية

يمكن عرض الأسباب الاقتصادية للتهرب من الضريبة على النحو الآتي:

- المقارنة بين ما يحصل عليه المكلف من منفعة و ما يتعرض له من مخاطر بسبب تهربه من الضريبة، فكلما زاد عبء الضريبة الملقى عليه زاد ميل المكلف نحو التهرب.
- ضخامة حجم الاقتصاد غير الرسمي، فالعلاقة بين وجود الاقتصاد غير الرسمي و التهرب الضريبي علاقة وثيقة.<sup>2</sup>
- يظهر سلوك المكلف اتجاه الضريبة بشكل واضح في أوقات الأزمات حيث تنخفض المداخيل و تصبح الضريبة تشكل عبئاً ثقيلاً على المكلف مما يدفعه إلى تجنب تسديدها، هذا في حالة الأزمات، أما في حالة الرخاء الاقتصادي حيث تزيد المداخيل فقد يدفع المكلف بالضريبة ما عليه اتجاه الخزينة ليظهر مظهر المواطن الصالح.<sup>3</sup>

#### الفرع الثاني: طرق التهرب الضريبي

إن المكلفين يتقنون و يبتكرون طرق عديدة للتهرب الضريبي، لذلك فإن عملية حصر هذه الطرق و الأساليب عملية صعبة، و سنحاول التعرض لهذه الطرق فيما يلي:

<sup>1</sup> طرشى إبراهيم، مرجع سابق، ص 16.

<sup>2</sup> محمد ساحل، المالية العامة، النفقات العامة، الإيرادات العامة، الضرائب، القروض العامة، الطبعة الأولى، جسور للنشر و التوزيع، الجزائر، 2017 ص 153.

<sup>3</sup> حمومي وفاء، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب و الغش الضريبي، مذكرة لنيل الماستر، تخصص اقتصاد نقدي و بنكي، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2015\_2016 ص 33.

## أولاً: التهرب عن طريق التحايل المادي

يكون الإخفاء مادياً عندما يغير المكلف بطريقة غير قانونية واقعة مادية و يقوم أساساً على إخفاء المكلف لأمواله التي تخضع للضريبة إخفاء كلياً أو جزئياً، فتنشأ بذلك وضعية قانونية ظاهرية مختلفة عن الوضعية القانونية الحقيقية.<sup>1</sup> و ينقسم إلى:

## 1. الإخفاء المادي الجزئي

يتجسد في قيام المكلف بإخفاء جزء من بضاعته التي تكون خاضعة للضريبة و يقوم بإعادة بيعها بطريقة غير مباشرة بعيداً عن أعين الرقابة الجبائية.

## 2. الإخفاء المادي الكلي:

يتجسد في قيام المكلف بممارسة أنشطة دون أن تكون الإدارة الجبائية على علم بذلك، و يرجع ذلك إلى امتناع المكلف بالتصريح من جهة و نقص الرقابة من جهة أخرى، و ذلك من خلال القيام بإنشاء وحدات و مصانع في الأماكن التي يصعب الوصول إليها من قبل المصالح الضريبية، و يتم بيع منتجات هذه الأخيرة في أسواق غير شرعية.<sup>2</sup>

## ثانياً: التهرب عن طريق التحايل المحاسبي

إن المحاسبة هي الوسيلة الوحيدة التي تعتمد عليها المصالح الضريبية في تحقيقاتها، فالتحقيق المحاسبي يتمثل في التأكد من مطابقة ما يصرح به المكلف و ما هو موجود في دفاتره المحاسبية من قيود، إلا أن المكلفين يبتكرون<sup>3</sup> طرق من بينها:

## 1\_ تضخيم الأعباء و التكاليف المحاسبية و الجبائية:

تعتبر طريقة تضخيم التكاليف من أبرز الطرق و أكثرها استعمالاً في التهرب الضريبي، التي يلجأ إليها المكلف لتحقيق غايته في تخفيض الوعاء الضريبي، و للتذكير قبل دراسة هذه الطرق فإن

<sup>1</sup> أحمد خيدل، زهرة كيسي، مرجع سابق، ص1056.

<sup>2</sup> بسمة بلور، سارة ببحوح، دور الرقابة الجبائية في كشف الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص دراسات محاسبية و جبائية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علم التسيير، جامعة جيجل 2013\_2014، ص17\_18.

<sup>3</sup> لدرم. أحمد، مرجع سابق، ص78.

المشرع أتاح للمكلف خصم الأعباء و التكاليف التي تتحملها المؤسسة من خلال نشاطها، و يكون هذا الخصم وفق ما يلي:

- أن تكون لهذه الأعباء علاقة مباشرة بسير نشاط المؤسسة و موظفة لصالحها.
- أن تكون مبررة بوثائق رسمية و أن يتم تسجيلها خلال السنة التي تحملتها فيها المؤسسة (خلال الدورة).<sup>1</sup> و تتمثل طرق التضخيم فيما يلي:

#### أ/ النفقات و المصاريف غير المبررة:

لقد سمح المشرع الجزائري للمكلف بخصم بعض الأعباء التي لها علاقة بنشاط المؤسسة و لكن المكلف يستغل في بعض الأحيان هذه الفرصة لتسجيل أعباء أخرى خارج نشاط المؤسسة مثلا صيانة سيارة خاصة بأحد مسيري المؤسسة و تسجيل النفقات باسم المؤسسة.<sup>2</sup>

#### ب/ إضافة مستخدمين وهميين و وظائف وهمية:

يقوم المكلف من خلالها بتسجيل أجور و رواتب في الكشوف المحاسبية لمستخدمين لا وجود لهم في الواقع، كذلك قيام المؤسسة بتسجيل رواتب لصالح أشخاص حقيقيين لكنهم لا يقومون بأية أعمال، كما يتم في بعض الأحيان تسجيل أجور و مرتبات أشخاص فعليين لكنهم يقومون بأعمال ثانوية.<sup>3</sup>

#### 2\_ التخفيض في الإيرادات:

يكون التخفيض في الإيرادات بلجوء المكلف إلى عدم التصريح بكل أو جزء من الإيرادات التي تدخل في حساب الأرباح الخاضعة للضريبة، و هي سبيل تقتصر على من يملكون سجلات محاسبية سواء كان ذلك إجباريا أو اختياريا، و من بين الطرق نذكر منها:

\* بيع السلع دون فواتير من أجل تفادي تقييد المبيعات محاسبيا و بالتالي إخفاء جزء من رقم الأعمال.

<sup>1</sup> بسمة بلور، سارة بحبوح، مرجع سابق، ص12.

<sup>2</sup> مقراني ايمان، منلا يخاف محمد أمين، الآليات القانونية للحد من التهرب الضريبي، مذكرة لنيل الماجستير، تخصص تسيير مؤسسات، قسم الحقوق، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2015\_2016 ص15.

<sup>3</sup> نور الدين عشي، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر، شعبة الحقوق، تخصص قانون جنائي للأعمال، جامعة أم البواقي، 2015\_2016.

\* تسجيل قيمة المبيعات بأقل من ثمنها الحقيقي:<sup>1</sup>

### ثالثا: التهرب عن طريق العمليات القانونية

و تكون هذه الحالة بخلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية الحقيقية على اثر عملية وهمية تقوم على أساس المطابقة للكتابات و الوثائق المحاسبية المقدمة من خلال إعداد فواتير مزيفة يستفيد من خلالها على حق خصم الرسم على القيمة المضافة فيكون الممول قد تهرب بناء على تقديم محاسبة بفواتير وهمية و بوثائق شرعي قانونية بعيدا عن أي رقابة محتملة.<sup>2</sup>

و كخلاصة إلى ما تطرقنا له ينبغي الإشارة إلى أن هذه الطرق التي يستخدمها المكلف للإفلات من الضريبة المفروضة عليه تبقى مجرد أمثلة فقط لا غير، فالأساليب في تطور من قبل المكلف ليسبق الإدارة الجبائية في بعض التفاصيل الدقيقة.

<sup>1</sup> أحمد خيدل، زهرة كيسي، مرجع سابق ص1054\_1055.

<sup>2</sup> طرشي إبراهيم، مرجع سابق ص12.

## المبحث الثاني: الآثار المترتبة على التهرب الضريبي في النظام الجزائري

الضريبة هي متغير اقتصادي هام، و لهذا السبب ينتج عن التهرب الضريبي انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني، يظهر من خلال عجز الدولة عن تنفيذ المشاريع العامة، كما تضطر الدولة في معظم الأحيان إلى زيادة في المعدلات الضريبية أو فرض ضرائب جديدة من أجل تعويض النقص الذي اصاب الخزينة العمومية من جراء التهرب الضريبي، إذ يتحمل المكلف بالضريبة في هذه الحالة عبئ كبير يؤدي به إلى الإحساس بتعسف الضريبة و عدم العدالة و المساواة اللذان يجرانه للجوء إلى التهرب الضريبي، و على ذكر ما سبق يمكننا تصنيف آثار التهرب الضريبي إلى آثار مالية و اقتصادية نردها في المطلب الأول و آثار اجتماعية و سياسية في المطلب الثاني.

### المطلب الأول: الآثار المالية و الاقتصادية للتهرب الضريبي

ينتج عن التهرب الضريبي آثار مالية تسبب عجزا في ميزانية الدولة، مما يصعب التحكم في سياسة الإنفاق، كما يأتي التهرب كذلك كعائق لإضعاف الاقتصاد الوطني و هذا من آثاره الاقتصادية التي نردها في الفرع الأول و الثاني.

#### الفرع الأول: الآثار المالية للتهرب الضريبي

يؤدي التهرب الضريبي إلى آثار سيئة من ناحية مالية الدولة ، و عدم قدرتها على الوفاء بالتزاماتها اتجاه الأفراد ، إذ أنه يفوت على الدولة جزء هاما من حصيلتها الضرائب ، كما أنه يؤدي إلى الإخلال بمبدأ العدالة في توزيع الأعباء العامة ، ولذا فإن الدولة تعمل جاهدة على محاربة هذه الظاهرة على المستوى الداخلي و الخارجي<sup>1</sup>.

و من ثم فإن التهرب الضريبي يمكن اعتباره حائلا دون تحقيق الأهداف القاعدية للضريبة، و المتمثلة في تغذية الخزينة العامة بالإيرادات الكافية، وذلك لتغطية النفقات، ولتنفيذ ميزانية الدولة، التي تواجه أعباء مختلفة.

<sup>1</sup> محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية و الضرائب، الطبعة الثالثة، دار هومة الجزائر، 2003، ص132\_134.

وتتمثل النتائج المالية للتهرب الضريبي في أنه يلحق بخزينة الدولة خسائر كبيرة ، تتمثل في الأموال الطائلة التي تضيع منها ، كما أنه يؤدي إلى انخفاض الدخل القومي ، والذي يؤثر على مستوى الدخل الفردي ، وكذا يؤدي إلى انخفاض قيمة العملة الوطنية .

ومن آثار التهرب الضريبي ، كذلك تأثيره على ميزانية الجماعات المحلية التي تعتمد في جزء كبير في إعداد ميزانيتها على المداخل الضريبية كالرسم على النشاط المهني ، و الرسم العقاري ورسم التطهير<sup>1</sup>.

و لكي تتدارك الدولة الاختلالات أو العجز المالي تلجأ إلى البحث عن مصادر أخرى لتمويل الخزينة العمومية مثل الإصدار النقدي و الاقتراض ( الدين العام).

حيث أن الإصدار النقدي و هو ما يعرف أيضا بالتمويل، بالتضخم تنتج عنه آثار سلبية منها زيادة مفرطة للأسعار دون أن يقابله زيادة في الإنتاج، كذلك نقص القدرة الشرائية للمواطنين، و التي يندرج عنها اختلال التوازن الاجتماعي بين طبقات المجتمع، كما تتخفض الصادرات في البلاد مما يؤدي إلى قصور في الحصول على العملة الصعبة هذا من جهة.

كما يساهم التهرب الضريبي في انخفاض قيمة العملة الوطنية نتيجة لعملية اكتناز الأموال المتهرب بها و الغير مصرحة، التي تتسبب في ظهور التضخم النقدي، و بالتالي تتجه الدولة إلى تبني سياسة القروض من الخارج و الوقوع في المديونية.

فلجوء الدولة إلى الاقتراض ينجم عنه آثار وخيمة تتحمل عبأها الأجيال المستقبلية خاصة إذا استخدمت هذه القروض كمصاريف استهلاكية، كما تتاح الفرصة أمام الدول الأجنبية للتدخل في الشؤون الداخلية للدولة نتيجة عدم القدرة على تسديد هذه الديون و بالتالي الخضوع للتبعية الأجنبية و فرض قيود اقتصادية عليها.

فأصبح تراكم الديون شبح خطير يهدد الدول النامية في اقتصادها، كما يساهم في تقليص الإنفاق العام بأنواعه الاستثماري، التحويلي و الجاري.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> انظر المادة 197 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، من الأمر رقم 101/76 المؤرخ في 1976/12/09، الجريدة الرسمية العدد 201 لعام 1976.  
<sup>2</sup> طورش بناتة، مرجع سابق، ص87\_88.



