

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة قسنطينة 1

كلية الحقوق

قسم القانون الخاص

## مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

إشراف الأستاذ الدكتور:

طاشور عبد الحفيظ

من إعداد الطالبة:

طورش بتاتة

### لجنة المناقشة :

أ.د. بن سليمان علي	أستاذ التعليم العالي	جامعة منتوري قسنطينة	رئيسا
أ.د. طاشور عبد الحفيظ	أستاذ التعليم العالي	جامعة منتوري قسنطينة	مشرفا ومقررا
أ.د. بوعنافة السعيد	أستاذ التعليم العالي	جامعة منتوري قسنطينة	عضوا مناقشا

السنة الجامعية 2011 – 2012

**كلمة مفتاحية:**

التهرب الضريبي، الغش الضريبي، التجنب الضريبي، الجريمة الضريبية.

**Mots Clés:**

Fraude Fiscale, Evasion Fiscale, Crime Fiscal.

**Key Words:**

Tax Fraud, Evasion fraud, Cream Tax

# مقدمة

إن تدخل الدولة في مختلف جوانب الحياة العامة، أدى بها إلى التفكير في إيجاد موارد مالية من أجل تحقيق التنمية الاقتصادية، وذلك بالتدخل بواسطة أدوات الضبط الاقتصادي، وتعتبر الضريبة أحد هذه الضوابط الأساسية، لأنها تمثل موردا هاما لتمويل خزينة الدولة، وكان الاهتمام بها ليس فقط لأنها من الموارد المالية لتغطية النفقات العامة، وإنما للدور الهام الذي تؤديه في تحقيق أهداف السياسة الاقتصادية والاجتماعية.

وما دامت دراستنا ستدور حول التهرب الضريبي، فمن الضروري تحديد مفهوم الضريبة التي يتهرب منها المكلفين بها، والخصائص التي تميزها والوقوف خاصة عند المبادئ القائمة عليها الضريبة، من حيث فرضها وفقا لقواعد العدالة، وتحصيلها في أوقات ملائمة، وتحديد الدقيق دون تعسف، مع تفادي كثرة النفقات المتعلقة بها، وكل هذا حتى نتمكن من الإلمام بجوانب موضوع الدراسة.

فلقد تعددت التعاريف المتعلقة بالضريبة، والتعريف الأكثر تداولاً وأقدمهم هو تعريف "Gaston-Jeez" الذي عرف الضريبة على أنها أداء نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية وإجبارية، وبلا مقابل مباشر قصد تغطية الاعباء العامة، وجاءت تعاريف أخرى حديثة بعدها نذكر منها تعريف Pierre Beltrame أن الضريبة مساهمة نقدية على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية والتي تقوم عن طريق السلطة بتحويل الأموال المحصلة، وبشكل نهائي دون مقابل محدد نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية.

كما أن الدستور الجزائري في المادة 64 منه، نص على أن «كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة، ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية، حسب قدرته الضريبية، لا يجوز أن تحدث أي ضريبة إلا بمقتضى القانون، ولا يجوز أن تحدث بأمر رجعي أية ضريبة أو جباية، أو رسم، أو أي حق كيفما كان نوعه».

انطلاقاً من هذه التعريفات يمكن تحديد خصائص الضريبة والمتمثلة في:

-الضريبة إقتطاع نقدي: فقد تؤدي الضريبة إلى الخزينة العمومية نقدا وتستهدف

مداخل أو ثروات الأشخاص الطبيعية والمعنوية.

ففي النظم الاقتصادية القديمة كانت الضريبة تفرض في صورة عينية نتيجة للظروف الاقتصادية التي كانت سائدة آن ذاك، أما في العصر الحديث أصبحت النقود هي أداة ووسيلة التعامل الأساسية، فبذلك يتم أداء الضريبة نقداً.

-الضريبة ذات طابع إجباري ونهائي: إن الضريبة شكل من أشكال إبراز وإظهار سيادة الدولة، فهي تفرض الضرائب على أفراد المجتمع، وبالمقابل إجبارهم على الالتزام بدفعها عبر طرق إدارية تتمثل في أجهزة الإدارة الضريبية، التي تنطلق في متابعة المكلفين بالضريبة في حالة رفض أو عدم أداء الالتزامات الضريبية.

بالإضافة إلى دفع الضريبة يكون نهائياً، بمعنى أن الدولة لا تلتزم بردها أو تعويضها لهم.

-الضريبة تدفع لتغطية الأعباء العامة: فالمكلف بالضريبة يدفع الضريبة دون الحصول على منفعة خاصة، أي دون مقابل مباشر لأداء الضريبة، فهو يدفعها كعضو داخل المجتمع، يساهم في تحمل الأعباء والتكاليف العامة، والمنفعة التي تعود من الضريبة ليست حكراً عليه لكنها لكافة أفراد المجتمع.

تضمنت هذه الخاصية حصر الضريبة في دورها المتمثل في تغطية النفقات العامة، وفي حقيقة الأمر زيادة على وظيفة الضريبة في تمويل الخزينة العمومية، فهي تلعب دوراً هاماً اقتصادياً (تحفيز الاستثمار، المحافظة على الاستقرار الاقتصادي، معالجة التضخم والانكماش)، وآخر اجتماعي (تقليص الفوارق بين فئات المجتمع عن طريق إعادة توزيع الدخل الوطني).

ولا شك أن الضريبة من أجل أن تؤدي وظائفها المرجوة منها، يجب أن تتسم ببعض القواعد الأساسية لنجاح ذلك، وعليه نادى الكثير من رجال الاقتصاد ورجال القانون بأن تراعى مبادئ الضريبة التي تحول دون إحساس المكلفين بتعسفها والظلم في تحصيلها، الذي يؤدي بهم إلى النفور منها والتخلص بشتى الوسائل والطرق من دفعها.

لقد وضع آدم سميت Adam Smith أربعة مبادئ أساسية لفرض الضريبة أصبحت دستورا تتبعه مختلف الأنظمة الجبائية في جميع الدول، كذلك يجب على المشرع والإدارة الجبائية الجزائية مراعاة هذه المبادئ حتى تؤدي الضريبة دورها المنشود، وهذه المبادئ هي العدالة، اليقين، الملائمة والاقتصاد:

-العدالة هي المبدأ الأول الذي يجب مراعاته في كل ضريبة تفرض على المجتمع، بأن يشترك كل فرد في النفقات العمومية كل حسب مقدرته، وذلك من خلال المساواة في فرض الضريبة على الجميع، ومراعاة الظروف الشخصية للمكلف بالضريبة مع إعفاء الذين لا يتحقق فيهم الحد الأدنى لدفع الضريبة، وكذلك منع الازدواج الضريبي.

-اليقين هو ثاني مبادئ الضريبة، يعني به أن تكون الضريبة المفروضة على المكلف محددة على سبيل اليقين، أي دون غموض مع تبيان الأساس الذي اعتمد عليه فرضها، وقيمتها وميعاد دفعها، وكيفية احتسابها، وهذا المبدأ يعتمد على استقرار التشريعات الضريبية.

-الملائمة وهي ثالث مبدأ نادى به آدم سميت، المراد بها الرفق بالمكلفين من أجل أن يؤديوا الضريبة، وتفاذي التعسف في فرضها، مع تأسيس وعائها وفقا للتصريحات المكتتبه من طرف المكلفين عن المداخل والأرباح التي حققوها، وذلك بعد إجراء المراقبات اللازمة لذلك، وهذا من أجل إزالة التوتر وإرساء الثقة بين الإدارة والمكلف.

-الاقتصاد هو المبدأ الرابع من مبادئ الضريبة، ومفاده الاقتصاد في التكاليف الجبائية، يعني بذلك تفادي إنفاق مصاريف كبيرة من أجل تحصيل الضرائب من طرف الإدارة من جهة، ومن جهة أخرى المصاريف التي يتحملها المكلفين عند تقديمهم لتصريحاتهم أو تظلماتهم إلى غيرها من الأمور، التي تتطلب تنقلهم إلى مقرات المصالح الجبائية.

إنّ افتقاد الضريبة لأحد هذه المبادئ يؤدي إلى جعل المكلفين بها في بحث مستمر عن كل الوسائل والطرق من أجل التملص من أداء الضريبة كليا أو جزئيا، فنجد نفسنا أمام ظاهرة التهرب الضريبي.

التهرب الضريبي هو حقيقة واقعية تعاني منها دول العالم، فلا تكاد تخلو الأنشطة الاقتصادية من وجود التهرب الضريبي، وهناك مؤشرات قوية على أن هذه الظاهرة في تزايد مستمر، وإن كانت أغلب المجتمعات تحاول السيطرة والتحكم في التهرب الضريبي، ولكن تختلف نسبة حدته من دولة إلى أخرى نتيجة لدرجة الوعي الضريبي عند المواطنين، وكذلك صرامة السياسة العقابية الموقعة على المكلفين المتهربين.

فقد أعطت الجزائر الأولوية الكبيرة للضريبة ابتداء من التسعينات، لكونها إيرادات مستقرة وثابتة بخلاف بعض الموارد الأخرى، كالإيرادات البترولية التي تعتمد عليها في هيكلها القاعدي للنظام الجبائي (الجبائية البترولية)، والتي تتميز بعدم الاستقرار والدوام، وذلك لعدم استقرار أسعارها وتدبدب إيراداتها، والقروض العامة لما لها من آثار سيئة وشروط صعبة، علاوة على أنها تمس بالسيادة الوطنية والتدخل في شؤونها الخاصة.

وكذلك نتيجة لتبني الجزائر للنظام الاقتصادي الحر والانفتاح على الأسواق الخارجية، أصبحت هناك زيادة في الاستثمارات والأنشطة التجارية المختلفة، حيث لم تعد التجارة تقتصر على متجر ثابت في مكان معين مما يسهل تتبعه وتحديد رقم أعماله ومراقبته، بل أن بعض المكلفين بالضريبة قاموا بتوسيع نشاطهم بإنشاء شركات إنتاجية أو شركات استيراد وتصدير لديها مقرات وفروع متعددة على المستوى الوطني والدولي، مما يؤدي إلى سهولة إخفاء المداخل الخاضعة للضريبة وصعوبة كشفها من طرف المصالح الضريبية.

فأصبح من الضروري على الدولة الجزائرية اعتماد إصلاحات ضريبية انطلقت في سنة 1991، استهدفت هذه الأخيرة إزالة صعوبات وعوائق النظام الضريبي السابق، ومعالجة مشاكل عديدة من بينها مشكلة التهرب الضريبي.

إن سلبيات النظام الضريبي الجزائري، وكذلك نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة الراجع إلى العامل التاريخي والنفسي لديهم، وجهلهم للمنافع الحقيقية للضريبة التي يمكن أن يستفيد منها يوميا، ساهمت بقدر كبير في رفع حدة التهرب الضريبي.

فالمكلف بالضريبة لا يريد المساهمة ولو بالجزء القليل من ماله للمجتمع الذي ينتمي إليه، وفي نفس الوقت يطالب الدولة بأن توفر له كل المرافق العامة التي يريدها (مستشفيات، مدارس، طرق، مراكز ترفيهية... الخ)، دون مقابل، مما يؤدي بنا إلى

المقولة الشهيرة "Demander moins au contribuable, plus à l'impôt"

وأمام احتياج الدولة الدائم لموارد مالية، كذلك لسد نفقاتها المتزايدة أو لتغطية العجز الذي يعترى ميزانيتها، غالبا ما تلجأ إلى فرض ضرائب جديدة أو رفع معدلاتها، الأمر الذي يزيد من العبء الضريبي على المكلفين، الذين يبحثون من أجل تخفيف هذا العبء إلى اتباع كافة الطرق ومختلف الوسائل التديسسية للتخلص من الضريبة.

إن وجود التهرب الضريبي يرجع لأسباب متعلقة بالتشريع الضريبي بذاته، ليست لانعدام التشريعات أو كثرتها، وإنما عدم استقرارها والثغرات القانونية التي تعترضها، وأيضا انعدام الوعي الضريبي على مستوى المكلف بالضريبة وموظف الضرائب كذلك، ويرجع هذا لأسباب مرتبطة بالتركيبية الاجتماعية والواقع السياسي والاقتصادي للفرد الجزائري.

من أجل ذلك كانت له نتائج سلبية على الخزينة العمومية، الاقتصاد الوطني وسيرورة التنمية الوطنية بصفة شاملة.

فأضحت الجزائر أمام ضرورة القيام بإصلاح جبائي لمحاربة التهرب الضريبي، عن طريق التوفيق بين مصلحة المكلفين بالضريبة من جهة، ومصلحة الخزينة العمومية من جهة أخرى.

كما أنّ النظام الجبائي في الجزائر يعتمد على التصريح، بمعنى أن المكلف يحدد أسس فرض الضريبة ضمن تصريح يقدمه لمصالح الضرائب، وفقا للنصوص التشريعية والتنظيمية المعمول بها، وبالمقابل للإدارة كامل الحق في مراقبته لكشف التهرب الضريبي ومحاولة تقليل فرصه.

كما أنّ التهرب الضريبي بصفة خاصة والجرائم الضريبية بصفة عامة، هي جرائم تتميز بطابع خاص عن باقي الجرائم في القانون العام، من حيث إجراءات المتابعة، أحكام التجريم وكذلك العقوبات المقررة.

ولكون أن جريمة التهرب الضريبي هي جريمة ضد أموال الدولة وتصل أبعادها إلى كافة أفراد المجتمع، في حين أن الجرائم التقليدية كالسرقة مثلا هي جرائم فردية لا تتعدى أبعادها مال الفرد. مما يستوجب تشديد العقوبات على المتهربين ضريبيا.

فالمشرع الجزائري وضع عقوبات صارمة رادعة لقمع التهرب الضريبي، حماية لأموال الخزينة العمومية من الضياع، ونلمس ذلك من خلال التعديلات التي تطرأ على القوانين الجبائية، وخاصة تعديل المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة من تشديد العقوبات واستحداث جناية التهرب الضريبي.

إن سعي الدولة إلى مكافحة التهرب الضريبي، يتمثل في محاولة القضاء على أسبابه، من أجل تحقيق التنمية الاقتصادية، التخلص من البطالة، تقليص الفوارق الاجتماعية بين فئات المجتمع وغيرها من الأهداف، التي تؤدي إلى عدة تساؤلات وطرح الإشكالية التالية:

كيف يمكن إرساء آليات فعالة للحد من التهرب، حتى نجعل الضريبة تلعب دورها الأساسي في تمويل خزينة الدولة؟ وهل المنظومة القانونية الجبائية تحتوي على عقوبات صارمة في مواجهة جريمة التهرب الضريبي والحد منها ولو نسبيا؟

فهذه الإشكالية بدورها تؤدي بنا إلى طرح مجموعة من التساؤلات وهذه أهمها:

- ما هي أبرز الدوافع التي ساعدت على انتشار التهرب الضريبي وأهم الأساليب المتبعة لذلك؟

- ما مدى تأثير التهرب الضريبي والنتائج المنجزة عنه؟

- هل الأحكام الإجرائية وأحكام التجريم والعقاب المطبقة على جرائم القانون العام هي التي تسري على جريمة التهرب الضريبي؟

وما دفعنا لاختيار هذا الموضوع دون سواه، أسباب عديدة أهمها:

- نتيجة لتفاقم ظاهرة التهرب الضريبي واتساع آثارها، وأصبحت من أهم إنشغالات المشرع، حيث أنها تقلص أهمية النظام الضريبي وتهدد وجوده، لذلك ارتأينا توضيح الأبعاد الحقيقية لهذه الظاهرة وتشخيص أسبابها.

-إن موضوع التهرب الضريبي لم يحض بالاهتمام من جانب الباحثين القانونيين على عكس الباحثين الاقتصاديين.

-التهرب الضريبي هو موضوع لنقطة التقاء دائرتين من دوائر العلوم التقنية والقانونية، وهذا ما لمسناه من عدم تمكن القضاة خاصة الإحاطة به من خلال عدم فهم الشكاوى التي ترفعها إدارة الضرائب ضد المكلف بالضريبة المتهرب ضريبياً، لاحتوائها على مصطلحات تقنية.

وللإجابة عن التساؤلات المطروحة، كان من الضروري إتباع المنهج الوصفي لمعرفة ماهية التهرب الضريبي والأسباب والطرق والآثار المترتبة عنه، ومن جهة أخرى المنهج التحليلي فيما يتعلق بدراسة الجانب الإجرائي الذي اتبعه المشرع من أجل مكافحة التهرب الضريبي عن طريق الوسائل الوقائية والرقابية والعقابية.

ومن أجل الإلمام بجميع جوانب الموضوع، ارتأينا خطة بحث تتكون من مقدمة، فصلين وخاتمة، واحتوى كل فصل على مايلي:

الفصل الأول: تناولنا فيه تعريف التهرب الضريبي، أنواعه، أركان جريمة التهرب الضريبي والتكييف القانوني لها في المبحث الأول، وكل من أسبابه، طرقه، وآثاره في المبحث الثاني.

الفصل الثاني: عالجتنا في المبحث الأول منه الوسائل الوقائية والرقابية، وكذلك وسائل التعاون الداخلي والدولي التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية من أجل الحماية من التهرب الضريبي.

أما في المبحث الثاني، تطرقنا لقمع وردع التهرب عن طريق تقرير عقوبات جزائية وجبائية وأخرى تهديدية ومهنية، وقبلها تناولنا إجراءات المتابعة والمسؤولية الجزائية عن ارتكاب جريمة التهرب الضريبي.



# الفصل الأول

## التهرّب الضريبي

## الفصل الأول

### التهرب الضريبي

إن المكلف بالضريبة كثيراً ما يلجأ إلى حيل وتصرفات من أجل التخلص من دفع الضريبة وهذا ما يعرف "بالتهرب الضريبي"، فالتهرب الضريبي جريمة تعرفها معظم المجتمعات، باعتبارها وجدت بتواجد الضريبة نفسها، وهي من أهم انشغالات المشرع لأنها تهدد وجود النظام الضريبي وتقلل من أهميته.

وبما أن التهرب الضريبي أصبح حديث الساعة ومصطلح متداول في الساحة الوطنية تتقاسم دراسة كل من العلوم التقنية والقانونية، حاولنا في دراستنا التعرض بالتفصيل في الفصل الأول إلى ماهية التهرب الضريبي، وذلك باقتراح تعريف جامع له، ومعرفة أنواعه، كذلك أركان جريمة التهرب الضريبي وتكييفها القانوني متى كنا أمام مخالفة، جنحة أو جناية ضريبية وهذا في المبحث الأول من الفصل، وبعده التطرق إلى أبرز الأسباب التي ساعدت على انتشار التهرب الضريبي، وأهم الطرق والأساليب التي يتبعها المكلف للتملص من دفع الضريبة ومدى تأثير التهرب الضريبي على كل الجوانب الاقتصادية، المالية، الاجتماعية والسياسية والنتائج التي تتجر عنه وهذا في المبحث الثاني.

## المبحث الأول

### ماهية التهرب الضريبي

يشكل التهرب الضريبي وسيلة يلجأ إليها المكلف بالضريبة من أجل عدم دفع الحقوق الملقاة على عاتقه، إذ يرى كل من Roger Merkli و André Margairez رغم أن الضريبة هي فعل إخضاع فإن التهرب الضريبي يترجم رد الفعل المعتاد للمكلف بالضريبة الذي يظن أنه أخضع لزيادة في الإقتطاع<sup>(1)</sup>.

وهذه الظاهرة هي من أهم انشغالات المشرع لأنها تهدد النظام الضريبي، كما نعلم أن الضريبة تلعب دورا هاما في المجال الاقتصادي والاجتماعي للبلاد، فهي المصدر الرئيسي لتمويل خزينة الدولة (بعد البترول)، ويترتب على التهرب الضريبي انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني، والسياسة التنموية التي تسطرها الدولة، وعليه سنحاول من خلال هذه الدراسة إن شاء الله التوصل إلى تحديد مفهوم التهرب الضريبي وكذلك أركان جريمة التهرب الضريبي وهذا بعد التطرق إلى أنواعه.

### المطلب الأول

#### تعريف التهرب الضريبي وأنواعه.

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

سنجد أن البعض يعرفه على أساس الوسائل التي يلجأ إليها المكلف بالضريبة للتخلص من دفعها، والبعض حسب مخالفة التهرب الضريبي للقوانين التشريعية الجبائية، وآخرون من ناحية الخسارة التي تمس الخزينة العمومية.

بالتالي سنتناول في الفرع الأول التعاريف المتعلقة بالتهرب الضريبي ونحاول ضبط المصطلحات، ونتطرق إلى أنواعه في الفرع الثاني.

(1) - Margairez (A) et Markli (R): la fuite devant l'impôt et les controleurs de Fiscalité, page 05.

## الفرع الأول

### تعريف التهرب الضريبي

تعددت التعريفات المتعلقة بالتهرب الضريبي، واختلفت وجهة النظر بين كل من الباحثين القانونيين والاقتصاديين في هذا الموضوع. حيث أن رجال القانون يؤكدون على الجانب القانوني للتهرب الضريبي في حالة ما إذا كانت الطرق المستعملة مشروعة أو غير مشروعة، ويميزون بين أنواعه، أما رجال الاقتصاد لا يجدون فرق بين أنواع التهرب الضريبي ويؤكدون أن لهم نفس الآثار الاقتصادية على الخزينة العمومية مهما كانت صور التهرب من تحمل عبء الضريبة وأيا كان نوعها.

فجاء Camil وعرف التهرب الضريبي بأنه: «كل التصرفات المادية وكل العمليات المحاسبية وكل المحاولات التي يلجأ إليها المكلف بالضريبة أو غيره من أجل التخلص من الضريبة»<sup>(1)</sup>.

وكذلك تعريف آخر: «التهرب من الضريبة هو التخلص بإحدى الوسائل المختلفة من الالتزام بدفعها»<sup>(2)</sup>.

ما نلاحظه من خلال هذين التعريفين أنهما يعرفان التهرب على أساس بعض الطرق التي يستعملها المكلف بالضريبة من أجل التخلص من دفع الضريبة المستحقة دون الإشارة إلى الضرر الذي يحدثه التهرب الضريبي بالإيرادات العامة لتمويل الخزينة العمومية.

كما عرفه الدكتور فليح العلي: «التهرب من الضريبة هي ظاهرة يحاول المكلف بالضريبة عدم دفعها كلياً أو جزئياً بعد تحقق واقعتها المنشئة»<sup>(3)</sup>.

من خلال هذا التعريف نرى أن الدكتور جعل تحقق الواقعة المنشئة شرطاً لتحقيق تهرب ضريبي، لكن نخالفه الرأي لأننا نستطيع أن نكون أمام تهرب ضريبي دون تحقق الواقعة المنشئة، كما هو الشأن بالنسبة للجوء المكلف بالضريبة إلى نشاط تجاري

(1) - Margairez (A), La fraude fiscal et ses succédauées, Suisse, Corrigé, 2<sup>ème</sup> édition , 1977.

(2) - فوزي (عبد المنعم)، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، لبنان، 1972، ص 223.

(3) - فليح العلي (عادل)، المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، ط1، 2003، ص 123.

الفصل الأول:.....التهرب الضريبي

خاضع لضريبة منخفضة وترك النشاط الخاضع لضريبة مرتفعة فنكون هنا أمام نوع من أنواع التهرب الضريبي، وهذا ما سنتطرق له بالتفصيل في الفرع الثاني.

كذلك تعاريف أخرى تعرف التهرب الضريبي على أساس عدم نقل عبء الضريبة على الغير منها التعريف التالي: «يوجد التهرب الضريبي عندما يتخلص المكلف القانوني من عبء الضريبة دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر»<sup>(1)</sup>.

وتعريف آخر: «التهرب الضريبي يعني أن يتخلص المكلف من دفع الضريبة المتوجبة عليه كلياً أو جزئياً دون أن يعكس عبئها على الغير»<sup>(2)</sup>.

وتعريف د. رفعت المحجوب: «أن يتمكن المكلف بطريقة أو بأخرى من عدم دفعها دون أن يلقي العبء على الغير»<sup>(3)</sup>.

تؤدي بنا هذه التعريفات إلى توضيح الفرق بين كل من نقل عبء الضريبة والتهرب من الضريبة، فنقل عبء الضريبة يتم بعد أن يكون الممول القانوني قد دفع الضريبة إلى خزنة الدولة ثم يبدأ من ناحيته في السعي إلى استردادها بإلقاء عبئها على عاتق شخص آخر أو أشخاص آخرين<sup>(4)</sup>. كأن يتمكن منتج سلعة ما بعد أدائه للضريبة المفروضة عليه بنقل عبئها إلى المستهلك النهائي عن طريق بائع الجملة ومنه لبائع التجزئة وذلك بزيادة سعر السلعة بقيمة الضريبة المدفوعة للخزينة، ففي النهاية تؤدي الضريبة المفروضة للخزينة العمومية كاملة، عكس التهرب الضريبي الذي يحرم الخزينة العمومية من الإيرادات الضريبية.

كما عرف Lucien Mehel التهرب الضريبي: «هو المخالفة الصريحة للقانون

(1)-دويدار (محمد)، دراسات في الاقتصاد المالي، النظرية العامة في مالية الدولة، السياسة المالية في الاقتصاد الرأسمالي، دار المعرفة الجامعية، 1996، ص 229.

(2)-عواضة (حسن) و قطيش (عبد الرؤوف)، المالية العامة، الضرائب والرسوم، دار النهضة العربية، لبنان، 1973، ص 219.

(3)-المحجوب (رفعت)، المالية العامة، النفقات والإيرادات، دار النهضة العربية، بيروت، 1975، ص 318.

(4)-دراز حامد (عبد المجيد) وحجازي (السيد المرسي)، المالية العامة، جامعة بيروت العربية، بيروت، 2003، ص 318.

الفصل الأول: .....التهرب الضريبي

بهدف التخلص من فرض الضريبة أو من أجل تخفيض أساس الضريبة»<sup>(1)</sup>. من هذا التعريف نلاحظ أنه قام بالتركيز أو الإشارة إلى نوع واحد من المكلفين سيئي النية، وهم الخاضعين للنظام الحقيقي القائم على أساس التصريح، مع العلم أنه يوجد نظام جزافي تكون فيه سوء النية من طرف المكلف بالمشاركة مع أعوان الضرائب عن طريق تقدير أرباح أقل بكثير من الواقع.

لكن من الواضح أن كل التعريفات تتفق على صفة القائم بالتهرب الضريبي أن يكون مكلفا قانونيا، لأنه لا نستطيع أن نتكلم عن التهرب من الضريبة إلا إذا صدر عن المكلف القانوني بها.

وهناك من عرفه بحصره بإقليم الدولة التي يحصل فيها التهرب الضريبي بقول الدكتورة سوزي عدلي ناشد: «التهرب الضريبي الداخلي هو في حقيقته تهرب قانوني بمعنى أن الممارسات التي تتم في هذا الصدد تخرج عن إطار القانون وحدوده، أي أنها كلها ممارسات غير مشروعة، فهو إذن ظاهرة سلبية في إطار العلاقة بين الفرد والسلطة»<sup>(2)</sup>.

الملاحظ أنها تعمدت على إضافة كلمة "داخلي" وهذا من أجل التفرقة بينه وبين التهرب الضريبي الدولي. وللاشارة فإن ظاهرة التهرب الضريبي هي ظاهرة لا تقتصر على دولة دون أخرى بل هي ظاهرة عالمية تعاني منها الدول المتقدمة والدول النامية فهي ظاهرة تتعلق أصلا بوجود الضريبة نفسها.

ففكرة التهرب الضريبي هي فكرة قديمة غير أن انتشارها تزايد خاصة على المستوى الدولي، وهذا راجع إلى الانفتاح الاقتصادي، واتساع التجارة الخارجية وارتباط اقتصاد الدول (ظاهرة العولمة).

فلهذا نجد نوعين من التهرب الضريبي، أحدهما على المستوى الداخلي وهو موضوع دراستنا، والآخر على المستوى الدولي الذي يجدر بنا إعطاء لمحة عنه،

(1) - Mehel (L), Traité de politique fiscale, Edition PUF, Paris, 1996, page 84.

(2) - عدلي ناشد (سوزي)، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 1999، ص 18.

الفصل الأول: .....التمرّب الضريبي

والذي عرفه J.J.Neuer : «أنه كل تهرب من الضريبة عبر حدود الدول ومن شأنه أن يفقد الدولة موردا هاما من موارد إيراداتها، يستوي في ذلك أن يسلك المشروع دولي النشاط طرقا مشروعة او غير مشروعة، أو تتوفر لديه إرادة التهرب أولا، وأيا كان التشريع الضريبي الذي يختاره، مستفيدا من تباين الأنظمة والتشريعات الضريبة للدول من أجل التوصل إلى هدفه نحو تخفيض عبئه الضريبي أو إسقاطه تماما»<sup>(1)</sup>.

ويظهر التهرب الضريبي الدولي بواسطة الشركات المتعددة الجنسيات Sociétés Multinationales التي تبحث عن الدولة ذات التشريع الضريبي الأقل حدة، وهذا ما يعرف بالجنّات الضريبة Les Paradis Fiscaux، ويساعدها على ذلك مبدأ السيادة الضريبية La souveraineté fiscale، حيث أنه لكل دولة نظامها الضريبي خاص بها ولا تسمح لأي دولة أخرى بالتدخل أو بتطبيق نظامها الضريبي على إقليمها.

كما تستطيع كذلك هذه الشركات المتعددة الجنسيات التخفيض من عبئها الضريبي وزيادة أرباحها عن طريق الاستفادة من ما يسمى بتسوق المعاهدات Treaty Shopping، أي تبحث عن المعاهدات الثنائية بين دولتين حيث تتميز معاهداتهما بأفضل الامتيازات الضريبية وتقوم باستثمار رأس مالها في إحدى الدولتين.

ومن أهم ما يميز التهرب الضريبي على المستوى الدولي هي صفة سرية الأرباح التي كان من الواجب إخضاعها للضريبة، وصعوبة المراقبة من طرف المصالح الضريبية للدولة المعنية به. حيث لا توجد إحصائيات دقيقة لحجم التهرب على المستوى الدولي، فالولايات المتحدة الأمريكية على الرغم من كفاءة أجهزة الإحصاء لديها وتطورها، لم تستطع أن تعطي أرقام دقيقة عن حجم ما تفقده الدولة من إيرادات ضريبية نتيجة التهرب الضريبي الدولي، والواقع أن صفة السرية هي التي تمنع العديد من الدول المستفيدة من التهرب الضريبي الإدلاء بحجم التهرب والاحتجاج بمبدأ سرية العمليات المصرفية.

من هنا ومن كل التعريفات التي تطرقنا إليها فيما يخص التهرب الضريبي، يتضح لنا أنه رغم اختلافها إلا أنها مكملة لبعضها البعض وتؤدي بنا إلى استخلاص العناصر

(1) -عدلي ناشد (سوزي)، مرجع سابق، ص 33.

المكونة للتهرب الضريبي وهي:

-صفة المكلف بالضريبة، شخص طبيعي أو معنوي كان.

-استعمال وسائل مشروعة أو غير مشروعة.

-عدم نقل عبء الضريبة إلى شخص آخر.

-التخلص من الضريبة كلياً أو جزئياً.

-حرمان الخزينة العمومية من حصيللة الضرائب التي تؤول إليها.

وأخيراً يمكننا اقتراح تعريف موحد للتهريب الضريبي: «وهو أن يقوم المكلف بالضريبة من التخلص من عبئها كلياً أو جزئياً، وذلك دون نقل عبئها على الغير، باستعمال وسائل وطرق مشروعة أو غير مشروعة تؤدي في النهاية إلى حرمان الخزينة العمومية من إيراداتها».

## الفرع الثاني

### أنواع التهرب الضريبي

إن التهرب الضريبي كما سلف وذكرنا هو وسيلة يلجأ إليها المكلف بالضريبة من أجل التخلص من دفع الضريبة الملقاة على عاتقه. ويكون التخلص بطرق مشروعة والمقصود بها أن يسعى المكلف من خلالها التخلص من دفع الضريبة دون المساس بالنصوص التشريعية الجبائية، وهو ما يعرف بـ «التجنب الضريبي» كما يستعمل طرق غير مشروعة، تتضمن مخالفة الأحكام والتشريعات الجبائية، فنكون أمام ما يعرف بـ "الغش الضريبي".

قبل التطرق إلى كل نوع على حدى يجب التمييز بين التهرب من الضريبة الذي ينطوي على الغش (غش ضريبي) (Fraude Fiscale)، وبين مجرد تجنبها (تجنب ضريبي) (Evasion Fiscale)، لأن هناك خلط في المصطلحات بين كل من التهرب الضريبي، الغش الضريبي والتجنب الضريبي، فهناك فئة تقسم التهرب الضريبي إلى تجنب ضريبي وتهرب ضريبي ويقصد بالتهرب هنا الغش الضريبي، وفئة أخرى تقسم التهرب الضريبي إلى تهرب ضريبي وغش ضريبي والمقصود بالتهرب هنا هو

## التجنب الضريبي.

يوجد أيضا خلط كذلك بين المصطلحات باللغة العربية واللغة الفرنسية، فباللغة الفرنسية التهرب الضريبي هو Evasion Fiscale وهو ما يقابله بالعربية التجنب الضريبي، والغش الضريبي هو La Fraude Fiscale. إن فكرة التهرب الضريبي فكرة أعم وأشمل من فكرة الغش الضريبي، فالتهرب الضريبي هو الجنس أما الغش الضريبي فهو النوع، فالغش وفقا لهذا الاتجاه يعد حالة خاصة من حالات التهرب الضريبي، وهي حالة التهرب من الضريبة عن طريق انتهاك القانون<sup>(1)</sup>.