## الفرع الثاني: الآثار الاقتصادية

من الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي هو أن هذه الظاهرة تحدث اعوجاجاً بالنسبة للاقتصاد الوطني و تتمثل فيما يلي:

## أولاً: ارتفاع معدلات الضرائب و أسعارها

تؤدي ظاهرة التهرب الضريبي إلى انقاص الإيرادات الضريبية فتلجأ الدولة بذلك إلى رفع معدلات الضرائب لتغطية ذلك النقص في الإيرادات و الزيادة في عدد الضرائب و يرفع معدلاتها، فإن التهرب الضريبي سوف يتسبب في تحويل الضغط الضريبي و وقوعه على المكلفين الذين يؤدون واجباتهم الضريبية، و بذلك تغيب العدالة الضريبية و العدالة الاجتماعية.

## ثانياً: إعاقة التقدم الاقتصادي

إن الأثر المتمثل في إعاقة المنافسة و الذي يترتب على التهرب الضريبي يؤدي بدوره إلى تأخير التطور الاقتصادي و إعاقة التقدم الاقتصادي.<sup>1</sup>

## ثالثاً: التوجيه الوهمي للنشاط الاقتصادي

قد يلجأ الأعوان الاقتصاديون إلى أنشطة اقتصادية في القطاعات الأكثر حساسية للتهرب الضريبي و لا يأخذون بعين الاعتبار الأنشطة التي تساعد في التنمية الاقتصادية و تزيد القيمة المضافة و الحل الوطني، أي أنهم يتوجهون إلى الأنشطة الاقتصادية التي تخلق ثورات إضافية، و بذلك فالتهرب الضريبي يصبح مسبباً في الركود الاقتصادي و التخلف.<sup>2</sup>

## رابعاً: ظهور أزمة رؤوس الأموال

إن عملية التهرب الضريبي تتمثل في أغلب الأحيان في إخفاء المكلف رقم أعماله أو أرباحه الحقيقية و تتم هذه العملية إما عن طريق الاكتناز أو على شكل أوراق نقدية أو على شكل معادن كالذهب بالإضافة إلى ذلك فإن بعض المكلفين يقومون بفتح حسابات بنكية خارج الوطن و تهرب رؤوس أموال الشيء الذي يؤدي إلى انقاص إيرادات الدولة.

<sup>1</sup> حمومي وفاء، مرجع سابق، ص40.

<sup>2</sup> قرموش ليندة، مرجع سابق، ص45.

## خامسا: زعزعة الاستقرار الاقتصادي

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

## المطلب الثاني: الآثار الاجتماعية والسياسية للتهرب الضريبي

إن التهرب الضريبي له تأثير مباشر على إعادة توزيع الدخل الوطني، و بالتالي ينتج عنه آثار سلبية من الجانب الاجتماعي، مؤديا بالضرية إلى عدم تحقيق العدالة الاجتماعية، و كذلك آثار سلبية من الجانب السياسي التي تتسبب في عدم الاستقرار السياسي، و عدم التحكم في سياسة الدولة، و هذا ما سنتناوله في الفرعين التاليين:

## الفرع الأول: الآثار الاجتماعية

إن المادة 82 من دستور 2020 في فقرتها الثانية تقضي بأنه: " كل المكلفين بالضريبة متساوون أمام الضريبة، و يحدد القانون حالات و شروط الإعفاء الكلي أو الجزئي " و في فقرتها الخامسة " كل فعل يهدف إلى التحايل على مبدأ المساواة بين المكلفين بالضريبة، يعد مساس بمصالح المجموعة الوطنية".<sup>2</sup>

و بناء على ذلك فإن اختلال العدالة الضريبية و المجتمعية بتملص بعض الممولين من التزاماتهم الضريبية يدفع إلى إضعاف الترابط الاجتماعي من جهة، و يضعف قدرة الدولة على الإنفاق على بعض الجوانب الاجتماعية مثل الصحة و التعليم و الخدمات الاجتماعية مما يترك أثرا سلبيا على التنمية البشرية.<sup>3</sup>

و بالتالي انتشار التهرب الضريبي يؤدي إلى إضعاف روح التضامن الاجتماعي الواجبة بين أفراد المجتمع، و غياب روح المواطنة الذي ينتج عنه عدم الامتثال إلى القوانين الضريبية، و يخلق عند المكلفين النزهاء احساس بالظلم يجرحهم إلى التهرب هم كذلك، و فقدان الثقة في النظام و الإدارة الجبائية.

<sup>1</sup> قرموش ليندة، مرجع سابق، ص45\_46.

<sup>2</sup> المادة 82 من المرسوم الرئاسي رقم 20\_442 المؤرخ في 30 ديسمبر 2020 المتضمن للتعديل الدستوري، الجريدة الرسمية، العدد 82، سنة 2020.

<sup>3</sup> بوراس خوخة، لور عادي خالد، الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر ، تخصص القانون الجنائي و العلوم الجنائية، جامعة البويرة 2022، ص41.

و من آثار التهرب كذلك تعميق الفوارق الاجتماعية بين مختلف طبقات المجتمع، تبدو هذه الآثار الضارة واضحة حيث يؤدي التهرب إلى عدم المساواة بين الأفراد، إذ يتحمل البعض الضريبة، بينما يتخلص منها الذين أفلحوا في التهرب منها، و قد تؤدي كثرة التهرب إلى أن تزيد الدولة سعر الضرائب الموجودة أو تفرض ضرائب جديدة، فيزداد العبء على من لم يتهرب.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: الآثار السياسية

إن الوضعية المالية و السياسية لها علاقة وثيقة، حيث أن آثار الضغط الاقتصادي و الاجتماعي، كذلك ينعكس على الدولة و يصيبها بعدم الاستقرار السياسي، فكل تأثير من الجانب المالي له تأثير على الجانب السياسي.<sup>2</sup>

فالتهرب الضريبي يؤدي إلى الإضرار من الناحية المالية بالخرينة العامة و ذلك من خلال انخفاض الحصيلة الضريبية و بالتالي يؤدي إلى عدم استطاعة الدولة القيام بالخدمات العامة الملقاة على عاتقها على الوجه الأكمل.<sup>3</sup>

إن الممارسة الواعية للوظيفة السياسية للضرائب تتطلب وضع استراتيجية رئيسية، لكافة شؤون المجتمع الداخلية و الخارجية، يتم في إطارها رسم سياسات الفرائض المالية اللازمة لها و التخطيط لتنفيذه، و بناء نظام الضرائب في مراحل العمل الوطني على نحو يكفل تحقيق أهدافها.

إن عدم قدرة على تحقيق و تنفيذ السياسة الاقتصادية و الاجتماعية للدولة، الذي يؤدي بدوره إلى عدم الاستقرار السياسي و سقوط الحكومات.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> طورش بناتة، مرجع سابق، ص91.

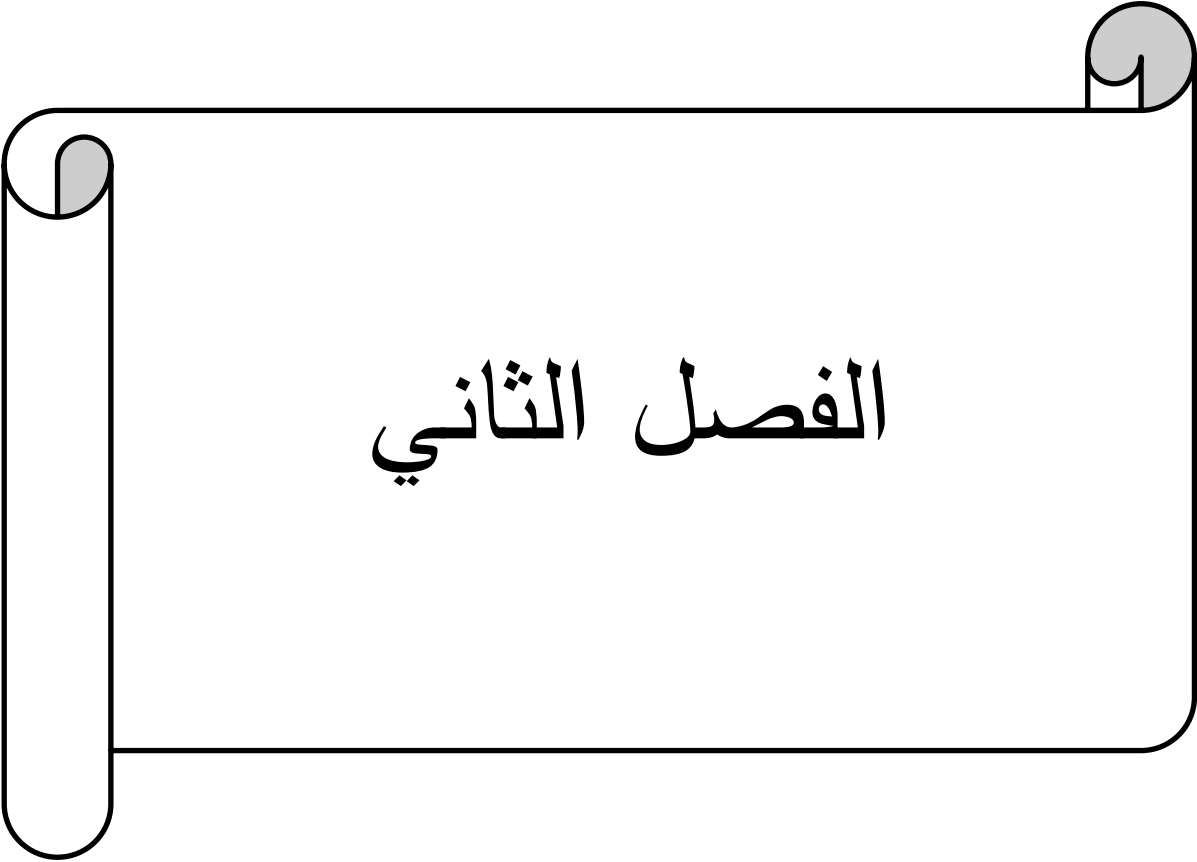
<sup>2</sup> مرجع نفسه، ص92.

<sup>3</sup> جهاد سعيد خصاونة، مرجع سابق، ص230.

<sup>4</sup> طورش بناتة، المرجع نفسه، ص93.

## ملخص الفصل الأول:

كخلاصة لما سبق ذكره في هذا الفصل، توصلنا إلى أن التهرب الضريبي ظاهرة تستهدف مداخل الخزينة العمومية من العائدات الضريبية، يقوم بها شخص يطلق عليه "بالمكلف" عن طريق امتناعه عن دفع الضريبة المفروضة عليه سواء بصفة قانونية يجيزها المشرع فيما يعرف بالتجنب الضريبي أو عن طريق مخالفة التشريع الضريبي باستعمال الغش الضريبي، مستعينا في ذلك بعدة طرق سواء بإخفاء المحاسبة أو عن طريق العمليات المادية و ذلك بإخفاء المكلف لكل أو جزء من ثروته و استغلالها في أنشطة و أماكن بعيدة عن رقابة الإدارة الجبائية، أو عن طريق العمليات القانونية كأن يكيف المكلف نشاطه على أساس نشاط غير خاضع للضريبة أو أن يخضعه لضريبة أقل من الحقيقة، و لا يمكن أن يصل المكلف إلى هذه الدرجة من الكفاءة إلا إذا توفرت أسباب خاصة بالنظام الضريبي تسهل عليه عمله أو أخرى متعلقة بالإدارة الجبائية تجعل من الرقابة على نشاطه أمرا مستبعدا أو كان مستوى وعيه لا يرقى به إلى معرفة النتائج الوخيمة المترتبة عن أفعاله من جميع النواحي (المالية، الاقتصادية، الاجتماعية).



## الفصل الثاني

## الفصل الثاني: آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري

إن ظاهرة التهرب الضريبي تضرب بجذورها منذ القدم، حيث اقترن وجودها بوجود الضريبة نفسها، و قد كانت و مازالت من بين اهتمامات و انشغالات الدول و الحكومات من خلال البحث عن إجراءات وقائية للحد منها أو للتقليل من حدتها قبل مكافحتها لأن هذه الأخيرة تعتبر مكلفة جدا و عليه فإن سد الطريق أمام التهرب الضريبي هو إجراء وقائي بالدرجة الأولى و لا بد منه قبل الذهاب إلى تطبيق العقوبات و اللجوء إلى عملية المتابعة القضائية.

إن الوقاية هي من أنجع الأساليب التي اعتمدها الدول المتطورة للتخلص من هاته الآفة التي تهدد اقتصاداتها بالانهيار، عن طريق بنا منظومة ضريبية توائم متطلبات المتزايدة و النمو المضطرد للاقتصاد، و في نفس الوقت تكون مقبولة من طرف المكلف الذي هو لبنة الأساسية في أي صياغة نظام ضريبي فهو المخاطب الأول بتلك القوانين، مع تبني نظام رقابي فعال له من الأساليب و الإجراءات الكافية التي تستطيع من خلالها الكشف عن حالات التهرب الضريبي التي تزداد من يوم لآخر نتيجة تطور الوسائل و الطرق المستعملة في عملية التهرب. و عليه سنتطرق في هذا الفصل:

المبحث الأول: الآليات الوقائية للتهرب الضريبي..

المبحث الثاني: الوسائل الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي.