وقال محمد دويدار أنه يتعين عدم الخلط بين التهرب الضريبي والغش الضريبي، فالأول يمثل العام والثاني يمثل الخاص، أي أن الغش الضريبي يمثل حالة خاصة من حالات التهرب الضريبي هي حالة التهرب من الضريبة عن طريق انتهاك القانون<sup>(2)</sup>.

كما يتخذ التهرب من الضريبة صورا عديدة، فقد يتم بالغش الضريبي أي يخرق القانون وخذاع للإدارة الضريبة، كما قد يقوم بالتهرب منها وذلك بتحايشها ودون مخالفة القانون، والتهرب ظاهرة أوسع وما الغش إلا حالة منها<sup>(3)</sup>.

وعلى ضوء ما ذكر فالتهرب الضريبي نوعان، النوع الأول تهرب يلجأ إليه المكلف بالضريبة عن طريق استعمال طرق غير مشروعة وهو ما يسمى "بالغش الضريبي" والثاني تهرب يلجأ إليه المكلف بالضريبة عن طريق استعمال طرق مشروعة دون انتهاك القانون وهو ما يعرف "بالتجنب الضريبي".

### 1-التجنب الضريبي: Evasion Fiscale

التجنب الضريبي هو تخلص المكلف من دفع الضريبة كليا أو جزئيا دون أن يعكس عبثا على الغير متفاديا في ذلك أي مخالفة للنصوص التشريعية الجبائية، مستغلا ما يكتنف النصوص التشريعية من ثغرات أو عدم ضبط في الصياغة الذي

(1)-M.Rosier، عن عدلي ناشد (سوزي) ، مرجع سابق، ص 27.

(2)-دويدار (محمد) ، مرجع سابق، ص 229.

(3)-صادق بركات (عبد الكريم) ، دراز (حامد عبد المجيد) ، عياد (علي عباس) ، دراسات في النظم الضريبية،

مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1975، ص 161.

يؤوله المكلف المتهرب لصالحه.

هناك مجموعة من التعريفات جاء بها باحثين في هذا الميدان سوف نقدم بعضها من أجل الوصول إلى تعريف جامع للتعجب الضريبي.

فجاء تعريف يقول أنه يقصد بتعجب الضريبة أن يتخلص المكلف القانوني من دفع الضريبة دون مخالفة أحكام التشريع<sup>(1)</sup>.

وكذلك أن التهرب الجبائي هو الفعل الشخصي الذي يقوم به المكلف وذلك باستعمال تقنيات قانونية مؤسدة معتمدة على حرية التسيير، تسمح له باختيار وضعية جبائية محددة للحصول على نتائج اقتصادية مساوية لنتيجة جبائية مقبولة<sup>(2)</sup>.

يتحقق (تعجب الضريبة) بعدم قيام الممول بالعمل الذي من شأنه أن يؤدي إلى حصول الواقعة المنشئة للضريبة<sup>(3)</sup>.

إن تعجب الضريبة يتم بتعجب الواقعة المنشئة لدين الضريبة وهو أيضا أمر مشروع لا يعاقب عليه<sup>(4)</sup>.

فالمكلف بالضريبة يقوم مثلا بالامتناع عن تصرف معين كعملية البيع أو الشراء، فهو يعمل على عدم تحقق الواقعة المنشئة لهذه العملية، فتصرفه يكون سلبيا لأنه يقوم باستخدام حق من حقوقه الدستورية وهو حرية القيام بتصرف ما من عدمه، ومن ثم لا يسأل المكلف بالضريبة عن تصرفه السلبي نظرا لعدم انتهاكه للقانون.

كما يستفيد أيضا من ثغرات التشريع الجبائي، وأحسن مثال على ذلك قيام الشخص وهو على قيد الحياة بتقسيم ثروته على الورثة على شكل هبات من أجل تعجب الضريبة الخاصة بالتركات لأن التشريع الجبائي الجزائي لا يقوم بإخضاع الهبات للضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)، فهذا الشخص لم يخالف القانون ولكنه استفاد من الثغرة

(1) - Gaudemet (P.M), Précis des finances publique, Edition Montchrestien, Paris, 1970, p 314.

(2) - . Masson (C.R), La notion d'évasion fiscale en droit interne Français, LGJ, Paris, 1990, p 181.

(3) -سرور (أحمد فتحي)، الجرائم الضريبية، القاهرة، 1990، ص 18.

(4) -دراز (حامد عبد المجيد)، مرسى السيد حجازي، مرجع سابق، ص 168.

الفصل الأول:.....التهرب الضريبي

الموجودة فيه، وذلك رغم سوء نيته، فلا يكون أمام المشرع إلا محاولة سد هذه الثغرات. كما توجد مجموعة أخرى من التعاريف للتجنب الضريبي ولكن بعضها تستعمل فيها كلمة تهرب عوضاً من التجنب والمقصود هنا هو التجنب الضريبي.

التجنب الضريبي يراد به ما يعتمد إليه الأفراد أحياناً من الإفادة مما في قانون الضريبة من ثغرات ينفذون منها للتخلص من الالتزام بدفع الضريبة<sup>(1)</sup>.

التهرب الضريبي يعني إذن التخلص من عبء الضريبة كلياً أو جزئياً دون مخالفة أو انتهاك القانون، حيث يستخدم المكلف حقا من حقوقه الدستورية باعتبار أن حريته في القيام بأي تصرف من عدمه تكون مضمونة دستورياً<sup>(2)</sup>.

تهرب مشروع يمكن تسميته بتجنب الضريبة حيث يتمكن بعض المكلفين من استغلال بعض الثغرات التي قد لا يخلو منها التشريع الضريبي للتخلص من أداء الضرائب المستحقة عليهم أو جانباً منها<sup>(3)</sup>.

كما عرفه البعض كذلك أنه التهرب من الضريبة بالاعتماد على القانون<sup>(4)</sup>، وهو فن تجنب الوقوع في مجال جاذبية القانون<sup>(5)</sup>.

التهرب الضريبي قد يكون كلياً أو جزئياً، لا نجد مخالفة عمدية وصريحة للقانون، ويبدو التهرب في امتناع الممول عن الإتيان بالأعمال التي يترتب على وقوعها استحقاق الضريبة<sup>(6)</sup>.

فإن المكلف بالضريبة باستطاعته تجنب الضريبة بوسيلتين:

الأولى: هي التهرب الناشئ من الثغرات القانونية والتي يعتمد المكلف إلى استغلال ما تعتريه القوانين من ثغرات، نقائص وغموض والتباسات بغية في عدم تحقق

(1)- فوزي (عبد المنعم)، مرجع سابق، ص 223.

(2)- محرز (محمد عباس)، اقتصاديات الجباية والضريبة، دار هواية، 2003، ص 170.

(3)- البطريق (يونس أحمد)، المالية العامة، دار النهضة العربية، لبنان، 1984، ص 113.

(4)- Duverget (M), Finance publique, PUF, Paris, 1965, p 64.

(5) - Martinez (J.C), La Fraude fiscale, PUF, France, Novembre, 1990, p 85.

(6)- بركات (عبد الكريم)، دراز (حامد عبد المجيد)، عياد (علي عباس)، مرجع سابق، ص 162

الفصل الأول: .....التهرب الضريبي

الضريبة في حقه، والثانية: هي التهرب المنظم وهو ما يحدث في الغالب بالنسبة لنظام التقييم الجزافي لأساس الضريبة ويكون بتواطؤ أعوان الإدارة الضريبية. ولمزيد من الشرح سوف نعطي بعض الصور للتهرب الضريبي.

-الامتناع عن استهلاك أو إنتاج سلعة ما مفروضة عليها ضريبة مرتفعة كالامتناع عن التدخين لتجنب الضريبة غير مباشرة وهي الرسم على القيمة المضافة (TVA) التي يتحملها المستهلك النهائي

-الامتناع من استيراد سلعة من الخارج مفروضة عليها ضرائب بمعدلات مرتفعة.

-ترك النشاط الإنتاجي الذي يخضع إلى ضريبة مرتفعة والاتجاه إلى نشاط آخر خاضع لضريبة أقل.

-التهرب من تصاعدية ضريبة الدخل الإجمالي (IRG) وكذلك الضريبة على أرباح الشركات (IBS) وذلك عن طريق تجزئة الشركة الأم إلى شركات فرعية مستقلة قانونيا وبترخيص من القانون التجاري.

-عدم إخضاع الهبات إلى الضريبة، أدى بالأشخاص إلى تقسيم أموالهم وهم على قيد الحياة على الورثة من أجل تفادي الضريبة على التركات.

-قيام شركة بتوزيع أرباحها على المساهمين بطرق معينة لتجنب دفع الضريبة على أرباح الشركات (IBS).

-كما يستفيد المكلف من الإعفاءات والتخفيضات بفرعها دائمة أو مؤقتة، مثل الأعمال الحرفية أو التقليدية فالمكلفين يفضلون الحصول على بطاقة الحرفي عوضا عن السجل التجاري من أجل الاستفادة من الامتيازات الممنوحة لهذه الفئة، كذلك الإعفاءات والتخفيضات الممنوحة في إطار الوكالة الوطنية لتشغيل الشباب (ENSEJ) والوكالة الوطنية للاستثمار (ANDI).

فمن كل ما سبق نرى أن المكلف قد تحرك في إطار قانوني رسمه المشرع من خلال سلسلة من التشريعات الضريبية التي تشوبها ثغرات، فإن إهمال المشرع يكون

الفصل الأول:.....التهرب الضريبي

وراء هذا النوع من التهرب (التجنب)، وكذلك اجتهاد المكلفون وإيداعهم من أجل التهرب من الضريبة بصورة قانونية، مستعينين في ذلك بأهل الخبرة.

فالتجنب الضريبي إذا «هو تخلص المكلف من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً، دون أن يعكس عبئها على الغير متفادياً في ذلك أي مخالفة للنصوص التشريعية الجبائية»، فمهما كان هذا النوع من التهرب مشروعاً إلا أنه يفوت على الدولة أموال طائلة، وما هو إلا دليل على عدم الوعي والتحضر الضريبي. لكن هذا النوع من التهرب مهما اتصف بالمشروعية فإنه يدل على الضعف في التحضر وغياب الضمير الاجتماعي<sup>(1)</sup>.

## 2- الغش الضريبي: La Fraude Fiscale

يقصد بالغش الضريبي تلك السلوكات والممارسات الهادفة لمخالفة القانون، والتي يستعملها المكلف بالضريبة من أجل التهرب من أداء الضريبة كلياً أو جزئياً. والغش الضريبي بهذا المعنى يفترض تحقق الواقعة المنشأة للضريبة، ويعتمد هذا النوع من التهرب على عنصر القصد لمخالفة القانون، فقد عرفه عبد المنعم فوزي على أنه يتضمن مخالفة قوانين الضرائب، فتندرج تحته بذلك كل طرق الغش المالي وما تنطوي عليه هذه الطرق من الالتجاء إلى طرق احتيالية للتخلص من أداء الضريبة<sup>(2)</sup>.

فقد تعددت تعاريف الفقهاء والباحثين في ميدان الجباية، فعرفه A. Margairez على أنه: يتمثل في التخلص من الضريبة وإعطاء عرض خاطئ للواقع أو تفسير مظلل<sup>(3)</sup>، ومن أجل ذلك يستعمل المكلف طرق تدليسية واحتيالية، مرتكب بذلك جرائم مالية يعاقب عليها القانون.

كما عرفه Camille Rosier الغش الضريبي يحتوي على كل الحركات المادية وكل التدابير والمناورات والترتيبات التي يلجأ إليها المكلف أو غيره من أجل التخلص من دفع الضريبة<sup>(4)</sup>.

(1) - Margairez (A), Op.cit, p 132.

(2) - عبد المنعم (فوزي)، مرجع سابق، ص 223.

(3) - Margairez (A), op, cit, p 116.

(4) - Rosier (C), La Fraude fiscale, France, Juin 1989, p 94.

فمن هذا التعريف نجد أنه أشار هنا للشريك بقوله المكلف أو غيره أي كل من يساعده على التهرب سواء كان المحاسب أو أحد أعوان الإدارة الضريبية.

زيادة على مجموعة أخرى من التعاريف:

-التهرب غير المشروع هو الذي يضمن مخالفة القانون، ويندرج تحت هذه الصورة كل طرق الغش المالي سواءً في تحديد الوعاء أو عند التحصيل<sup>(1)</sup>.

-يقصد بالتهرب من الضريبة امتناع الممول الذي توافرت فيه شروط الخضوع لها عن الوفاء بها، مستعينا في ذلك بكافة أنواع الغش وهي مختلفة ومتعددة<sup>(2)</sup>.

-تهرب غير مشروع حين يعتمد بعض المكلفين إلى إتباع بعض أساليب الغش والخداع مخالفين بذلك أحكام التشريع الضريبي<sup>(3)</sup>.

-التهرب الضريبي يلجأ إليه الممول بعد حدوث الواقعة المشئة للضريبة وبالتالي استحقاق دين الضريبة ويكون عن طريق الامتناع عن دفعها بإحدى الحيل غير المشروعة والتي تقع تحت طائلة القانون<sup>(4)</sup>.

-الغش الضريبي هو خرق مباشر لقانون الضريبة بطريقة إرادية أو غير إرادية<sup>(5)</sup> فقد عمد على ذكر كلمة غير إرادية وذلك أنه يمكن نتيجة عدم تقديم الإقرار أو التصريح الضريبي في مواعده ودون نية مسبقة لتحاشي الضريبة، ولكن صعوبة التفرقة بين هذه الحالة وبين القصد أي سوء النية في عدم تقديم الإقرار دفعت المشرع لاعتبار الحالتين بمثابة غش ضريبي، وهذا ما سنتطرق إليه لاحقا بكثير من التفصيل.

-التهرب الضريبي أو الغش الضريبي لا يتحقق إلا بالالتجاء إلى وسيلة غير مشروعة من شأنها أن تؤدي إلى ضياع حق الدولة في الضريبة<sup>(6)</sup>.

(1)-العرباوي (حسن) وكبير (جلال)، المالية العامة، مصر، 1994، ص 40.

(2)-حسن عوض الله (زينب)، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، بيروت، 1998، ص 186.

(3)-البطريق (يونس أحمد)، مرجع سابق، ص 113.

(4)-دراز حامد (عيد المجيد)، المرسي السيد حجازي، مرجع يابقي، ص 169.

(5)-بركات (عبد الكريم صادق)، دراز (حامد عبد المجيد)، عياد (علي عباس)، مرجع سابق، ص 161.

(6)-سرور (أحمد فتحي)، مرجع سابق، ص 18.

الفصل الأول:.....التصريح الضريبي

- الغش الضريبي هو إذن تصرف غير مشروع يمثل عدم احترام للقانون، وهو عدم احترام إرادي لأنه انتهاك لروح القانون وإرادة المشرع<sup>(1)</sup>.

ف نجد أن كل ما تقدم ذكره يتفق على أن الغش الضريبي يعد تصرفا غير مشروع، ويمثل عدم احترام إرادي لأنه انتهاك لروح القانون وإرادة المشرع، باستخدام طرق احتيالية وتدليسية من طرف المكلف بالضريبة بقصد التخلص من عبء الضريبة.

أما المشرع الجزائري لم يعرف الغش الضريبي، ولكن اكتفى بذكر بعض الأعمال التي يعتبرها غش ضريبي على سبيل المثال لا الحصر، وهذا ما جاء به في المادة 193 فقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة<sup>(2)</sup>: «يقصد بأعمال الغش خاصة:

- إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف كل شخص مدين به، وخاصة المبيعات بدون فاتورة.

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

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

- قيام المكلف بالضريبة بتدبير عدم إمكانية الدفع أو بوضع عوائق بطرق أخرى أمام تحصيل أي ضريبة أو رسم مدين به.

- كل عمل أو فعل أو سلوك يقصد منه بوضوح تجنب أو تأخير دفع كل جزء من مبلغ الضرائب والرسوم كما هو مبين في التصريحات المودعة.

(1) - عدلي ناشد (سوزي)، مرجع سابق، ص 25.

(2) - المادة: 193 فقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة هي محدثة بموجب المادة: 12 من قانون

المالية لسنة 2006.

الفصل الأول:.....التهرب الضريبي

-ممارسة نشاط غير قانوني، يعتبر كذلك كل نشاط غير مسجل أو لا يتوفر على محاسبة قانونية محررة تتم ممارسته كنشاط رئيسي أو ثانوي».

من خلال ما جاء في المادة 193 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة، نجد أن الغش الضريبي يتم إما عند تحديد وعاء الضريبة L'assiette de l'impôt عندما يقوم المكلف بإخفاء بعض أو كل المادة الخاضعة للضريبة أو تقديم تصريح غير مطابق للواقع، إما عند تحصيل الضريبة Le recouvrement de l'impôt عندما يقوم المكلف بإخفاء أمواله أو تحضير إفلاسه ليفوت على الإدارة الجبائية تحصيل الضريبة. ومن صور الغش الضريبي:

-عدم قيام المكلف بتقديم تصريح عن نشاطه (تصريح بالوجود)<sup>(1)</sup>، معتمدا على عدم وجود مقر لنشاطه ويكون هنا التهرب كليا، أو المقر موجود ولكن النشاط غير مصرح به، حيث يعمل في الخفاء من أجل التهرب من الخضوع للضريبة.

-تقديم تصريحات ناقصة أو كاذبة عن طريق فواتير وهمية أو مزيفة، أي امتناع الممول الذي توافرت فيه شروط الخضوع لها عن الوفاء بها، مثلا امتناعه عن تقديم بيان بدخله، أو تقديم بيان كاذب أو غير صحيح، مستعينا في ذلك بكافة أنواع الغش وهي مختلفة ومتعددة<sup>(2)</sup>.

-استيراد سلع دون المرور بالمراكز الحدودية لتفادي دفع الضرائب الجبائية والجمركية.

-تسجيل عقود إيجار بقيمة أقل من الإيجار الحقيقي.

-المبالغة في تقدير التكاليف الواجبة الخصم من وعاء الضريبة، وبالتالي تقليص الأرباح المفروضة عليها الضريبة، بالتالي نكون أمام تقديم محاسبة مزورة.

-إخفاء الورثة لجزء من تركة المورث، أو عدم التصريح بها في الأجل المحددة

(1)-التصريح بالوجود نصت عليه المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي تستوجب على

المكلف بالضريبة أن يقدم في الثلاثين (30) يوم الأولى من بداية نشاطه لمفتشية الضرائب التابع لها تصريحا بالوجود أي تصريح عن النشاط.

(2)-جامع (أحمد)، علم المالية، فن المالية العامة، دار النشر العربية، القاهرة، 1975، ص 246.

قانونا.

-إخفاء المكلف لأمواله حتى يتعذر على المصالح الجبائية من أن تستقي مبلغ الضريبة عند عملية التحصيل.

-كما يقوم أصحاب المهن الحرة (أطباء، مهندسون، محامون...) بتصريح برقم أعمال بأقل من قيمته الحقيقية، فمثلا الطبيب يقوم في اليوم بعشرون (20) كشف ولكن يصرح عن 10 كشوف فقط.

-تقديم وثائق مزورة من أجل الإعفاء أو استرجاع الرسم على القيمة المضافة (TVA) على أساس العمل مع قطاعات معفاة من هذه الضريبة.

وفي الأخير فالتهرب الضريبي سواءا كان تجنباً أو غشاً، فهو يحول دون أن تؤدي الضريبة وظيفتها الأساسية وهي تمويل الخزينة العمومية من أجل قيام الدولة بالتنمية الاقتصادية والاجتماعية، ومساعدتها في التحكم في الأنشطة الاقتصادية.

## المطلب الثاني

### أركان جريمة التهرب الضريبي

إن الجريمة الضريبية هي جريمة جنائية ذات طبيعة خاصة لأنها تمثل كل اعتداء على حق الخزينة العمومية، فالجريمة الضريبية تفرض أساساً لقيامها وجود علاقة ضريبية بين الفاعل الأصلي (المكلف بالضريبة) والدولة (إدارة الضرائب)، حيث يكون فيها المكلف بالضريبة الطرف السلبي لهذه العلاقة وبمقتضاها تقع على عاتقه التزام ضريبي بالقيام بعمل أو الامتناع عنه وبمخالفة هذا الالتزام تقع الجريمة الضريبية<sup>(1)</sup>.

بما أن التهرب الضريبي هو جريمة تمسّ بالكيان والسير الحسن للاقتصاد الوطني فهو يعتبر من الجرائم الاقتصادية، وذلك لماله من آثار سلبية على السياسة الاقتصادية للدولة، فهو يكبح محفزات الادخار والاستثمار ويضعف قواعد المنافسة، كما يؤدي إلى خلف اقتصاد غير رسمي (الاقتصاد الموازي).

الجريمة الاقتصادية معنيان، فلها معنى اجتماعي يتسع ليشمل كل جريمة تضر أو تحتمل أن تضر بمصلحة اقتصادية، أو بالدخل القومي، سواء وقعت من الأفراد أو الموظفين أثناء أو بمناسبة تأدية وظائفهم، وسواء وقعت على مال خاص أو على مال عام، فيدخل في ذلك جرائم التخريب والإتلاف واختلاس أموال الدولة والإضرار بمصلحة الدولة كالتهرب الضريبي والتهرب الجمركي...، أما الجريمة الاقتصادية بمعناها القانوني فلا تشمل سوى ما يمس سياسة الدولة الاقتصادية<sup>(2)</sup>.

فالتهرب الضريبي هو جريمة ضريبية كسائر الجرائم في القانون العام تستوجب لتحقيقها لكل من الركن المادي المتمثل في استعمال طرق تدليسية من أجل التملص من أداء الضريبة كلها أو بعضها، وكذلك الركن المعنوي المتمثل في القصد الجنائي العام بعلم المكلف لارتكابه أعمال تدليسية، والقصد الجنائي الخاص وهو قصد المكلف التخلص من أداء الضريبة من أجل حرمان الإدارة الضريبية من الحصول على حقها أي حرمان الخزينة العمومية من إيراداتها الضريبية.

(1)-سرور (أحمد فتحي)، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص 113.

(2)-محمود (محمود مصطفى)، الجرائم الاقتصادية في القانون المقارن، ج1، الأحكام العامة والإجراءات الجنائية،

ط2، 1979، القاهرة، ص 44.

## الفرع الأول

### الركن المادي

الركن المادي لجريمة التهرب الضريبي يتركز على الإخلال بالالتزامات الضريبية، وعدم الالتزام بها على الوجه الذي رسمه القانون<sup>(1)</sup>، وهو استعمال وسائل وطرق احتيالية من أجل الوصول إلى نتيجة واحدة وهي التملص من إقامة أو أداء الضريبة.

فالركن المادي في الجريمة بصفة عامة يقوم على ثلاث عناصر، الأول هو السلوك الإجرامي، والثاني هو النتيجة المادية، والثالث هو علاقة السببية بين السلوك والنتيجة.

فجاءت المادة 303 فقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كالتالي: «يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفيته كلياً أو جزئياً».

فمن خلال ما جاء في نص المادة 303، وما سلف ذكره عن الركن المادي للجريمة بصفة عامة، نستخلص 3 عناصر مكونة للركن المادي لجريمة التهرب الضريبي وهي:

- استعمال طرق ووسائل تدليسية.

- التملص من الضريبة.

- علاقة السببية بين استعمال الطرق التدليسية والتملص من الضريبة.

### 1- استعمال طرق ووسائل تدليسية:

إن المشرع الجزائري لم يعرف الطرق التدليسية، بل أشار إلى الأعمال التي يعتبرها طرق تدليسية وأوردها في مختلف نصوص القوانين الضريبية، ففي قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فقد أورد 6 أعمال اعتبرها أعمال تدليسية في كل

(1)- الشوربجي (البشرى)، جرائم الضرائب والرسوم، دار الجامعات المصرية، ص 233.

الفصل الأول:.....التهرب الضريبي

من المادة 193 في فقرتها الثانية والمادة 407 في فقرتها الثانية كذلك، كما أورد في المادة 533 من قانون الضرائب غير المباشرة 06 أعمال أخرى اعتبرها طرق احتيالية، ونفس العدد أوردته المادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال، أما المادة 33 و 34 من قانون الطابع والمادة 119 من قانون التسجيل نص في كل منهما على عمل واحد اعتبره كطريقة احتيالية، كما جاءت المادة 36 من قانون الإجراءات الجبائية ونصت على 05 أعمال تدليسية كذلك.

نلاحظ أن المشرع في كل المواد السالفة الذكر استعمل "خاصة" على وجه الخصوص " طرق احتيالية أخرى" قبل ذكر الأعمال التي يعتبرها طرق احتيالية أو تدليسية، وذلك حرصاً منه على أن الطرق أو الوسائل جاءت على سبيل المثال فقط، وليس على سبيل الحصر.

وبصفة عامة قد أجمعت كل النصوص على اعتبار الطرق التدليسية كل عمل أو وسيلة يلجأ إليها المكلف من أجل عرقلة قيام أو أداء الضريبة، ونستنتج من ذلك أن استعمال الطرق التدليسية يكون أثناء قيام الضريبة أي عند تحديد الوعاء الضريبي كمرحلة أولى، أو في المرحلة الثانية وهي أداء الضريبة أي عند القيام بتحصيلها من طرف المصالح الضريبية، وهي الآتي بيانها:

أ- طرق تدليسية أثناء قيام الضريبة (الوعاء الضريبي):

-الإغفال أو التقليل عن قصد في التصريح عن رقم الأعمال، مثلاً من أجل خضوع المكلف إلى النظام الجزافي (Le régime forfaitaire) الذي يشترط فيه أن لا يتعدى رقم أعماله السنوي 3.000.000.00 دج، أو يقوم بذلك من اختار الخضوع إلى النظام الحقيقي le régime réel الذي يعتمد على التصريحات، وذلك بتضخيم النفقات عن طريق إدخال مصاريفه الشخصية ضمن تكاليف نشاطه ويقوم بخصمها من رقم أعماله، أو تخفيض الإيرادات عن طريق البيع بدون فوترة<sup>(1)</sup>.

في نظام التقدير الجزافي التهرب يكون عند عدم التصريح بكل أو جزء من

(1)-سوف نتطرق إلى هذه النقطة بالتفصيل في المطلب الثاني من المبحث الثاني: طرق التهرب الضريبي.

الفصل الأول: .....التهرب الضريبي

الإيرادات أو نقلها في حساب السنة الموالية لسنة النشاط من أجل عدم تجاوز الحد الأقصى الذي يخضعه للنظام حقيقي<sup>(1)</sup>.

-ممارسة نشاط غير مصرح به، أي العمل في الخفاء.

-إخفاء أو محاولة إخفاء مبالغ أو منتوجات تطبق عليها الضريبة، وينجح غالباً في ذلك المكلف المتهرب عن طريق مسك محاسبتين، محاسبة حقيقية مخصصة لاستعماله الخاص من أجل متابعة تطور نشاطه، وأخرى مزورة تعطي بيانات غير صحيحة عن رقم الأعمال حيث يبالغ فيها في تضخيم نفقاته أو تخفيض لمبيعاته مخصصة لإدارة الضرائب.

-تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة أو الإدلاء ببيانات خاطئة في الإقرارات والتصريحات الشهرية أو الثلاثية أو السنوية، وذلك تدعيماً لطلبات ترمي إلى الحصول إما على تخفيض الضريبة أو الرسم أو الإعفاء منها أو استرجاعها، وإما الاستفادة من بعض الامتيازات الجبائية المقررة لصالح بعض الفئات من المكلفين بالضريبة.

عدم التصريح بالضريبة هو إجراء إلزامي يقع على عاتق المكلف، فمجرد الامتناع يشكل في حد ذاته جريمة التهرب الضريبي رغم عدم استعمال طرق تدليسية.

#### ب- طرق تدليسية أثناء أداء الضريبة (التحصيل الضريبي):

-التهرب لا يكون في تقدير الوعاء بل أيضاً في تحصيل الضريبة (ضريبة قائمة)، وذلك بتحضير المكلف إعساره (Organisation de l'insolvabilité) مثل بيع وهمي لعقار وبثمن بخس...<sup>(2)</sup>، فيقوم المكلف بتدبير إعساره من أجل عرقلة تحصيل الضريبة من طرف مصالح قبضة الضرائب La recelte des impôts، وهذا عن طريق تقسيم المكلف مثلاً لثروته على أبنائه في شكل هبات، أو يقوم بتسجيل عقاراته ومنقولاته باسم الزوج أو الزوجة عملاً بمبدأ استقلال الذمة المالية للزوجين.

-العمل بأسماء مستعارة، أو شركات وهمية بعناوين لمقرات غير موجودة، مما

(1) - Larguier (J) et Conte (P), Droit pénal des affaires, 11<sup>eme</sup> éditions, 2004, p 415.

(2)-Ibid, p 415.

الفصل الأول:.....التهرب الضريبي

يصعب الأمر على أعوان الضرائب من تحصيل الضريبة الواجب أدائها، وعدم القدرة على الوصول ومعرفة هؤلاء الأشخاص.

-إعلان الإفلاس باستعمال طرق احتيالية، كأن يقوم مسير شركة بتحويل الأصول الناتجة عن بيع المنقولات لأحد الأقارب أو المعارف.

فإن هذه المناورات والطرق الاحتيالية هي متعددة، مرتبطة بمدى تفنن المكلف باستعمال مختلف الحيل والوسائل للتهرب من الضريبة.

والجدير بالذكر أن هذه الأساليب السالفة الذكر تدور حول فكرة واحدة وهي إعطاء بيانات غير صحيحة تنطوي على إخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة، ومنه نستخلص أن المقصود بالطرق الاحتيالية هو الإخلال بواجب الصدق الذي فرضه القانون على الملزم بالضريبة في الإقرارات والأوراق التي يقدمها إلى إدارة الضرائب<sup>(1)</sup>.

وكما يرى البعض كذلك أن الطرق التدليسية في المعنى الجبائي لهذه العبارة يتحقق عند بدء التنفيذ لتلك الطرق سواء للإعفاء أو للتخفيض من المادة الخاضعة للضريبة، والطرق التدليسية هي كل تقديم لأفعال مادية غير صحيحة، أو حالات قانونية خاطئة تهدف إلى خداع مصلحة الضرائب<sup>(2)</sup>.

## 2- التملص من الضريبة:

إن الهدف من استعمال مختلف المناورات الاحتيالية من طرف المكلف يرمي إلى تحقيق النتائج التالية:

- التملص الكلي أو الجزئي من تحديد الوعاء الضريبي أي التهرب من تحديد أساس الضريبة، وذلك بقيام المكلف بإخفاء كل المادة الخاضعة للضريبة أو بعضها، وذلك بتقديم تصريحات ووثائق غير صحيحة، وأحسن مثال يمكن تقديمه هو المتعلق بالرسم على القيمة المضافة (TVA)، وهذا طبقاً لأحكام المواد 42 إلى غاية المادة 49

(1)-بوسقيعة (أحسن)، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، ج1، دار هومة، 2009، ص 428.

(2) - Masson (C.R.): Op.Cit, p 224.

الفصل الأول:.....التهرب الضريبي

من قانون الرسم على رقم الأعمال التي تمنح للمكلف فيما يخص بعض العمليات الاستفادة من نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة وهذا عند تعامله مع شركات بترولية (سونطراك مثلا)، فيقوم المكلف بتقديم وثائق مزورة لإدارة الضرائب على أنه سيتعامل مع مؤسسة سونطراك من أجل الاستفادة من الامتيازات الجبائية الخاصة بالشراء بالإعفاء من الرسم (L'achat en franchise).

- التملص الكلي أو الجزئي من تصفية الضريبة، ويقصد بها إعداد الجداول والإنذارات وإرسالها إلى الجهة المختصة بتحصيل الضريبة.

- التملص الكلي أو الجزئي من أداء الضريبة، مثل أن يقوم المكلف بتنظيم إعساره، أو العمل باسم مستعار، غلق الشركة أو تغيير العنوان، حيث يصعب على أعوان الضرائب تحصيل الضريبة.

وتجدر بنا الإشارة إلى نقطة مهمة تتميز بها جريمة التهرب الضريبي هو أن المشرع الجزائري لم يشترط لقيام التهرب الضريبي وجود جريمة تامة أي حصول النتيجة، بل أن المحاولة وحدها تكفي لوصف الفعل غش ضريبي، فقد سوى المشرع بين تمام ارتكاب الجريمة ومحاولة ارتكابها، وهذا ما جاء به المشرع في مجمل القوانين الضريبية. فنصت المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: «يعاقب كل من تملص أو حاول التملص...» وكذلك نصت المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة «يعاقب كل من يستخدم طرق احتيالية للتملص أو محاولة التملص...» وكذلك المادة 533 من نفس القانون في الفقرة الأولى: «الإخفاء أو محاولة الإخفاء...» والفقرة الثالثة «البيع أو محاولة بيع الطوابع...» نفس الشيء بالنسبة لكل من المادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال والمادة 119 من قانون التسجيل وكذلك المادة 33 من قانون الطابع «إن كل غش أو محاولة للغش...» والمادة 34 فقرة 1 من نفس القانون «كل من نقص أو حاول الإنقاص...»، وكذلك في القانون الضريبي الفرنسي المحاولة معاقبة عليها فلا يستلزم إتمام الأعمال التديسية<sup>(1)</sup>.

كما عرف المشرع المحاولة في المادة 30 من قانون العقوبات هي البدء بالشروع

(1) - Larguier (J), Conte (P), op.cit, p 411.

الفصل الأول: .....التهميم الضريبي

في التنفيذ لأفعال لا لبس فيها تؤدي مباشرة إلى ارتكاب الجريمة إذا توقف أو خاب أثرها لأسباب مستقلة عن إرادة الفاعل فيها.