**المبحث الأول: الآليات الوقائية للتهرب الضريبي**

إن الوسائل الوقائية لمعالجة التهرب الضريبي تكون على مستويين، أولاً على مستوى التشريع و الإدارة الضريبية، و ذلك بمحاولة إلغاء التعقيد و الغموض الذي يشوب النصوص القانونية و جعلها يتماشى مع متطلبات الحياة الاقتصادية و إرساء العدالة الضريبية، مع عصرنة المصالح المختلفة للإدارة الضريبية و تقريبها من المكلف، و ثانياً على مستوى المكلف بالضريبة عن طريق توعيته بواجباته الضريبية، و دوره كمواطن في المشاركة في الأعباء العامة، مع التركيز على الإعلام من أجل إزالة التوتر القائم بين الإدارة و المكلف بالضريبة.

**المطلب الأول: الآليات الوقائية على مستوى التشريع الضريبي و الإدارة الجبائية**

سنتناول في هذا المطلب الوسائل الوقائية التي حددها المشرع للحد من اللبس الذي يشوب النصوص القانونية، بشكل مبسط يسهل للمكلف فهمه و توعيته بواجباته الضريبية، و هذا ما سنتطرق إليه في الفرعين التاليين:

**الفرع الأول: الآليات الوقائية على مستوى التشريع الضريبي**

لنجاح أي قانون ضريبي يجب العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بتأسيس و تحصيل الضرائب، و لإتمام ذلك يجب أولاً صياغة القانون الضريبي بطريقة يسهل على المكلفين فهمه، و ثانياً بإرساء طابع البساطة، الوضوح و المرونة على هذه القوانين.

و نظراً للتغيرات و التعديلات المستمرة في قوانين المالية، أدى ذلك إلى عدم استقرار القوانين الجبائية و هذا نشب عنه تعقيدات و غموض مما صعب مهام موظفي الضرائب.

و للعمل على استقرار النظام الضريبي،<sup>1</sup> يجب على المشرع أن يسعى لإنشاء قانون ضريبي قادر على البقاء مدة طويلة، لأن المشكل ليس في تغيير القوانين و إنما في مدى استقرار هذه القوانين.

فقد طرأت تعديلات هادفة لتنشيط النظام الجبائي، و ذلك بإلغاء التعقيدات المتمثلة في تعدد الضرائب و اختلاف معدلاتها يسهل على المكلف و الإدارة معا تبسيط أحكام قوانين الضرائب و اجراءات تنفيذها.

<sup>1</sup> مقراني إيمان، منلا يخاف محمد أمين، مرجع سابق، ص22.

كما يجب أن تكون هناك مساواة أمام الضرائب، و ذلك بتحمل الأفراد للأعباء الضريبية بطريقة متساوية حتى لا يكون هناك تفاوت طبقي في المجتمع.

و من الإصلاحات الجبائية التي قام بها المشرع الجبائي في الجزائر أجمع بين عدد من الضرائب (IRG\_ TAP\_ TVA) في ضريبة جزائية وحيدة (IFU) و الهدف من إحداث هذه الضريبة<sup>1</sup> هو تجسيد مبدأ الشمولية الجبائية من جهة، و محاربة التهرب الضريبي من جهة أخرى.

### الفرع الثاني: الآليات الوقائية على مستوى الإدارة الضريبية

بما أن الإدارة الجبائية هي الجهاز التنفيذي لكل التشريعات و الإجراءات القانونية الضريبية، سيستلزم أن تتوفر على هيكل إداري كفؤ و عصري ليطمأنى و متطلبات العصر الحديث، من أجل قدرتها على القيام بمهامها الأساسية المتمثلة في تحصيل الضريبة و مراقبة حسن أدائها و التصريح بمجمل المداخل الحقيقية مكافحة التهرب الضريبي بجميع أشكاله.

فأي قصور أو خلل في الإدارة الجبائية، سواء كان بشريا أو ماديا يؤدي إلى عدم تحقيق الإدارة لهدفها الأساسي المتمثل في تطبيق النصوص القانونية الضريبية.

### أولاً: تحسين الإمكانيات البشرية

إن كافة نشاطات الأفراد ذات الصلة بتحصيل الضريبة يتطلب تدعيم الهيئات الإدارية الجبائية بالإمكانات البشرية من أجل أن تسد النقائص بينها و بين عدد الملفات التي ينبغي دراستها و ذلك من خلال العدد الكافي من الموظفين المتخصصين في مجال الرقابة الجبائية من أجل القضاء على الاختلاف الحاصل بين عدد المكلفين بالضريبة و بين عدد الموظفين الذين يقومون بالرقابة الجبائية مع ضرورة اختيار هؤلاء الموظفين على أسس علمية و أخلاقية و تمتع هؤلاء بسلوك حضاري و أقدمية و كفاءة متخصصة و مؤكدة<sup>2</sup>.

و قد حرصت المصالح الجبائية بالعمل على رفع كفاءة موظفيها بوضع برامج رسكلات و تكوينات تتماشى مع التغييرات التي تطرأ على النظام الضريبي و تنفيذ للخطط المرسومة مع مراعاة العدل في

<sup>1</sup> مقراني إيمان، مرجع سابق، ص23.

<sup>2</sup> علام ليلي، آليات مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو، ص124.



التزقيات و تسليط أقصى درجات العقوبة للموظفين الذين يسلكون سلوكيات غير مشروعة تتعارض مع أخلاقيات المهنة كالرشوة أو المحاباة في التعامل مع المكلفين على أساس الجهة أو العرق أو القرابة... إلخ بالإضافة إلى تكوين و تدريب الجانب البشري لابد للإدارة الجبائية أن تتخذ إجراءات حاسمة و ضرورية مثل:

- العمل على رفع مستوى موظفيها من خلال التكوينات المتخصصة التي من شأنها أن ترفع من مستواهم و تدريبهم بشكل جيد و لائق.
- تحفيز الموظفين بالعمل على رفع أجورهم و مرتباتهم حماية لهم من الإغراءات المادية التي تعرض عليهم من المكلفين.

#### ثانيا: تحسين الإمكانيات المادية

بالنظر إلى المهام المكلفة بتنفيذها الإدارة الضريبية الحساسة و المعقدة فإنها تتوفر على نقائص في الوسائل، و من بين هذه النقائص:

\_ ضيق المقرات الإدارية لاسيما تلك المتعلقة بمتنشيات قباضات الضرائب، كما يتطلب تسيير جهاز الإعلام الآلي وجود فنيين، يختص بعضهم بترجمة القوانين و التعليمات الضريبية إلى معادلات رياضية يفهم رموزها الجهاز المستعمل حسب اللغة، و يختص بعضهم على مراجعة المعلومات حسب التطورات المتعلقة بالضريبة، كما تساعد على تخزين أكبر قدر ممكن من المعلومات في مساحة جد صغيرة و عدم صياغتها و سرعة قراءتها مما ينعكس بشكل إيجابي على عمليات الرقابة الجبائية.<sup>1</sup>

كل هذه النقائص نتج عنها اختلال في وظائف الإدارة الضريبية، لذلك أصبح إصلاح الإدارة الضريبية أمر ضروري للرفع من مستواها التقني مما يستلزم عليها القيام بتجهيز المرافق الضرورية و بناء مقرات جديدة لتسهيل أداء وظائفها، و تطبيق برمجيات الإعلام الآلي لتسهيل عمليات الرقابة و الكشف في وقت مبكر عن أي غش أو تهرب، إضافة إلى تسهيل مهمة الاطلاع على الملفات الجبائية في وقت قصير.

<sup>1</sup> مرسوم تنفيذي رقم 190/90 المؤرخ في 23/06/1990 و المتعلق بتنظيم الإدارة في وزارة الاقتصاد، جريدة رسمية، العدد 26 الصادرة في 27/06/1990.

كما يجب عليها توفير وسائل النقل للأعوان المكلفين بمهمة التحقيق الميداني و المرافق الفجائية لضبط المادة الضريبية.

و من أجل أن تتماشى الإدارة الجبائية مع الإصلاحات الاقتصادية اتخذ المشرع الضريبي في هذا الصدد بعض التعديلات على المستويين المحلي و المركزي:

- قام بتحويل الإدارة المركزية إلى المديرية العامة للضرائب بموجب المرسوم التنفيذي 190/90.
- إنشاء 09 مديريات جهوية بموجب المرسوم 60/91.
- إنشاء مفتشية الضرائب المباشرة و غير المباشرة في مديرية واحدة.<sup>1</sup>

### ثالثا: تنظيم الإدارة الجبائية

فالنسبة لإعادة تنظيم مصالح الإدارة الجبائية و تطويرها حتى يتماشى مع الإصلاحات الاقتصادية اتخذ المشرع الجبائي في هذا المجال بعض التعديلات الهيكلية على المستوى المحلي و المركزي و ذلك بموجب المرسوم التنفيذي رقم 90\_190 المؤرخ في 23\_06\_1990<sup>2</sup> المتعلق بتنظيم الإدارة المركزية لوزارة الاقتصاد و ذلك بتحويل الإدارة المركزية إلى المديرية العامة للضرائب و من جهة أخرى إنشاء تسع مديريات جهوية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91\_60 المؤرخ في تاريخ 23\_02\_1991، كما تم إنشاء كذلك مديريات فرعية على مستوى المديريات و الولائية و كل هذه التعديلات من الناحية الهيكلية من أجل تنظيم السير الحسن للإدارة الضريبية و ضمان سلامة تطبيق التشريعات الضريبية و هو التنظيم المعمول به إلى يومنا هذا.<sup>3</sup>

و بالمقابل دخلت الإدارة العامة للضرائب في فترة انتقالية من إدارة أفقية التنظيم، (مديرية التحصيل، مديرية المنازعات، مديرية المراقبة الجبائية، مديرية الوسائل العامة)، إلى إدارة عمودية التنظيم تعتمد على حجم نشاط المكلفين مقسمة كآتي:

<sup>1</sup> ناصر مراد، الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة الباحث، عدد 2، البلدة، 2003، ص 262\_263.

<sup>2</sup> المرسوم التنفيذي 190/90، المؤرخ في 23/06/1990، المتعلق بتنظيم الإدارة المركزية.

<sup>3</sup> المرسوم التنفيذي 91-60 المؤرخ في 23/02/1991، المتعلق بإنشاء تسع مديريات جهوية.

1\_ مديرية كبريات المؤسسات (DGE): و هي مديرية لتسيير المؤسسات و الشركات التي يفوق رقم أعمالها 100 مليون دينار جزائري و المؤسسات البترولية، المؤسسات الأجنبية، و مقرها على مستوى الجزائر العاصمة.

2\_ مراكز الضرائب (CDI): هي مراكز في طور الإنجاز على مستوى كل ولايت الوطن تقوم بتسيير المؤسسات و الشركات المتوسطة و الصغيرة و مختلف المهن الحرة.

3\_ المراكز الجوارية للضرائب (CPI): و هي كذلك في طور الإنجاز على مستوى كل ولايات الوطن تقوم بتسيير المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الجزائري.<sup>1</sup>

بالإضافة إلى خلق مفتشية متخصصة لتسيير جباية العقار، المعادن الثمينة، حول التبغ و الفلاحة.

الهدف من إنشاء هذا التنظيم الهيكلي الجديد هو التحكم الفعال في مختلف الموارد الجبائية، تحسين الخدمات، إعطاء فعالية أكثر للرقابة الجبائية و التحصيل الضريبي... إلخ من الأهداف.

إن هذا التنظيم الإداري الجديد لإدارة الضرائب هو نظام متبع في فرنسا، و عليه من أجل نجاحه و فعاليته يجب مراعاة اعتبارات كثيرة، لأن النظم الضريبية المستوردة في الدول المتقدمة لا تصلح للتطبيق فهي تحتاج لفاعلية عالية، لأن الهياكل الاقتصادية تختلف من دولة متقدمة إلى دولة نامية.<sup>2</sup>

### المطلب الثاني: الآليات الوقائية على مستوى المكلف بالضريبة

إن فرض نجاح أي نظام ضريبي تعتمد أساسا على درجة الوعي الضريبي لدى المكلف و ثقافته الضريبية، و مدى اقتناعه بأهمية الضريبة في تمويل الخزينة العمومية، فتبعية التهرب لا تقع على المشرع و الإدارة وحدها و إنما تقع كذلك على المكلف، و منه تسعى الإدارة دوما إلى تحسين العلاقة مع المكلف و توعيته و اعلامه بكل التزاماته و كذا الضمانات و الحقوق الممنوحة له.

و عليه سوف نتناول في هذا المطلب ما سعى إليه المشرع لتطوير علاقة المكلف بالضريبة من خلال توعيته في الفرع الأول، و الحقوق و الالتزامات في الفرع الثاني.

<sup>1</sup> طورش بتاتة، مرجع سابق، ص104.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص105.

الفرع الأول: إعلام المكلف و توعيته

- من المجهودات المبذولة في مكافحة الغش الضريبي نجد تلك التي نوجه نحو تحضير مكلف ذو تصرف إيجابي اتجاه الهيكل الضريبي منكرًا لكل التصرفات غير المشروعة، يجعل تصرفاته أكثر عقلانية و موضوعية و ليكن هذا أول هدف للمنهجية المالية و الجبائية على وجه الخصوص و هذا بتنمية الوعي الجبائي عند المواطن العادي لتحمل هذا الواجب مستقبلاً.<sup>1</sup>

- يهدف تكوين و إعلام المكلف إلى تحويل ذلك المكلف من معارض عن أداء الضريبة إلى مكلف ملتزم و ذلك من خلال تثقيفه و اطلاعه على مختلف المستجدات و التعديلات التي يشهدها النظام الجبائي.

و لتحسين العلاقة بين المكلف و الإدارة، و إزالة التوتر بينهم يجب العمل على إنشاء مكاتب للعلاقات العامة على مستوى المديرية الولائية للضرائب مهمتها هي مساعدة المكلفين بتقديم كل الإرشادات و التفسيرات اللازمة عن مختلف الأحكام الجبائية، و شرح الإجراءات المتعلقة بالتزامات المكلفين، و في هذا الصدد المشرع بإنشاء مصلحة الاتصال على المستوى المركزي المتمثلة في مديرية العلاقات العامة و الاتصال.<sup>2</sup>

أولاً: على مستوى مديرية كبريات المؤسسات (DGE)

مصلحة الاستقبال و الاعلام تحت تصرف المؤسسات الكبرى للإجابة على كل الاحتجاجات و التساؤلات، لأنها تتميز بتسيير مكلفين ذو طبيعة خاصة و هامة جداً، خاصة فيما يخص الامتيازات الجبائية الممنوحة للاستثمارات و تكون أبواب هذه الخلايا مفتوحة دائماً أمامهم من أجل تأمين الخدمات التالية:<sup>3</sup>

\_ تنظيم و استقبال المكلفين بالضريبة و اعلامهم.

<sup>1</sup> لدرم أحمد، مرجع سابق، ص 91.

<sup>2</sup> حاشي عبد الرحمان، آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص إدارة و مالية، جامعة الجلفة، 2015\_2016، ص 20.

<sup>3</sup> المادة 03 من المرسوم التنفيذي 06 / 327، ص 27، المؤرخ في 18 / 09 / 2006 المحدد لتنظيم المصالح الخارجية لإدارة الضرائب و صلاحيتها، الجريدة الرسمية، العدد 59، سنة 2006.

\_ التنسيق و العمل مع مصلحة الإعلام على المستوى المركزي من أجل التطبيق و التنفيذ الحسن لاستراتيجية الاتصال و الاستقبال و الإعلام المسطرة من طرفها.

\_ نشر المعلومات في اتجاه المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات لتذكيرهم بحقوقهم و واجباتهم الجبائية.

### ثانيا: على مستوى مراكز الضرائب(CDI)

يجب على مصلحة الاستقبال على مستوى مراكز الضرائب في جميع ولايات الوطن إعلام المكلفين التابعين لها إقليميا، بكل الواجبات الجبائية، خاصة بالنسبة للمكلفين الذين يمارسون نشاطات تجارية أو صناعية أو أخرى لأول مرة، فهذه المصلحة تسهر على:<sup>1</sup>

\_ تقديم المعلومات اللازمة عن كيفية تقديم شكوى و مواعيدها أمام مصلحة المنازعات الضريبية، و كذلك طرق الطعن الممنوحة لهم.

\_ تنظيم لقاءات أو جلسات بين المكلفين و رئيس مركز الضرائب أو رؤساء المصالح المختلفة و توجيههم نحو القباضات أو المفتشيات التابعة لمكان ممارسة نشاطهم.

\_ تقديم كل المعلومات عن التساؤلات الجبائية المطروحة من طرف المكلفين.

\_ الاستقبال الهاتفي و ذلك بوضع أرقام هاتفية تحت خدمة المكلف بالضريبة.

### ثالثا: على مستوى المراكز الجوارية للضرائب (CPI)

خلية الاعلام و الاستقبال على مستوى المراكز الجوارية للضرائب تتعامل مع فئة من المكلفين البسطاء، يحتاجون إلى معاملة خاصة، و بالتالي خلية الاعلام هي الفضاء الذي لا يمكن التخلي عنه حيث يتضمن الخدمات التالية:<sup>2</sup>

\_ الاستقبال، التوجيه، التكفل بالمكلفين التابعين لدائرة اختصاصها عن طريق موظفين مؤهلين و مختصين.

<sup>1</sup> المادة 20 من المرسوم التنفيذي 327/06، مرجع سابق، ص11.

<sup>2</sup> المادة 26 من المرسوم التنفيذي 327/06، ص12.

\_ التكفل بالمكلفين الجدد للقيام بكل الاجراءات المرتبطة بحقوقهم و واجباتهم الضريبية.

\_ نشر المراجع و الوثائق اللازمة للمكلفين و الموظفين معا من أجل مساعدتهم.

### الفرع الثاني: واجبات و حقوق المكلف

لقد منح المشرع الجبائي الجزائري مجموعة من الضمانات و الحقوق للمكلفين بالضريبة، و هذا مقابل الحقوق الممنوحة لأعوان الإدارة الجبائية لممارسة مهمتهم الرقابية، بهدف خلق نوع من التوازن مع تلك الالتزامات المفروضة عليه، كما أنه يخضع للالتزامات جبائية عدة يجب أن يكون على دراية بها.

### أولاً: التزامات المكلفين بالضريبة

لقد أوجب المشرع على المكلف بالضريبة جملة من الالتزامات نذكر منها:

#### 1/ التصريح بالوجود:

يعتبر الالتزام بتقديم التصريح بالوجود بالنسبة للمكلف بالضريبة التزاماً إدارياً، و يعرف أنه أول عمل أساسي يقر بموجب المكلف أو يسلم بالدخول في مجال تطبيق الضريبة و يتعهد بذلك بأن يجري مع الإدارة الضريبية حوار من شأنه أن يسمح لها بأن تحدد مبلغ الضريبة الواجب دفعه على أساس من الدقة<sup>1</sup> و الصحة ها الالتزام نصت عليه المادة 183 ق. ض. م. ر. م « إذ يجب على كل المكلفين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات، و الضريبة الجزافية الوحيدة الجدد اكتتاب تصريحاً بالوجود أمام مركز الضرائب أو مفتشية الضرائب التابعة في خلال 30 يوماً اعتباراً<sup>2</sup> من تاريخ انطلاق نشاطهم المهني، و الذي تسلم الإدارة الجبائية نموذجاً منه.»

و يحتوي التصريح على: الاسم، اللقب، النشاط الاجتماعي، العنوان، طبيعة النشاط، رقم التعريف الإحصائي، حتى تتمكن الإدارة الجبائية من معرفة المكلف الجديد.

<sup>1</sup> حاشي عبد الرحمان، مرجع سابق، ص23.

<sup>2</sup> المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابق، ص83.

## 2/ التصريح السنوي:

يكون هذا قبل الفاتح من أفريل بنموذج أو النماذج المقدمة من طرف الإدارة يتضمن مبلغ العوائد و الأرباح جلال السنة الفارطة مبني على الحقائق الثبوتية و التي يجب أن تقدم عند كل طلب من طرف الإدارة الجبائية للتحقيق.<sup>1</sup>

## 3/ التصريح الشهري أو الفصلي:

على كل مكلف أن يقدم قبل كل 20 يوم من كل شهر أو ثلاثي إلى قبضة الضرائب المختصة اقليميا تصريح نموذجي G50 مع تسديد مختلف المستحقات الضريبية المتعلقة بالعمليات المنجزة خلال الشهر أو الثلاثي المنصرم مثل الرسم على النشاط المهني، اقتطاعات الضرائب على الأجور، الرسم على القيمة المضافة.<sup>2</sup>

## 4/ التصريح بالتنازل أو التوقف:

حسب المادة 195 من ق.ض.م.ر.م فقد ألزم المشرع المكلفين بالضريبة تقديم تصريح عند التوقف عن النشاط أو التنازل عنه خلال فترة محددة بـ 10 أيام من تاريخ التوقف أو التنازل.<sup>3</sup>

## 5/ الواجبات ذات الطابع المحاسبي للمكلف بالضريبة

حدد القانون التجاري في مواده من 09 إلى 12 ما مدى التزام التاجر بمسك الدفاتر المحاسبية بشكل إجباري، و يشترط الحفاظ بها مع الإثباتات القانونية كالفواتير و غيرها من المراسلات الرسمية التي يمارس عليها حق الرقابة و الاطلاع لمدة عش(10) سنوات.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> المادة 53 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابق، ص36.

<sup>2</sup> المواد 123 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المرجع نفسه و المادة 28 من قانون الرسم على رقم الأعمال، من الأمر 102/76، المؤرخ في 1976/12/09، الجريدة الرسمية، العدد103، سنة 1976.

<sup>3</sup> المادة 195 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المرجع نفسه، ص91.

<sup>4</sup> المادة 64 من قانون الاجراءات الجبائية، من الأمر رقم 21/01، المؤرخ في 2001/12/23، العدد 79، سنة 2001 ص42.

## ثانيا: حقوق و ضمانات المكلف بالضريبة

عند تعامل المكلف بالضريبة مع إدارة الضرائب توجد التزامات تقع على كل منها، فيقرر المشرع الضريبي التوفيق بين طرفي العلاقة الضريبية، لأنه حريص على المزيد من الفاعلية في البحث عن حقيقة نشاط المكلف و في الوقت نفسه حريص على احترام حقوق و حريات المكلف<sup>1</sup>، و من بين هذه الضمانات التي أقرها المشرع ما يلي:

## 1/ الحق في الاعلام (الإشعار بالتحقيق)

لا يمكن أن تجري الرقابة الجبائية و مراقبة التصريحات و ما بعدها من أنواع التحقيق إلا بعد إعلام المكلف بالضريبة مسبقا عن طريق الإشعار بالتحقيق المسبق<sup>2</sup>. هذا ما جاء في المادة 20 فقرة 04 من ق. إ. ج على أنه يتم الإعلام بإرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق ملحق بميثاق الملف بالضريبة التي ينص على حقوق و واجبات المكلف بالضريبة على أن يستفيد هذا الأخير من مدة للتخصير قدرها 10 أيام للتحقيق في المحاسبة و التحقيق المصوب.

## 2/ الحق في الاستعانة بمستشار

يمكن للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية أن يستعين بمستشار من اختياره، كأن يستعين بمحامي أو محاسب أو مستشار جبائي، و في حالة غيابه<sup>3</sup> يمكن أن يعين من يمثله خلال فترة الرقابة.

و قد جاء في نص المادة 20 الفقرة 06 من ق. إ. ج أنه يجب تحت طائلة بطلان الإجراء أن يشير الإشعار بإعادة التقويم على أن المكلف بالضريبة له الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره من أجل مناقشة اقتراحات رفع مبلغ الضريبة أو من أجل الإجابة عليها.

كما لا يمكن أن تتجاوز مدة التحقيق تحت طائلة البطلان المدد المحددة في كل نوع من أنواع التحقيقات و التي جاء ذكرها في المادة 20 الفقرة 05 ق. إ. ج.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> أحمد فنيدس، الرقابة الجبائية في الجزائر، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2018، ص162.

<sup>2</sup> المادة 20 فقرة 04 من قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سابق.

<sup>3</sup> المادة 20، الفقرة 06 من قانون الاجراءات الجبائية، المرجع نفسه، ص17.

<sup>4</sup> المادة 20، الفقرة 05 من نفس القانون إ.ج، المرجع نفسه، ص17.



## 3/ الحق في الطعن الإداري

للمكلف بالضريبة الحق في ان يطعن في قرار الإدارة الضريبية في حال لم يقتنع بأساس الوعاء الذي وصلت إليه الإدارة الجبائية، و ذلك بأن يتقدم إلى مصلحة الضرائب مباشرة بتقديم تظلم إداري، لكي تراجع موقفها و يقدم هذا التظلم إلى جهة مصدرة القرار، أي مديرية الضرائب للولاية<sup>1</sup>، أو لجان الطعن الإدارية لتقريب وجهات النظر بين المكلف بالضريبة و الإدارة، كما أنها تحميه من تعسف الإدارة في فرض الضريبة.

---

<sup>1</sup> حاشي عبد الرحمان، مرجع سابق، ص 26.

### المبحث الثاني: الوسائل الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي

تعتبر الرقابة الجبائية إجراء ضروريا لمكافحة التهرب الضريبي كما أنها تكتسي أهمية بالغة، و ذلك نظرا لطبيعة النظام الضريبي الذي يعتمد على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين، أي أنه يمنح الحرية للمكلفين بتقديم التصريحات الضريبية المكتتبه بشكل يوافق نشاطهم و مداخلهم الحقيقية من تلقاء أنفسهم، ثم تقوم الإدارة بمراقبة تلك التصريحات لكونها في كثير من الأحيان تكون غير صحيحة و غير صادقة، نظرا للأخطاء المرتكبة أثناء اعدادها سواء عن قصد أو دون قصد بهدف التهرب من دفع الضريبة.

فمن خلال هذا المبحث سوف نتطرق في مطلبه الأول إلى الرقابة و التحقيق الجبائي لمكافحة التهرب الضريبي و في مطلبه الثاني إلى العقوبات المقررة لمكافحة التهرب الضريبي.

#### المطلب الأول: الرقابة و التحقيق الجبائي لمكافحة التهرب الضريبي

إن النظام الضريبي الجزائري يقوم على أساس التصريح، و من أجل التأكد من مصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، منح المشرع لإدارة الضرائب حق الرقابة الجبائية كوسيلة لحمايتها من التهرب الضريبي، و هي تعتبر كل فحص لتصريحات و وثائق و مستندات المكلفين بالضريبة، سواء كانوا أشخاص طبيعية أو معنوية، قصد التأكد من صحة ما تحتويه، و مقارنتها مع ما هو مصرح به و المعلومات المتحصل عليها، وفقا لبرنامج مسبق مسطر من طرف مصلحة الرقابة الجبائية.