ومن خلال ما سلف نستخلص أنه يكفي لقيام جريمة التهرب الضريبي استعمال إحدى الطرق التدليسية سواء تحققت النتيجة أو لم تتحقق، فالقانون الجنائي يعاقب على ارتكاب جريمة التهرب الضريبي أو محاولة ذلك بنفس العقوبة، وهذا نظراً لخطورة هذه الجريمة وما تخلفه من آثار سلبية مالية، اجتماعية أو اقتصادية كانت على المجتمع.

### 3- علاقة السببية بين استعمال الطرق التدليسية والتملص من الضريبة:

يتعين لقيام جريمة التهرب الضريبي وجود علاقة بين فعل التملص من قيام أو أداء الضريبة وذلك بالاعتماد على الطرق الاحتمالية التي يستعملها المكلف لذلك، ومن ثم تنعدم علاقة السببية إذا تملص المكلف من الضريبة نتيجة لخطأ من طرق إدارة الضرائب عند تحديد الوعاء الضريبي أو عند تقدير الإعفاء. غير أنه عند قيام المكلف بإخفاء أو تقديم وثائق وتصريحات غير صحيحة أو مزورة فنكون أمام استعمال طرق احتمالية فتنشأ علاقة السببية بين فعل التملص من الضريبة واستعمال الطرق والوسائل التدليسية.

## الفرع الثاني

### الركن المعنوي

تتميز جريمة التهرب الضريبي عن باقي الجرائم بأنها عمدية تتطلب توافر القصد الجنائي، فقد استعمل المشرع الضريبي في مجمل النصوص الضريبية عبارة "عن قصد" أو "عمداً" تدل صراحة على ضرورة توفر القصد في هذه الجريمة، وبالتالي فلا جريمة إذا لم يتم إثبات توافر القصد الجنائي فيها.

وقد تتطلب جريمة التهرب الضريبي فضلاً عن القصد الجنائي العام، قصداً جنائياً خاصاً يتمثل في التخلص من الضريبة كلها أو بعضها وحرمان الخزينة العمومية من استقاء حقها من الضريبة.

## 1- القصد الجنائي العام:

هو علم المكلف بالضريبة بارتكابه أعمالا احتيالية أو تدليسية من شأنها أن تؤدي إلى التخلص من الضريبة كلها أو بعضها، فمنه نخلص إلى أن القصد الجنائي العام يتكون من عنصرين هما العلم والإرادة.

فيتطلب القصد العام افتراض علم الجاني وهو المكلف بالضريبة بارتكابه لأعمال تدليسية، وأن ينصرف علمه بعدم مشروعية الواقعة المتكونة من السلوك والنتيجة، وهذا أخذا بقاعدة لا يعذر بجهل القانون.

كما يتطلب كذلك في القصد الجنائي الإرادة، أي أن تتجه إرادة الجاني إلى القيام بأعمال تدليسية رغم علمه بتجريمها، ففي جريمة التهرب الضريبي يتطلب القصد الجنائي العام أن تتجه إرادة الجاني إلى الاحتيال وإيقاع الإدارة الضريبية في الغلط<sup>(1)</sup>.

وتجدر الإشارة إلى أن صفة الجاني كالتاجر مثلا الذي له أقدميته في المهنة التي يمارسها، يشكل قرينة على سوء نيته ولا يمكن له التذرع أمام القاضي بأنه منح الثقة لشخص آخر مثل محاسبه، أو بالخطأ الغير المقصود أو بحالته الصحية مما جعله غير قادر على الوفاء بالتزاماته اتجاه مصلحة الضرائب.

متى توافر هذا القصد في حق الجاني لا يجوز له أن يدفع التهمة بدعوى أن التزوير الذي شاب البيانات التي قدمها قد ارتكبه أو اعتمده المحاسب<sup>(2)</sup>.

فهنا تعود السلطة التقديرية للقاضي لتقدير سوء نية المكلف من عدمها من أجل إفادته بظروف التحقيق طبقا لقانون العقوبات.

## 2- القصد الجنائي الخاص:

تتطلب جريمة التهرب الضريبي توفر القصد الجنائي الخاص، وهو أن يكون سلوك المكلف منبعا عن قصده في التخلص من الضريبة كليا أو جزئيا ويتجلى ذلك بحرمان الإدارة الضريبية من الحصول على حقها من الضريبة.

(1)-سرور (فتحي أحمد)، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص 317.

(2)-المرجع نفسه، ص 317.

فالركن المعنوي يستخلص أساساً من الركن المادي، كأن لا يستجيب المكلف بالضريبة للإنذارات الموجهة له من قبل إدارة الضرائب، فهذا السلوك يشكل عنصر سوء نية المكلف عند رفضه التصريح الجبائي، فسلوك المكلف بالضريبة الذي يتخذ صورة الامتناع العمدي عن الامتثال لإنذارات إدارة الضرائب والذي يشكل في حد ذاته الركن المعنوي للجريمة.

وعندما تكتشف مصلحة الضرائب إخفاء المكلف بالضريبة لمبالغ تسري عليها الضريبة، يقوم هذا الأخير بالإدعاء بجهله لنظام المحاسبة أو أنه قام بأخطاء غير عمدية وهذا من أجل نفي قصده في التخلص من أداء الضريبة المفروضة عليه لكنها تؤدي إلى تضييع أموال على خزينة الدولة.

فهنا تكمن صعوبة إثبات القصد الجنائي رغم ارتكاب الأفعال المادية (الأفعال الاحتمالية)، فتعود هنا مسألة التقدير إلى السلطة التقديرية للقاضي، فإذا كان الشك عند تطبيق قانون الضريبة يجب أن يفسر لصالح الممول وضد الخزينة<sup>(1)</sup>.

وقد تظهر إرادة الجاني عند تخفيض عمليات البيع خلال السنة المالية أو الحصول على قروض بنكية بدون داع أو إنشاء شركة وهمية... إلخ، كل هذه المناورات الاحتمالية تؤكد سوء نية المكلف من التملص من دفع الضريبة بغية حرمان الخزينة العمومية من الحصول على حقها من تلك الضرائب.

وبالتالي كي نكون أمام جريمة التهرب الضريبي يجب توفر كل من القصد الجنائي العام والخاص، فلا يكفي علم المكلف بالأعمال الاحتمالية والقيام بها رغم علمه بتجريمها، بل لا بد أن يكون الدافع أو الباعث على ذلك هو التملص من الضريبة كلها أو بعضها وحرمان الخزينة العمومية من استيفاء حقها.

وقد يقدم المكلف إقراراً مزوراً يخفي به بعض أرباحه، لكنه يدفع تلقائياً الضريبة الواجبة عليها قانوناً وفي الميعاد، ودون إفادة من هذا الإقرار، فلا تقوم الجريمة في جانبه ولو كان عند تقديم الإقرار قاصداً التخلص به من كل أو بعض الضريبة الواجبة

(1) -سرور (أحمد فتحي)، مرجع سابق، ص 69.

عليه لأن هذا القصد انتفى في جانبه حين أوفى الضريبة كلها<sup>(1)</sup>.

سواء توفر القصد الجنائي أم لا فالنتيجة نفسها لإدارة الضرائب التي ضاع حقها في تحصيل الضريبة وبالتالي حرمان خزينة الدولة، فمهما كانت الطريقة غش أو خطأ فالعقوبة الجبائية قائمة، أما العقوبة الجزائية تعود إلى السلطة التقديرية لقاضي الموضوع.

قد يتم بطريقة غير إرادية نتيجة عدم تقديم الإقرار الضريبي في موعده ودون سوء نية مسبقة لتحاشي الضريبة، ولكن صعوبة التفريق بين هذه الحالة وبين القصد في عدم تقديم الإقرار (سوء النية) دفعت المشرع لاعتبار الحالتين بمثابة غش ضريبي<sup>(2)</sup>.

وخلاصة القول أن المكلف المتهم الذي قام باستعمال أعمال احتيالية أو تدليسية مع علمه بغير مشروعيتها، وكان الدافع من ذلك هو التخلص من الضريبة كلها أو بعضها فنكون أمام جريمة تامة توفرت على الركن المادي والمعنوي.

فيتعرض هذا الأخير إلى العقوبات الجبائية المتمثلة في الغرامات الجبائية، أو الحجز أو الغلق المؤقت للمحل<sup>(3)</sup>، وإلى جانب ذلك إلى عقوبات جزائية المنصوص عليها في قانون العقوبات.

(1)- الشوريجي (البشري)، مرجع سابق، ص 247-248.

(2)- بركات (عبد الكريم صادق)، دراز (حامد عبد المجيد)، عياد (علي عباس)، مرجع سابق، ص 187.

(3)- سوف نتطرق لهذه العقوبات الجبائية في الفصل الثاني من بحثنا.

### المطلب الثالث

#### التكييف القانوني لجريمة التهرب الضريبي

يتضمن التشريع الجبائي الجزائري كما هائلا من الضرائب التي قام بتصنيفها في 05 مجموعات من القوانين الجبائية:

-قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (قانون رقم 90-36 بتاريخ 1990/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 1991 معدّل ومتمم، والقانون رقم 91-25 بتاريخ 1991/12/18 المتضمن قانون المالية لسنة 1992 معدّل ومتمم).

-قانون الرّسم على رقم الأعمال (قانون رقم 91-25 بتاريخ 1991/12/18 المتضمن قانون المالية لسنة 1992 معدّل ومتمم).

-قانون رسم الطابع (الأمر 76-103 بتاريخ 1976/12/09 معدّل ومتمم).

-قانون الضرائب غير المباشرة (الأمر 76-104 بتاريخ 1976/12/09 معدّل ومتمم).

-قانون رسم التسجيل (الأمر 76-105 بتاريخ 1976/12/09 معدّل ومتمم)

إضافة إلى قانون الإجراءات الجبائية الذي أحدثه المشرع مؤخرا بقانون رقم 01-21 بتاريخ 2001/12/22 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 المادة 200 منه.

إننا بالرجوع إلى هذه القوانين الجبائية نجدها لم تحدد تصنيف الجرائم أو تكييفها، بل عمدت إلى تقرير عقوبات لأفعال مجرّمة، لأن المشرع الجزائري لم يأخذ بمبدأ قانون العقوبات خاص بالمسائل الضريبية، بالتالي يستلزم الرجوع إلى قانون العقوبات والإجراءات الجزائية كلما سكتت القوانين الضريبية، ولمعرفة ما إذا كانت جريمة الغش الضريبي مخالفة، جنحة أو جناية في القوانين الجبائية يجب الرجوع إلى قانون العقوبات بالاعتماد على المادة 05 منه:

-العقوبات الأصلية في مواد الجنایات:

1-الإعدام.

2- السجن المؤبد.

3- السجن المؤقت لمدة تتراوح بين 05 إلى 20 سنة (إن عقوبات السجن لا تمنع تطبيق عقوبات الغرامة).

-العقوبات الأصلية في مواد الجرح:

1- الحبس مدة تتجاوز الشهرين إلى 05 سنوات ما عدا الحالات التي يقرر فيها القاضي حدود أخرى.

2- الغرامة التي تتجاوز 20.000 دج.

-العقوبات الأصلية في مواد المخالفات:

1- الحبس من يوم على الأقل إلى شهرين على الأكثر.

2- الغرامة من 2.000 إلى 20.000 دج.

وبالتالي في حالة الجريمة الضريبية نأخذ بالعقوبة المقررة في القوانين الجبائية ونقارنها بالرجوع إلى المادة 05 من قانون العقوبات حتى نقوم بتكييف الجريمة، وتبين أهمية هذا التكيف القانوني من حيث الاختصاص والإجراءات وطرق الطعن، وكذلك من حيث تطبيق التخفيف والشروع والعود وإيقاف التنفيذ وسقوط العقوبة، والدعوى العمومية والجبائية وكذا المصالحة.

## الفرع الأول

### المخالفات الضريبية

بالاعتماد على المادة 05 من قانون العقوبات تعدّ مخالفة الجريمة المعاقب عليها بالحبس من يوم واحد على الأقل إلى شهرين على الأكثر وغرامة من 2000 إلى 20000 دج، إلا أن المشرع لم ينص في مختلف القوانين الجبائية على عقوبة الحبس بالنسبة للمخالفات الجبائية واكتفى بتوقيع الغرامة الجبائية على مرتكبها، والملاحظ أن هذه الغرامات الجبائية تفوق الحد الأقصى للغرامة المالية المحددة في المادة 05 من قانون العقوبات بالنسبة للمخالفة.

الفصل الأول:.....التمرّب الضريبي

وكذلك عند الرجوع إلى الهيئات القضائية بمختلف أقسامها نجد أن القضايا الضريبية المطروحة أمامها والتي تتعلق بالغش الضريبي معظمها جنح وأخرى جنابات، وينعدم فيها وصف المخالفة لجريمة الغش الضريبي، ولا بد أن نشير في هذا الصدد إلى أن إدارة الضرائب مؤهلة أيضا لفرض الجزاءات الجبائية على مرتكبي المخالفات الضريبية، ومن ثم يكون لها الخيار في حالة الغش الضريبي بين أن تسلط الجزاءات الجبائية على المخالف بنفسها وبين أن تترك ذلك للقضاء<sup>(1)</sup>.

المخالفات الضريبية لا يترتب عليها سوى زيادة الضريبة لأن هذه الزيادة توقعها الإدارة من تلقاء نفسها، وهي ليست عقوبة جزائية<sup>(2)</sup>.

ومن خلال كل القوانين الضريبية نرى أنها تعرضت للمخالفات الضريبية في كل من المواد 304 وقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المواد 114، 116، 122 قانون الرسم على رقم الأعمال، 98، 125 من قانون التسجيل. المواد 523، 528، 537 من قانون الضرائب غير المباشرة، المواد 18، 103 من قانون الطابع.

فقد حاولنا من خلال هذه المواد السالفة الذكر إلى تقسيم المخالفات إلى 05 أنواع هي:

#### أ- مخالفة الاحتيال الضريبي:

هذه المخالفة تتمثل في استعمال المكلف لطرق احتيالية من أجل التخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها، فحسب المادة 114 من قانون الرسم على رقم الأعمال تعتبر مخالفة عدم الالتزام بالأحكام التنظيمية التطبيقية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة، كأن يقوم الأشخاص الطبيعيين أو معنويين خاضعين للرسم على القيمة المضافة بعدم وضع لوحة تحمل اسمهم ولقبهم، أو عنوان المؤسسة وطبيعة نشاطهم على مدخل المبنى الذي يمارسون فيه نشاطهم<sup>(3)</sup>.

- عدم قيام المكلفين الذين يقومون بأعمال المقاولات العقارية بوضع لوحات تحتوي

(1) -يو سقيعة (أحسن)، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، ج1، دار هومة، 2009، ص 444.

(2) -سرور (أحمد فتحي)، مرجع سابق، ص 113.

(3) -أنظر: المادة 60 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

الفصل الأول:.....التصريح الضريبي

على كل المعلومات المتعلقة بالمقاول أو الشركة وطبيعة الأشغال أو المشروع أمام ورشات البناء التي يمارسون فيها نشاطهم.

-عدم قيام المكلفين المقاولين بتصريح نشاطهم عن المقاومة من الباطن ( La sous traitance) إلى مفتشيات الضرائب التابع لها نشاطهم<sup>(1)</sup>.

-عدم قيام المكلفين الخاضعين للرسم على القيمة المضافة بتصريح يبين فيه مبلغ العمليات المحققة وذلك قبل العشرين (20) من كل شهر متعلق بالشهر السابق لدى قبضة الضرائب التابعين لها<sup>(2)</sup>.

أما حسب المادة 523 من قانون الضرائب غير المباشرة يعاقب على جميع المخالفات للأحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب غير المباشرة:

-الأجهزة المخصصة لصناعة الكحول أو تصفيتها حسب المادة 525 من قانون ضرائب غير مباشرة، ولا يمكن حيازتها دون الحصول على رخصة مسبقة من إدارة الضرائب<sup>(3)</sup>.

-زراعة التبغ غير مطابقة لأحكام المادة 527 من قانون ضرائب غير مباشرة.

-تعتبر مخالفة كذلك استعمال وقود البنزين أو المازوت المخصص للفلاحة والخاضع لأسعار المخفضة في مركبة غير متعلقة بالنشاط الفلاحي حسب المادة 528 من قانون ضرائب غير مباشرة.

ب-مخالفة إساءة استعمال طابع أو دمغة أو عدم بيان مبلغ الرسوم المدفوعة:

حسب ما جاء في كل من المادة 18 من قانون الطابع والمادة 103 من نفس القانون تعتبر مخالفات الأفعال التالية:

-الإساءة في استعمال الطابع وذلك بوضع علامات الطابع مشوهة أو مغطاة

(1)-أنظر: المادة 61 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

(2)-أنظر: المادة 76 و 115 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

(3)-أنظر: المادة 64 من قانون الضرائب غير المباشرة.

الفصل الأول:.....التصريح الضريبي

بالكتابة<sup>(1)</sup>، على وثائق رسمية، لأنه حسب المادة 01 من قانون الطابع تنص على أن الطابع هو الضريبة المفروضة على جميع الأوراق (عقود مدنية، قضائية، محررات) وهذه الوثائق يمكن أن تقدم كدليل إثبات أمام الجهات القضائية.

-كذلك تحرير عقود عرفية مخالفة لأحكام القانون، كاستعمال ورق مدموغ سبق استعماله من اجل تحرير عقد آخر، أو تحرير عقدان واحد تلو الآخر في نفس الورقة المدموغة أو تسلم صورة عنها<sup>(2)</sup>.

-قيام كتاب الضبط أو الموثقون والمستكتبون بعدم بيان مبلغ الرسوم المدفوعة للخرينة على كشوف المصاريف التي يعدونها<sup>(3)</sup>.

-عدم إصاق الطابع المنفصلة التي تحل محل رسم طابع المخالصة ( Timbre Quittance) ويحدد شكل وكيفيات استعمال الطابع المنفصلة بموجب مرسوم، وهذا حسب المادة 103 من قانون الطابع.

### ج-مخالفة الامتناع عن أداء أو تأخر في دفع الضريبة:

نصت على هذا النوع من المخالفات كل من المواد 98 و125 من قانون التسجيل:  
-عدم قيام الورثة أو الموصى لهم بالتصريح عن الأموال المنقولة التي آلت إليهم عن طريق الوفاة في الآجال المحددة قانونا، كما يدفعون تعويضا يحدد معدله بـ 01% عن كل شهر أو جزء من شهر التأخير، ومستحق من اليوم الأول من الشهر الذي يلي تاريخ استحقاق الرسوم التي يتعلق بها، ولا يمكن أن يقل هذا التعويض عن 5000دج.  
ويتحمل الأوصياء أو الممثلون الشرعيون شخصا نفس العقوبة السابقة الذكر عند إهمالهم للتصريحات خلال الآجال المحددة.

-عدم ذكر الموثق في نسخ العقود العمومية او المدنية أو القضائية التي يقوم بتسجيلها مخالصة الرسوم المدفوعة بكتابة حرفية للمبلغ.

(1)-أنظر: المادة 11 من قانون الطابع.

(2)-أنظر: المادة 12 و13 من قانون الطابع.

(3)-أنظر: المادة 15 من قانون الطابع.

**الفصل الأول:**.....**التمرّب الضريبي**

أما قانون الطابع فذكر مخالفات تتمثل في عدم دفع المكلف لرسم الطابع الواجب دفعه في الأيام العشرون الأولى من الشهر الذي يلي الشهر أو الثلاثي الذي استحققت فيه الرسوم حسب المادة 19 منه.

-تقديم محررات غير مدموغة أو ناقصة الدمغة حسب المادة 90 من قانون الطابع.

-عدم دفع رسوم امتحان الحصول على رخصة السياقة مقدرة بـ 200 دج، أو رسوم تسليم رخصة السياقة المقدرة بـ 500 دج، أو شهادة سياقة الدراجة النارية المقدرة بـ 300 دج<sup>(1)</sup>، ويعاقب عليها حسب المادة 146 من قانون الطابع.

#### **د-مخالفة عدم تقديم التصريحات الضريبية أو تزويرها:**

-تقديم بيانات غير صحيحة تنعكس على مبلغ الرّسوم في كل من عقد الهيئة بين الأحياء، أو التصريح بالتركة وهذا حسب المادة 99 من قانون التسجيل حيث أوردت صور عن هذه المخالفة والمتمثلة في عدم تقديم البيانات الصحيحة المتعلقة بدرجة قرابة الواهب المتوفى والورثة أو الموصى لهم، وكذلك فيما يخص أسماء وألقاب الورثة أو الموهوب لهم أو الموصى لهم.

-أما حسب المادة 116 من قانون الرسم على رقم الأعمال نكون أمام مخالفة في التصريحات إذا تبين بعد عملية التحقيق أن رقم الأعمال السنوي المصرح به أقل من رقم الأعمال السنوي المحقق، في هذه الحالة تطبق غرامات جبائية نسبية من 10% إلى 25% وهذا التهرب يمس الوعاء الضريبي الذي تأسس عليه الضريبة المستحقة.

#### **هـ-مخالفة الإخلال بالرقابة الضريبية:**

المخالفة المتعلقة بعرقلة الرقابة تظهر في كل من المواد 122 من قانون الرسم على رقم الأعمال، والمادة 304 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 537 قانون ضرائب غير مباشرة، تتمثل في عرقلة أعوان الضرائب المؤهلين لمعاينة المخالفات سواء التي تمس تأسيس وعاء الضريبة أو تحصيلها بأي طريقة كانت كي

(1)-أنظر المواد 144 و145 من قانون الطابع.

يستحيل عليهم أداء وظائفهم، ويعاقب هؤلاء بغرامة جنائية تتراوح ما بين 1000 دج إلى 10000 دج وهذا فيما يخص الضريبة على رقم الأعمال، وبغرامة جنائية تتراوح ما بين 10000 دج و 100000 دج فيما يخص الضرائب الغير مباشرة، أو بغرامة جنائية من 10000 إلى 30000 دج، وفي حالة غلق المحل بهدف عرقلة الرقابة ترفع الغرامة الجنائية إلى 50000 دج، وفي حالة إجراء معاينتين متتاليتين والمحل مغلق يضاعف مبلغ الغرامة بثلاث 03 مرات وهذا فيما يخص الضرائب المباشرة.

## الفرع الثاني

### الجنح والجنايات الضريبية

أجمعت كل النصوص الضريبية على اعتبار جريمة التهرب الضريبي جنحة مع إمكانية تحولها إلى جناية (انظر الملحق رقم 1، حكم جنائي عن محكمة الجنايات بمجلس قضاء قسنطينة)، ومن أغلب النصوص الضريبية نتوصل إلى تعريف الجريمة الضريبية على أنها جريمة تقوم من خلال استعمال طرق احتيالية أو تدليسية للتملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من الوعاء الضريبي أو من تصفيته أو دفع الضرائب أو الرسوم المفروضة<sup>(1)</sup>.

إن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة نص في المادة 303 بعد تعديلها بموجب القانون رقم 02-11 المؤرخ في 24/12/2002 المتضمن قانون المالية لسنة 2003، على عقوبة الحبس تتناسب مع قيمة الضريبة المتملص منها على النحو الآتي<sup>(2)</sup>:

-تكون الجريمة جنحة عندما لا تتجاوز قيمة الضريبة المتملص منها مبلغ 1.000.000 كآلاتي:

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

(1)-السبتي (فارس)، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، دار هومة، 2008، ص 73.

(2)-بوسقيعة (أحسن)، مرجع سابق، ص 440.

الفصل الأول:.....التمريم الضريبي

• الحبس من سنة إلى 05 سنوات وغرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص صمنه 100.000 دج ولا يتجاوز 300.000 دج.

• الحبس من سنتين (02) إلى 10 سنوات وبغرامة مالية من 100.000 دج إلى 300.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 300.000 دج، ولا يتجاوز 1.000.000 دج.

-تتحول الجريمة من جنحة إلى جناية عندما تفوق قيمة الحقوق المتملص منها مبلغ 1.000.000 دج كآلآتي:

• السجن المؤقت من 05 إلى 10 سنوات وبغرامة مالية من 300.000 دج إلى 1.000.000 دج، عندما يفوق المبلغ المتملص منه 1.000.000 دج، ولا يتجاوز 3.000.000 دج.

• السجن المؤقت من 10 سنوات إلى 20 سنة وبغرامة مالية من 1.000.000 دج إلى 3.000.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 3.000.000 دج.

يقصد بالغرامة المالية في نص المالية 303 الغرامة الجزائية، وهي تطبق بناءً على طلب من إدارة الضرائب أمام المحكمة المختصة.

### 1-الجنح الضريبية:

لقد تضمنت التشريعات الجبائية بمختلف قوانينها الجنح الضريبية المتمثلة في استعمال طرق احتيالية وتدليسية من أجل التخلص من دفع الضريبة كلها أو بعضها، بالرجوع إلى المادة 05 من قانون العقوبات بعد مخالفة الجريمة المعاقب عليها بالحبس بمدة تتجاوز الشهرين إلى 05 سنوات ما عدا الحالات التي يقرر فيها القانون حدود أخرى، وبالغرامة التي تتجاوز 20.000 دج.

ولقد تعرضت لها القوانين الجبائية في كل من النصوص القانونية التالية:

المواد 303، 315 و 407 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

المواد 117، 118 و 121 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

المواد 530، 532، 537 و538 من قانون الضرائب غير المباشرة.

المواد 33، 34، 37 و40 من قانون الطابع.

المواد 09، 10 و119 من قانون التسجيل.

على ضوء هذه المواد نستخلص 08 أنواع اتفقت كل القوانين الجبائية على اعتبارها جنح ضريبية.

#### أ- جنحة الاحتيال الضريبي:

يتعين أن يتم التخلص من الضريبة بناء على الطرق الاحتمالية المختلفة التي يستعملها المكلف بالضريبة، وقد حرص المشرع على تحديد هذه الطرق التي تؤدي إلى إخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة أو إعطاء بيانات غير صحيحة تنطوي على إخفاء هذه المبالغ.

فبعد التطرق إلى مختلف القوانين الضريبية في كل من المواد 407 من قانون الضرائب المباشرة، و533 من قانون الضرائب غير المباشرة و118 من قانون الرسم على رقم الأعمال، 119 من قانون التسجيل وكذا المواد 33 و34 من قانون الطابع، حاولت استخلاص معظم الطرق التي يعتبرها المشرع احتيال ضريبي:

-إخفاء أو محاولة إخفاء من قبل أي شخص للمبالغ أو الحواصل التي تطبق عليها الضريبة التي هو مدين بها، ولاسيما منها عمليات البيع بدون فاتورة.

-الإغفال عن قصد لنقل حسابات او نقل حسابات غير صحيحة ووهمية في الدفاتر التجارية.

-الإغفال عن التصريح بمدخل المنقولات أو رقم الأعمال أو التصريح الناقص بهما.

-سعي المكلف بالضريبة إلى تنظيم إعساره من الوفاء بالضريبة او الحيلولة دون تحصيل أي ضريبة بواسطة مختلف الطرق.

-القيام عن قصد بتسجيل مصاريف تجمعها مؤسسة ما تحت عنوان غير صحيح قصد إخفاء الأرباح والإيرادات الخاضعة للضريبة.

- تسليم سندات أو فواتير أو أية وثائق لا تتعلق بعمليات وهمية.
  - كل عمل أو سلوك يقتضي ضمنا إرادة واضحة للتملص من دفع الضريبة المستحقة أو جزء منها أو تأجيلها.
  - وضع عراقيل تحول دون تحصيل الضريبة المدين بها المكلف.
- حيث يكون الهدف من القيام بكل هذه الطرق الاحتيالية هو التخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها، وإلحاق الضرر بالخزينة العمومية.
- ويعاقب على جنحة الاحتيال الضريبي وفقا للمادة 532 من قانون الضرائب المباشرة، والمادة 117 قانون الرسم على رقم الأعمال بالحبس من سنة إلى 05 سنوات وغرامة من 50.000 دج إلى 200.000 دج أو إحدى العقوبتين، ما عدا في حالة الإخفاء لا تطبيق عقوبات هذه المواد إلا إذا تجاوز مبلغ الإخفاء 1/10 عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 10.000 دج.

#### ب- جنحة الإخلال بواجب تقديم التصريحات:

هي كل امتناع عن تقديم أو التأخر عن تقديم التصريحات في موعدها القانوني، فيجب على الممول تقديم تصريحات شهرية (G50)<sup>(1)</sup>، قبل اليوم 20 عشرين من الشهر الموالي لتحقيق رقم الأعمال، وكذلك تقديم تصريحات سنوية (Le Bilan)<sup>(2)</sup>، قبل 30 أبريل من كل سنة عن مبلغ الأرباح الصافية للسنة المالية السابقة وهذا حسب المادة 18 من قانون الضرائب المباشرة.

المكلف بالضريبة ملزم بتقديم هذه التصريحات التي تتضمن العناصر والأسس التي تعتمد عليها المصالح الضريبية من أجل تحديد وعاء الضريبة، فعدم تقديمها يعتبر جنحة معاقب عليها حسب المادة 192 فقرة 2 والمادة 193 من قانون الضرائب

---

(1)- G50 هي الوثيقة الرسمية التي يقدم فيها المكلف تصريحاته الشهرية إلى قباضة الضرائب التابع لها وتسلم من طرف مفتشية الضرائب.

(2)- أصبح المكلف بالضريبة ملزم بتقديم كل من تصريح سنوي محاسبي (Le Bilan comptable)، وآخر تصريح سنوي جبائي (Le Bilan Fiscal) إلى مفتشية الضرائب التابع لها (قانون 07-11 بتاريخ 2007/11/25 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي -SCF-).

الفصل الأول:.....التعويض الضريبي

المباشرة، والمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة ففي هذه الحالة نجد ان الجريمة واقعة بمجرد الخطأ الغير عمدي في تقديم التصريحات، لأنه ليس من الممكن التفرقة بين سوء نية أو حسن نية المكلف الذي تأخر في تقديم تصريحاته لأسباب أو لأخرى، فقبض الضرائب لا يهمله حسن أو سوء نية المكلف، فبمجرد تأخره عن التصريح في الآجال المحددة يؤدي بالقابض إلى تحصيل الضريبة وتطبيق غرامة التأخير.

وعلى المكلف تقديم شكوى أمام المدير الولائي للضرائب يثبت فيها حسن نيته، وأن تأخره يعود لأسباب خارجة عن إرادته (كالمرض مثلاً)، طلباً فيها إلغاء الغرامات الموقفة في حقه، في حين رفعها أمام الجهات القضائية ترجع إلى السلطة التقديرية للقاضي حسب ما يقدمه إياه المكلف من إثبات عن حسن نيته.

### ج-جنحة رفض تقديم الوثائق أو إتلافها:

هذه الجنحة هي امتناع أي شخص طبيعي أو شخص معنوي عن تقديم وثائق يوجب عليه التنظيم مسكها أو يقوم بإتلافها قبل انقضاء المدة المحددة لحفظها والمقدرة بـ عشر 10 سنوات وتحسب ابتداء من آخر تاريخ للكتابة<sup>(1)</sup>.

وهذا الامتناع يعاقب عليه بغرامة من 1.000 إلى 10.000 دج، وكذلك إكراه مالي قدره 50 دج على الأقل عن كل يوم تأخير يبتدئ حسابه من تاريخ تحرير عون الضرائب لمحضر من أجل إثبات الامتناع، وهذا حسب أحكام المادة 538 من قانون الضرائب غير المباشرة.

أما المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية نصت على غرامة جبائية تتراوح ما بين 5.000 دج و50.000 دج على كل شركة أو شخص يقوم بإتلاف الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة، وكذلك يجب الرجوع إلى العقوبات المقررة في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة.

### د-جنحة الإخلال بالرقابة الجبائية:

من بين الوسائل التي وضعها المشرع للتحقق من صحة تطبيق القانون الضريبي

(1)-أنظر المادة 64 من قانون الإجراءات الجبائية والمادة 12 من القانون التجاري.

الفصل الأول:.....التصريح الضريبي

هي الرقابة الجبائية التي تكمن في التحقق من الواقعة المنشئة، وصحة ربط الضريبة وتحصيلها، كي يتسنى للإدارة الجبائية بصفة عامة ممارسة صلاحيتها ومهامها المتعلقة يتأسس وعاء الضريبة والمراقبة، ومن أهم مظاهرها واجب تقديم البيانات والتصريحات الضريبية من طرف المكلف، وتمكين أعوان الضرائب من الإطلاع على مختلف المستندات والوثائق من أجل تسهيل عملية الرقابة<sup>(1)</sup>.

فكل شخص يتصرف بأي طريقة كانت تجعل الأعوان المؤهلين لمعاينة المخالفات المتعلقة بالتشريع الجبائي في وضع يستحيل عليهم فيه أداء وظائفهم، كأن يقوم المكلف بغلق المحل أو رفض حق الاطلاع، أو إتلاف الوثائق وعدم تقديم التصريحات، فيعاقب على الإخلال بالرقابة الجبائية حسب المادة 304 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 122 من قانون الرسم على رقم الأعمال والمادة 537 من قانون الضرائب غير المباشرة، والمادة 37 من قانون الطابع.

#### هـ- لجنة تحصيل ضرائب غير مستحقة أو الإعفاء منها:

تتميز هذه اللجنة عن باقي الجرائم الأخرى أنه يقوم بها أساسا أعوان الإدارة الجبائية عندما يقومون بتحصيل ضريبة غير مستحقة، أو إعفاء مكلفين بالضريبة منها بدون وجه حق أي دون أن يعفيهم القانون.