سنتناول في بادئ الأمر الرقابة الجبائية في الفرع الأول، أما في الفرع الثاني فسنتناول التحقيق المحاسبي.

#### الفرع الأول: الرقابة الجبائية

الرقابة هي السلطة المخولة للإدارة الجبائية بمراقبة التصريحات و الوثائق المستعملة لتحديد كل رتبية أو رسم أو حق أو إتاوة، فالهدف من الرقابة ليس فرض الجزاءات بقدر ما هي عمل إداري يهدف للتحقيق من صحة الأداء و تقويمه في حال اعوجاجه.<sup>1</sup>

\_ كما تعرف أيضا بأنها تلك الإجراءات التي يقوم بها المفتش للتحقق من مدى صحة و مصداقية المحاسبة سواء من حيث الشكل أو المضمون، و من خلالها يقيم المحقق نوعية المحاسبة في الشكل و

<sup>1</sup> المادة 1/18 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

المضمون لمؤسسة ما، و يتحقق من صحة و دقة العمليات و أرصدة الحسابات المقيدة في الوثائق المحاسبية و مقارنتها بعناصر استغلال النشاط من تلك العناصر الخارجية، المشتريات، المبيعات،<sup>1</sup> رصيد البنك...

من خلال تعاريفنا للرقابة الجبائية يمكننا التطرق إلى أشكال الرقابة الجبائية و استخلاص بعض أهدافها.

### أولاً: أشكال الرقابة الجبائية

بما أن النظام الضريبي نظام تصريحي فهو يعتمد على الرقابة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة من المكلفين، و تختلف عملية مراجعة و فحص التصريحات باختلاف أشكال الرقابة الجبائية المقسمة كما يلي:

**1/ الرقابة الشكلية:** و هي أول رقابة تخضع لها التصريحات الجبائية المكتتبه طرف المكلفين حيث تتم هذه الرقابة سنويا و تتمثل في مجمل التدخلات التي تهدف إلى القيام بتصحيح الأخطاء المادية و النقائص المرتكبة أثناء كتابة و تقديم المكلفين لتصريحاتهم و التأكد من هوية عنوان المكلف و كذا مختلف العناصر التي تدخل في تحديد الوعاء الضريبي.

فالغرض من هذه الضريبة هو التصحيح الشكلي للتصريحات دون إجراء أية مقارنة بين ما تحمله من معلومات، و تلك التي تتوفر لدى الإدارة الجبائية، فهذه الأخيرة لا تهدف إلى التأكد من صحة المعلومات و إنما الكيفية التي قدمت من خلالها هذه المعلومات.<sup>2</sup>

### 2/ الرقابة على الوثائق:

الرقابة على الوثائق هي ثاني إجراء تقوم به الإدارة الضريبية بعد الرقابة التشكيلة من طرف مفتشية الضرائب التابع لها نشاط الخاضع للضريبة، و ذلك على مستوى مكاتبها، حيث تتطلب احضار الوثائق و السجلات المحاسبية من طرف المكلف، ليقوم أعوان الضرائب بفحص دقيق للتصريحات و مقارنتها

<sup>1</sup> بن عمارة منصور 'إجراءات الرقابة المحاسبية و الجبائية' دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2011، ص12.

<sup>2</sup> لدرم أحمد، مرجع سابق، ص81.

بالمعلومات و المعطيات التي بحوزتها في الملف الجبائي، و من قبل مختلف الهيئات و المؤسسات المتعاملة مع المكلف، و ذلك في إطار حق الاطلاع المخول لها.<sup>1</sup>

إن الإدارة الجبائية تراقب التصريحات و الأعمال المستعملة لتحديد كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات و الهيئات التي ليس لها صفة التاجر، و التي تدفع أجورا أو أتعاب أو مرتبات مهما كانت طبيعتها، و يتعين على المؤسسات و الهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها، الدفاتر و الوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها.<sup>2</sup>

يقوم المفتش على مستوى مفتشيات الضرائب بدراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات و العمليات و المعطيات موضع الرقابة، كما يمكن له أن يقوم باستدعاء المكلفين من أجل تقديم توضيحات شفوية، إذ تبين أن استدعاءهم ضروري.

عند رفض المكلف بالضريبة الإجابة على الطلب الشفوي أو رفض الإجابة على كل أو جزء من النقاط المطلوب توضيحها، ففي هذه الحالة يتعين على المفتش المراقب أن يعيد طلبه كتابيا، و يجب أن يحتوي الطلب الكتابي على كل النقاط التي يراها ضرورية من أجل إزالة الغموض و الحصول على توضيحات و تبريرات، و تبلغ للمكلف بالضريبة و منحه مدة لا تقل عن 30 يوما للإجابة.<sup>3</sup>

### 3/ الرقابة في عين المكان (الرقابة الخارجية)

على خلاف الرقابة على الوثائق، فإن مثل هذه الرقابة تتم خارج مكاتب الإدارة الجبائية مما يسمح بإجراء بحوث ميدانية للتأكد من صحة المعلومات المصرح بها و ذلك بالتنقل إلى المقر المهني للمكلف، و ذلك من خلال مراقبتها للصفقات المبرمة بين المنتجين و المسوقين متابعة حركات البضائع في مختلف مراحل التسويق و يعد هذا الإجراء المنهج الوحيد الذي يسمح لنا بمعرفة رقم الأعمال الحقيقي للمكلف.<sup>4</sup>

إن هذه الرقابة تعد أكثر فعالية بالنسبة للإدارة الجبائية، حيث تساعد على التأكد من صحة التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين، و كشف حالات التهرب و الغش الضريبي، و لقد كرس النظام الجبائي

<sup>1</sup> انظر المواد: 45 و ما يليها من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

<sup>2</sup> أنظر المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع نفسه.

<sup>3</sup> طورش تباتة، مكافحة التهرب الضريبي، مرجع سابق.

<sup>4</sup> لدرم أحمد، مرجع سابق، ص 81.

الجزائري هذا النوع من الرقابة يشمل التحقيق المحاسبي و التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الإجمالية.<sup>1</sup>

### ثانيا: أهداف الرقابة الجبائية

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

#### 1/ الهدف القانوني:

إن الرقابة الجبائية تهدف أساسا إلى التحذير من أي محاولة غش أو ممارسة عمل من شأنه أن يتملص المكلف بالضريبة من الالتزامات الضريبية و إلى معاقبة المختلسين في الواقع، و أن عملية الغش ينجم عنها فقط أضرار مالية للخرينة العامة و لكن تؤدي إلى فشل كل سياسة ترمي إلى تحقيق أحسن الشروط للعدالة و المساواة في الدورة المالية بمنافسة شريفة بين الاقتصاديين في إطار التغيرات الهيكلية التي عرفها الاقتصاد الوطني منها إلغاء الاحتكار، و تحرير التجارة الخارجية...<sup>2</sup>

#### 2/ الهدف المالي و الاقتصادي:

حيث تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب و السرقة، أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال، و هذا الضمان دخول إيرادات أكبر للخرينة العمومية و بالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع، إذ أن الأهداف الاقتصادية للرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الاقتصاد و الجباية.<sup>3</sup>

#### 3/ الهدف الإداري:

إذ تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال الخدمات و المعلومات التي تقدمها و التي تساهم بشكل كبير في زيادة فعالية الأداء و يمكن تحديدها في النقاط التالية:

<sup>1</sup> لدرم أحمد، مرجع سابق، ص 82.

<sup>2</sup> بن عمارة منصور، مرجع سابق، ص 14.

<sup>3</sup> حمومي وفاء، مرجع سابق، ص 61.

- تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه إلى أوجه النقص و الخلل في التشريعات المعمول بها مما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية.
- تسمح كذلك بإعداد الإحصائيات مثل نسب التهرب الضريبي.
- تحديد الانحرافات و كشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة و الإلمام بأسبابها و تقديم آثارها و بالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: التحقيق الجبائي:

هو من مهام المصلحة المحققة من أجل الكشف الكامل لتصريحات المكلفين فهو يمثل وجه للرقابة و لكن على المستوى الخارجي، أي بالتنقل<sup>2</sup> إلى المقر المهني للمكلف و ينقسم إلى :

#### أولاً: التحقيق في المحاسبة

هو مجموع العمليات التي تستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة و فحص محاسبته ( مهما كانت طريقة حفظها حتى و لو كانت بطريقة معلوماتية للدفاتر المحاسبية التجارية الواجبة قانوناً) و التأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية و غيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها( و هي تمس كل أنواع الضرائب و الرسوم) ليس للتحقيق المحاسبي غرض المراقبة الجبائية فحسب بل يُمكن كذلك المؤسسات من الاطلاع على واجباتها أو التزاماتها الجبائية، أثناء التحقيق المحاسبي، يطلع عون الإدارة الجبائية المكلف بالضريبة على مصادر الأخطاء التي وقع فيها و التي قد ترتكب أحياناً على حسابه.<sup>3</sup>

\_ تتمثل إجراءات التحقيق في المحاسبة كما يلي:

1\_ يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر و الوثائق المحاسبية بعين المكان إلا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة بوجهه كتابياً و تقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم اقرارها قانوناً من طرف المصلحة.

<sup>1</sup> قرموش ليندة، مرجع سابق، ص 66\_67.

<sup>2</sup> طرشي إبراهيم، مرجع سابق، ص 29.

<sup>3</sup> بن عمارة منصور، مرجع سابق، ص 23\_24.

2\_ لا يمكن إجراء تحقيق في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مراقبة على الأقل.

3\_ للإدارة الجبائية الحق في الرقابة و اجراء التحقيق المحاسبي مهما كان السند المستعمل في حفظ المعلومات و إذا كانت المحاسبة ممسوكة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي يمكن أن تشمل المراقبة مجمل المعلومات التي تساهم بصفة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية.<sup>1</sup>

4\_ لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة مسبقا عن طريق إرسال أو تسليم اشعار بالتحقيق مقابل اشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق و واجبات المكلف المحقق في محاسبته مع منحه أجلا للتحضير مدته لا تقل عن 10 أيام ابتداء من تاريخ استلام الإشعار.

5\_ يجب أن يتضمن الإشعار بتحقيق البيانات التالية:

\_ ألقاب و أسماء و رتب المحققين.

\_ تاريخ و ساعة أو تدخل و الفترة التي يتم التحقيق فيها.

\_ الحقوق و الضرائب و الرسوم و الأتاوى المعنية بالتحقيق.

\_ الوثائق الواجب الاطلاع عليها.<sup>2</sup>

### ثانيا: التحقيق المعمق

أنشئ هذا الإجراء بموجب المادة 23 من قانون المالية لسنة 1992 ليشمل الأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا<sup>3</sup>، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة فهو مجموع العمليات التي تهدف إلى كشف الفارق الموجود بين الدخل المصرح به و الدخل الحقيقي. فالهدف منه البحث و التحقق من الانسجام الحاصل بين المداخل

<sup>1</sup> فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائري الجزائري، الطبعة الثانية، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2011، ص125\_126.

<sup>2</sup> طرشي ابراهيم، مرجع سابق، ص30.

<sup>3</sup> المادة 1/21 من ق.إ.ج المعدلة بموجب المادة 38 من ق.م لسنة 2009 المادة 34 من ق.م لسنة 2012 و المادة 13 من ق.م لسنة 2013.

المصرح بها و الحالة المالية المكونة لنمط معيشتته حسب نص المادتين 6 و 98 من ق. ض. م. و. ر. و لا يتم اللجوء إلى التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة إلا في حالة وجود أنشطة أو مداخيل متملص منها.<sup>1</sup>

و نظرا لطبيعة التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة فلا يمكن لأي شخص القيام به فقط حدد قانون الاجراءات الجبائية أن القيام به لا يكون إلا من عون إداري برتبة مفتش على الأقل، ففيما يتعلق بـ IRG أوجب القانون فيه عنصر إعلام المكلف لتحضير محاسبته في أجل 15 يوم ابتداء من تاريخ الاستلام مع الإشارة إلى حقه في الاستعانة بمستشار، كما أنه و تحت طائلة البطلان أن يمتد التحقيق لفترة تفوق سنة واحدة من تاريخ الاستلام، كما يمدد فترة السنة أعلاه بأجل يمنح عند الضرورة للمكلف و بناء على طلبه بإجراء عمليات التوضيح أو تبرير الأرصدة في الخارج، كذلك يمكن أن تمتد بـ 30 يوم المذكورة في المادة 19 الممنوحة للمكلف من أجل الرد.<sup>2</sup>

### المطلب الثاني: المسؤولية الجزائية في جريمة التهرب الضريبي

ضمانا لحق الدولة في تحصيل و استيفاء الضريبة، أقر المشرع الجزائري مجموعة من الجزاءات تطبق على من ينتهك أو يخل بالالتزامات الضريبية المفروضة عليه، و يعتبر التهرب الضريبي من أهم الجرائم المخلة بالالتزام الضريبي، و الماسة بالخرينة العامة للدولة، و التي أفرد لها المشرع مجموعة من العقوبات منها الجزائية و الجبائية، و عليه ينقسم هذا المطلب إلى الفرع الأول بعنوان نطاق المسؤولية الجزائية في جريمة التهرب الضريبي و الفرع الثاني بعنوان الجزاءات المقررة لمكافحة التهرب الضريبي.