وهذه اللجنة نص عليها قانون العقوبات دون أن تنص عليها التشريعات الجبائية، فالمشرع بهذا النص القانوني يقوم بحفظ حقوق الخزينة العمومية من أعوان السلطة العمومية، وفي نفس الوقت يحمي المكلفين بالضريبة من تعسف هؤلاء الأعوان. نجد أن المشرع في الوقت الذي يعاقب فيه المكلفين بالضريبة عن الإخلال بالتزاماتهم الضريبية، يوقع كذلك العقاب على أعوان إدارة الضرائب. وهذا ما نصت عليه المادة 122 من قانون العقوبات على أنه يعاقب كل صاحب سلطة عمومية يأمر بتحصيل ضرائب مباشرة أو غير مباشرة غير تلك التي حددها القانون، وكذلك كل موظف يصنع جداولها أو يقوم بتحصيلها، وكذلك الموظفون الذين يمنحون إعفاءات ضريبية دون أن تكون هذه الإعفاءات مسموحة قانونا.

(1)-انظر المواد من 45 إلى 61 قانون الإجراءات الجبائية.

الفصل الأول:.....التزوير الضريبي

وقد تتخذ هذه الجريمة صورة الإعفاء أو التنازل من قبل صاحب السلطة أو الموظف المختص عن كل المال أو بعضه، وكذلك أية رسوم وغرامات وتكاليف مقررة قانونا ولا يملك أحد التنازل عنها أو عن بعضها بأية صورة كانت أو أي سبب كان<sup>(1)</sup>.

### و-جنحة التزوير في الوثائق والتصريحات الضريبية:

تتمثل هذه الجنحة في تغيير الحقيقية بالنسبة للبيانات والتصريحات التي يدلي بها المكلف بالضريبة عن الحالة المالية لنشاطه، من أجل تقليص وعاء الضريبة الذي يحسب على أساسه الضريبة المفروضة عليه.

الفقه الجبائي يعرف التزوير على أنه تغيير الحقيقة بقصد الغش في محرر بإحدى الطرق المقررة بالقانون تغييرا من شأنه أن يسبب ضررا للغير<sup>(2)</sup>.

إن المشرع الجبائي نص على معاقبة التزوير في التصريحات الضريبية، الذي من شأنه إعطاء بيانات ومعلومات خاطئة وغير صحيحة، لأنه من أهم الطرق التدليسية التي يلجأ إليها المكلف للتهرب من الضريبة كليا أو جزئيا.

وحتى نكون أمام جنحة التزوير في البيانات والتصريحات الضريبية يشترط أن تقدم هذه البيانات المزورة إلى الإدارة الضريبية سعيا للتخلص من الضريبة، أي أنه لا عقاب على هذا التزوير الضريبي ما لم يقترن بالاستعمال وتقديم الوثائق المزورة إلى الإدارة الضريبية. فالاستعمال يتطلب إظهار المحرر المزور ودفعه في التعامل، فلا يكفي مجرد الاستناد إليه دون تقديمه، كما لا يكفي مجرد إظهار المحرر في مناقشة ما دون تقديمه<sup>(3)</sup>.

وبعبارة أخرى فإن التزوير الضريبي محل البحث لا تمتد إليه يد العقاب ما لم يقترن بالاستعمال عن طريق تقديم المحرر المزور إلى الإدارة الضريبية<sup>(4)</sup>.

(1)-سليمان (عبد الله)، شرح قانون العقوبات الجزائري، قسم خاص، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1986، ص 109.

(2)-سرور (أحمد فتحي)، الوسيط في قانون العقوبات، القسم الخاص، الجرائم المضرة بالمصلحة العامة، دار النهضة، 1972، ص 468.

(3)-المرجع نفسه، ص 581.

(4)-سرور (أحمد فتحي)، الجرائم الضريبية، ص 358.

الفصل الأول:.....التهرب الضريبي

وبالتالي خلافا لجريمة التزوير في قانون العقوبات (حسب المادة 216 منه) التي تقع بمجرد حصول التزوير وكشفه ولو لم يتم استعمال الوثائق المزورة خلافا للتزوير الضريبي الذي يشترط فيه استعمال التصريحات والوثائق المزورة وتقديمها لإدارة الضرائب، كأن يقدم تاجرا محاسبة مزورة أمام المحكمة من أجل إثبات إعساره المالي حتى يتهرب من دفع النفقة المرتفعة لزوجته المطلقة مثلا.

ففي هذا المثال التزوير لا يهدف إلى التهرب من الضريبة لأنه لم يقدم أمام إدارة الضرائب وبالتالي لا نكون أمام جريمة التهرب الضريبي.

فالتزوير الضريبي نصت عليه كل من المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 533 من قانون الضرائب غير المباشرة، على أنه تعتبر طرق احتيالية كل من تقديم الأوراق مزورة أو غير صحيحة، كدعم للطلبات التي ترمي إلى الحصول إما على تخفيف الضرائب أو الرسوم أو تخفيضها أو الإعفاء منها أو استرجاعها، أو من أجل الاستفادة من الامتيازات الجبائية المقررة لصالح بعض الفئات من المكلفين بالضريبة.

كذلك نقل كتابات غير صحيحة أو صورية في كل من دفتر اليومية أو دفتر الجرد المنصوص عليها في المادة 09 و10 من القانون التجاري من أجل إعطاء معلومات خاطئة في الجداول السنوية، ويعاقب على هذا التزوير وفقا لأحكام المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة وذلك بالحبس من سنة إلى 5 سنوات وغرامة من 50.000 دج إلى 200.000 دج أو إحدى هاتين العقوبتين.

كما نصت المادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال أنه يعاقب على تزوير أو تقديم وثائق غير صحيحة لإثبات طلبات ترمي إلى الحصول إما على تخفيض أو مخالصة أو استرجاع الرسم على القيمة المضافة أو الاستفادة من المزايا الجبائية الممنوحة لبعض المكلفين للإعفاء من هذه الضريبة، أو الشراء بالإعفاء من هذا الرسم كحالة الشركات البترولية، وبالعقوبات المنصوص عليها في المادة 117 من نفس القانون.

## ي- جنحة استعمال أختام الدولة والدمغات والطابع والعلامات المقلدة:

إن هذه الجنحة تتمثل في الحصول على أختام الدولة والدمغات والطابع والعلامات بدون وجه حق، باستعمالها وصناعتها وبيعها للتملص من دفع ما يقابلها من رسوم وضرائب مفروضة عليها، وبالتالي الإضرار بالثقة العامة للدولة المفترضة في الأختام والطابع والعلامات والدمغات التي تستخدم في الوثائق لإعطائها الرسمية، وكذلك تغيير الحقيقة وإلحاق الضرر بالخزينة العمومية.

وتتحقق هذه الجريمة بتحقق العناصر المذكورة في المواد 208 إلى 212 من قانون العقوبات، وهو كل استعمال لختام الدولة أو طابع أو علامات قد سبق استعمالها، أو كانت مقلدة، وكذلك تحصيل علامات ودمغات وطابع وأختام دولة صحيحة بغير وجه حق واستعمالها من أجل التهرب من دفع الرسوم والضرائب الواجبة. بالتالي يشترط أن يكون الجاني على علم بأن محل الجريمة مستعمل من قبل أو مقلد وإلا انتفت الجريمة، كذلك صناعتها وبيعها من طرف الصناع المحترفين دون رخصة مسبقة من طرف السلطات المختصة.

فتجريم هذه الأفعال الغرض منه محاربة الغش الضريبي وذلك لما له من أثر على خداع الناس نتيجة التشابه بين الأشياء الصحيحة ومثيلاتها وخاصة فيما يخص العلامات والدمغات والطابع الجبائية.

ويجدر الإشارة إلى أنه لا تتحقق هذه الجنحة إذا استعمل الختم أو الطابع أو العلامة على محررات لا تستحق فيها الضريبة أو الرسم، وأما بالنسبة للمكلف الحائز عليها دون علمه بأنها مستعملة من قبل أو أنها مقلدة فتكون الجريمة قائمة وعلى المكلف المتهم عبء إثبات العكس أي عدم علمه على أن هذه الطابع أو العلامات أو الأختام مستعملة أو مقلدة.

## ح- جنحة الإخلال بالسر المهني:

يلزم بالسر المهني كل شخص مدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم، وعليه فاتجاه نية الموظف المؤتمن على الأسرار بالإدلاء بها إلى أشخاص غير معينين بها نكون أمام

الفصل الأول:.....التمرّب الضريبي

جريمة إفشاء السر المهني وهي جريمة عمدية يقوم بها موظفي الإدارة الجبائية عن علم وإرادة.

حيث نصت كل من المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية في فقرتها الأولى وكذلك المادة 539 قانون ضرائب غير مباشرة على أنه كل مخالفة للأحكام المتعلقة بالسر المهني التي ترتكب من قبل أشخاص ينبغي عليهم المحافظة عليه بموجب تنظيم الضرائب أو الرسوم عند تأسيسها أو تحصيلها أو مراقبتها أو في المنازعات التي يشاركون فيها، ويعاقب على ذلك بالعقوبة المنصوص عليها في المادة 302 من قانون العقوبات<sup>(1)</sup>.

غير أن المواد من 65 إلى 69 من قانون إجراءات جبائية تضمنت استثناءات صريحة يسمح فيها للموظف بالإدلاء بالمعلومات التي بحوزته دون أن تعتبر هذه الأخيرة إخلال بالسر المهني:

-يمكن تبليغ لجان الطعن<sup>(2)</sup> بكل المعلومات المفيدة لتمكينها من الفصل في النزاعات المعروضة عليها.

-كذلك يمكن تبادل الإدارة الجزائرية المعلومات مع الإدارات المالية للدول التي أبرمت معها الجزائر اتفاقيات للتعاون المتبادل في المجال الضريبي.

-في حالة تقديم الإدارة الجبائية دعوى ضد مكلف ما، ويفتح تحقيق بذلك فأعوان الإدارة غير ملزمين بالسر المهني اتجاه قاضي التحقيق.

-لا يكون كذلك أعوان الإدارة الجبائية ملزمين بالسر المهني اتجاه الموظفين

---

(1)-المادة: 302 من قانون العقوبات: «كل من يعمل بأية صفة كانت في مؤسسة وأدلى أو شرع في الإدلاء إلى أجنب أو إلى جزائريين يقيمون في بلاد أجنبية بأسرار المؤسسة التي يعمل فيها دون أن يكون مخولا له ذلك يعاقب بالحبس من سنتين إل 05 سوات وبغرامة مالية من 500 إلى 10.000 دج.

وإذا أدلى بهذه الأسرار إلى الجزائريين يقيمون في الجزائر فتكون العقوبة الحبس من 03 أشهر إلى سنتين وبغرامة مالية من 500 إلى 1500 دج...حرمان الجاني من حق أو أكثر من الحقوق الواردة في المادة 08 من هذا القانون لمدة سنة على الأقل وخمس 05 سنوات على الأكثر».

(2)-لجان الطعن هي ثلاثة: لجنة طعن الدائرة، لجنة الطعن الولائية ولجنة الطعن المركزية، لقد نظم المشرع إنشاءها والإجراءات المتبعة أمامها من المادة 80 إلى المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

المكلفين بوظائف ممثلي الدولة لدى منظمة المحاسبين وخبرائها المعتمدين، وذلك من أجل الفصل في الشكاوى المعروضة عليهم المتعلقة بدراسة الملفات التأديبية أو ممارسة إحدى المهن التابعة للمنظمة.

-يرخص أيضا لأعوان الإدارة الجبائية في حالة وجود نزاع يتعلق بتقدير رقم الأعمال الذي سجله المكلف بالضريبة بالإدلاء بالمعلومات التي هي بحوزتهم من أجل إثبات الأهمية الحقيقية للأعمال المنجزة من قبل المكلف بالضريبة.

## 2- الجنايات الضريبية:

الجنايات الضريبية هي كل الأفعال التي في حالة ارتكابها من طرف المكلفين بالضريبة ينجم عنها مساس بحسن سير الاقتصاد الوطني، وكذلك كل تقليد أو تزوير في أختام الدولة والدمغات والطابع والعلامات لما في هذه الأفعال من غاية لتغيير الحقيقية وإلحاق الضرر بالخزينة العمومية، وأيضا جنائية التهرب الضريبي بصفة عامة، فكل هذه الأفعال السالفة الذكر تضر بحقوق ومصالح الدولة وتضعف الثقة العامة، فنكون أمام ثلاث أنواع من الجنايات:

### أ- جنائية تقليد أختام الدولة والدمغات والطابع والعلامات:

إن التزوير والتقليد في أختام الدولة لا يقتصر على التقليد فقط بل يمتد أثره إلى الاستعمال والصناعة والتحصيل والترويج، كما يشتمل التقليد كذلك على كل من الطابع أو العلامة أو الدمغة<sup>(1)</sup>، والتقليد هو كل تغيير للحقيقة باصطناع أشياء تشبه الأشياء الحقيقية والادعاء بذلك، إن المشرع تناول التقليد الذي يرد على خاتم الدولة، الطابع الوطني العلامة والدمغات ولا يشترط أن يكون التقليد متقنا إلى درجة يصعب كشفها

(1)-خاتم الدولة: هو الخاتم الذي تمهر به الدولة القوانين والمراسيم والمعاهدات والمواثيق وقرارات رئيس الجمهورية، فهو إذا شعار الدولة الرسمي.

-الدمغة: هي رمز خاص تدمغ به المعادن كالذهب والفضة والبلاتين، ووجود الدمغة على هذه المعادن ما هو إلا دليل على أنها أخضعت للرقابة وسددت ضريبتها ورسومها.

-العلامات: وهي رموز وإشارات خاصة لبعض مصالح الدولة والتي تستعملها لغرض الدلالة على معنى خاص مثل رمز المطرقة التي تضعها الوزارة على بعض الأشجار.

-الطابع الوطنية: رسوم تضعها مختلف الإدارات على السلع والبضائع قصد أنها قد أخضعت هذه الأخيرة للرقابة، وكذلك الطابع الجبائية المختلفة التي توضع على الوثائق والمحركات من أجل إثبات دفع رسومها.

الفصل الأول:.....التمرّد الضريبي

عند الفاحص المدقق، بل يكفي أن يكون التقليد يجعل الناس العاديين يتوهمون في صحة الشيء المقلد<sup>(1)</sup>.

فهي جرائم عمدية تضر بمصلحة الدولة، فعلى هذا الأساس قررت لها عقوبات صارمة وكيفت على أساس جنائية، الهدف من هذا حماية المصلحة الضريبية من تعريضها لخطر استعمال الطوابع والعلامات والدمغات وكذلك الأختام المقلدة كوسيلة للوفاء بالضريبة.

فتقليد خاتم الدولة واستعماله يعاقب عليه بالسجن المؤبد حسب المادة 205 من قانون العقوبات وتطبق على مرتكب هذه الجنائية الأعدار المعفية المنصوص عليها في المادة 119 من قانون العقوبات التي تنص على انه إذا أخبر أحد مرتكبي الجنايات السلطات أو كشف لها عن شخصية الجناة قبل إتمام هذه الجنائية أو قبل بدء أي إجراء من إجراءات التحقيق فيها أو سهّل القبض على الجناة الآخرين حتى بعد بدء التحقيق فإنه يستفيد من العذر المعفى بالشروط المنصوص عليها في المادة 52 من نفس القانون.

كما نصت المادة 206 من قانون العقوبات على السجن من 05 سنوات إلى 20 سنة على كل من قام بتقليد أو تزوير الطوابع الوطنية أو العلامات أو الدمغات وكل من استعملها مع علمه بالتقليد أو التزوير.

وكذلك كل من تحصل عليها بغير حق واستعملها استعمالاً ضاراً بمصلحة الدولة يعاقب كذلك بالسجن من 05 إلى 20 سنة حسب المادة 207 من قانون العقوبات.

#### ب- جنائية المساس بحسن سير الاقتصاد الوطني:

إن كل عمل أو امتناع عن عمل من أجل عرقلة تحصيل الضريبة، وكان الهدف من مرتكبه هو الاستفادة بدون وجه حق على حساب الاقتصاد الوطني بمكاسب مالية وعرقلة التنمية والاختلاس تؤدي إلى المساس بالحسن للاقتصاد الوطني، فانفقت القوانين الجنائية بما فيها المواد: 536 و 537 من قانون الضرائب غير المباشرة،

(1)-سليمان (عبد الله)، مرجع سابق، ص 134.

الفصل الأول:.....التهميم الضريبي

والمواد 304 و408 من قانون الضرائب المباشرة، المواد 121 و122 من قانون الرسم على رقم الأعمال على أن كل من قام بتنظيم اعتراض أو رفض جماعي على تأسيس وعاء الضريبة أو أدائها أو التأخير في أدائها، وكل من قام بتحريض الجمهور على ذلك يعاقب كما اتفقت المواد السالفة الذكر وفقاً لأحكام المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة، وكذلك المادة 418 من قانون العقوبات التي جاء في نصها أنه يعد مرتكباً لجريمة التخريب الاقتصادي كل من أحدث أو حاول أن يحدث متعمداً شغباً من شأنه أن يعرقل الأجهزة الأساسية والاقتصاد الوطني أو يخفض من قدرة الإنتاج للوسائل الاقتصادية، وبعبقوبة من 10 سنوات إلى 20 سنة، وإذا كان مرتكب الجريمة موظف أو من الأشخاص المنصوص عليها في المادة 119 من قانون العقوبات تكون العقوبة الإعدام.

#### -ملاحظة هامة:

نرى أن كل النصوص الجبائية المتعلقة بهذه الجناية أحالت عقوبة جريمة الإخلال بحسن سير الاقتصاد الوطني إلى المادة 418 من قانون العقوبات المعروف أنها ألغيت بموجب المادة 12 من قانون رقم 01-09 المؤرخ في 26 جويلية 2001.

وبالرجوع إلى المادة 01 من قانون العقوبات التي تنص أنه لا جريمة ولا عقوبة أو تدابير أمن بغير قانون، وما دامت المادة 418 ألغيت تصبح مواد القوانين الجبائية السالفة الذكر التي تحيل عقوبة المساس بالسير الحسن للاقتصاد الوطني إلى المادة 418 من قانون العقوبات غير سارية المفعول وذلك لاستحالة العقاب لانعدام النص العقابي أصلاً، وهذا على الرغم من كل التعديلات التي تطرأ على القوانين الجبائية كل سنة بموجب القوانين المالية والقوانين المالية التكميلية، إلا أن المشرع لم يقدّم بتعديل النص العقابي الخاص بهذه الجريمة، فهل هذا الإهمال سهواً أو سهو متعمد من قبل المشرع؟

#### ج-جناية الغش الضريبي:

سوف نتكلم عن جناية التهرب الضريبي بصفة عامة، فهي إذاً كل تملص أو محاولة التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء الضريبة أو حق أو رسم

الفصل الأول:.....التمرّب الضريبي

خاضع له تصفيته كلياً أو جزئياً، وهذا بمخالفة القوانين الجبائية باللجوء إلى وسائل غير مشروعة والهدف منها إلحاق الضرر بالمصلحة العامة للدولة.

ولم يعرف المشرع الغش الضريبي بل اكتفى بذكر الطرق الاحتيالية التي يعتمد عليها المكلف بالضريبة للتهرب من دفعها على سبيل المثال لا الحصر، لأنه لا يستطيع الإلمام بمختلف الطرق والأساليب لأنها عديدة، وتختلف حسب قدرة ذكاء وتفنن المكلفين المتهربين، فذكر المشرع هذه الطرق في كل من النصوص القانونية التالية:

المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة.

المادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

المادة 530 و533 من قانون الضرائب غير المباشرة.

المادة 34 من قانون الطابع.

المادة 119 من قانون التسجيل.

المادة 36 من قانون إجراءات جبائية.

التي اتفقت على اعتبار الطرق التالية طرق تدليسية واحتيالية:

-إخفاء أو محاولة إخفاء مبالغ أو منتجات تطبق عليها الضريبة.

-تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة تدعيما لطلبات ترمي إلى الحصول على تخفيض أو الإعفاء أو استرجاع الضريبة أو الاستفادة من المزايا الجبائية الممنوحة لصالح بعض الفئات من المكلفين بالضريبة.

-الإغفال عن قصد تسجيل حسابات غير صحيحة في السجلات التجارية التي يفرض القانون مسكها والمنصوص عليها في المادتين 09 و10 من القانون التجاري.

-الإغفال أو التقليل عن قصد في التصريح برقم الأعمال أو التركات التي تنتقل عن طريق الوفاة أو الوصية أو الهبة.

-استعمال فواتير أو الإشارة إلى نتائج لا تتعلق بعمليات حقيقية أو البيع والشراء

دون فواتير.

الفصل الأول: .....التمرّب الضريبي

-استعمال الطوابع المنفصلة أو طوابع مزورة أو سبق استعمالها من أجل دفع الضرائب، كذلك بيع أو محاولة بيع الطوابع المذكورة أو المنتجات التي تحمل تلك الطوابع.

-ممارسة نشاط غير مصرح به.

-تقييد عمليات محاسبية خاطئة أو وهمية عمدا في الوثائق المحاسبية بالتخفيض من الإيرادات أو تضخيم التكاليف.

-كل المناورات التي تهدف إلى تدبير المكاف لإعساره قصد عدم تمكين الإدارة من تحصيل مستحققاتها الضريبية.

-كل الأعمال التي تؤدي إلى عرقلة أعوان الضرائب على القيام بمهامهم لإثبات مخالفات التشريع الجبائي.

فيجب أن تؤدي كل هذه الطرق في حالة ارتكابها إلى التخلص من كل الضريبة أو بعضها، وحرمان الإدارة الجبائية من الحصول على حقها.

فنكون أمام وصف هذه الأفعال المرتكبة إلى جناية الغش الضريبي عندما يفوق المبلغ المتملص منه 1.000.000 دج، ويعاقب بالسجن المؤقت من 05 إلى 10 سنوات وغرامة مالية من 300.000 إلى 1.000.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 1.000.000 دج ولا يتجاوز 3.000.000 دج، وبالسجن المؤقت من 10 إلى 20 سنة وغرامة مالية من 1.000.000 دج إلى 3.000.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 3.000.000 دج.

**ملاحظة هامة:**

أنه لا يمكن إفادة المتهم بظروف التخفيف طبقا للمادة 53 من قانون العقوبات على العقوبات المقررة في المادة الجبائية، ولكن يمكن تطبيقها فيما يخص العقوبات الجزائية فقط، ونصت على ذلك كل من المواد 548 من قانون الضرائب غير المباشرة 303 فقرة 4 قانون ضرائب مباشرة، 120 فقرة 4 قانون التسجيل.

مما تجدر الإشارة إليه كذلك أن قانون العقوبات ينص في المادة 34 و 35 منه

الفصل الأول:.....التمريم الضريبي

على عدم جمع العقوبات السالبة للحرية في حالة تعددت الجنايات أو الجنح ويأخذ بالعقوبة الأشد هذا كقاعدة عامة، على عكس العقوبات المقررة من أجل قمع الجرائم في مادة الضرائب تجمع العقوبات مهما كان نوعها (المادة 303 فقرة 05 من قانون ضرائب مباشرة، المادة 549 قانون ضرائب غير مباشرة، المادة 120 فقرة 05 قانون التسجيل، المادة 35 قانون الطابع).

كما اتفقت كل النصوص القانونية الضريبية بصفة عامة على تحديد العقوبات بالحبس من سنة إلى 5 سنوات وغرامات جزائية من 5.000 دج إلى 20.000 دج، إلا أن الملاحظ أن نص المادة 303 فقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة بعد تعديلها بموجب المادة 28 من قانون المالية لسنة 2003 قد ركزت أكثر على العقوبات السالبة للحرية وشدت العقوبات المالية، حيث أصبحت العقوبة تتناسب مع قيمة الضريبة المتملص منها، فكلما كنا أمام جرائم ضريبية (جنح أو جنايات) التي سبق وأن تطرقنا إليها بالتفصيل نلجأ دائماً إلى العقوبات المنصوص عليها في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة.

## المبحث الثاني

### أسباب وطرق وأثار التهرب الضريبي

لكي نستطيع معالجة التهرب الضريبي يجب التعرف على الدوافع والأسباب التي أدت إلى انتشاره، فالأسباب مختلفة تاريخية منها، اقتصادية ونفسية، متعلقة بالمكلف بالضريبة، وكذلك بالنظام والإدارة الضريبية.

كما أنه من المتوقع أن يلجأ المكلف إلى محاولة التخلص بشتى الطرق والأساليب من أداء الضريبة، من خلال تنظيم إعساره أو عرقلة التحصيل، وإلى كل الحيل الأخرى التي يتفنون في استعمالها من أجل التهرب من دفع ما هو مدين به.

وفي الأخير، وليس آخرا سوف نتطرق إلى ما يحدثه التهرب الضريبي من آثار سيئة، وما ينتج عنه من نتائج سلبية تعود على الاقتصاد الوطني بصفة خاصة، والمجتمع بصفة عامة.

## المطلب الأول

### أسباب التهرب الضريبي

إن التهرب الضريبي يتزايد يوما بعد يوم بتزايد حجم النشاط الاقتصادي وعدد السكان، الشيء الذي يؤدي إلى تعقيد البيانات القانونية للضريبة، كما يعمل على تعطيل السياسة التنموية ويحرم الخزينة العمومية من أموال هائلة كل سنة، فالأسباب والدوافع المسؤولة عن تفشي التهرب الضريبي هي كثيرة، حاولنا تقسيمها إلى أسباب متعلقة بالمكلف ووضعيته الاقتصادية ومستواه الثقافي، وكذلك العامل التاريخي الذي يدفعه إلى التهرب من الضريبة، وتجعله يعيش في مخالفة دائمة، وأسباب متعلقة بالنظام الضريبي وما يحتويه من تعقيدات وعدم الاستقرار وثغرات تفتح المجال أمام المكلف بالضريبة للتهرب وكذلك الإدارة الضريبية ومساوؤها وقلة الكفاءات التي تجعل المكلف في علاقة عدوانية بينه وبين الإدارة.

## الفرع الأول

### أسباب متعلقة بالمكلف

إن الوضعية الاقتصادية والاجتماعية للمكلف تتحكم في سلوكه اتجاه الضريبة وقدرته على دفعها، حيث أن ارتفاع القدرة الشرائية للأفراد وزيادة مداخيلهم تقلل من التهرب الضريبي، وكذلك تسمح للمنتجين بنقل عبئها إلى المستهلك بسهولة، أما ضعف القدرة الشرائية وعدم القدرة على تغطية التكاليف الشخصية، مع وجود البطالة من جهة والظروف الأمنية المتدهورة التي تؤثر سلبا على السير العادي لنشاط المكلف من جهة أخرى.

زيادة على ذلك الوضعية الحالية للاقتصاد الوطني المتمم بانتشار الاقتصاد الموازي الذي ينتج عنه عدم ضبط سوق السلع والخدمات، وكذلك فوضى الاستيراد وعدم احترام حرية المنافسة، كل هذه الأمور ساهمت في زيادة حجم التهرب الجبائي، وبالتالي يلجأ هؤلاء إلى التهرب من الضريبة نتيجة عدم الاستقرار السياسي والاقتصادي والاجتماعي.

وهذا ما أكده P. Gavdenet بقوله يحاول المكلف وبدقة أن يدفع الضرائب المفروضة عليه لكي لا يتعرض لعواقب محاولة التهرب بل يذهب إلى أبعد من ذلك بمحاولة إظهار بأنه ذو سيرة جبائية حسنة، وعكس ذلك أثناء تعرض المكلف لصعوبات مالية أين يشتد به الحال إلى التقليل من الأعباء الجبائية وذلك بلجوئه إلى التهرب الجبائي الذي يراه ضروريا لإنعاش وضعيته المالية، وبالتالي تؤثر الحالة المالية للمكلف على التهرب ونطاقه، بحيث نجد ان ميل المكلف نحو التهرب يزيد كلما زاد عبء الضريبة عليه وساء مركزه المالي<sup>(1)</sup>.

فالعنصر الاقتصادي عامل محدد لدرجة التهرب، كلما كان الوضع الاقتصادي حرجا كلما كان الحافز على التهرب كبيرا<sup>(2)</sup>.

وترجع أسباب التهرب الضريبي غالبا لوعي المكلف ومدى تقبله للضريبة، أو

(1)-مراد (ناصر)، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة، ص 12.

(2)-بركات (عبد الكريم صادق)، دراسات في النظم الضريبية، مؤسسة شباب الجامعة، ص 159.

الفصل الأول: ..... التمرد الضريبي

بمعنى آخر إلى درجة المواطنة التي يتمتع بها المكلف، فالمواطن الجزائري تربطه علاقة عدوانية بالدولة، حيث لا تزال فكرة البايلك تسيطر على ذهنه، ولا يرى مقابل لدفعه الضريبة. إن قلة الشعور بالواجب أمام أداء الضريبة بالنسبة للمكلف بالضريبة في الجزائر يجدر بنا الرجوع إلى إعطاء لمحة تاريخية عن التركيبة الاجتماعية له، فقبل سنة 1830 كان المواطن الجزائري يؤدي واجبه الضريبي مستمداً ذلك من العقيدة الإسلامية، فكان يرى الضرورة من دفع الزكاة لبيت مال المسلمين (خزينة الدولة الإسلامية)، ولكن هذا الدافع تراجع مع دخول الأتراك وحكم البايات، حيث أصبحت الضريبة تدفع من أجل تأدية مصالح الأمراء، فخلقت الكراهية للضريبة وأنها غير شرعية لأنها غير مستمدة من الشريعة الإسلامية، فبدأ المكلف الجزائري يسعى إلى التهرب من تعسفها دون أي شعور بتأنيب الضمير.

أما في فترة الاستعمار الفرنسي كان المستعمر متبع سياسة ضريبية تعسفية الهدف منها أن يبيع الجزائريون كل ممتلكاتهم للمعمرين القادمين من فرنسا، وطردهم إلى المناطق الجبلية.

في الماضي كان الحاكم يحصل على الضريبة لحسابه الخاص فيختلط ماله بالمال العام مما يؤدي إلى شعور الأفراد بان الضرائب لا تفرض عليهم بغية تحقيق مصالح عامة وأنها ليست إلا مظهراً من مظاهر الظلم التي يجب عليهم مقاومتها، وقد ظل هذا الشعور متسلطاً على الممول على الرغم من تغيير النظم وتطور نظام الدولة الدستوري<sup>(1)</sup>.

ما زالت الأجيال المتعاقبة حتى بعد الاستقلال وإلى يومنا هذا تبحث دوماً على طرق جديدة للتهرب من دفع الضريبة، وخاصة عدم اهتمام الدولة لفترة طويلة بالموارد الناتجة عن تحصيل الضرائب واعتبرتها موارد استثنائية معتمدة على الموارد البترولية، ومنشغلة بإنعاش الاقتصاد، وإنشاء المصانع... الخ، مما أدى بالمكلف إلى الاطمئنان واستغلال عدم اهتمام الدولة، وعدم تعرضه للعقاب في ظل غياب الرقابة، فكان المجال مفتوح أمامه من أجل التهرب، فتنفخوا في استعمال كل الطرق والوسائل

(1)- الرفاعي (عبد الحكيم) وخلاف (حسين)، عن أحمد فتحي سرور، مرجع سابق، ص 21-22.

المختلفة لذلك.

عكس ما نراه عند الشعوب السكندنافية وأنجلوسكسونية أين يتمتع المواطن بمستوى عالي من الوعي الضريبي، فالوعي الضريبي هو شعور المواطن بواجبه نحو وطنه وما يقتضيه ذلك من تضحيات مادية تعين الدولة على مواجهة ما يلقي عليها من أعباء<sup>(1)</sup>، فهم لا يفكرون إطلاقا في محاولة التهرب الضريبي بل على العكس فهم يعتبرونها أهم بنود الإنفاق من دخلهم، وأنه واجب وطني يجب القيام به.

على غرار الدول النامية التي تتسم بضعف مستوى الوعي الضريبي بسبب غياب التوعية عن طريق وسائل الإعلام المكتوبة أو المسموعة أو المرئية أو عن طريق مختلف الوزارات (التربية، التكوين، التعليم العالي...)، من أجل نشر ثقافة ضريبية لدى الأفراد. فإن تدني الوعي الضريبي هو من أهم الدوافع النفسية المؤدية إلى التهرب الضريبي نتيجة لاعتقادات كثيرة، تؤدي بالمكلف إلى التهرب دون أي شعور بالخطأ وتأنيب الضمير.

كما يعتقد أيضا أن المتهرب من الضرائب هو سارق شريف يقوم بسرقة الدولة وهي شخص معنوي ولا يلحق الضرر بالآخرين. وأنها جريمة الشرفاء بدعوى أن بعض الأشخاص ذوي الضمائر الحية الذين لا يقبلون في كل الظروف الاستيلاء على أشياء غير مملوكة لهم مهما كان تافها بغير حق، لا يتورعون عن مخالفة قانون الضرائب، اعتقادا منهم أن هذا القانون يفرض عليهم تقديم تضحيات بالتنازل عن جزء من ثروتهم، وأنهم ضحية لنصوص تحكيمية<sup>(2)</sup>.

كما جاء في ذلك Taddel Bruno وقال أن الاعتقاد بان التهرب من دفع الضريبة لا يعدّ مخالفا أو ضارا لأن سرقة الدولة لا تعد سرقة، أي أن المتهرب هو سارق نزيه لأنه لا يسرق إلا الدولة هي ليست إلا أوهام، لذلك نجد الكثير من المكلفين لا

(1)-مراد (ناصر)، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب -دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه دولة، كلية

العلوم الاقتصادية، فرع التسيير، جامعة الجزائر، 2001-2002، ص 290.

(2)-الشرقاوي عبد الحكيم (مصطفى)، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة للنشر، 2006، ص

يترددون في التباهي بالطريقة التي تخلصوا بها من الضريبة<sup>(1)</sup>.

ومن أهم الأسباب الأخلاقية التي تؤدي بالمكلفين للتهرب من الضريبة، اعتقادهم أن التهرب منها لا يشكل جريمة أخلاقية كالجرائم المنصوص عليها في قانون العقوبات والمتعلقة بجرائم المال كالسرقة والنصب والاختلاس<sup>(2)</sup>.