#### الفرع الأول: نطاق المسؤولية الجزائية في جريمة التهرب الضريبي

لا يقتصر نطاق المسؤولية الجزائية في جريمة التهرب الضريبي على الشخص الطبيعي المكلف بالضريبة فقط، و إنما يمتد إلى كل شخص مهما كانت طبيعته قام بأفعال تهدف إلى التهرب من الضريبة أو ساعد و حرص على ذلك، و الأشخاص الخاضعون للجزاء في جريمة التهرب الضريبي نلخصهم في العناصر الأربعة التالية:

<sup>1</sup> طرشي ابراهيم، مرجع سابق، ص 31\_32.

<sup>2</sup> انظر المادة 2/21 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.



**أولاً: الشخص الطبيعي**

و هو المكلف أساساً بالضريبة، و الذي يكون طرفاً سلبياً في العلاقة بينه و بين الإدارة الضريبية، فيحاول بكل الطرق التملص كلياً أو جزئياً من الضرائب و الرسوم المفروضة عليه.<sup>1</sup>

**ثانياً: الشريك**

عرفت المادة 42 من قانون العقوبات الشريك بقولها: "يعتبر الشريك في الجريمة من لم يشترك اشتراكاً مباشراً، و لكنه ساعد بكل الطرق أو عاون الفاعل أو الفاعلين على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة لها مع علمه بذلك."

يتحمل الشريك في المجال الضريبي المسؤولية الجزائية كاملة، و تطبق عليه العقوبات المقررة للفاعل الأصلي<sup>2</sup> إضافة إلى تطبيق العقوبات التأديبية المقررة في حق الموظفين و الأعوان العموميين المساهمين في الجريمة، و هو ما نصت عليه المواد: 542 قانون الضرائب المباشرة، 35 فقرة 1 قانون الطابع، 120 فقرة 01 قانون التسجيل و 303 فقرة 02 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

**ثالثاً: الشخص المعنوي**

لا يخاطب نص التجريم الضريبي الشخص الطبيعي فقط، و إنما يتعداه إلى الشخص المعنوي، فالنشاطات الخاضعة للضريبة يمارسها الأشخاص الطبيعيون و كذلك الهيئات و المؤسسات التي تتمتع بالشخصية المعنوية، و عليه فهي ملزمة بأداء الواجبات المفروضة عليها بمقتضى القانون الضريبي.<sup>3</sup> و قد جرم المشرع الجبائي المخالفات الضريبية المرتكبة من طرف الشركات، أو أي شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص، و عاقب المتصرفين و الممثلين الشرعيين أو القانونيين

<sup>1</sup> نور الدين عشي، مرجع سابق، ص65.

<sup>2</sup> أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجنائي الخاص، الجرائم ضد الأشخاص الجرائم ضد الأموال، الطبعة السابعة عشر، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر 2014، ص484.

<sup>3</sup> نور الدين عشي، مرجع سابق، ص66.

له بالحبس، إضافة إلى تقرير غرامات جزائية و عقوبات مالية على الشخص المعنوي، مساوية للعقوبات المقررة للشخص الطبيعي.<sup>1</sup>

و هو ما لا يتفق و نص المادة 18 مكرر قانون العقوبات التي تفر للشخص المعنوي غرامة تساوي من 1 إلى 5 مرات الحد الأقصى للغرامة المقررة جراء الشخص الطبيعي و الملاحظ أن المشرع استثنى الدولة، و الجماعات المحلية و كذا الهيئات العمومية ذات الطابع الإداري من المسؤولية الجزائية في المجال الجبائي، و حصرها في الأشخاص المعنوية الخاضعة للقانون الخاص.<sup>2</sup>

#### رابعاً: مسؤولية الغير

نص قانون الضرائب غير المباشرة في المادة 529 منه مسؤولية الغير، و حدد الأشخاص المسؤولين عن المخالفات الضريبية و منها جريمة التهرب الضريبي، و حدد مسؤوليتهم فيما يخص أداء و دفع الرسوم و الغرامات المالية و المصاريف، و حدد أربع فئات و هم كالتالي:

أ/ مالكو البضائع فيما يخص المخالفات المرتكبة من قبل أعوانهم أو مندوبيهم.

ب/ الأب و الأم أو الوصي، فيما يخص أفعال أولادهم القصر غير الراشدين و الساكنين عندهم.

ج/ المالكون أو المستأجرون الرئيسيون، فيما يخص كل غش مرتكب في دورهم و بساتينهم المسورة و جنائهم و الأماكن الأخرى.

د/ الناقلون، فيما يخص البضائع المنقولة بصفة غير قانونية.<sup>3</sup>

#### الفرع الثاني: الجزاءات المقررة لمكافحة التهرب الضريبي

إن سياسة التجريم التي اتبعتها المشرع الجزائري بخصوص الأفعال التدليسية المرتكبة من طرف المكلفين بالضريبة المتعلقة بمخالفات التشريع و التنظيم الجبائي، أقر لها أدوات عقابية تتبعها الدولة لحماية كيانها من هذه الجرائم.

<sup>1</sup> انظر المواد 554 قانون الضرائب غير المباشرة\_303 فقرة 09 قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة\_121 فقرة 04 قانون

التسجيل\_138 قانون الرسم على رقم الأعمال.

<sup>2</sup> أحسن بوسقيعة، مرجع سابق، ص490\_485.

<sup>3</sup> المادة 529 من قانون الضرائب غير المباشرة.

فمن أجل ردع و قمع جريمة التهرب الضريبي، تم تقرير عقوبات جزائية و أخرى جبائية، من أجل حماية الخزينة العمومية و المحافظة على السير الحسن للاقتصاد الوطني، و هذا ما سنتناوله في هذا الفرع.

### أولاً: العقوبات الجزائية

تضمنت القوانين الجبائية و قانون العقوبات، عقوبات ردعية لمرتكبي الجرائم الضريبية تتمثل في الحبس و الغرامة الجزائية، فنميز نوعان من العقوبات الجزائية عقوبات أصلية تتمثل في الحبس و الغرامة، و عقوبات تكميلية تتمثل في الجزاءات السالبة للحقوق.

#### 1. العقوبات الأصلية:

لقد تضمنت القوانين الضريبية عقوبات ردعية لمرتكبي الجرائم بالحبس و الغرامة الجزائية و هي تنطبق على كل الجرائم (مخالفات، جنح، جنایات)، بالإضافة إلى العقوبات المنصوص عليها في قانون العقوبات فيما يتعلق بالجرائم التي لها علاقة بالمادة الضريبية.<sup>1</sup>

فعندما يقرر القاضي الجنائي النطق بعقوبة الحبس، يجب عليه أن يسبب القرار تسببا دقيقا، بحيث يؤسس على خطورة الأفعال و المخالفات، بدلا من أن تصاغ القرارات بكلمات عامة و التي لا تفسر اختيار عقوبة الحبس دون تأجيل.

و هي عقوبات تنص عليها النصوص الجبائية صراحة و تتراوح بين الحبس و الغرامة، إلا أن القانون رقم 11/02<sup>2</sup> في مادته 28 المعدلة لنص المادة 303 ق. ض. م. ر. م عدلت في العقوبات، حيث أصبحت العقوبة على التملص باستعمال الطرق التدليسية في اقرار وعاء الضريبة أو حق أو رسم أو تصفيته كليا أو جزئيا كما يلي:

\_ بغرامة تتراوح من 50.000 دج إلى 100.000 عندما لا يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج.

<sup>1</sup> أحد فنيدس، الرقابة الجبائية في الجزائر، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية 2018، ص414.

<sup>2</sup> القانون رقم 11/02 المؤرخ في 24 ديسمبر 2002 المتضمن لقانون المالية لسنة 2003.

\_ الحبس من شهرين إلى ستة أشهر، و غرامة مالية من 100.000 دج إلى 500.000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج و لا يتجاوز 1.000.000 دج.

\_ الحبس من ستة أشهر إلى سنتين، و غرامة مالية من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 1.000.000 دج و لا يتجاوز 5.000.000 دج.

\_ الحبس من سنتين إلى خمس سنوات، و غرامة مالية من 2.000.000 دج إلى 5.000.000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 5.000.000 دج لا يتجاوز 10.000.000 دج.

\_ الحبس من خمس سنوات إلى عشر سنوات، و غرامة مالية من 5.000.000 دج إلى 10.000.000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين.

عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10.000.000 دج. تطبق نفس العقوبات على الشريك، و تضاعف في حالة العود سواء كانت عقوبة جنائية أو جزائية و كذلك نصت المادة 122 من قانون العقوبات على أن كل صاحب<sup>1</sup> سلطة عمومية يأمر بتحصيل الضرائب، و كذلك كل موظف يضع جداولها أو يقوم بتحصيلها، يعاقب بالحبس من سنتين إلى 10 سنوات، و بالغرامة الجزائية من 500 إلى 10000 دج حسب المادة 121 من نفس القانون. كما تطبق عليهم أيضا العقوبات التأديبية ( المادة 542 ق. ض. غير المباشرة المادة 120 فقرة 1 قانون التسجيل، المادة 35 فقرة 1 قانون الطابع). أما بالنسبة لحالة العود ( يقصد بالعود العودة إلى الجريمة من قبل شخص سبق الحكم عليه نهائيا بالإدانة من أجل جريمة أخرى، و بالتالي يعتبر العود سببا لتشديد العقوبة، لأن الحكم السابق لم يفلح في رده عن ارتكاب جريمة أخرى) فعرفته المادة 131 من قانون الرسم على رقم الأعمال، حيث تترتب عن حالة<sup>2</sup> العود وجوبا مضاعفة العقوبات الجزائية و الجبائية و حددت مدة العود بـ 05 سنوات و أجمعت كل

<sup>1</sup> المادة 122 من قانون العقوبات و المادة 21 من الأمر رقم 156/66 المؤرخ في 8 يونيو 1966، المتضمن قانون العقوبات المعدل و المتمم، الجريدة الرسمية، العدد 49، سنة 1966.

<sup>2</sup> المادة 131 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

القوانين الجبائية على ذلك ( المواد 303 ف 3 قانون الضرائب المباشرة، 130 قانون الرسم على رقم الأعمال).

## 2. العقوبات التكميلية:

و هي عقوبات تكون تابعة للعقوبات الأصلية، نص عليها المشرع الجزائري في المادة 09 و ما يليها من قانون العقوبات نذكر البعض منها:

### أ/ المنع من مزاولة المهنة:

لقد نصت المادة 544 فقرة 03 قانون الضرائب الغير مباشرة على أنه في حالة<sup>1</sup> العود و تعدد الجرائم المثبتة بواسطة حكم أو عدة أحكام فإن العقوبة المقررة تؤدي بحكم القانون إلى منع مزاولة مهن رجل الأعمال أو مستشار جبائي أو خبير أو محاسب و لو بوصفه مسير أو مستخدم و عند الاقتضاء غلق المؤسسة.

### ب/ نشر الحكم:

يمكن 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 303 فقرة 06 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."<sup>2</sup>

### ج/ المصادرة:

تعتبر المصادرة في القانون العام عقوبة تكميلية نص عليها المشرع الجزائري في المادة 09 الفقرة 05 من قانون العقوبات و كذلك في المادة 15 من نفس القانون. أين تطرق إلى تعريف المصادرة بأنه: « الأيلولة النهائية إلى الدولة<sup>3</sup> لمال أو مجموعة أموال معينة، أو ما يعادل قيمتها عند الاقتضاء». بالإضافة إلى المواد 15 مكرر 1، 15 مكرر 2 و المادة 16 من قانون العقوبات.

<sup>1</sup> المادة 544 من قانون الضرائب الغير مباشرة.

<sup>2</sup> المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابق.

<sup>3</sup> المادة 15 من قانون العقوبات، مرجع سابق.

### ثانيا: العقوبات الجبائية

تتخذ صور الزيادات و الغرامات الجبائية التي توقع على مرتكب الجريمة الضريبية بكل صورها عدة عقوبات تختلف من نص لآخر، و تكون في الحالات التالية:

#### 1\_ الغرامة الجبائية:

تميز القوانين الجبائية بصفة عامة بين الغرامة الجبائية و الجزائية، فالجبائية تختلف من نص لآخر مضمونا و مقدارا، و إن كانت تتفق جميعها على فرض هاته الغرامة،<sup>1</sup> و عليه سوف نعرض الغرامات الجبائية حسب كل قانون من القوانين الجبائية.