وكذلك الاعتقاد الديني بعدم شرعية الضريبة ذلك لأنها مفروضة من الدولة، وأن الضريبة الشرعية الوحيدة هي الزكاة التي شرعها الله ورسوله، ولكن في الحقيقة أن الزكاة هي موجهة لفئة معينة من المجتمع وهم الفقراء، أما الضريبة فهي للمنفعة العامة أي يستفيد منها الجميع.

كما يتهرب المكلف إذا رأى أن غيره من المكلفين قد أعفاهم القانون دون أسباب مقبولة لديه (أنظر المادة 13 والمادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة)، كذلك إحساسه بتبذير أمواله في أوجه لا تعود عليه بالمنفعة وهذا الشعور ناتج عن سوء تخصيص النفقات العامة، فالمكلف يعتقد أن الضريبة هي اقتطاع مالي دون مقابل، وهي تعسف على أملاكه.

وما كل هذا إلا دليل على انعدام الوعي الضريبي، فنجد أن الوعي الضريبي يتناسب مع ظاهرة التهرب الضريبي تناسب عكسي، فكلما ضعف الوعي المالي كان الباعث النفساني على التهرب من الضريبة قويا ملموسا<sup>(3)</sup>.

ومن الأسباب كذلك عدم تحقيق العدالة الضريبية التي هي في الحقيقة من أهم مبادئ الضريبة التي ترمي إلى الشفافية والمساواة بين أفراد المجتمع في توزيع العبء بينهم، حيث يتحمل كل فرد العبء الضريبي حسب مقدرته، فالإخلال بهذا المبدأ يؤدي بالمكلف إلى الشعور بعدم المساواة واللجوء إلى التهرب من الضريبة بشتى الطرق.

فالضريبة لا تكون عادلة إلا إذا استوفت ركني العدالة وهي عدالة التقدير وعدالة التطبيق، فعدم المساواة في التطبيق من طرف إدارة الضرائب تضعف الثقة بالعدالة

(1) - Taddel (B), La Fraude Fiscale, Libraires Technique, Paris, 1974, p 15.

(2) - المرصفاوي (حسن صادق)، مرجع سابق، ص 69.

(3) - فوزي (عبد المنعم)، مرجع سابق، ص 226.

الفصل الأول: ..... التمويه الضريبي

الضريبية مما يؤدي بالكثير من المكلفين للتهرب من الضريبة نتيجة التمييز في المعاملة في تطبيق الإجراءات ويتضح ذلك من خلال مثال الاقتطاع من المصدر La Retenue A La Source، فهذا لاقتطاع الضريبي يقتصر على بعض المداخل دون سواها (الأجور)، وبالتالي ينعدم فيها التهرب الضريبي من طرف الأجراء عكس المداخل الأخرى مجبرين لا مخيرين.

كما أن نظام التقدير الجزافي الذي يتم فيه تقدير إيرادات سنوات مقبلة تقدر بسنتين، يعتمد في تقدير ذلك مفتشيات الضرائب على أساس تصريح المكلف والمعلومات التي بحوزة إدارة الضرائب، وتبقى الكلمة الأخيرة في النظام الجزافي لإدارة الضرائب، فهذا يؤدي بنا إلى الدخول في دائرة التلاعب والاحتيايل من طرف موظفي الضرائب، حيث يكون تقدير الضريبة بأقل من القيمة الحقيقية له لبعض المكلفين، وبأكثر من قيمته الحقيقية لمكلفين آخرين رغم ممارستهم لنفس النشاط وفي نفس المنطقة، وبالتالي الابتعاد على مبدأ اليقين في الضريبة، وهذا ما يعرف بانعدام المساواة في التقدير.

إن الضغط الجبائي في الجزائر من الأسباب التي تدفع المكلف للتهرب وذلك بالنظر إلى مستوى الدخل الوطني، فيتهرب معظم الأشخاص من الضرائب المكلفين بدفعها، لاعتقادهم بضخامة العبء الذي يتحملونه أو بالمقارنة بغيرهم من المكلفين بالضريبة الذين لديهم معاملة متميزة، وبالمقارنة بالأشخاص في مجتمعات أخرى.

تلجأ الدولة إلى فرض ضرائب جديدة أو الزيادة فيها خاصة في أوقات الأزمات الاقتصادية أو الحروب، وهذه الزيادة قد تهرب المكلف أو تشعره بثقل وطنتها فيلجأ للتهرب من عبئها عليه، أو قد يلجأ إلى التخلي نهائيا عن نشاطه الذي تفرض عليه تلك الضريبة القاسية<sup>(1)</sup>.

بالتالي يعتبر إحداث ضرائب جديدة أو الرفع في معدلاتها أيضا سبب في زيادة الضغط الجبائي الذي يعتبر سببا مهم ومباشر يدفع المكلف بعدم أداء التزاماته الضريبية.

(1)-المرصفاوي (حسن صادق)، مرجع سابق، ص63.

الفصل الأول:.....التهرب الضريبي

فالاقتراع الذي تفرضه الإدارة الجبائية على المكلف له آثار كبيرة على أداء واجبه الجبائي، إذ أنه من الثابت كلما ارتفعت قيمة الضريبة كلما زاد عبئها، وارتفاع نسبة الضغط الجبائي تؤدي إلى زيادة في إثارة هذا الإحساس، وهذا يدفعه إلى التهرب. فالضغط الجبائي بالنسبة للمكلف هو المقارنة بين مجموع الاقتراعات الضريبية التي يتحملها ومجموع المداخل التي يتلقاها ويعبر عنها بالعلاقة التالية:

$$\text{الضغط الجبائي} = \text{مجموع الضرائب} / \text{مجموع المداخل}$$

فيبقى المكلف بالضريبة في الأخير على غير علم بالعبء الضريبي الحقيقي الذي يتحملة، فهم على علم فقط بالضرائب المباشرة التي يدفعها لإدارة الضرائب، ويجهل تلك الضرائب الغير مباشرة التي يدفعها ضمن ثمن السلعة التي يشتريها أو الخدمة التي يتلقاها.

عدم وجود عدالة ضريبية، وضعف الوعي الضريبي، الضغط الجبائي، بالتالي انتشار ظاهرة التهرب الضريبي في المجتمع وأصبحت هي القاعدة وليست الاستثناء<sup>(1)</sup>.

## الفرع الثاني

### الأسباب المتعلقة بالنظام والإدارة الضريبية:

لقد عرف التهرب الضريبي تفاقم وانتشار كبير في السنوات الأخيرة، يرجع لعدة أسباب متعلقة بالإدارة الضريبية التي تعاني من النقص والعجز المادي والبشري، وقبلها سنتكلم عن الأسباب المتعلقة بالنظام الضريبي المتمم بعدم الاستقرار والتعقيد.

### 1- الأسباب المتعلقة بالنظام الضريبي:

إن الجزائر مع بداية الاستقلال تبنت النظام الجبائي الفرنسي بكل ما يحتويه من سلبات وإيجابيات، ولكن مع مرور الزمن أصبح هذا النظام الضريبي لا يتماشى والواقع الجزائري، ومن هنا دخلت الدولة الجزائرية في سلسلة من التعديلات

(1)-ناشد عدلي (سوزي) ، مرجع سابق، ص 28.

الفصل الأول: .....التصريح الضريبي

والإصلاحات عن طريق إصدار مختلف القوانين الضريبية، ورغم هذا فإن النظام الضريبي الجزائري لم يستطع الابتعاد عن النظام الضريبي الفرنسي.

وعلى ظل هذه الإصلاحات الضريبية التي كانت تركز على فكرة توسيع الوعاء الضريبي الأمر الذي جعلها تبتعد كل البعد عن إنشاء جباية منتجة تحدّ من التهرب الضريبي، فكان الهم الوحيد هو كيفية الحصول على موارد كافية لتمويل خزينة الدولة.

فبالأنظمة الحكومية المتعاقبة في الجزائر منذ فترة الاستقلال إلى يومنا هذا، لم تبدي الاهتمام الكافي بهذا القطاع الحيوي الذي يعتبر من المصادر الرئيسية لتمويل الخزينة، ووسيلة لإعادة توزيع الدخل القومي على أفراد المجتمع.

ومن الأسباب المهمة أيضا التي يجدر الإشارة إليها، والتي أدت إلى عدم الاهتمام بهذا القطاع الضريبي هي الذهب الأسود (البتروول) الذي تزخر به البلاد، لأنه عند الإقدام إلى إعداد الميزانية العامة تتجه الأنظار إلى موارد الثروة البترولية، وتقرر الميزانية على أساسها، وعليه يبقى التحصيل الضريبي (Le recouvrement fiscal) مهما إلى يومنا هذا، وعليه أصبحت الضريبة ثانوية وليست أساسية.

فالنظام الضريبي الجزائري يتسم بالتعقد وعدم الاستقرار، وكذلك تعدد وتنوع الضرائب، مما يخلق صعوبة للمكّلف في مواكبة كل هذه التطورات، فيجد نفسه أمام عدد من الضرائب وأيضا أمام أعوان تتقصم الكفاءة والوسائل الكفيلة من أجل ذلك، كما يقال التهرب نتيجة سريعة لضريبة سيئة<sup>(1)</sup>.

من أحسن الأمثلة على تعقد النظام وعدم استقراره الرسم على القيمة المضافة (TVA) التي دخلت حيز التنفيذ سنة 1992 بقانون رقم 90-36 المؤرخ في 1990/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 1991، والتي جاءت عوضا عن الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (TUGP)، والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات (TUGPS)، حيث احتوى هذا الرسم (TVA) في بداية الأمر على أربع معدلات 07%، 13%، 21%، و40% وهذا إلى غاية سنة 1994، ثم تمّ إلغاء معدّل 40%، وأصبحت

(1) - Margairez (A), op. cité, p 175.

الفصل الأول:.....التصريح الضريبي

لدينا ثلاث معدلات هي 7%، 13%، 21%، وبعدها جاء قانون المالية لسنة 1997 وقام بالحفاظ على 03 معدلات ولكن قام بتغيير معدل 13% واستبداله بمعدل 14%، كما أجرى كذلك تعديل على المكلفين الخاضعين لهذه المعدلات على الرسم على القيمة المضافة، حيث أصبح بعض المكلفين الذين كانوا خاضعين لمعدل 7% خاضعين لمعدل 21% مثل المطاعم، ومن كان خاضعا لمعدل 13% أصبح خاضع لمعدل 14%، وفي هذه المدة التي بدأ فيها المكلف بتقبل هذا التغيير يقوم المشرع مرة أخرى بتغيير آخر في قانون المالية لسنة 2001 في مادته 21 بإلغاء معدل 21%، واستبدال معدل 14% بمعدل 17%، وأصبح لدينا معدلين، المعدل المنخفض 7%<sup>(1)</sup>، والمعدل العادي 17%<sup>(2)</sup>، مع تغييرات كذلك في نوع المكلفين الخاضعين لمعدل معين.

رغم إيجابية هذه التعديلات من ناحية تقليص المعدلات من (04) أربعة إلى (02) معدّلين، لكنها سلبية من ناحية قدرة فهم المكلف لهذه التغييرات وتكييفه معها، ففي مدة زمنية قصيرة تحدث كل هذه التعديلات التي تتعكس على المكلف بالضريبة، فمثلا المادة 23 من قانون الرسم على رقم الأعمال عدلت بموجب:

المادة 76 من قانون المالية لسنة 1996.

والمادة 51 من قانون المالية لسنة 1997.

والمواد 34، 36، 45، 69 من قانون المالية لسنة 1998.

والمادة 36 من قانون المالية لسنة 1999.

والمادة 21 من قانون المالية لسنة 2001.

والمادة 18 من قانون المالية لسنة 2004.

والمادة 29 من قانون المالية لسنة 2007.

والمادة 17 من قانون المالية لسنة 2009، عدّلت هذه المادة 8 تعديلات في الفترة

من 1996 إلى 2009.

(1)-المادة 21 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

(2)-المادة 23 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

كذلك المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم الماثلة<sup>(1)</sup> عدلت بموجب

المواد:

المادة 09 من قانون المالية لسنة 2000.

المادة 38 من قانون المالية لسنة 2001.

المادة 22 من قانون المالية لسنة 2003.

المادة 11 من قانون المالية لسنة 2006.

المادة 15 من قانون المالية لسنة 2007.

المادة 09 من قانون المالية لسنة 2009.

-كما عرفت الضريبة على أرباح الشركات (IBS) بعض التعديلات وذلك بتخفيض معدلها من 42% سنة 1996 إلى 38% ثم إلى 25% في قانون المالية لسنة 2006، وكذلك معدل 05% إلى 33% ثم إلى 12% بالنسبة لأرباح الشركات المعاد استثمارها، حيث عدلت المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم الماثلة التي تحدد معدلات الضريبة على أرباح الشركات (07) سبع تعديلات في الفترة الممتدة من 1998 إلى 2009، المعدلة بموجب كالاتي:

المادة 16 من قانون المالية لسنة 1998.

المادة 14 و 15 من قانون المالية لسنة 1999.

المادة 10 من قانون المالية لسنة 2001.

المادة 20 من قانون المالية لسنة 2003.

المادة 02 من قانون المالية التكميلي لسنة 2006.

المادة 05 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008.

المادة 07 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009.

(1)-المادة 192 تنص على الزيادات بسبب التصريح أو التأخر في تقديمه.

الفصل الأول:.....التهرب الضريبي

وهذه ما هي إلا بعض الأمثلة فقط عن بعض المواد من قانون الضرائب المباشرة وقانون الرسم على رقم الأعمال، فالأمثلة كثيرة ومتعددة وهذا ما يجعل المكلف بالضريبة في وضعية لا تسمح له بمواكبة كل هذه الإصلاحات والتغييرات المتتالية وخاصة ونحن في ظل نقص الإعلام الضريبي، وكما نعلم كذلك أن معظم المكلفين ذوي مستوى دراسي محدود، فحتى وإن أراد المكلف أن يكون مكلفاً نزيهاً يقوم بواجبه الضريبي، فإننا نجره بواسطة هذا الأسلوب إلى التهرب الضريبي الغير مقصود.

إن الضريبة التي طبقت ولها تجربة سابقة هي ذات قبول أحسن من ضريبة جديدة، والمشرع الذي يغير نظامه الجبائي ومعدلاته في مدة أقل من خمسون سنة لا يضمن القبول الجيد من طرف المكلفين<sup>(1)</sup>.

إن تعقد النظام الجبائي وعدم استقراره يؤدي بالمكلف إلى عدم تقبل كل التغييرات التي يحتويها النظام مما يدفعه إلى عدم المثول للقوانين الجبائية ومحاولته المستمرة للتهرب من الضريبة، والدليل على ذلك العدد المتزايد للتنظّمات والشكاوي التي تصل إلى المديرية الفرعية للمنازعات الضريبية.

فعدم الاستقرار راجع بالدرجة الأولى إلى التغييرات العديدة التي تحدث على قوانين المالية الرئيسية وقوانين المالية التكميلية، مما خلق نوع من التذبذب في استمرارية واستقرار المنظومة التشريعية الجبائية، ولأخذ صورة واضحة على هذه التغييرات نأخذ على سبيل المثال لا الحصر قوانين المالية السنوية والتكميلية للأربع سنوات الأخيرة:

-قانون المالية لسنة 2008 جاء بـ 8 مواد محدثة، 14 مادة معدلة ومادة ملغاة.

-قانون المالية التكميلي لسنة 2008 جاء بـ 23 مادة معدلة، 2 مواد محدثة، 3 مواد متممة.

-قانون المالية لسنة 2009 جاء بـ 27 مادة معدلة، 5 مواد محدثة، 7 مواد متممة، 7 مواد ملغاة.

(1) -Aimauche (M), Semaine des finance publiques, fiscalité directe, BDL , IEDF, KOLEA, 1993, p 198.

الفصل الأول:.....التمريم الضريبي

-قانون المالية التكميلي لسنة 2009 جاء بـ37 مادة معدلة، 6 مواد محدثة، 2 مواد متممة، واحدة ملغاة.

-قانون المالية لسنة 2010 جاء بـ34 مادة معدلة، مادة واحدة محدثة، و3 مواد متممة.

-قانون المالية التكميلي لسنة 2010 جاء بـ14 مادة معدلة، و7 مواد محدثة.

-قانون المالية لسنة 2011 جاء بـ27 مادة معدلة، 3 مواد محدثة، و4 مواد متممة.

وهذا دون إغفال المجهود المستمر من طرف المشرع في اتجاه تبسيط الإجراءات الضريبية والعمل على ضمان استقرارها النسبي.

ومن عيوب التشريع الضريبي كذلك العقوبة الموقعة على المكلف الذي لا يقدم تصريحاً بالوجود<sup>(1)</sup> بدفع غرامة جبائية محددة بـ 30.000 دج حسب المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

فهذا في رأينا فراغ قانوني كبير، إذ لو افترضنا أن هذا المكلف الذي لم يقوم بالتصريح بنشاطه لمدة ما حتى ولو كانت سنة فقط، وبلغت أرباحه مثلاً 800.000 دج، وكان من المفروض أن يدفع ضريبة على هذه الأرباح تقدر بـ20.000 دج، فبعد كشفه من طرف أعوان الضرائب تطبق عليه غرامة تقدر بـ 30.000 دج، أما بعد تطبيق العقوبة تصبح 23.000 دج الفارق بين الضريبة والغرامة ضئيلة جداً، فهي عقوبة محفزة للتهرب وكان من الأجدر أن تكون العقوبة أكثر صرامة كأن تحسب بنسبة 30% مثلاً من الربح المحقق حتى يصبح المكلف يحسب ألف حساب قبل التفكير في عدم التصريح بنشاطه.

أما بالنسبة للرسم على النشاط المهني (TAP) فهي ضريبة تفرض على أساس البيع، فالتصريح بهذه العملية يكون على أساس الفوترة حتى لو لم يتم التسليم الفعلي للنقود.

عكس الرسم على القيمة المضافة (TVA) فالتصريح بها يقوم على أساس التسليم النقدي (Le fait générateur de la TVA c'est L'encaissement)

(1)-نصت عليه المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الفصل الأول: .....التهرب الضريبي

ومن هنا نرى أن المكلف يجد نفسه أمام ضريبة تفرض على أساس أموال لم تقبض (لأن الحادثة المنشأة لها هي الفوترة)، وضريبة أخرى تفرض على أساس القبض الفعلي للنقود (الحادثة المنشأة لها هي التسديد)، هذا ما يدفع المكلف إلى عدم التصريح بالأموال الحقيقية وينتظر إلى نهاية السنة للتصريح بها.

رغم أن القانون الضريبي لا يلزم إلا بالتصريح الحقيقي شهريا أما الدفع يكون سنويا وهذا ما يساعد أعوان الإدارة على متابعة تصريحات المكلف من أجل المقارنة في آخر السنة عند تقديم التصريح السنوي، ولكن في غياب إعلام المكلفين يعتقدون بان الالتزام يكون بالتصريح والدفع معا، وهذا ما يجعل المكلف الذي يكون في شهر ما من السنة في عسر يلجأ إلى التهرب الضريبي.

كما أن مشكل ازدواجية التكاليف الضريبي بالنسبة للشركات ذات المسؤولية المحدودة (SARL) وشركات التضامن (SNC)، فالشركات ذات المسؤولية المحدودة مكلفة بدفع ضريبة على أرباح الشركات (IBS) والباقي من الأرباح بعد خصم الضريبة يقسم بين الشركاء وهؤلاء بدورهم يخضعون إلى الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) على نسبتهم من الأرباح.

أما بالنسبة لشركة التضامن فالأرباح توزع أولا بين الشركاء ويكون مطالبين بدفع ضريبة واحدة وهي الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) فقط، فنلاحظ من ذلك أن مبدأ العدالة في التكاليف غير مطبق.

إن كل طلب يخص تعديل أو شطب للسجل التجاري يجب أن يرفق بشهادة الوضعية الجبائية الإيجابية – un extrait de rôle apuré – حسب المادة 66 من قانون رقم 02-11 بتاريخ 24 ديسمبر 2002 المتضمن قانون المالية 2003، فهذا الإجراء يجعل كل مكلف يسعى قبل أن يقوم بالتعديل أو التوقف عن النشاط التجاري أن يقوم أولا بتسوية وضعيته الجبائية، أي دفع جميع ديونه الضريبية اتجاه الخزينة العمومية، وخاصة وأن أغلب التجار أو المؤجرين لمحللاتهم يسعون دائما إلى المحافظة على المحل التجاري وصمته سواء أثناء النشاط أو بعد التوقف عنه، فمن تجربتي المتواضعة على مستوى أحد القباضات بديرية الضرائب كانت هذه العملية من أنجع

الفصل الأول:.....التهرب الضريبي

الطرق التي تضمن تحصيل كبير للديون الضريبية، إذ أن المكلف المتهرب من أداء الضريبة يجد نفسه مجبرا على دفع الضريبة من أجل تعديل أو شطب سجله التجاري.

ولكن جاءت المادة 39 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 وعدلت المادة 66 من قانون 02-11، فأصبح كل طلب لشطب السجل التجاري يجب أن يرفق بشهادة الوضعية الجبائية مهما كانت سلبية، وهذه الشهادة لا تعفي في أي حال من الأحوال المكلف من الديون الضريبية اتجاه الخزينة الدولة ولا توقف المتابعات ضده.

كما أسلف وذكر في السابق كان شرط الشطب من السجل التجاري هو شهادة الوضعية الجبائية الإيجابية التي تحتم وترغم المكلف المتهرب على دفع الديون الضريبية، ولكن المعمول به حاليا بموجب المادة 39 من قانون المالية التكميلي 2009 أصبح الشطب من السجل التجاري لا يقترن بهذا الشرط، ويمكن الشطب بشهادة الوضعية الجبائية السلبية مهما كان مقدار الضريبة المدين بها المكلف.

فبهذا يكون المشرع قد شجع المكلف على التهرب من الضريبة كلها، فالسؤال الذي يطرح نفسه: ما الهدف من هذا التعديل الذي يفتح المجال للتهرب الضريبي؟ وما هو الدافع وغرض المشرع من ذلك؟

## 2- الأسباب المتعلقة بالإدارة الضريبية:

تعتبر الإدارة الضريبة أداة لتنفيذ النظام الضريبي، فضعف التنظيم على مستواها كما هو الحال في الجزائر يفتح المجال أمام المكلفين بالضريبة للتهرب منها، وذلك نتيجة العجز الكبير الذي تعاني منه الإدارة الضريبة على المستوى المادي والبشري وكذلك على مستوى التكوين فسنتناول كل نقطة على حدى.

أول هام نقص الوسائل المادية من اللوازم المكتبية والوسائل الحديثة لمعالجة المعلومات والإحصائيات الجبائية من آلات حاسبة، آلات تصوير والاستنساخ، وكذلك أجهزة الإعلام الآلي الذي أصبح لغة اليوم، فالمصالح الضريبية مازالت تعمل بالأسلوب اليدوي خاصة القباضات والمفتشيات، لأن التجهيز بالإعلام الآلي الموجود في هذه المصالح لا يستعمل من أجل المساعدة في التسيير وتوظيفه من أجل ضمان نظام معلوماتي جيد ودقيق يساعد في عملية متابعة المكلفين وعملية تحصيل الضريبة

الفصل الأول: .....التهرب الضريبي

ويكون مانعا للتهرب الضريبي، وإنما وضع فقط (جهاز الإعلام الآلي) كمحاسب تسجل فيه عمليات القبض والدفع للأموال، هذا لا يعني أننا ننكر إيجابية ذلك، ولكن ما دوره إذا لم يكن هناك بجانبه نظام معلوماتي فعال لا يسمح بالتلاعب والإهمال وهذا من أجل الحدّ من التهرب الضريبي الذي يكون نتيجة الإهمال أو تواطؤ موظفي الإدارة الضريبية.

كذلك عدم كفاية المقرات التي يزاول فيها الموظفون مهامهم، ونجد بعضها بنايات قديمة بأثاث وتجهيزات بالية من مخلفات الاستعمار بحاجة إلى ترميم وتجديد، فهي لا تشجع الموظف على العمل براحة وطمأنينة.

زيادة عن قلة وسائل النقل المصلحية التي يستخدمها أعوان الإدارة للقيام بمهامهم من تحقيق ومتابعة، مما يضطر بهم الأمر إلى استخدام وسائل نقلهم الخاصة، وكذلك نقص الأمن الذي يضمن للموظفين العاملين بمصلحة المتابعة بقباضات الضرائب ( Les agents de poursuites) الوقوع بالمخاطر كالاغتداء أو الضرب أو الإغراء أثناء قيامهم بمهمة التحصيل.

أما على المستوى البشري فرغم الزيادة المستمرة لعدد المكلفين ( La population fiscale)، إلا أنه لم يقابلها زيادة في عدد الموظفين فمازالت الإدارة تعاني من النقص البشري (37000 موظف من بينهم 650 محقق) فهذا غير كافي عكس ما نراه في فرنسا التي يوجد بها 23000 محقق، أما عدد الموظفين فهو يقدر بمئات الآلاف، رغم عدم افتقارها للوسائل المادية ووسائل الاتصال التي تسهل عليهم عملهم، وهذا دون مقارنة المستوى الدراسي والثقافي لموظفيها الذي يلعب دور أساسي.

حيث أن أغلب الموظفين في إدارة الضرائب الجزائرية خاصة على مستوى القباضات والمفتشيات لا يتجاوز مستواهم الدراسي البكالوريا كحد أقصى مع العلم أنهم المتصلون مباشرة بالمكلف، ورغم أنه في الآونة الأخيرة تم توظيف 1000 موظف في رتبة مفتشين حاملين لشهادة ليسانس (اقتصاد، حقوق، تجارة) سنة 1996 ودفعة ثانية سنة 2000 لـ 1000 مفتش كذلك حاملين لشهادات ليسانس في نفس التخصصات السابقة موجّهين لمصالح القباضات والمفتشيات، ولكن هذا دون تحديد دقيق للمناصب

والمسؤوليات أو الصلاحيات القانونية، فالجميع مسؤول وغير مسؤول في آن واحد، مع العلم أنه يوجد نص قانوني صريح وهي المادة 190 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي تحدد بصراحة صلاحيات كل ورتبة من مراقبين ومفتشين إلخ...ولكن ميدانيا هذه المادة غير معمول بها، وهذا ما هو إلا دليل على ضعف الإدارة الضريبية في سوء توظيف الموارد البشرية.

بالإضافة إلى توظيف أعوان مؤقتين ومتعاقدين (في إطار عقود قبل التشغيل، أو شبكة اجتماعية أو تشغيل الشباب)، له انعكاساته السلبية على الضمير المهني وحسن أداء المهام على أحسن وجه، لعلمهم أنهم يعملون لفترة زمنية محددة والأجر الذي يتقاضونه بسيط جدا، فنجدهم يتداولون جملة ما بينهم «أعمل قد الأجر الذي أتقاضاه» كما أنه من جهة أخرى هؤلاء الموظفين المؤقتين أو المتعاقدين تقوم الإدارة بتكوينهم وبعد فترة زمنية غالبا ما تكون سنتين تنتهي عقودهم، فتضطر الإدارة لاستبدالهم كل مرة وإعادة تكوين المتعاقدين الجدد، فهذا أيضا من بين الأسباب التي تعرقل السير الحسن للإدارة الجبائية.

أما فيما يخص التكوين والتربصات يوجد مركزين فقط من أجل ذلك، وهما المدرسة الوطنية للضرائب (ENI)، ومعهد الاقتصاد الجمركي والجبائي (IEDF)، فبدأت المديرية العامة للضرائب منذ 1996 بتنظيم فترات تكوينية وتأهيلية وتربصات لتمكين موظفيها من مواكبة التطور السريع للتقنيات والمعارف الضريبية وهذا لمدة لا تتجاوز في الغالب شهرين متتالين أو أسبوع شهريا لمدة أقصاها 06 أشهر، ولكن رغم إيجابية هذه الخطوة ومن خلال تجربتي في إدارة الضرائب، نجد أن البرامج المقدمة أثناء فترة التربص أو التكوين تفتقر للتنسيق بين ما يدرس وما هو معمول به ميدانيا هذا من جهة، ومن جهة أخرى تفتقد هذه الدورات لمؤطرين مختصين وخبراء وأساتذة في الميدان الجبائي، فنجد المؤطرين يتشكلون من موظفين مثلهم مثل المتربصين وفي بعض الأحيان لهم نفس الخبرة ويفتقدون للكفاءة وبيداغوجية التدريس، أو يكون الموظف المتربص أحسن كفاءة من المؤطر، كما تفتقد برامج التكوين الموجودة حاليا إلى مضامين الإدارة الحديثة في برامجها مثل دروس حول أخلاقيات المهنة الضريبية،

الفصل الأول:.....التهرب الضريبي

العلاقات العامة، التسويق الاجتماعي...، فنتسم التهربات بكثرة الغيابات رغم العقاب المتمثل في قطع الراتب مما يؤدي إلى عدم نجاح هذه الدورات التكوينية وعدم الوصول إلى الهدف المرجو منها وهو رفع مستوى موظفي إدارة الضرائب.

بالتالي نقص الكفاءة المهنية وعدم نجاعة الدورات التكوينية يؤدي إلى زيادة التهرب الضريبي، فأحسن مثل على ذلك عدم معرفة بعض الموظفين خاصة على مستوى المفتشيات والمحققين للمخطط المحاسبي الوطني الذي يشكل لديهم مشكلة في عملية التحقيق المعمق لمحاسبة المكلف، فمثلا عملية الشراء والبيع تتم على مرحلتين في التسجيل المحاسبي، المرحلة الأولى خاصة بعملية الفوترة، والثانية لدخول وخروج السلع من مخازن المكلف، ولكن على مستوى المفتشيات نجد بعض الموظفين ممن تتقصهم الكفاءة يقومون بمراقبة المرحلة الأولى فقط الخاصة بالفوترة دون مقارنتها مع المخزون من أجل التأكد من صحة تصريحات المكلف، فبذلك يكون الموظف قد ساهم بطريقة غير مباشرة (بجهله لقواعد المحاسبة) في مساعدة المكلف على التهرب من الضريبة.

كما توجد ظاهرة خطيرة تهدد وجود الإدارة الضريبية والتي تربط بالجانب الخلفي لموظفيها والمتمثلة في "الرشوة"، ذلك الشبح المخيف أكثر من ضعف الكفاءة، فهي مرتكبة من طرف الموظفين الذين يقبلون الرشوة ويسمونها هدايا وهبات مقدمة من طرف المكلف.

إن نقشي هذه الظاهرة في الإدارة الضريبية بصفة عامة ومصالحة المراقبة والتحقيق بصفة خاصة راجعة لانعدام التحفيزات المادية والمعنوية المتمثلة في قلة الأجور مقارنة مع موظفين في القطاعات الأخرى (البنوك، التأمينات...)، وكذلك ضعف مستواهم الأخلاقي.

إن هذه الظاهرة ليست فقط نتيجة لنقص الرقابة من طرف السلطات المعنية وغياب العقوبة الصارمة عند الموظفين المرتشئين، ولكنها أيضا نتيجة للتنظيم السياسي

الفصل الأول: .....التهرب الضريبي  
والاجتماعي<sup>(1)</sup>.

فالرشوة هي ظاهرة أخطر من ظاهرة التهرب الضريبي لما لها من آثار سلبية على الفرد والمجتمع، وانتشارها ناتج عن غياب الرقابة والعقوبة الصارمة ضد الموظفين المرتشئين.

ومن الأسباب كذلك الازدواج الضريبي الذي يدفع المكلف للتهرب من الضريبة، فنكون أمام ازدواج ضريبي عند فرض نفس الضريبة أكثر من مرة على نفس المكلف، وعلى نفس النشاط في نفس المدة، فتحصل هذه الأخطاء من طرف موظفي الإدارة على مستوى المفتشيات ومصالح التسجيل نتيجة لبعض الإهمالات، فالمكلف له شعور دائم بتقل الضريبة فبمجرد حصول مثل هذه الأخطاء تدفعه إلى التهرب من أدائها دون الشعور بأي ذنب، بل إحساسه بالظلم والتعسف في حقه يجبرانه إلى التهرب من أجل الدفاع على ماله والحفاظ عليه.

ويظهر لنا جليا قصور الإدارة الجبائية الجزائية من خلال العدد المتزايد للتظلمات والشكاوى التي تصل إلى المديرية الفرعية للمنازعات الضريبية سنويا (انظر الملاحق رقم 2، وضعية المنازعات الضريبية على المستوى الوطني لسنة 2009).

أما أثناء قيام الإدارة بمهمة البحث عن المادة الضريبية ومحاربة التهرب الضريبي، وهي مهمة ملقاة على عاتق مصلحة البحث والمراقبة (SRV)، والتي لا تملك أي طريقة محاسبية أو إدارية واضحة يتبعها الموظفون القائمين بمهمة التفتيش والتحقيق، إنما تركت الحرية لهؤلاء الموظفين في اختيار ما يراه مناسب من طرق أو حيل من أجل معرفة المادة الضريبية الخاضعة للتكليف، ففي بعض الأحيان يستعمل الموظف ذكاؤه من أجل إرباك المكلف واستدراجه للتصريح بدخله وإعطاء معلومات صحيحة، مثلا يقوم الموظف بالأكل عند أحد المطاعم والانتظار إلى غاية دفع ثمن الوجبة، وبعدها يقارنها بعدد الزبائن الذي عدهم أثناء فترة الانتظار، ويحاول تقدير الدخل أو إن صحّ القول رقم الأعمال الخاضع للضريبة.

(1) - Kandil (A), Théorie fiscale et développement, l'expérience Algérienne, Alger, SNED 1970, p 133.

كما أن الإدارة الجبائية عند قيامها بعملية المراقبة تجد عدة صعوبات من جراء عدم التعاون والتنسيق بينها وبين مختلف الهيئات الإدارية الأخرى، كإدارة الجمارك وإدارة أملاك الدولة، مديرية المنافسة والأسعار، مركز السجل التجاري، مع العلم أنه يوجد نص قانوني صريح في قانون الإجراءات الجبائية في المواد من 45 إلى 61 ينص على حق الاطلاع الذي تمتاز به إدارة الضرائب أمام هذه الهيئات، كما ألزمها كذلك بتقديم كل المعلومات والبيانات التي تتوفر عليها بشأن أي مكلف يكون محل تحقيق جبائي ولا تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة الجبائية، وذلك تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المواد 62 و63 من قانون الإجراءات الجبائية.

## المطلب الثاني

### طرق التهرب الضريبي

في حقيقة الأمر ليس باستطاعتنا حصر كل أشكال التهرب من الضريبة حصرا شاملا، لأنّ التهرب هنا مرتبط بمدى براعة وتقنن المكلفين بالضريبة للتخلص من عبئها سالكين بذلك أو متخذين عدة طرق، فمنهم من يعتمد على التلاعب عن طريق العمليات المحاسبية، الذي يعمل فيه المكلف على تضخيم الأعباء من جهة وتخفيض الإيرادات من جهة أخرى، ومنهم من يعتمد على استغلال الثغرات القانونية والعمليات المادية، وهذا من أجل الوصول في الأخير إلى غاية واحدة وهي التخلص من الضريبة.

## الفرع الأول

### التهرب عن طريق عمليات محاسبية

إنّ المكلف بالضريبة مجبر على تقديم تصريحات للإدارة الجبائية يوضح فيها نتائج نشاطه (الإيرادات والنفقات) خلال السنة المالية مدعما ذلك بوثائق تثبت تصريحاته كالفواتير، السجلات المحاسبية (اليومية، دفتر الجرد...)، ووصولات التسليم، وذلك في آجال محددة قانونا.

فالقانون التجاري يحتم على المكلفين بالضريبة مسك محاسبة كاملة وحقيقية،

الفصل الأول:.....التهرب الضريبي

وتتبين أهمية هذه المحاسبة بالنسبة للقانون الجبائي في أن هذه التصريحات هي الأساس الذي تعتمد عليه المصالح الضريبية في تأسيس الضريبة، فيسعى المكلف بالضريبة شخص معنوي أو طبيعي إلى إخفاء بعض العمليات المحاسبية، وذلك بالتخفيض في الإيرادات والتضخيم في النفقات.

فالمحاسبة هي العمود الأساسي لإجراء التحقيق الجبائي من قبل المصالح الضريبية، وذلك عن طريق التأكد من مطابقة التصريحات مع الدفاتر المحاسبية والفواتير، ومن هنا يبدأ المكلف بالضريبة التهرب عن طريق التلاعب أو التحايل المحاسبي، فتبقى ممارسة التهرب تمتد من التخفيض التافه لمبالغ المبيعات أو الاستيراد بدون تصريح، إلى إهمال تسجيل الإيرادات مروراً بتضخيم التكاليف القابلة للخصم<sup>(1)</sup>.

فنجد أن التهرب المحاسبي يتم على مستويين، وهما التهرب عن طريق تخفيض الإيرادات والتهرب عن طريق تضخيم الأعباء.

### 1- التهرب عن طريق تخفيض الإيرادات:

من ضمن الطرق التي يلجأ إليها المكلف من أجل تخفيض قيمة الضريبة، هي التقليل أو السهو العمدي في التقييد المحاسبي لبعض الإيرادات، ساعياً في ذلك لتقديم قيمة لأرباحه أقل بكثير من القيمة الحقيقية المحققة من أجل تقليل الوعاء الضريبي.

وهي الطريقة الأكثر استعمالاً في ممارسة التهرب الضريبي، وذلك بتفادي التصريح بجزء كبير من الإيرادات تدخل في حساب الأرباح الخاضعة للضريبة، فهي تقتصر على المكلفين الذين يمسون سجلات محاسبية، سواء كان ذلك إجباري بموجب رقم أعمالهم الذي يفرض عليهم الخضوع إلى نظام التصريح الحقيقي أو اختاروا الخضوع إلى هذا النظام<sup>(2)</sup>.

وهنا يسعى المكلف بالضريبة جاهداً أن يكون التصريح الذي قدمه مطابقاً لسجلاته المحاسبية، مستعملاً مختلف التقنيات لتخفيض إيراداته.

(1) - Martinez (J.C), Op.cit, P74.

(2) - إن المكلفون الذين رقم أعمالهم يخضعهم إلى النظام الجزافي (Régime forfaitaire)، يسمح لهم القانون الجبائي أن يختاروا الخضوع إلى نظام التصريح الحقيقي (Régime réel).

الفصل الأول: .....التهرب الضريبي

وكما سبق وأشرنا أن طريق تخفيض الإيرادات هي الطريقة الأكثر استعمالاً من أجل التهرب الضريبي، ولها صور عديدة سوف نذكرها على سبيل المثال، ومن بينها:

- إهمال المبيعات وذلك ببيع سلع نقداً ومن يد ليد دون استعمال الفواتير أو وصولات أو شيكات، حيث لا يترك أي أثر لعملية البيع، فيحصل ثمن البيع ولا تظهر العملية في محاسبة المبيعات ولا محاسبة الخزينة، وهذا باتفاق ودّي يبرمه المكلف بالضريبة مع الزبون، حيث تسجل العملية عند الزبون على أساس نفقات، ولا تظهر في السجل المحاسبي في حساب الإيرادات عند المكلف.

- كما قد تكون عملية البيع لأحد الأشخاص المقربين لأصحاب المشروع أو شركائه، وفارق البيع ما هو إلا ربح موزع بينهم دون أن يخضع للضريبة، ونفس الشيء نجده بالنسبة للإيرادات المتحصل عليها من بيع الفضلات الناتجة عن استعمال أو تحويل المواد الأولية أو المنتجات نصف المصنعة في الصناعات التحويلية وقطاع البناء.

فكلها لا تسجل في حساب الإيرادات إذ قال Margairez أن أنواع التهرب الأساسية تتعلق بالدرجة الأولى بحساب المشتريات وحساب الحقوق المختلفة، فباستعمال بعض الحيل والإجراءات المحاسبية يستطيع المكلف تخفيض الأصول أو زيادة الخصوم، وتكون نتيجة ذلك أن يتم تخفيض الربح الخاضع للضريبة<sup>(1)</sup>.

- وقد يكون تحايل المكلف واضحاً يلفت انتباه المفتش المحقق عندما يقوم بتخفيض في المبيعات التي تمثل قيمة الإيرادات، دون أن يقابلها تخفيض في المشتريات، خاصة إذا كانت قيمة التخفيض كبيرة، حيث يبرز التناقض في الربح الحقيقي والربح المصرح به.

- كذلك عدم التسجيل المحاسبي لفائض القيمة الناتجة عن التنازل عن عنصر من عناصر الاستثمار.

- كما يلجأ المكلف أيضاً إلى تسجيل العودة الوهمية للبضائع، أو الإفراط في التخفيضات التجارية (Les rabais, Les remises) للزبائن على المبيعات، ولكن في

(1) - Margairez (A), op.cit, P215.

الفصل الأول:.....التهرب الضريبي

حقيقة الأمر لم تكن هناك أية عودة للبضائع، ولم تمنح أية تخفيضات تجارية للزبائن.

-أيضا يقوم المكلف بالضريبة إلى التخفيض عند تحرير الفواتير، وهذا من أجل التقليل من قيمة الرسم على القيمة المضافة (TVA) التي يجب أدائها للمصالح الضريبة.

-أما بالنسبة للمكلفين الذين يمارسون الأعمال غير التجارية كالمهن الحرة (أطباء، محامون، مهندسون... الخ)، فلا يصرحون بالقيمة الحقيقية لرقم أعمالهم خاصة وأنهم يعلمون أنه يصعب على المصالح الضريبة تقييمها.

كما يتم التهرب عن طريق تحرير فواتير وهمية قابلة للاسترجاع أو فواتير الطرق (Les Factures de route) التي يظهرها المشتري في حالة طلبها أعوان الدرك الوطني، وذلك خلال تنقله بالبضاعة بين المدن وفي الأسواق، وعند قيامه بعملية شراء جديدة يعيد الفواتير للبائع (المكلف بالضريبة)، ويحصل على فواتير وهمية أخرى، وهكذا تعاد نفس العملية في كل مرة، وهنا يظهر التحايل بوضوح في التفاوت بين قيمة المبيعات المخفضة دون التخفيض في قيمة المشتريات، ولكي لا يلفت المكلف بالضريبة الانتباه يلجأ إلى طريق التلاعب المحاسبي بتخفيض قيمة المشتريات في نفس الوقت الذي يخفض فيه جزء من الإيرادات للحصول على نسبة هامش ثابتة عن طريق تكييف سعر التكلفة مع مبلغ المبيعات.

## 2- التهرب عن طريق زيادة الأعباء (تضخيم النفقات):

لقد سمح المشرع الجبائي للمكلف بالضريبة أن يقوم بخصم الأعباء التي يتحملها حقيقيا، وذلك في حدود نشاطه من الأرباح الإجمالية المحققة، وهذا بشروط محددة:

-أن تكون الأعباء لها علاقة مباشرة بالنشاط الذي يقوم به المكلف أي موظفة ومستغلة في مصلحة النشاط.

-أن تكون هذه الأعباء مبررة بوثائق ثبوتية (فواتير، وصولات... الخ).

- أن تكون في الحدود التي وضعها القانون<sup>(1)</sup>.

ولكن يقوم المكلف بالضريبة باستعمال هذا الحق وهو خصم الأعباء، بإدخال أو المبالغة في تقدير التكاليف تكون بعيدة كل البعد عن الحقيقة، وليست لها علاقة بالنشاط الممارس من طرف المكلف، وذلك للتخفيض من الضريبة على الأرباح الإجمالية المحققة، ومن أجل الوصول إلى هذا الغرض توجد عدة طرق يقوم بها المكلف، وتكمن في خلق مناصب شغل شكلية، وبمبالغ مبالغ فيها، بالإضافة إلى التسجيل الخاطئ لحساب الاهتلاكات (Les Amortissements)، ومصاريف أخرى غير مبررة.

#### أ- المستخدمين الوهميين:

مثل هذا الإجراء يعتبر خطير إلى حد ما، حيث يعتمد صاحب العمل إلى التسجيل المحاسبي لأجور ومرتببات لأشخاص خياليين لا وجود لهم على أرض الواقع، ومن المفروض أن هؤلاء الأشخاص يقومون بأعمال داخل الشركة، والمكلف يملك وثائق إدارية رسمية لهؤلاء المستخدمين تخلو من أدنى شك.

وبهذا الشكل تسجل هذه الأجور أو الرواتب الوهمية في محاسبة الشركة، لأنها تقوم بتخفيض الأرباح على أساس أن الأجور تمثل عبء جبائي قابل للطرح.

أو يقوم المكلف بدفع أجور أو مرتببات بمبالغ كبير لزوجته أو أولاده أو أقاربه مقابل أعمال يقومون بها داخل الشركة، دون أن يؤديوا هذه الأعمال فعلا، إلا أن المادة 168 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة نصت على أن يكون الأجر الممنوح لزوج صاحب المؤسسة الفردية أو زوج شريك، أو زوج أي شريك حائر على أسهم في الشركة في حدود الأجر الممنوح لعون له نفس التأهيل المهني، أو يشغل نفس منصب العمل.

#### ب- مصاريف عامة غير مبررة:

إن الإدارة الجبائية تعاني من عدم قدرتها في التحكم وفي مراقبة المصاريف

(1) - بالنسبة للتكاليف الواجب خصمها حدها القانون الجبائي وفقا للمادة 168 وما يليها من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الفصل الأول: ..... التمويب الضريبى

العامه التي يقوم بها المكلف خارج نشاطه ولمصلحته الخاصة، ويقوم بتقييدها على أساس أنها أعباء تخص النشاط الذي يقوم به.

إذ يقول Margairez بهذا الشأن أن مصاريف الاستغلال المنفقة لصالح المؤسسة قابلة للخصم، ولكن عملية الخصم هذه عادة ما تولد إفراطا في استعمالها، لذا نجد في بعض الأحيان المؤسسات تقوم بخصم مصاريف تضمنها معنى المصاريف العامة، لكنها في الأصل مصاريف شخصية للمكلف والتي لا يسمح القانون بخصمها<sup>(1)</sup>، فنجد أن المكلف بالضريبة ينتهز أي فرصة من أجل التخفيض من الربح الإجمالي الخاضع للضريبة، وذلك باللجوء إلى الاستفادة من حقه في خصم الأعباء بإدخال نفقاته الخاصة ضمن نفقات نشاطه ومن أمثلة ذلك:

-تضخيم المبالغ المستعملة من أجل الإشهار والتمويل والدعاية.

-شراء مستلزمات لبيته كالأثاث مثلا ويسجلها في حساب مشتريات الشركة.

-صيانة سيارته الخاصة (Véhicule personnel) على أساس أنها سيارة مصلحية (Véhicule Utilitaire) الخاصة بعمله، ويقيد مصاريف الصيانة في حساب أموال الشركة الخاصة بهذا الأمر.

-يسجل تكاليف هاتف إقامته الشخصية أو تكاليف الهاتف النقال الخاص به في حساب مصاريف الشركة.

-كما يقوم كذلك بتقييد مصاريف الرحلات السياحية للمسؤولين التي لا علاقة لها بنشاطهم على أساس أنها مصاريف قيامهم بمهمة (Les frais de mission).

-القيام بترميم مقر الشركة أو المباني الصناعية لها، وفي نفس الوقت يقوم مسير الشركة بإجراء ترميم لمنزله الخاص، مسجلا إياه ضمن الترميمات الخاصة بالشركة.

بالرغم من أن كل هذه المصاريف وغيرها من الأعباء هي ذات طبيعة شخصية من المفروض أن يتحملها المكلف نفسه بعيدا عن نشاطه، إلا أنه يسجلها في محاسبته باعتبارها مصاريف عامة مرتبطة بالاستغلال، ومنه التخفيض قدر المستطاع من قيمة

(1) - Margairez (A), op.cit, P252.

الفصل الأول:.....التصريح الضريبي

الربح الإجمالي الخاضع للضريبة، وبهذا الشكل يكون المكلف بالضريبة قد أفلت من دفع الضريبة على الأرباح بصفة كلية أو جزئية.

### ج- التسجيل الخاطئ للاهتلاكات Les Amortissements:

الاهتلاكات<sup>(1)</sup> هو طريقة لتوزيع التكاليف، حيث توزع تكلفة الاستثمار القابلة للاهتلاك على مدة استعماله، فالهدف من حساب تسجيل الاهتلاك هو تجديد الاستثمارات عن عمرها الإنتاجي، وذلك بتجهيز مبالغ سنوية من الأرباح أي تسجيل كل دورة بالعبء العائد لها، حتى تحصل على القيمة الأصلية للاستثمار في المدة المحددة لاهتلاكه.

فالمخطط المحاسبي الوطني يؤكد على إجبارية الاهتلاك وذلك من أجل الحفاظ على مصداقية الميزانية ويعرف الاهتلاك بأنه تسجيل تدهور الاستثمارات بهدف إعادة تكوين الأموال المستثمرة، فهو يلعب دور هام في المؤسسة أحدها اقتصادي والآخر مالي، فالدور الاقتصادي يتمثل في استهلاك متتالي للاستثمار، أما الدور المالي يؤدي إلى إعادة تكوين الأموال المستثمرة، وذلك بهدف إعادة تجديد الاستثمارات في نهاية عمرها أو مدة حياتها بحجز مبالغ سنوية، وتبقى المستثمرات في حوزة المؤسسة إلى يوم صرفها، أي عند نهاية مدة اهتلاكها تتخلص منها المؤسسة ببيعها أو رميها.

مما سبق نستنتج أن الاهتلاك المالي هو الإثبات الكتابي للنقص التدريجي الذي يصيب الموجودات الثابتة للمؤسسة بفضل مدة الاستغلال، فالاهتلاك هو القيمة التي يفقدها الأصل الثابت الموجود بالمؤسسة، والمتعلق بنشاطها، مهما كان: مباني، آلات، معدات، سيارات... الخ، نتيجة لمدة حيازته واستغلاله، بالتالي فهو التسجيل المحاسبي للخسارة التي تتعرض لها الاستثمارات والتي تتدهور قيمتها مع الزمن.

فتحسب الاهتلاكات على أساس ثمن شراء الاستثمارات وذلك بخصم الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع (TVA à Récupérer) من ثمن الشراء.

(1)-الاهتلاكات هي عبارة عن التدني التدريجي الذي يطرأ على الأصول الثابتة العينية بفعل الزمن ونتيجة لاستخدامها في العمل والإنتاج وتعتبر أعباء قابلة للخصم. (انظر كذلك للمادة 174 من قانون ضرائب مباشرة ورسوم مماثلة)، والاهتلاك 03 أنواع: اهتلاك خطي، اهتلاك تنازلي، اهتلاك تصاعدي.

الفصل الأول: .....التهرب الضريبي

تسمح عملية الاهتلاك إذا بإعادة تكوين رأس المال الذي يساوي القيمة الاسمية لسعر التكلفة (ثمن الشراء)، وذلك عند نهاية مدة استعماله، إلا أن هذه التقنية غالبا ما يستعملها المكلف بالضريبة كأداة للغش الضريبي، من أجل تضخيم الأعباء وهذا باتباع أحد الطريقتين:

**الطريقة الأولى:** المشرع الجبائي وضع سلّما بمعدلات الاهتلاك لمختلف الاستثمارات على المكلف بتطبيقها تفاديا لتضخيم التكاليف، ولكنه يقوم بتطبيق معدلات مرتفعة غير مسموح بها قانونا بغرض ارتفاع نسبة الاهتلاك التي تخصم من قاعدة التأسيس التي يحسب على أساسها الوعاء الضريبي، وعلى سبيل المثال:

آلة صناعية تهتك بنسبة 10% في مدة تقدر بـ10 سنوات، يقوم المكلف باهلاكها في مدة سنتين بنسبة 50%، أو في مدة 4 سنوات بمعدل 25%.

**الطريقة الثانية:** حساب الاهتلاك على أساس ثمن الشراء مضاف إليه قيمة الرسم على القيمة المضافة القابل لاسترجاع، وذلك من أجل تضخيم قيمته الأصلية التي يعتمد عليها حساب الأقساط السنوية للاهتلاك، مع العلم أنه يجب أن يخصم الرسم على القيمة المضافة من ثمن الشراء.

فالمكلف يقوم بتطبيق العلاقة التالية لحساب قيمة الاهتلاك:

قيمة قسط الاهتلاك = (ثمن الشراء + الرسم على القيمة المضافة) × معدل الاهتلاك

في حين أن الصيغة الصحيحة هي:

قيمة قسط الاهتلاك = (ثمن الشراء - الرسم على القيمة المضافة) × معدل الاهتلاك

## الفرع الثاني

### التهرب عن طريق وسائل قانونية ومادية

إضافة على طريقة التهرب السابقة المتمثلة في التهرب عن طريق العمليات المحاسبية، يوجد نوع آخر من طرق التهرب الضريبي، يتمثل في التهرب عن طريق الوسائل المادية والقانونية.

## 1- التهرب عن طريق وسائل مادية:

هذا النوع من التهرب الضريبي يقوم أساساً على إخفاء المكلف لأمواله التي تكون خاضعة للضريبة، سواء كان هذا الإخفاء كلي أو جزئي، فهذا الإخفاء هو تصرف صوري وهو العملية التي تنشأ بواسطتها وضعية قانونية ظاهرية مختلفة عن الوضعية القانونية الحقيقية<sup>(1)</sup>.

سواء كان هذا الإخفاء كلياً أو جزئياً فهو يؤدي إلى نتيجة واحدة هي ظاهرة التهرب الضريبي من جهة، ويساهم كذلك في تفشي ظاهرة أخطر وهي ظاهرة الاقتصاد الموازي.

فالإخفاء الجزئي هو إخفاء المكلف لجزء من بضائعه أو سلعه التي تكون من المفروض خاضعة للضريبة لإعادة بيعها في السوق السوداء، وتكون بعيدة عن أي مراقبة، كإخفاء بضائع مستوردة بهدف التخلص من الرسوم الجمركية والضريبة معاً. وكذلك إخفاء جزء من الذمة المالية كحالة المكلف بالضريبة الذي صدر في حقه أمر بالحجز على أمواله، حتى تستوفي إدارة الضرائب الضريبة الصادرة في حقه من ثمن بيع الأموال المحجوزة، فيقوم المكلف في هذه الحالة بتدبير إعساره عن طريق إخفاء أمواله.

كما يكون الإخفاء كلياً بامتناع المكلف عن التصريح بالنشاط الذي يمارسه، مستغلاً في ذلك غياب الرقابة الجبائية في مواجهة هذا النوع من الغش، حيث يقوم بإنشاء وحدات أو مصانع إنتاجية في المدن المكتظة بالسكان أو المناطق الريفية والمناطق النائية التي يصعب الوصول إليها، كما يقومون بها في بعض الأحيان بعد أوقات العمل وإلى ساعات متأخرة من الليل، فنتج وتسوق المنتجات في سرية تامة من خلال السوق السوداء، دون وصولات أو فواتير، وفي غالب الأحيان تفتقد هذه المنتجات إلى أدنى معايير ومقاييس الجودة للإنتاج المحددة قانوناً، زيادة على أنه ترمى فضلات الإنتاج في الطبيعة، فهذا النوع من النشاطات التجارية له أثره السلبي على المستهلك بدرجة أولى، والبيئة بدرجة ثانية.

(1) - Taddel (B), Op.cit, p125.

كما توجد كذلك فئة أخرى من المكلفين الذين يصعب تحديد موطن تكليفهم الضريبي خاصة في قطاع الاستيراد والتصدير، حيث يقوم هؤلاء بتغيير مقر نشاطهم في كل مرة.

## 2- التهرب عن طريق وسائل قانونية:

هذا النوع من التهرب يقوم به المكلف عن طريق خلق وضعية قانونية تجعله معفى من الضريبة أو يخضع لاقتطاع أقل من الذي كان يجب أن يخضع إليه، فالتهرب عن طريق التلاعب بالنصوص التشريعية يتمثل في خلق حالة قانونية تظهر مخالفة للحالة الحقيقية على إثر عملية وهمية أو تكييف خاطئ لحالة ما<sup>(1)</sup>.

يظهر جليا هذا النوع من التهرب، خاصة في مجال الرسم على القيمة المضافة (TVA)، لأنّ التحقيقات الجبائية تقوم أساسا على مطابقة الكتابات والوثائق المحاسبية المقدمة، إذ يستغل المكلف هذه الثغرة القانونية عن طريق خلق وضعية قانونية تسمح له باسترجاع الرسم على القيمة المضافة، وذلك بالاعتماد على فواتير وهمية عند الشراء ويستفيد من الرسم المدوّن على الفاتورة، ويقوم باسترجاعه أو استرجاع الفارق بين رسم البيع والشراء الوهمي.

كما يلجأ المكلف أيضا إلى التلاعب في تصنيف الحالات القانونية بتزييف وضعية أو صيغة قانونية خاضعة أساسا للضريبة، إلى وضعية أخرى تجعلها معفاة أو خاضعة لضريبة أقل، كأن يقوم بالتصريح عن حالة بيع على أساس أنها هبة لكي يتخلص من دفع حقوق التسجيل، أو استغلال الشركات المتعددة الجنسيات لاملاكها لفروع تتواجد في الدول ذات المعدلات الضريبية المنخفضة، فتقوم بتحويل أرباحها إلى هذه الفروع، في هذه الدول التي تسمى بالجنات الضريبية<sup>(2)</sup>.

(1) - Tixier (G), Droit fiscal, P258.

(2) - الجنات الضريبية: هي دول ذات سيادة يقرر تشريعها الضريبي العديد من المزايا والإعفاءات الضريبية بالنسبة للاستثمارات الأجنبية، لأشخاص طبيعية أو معنوية، فهي تحتوي على فروع شركات من كل الأنواع، وهذا من أجل تخفيض عبئها، أو محو كل الأعباء بطريقة مشروعة، ولا تستطيع مراقبتها من طرف المصالح الضريبية للبلد الذي فيه الشركة الأم.

Duccini (R), Fiscalité des contrats internationaux, édition litec, Libraire de la cour de cassation, 1991, P125.

كذلك المكفون الذين يلجأون إلى الاستثمار في إطار الوكالة الوطنية لتدعيم الاستثمار (ANDI) أو الوكالة الوطنية لتشغيل الشباب (ANSEJ)، وهذا من أجل الحصول على الاستفادة من الامتيازات الجبائية الممنوحة لهذه القطاعات عن طريق التنازل عن الاستثمارات المقتناة بالإعفاء من الرسوم.

وبالتالي يكون الإخفاء القانوني الذي يسميه المكفون بالتظاهر، وهو العملية التي من خلالها يتم خلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الفعلية<sup>(1)</sup>.

ومما تجدر الإشارة إليه هو الظاهرة الأكثر انتشارا في الجزائر للتهرب الضريبي، هي استغلال أصحاب الأموال الطائلة للمواطنين الفقراء الذين هم بأمس الحاجة للمال، فيقومون بفتح سجلات تجارية باسم هؤلاء المواطنين، والذين يتقاضون أجر مقابل ذلك، وهذا ما يسمى بالعمل بأسماء مستعارة، فالمكلف الضريبي المعروف لدى مصالح الضرائب هو المواطن البسيط، الذي لا علم له بقيمة الصفقات التي تبرم باسمه ولا بالضريبة التي هو مدين بها اتجاه الخزينة العمومية، ففي وقت استحقاق الضريبة المصالح الضريبية تجد نفسها أمام مكلف ضريبي في حالة إعسار (Insolvable) غير قادر على تسديد الضريبة، ويصعب الوصول إلى التاجر الحقيقي.

كما أن بعض المكلفين يلجأ إلى وقف نشاطه التجاري، وهذا بشطب اسمه من السجل التجاري مع مواصلة ممارسة نشاطه، وبالتالي الحصول على أرباح تكون غير خاضعة للضريبة لأنه أوهم مصلحة الضرائب بتوقيف نشاطه التجاري.

وفي نفس الصدد كذلك ومن أبرز الطرق التي توصل إليها المكلف للتخلص من أداء الضريبة، وسائل الاتصال المتطورة وخاصة تكنولوجيا الانترنت التي أصبح من أساليب التسويق المعاصرة، والذي ساعد التجار وخاصة الشركات على إبرام صفقات وعمليات تجارية فيما بينهم، وتداول أموال هائلة دون قدرة الدولة على كشفها، لأنها بعيدة عن كل مراقبة، وخاصة أن هذه الصفقات في غالب الأحيان تعدّ بملايير الدينارات، وبالتالي تقوت شبكة الانترنت على الخزينة العمومية موارد ضخمة.

(1) - Taddel (B), op.cit, p32.

وخلاصة القول أن تفنن المكلف في إيجاد طرق ووسائل للتهرب من الضريبة إلى ضعف الرقابة الجبائية من جهة وإلى الثغرات القانونية التي يعترها التشريع الجبائي، فمهما كانت أو تعددت الطرق فالنتيجة واحدة والطرق مختلفة.

### المطلب الثالث

#### آثار التهرب الضريبي

الضريبة هي متغير اقتصادي هام، ولهذا 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 أصاب الخزينة العمومية من جراء التهرب الضريبي، إذ يتحمل المكلف بالضريبة في هذه الحالة عبء كبير يؤدي به إلى الإحساس بتعسف الضريبة وعدم العدالة والمساواة اللذان يجرانه إلى اللجوء إلى التهرب الضريبي، وعلى ذكر ما سبق يمكننا تصنيف آثار التهرب الضريبي إلى آثار مالية واقتصادية نردها في الفرع الأول و آثار اجتماعية وسياسية في الفرع الثاني.

#### الفرع الأول

##### الآثار المالية والاقتصادية

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 وهذا من أثره الاقتصادية.

##### 1- الآثار المالية:

التهرب الضريبي يؤدي إلى عدم تحقيق الضريبة للأهداف التي أنشأت من أجلها والمتمثلة في تمويل الخزينة العمومية بالإيرادات اللازمة لتغطية النفقات، التي يشترط فيها توازن الإيراد مع الإنفاق، وعدم التوازن يؤدي إلى عجز ميزانية الدولة، علما أن الجباية بصفة عامة والضريبة بصفة خاصة يشكلان إستراتيجية تكفل الدولة

بالمصاريف العامة.

فإن نقص الأموال في الخزانة العامة يؤدي إلى عجز الدولة جزئياً عن تنفيذ المشاريع النافعة<sup>(1)</sup>، فالتهرب الضريبي يؤدي إلى الإضرار بالخزينة العمومية، والإنقاص من الموارد المالية، حيث يترتب عند عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على وجه كامل، وتصبح الدولة عاجزة عن تحقيق المشاريع المقررة للسنة المالية الموالية، مما يصعب عليها التحكم في سياسة الإنفاق، وبالتالي عجزها عن تحقيق واجباتها اتجاه مواطنيها.

تبدو آثار التهرب الضريبي واضحة الضرر بالنسبة للدولة أولاً، إذ يؤدي التهرب الضريبي إلى نقص الأموال في الخزينة العامة من ثم عجز الدولة جزئياً عن تنفيذ المشروعات النافحة وحرمان المواطنين كافة مما كانت هذه المشروعات ستؤديه من خدمات نافعة لهم<sup>(2)</sup>.

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

حيث أن الإصدار النقدي وهو ما يعرف أيضاً بالتمويل بالتضخم تنتج عنه آثار سلبية منها زيادة مفرطة للأسعار دون أن يقابله زيادة في الإنتاج، كذلك نقص القدرة الشرائية للمواطنين، والتي يندرج عنها اختلال التوازن الاجتماعي بين طبقات المجتمع، كما تتخفف 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 والغير مصرحة، التي تتسبب في ظهور التضخم النقدي، وبالتالي تتجه الدولة إلى تبني سياسة القروض من الخارج والوقوع في المديونية.

فلجوء الدولة إلى الاقتراض ينجم عنه آثار وخيمة تتحمل عبئها الأجيال المستقبلية خاصة إذا استخدمت هذه القروض كمصاريف استهلاكية، كما تتاح الفرصة أمام الدول

(1)-جامع (أحمد)، مرجع سابق، ص 253.

(2)-حسين عوض الله (زينب) ، مرجع سابق، ص 188.

الفصل الأول:.....التهرب الضريبي

الأجنبية للتدخل في الشؤون الداخلية للدولة نتيجة عدم القدرة على تسديد هذه الديون، وبالتالي الخضوع للتبعية الأجنبية وفرض قيود اقتصادية عليها.

فأصبح تراكم الديون شبح خطير يهدد الدول النامية في اقتصادها، كما يساهم في تقليص الإنفاق العام بأنواعه الاستثماري، التحويلي والجاري.

كما يؤثر التهرب الضريبي على التجارة الخارجية، حيث تقوم الدولة بترقية التجارة الخارجية عن طريق فتح السوق الوطنية على الأسواق العالمية، وهذا من أجل تمويل الواردات الضرورية من السلع الأجنبية، ويقابلها تصدير الدولة لمنتجاتها الوطنية لجلب العملة الصعبة، ولكن الظاهرة المعاشة في الدول النامية هي اعتمادها على تصدير المواد الأولية بأسعار منخفضة واستيراد سلع التجهيزات بأسعار مرتفعة، فهي تلجأ إلى الخزينة العمومية لتغطية النقص بين الواردات والصادرات، ومن هنا تضطر إلى جلب رؤوس الأموال الأجنبية من أجل تنشيط اقتصادها.

ومن آثار التهرب الضريبي، تأثيره المباشر على ميزانية الجماعات المحلية التي تعتمد في جزء كبير في إعداد ميزانيتها على المداخل الضريبية<sup>(1)</sup>، منها الرسم على النشاط المهني (TAP) والرسم العقاري (Taxe Foncière)، فيؤدي بذلك التهرب الضريبي إلى عرقلة الجماعات المحلية عن أداء دورها ووظائفها على المستوى المحلي (تعبيد الطرقات، صيانة المدارس، الإنارة...)<sup>(2)</sup>.

## 2- الآثار الاقتصادية:

ينتج عن التهرب الضريبي انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني، فيضعف الإدخار والاستثمار ويكبح أهم محفزات الاقتصاد وخاصة قواعد المنافسة.

إن المكلفين المتهربين أشخاص طبيعية كانوا أو معنوية يصبحون في وضعية مالية أفضل من تلك الأشخاص التي تؤدي واجبها الضريبي، أي تتحمل العبء الضريبي الملقى عليها.

(1) -انظر: المادة 197 وما يليها من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

(2) -www.Univ-batna.Fac.Dz كمال رزيق، الجباية كمورد لميزانية الجماعات المحلية.

بالتالي يصبح المتهرب ضريبيا في وضع مالي أفضل يمكنه من تحسين إنتاجه، وتقوية مكانته في السوق، بتقديم خدمات ومنتجات بأسعار تنافسية، وبالتالي تتاح له الفرصة في احتكار السوق، وخلق ظاهرة أخرى خطيرة وهي المنافسة غير المشروعة، فالمؤسسة التي كان منتظرا أن ترفع من مدخولها بواسطة إدخال طرق أكثر دقة في عملية الإنتاج أو التسيير، تتراجع في الوقت الذي تجد أن التهرب الضريبي يفتح أمامها وسيلة سهلة للربح<sup>(1)</sup>.

لأنّ التخفيض في الأعباء بواسطة التهرب الضريبي يسمح لهؤلاء المكلفين من الحصول على تكلفة إنتاج منخفضة، وبالتالي إراحة المكلف النزيه من السوق، والتسبب في بعض الأحيان في إفلاسه.