أ/ بالنسبة لقانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة: تطبق الغرامات الجبائية في الحالات المنصوص عليها في هذا القانون و ذلك في الحالات التالية:

\_ عرقلة الأعوان المؤهلين لمعاينة مخالقات تشريع الضرائب، يعاقب عليها بغرامة مالية من 10.000 إلى 30.000 دج و تشدد و تضاعف في بعض الحالات المنصوص عليها قانونا.<sup>2</sup>

\_ عدم تقديم تصريح بالوجود، و يعاقب عليه بغرامة جبائية محددة بـ 300.000 دج.<sup>3</sup>

\_ عدم إمساك الدفاتر المرقمة و المسجلة بالنسبة للمكلفين المنتمين للنظام الجزافي أو للتقدير الإداري و ذلك بغرامة تقدر بـ 5.000 دج.<sup>4</sup>

#### ب/ بالنسبة لقانون الضرائب غير المباشرة:

نص على نوعين من الغرامات الجبائية:

غرامة ثابتة تتراوح بين 5.000 و 25.000 دج بالنسبة لمخالفة الأحكام القانونية و التنظيمية المتعلقة بالضرائب غير المباشرة، و غرامة نسبية تساوي ضعف الحقوق المتملص منها على ألا نقل عن 50.000 دج.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> نور الدين عشي، مرجع سابق، ص71.

<sup>2</sup> المادة 304 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المرجع نفسه.

<sup>3</sup> المادة 194 فقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابق.

<sup>4</sup> المادة 194 فقرة 03 من القانون نفسه.

ج/ بالنسبة لقانون الرسم على رقم الأعمال: نصت المادة 114 منه على معاقبة كل من يخالف الأحكام القانونية أو النصوص التنظيمية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة بغرامة جبائية تتراوح ما بين 5.000 و 2500 دج.<sup>2</sup>

و ترتفع في حالة استعمال طرق تدليسية إلى ما بين 1000 و 5000 دج. كما تنص المادة 122 من نفس القانون على معاقبة كل من يمنع الأعوان المؤهلين لمعاينة المخالفات المتعلقة بالتشريع الجبائي بغرامة جبائية يتراوح مبلغها بين 1000 و 10.000 دج.<sup>3</sup>

د/ بالنسبة لقانون الإجراءات الجبائية و قانون التسجيل:

في حالة التملص من الرسوم الخاصة بقانون الطابع، يعاقب عليها بغرامة تكون متساوية لأربعة أضعاف هذه الرسوم من دون أن تقل عن 5000 دج.<sup>4</sup>

يعاقب بغرامة جبائية يتراوح مبلغها من 5.000 دج إلى 50.000 دج في حالة رفض منح حق الاطلاع على الدفاتر و المستندات، أو اتلافها قبل انقضاء الآجال لحفظها.<sup>5</sup>

و/ بالنسبة لقانون الطابع: تضمن حالتين يعاقب عليها بغرامة و هما:

\_ التملص من الرسوم الخاصة بالطابع، و يعاقب عليها بغرامة تساوي دائما خمس مرات قيمة هذه الرسوم دون أن تقل عن 2.000 دج.<sup>6</sup>

\_ عرقلة عملية المراقبة الجبائية يعاقب عليها بغرامة ما بين 10.000 دج إلى 100.000 دج.

<sup>1</sup> أحسن بوسقيعة، مرجع سابق، ص488.

<sup>2</sup> المادة 144 من قانون الرسم على رقم الأعمال، مرجع سابق.

<sup>3</sup> المادة 122 من القانون نفسه.

<sup>4</sup> المادة 120 من قانون التسجيل.

<sup>5</sup> المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>6</sup> المادة 35 من قانون الطابع.

## 2\_ الزيادات:

مثال عنها فيما يتعلق بعدم تقديم التصريح السنوي حسب الحالة إما بصدد الضريبة على الدخل أو الضريبة على أرباح الشركات، فقد نصت المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على زيادة تقدر بنسبة 10% أو 20% حسب الشروط المنصوص عليها في المادة 322 من نفس القانون أما في حالة التأخر في تقديمه إلى الإدارة خلال أجل 30 يوما من تاريخ تبليغه في ظرف موصى عليه مع الإشعار بالاستلام و القاضي بوجوب تقديم هذا التصريح في هذا الأجل تطبق زيادة تقدر بـ 35%<sup>1</sup>.

و الزيادات نصت الأسس أو العناصر التي تؤخذ في الاعتبار لتحديد وعاء الضريبة عليها المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة، حيث أنه عندما يصرح المكلف بالضريبة الملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة. و ذلك بـ:

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

\_ 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق مبلغ 50.000 دج و يقل عن مبلغ 200.000 دج أو يساويه.

\_ 25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق مبلغ 200.000 دج.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> بن علاش حليدة، مكافحة الغش و التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة المستقبل للدراسات القانونية و السياسية، جامعة تيارت (الجزائر) المجلد 05 العدد 02، سنة 2021.

<sup>2</sup> سهيلة بوخميس، مداخلة بعنوان العقوبات الجبائية في الجزائر، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة 08 ماي 1945 قالمة.

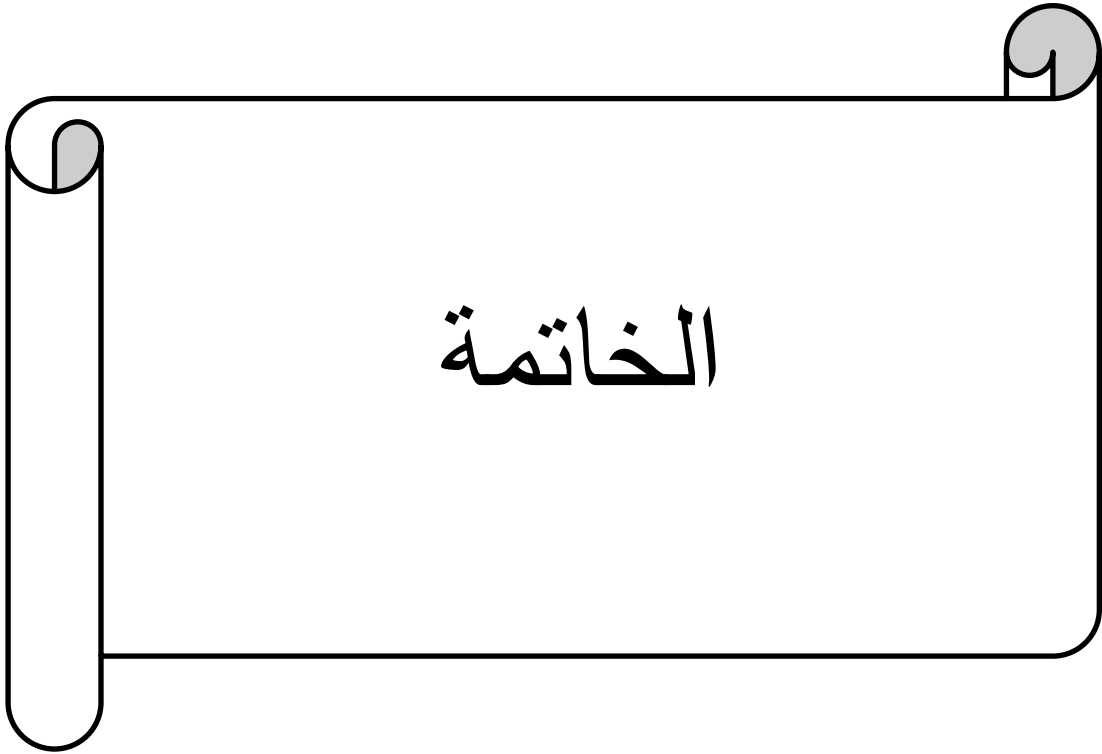


## ملخص الفصل الثاني:

إن الآثار الوخيمة التي تنتج عن التهرب و التي سبق و أن تطرقنا لها في الفصل الأول، جعلت من الضروري التحرك لمواجهة الظاهرة التي أصبحت تهدد الكيان الاقتصادي للدولة، فقد لجأت الدولة الجزائرية إلى سلسلة من الإجراءات الوقائية كستها الإصلاحات لضريبة منذ سنة 1992 و في قوانين المالية اللاحقة، فقامت بمحاولة تبسيط النصوص التشريعية و كذا إيجاد نوع من العدالة الضريبية في توزيع العبء الضريبي، كما قامت بتطوير الإدارة الضريبية من الجانبين ( المادي و البشري) لتتماشى مع العصرنة في جمي المجالات و خاصة تجهيز الإدارة بأجهزة المعالجة الآلية للمعطيات، الشيء الذي ساهم بشكل واسع في ترقية الخدمة المقدمة من الإدارة، و عدم تهيمش المكلف كل المعطيات التي يحتاجها لكي يؤدي واجبه في أريحية تامة و التي حالت دون شعوره بالتهيمش من الإدارة.

غير أن الوسيلة الأولى للإدارة الضريبية في كشف التهرب تتمثل في سلطتها على الرقابة بشقيها(الداخلية و الخارجية) كذا معاينة الوثائق و المستندات الخاصة بنشاط المكلف و رقم أعماله عن طريق سلطتها في(التحقيق المحاسبي و المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة) التي تستهدف إيجاد الفوارق في التصريحات المقدمة و إيجاد الفرق بين رقم الأعمال المصرح به و الحقيقي.

و في حالة وجود تجاوزات من المكلف تحول دون استيفاء الخزينة العمومية لحقها، و جب متابعة المكلف بإحدى العقوبات المنصوص عليها في التشريع الجبائي وصولا إلى العقوبات المهنية التي تمس بصفة المكلف شخص (طبيعي أو معنوي)، إلا التشريع الجبائي و سعيا منه على توقيع جزاء ردي، يتراوح بين الغرامة و الحبس إضافة إلى العقوبات التكميلية.



### الخاتمة:

إن الجباية العادية أصبح لها دورا هاما في إحداث موارد كافية للخرينة لدفع عملة التنمية، فضلا عن دورها التمويلي كأداة لجمع المال، فهي كذلك توجه للأموال المدخرة نحو الاستثمارات المنتجة، و من هنا فإن المكلف بمجرد تخفيضه لأساس فرض الضريبة أو التخلص من دفعها نهائيا، يكون قد تسبب في إحداث آثار وخيمة سواء على المجال الاقتصادي، الاجتماعي و خاصة المجال المالي و انطلاقا من هذا فإن معالجة التهرب الضريبي ليس بالأمر الهين، حيث تستدعي أولا تشخيصها للإمام بها أكثر.

فمن خلال بحثنا المتواضع لقد حاولنا دراسة ظاهرة التهرب الضريبي فقمنا في بادئ الأمر في تحديد ماهية التهرب الضريبي و ذلك بالوقوف عند تعاريف مختلفة للباحثين في هذا المجال، فتوصلنا بذلك إلى وضع تعريف جامع للتهرب الضريبي، الذي أدى بنا إلى استخلاص نوعين للتهرب الضريبي هما التجنب الضريبي و الغش الضريبي حيث أن النوع الأول غير معاقب عليه قانونا، أما النوع الثاني فهو معاقب عليه قانونا.

و قبل معالجة التهرب الضريبي، كان ضروريا البحث عن الدوافع و الأسباب التي أدت للتهرب الضريبي و ذلك بالتطرق إلى الأسباب التاريخية و الاقتصادية و النفسية المتعلقة بالمكلف، و كذا الأسباب المتعلقة بالنظام و الإدارة الضريبية من جانبها الشرعي، المادي و البشري.

و حاولنا كذلك الامام بمختلف الوسائل و الطرق التدليسية التي يستعملها المكلفون للإخلال بالتزاماتهم الجبائية.

كما يترتب عن التهرب الضريبي انعكاسات سلبية تمس كيان الدولة، من الناحية المالية و الاقتصادية و كذلك الاجتماعية و السياسية.

فهذه الانعكاسات السلبية أدت بنا إلى البحث عن حلول لمكافحة التهرب الضريبي و تجنب آثاره و ذلك من خلال الوقاية، و تقريب الإدارة من المكلف بزرع الثقة بينهم.

و كذلك مكافحة التهرب الضريبي عن طريق الرقابة الجبائية بأنواعها باعتبار أن النظام الجزائري نظام تصريحي.

كما تناولنا كذلك الآليات العقابية التي قررها المشرع من أجل قمع وردع ظاهرة التهرب الضريبي، وصولاً إلى نتائج نورد أهمها في:

1. التهرب الضريبي هو التخلص من الالتزام الضريبي بمختلف الوسائل المشروعة منها و غير المشروعة.
2. جريمة التهرب الضريبي و الجرائم الضريبية بصفة عامة تمتاز بطبقة خاصة تختلف عن جرائم القانون العام من حيث التجريم، اجراءات المتابعة و كذا الجزاءات المقررة.
3. غياب التواصل بين الإدارة الضريبية و المكلف، و غياب الوعي الضريبي و الوازع الأخلاقي لدى المكلف.
4. تعقيد للنظام الضريبي و عدم استقراره بسبب التعديلات المتكررة و كذا عدم تجميع أحكامه على صعيد واحد، و عدم صياغتها بأسلوب سهل يوضح الالتزامات الضريبية المجرمة توضيحاً كافياً يحددها و يحدد مدلولها و الهدف منها، مع تبيان جلي للعقوبات و اجراءات المتابعة فيها.
5. عدم نجاعة الآليات التي أقرها المشرع بمكافحة جريمة التهرب الضريبي و القصور الواضح في عمل الإدارة الجبائية و في وسائل التحصيل و التدقيق، و كذا ضعف التكوين القانوني و الاقتصادي لدى أعوان الإدارة الجبائية.
6. نقص تكوين القضاة في مجال الجبائية خاصة و أن التشريع الجبائي يبقى من التشريعات المعقدة المتسمة بارتباطها بالجانب التقني.