كما يساهم التهرب الضريبي في توجيه عناصر الإنتاج إلى الأنشطة التي يسهل فيها التهرب، وهذا على حساب المشاريع الأكثر إنتاجية، زيادة على توجيه الاقتصاد الوطني نحو إرساء اقتصاد موازي (غير رسمي).

والخسارة التي يحدثها التهرب الضريبي للخرينة العمومية المتمثلة في نقص إيراداتها لا يسمح بتشجيع الادخار العام، وعليه يتعذر على الدولة القيام بالمشاريع الاستثمارية التي تقتضيها التنمية الاقتصادية، فانخفاض معدل الادخار العام ينعكس بدوره على تحقيق الاستثمارات المبرمجة والمخطط لها من قبل الدولة في مختلف الميادين (إنشاء، تعمير، سكن، صحة... الخ)، ويدفع الدولة إلى تقليص حجم الإعفاءات والإعانات الممنوحة على مستوى الحياة الاقتصادية في إطار ترقية الاستثمار، ويترتب على ذلك ركوض اقتصادي يتميز بارتفاع في معدل التضخم والبطالة.

كل حقيقة تقوم على تأثيرات متبادلة، فالتخلف الاقتصادي بإمكانه أن يكون حاجزا دون فعالية الجباية، كما أن الهيكل الجبائي يستطيع بدوره توطيد وتأصيل التأخر الاقتصادي للبلاد<sup>(2)</sup>.

(1)-Margaiarez (A). Op.cit, P37.

(2)-Ngaosyathn (P), Le rôle de l'impôt dans les pays envoi de développement, Libraire générale de Droit et Jurisprudence, Paris, 1974, P

فيساعد التهرب الضريبي على تهرب أموال واستثمارات كبيرة، التي تؤدي إلى استبدال نشاطات استثمارية بنشاطات تجارية بسيطة (حالة الصينيين في بلادنا الذين استثمروا في نشاطات تجارية بسيطة تتمثل في محلات لبيع مختلف الألبسة والأحذية، وانعدام النشاطات الإنتاجية)، فالأموال المهربة والغير مصرح بها للجهات الإدارية والتي يفترض تحصيلها من طرف الإدارة الجبائية تساهم في ظهور السوق السوداء (Le Marché Noir).

وكذلك تحرير التجارة الخارجية زادت في تفاقم ظاهرة التهرب الضريبي، وذلك عن طريق المؤسسات التجارية الوهمية المقيدة في السجل التجاري، بدون أن تملك مقرا لها مما يؤدي إلى صعوبة رقابة كل العمليات والصفقات التي تبرمها وعدم القدرة على متابعتها من أجل تحصيل ما عليها من ضرائب.

## الفرع الثاني

### الآثار الاجتماعية والسياسية

إن التهرب الضريبي له تأثير مباشر على إعادة توزيع الدخل الوطني، وبالتالي ينتج عنه آثار سلبية من الجانب الاجتماعي، مؤديا بالضرية إلى عدم تحقيق العدالة الاجتماعية، وكذلك آثار سلبية من الجانب السياسي، التي تتسبب في عدم الاستقرار السياسي، وعدم التحكم في سياسة الدولة الاقتصادية.

#### 1- الآثار الاجتماعية:

تعتبر الضريبة من أهم الوسائل لإعادة توزيع الثروات الوطنية، ولكن التهرب الضريبي يتسبب في آثار جد سلبية على الجانب الاجتماعي، حيث تظهر اللامساواة الاجتماعية بين أفراد المجتمع الواحد، إذ يتحمل البعض عبء الضريبة بكاملها في حين يتهرب منها الآخريين، ونقع فيما يسمى بعدم العدالة في توزيع العبء الضريبي.

إن العجز الذي تسجله الإدارة الجبائية في تحصيل الضرائب والنتائج عن التهرب الضريبي يؤدي بها إلى تداركه عن طريق رفع معدلات الضريبة، أو استحداث ضرائب جديدة، مما يزيد العبء على المكلفين بالضريبة ذوي النية الحسنة، الذي يخلق

الفصل الأول:.....التهرب الضريبي

لديهم إحساس بعدم المساواة، فتصبح الضريبة عاجزة عن تحقيق العدالة الاجتماعية بين أفراد المجتمع.

يحد التهرب الضريبي من سلطة الدول، بل يحطمها، وذلك بتعويد المواطن على العيش في مخالفة دائمة<sup>(1)</sup>، ويؤدي بالأفراد إلى البحث عن جميع الطرق والوسائل للتهرب من الضريبة، سواء كانت بطرق مشروعة أو غير مشروعة، نتيجة إحساسهم باللامساواة، فتصبح بذلك الضريبة عامل إفساد أخلاقي.

بالتالي انتشار التهرب الضريبي يؤدي إلى إضعاف روح التضامن الاجتماعي الواجبة بين أفراد المجتمع، وغياب روح المواطنة الذي ينتج عنه عدم الامتثال إلى القوانين الضريبية، ويخلق عند المكلفين النزهاء إحساس بالظلم يجرحهم إلى التهرب هم كذلك، وفقدان الثقة في النظام والإدارة الجبائية.

ومن 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، وقد يؤدي كثرة التهرب إلى أن تزيد الدولة سعر الضرائب الموجودة أو تفرض ضرائب جديدة، فيزداد العبء على من لم يتهرب<sup>(2)</sup>.

إن شعور المكلف بالاستغلال من طرف النظام الجبائي، وكذلك سكون الدولة على مختلف التجاوزات التي يقوم بها خاصة أصحاب النفوذ بتهربهم الدائم، يجعل العلاقات مضطربة بين أفراد المجتمع الواحد فيما بينهم، وظهور الفوارق الاجتماعية.

زيادة على انتشار ظاهرة الرشوة التي يتشارك فيها عبء المخالفة المكلف بالضريبة مع موظفي الضرائب، اعتقاداً منه (المكلف) أنه مهما كانت الرشوة كبيرة فهي أقل من الضريبة التي ستصدر في حقه، ومنه نكون أمام جريمتين إحداها أخطر من الأخرى جريمة التهرب الضريبي وجريمة الرشوة.

وكذلك زيادة العبء الضريبي على المكلفين الذين يؤدون التزاماتهم الضريبية

(1) -حسن عوض الله (زينب)، مرجع سابق، ص186.

(2) -المرجع نفسه، ص188.

الفصل الأول:.....التهرب الضريبي

خاصة الأجراء الذين يدفعون الضريبة عن طريق الإقتطاع من المنبع ( Retenue à la Source)، والذين يقومون بمقارنة الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) على أجورهم التي تكون أكثر بكثير بالمقارنة بالضريبة التي يدفعها ممارسوا بعض النشاطات التجارية، فنكون قد أخللنا بمبدأ الضريبة الأساسي، وهو العدالة الضريبة التي هي من أهم مبادئ الضريبة.

كما يعرقل التهرب القيام بالاستثمارات المرجوة التي تساهم في تخفيض وامتصاص حجم البطالة، وتحسين الوضعية الاجتماعية للأفراد خاصة فئة الشباب منهم.

ومن الآثار كذلك النمو السريع للثروة الغير المبررة والربح السريع لدى طبقة الأغنياء، دون أن تتساؤل الدولة من أين لك هذا؟ وهذا ناتج عن انعدام الرقابة، وكل ما سبق يؤدي بنا إلى انتشار الانحطاط المدني، ويصبح التهرب عادة متفشية في المجتمع.

## 2- الآثار السياسية:

إن الوضعية المالية والسياسة لها علاقة وثيقة، حيث أن آثار الضغط الاقتصادي والاجتماعي، كذلك ينعكس على الدولة ويصيبها بعدم الاستقرار السياسي، فكل تأثير من الجانب المالي له تأثير على الجانب السياسي.

إن الممارسة الواعية للوظيفة السياسية للضرائب تتطلب وضع استراتيجية رئيسية، لكافة شؤون المجتمع الداخلية والخارجية، يتم في إطارها رسم سياسات الفرائض المالية اللازمة لها والتخطيط لتنفيذه، وبناء نظام الضرائب في مراحل العمل الوطني على نحو يكفل تحقيق أهدافها، مما يقتضي توافر قاعدة بيانات شاملة وسليمة<sup>(1)</sup>، كما يتطلب كذلك إصدار القوانين الضريبية إقامة جهاز جبائي بالمستوى العصري لفرض الضرائب وتحصيلها بكفاءة، وتنمية الوعي الضريبي لدى أفراد المجتمع لضمان الوفاء بالضريبة كي نكون أمام تحقيق نظام سياسي جبائي فعال.

ولكن التهرب الضريبي يؤثر على التحكم في الموارد المالية ويخلق تدببات في

(1)-مراد (عبد الفتاح)، التعليق على قوانين الضرائب وعلى الدخل والضريبة الموحدة، ط1، 1997، ص07.

الفصل الأول:.....التهرب الضريبي

مؤشرات الاقتصاد الكلي، مما يؤدي إلى إتباع سياسة غير سليمة، فتصبح الدولة غير قادرة على التحكم في سياستها الاقتصادية، ولأنّ التهرب الضريبي يعطي تحليل وإحصاء اقتصادي غير صحيح، يجعل الدولة تبني قراراتها وتحاليها وبرامجها التخطيطية وفقا لاحصائيات بعيدة كل البعد عن الحقيقة المعاشة.

فعدم قدرة الحكومة التصدي للتهرب الضريبي يؤدي إلى العجز المالي وعدم القدرة على تحقيق وتنفيذ السياسة الاقتصادية والاجتماعية للدولة، الذي يؤدي بدوره إلى عدم الاستقرار السياسي وسقوط الحكومات.

وفي الأخير التهرب الضريبي ما هو إلا نتيجة لنظام ضريبي سيء ودليل على عدم فعاليته، مما يفتح المجال أمام التهرب الضريبي الذي يقلل من أهمية الضريبية، ويعرقل الأهداف السياسية والمالية والاقتصادية والاجتماعية للدولة.



الفصل الثاني  
آليات مكافحة التهريب  
الضريبي

## الفصل الثاني

### آليات مكافحة التهرب الضريبي

يؤدي التهرب الضريبي إلى آثار سلبية اقتصادية ومالية، وآخر اجتماعية وسياسية كما سبق وذكرنا في الفصل الأول، لذلك تعمل الدولة على مكافحة هذه الظاهرة، وذلك على المستوى الوطني والدولي.

ويتم ذلك من خلال معالجة أسبابه عن طريق وسائل وقائية اتخذت على مستوى النظام والتشريع الجبائي، ومعالجة النقائص البشرية والمادية لإدارة الضرائب، وبالمقابل توعية المكلف بالضريبة.

ووسائل رقابية تتمثل في الرقابة الجبائية بشكليها، الرقابة العامة المتمثلة في الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق، والرقابة المعمقة المتمثلة في التحقيق المحاسبي، والتحقيق الشامل للوضعية الجبائية.

بالإضافة إلى التعاون الداخلي المتمثل في التنسيق بين الإدارات، والتعاون الخارجي المتمثل في إبرام الاتفاقيات الدولية لمكافحة التهرب الضريبي، وهذا في المبحث الأول من الفصل.

أما في المبحث الثاني سوف نتناول العقوبات المقررة من طرف المشرع على المكلفين بالضريبة المتهربين، الذين قاموا بمخالفة التشريع والتنظيم الجبائي، وهذا من خلال تطبيق عقوبات جزائية، وعقوبات جبائية، نتطرق لها في كل قانون من القوانين الجبائية، مع محاولة معرفة الطبيعة القانونية للغرامة الجبائية.

وقبل ذلك بجدر بنا تناول إجراءات المتابعة التي تختلف فيها إجراءات الإثبات ومعاينة جريمة التهرب الضريبي عن تلك المتبعة في الجرائم الأخرى، وعلى من تقع المسؤولية الجزائية في هذا النوع من الجرائم.

وفي الأخير سنتناول العقوبات التهديدية المتمثلة في التلجة المالية، والعقوبات المهنية.

## المبحث الأول

### وسائل معالجة التهرب الضريبي

منع وقوع التهرب يتحقق بمحاولة إزالة أسبابه، وذلك عن طريق تبسيط النظام الضريبي، زيادة كفاءة الإدارة المالية، استخدام وسائل لتقدير أوعية الضرائب تمنع من التهرب أو على الأقل تقلل من فرصه<sup>(1)</sup>، كذلك العمل على إزالة التوتر بين الإدارة والمكلف بالضريبة، وتوعيته بواجبه الضريبي، مع التحكم الجيد في الرقابة الجبائية التي تعتبر من أهم الوسائل لكشف التهرب الضريبي.

فضلا عن الدور الإيجابي الذي يلعبه التعاون الداخلي، أي التنسيق بين الإدارات التي لها علاقة مع التهرب الضريبي، خاصة الجمارك والتجارة، دون أن ننسى كذلك أهمية التعاون الخارجي الذي يترجم عن طريق اتفاقيات دولية هدفها هو تبادل المعلومات عن المكلفين المتهربين من دفع الضريبة، والذين يحولون أموالهم إلى خارج الوطن، فسوف نتطرق إلى كل هذه النقاط في دراستنا من خلال هذا المبحث.

## المطلب الأول

### الوسائل الوقائية

إن الوسائل الوقائية لمعالجة التهرب الضريبي تكون على مستويين، أولا على مستوى التشريع والإدارة الضريبية، وذلك بمحاولة إلغاء التعقيد والغموض الذي يشوب النصوص القانونية وجعلها تتماشى مع متطلبات الحياة الاقتصادية، وإرساء العدالة الضريبية، مع عصنة المصالح المختلفة للإدارة الضريبية، وتقريبها من المكلف، وثانيا على مستوى المكلف بالضريبة عن طريق توعيته بواجباته الضريبية، ودوره كمواطن في المشاركة في الأعباء العامة، مع التركيز على الإعلام من أجل إزالة التوتر القائم بين الإدارة والمكلف بالضريبة.

وسنتناول كل هذه النقاط بالتفصيل في الفرعين التاليين:

(1) -حسين عوض الله (زينب)، مرجع سابق، ص 189.

## الفرع الأول

### على مستوى التشريع والإدارة الضريبية

#### 1- الوقاية على مستوى التشريع الضريبي:

التشريعات الضريبية لها الدور الأساسي في محاربة التهرب الضريبي، فيجب العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة، وكذلك صياغة التشريع الضريبي بأسلوب يسهل فهمه على المكلفين، وكذلك على موظفي الضرائب.

إنّ الصياغة القانونية الجيدة تسهل على المكلفين فهمها، لذا يجب أن يتسم بالبساطة والوضوح والمرونة، لأنّ صياغة القانون الضريبي تلعب دوراً رئيسياً في نجاح أو فشل أي نوع من أنواع الضرائب<sup>(1)</sup>.

إذا يجب أن يعتمد التشريع على لغة بسيطة ومنتاسقة يحاول من خلالها التقرب إلى المكلفين وتسهيل إجراءات التزامهم اتجاه الإدارة، بالتالي تبسيط لغة النصوص الجبائية تساهم في تجنب التفسيرات الفردية والشخصية، التي تختلف من فرد إلى آخر، لأن عدم وضوحها يجعل الموظفون في المصالح الضريبية غير قادرين على المتابعة اليومية للإجراءات التشريعية المختلفة.

كما يجب أن يتسم التشريع الضريبي الجيد والمنسجم على استقرار القوانين، الذي يؤدي عدم استقرارها إلى الغموض، نظراً للتغيرات والتعديلات المستمرة التي نلاحظها كل سنة من خلال كل قانون مالية، لأنها تعقد مهام موظفي الضرائب الذين لا يمكنهم مواكبة هذه التغيرات على مختلف النصوص القانونية، ويصعب عليهم استيعابها من جهة، ومن جهة أخرى عدم قدرة المكلفين بالضريبة تتبعها وفهمها.

بالتالي يجب العمل على استقرار النظام الضريبي، بأنّ يسعى المشرع إلى إنشاء قانون ضريبي قادر على البقاء لمدة طويلة حتى نضمن تحصيل الضريبة ومتابعتها بالنسبة للموظفين، وأدائها وفهمها بالنسبة للمكلفين، لأنّ المشكل ليس في انعدام القوانين

(1)-دراز (حامد عبد المجيد)، مرجع سابق، ص272.

أو تعددها بقدر ما هو في استقرارها.

الأمر الذي أدى إلى حتمية الوصول إلى تعديلات جديدة وهادفة وتبسيط النظام الجبائي عن طريق إلغاء التعقيدات المتمثلة في تعدد الضرائب، واختلاف معدلاتها، حتى يسهل على المكلف والإدارة معا تبسيط أحكام قوانين الضرائب وإجراءات تنفيذها<sup>(1)</sup>.

كما يعتبر الإحساس بالتعسف الضريبي من أهم العوامل التي تؤدي إلى استفحال التهرب الضريبي، لأنّ المكلف بالضريبة في غالب الأحيان له إحساس بأنّ الضريبة التي فرضت عليه غير عادلة، رغم أن العدالة الضريبية ركن أساسي من أركان الضريبة، وبالتالي يكون من الضروري البحث على إرساء نظام ضريبي عادل بمشاركة الجامعيين والباحثين المختصين، الذين بإمكانهم إيجاد سبل وحلول تجعل من النظام الضريبي أقرب إلى عنصر العدالة.

يقصد بالمساواة أمام الضرائب تحمل الأفراد لأعباء ضريبية متساوية، والمقصود هنا أعباء الضرائب كلها وليس بعضها منها<sup>(2)</sup>.

ولمعالجة ذلك يجب توزيع العبء الضريبي على كافة أفراد المجتمع، لأنه لا وجود لواجب ضريبي دون تحقيق جباية عادلة، مع الأخذ بعين الاعتبار بمبدأ شخصية الضريبة، أي تفرض على كل مكلف حسب مقدرته، وتجنب الازدواج الضريبي الذي يزيد من الإحساس بتعسف الضريبة، وشمولية الضريبة عن طريق تحقيق المساواة بين جميع المكلفين أمام القانون الضريبي، وذلك بعدم التمييز في المعاملة بين المكلفين، وكذلك إقرار إعفاءات ضريبية مدروسة وتكون لأسباب موضوعية.

كما قال في ذلك "J.Rivoli" نظام جبائي عادل هو ما يسهل تقبل الضريبة من طرف المكلف بها، لكن ما هو النظام الجبائي العادل؟ للإجابة نستطيع القول أنّ يكون نظام يجعل الأغنياء يدفعون الضريبة<sup>(3)</sup>.

(1) -البطريق (أحمد يونس): مرجع سابق، ص102.

(2) -العلي (عادل فليح): مرجع سابق، ص124.

(3) -Rivoli (J), Vive l'impôt, édition du seuil, collection société, 1965, P72.

وفي هذا الإطار توجد مديرية التشريع والتنظيم الجبائي على مستوى المديرية العامة للضرائب بالجزائر العاصمة، مهمتها تتمثل في السعي إلى تطوير النظام الجبائي من خلال إعطاء آراء وملاحظات حول مشاريع القوانين الضريبية، كما تم تنصيب فريق عمل كذلك على مستوى المديرية العامة للضرائب مكلف بإعداد النصوص التنظيمية المسيرة للمصالح الخارجية للإدارة الضريبية، وذلك بتاريخ 19 ماي 2005.

فغياب المساواة يؤدي إلى الشعور بالظلم لدى المكلف الذي يتخذ هذا دافعا للتهرب من التزاماته الضريبية، وبالتالي يجب التقليل من التفاوت الطبقي في المجتمعات، بأن تدفع الفئات المتشابهة المداخل نفس العبء الضريبي، وفرض معدلات ضريبية بنسب أعلى على أصحاب المداخل الكبيرة، ونسب أقل على أصحاب المداخل الدنيا.

فالنظام الضريبي الجزائري في سلسلة من الإصلاحات منذ التسعينات إلى يومنا، وهو في محاولة دائمة إلى تبسيط وإزالة الغموض في النصوص القانونية الضريبية، مع معالجة الثغرات التي يتسم بها التشريع، فهذا الجانب الإيجابي للإصلاحات الذي يقابله جانب سلبي لها يتمثل في عدم استقرار القوانين الذي يدفع المكلف للتهرب، وحرمان الخزينة العمومية من إيراداتها، كما تصعب على الموظفين كذلك أداء وظائفهم على أكمل وجه، كما يقال كل إصلاح جبائي يجر في بدايته الخسائر<sup>(1)</sup>.

«Toute réforme fiscale importante entraine à ses début une perte».

فالنظام الضريبي الجزائري من خلال الإصلاحات الضريبية المتعددة التي أعطت وجهها جديدا للتشريعات الجبائية من خلال مختلف القوانين المالية من كل سنة تمثلت في محاولة التبسيط، مثل ما هو الحال في الإصلاح الذي جاء في مجال نظام التقدير الجزافي، حيث قام المشرع بفرض الضريبة الجزافية الوحيدة<sup>(2)</sup> (IFU) منذ سنة 2007، هي ضريبة جمعت بين عدد من الضرائب بالنسبة للمكلفين الخاضعين لنظام التقدير الجزافي، وهي الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)، الرسم على النشاط

(1)-Rivoli (J), Op.cit, P64.

(2)-انظر: المادة 282 قانون الضرائب المباشر المحدثه بالمادة 02 من قانون المالية لسنة 2007، المتعلقة بالضريبة الجزافية الوحيدة (IFU).

المهني (TAP)، والرسم على القيمة المضافة (TVA).

لأنه في السابق أي قبل سنة 2007، كان المكلف يدفع الضريبة على الدخل الإجمالي إلى مصلحة الضرائب التابعة لمكان سكناه، أما الضريبة الجزافية (-TAP TVA) إلى مصلحة الضرائب التابعة لمكان نشاطه، ولكن الآن أصبح المكلف الخاضع لنظام التقدير الجزافي، يدفع ضريبة واحدة وهي الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU) إلى مصلحة واحدة التابعة لنشاطه فقط، وهكذا قد قام المشرع بتجنيب المكلف دفع الضريبة مرتين، وفي مواعيد مختلفة ومصطلحات مختلفتين، لكن إيجابية هذا الإصلاح ليس على المكلف فقط، بل تعود إيجابيته كذلك إلى موظفي الضرائب، من حيث المتابعة الجيدة للملفات الجبائية للمكلفين.

## 2- الوقاية على مستوى الإدارة الضريبية:

بما أن الإدارة الجبائية هي الجهاز التنفيذي لكل التشريعات والإجراءات القانونية الضريبية، يستلزم أن تتوفر على هيكل إداري كفاً وعصري يتماشى ومتطلبات العصر الحديث، من أجل قدرتها على القيام بمهامها الأساسية المتمثلة في تحصيل الضريبة ومراقبة حسن أدائها، والتصريح 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، فقال يونس البطريق أن الجهاز الضريبي غير الكفاء يمكنه أن يحول أحسن الضرائب إلى أسوأها<sup>(1)</sup>، فعلى ذلك أصبح إصلاح الإدارة الجبائية أمر ضروري من أجل سد كل المنافذ التي يستغلها المكلف للتهرب من التزاماته الضريبية.

إنّ الجهاز الإداري الضريبي في الجزائر يتسم بقلّة عدد موظفيه، فيتطلب الأمر بالضرورة تدعيم الإدارة بالجانب البشري، لأنّ زيادة عدد المكلفين المستمرة تتطلب بالضرورة زيادة عدد الموظفين، فالمشكل لا يكون في العدد فقط، بل يتعداه إلى

(1)-البطريق (أحمد يونس)، مرجع سابق، ص162.

المستوى التقني، ومدى التحكم في المعلومات والقوانين الضريبية، التي تجعل الموظف يتحكم أكثر في مهنته، ويكون أكثر كفاءة ونزاهة، وبالمقابل يجب توفير المناخ الملائم للموظفين من أجل الأداء الجيد لمهامهم عن طريق تحسين الإمكانيات المادية، وتوفير أبسط الشروط، ومن أجل ذلك يجب اتخاذ الإجراءات التالية:

#### أ- تحسين الإمكانيات البشرية:

أصبح من الضرورة اتخاذ الإجراءات اللازمة لترقية مستوى الإدارة الضريبية من خلال تحسين النوعي والكمي للإمكانيات البشرية، عن طريق تكوين الإطارات المتخصصة وتحسين الكفاءة والأداء.

وعليه الإدارة الكفاءة والناجعة متوفرة على العدد الكافي من الموظفين الحاصلين على رواتب مناسبة تجعلهم في مأمن من الحاجة والإغراء، إن هذه الإدارة تضمن أحسن تطبيق للنظام الضريبي، وتؤمن له الظروف الموضوعية لأخلاقيات العمل الضريبي ومردوديته التامة<sup>(1)</sup>. وعليه يستوجب اتخاذ التدابير المتمثلة في:

-فتح مدارس متخصصة في المجال الضريبي عبر مختلف ولايات الوطن، قصد تكوين إطارات متخصصة، وكذلك رسكلة الموظفين ووضع برامج تكوينية تتماشى مع التغيرات التي يشهدها النظام الضريبي.

-على المديرية الولائية للضرائب تنظيم ملتقيات سنوية لموظفيها تهدف إلى إعلامهم بالتغييرات الجبائية الجديدة، التي يأتي بها كل قانون مالية أو قانون مالية تكميلي من كل سنة، حتى يسهل على الموظفين تطبيق الإجراءات الضريبية بطريقة صحيحة، وأداء أحسن لمهامهم.

-يجب التكفل بالأوضاع المادية للموظفين، وذلك بتحسين أجورهم وتخصيص مكافآت تشجيعية، لأننا نجد أنهم يتلقون رواتب زهيدة، إذا ما قارناها بالأخطار التي يتعرضون إليها أثناء ممارسة نشاطهم، وكذلك من أجل سد منافذ الإجراءات المقدمة لهم.

(1) -الكثيري (مصطفى)، النظام الجبائي والتنمية الاقتصادية في المغرب، الدار البيضاء، دار النشر المغربية،

وكذلك التكفل بالأوضاع الاجتماعية، لأنّ أقلّ شيء بالنسبة لهم هو الحصول على سكن خاص بهم، وهو ما لا يتوفر لدى الكثير من الموظفين.

فكيف يمكننا أن نحمي الموظف من الرشوة، إذا كانت حقوقه الوظيفية والاجتماعية، غير متكفل بها، لأنّ تحسين الأوضاع المادية والاجتماعية له تجعله يقوم بمهامه على أحسن وجه وبأمانة، وبالسرية والدقة المطلوبة.

-وضع أسس جديدة من أجل ترقية الموظفين، وهذا من أجل تحفيزهم على العمل، وبالمقابل فرض عقوبات صارمة على من يقوم بسلوكات غير مشروعة ومنافية لأخلاقيات المهنة مثل الرشوة.

-توفير الحماية اللازمة للموظفين خاصة القائمين بعملية التحصيل أو عملية الرقابة الجبائية، من أجل ضمان السير الحسن لمهامهم وتدخلاتهم، حتى لا يكونوا عرضة للاعتداء.

-للتخصص كذلك جانبه الهام في مكافحة التهرب الضريبي، فلا يمكن إسناد مهمة البحث المحاسبي إلى موظف حامل الشهادة ليسانس في الحقوق الذي ليس لدراسته علاقة بدراسة المحاسبة، كما لا تسمد مهمة الإجراءات المتعلقة بالمنازعات الضريبية إلى موظف متخصص في الاقتصاد، رغم أن هذا هو المعمول به في كثير من الأحيان، من خلط في الاختصاص، بالتالي يجب احترام الاختصاص بالنسبة لكل وظيفة يكلف بها الموظف من أجل مردودية أفضل في هذا الشأن، ولأنها أضمن من ناحية السرعة والكفاءة، وأقرب إلى التحكم في التقنيات الجبائية.

#### ب-تحسين الإمكانيات المادية:

إن الإدارة الضريبية تعاني أثناء ممارسة مهامها من عدة مشاكل مادية تتمحور في النقاط التالية:

-توفير مقرات إدارية مجهزة بالمرافق الضرورية للعمل متطورة تتجاوب ومقتضيات العصر، لأنه في الوقت الراهن المقرات التي تتوفر عليها الإدارة غير كافية، ولا تتجاوب مع متطلبات المصالح الضريبية، فمعظمها مقرات ضيقة لا تحتوي

الفصل الثاني..... آليات مكافحة التهرب الضريبي

على أدنى الشروط، ففي بعض الأحيان لا تكفي لتنظيم الملفات لتسهيل مهمة المتابعة والمراقبة، وكذلك نقص الصيانة الذي يؤدي إلى اهتلاكها بسرعة، فكل هذا يؤثر على مردودية الإدارة، مما يستلزم تجديد وبناء مقرات جديدة تليق بالإدارة الضريبية وكافية لتسهيل أدائها لوظائفها.

-تجهيز الإدارة الضريبية بالإعلام الآلي وتعميمه، لأنه أصبح ضرورة حتمية يفرضها الواقع وهو لغة العصر، وذلك من أجل تسيير مختلف أعمال الإدارة تلك المتعلقة بالإحصاء، والبحث عن المادة الضريبية وتحديد الوعاء الضريبي، وتحصيل الضريبة، وكذا يسمح بتحسين عمليات الرقابة الجبائية عن طريق برمجة عملية للملفات المراد مراقبتها، وتسهيل الكشف عن الوضعيات الاحتمالية، فأصبح الإعلام الآلي هو العلاج الفعال ضد كل أشكال التهرب الضريبي.

كما يساعد على الحفاظ الجيد للملفات من الضياع، وتسجيل أكبر عدد من المعلومات والمعطيات المتعلقة بالمكلفين، وترتيبها الجيد من أجل تسهيل الإطلاع عليها، وكذلك ربح الوقت والسرعة التي يتميز بها الإعلام الآلي، لأنّ عنصر الوقت هو أساسي خاصة في عملية المراقبة والتحقيق الضريبي، وفوق كل هذا يحفظ السرية الجبائية التي يجب على الإدارة التحلي بها.

وفي هذا الإطار سطرت الإدارة العامة للضرائب برنامج يهدف إلى تجهيز مختلف المصالح الإدارية الضريبية بالإعلام الآلي، وخصصت له نفقات تقدر بـ 29.000.000 مليون يورو للفترة الممتدة من سنة 2009 إلى 2012<sup>(1)</sup>، وهذا دليل على الاهتمام البالغ الذي توليه الدولة من أجل تحسين مردودية وكفاءة الإدارة الجبائية.

-توفير وسائل النقل الكفيلة بتلبية حاجيات الموظفين لتأدية مهامهم، لأنّ المهام التي يمارسها كل من المحققين والمراقبين والمفتشين تستوجب عليم في غالب الأحيان التنقل والتحقيق الميداني من أجل البحث عن المادة الضريبية أو تحصيل الضريبة، أو كشف التهرب الضريبي، وهو ما تقتصر إليه المصالح الإدارية الضريبية إلى غاية يومنا هذا.

(1)-Séminaire sur la loi de finance 2010, Intervention du Mr Zikara Mostapha directeur de la législation et réglementation fiscale.

## ج- تنظيم الإدارة الضريبية:

إما بالنسبة لإعادة تنظيم مصالح الإدارة الجبائية وتطويرها حتى تتماشى مع الإصلاحات الاقتصادية، اتخذ المشرع الجبائي في هذا المجال بعض التعديلات الهيكلية على المستوى المحلي والمركزي، وذلك بموجب المرسوم التنفيذي رقم 90-190 المؤرخ في 23/06/1990، المتعلق بتنظيم الإدارة المركزية لوزارة الاقتصاد، وذلك بتحويل الإدارة المركزية إلى المديرية العامة للضرائب، ومن جهة أخرى إنشاء تسع مديريات جهوية بموجب المرسوم التنفيذي 91-60 المؤرخ في 23/02/1991، كما تم إنشاء كذلك مديريات فرعية على مستوى المديريات الولائية.

وكل هذه التعديلات من الناحية الهيكلية من أجل تنظيم السير الحسن للإدارة الضريبية وضمان سلامة تطبيق التشريعات الضريبية، وهو التنظيم معمول به إلى يومنا هذا.

وبالمقابل 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 كالآتي:

**1- مديرية كبريات المؤسسات (DGE):** وهي مديرية لتسيير المؤسسات والشركات التي يفوق رقم أعمالها 100 مليون دينار، والمؤسسات البترولية، والمؤسسات الأجنبية، ومقرها على مستوى الجزائر العاصمة.

**2- مراكز الضرائب (CDI):** هي مراكز في طور الإنجاز على مستوى كل ولايات الوطن تقوم بتسيير المؤسسات والشركات المتوسطة والصغيرة، ومختلف المهن الحرة.

**3- المراكز الجوارية للضرائب (CPI):** هي كذلك في طور الإنجاز على مستوى كل ولايات الوطن تقوم بتسيير المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الجرافي.

بالإضافة إلى خلق مفتشية متخصصة لتسيير جباية العقار، المعادن الثمينة، الكحول التبغ والفلاحة.

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

إن هذا التنظيم الإداري الجديد لإدارة الضرائب هو نظام متبع في فرنسا، وعليه من أجل نجاحه وفعاليتيه يجب مراعاة اعتبارات كثيرة، لأنّ النظم الضريبية المستوردة من الدول المتقدمة لا تصلح للتطبيق، فهي تحتاج لفعالية عالية، لأن الهياكل الاقتصادية تختلف من دولة متقدمة إلى دولة نامية<sup>(1)</sup>.

## الفرع الثاني

### على مستوى المكلف بالضريبة

إن فرص نجاح أي نظام ضريبي تعتمد أساسا على درجة الوعي الضريبي لدى المكلف وثقافته الضريبية، ومدى اقتناعه بأهمية الضريبة في تمويل الخزينة العمومية، من أجل تنفيذ البرامج الحكومية التي تعود بالمنفعة الجماعية، ومدى اقتناعه كذلك بعادتها، لأنّ تبعية التهرب لا تقع على المشرع المالي والإدارة وحدها، وإنما تقع كذلك على المكلف<sup>(2)</sup>، ومنه تسعى الإصلاحات الضريبية دوما إلى كسب ثقة المكلف ونوعيته والتخفيف من حدة التوتر الموجود بينه وبين الإدارة.