و استناداً إلى النتائج و الملاحظات يمكن أن نقدم بعض الاقتراحات:

1. وضع نظم رقابية فعالة تمتاز بالدقة و سرعة اكتشاف المخالفات المرتكبة، مع تقرير عقوبات شديدة على المكلفين المتهربين و الغشاشين.
2. حماية أعوان الإدارة الجبائية من الاعتداءات المعنوية و المادية أثناء مزاوله نشاطهم، و تحسن مستواهم المعيشي من أجل ابعادهم عن الإغراءات المالية أي الرشوة من طرف المكلفين و تحفيزهم على رفع مردودية العمل.
3. تشجيع التنسيق بين مختلف الهيئات و الإدارات من أجل تبادل الإدارات الحساسة ( الجبائية، الجمارك، التجارة و البنوك).

4. تطبيق نظام معلوماتي لتسهيل عملية الرقابة و التحقيق المحاسبي.
5. تطوير الإدارة الجبائية و تحسين تكوين المهارات و الكفاءات لدى موظفيها، من خلال تكوين متخصص في الضرائب و المحاسبة لضمان جهاز ضريبي كفؤ.
6. سن قوانين و تشريعات ضريبية تتماشى مع التطورات الحاصلة، و سد الفراغات القانونية أما المكلف، و الأخذ بعين الاعتبار مبادئ و أسس الضرائب.
7. ضرورة وجود إدارة جبائية على درجة عالية من الكفاءة كما أن عمليات الرقابة الجبائية يجب أن تشمل جميع المكلفين بدون استثناء.
8. تبسيط القواعد و الأنظمة الضريبية، و جعلها تتماشى مع الظروف الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية السائدة في المجتمع.



# قائمة المراجع

ا/ المصادر

أولاً: الدستور

1. المرسوم الرئاسي رقم 20\_442 المؤرخ في 15 جمادى الأولى عام 1442هـ الموافق لـ 30 ديسمبر 2020، يتعلق بإصدار التعديل الدستوري، المصادق عليه في استفتاء أول نوفمبر 2020، المنشور في الجريدة الرسمية لسنة 2020، العدد 82، الصادرة في 30 ديسمبر 2020.

ثانياً: القوانين و الأوامر

2. الأمر رقم 66\_156 المؤرخ في 18 صفر 1386هـ الموافق لـ 8 يونيو 1966م، و المتضمن قانون العقوبات المعدل و المتمم، الجريدة الرسمية العدد 49، سنة 1966.

3. الأمر رقم 101/76، المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396 هـ الموافق لـ 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، الجريدة الرسمية، العدد 201، لعام 1976.

4. الأمر 102/76 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396هـ الموافق لـ 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال المعدل و المتمم الصادر في الجريدة الرسمية، العدد 103، سنة 1976.

5. الأمر رقم 76\_105 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396 هـ الموافق لـ 9 ديسمبر 1976 المتضمن قانون التسجيل المعدل و المتمم، الجريدة الرسمية العدد 81، سنة 1976.

6. الأمر رقم 107/76 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396هـ الموافق لـ 09 ديسمبر يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة العدل و المتمم، الجريدة الرسمية، العدد 106، سنة 1976.

7. الأمر رقم 103/76 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396 الموافق لـ 09 ديسمبر 1976 المتضمن لقانون الطابع المعدل و التتم، الجريدة الرسمية، العدد 39، سنة 1977.

8. قانون الاجراءات الجبائية المستحدثت بموجب المادة 40 من الأمر رقم 21/01 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 الصادر في 08 شوال 1422 الموافق لـ 23 ديسمبر 2001، الجريدة الرسمية، العدد 79، سنة 2001

9. القانون رقم 11/02، المؤرخ في 20 شوال 1423 الموافق لـ 24 ديسمبر 2002، المتضمن قانون المالية لسنة 2003، الجريدة الرسمية، العدد 86، سنة 2002.

10. القانون رقم 11\_16 المؤرخ في 3 صفر 1433 الموافق لـ 28 ديسمبر 2011 يتضمن قانون المالية لسنة 2012 الجريدة الرسمية، العدد 72 سنة 2011.

### ثالثا: المراسيم

11. المرسوم التنفيذي رقم 190/90 المؤرخ في 1990/06/23 و المتعلق بتنظيم الإدارة في وزارة الاقتصاد، الجريدة الرسمية، العدد 26 لسنة 1990.

12. المرسوم التنفيذي 60/91 المؤرخ في 1991/02/23، المتعلق بإنشاء تسع مديريات جهوية، الجريدة الرسمية، العدد 27 سنة 1991.

13. المرسوم التنفيذي رقم 327/06 المؤرخ في 18 سبتمبر 2006 و المتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحيتها، الجريدة الرسمية، العدد 59، سنة 2006.



II/ المراجع:

أولاً: المؤلفات

1. أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجنائي الخاص، الجرائم ضد الأشخاص، الجرائم ضد الأموال، الطبعة السابعة عشر، الجزء الأول، دار هومة للنشر، الجزائر، 2014.
2. أحمد فنيدس، الرقابة الجبائية في الجزائر، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2018.
3. أعاد حمود القيسي، المالية العامة و التشريع الضريبي، الطبعة التاسعة، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، 2015، ص147.
4. منصور بن عمارة، إجراءات الرقابة المحاسبية و الجبائية، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2011.
5. جهاد سعيد خصاونة، علم المالية العامة و التشريع الضريبي، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، 2010.
6. فارس السبتى، المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائري، الطبعة الثانية، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2011.
7. محمد أبو نصار، محفوظ المشاعلة فراس الشهوان، الضرائب و حاسبتها بين النظرية و التطبيق، المكتبة الوطنية، الطبعة الثانية، 2003.
8. محمد ساحل، المالية العامة، النفقات العامة، الإيرادات العامة، الضرائب، القروض العامة، الطبعة الأولى جسور للنشر و التوزيع، الجزائر، 2017.
9. محمد عباس محرزى، اقتصاديات الجباية و الضرائب، الطبعة الثالثة، دار هومة، الجزائر، 2003.

ثانياً: كتب بالأجنبية

1. Delahaye Thomas, le choix de la voie moins imposé, édition Bruylant, Bruxelles, 1977, p 25.

ثالثا: المجالات القانونية

أ/ المقالات العلمية المنشورة

1. أحمد خيدل، زهرة كيسي، جريمة التهرب الضريبي، مجلة الواحات للبحوث و الدراسات، المركز الجامعي لتمدغاست أمين العقال، الحاج موسى أقي، المجلد 14، العدد 1، 2014.
2. بن علاش خليفة، مكافحة الغش و التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة المستقبل للدراسات القانونية و السياسية، جامعة تيارت(الجزائر)، المجلد 05، العدد 02، 2021.
3. لدرم أحمد، التهرب الضريبي و آليات مكافحته في المجتمع الجزائري، مجلة التنمية و إدارة الموارد البشرية، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، العدد الثامن.
4. ناصر مراد، الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة الباحث، عدد 2، البليلة، 2003.

ب/ المداخلات:

5. سهيلة بوخمس، مداخلة بعنوان العقوبات الجبائية في الجزائر، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة 08 ماي 1945، قالمة.

رابعا: المذكرات الجامعية و الأطروحات

أ/ أطروحات الماجستير

1. أوهيبي بن سالمة ياقوت، الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص قانون عام، جامعة الجزائر، 2022/2023.
2. مقراني إيمان، منلايخاف محمد أمين، الآليات القانونية للحد من التهرب الضريبي، مذكرة لنيل الماجستير، تخصص تسيير مؤسسات قسم الحقوق، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2015\_2016.
3. علام ليلي، آليات مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو.

ب/ مذكرات الماستر

3. بسمة بلور، سارة بحيوح، دور الرقابة الجبائية في كشف الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص دراسات محاسبية و جبائية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علم التسيير، جامعة جيجل 2013\_2014.
4. بوراس خوخة، لور عادي خالد، الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص القانون الجنائي و العلوم الجنائية، جامعة البويرة، 2022.
5. حاشي عبد الرحمان، آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص إدارة و مالية، جامعة الجلفة، 2015\_2016.
6. حمومي وفاء، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب و الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص اقتصاد نقدي و بنكي، جامعة تلمسان، 2015\_2016.
7. طرشي ابراهيم، التهرب الضريبي و آليات مكافحة مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون عام للأعمال، جامعة ورقلة، 2014\_2015.
8. طورش بناتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون خاص، جامعة قسنطينة 1، 2011\_2012.
9. قرموش ليندة، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون جنائي، جامعة بسكرة، 2013\_2016.
10. نور الدين عشي، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر، شعبة الحقوق، تخصص قانون جنائي للأعمال، جامعة أم البواقي، 2015\_2016.



# فهرس المحتويات

02.....	مقدمة.....
08.....	الفصل الأول: تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي.....
09.....	المبحث الأول: مفهوم التهرب الضريبي.....
09.....	المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي و أنواعه.....
09.....	الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي.....
11.....	الفرع الثاني: أنواع التهرب الضريبي.....
12.....	المطلب الثاني: أسباب و طرق التهرب الضريبي.....
12.....	الفرع الأول: أسباب التهرب الضريبي.....
14.....	الفرع الثاني: طرق التهرب الضريبي.....
18.....	المبحث الثاني: الآثار المترتبة على التهرب الضريبي.....
18.....	المطلب الأول: الآثار المالية و الاقتصادية للتهرب الضريبي.....
18.....	الفرع الأول: الآثار المالية.....
20.....	الفرع الثاني: الآثار الاقتصادية.....
21.....	المطلب الثاني: الآثار الاجتماعية و السياسية للتهرب الضريبي.....
21.....	الفرع الأول: الآثار الاجتماعية.....
22.....	الفرع الثاني: الآثار السياسية.....
23.....	ملخص الفصل الأول.....

25.....	الفصل الثاني: آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري.....
26.....	المبحث الأول: الآليات الوقائية للتهرب الضريبي.....
26.....	المطلب الأول: الآليات الوقائية على مستوى التشريع الضريبي و الإدارة الجبائية.....
26.....	الفرع الأول: الآليات الوقائية على مستوى التشريع الضريبي.....
27.....	الفرع الثاني: الآليات الوقائية على مستوى الإدارة الضريبية.....
30.....	المطلب الثاني: الآليات الوقائية على مستوى المكلف بالضريبة.....
31.....	الفرع الأول: إعلام المكلف و توعيته.....
33.....	الفرع الثاني: واجبات و حقوق المكلف.....
37.....	المبحث الثاني: الوسائل الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي.....
37.....	المطلب الأول: الرقابة و التحقيق الجبائي لمكافحة التهرب الضريبي.....
37.....	الفرع الأول: الرقابة الجبائية.....
41.....	الفرع الثاني: التحقيق الجبائي.....
43.....	المطلب الثاني: المسؤولية الجزائية في جريمة التهرب الضريبي.....
43.....	الفرع الأول: نطاق المسؤولية الجزائية في جريمة التهرب الضريبي.....
45.....	الفرع الثاني: الجزاءات المقررة لمكافحة التهرب الضريبي.....
52.....	ملخص الفصل الثاني.....
54.....	خاتمة.....
57.....	ملخص.....
60.....	قائمة المراجع.....
66.....	فهرس المحتويات.....

## ملخص:

تهدف الدراسة إلى تسليط الضوء على ظاهرة التهرب الضريبي، والتي تهدف أساساً إلى حرمان الخزينة العمومية من مبالغ مالية مستحقة على أشخاص مكلفين بالضريبة بموجب نصوص قانونية برسائل وطرق مختلفة، لا حصر لها، مستعنيين في ذلك إما بثغرات موجودة في التشريع الضريبي، واما لنقص كفاءة الإدارة الضريبية أو لنقص وعيهم بالاهمية البالغة لضريبة في النفع العام، ما ينتج عنه آثار جد وخيمة على الاقتصاد العام، لكن المشرع وبهذا الصدد فقد سطر آليات للوقف في وجه الظاهرة تطبق حسب درجة فعالية كل منها، فمنهم الوقائية التي تهدف إلى تبسيط التشريع الضريبي وكذا عصرنة الإدارة الضريبية والعمل على تحسيس المكلف بدوره الفعال في التنمية، وأخرى رقابية تسعى إلى مراقبة تصريحات المكلف بضريبة والتحقيق في مصداقيتها، وصولاً إلى توقيع العقاب المناسب لكل تجاوز من المكلفين بالضريبة يتراوح بين الغرامة المالية و عقوبة الحبس بالإضافة إلى عقوبات تكميلية

## Abstract:

The study aims to shed light on the phenomenon of tax evasion, which aims mainly to deprive the public treasury of sums of money owed by persons charged with tax, according to legal texts, with different messages and methods, with no help. With gaps found in the tax legislation, and either due to the lack of efficiency of the tax administration or the lack of awareness of the importance of the tax in the public benefit, which results in serious effects on the general economy, but the legislator, in this regard, has written mechanisms for the endowment in the face of the phenomenon that are applied.

According to the degree of effectiveness of each of them, including the preventive, which aims to simplify tax legislation, as well as modernize the tax administration and work to sensitize the person charged with his effective role in development, and others that seek to monitor the statements of the taxpayer and investigate their credibility, leading to the signing of the taxpayer. Appropriate punishment for any taxpayer, ranging from financial fine to imprisonment, as well as complementary penalties.