#### 1- توعية المكلف بالضريبة:

من الوسائل الوقائية لمعالجة التهرب الضريبي هي تنمية الوعي الضريبي للمكلف، يعني تحسيسه بدور الضريبة في التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وبدوره اتجاه هذه التنمية، أي إقناعه بواجبه الضريبي، ومن أجل نشر وإرساء الوعي بين أفراد المجتمع يجب تحقيق المفاهيم التالية:

-ترسيخ لمواطن المستقبل المفاهيم الأساسية المتعلقة بمهمة الدولة ودور الضريبة<sup>(3)</sup>، وذلك من خلال تعميمها في البرامج التربوية، من أجل إرساء ثقافة

(1)-Ngaosyvthn (P), Op.cit, P32.

(2)-فوزي (عبد المنعم)، مرجع سابق، ص266.

(3)-Mehel (L), Science et technique fiscale-collection Thémis, Edition, PUF, 1958, P341

ضريبية لدى المواطنين، فهذه المهمة تؤدي إلى دعوة المعلمين والأساتذة للتأكيد على التربية الجبائية عن طريق إعطاء الجوانب السلبية الاجتماعية والاقتصادية، للتهرب الضريبي بالنسبة للأجيال الحالية والأجيال القادمة على المدى الطويل، حيث أنه في فرنسا ومنذ سنة 1977 كانت التربية الجبائية من بين المواد التي دخلت برامج التعليم، وذلك في طور الأول من التعليم المتوسط<sup>(1)</sup>.

-إقناع المكلف بالضريبة بضرورة أداء واجبه الضريبي، لأنها من أهم صفات المواطنة، وأنها تعود بالفائدة عليه وعلى وطنه، وأن عدم أدائه لهذه الالتزامات الضريبية يؤدي إلى تحميل الغير من المواطنين لعبئها.

-القيام بحملات توعية عن طريق مشاركة الإدارة الضريبية في مختلف التظاهرات والملتقيات والأيام الدراسية (الصناعية، الفلاحية، التقليدية)، وكذا تنظيم ملتقيات، ندوات وأبواب مفتوحة حول النظام الضريبي، لإعلام المكلف بكل التغييرات والمستجدات التي تأتي بها القوانين المالية سنوياً، مع شرح للالتزامات التي يجب أن يقوم بها المواطن بصفة ممول ومكلف بالضريبة، نتيجة ممارسته لنشاط معين.

وكيفية ملء مختلف الوثائق الضريبية، ومواعيد تقديم التصريحات المختلفة كذلك... الخ، من الالتزامات والواجبات الضريبية، وبالمقابل إعلامه كذلك بحقوقه المتمثلة في أساليب الطعن وطرق المنازعات والمصالح المختصة التي يلجأ إليها، وكل هذا من أجل كسب ثقته وتكوين لديه ثقافة ضريبية حتى يسهل عليه تقبل الضريبة.

-كما يجب استعمال مختلف وسائل الإعلام المكتوبة والمسموعة من أجل توعية المواطن، وذلك عن طريق مجلات، كتيبات تشرح مختلف الإجراءات الضريبية، إضافة إلى استعمال عبارات إشهارية تحسيسية بسيطة يفهمها كل مواطن مهما كان مستواه مثل: -ادفعوا ضرائبكم -دفع الضريبة = تنمية اقتصادية

-دفع الضريبة رمز المواطنة -دفع الضريبة = مشاركة في الأعباء العامة

-لماذا تدفع الضريبة؟ -دفع الضريبة = خلق مناصب شغل

<sup>(1)</sup>-Zaddem (M.L), Fraude et évasion fiscale, Thèse de fin d'étude, IEDF, 1984, P53.

-ما دورها وأين تذهب أموال الضريبة؟

-القانون يعاقب بشدة المتهربون من الضريبة.

وغيرها من العبارات التي تعمل على تحريك إحساس المواطن بالواجب الضريبي، ودوره في المشاركة في الأعباء العامة وتطوير وتنمية الاقتصاد الوطني وبناء البلاد.

-كما يجب أن تتسق الإدارة الضريبية مع مختلف الوزارة (التربية والتعليم والبحث والتعليم العالي، التجارة، الاقتصاد، الأسرة والتضامن...) على القيام ببرامج تحسيسية لتوعية المواطن في مختلف المجالات والإدارات التي تتعامل مباشرة معه.

-حتى يمكن أن نتكلم على التحضر الجبائي يجب أن نصل درجة المواطنة إلى<sup>(1)</sup>:

• مشاركة المواطن في خلق الثروة الوطنية.

• عليه احترام القوانين والتشريعات.

• يقوم بكل شفافية بواجباته الضريبية.

• أن يتمتع بوعي جبائي عالي.

بحيث يهدف تكوين وإعلام المكلف إلى تحويله من معارض عن أداء الضريبة إلى مكلف ملتزم بدفع الضريبة عن طيب خاطر، وذلك بالتقرب أكثر إليه باتباع سياسة تكوينية وإعلامية رشيدة.

## 2- إزالة التوتر بين الإدارة والمكلف:

تقوم العلاقة على مبدأ العلاقات الإنسانية، بعيدا عن العداوة والحساسيات وموجهة نحو إضفاء روح التعاون والتضامن بين المكلف والإدارة سعيا لإرساء القيم المثلى، مع عدالة اجتماعية في إطار ديمقراطي حديث يتماشى مع طموحات الشعوب، بعيدا من كل تفلسف وبيروقراطية<sup>(2)</sup>.

<sup>(1)</sup>-La Rencontre, fiscalité citoyenne ou économie informelle, Organisé par le forum des chefs d'entreprise à l'hôtel Aurassi le 09/04/2003, Intervention de Mr Bouderballa D.G de Impôts.

<sup>(2)</sup>-Brahimi (A), L'économie Algérienne, OPU, 1991, P472.

توتر العلاقة بين الإدارة والمكلف يشكل أثر بالغ على نفسية المكلفين مما يدفعهم إلى التهرب من الضريبة، وكما نعلم أن المكلف الجزائري له نظرة عدوانية وسلبية اتجاه الضريبة وإدارة الضرائب، وذلك يعود كما سبق وذكرنا في الفصل الأول لأسباب تاريخية نفسية ومالية متعلقة به، ضف إلى ذلك انعدام اللباقة في معاملة الموظفين بالإدارة الضريبية للمكلفين بالضريبة.

العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة تتميز بالحذر المتبادل، وهذا ما يجعلنا نفهم التوتر والتصادم الموجود بين المكلف والإدارة الجبائية<sup>(1)</sup>، ولتحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف، وإزالة التوتر بينهم، وجب العمل على إنشاء مكاتب للعلاقات العامة على مستوى المديرية الولائية للضرائب، مهمتها هي مساعدة المكلفين بتقديم كل الإرشادات والتفسيرات اللازمة عن مختلف الإجراءات والأحكام الجبائية، وشرح الإجراءات المتعلقة بالتزامات المكلفين، ويجب أن تيسر هذه المكاتب من طرف موظفين مؤهلين لهذا النوع من المهام، يسعون من خلال ذلك تحسين العلاقة مع المكلفين عن طريق حسن الاستقبال وإعطاء إجابات واضحة وكافية لمختلف التساؤلات التي يطرحها المكلفين، فالعلاقة بينهما يجب أن لا تكون علاقة عدااء بل على العكس علاقة ثقة وتعاون في سبيل الخير العام<sup>(2)</sup>.

بالتالي على الإدارة الضريبية تكوين موظفين عن طريق برامج التكوين النفسي والبيداغوجي من أجل تحسين معاملة المكلف، وإعطاء صورة ونفس جديد للعلاقة بين الإدارة والمكلف.

وفي هذا الصدد قام المشرع الضريبي بإنشاء مصلحة الاتصال على المستوى المركزي في نوفمبر 2007، المتمثلة في مديرية العلاقات العامة والاتصال (DRPC)، ودخلت الإطار العملي في ما 2008<sup>(3)</sup>، مهمتها الأساسية هي تحسين العلاقات العامة عن طريق تقديم للمواطن أو المكلف بصفة خاصة خدمة ذات جودة من أجل تطوير التحضر الجبائي لديه، وقصد تحسين صورتها أمام الرأي العام، كما تقوم كذلك

<sup>(1)</sup>-Rivoli (J), Op.cit, P69.

<sup>(2)</sup>-حسين عوض الله (زينب)، مرجع سابق، ص189.

<sup>(3)</sup>-Lettre de la DGI, Bulletin d'information, N°38, Février 2009, P4-5.

بالتنسيق لجميع عمليات الاتصال والإعلام على المستوى المركزي والمحلي، وهي مكلفة بـ:

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

-وضع استراتيجية للاتصال بين مختلف المديرية الولائية للضرائب، ومعالجة طلبات واحتياجات المكلفين بالضريبة مع هذه المديرية.

-وضع سياسة تربوية من أجل تطوير الحس والتحضر الجبائي لدى المكلفين بالضريبة، أما عن المستوى المحلي، فقد وضعت خلايا اتصال بالنسبة للمديرية الولائية والجهوية للضرائب هدفها الرئيسي الاستقبال الشخصي للمكلفين، والتكفل بهم وتوجيههم قدر الإمكان من أجل إزالة التوتر الموجود بينهم.

وكما سبق وذكرنا أن التنظيم الإداري الجبائي الجزائري في فترة انتقالية إلى تنظيم إداري جديد يعتمد على حجم نشاط المكلفين، وذلك بإنشاء كل من مديرية كبريات المؤسسات (DGE) مراكز الضرائب (CDI)، المراكز الجوارية للضرائب (CPI)، ولقد أعطى المشرع في هذا الشأن الأهمية الكبرى على مستوى هذه الهياكل، حيث خصص لها خلايا الاستقبال على مستوى كل منها، وهي تتضمن تحقيق الأهداف التالية:

#### -على مستوى مديرية كبريات المؤسسات (DGE):

مصلحة الاستقبال والإعلام تحت تصرف المؤسسات الكبرى للإجابة على كل الاحتجاجات والتساؤلات، لأنها تتميز بتسيير مكلفين ذو طبيعة خاصة وهامة جدا، خاصة فيما يخص الامتيازات الجبائية الممنوحة للاستثمارات الجديدة، والشركات الأجنبية، والشركات العاملة في قطاع المحروقات، وتكون أبواب هذه الخلايا مفتوحة دائما أمامهم من أجل تأمين الخدمات التالية<sup>(1)</sup>:

(1)-المادة 23 من المرسوم التنفيذي 06-327 المؤرخ في 18/09/2006 المحدد لتنظيم المصالح الخارجية لإدارة الضرائب وصلاحياتها.

- التكفل بحاجيات مديرية كبريات المؤسسات فيما يخص الوثائق الجبائية .
- تنظيم واستقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم.
- التنسيق والعمل مع مصلحة الإعلام على المستوى المركزي من أجل التطبيق والتنفيذ الحسن لإستراتيجية الاتصال والاستقبال والإعلام المسطرة من طرفها.
- نشر المعلومات في اتجاه المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات لتذكيرهم بحقوقهم وواجباتهم الجبائية.

#### -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، وكذلك الامتيازات الجبائية الممنوحة لهم، فهذه المصلحة تسهر على<sup>(1)</sup>:
- تقديم المعلومات اللازمة عن كيفية تقديم شكوى ومواعيدها أمام مصلحة المنازعات الضريبية، وكذلك طرق الطعن الممنوحة لهم.
- تنظيم لقاءات أو جلسات بين المكلفين ورئيس مركز الضرائب أو رؤساء المصالح المختلفة التابعة له، وتوجيههم نحو القباضات أو المفتشيات التابعة لمكان ممارسة نشاطهم.
- تقديم كل المعلومات عن التساؤلات الجبائية المطروحة من طرف المكلفين، خاصة المتعلقة بالإجراءات والأحكام الجديدة، التي تأتي بها قوانين المالية، وكذلك الأنظمة الجبائية المختلفة... الخ.
- الاستقبال الهاتفي وذلك بوضع أرقام هاتفية تحت خدمة المكلف بالضريبة، حيث يمكنه الاتصال في أي وقت للحصول على التفسيرات والشروحات التي يريدها، وهذا من أجل تجنيب المكلف من التنقل إلى المصالح الضريبية وريح الوقت، وأيضا تجنيب الإدارة من الاكتظاظ داخل مكاتبها الذي يعيق عملها.

(1)- المادة 23 من المرسوم التنفيذي 06-327 المؤرخ في 18/09/2006 المحدد لتنظيم المصالح الخارجية لإدارة الضرائب وصلاحياتها.

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

خلية الاستقبال والإعلام على مستوى المراكز الجوارية للضرائب تلعب دورا هاما جدا في نجاح الاتصال مع المكلفين بالضريبة التابعين لدائرة اختصاصها، وتحسين العلاقة معهم بحسن ولباقة معاملتهم، وخاصة أن معظمهم من المكلفين الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU)، فهي تتعامل أساسا مع فئة من المكلفين البسطاء، يحتاجون إلى معاملة خاصة، بالتالي خلية الإعلام والاستقبال هي فضاء لا يمكن التخلي عنه من أجل التسيير الحسن لهذا النوع من المراكز، حيث تتضمن تقديم الخدمات التالية<sup>(1)</sup>:

-الاستقبال، التوجيه، التكفل بالمكلفين التابعين لدائرة اختصاصها عن طريق موظفين مؤهلين ومختصين.

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

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

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

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

### ملاحظة هامة:

لكن لنجاح هذا النوع من خلايا الاستقبال والإعلام، يجب أن يكون الموظفون المكلفين بهذه المهام ذوي كفاءة عالية، ومؤهلين ومختصين لذلك، حتى يتمكنوا من الرد على مختلف انشغالات المكلفين، بالتالي يجب تكوين الموظفين عن طريق رسكلتهم وارتقاء أحسنهم لهذه المهام.

من جهة أخرى بالنسبة للاستقبال الهاتفي على مستوى مديرية المؤسسات الكبرى

(1)- المادة 23 من المرسوم التنفيذي 06-327 المؤرخ في 18/09/2006 المحدد لتنظيم المصالح الخارجية لإدارة الضرائب وصلاحياتها.

الفصل الثاني..... آليات مكافحة التهرب الضريبي

أو مراكز الضرائب أو المراكز الجوارية للضرائب يجب تزويد هذه المصلحة بالإعلام الآلي المرتبط بشبكة الاتصال مع بنك المعلومات الخاص بالمديرية العامة للضرائب، حتى يسهل على الموظفين الإجابة الهاتفية لكل التساؤلات، ونحن نعلم أنّ هذا النوع من الاستقبال يتطلب السرعة.

كما يجب أن يكون الاستقبال الشخصي في مدخل مبنى الإدارة الضريبية، ويتكفل بتسييره أعوان الضرائب من أجل توجيه المكلفين إلى المصالح الضريبية التي يريدون التوجه إليها، مع مسك سجل الشكاوى الذي يوضع تحت تصرف المكلفين.

وعليه حتى تكون الإدارة ذات مصداقية يجب أن تعطي المثل الأعلى للمواطن عن طريق تربيته الجبائية (Sa discipline fiscale) ، وبهذا تكون الإدارة الضريبية قد ساعدت المكلف على القيام بالتزاماته عن طريق توضيح دور الضريبة لهم، وفي نفس الوقت تحسين العلاقة بينهم (الإدارة والمكلف).

بالإضافة إلى هذه الوسائل الوقائية التي اتخذت على جميع الأصعدة من التشريع إلى الإدارة والمكلف بالضريبة، فقد توجد وسيلة أخرى وقائية وفعالة تربط بين هذه الوسائل وهي الحجز من المنبع.

إن طريقة حجز الضريبة من المنبع (Retenue à la source) تقتضي بإلزام المكلف بدفع الضريبة مما لديه من أموال في الأرصدة البنكية والمالية، وهي طريقة لتحصيل عدد أكبر من الضرائب وأنجعها للحد من التهرب الضريبي.

إنّ هذا النوع من التحصيل لم يطبق في الجزائر إلا على فئة من المكلفين وهم الأجراء، وذلك بالاقطاع المباشر من المنبع للضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) على الرواتب والأجور.

## المطلب الثاني

### الوسائل الرقابية

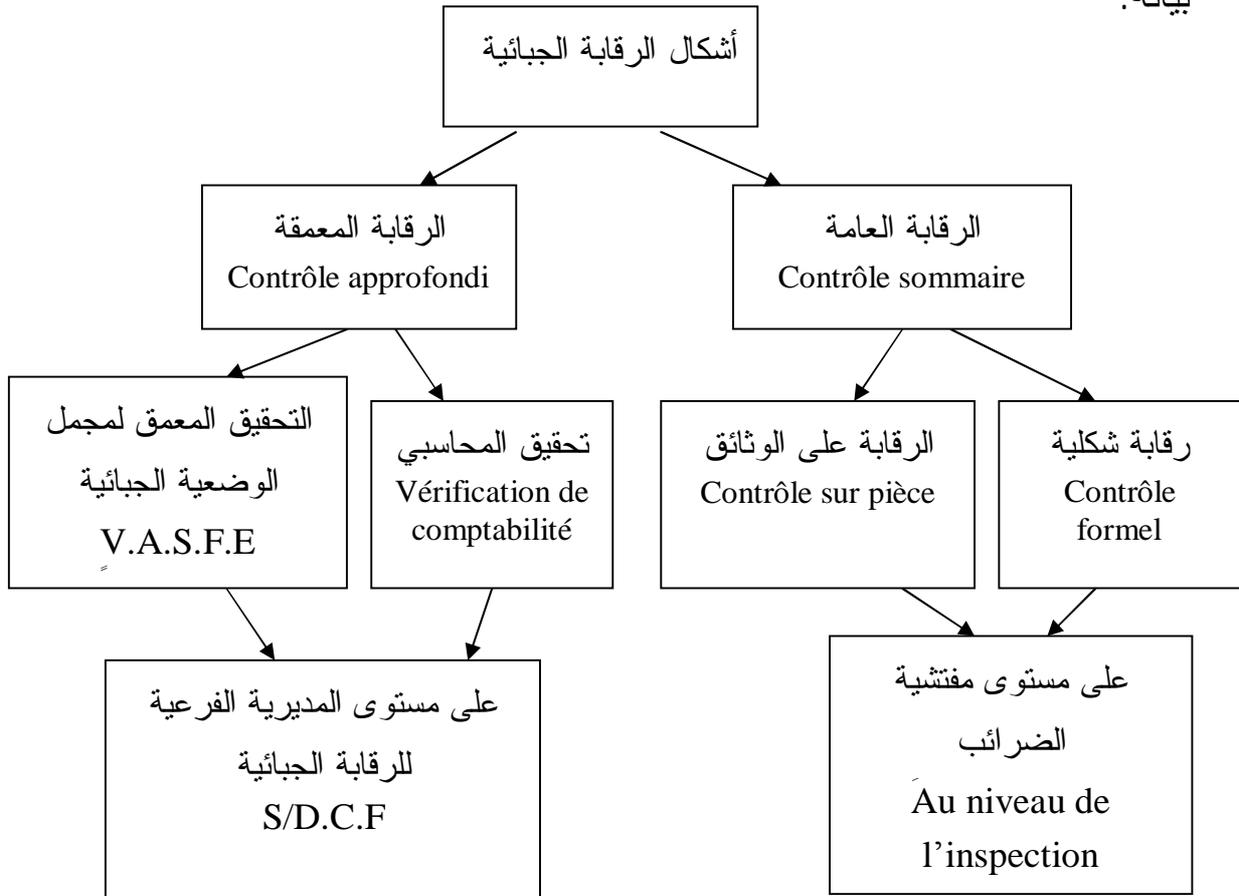
إن النظام الضريبي الجزائري يقوم على أساس التصريح، ومن أجل التأكد من مصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، منح المشرع لإدارة

الضرائب حق الرقابة الجبائية كوسيلة لحمايتها من التهرب الضريبي، وهي تعتبر كل فحص لتصريحات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة، سواء كانوا أشخاص طبيعية أو معنوية، قصد التأكد من صحة ما تحتويه، ومقارنتها مع ما هو مصرح به والمعلومات المتحصل عليها، وفقا لبرنامج مسبق مسطر من طرف مصلحة الرقابة الجبائية، وعلى المحققين اتباعه (انظر الملحق رقم 3، برنامج الرقابة الجبائية 2006 إلى 2009).

كما حصر المشرع الرقابة الجبائية ضمن نطاق دقيق وواضح، وإجراءات محكمة، من أجل ضمان حقوق الإدارة، وكما نعلم أن المكلف بالضريبة يشعر بالضعف عندما يكون محل رقابة جبائية، لكن المشرع منح له حقوق مقابل الإدارة في مراحل عملية الرقابة، سواء أثناء سريانها، أو بالنسبة للنتائج التي يمكن الوصول إليها، وهذا ما سنتطرق له بالتفصيل.

الرقابة الجبائية مقسمة إلى شكلين بحسب الجهة المكلفة بها حسب الجدول الآتي

بيانه:



المصدر: المديرية الولائية للضرائب - قسنطينة

## الفرع الأول

### الرقابة العامة (Le contrôle sommaire)

#### 1- الرقابة الشكلية<sup>(1)</sup>: (Le contrôle formel)

الرقابة الشكلية هي أول ما تخضع له التصريحات الجبائية للمكلف، تتم على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص التابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة، تتمثل في مجموع التدخلات التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية المحتملة والمثبتة على التصريحات، فتعد تصحيحا شكليا عليها، وتهدف للتأكد من صحة ودقة الكيفية التي قدمت بها المعلومات من طرف المكلف بالضريبة، مع عدم إجراء أي تقدير أو مقارنة بين تلك التصريحات والمعلومات التي تملكها الإدارة.

الرقابة الشكلية هي التدخلات التي تعمل على تصحيح الأخطاء المادية وتدارك النقائص المرتكبة من المكلفين بالضريبة، بالإضافة إلى التحقق من هوية وعنوان المكلف وكذا مختلف العناصر المتدخلة في تحديد الوعاء الضريبي<sup>(2)</sup>.

هذا النوع من الرقابة لا يعتمد على صحة الأرقام المصرح بها، بقدر ما يهتم بالطريقة التي تم بها ملء التصريحات أي الشكل الذي جاءت به، أي التأكد من صحة المعلومات التي تكوّن الملف الجبائي للمكلف، حيث يحتوي الملف الجبائي على مجموعة من المعلومات الخاصة بالمكلف مهما كانت صفتها، الذي يتم من خلاله متابعة كل نشاطاته، ويتكون من اسمه، لقبه، نوع النشاط، عنوان النشاط، العنوان الشخصي،... الخ.

وعليه الملف الجبائي هو أول عمل يقوم به المكلف حتى يكتسب صفة المكلف الضريبي، وهو من أهم الوثائق التي تعتمد عليها الإدارة في تسيير المكلفين ومراقبتهم.

فهذه الرقابة هي سوى فحص شكلي لمجمل التصريحات المقدمة من طرف المكلف دون القيام بأي تصحيح لما صرح به من أرقام ومبالغ تدخل في حساب الوعاء

<sup>(1)</sup>-Instruction N°300, MF/DGI/ DOF du 30/05/1995 Le fonctionnement de l'inspection des impôts.

<sup>(2)</sup>-Coline (P), La vérification fiscale économique, 1979, P08.

الضريبي.

فالمصالح الجبائية تقوم بفحص سريع لتصريحات المكلف خاصة من حيث الشكل الذي تم به إظهار الأرقام المصرح بها دون التأكد من صحتها<sup>(1)</sup>، لأنّ تصحيح الأرقام المصرح بها يأتي في مرحلة ثانية من الرقابة المتعلقة بالرقابة على الوثائق التي سنتطرق إليها لاحقاً، فالرقابة الشكلية تهدف إلى كشف المعلومات أو العناصر المهمة وتكليف المكلف بالضريبة إن أُلزم الأمر بتوضيح الإغفالات واستكمال النقائص.

## 2- الرقابة على الوثائق: (Le contrôle sur pièces)

الرقابة على الوثائق هي ثاني إجراء تقوم به الإدارة الضريبية بعد الرقابة الشكلية من طرف مفتشية الضرائب التابع لها نشاط الخاضع للضريبة، وذلك على مستوى مكاتبها، حيث تطلب إحضار الوثائق والسجلات المحاسبية من طرف المكلف، ليقوم أعوان الضرائب بفحص دقيق للتصريحات ومقارنتها بالمعلومات والمعطيات التي بحوزتها في الملف الجبائي، ومن قبل مختلف الهيئات والمؤسسات المتعاملة مع المكلف، وذلك في إطار حق الإطلاع المخول لها<sup>(2)</sup>.

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

إن الإدارة الجبائية تراقب التصريحات والأعمال المستعملة لتحديد كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوة، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر، والتي تدفع أجوراً أو أتعاب أو مرتبات مهما كانت طبيعتها، ويتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها،

<sup>(1)</sup>-Colin e (P), Op.cit, P09.

<sup>(2)</sup>-انظر المواد: 45 وما يليها من قانون الإجراءات الجبائية.

الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها<sup>(1)</sup>.

يقوم المفتش على مستوى مفتشيات الضرائب بدراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات موضع الرقابة، كما يمكن له أن يقوم باستدعاء المكلفين من أجل تقديم توضيحات شفوية، إذا تبيّن 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، ويجب أن يحتوي الطلب الكتابي على كل النقاط التي يراها ضرورية من أجل إزالة الغموض والحصول على توضيحات وتبريرات، وتبلغ المكلف بالضريبة ومنحه مدة لا تقل عن 30 يوم للإجابة.

بعد ذلك يمكن للمفتش أن يصحح التصريحات، لكن عليه قبل ذلك تحت طائلة بطلان إجراءات الإخضاع الضريبي أن يرسل إلى المكلف بالضريبة التصحيح المقرر القيام به، على أن يبيّن له بكل وضوح بالنسبة لكل إعادة تقويم الأسباب التي دعت إلى ذلك، وكذا أسس وحساب الإخضاع الضريبي ومواد قانون الضرائب المطابقة لذلك، كما يقوم في نفس الوقت بدعوة المكلف إلى إرسال موافقته أو تقديم ملاحظاته في أجل (30) ثلاثين يوم، وعدم الرد في الآجال يعدّ بمثابة قبول ضمنى.

سيتم التطرق إلى هذا المثال لإعطاء صورة واضحة عن الرقابة على الوثائق وكيفية استغلال الوثائق المحاسبية من طرف أعوان الإدارة.

### المثال:

ليكون في علمكم أن من ضمن التصريحات السنوية للمكلفين، تصريح سنوي ملزم به يطلق عليه اسم الكشف التفصيلي للعملاء (Etat client) (104)<sup>(2)</sup>، ويقصد به قائمة كل زبائن التاجر الذي يمارس التجارة بالجملة، بحيث يكون هذا الأخير ملزم بتقديم كشف كل المبيعات التي تمت بشروط الجملة، وكذلك كل المعلومات الخاصة بزبائنه، وبالمقابل منح له المشرع الضريبي تخفيض يقدر بـ30% من مجموع رقم أعماله عند

(1)-انظر: المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية.

(2)-انظر: المادة 224 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

تقديم كشف العملاء على الرسم على النشاط المهني (TAP).

ففي حالة ما اتضح عند القيام بعملية الرقابة على الوثائق أن المكلف قام بالاستفادة من التخفيض دون تقديم كشف العملاء (104) الذي يمنحه هذا الامتياز يتبع المفتش الإجراءات التالية:

قام بائع بالجملة بتصريح برقم أعمال إجمالي يقدر بـ 2.000.000 دج، وقام بتخفيض عليه بـ 30% كالتالي:  $1.400.000 = 70\% \times 2.000.000$

الرسم على النشاط المهني (TAP):  $28.000 = 2\% \times 1.400.000$

قد دفع لصندوق القباضة ضريبة تقدر بـ 28000 دج.

أما بعد كشف من خلال عملية الرقابة عدم تقديم كشف العملاء (104)، لا يجوز للمكلف الاستفادة من تخفيض 30%، عليه تفرض زيادات عن نقص التصريح لإدماج الفارق وتكون التسوية أو إعادة التقويم كالتالي:  $600.000 = 30\% \times 2.000.000$  دج  
الرسم على النشاط المهني:  $12.000 = 2\% \times 600.000$  دج، هو الفارق غير المصرح به.

يضاف إليه غرامة الوعاء عن عدم التصريح، وهي تصاعدية حسب المبلغ المتملص منه حسب ما جاء في المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فالزيادات بسبب نقص التصريح تحسب كالتالي:

10% إذا كان المبلغ المتملص منه أقل من 50.000 دج أو يساويه.

15% إذا كان المبلغ المتملص منه يفوق 50.000 دج وأقل من 200.000 دج أو يساويه.

25% إذا كان المبلغ المتملص منه يفوق 200.000 دج.

وعليه في هذه الحالة غرامة عدم التصريح تقدر بـ 10%.

$1200 = 10\% \times 12.000$  دج.

الضريبة المستحقة هي:  $12000 (TAP) + 1200 (P.A) = 13200$  دج.

بالتالي يقوم المفتش على مستوى المفتشية بإعداد جدول شخصي ( Rôle individuel) بقيمة التسوية المستحقة وهي 13.200دج.

## الفرع الثاني

### الرقابة المعمقة (Contrôle Approfondi)

#### 1-التحقيق المحاسبي: (Vérification de Comptabilité)

تتمثل هذه الرقابة في التأكد من صحة الوثائق والدفاتر المحاسبية التي يمسكها المكلف بالضريبة والتي يفرضها عليه القانون التجاري والجبائي، لأنه في حالة غيابها لا يمكن إجراء تحقيق محاسبي، فالهدف من التحقيق المحاسبي هو إظهار النقائص والتجاوزات التي يمكن أن تكون في محاسبة المكلف بقصد التأكد من صحة الأرقام والتصريحات والنتائج التي قدمها، والتي تدخل في حساب أساس تحديد الوعاء الضريبي، ويكون هذا باتخاذ كل الأساليب والطرق اللازمة لذلك، مع مراعاة إجراءات وضمن لصالح المكلف.

فيقصد إذا بالتحقيق المحاسبي مجموعة العمليات التي تهدف إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة، وفحص محاسبته مهما كانت طريقة حفظها، حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية، والتأكد من مدى تطابقها مع بعض المعطيات، حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها<sup>(1)</sup>.

كما عرفه المشرع الجبائي من خلال المادة 20 فقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية: «...يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة»، وعليه يمر التحقيق المحاسبي بثلاث مراحل:

#### أ-مرحلة التحضير للتحقيق المحاسبي:

تقوم المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بإعداد برنامج التحقيق بناء على الاقتراحات المقدمة لها من طرف مفتشيات الضرائب التابعة لها، ثم ترسل نسخة منه إلى كل من

<sup>(1)</sup>-Casimir (J.P), Pour faire face à un contrôle fiscal, Paris, 1998, P258.

المديرية الجهوية ومديرية الأبحاث والتحقيقات على مستوى المديرية العامة للضرائب، من أجل الاقتراح أو المصادقة.

بعد المصادقة على برنامج التحقيق يتم تحديد الملفات محلّ التحقيق المحاسبي وتوزيعها على المحققين، حيث لا يمكن إجراء هذا النوع من التحقيقات إلا من طرف أعوان لهم رتبة مفتش على الأقل.

يجب على العون المحقق المكلف بمراجعة المحاسبة القيام ببعض الإجراءات الأولية التي تسمح له بأخذ صورة كاملة عن المكلف المعني بعملية الرقابة، وذلك من طريق جمع كل المعلومات المتعلقة به من طرف مفتشية الضرائب التابع لها وتزويده بملفه الجبائي من جهة، ومن جهة أخرى يمكن للمحقق الاتصال بمصالح أخرى عمومية أو خاصة، لها علاقة بالمكلف للحصول على معلومات تكميلية تساعده في عملية التحقيق من طرف مصالح الجمارك، فيما يخص المكلفين العاملين في مجال الاستيراد والتصدير، ومن طرف البنوك والمؤسسات المالية من أجل مراقبة حركة الأرصدة، عندما ينتهي المحقق من دراسة ملف المكلف وجمع مختلف المعلومات عنه يقوم بإعلام المكلف.

بالتالي تحت طائلة بطلان التحقيق المحاسبي، لا يمكن الشروع في أي تحقيق دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول، مرفقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى مدته عشرة (10) أيام لتحضير نفسه.

يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب وأسماء ورتب المحققين، وساعة والمدة التي يتم فيها التحقيق، كذلك الضرائب والرسوم والسنوات المعنية بعملية التحقيق، وكذا الوثائق الواجب الإطلاع عليها، وأن للمكلف الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة<sup>(1)</sup>.

(1) -في حالة حدوث مراقبة مفاجئة ترمي إلى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها، يسلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية عمليات المراقبة (المادة 20 فقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية)

يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة، يوجه كتابيا لمصلحة الضرائب المعنية، بإجراء التحقيق بمقراتها، وذلك لظروف خاصة مثل ضيق المقر، وبعد قبول الطلب من طرف الإدارة يستطيع الأعوان المحققون أخذ كل الوثائق لفحصها في مكاتبهم، مع تسليم وثيقة تثبت فيها الوثائق المسلمة، عددها وطبيعتها.

كما لا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان من 04 أشهر إلى 06 أشهر حسب رقم الأعمال السنوي وطبيعة نشاط المكلف كآلاتي:

- لا تتعدى أربعة (04) أشهر بالنسبة:

• المكلف الذي يقوم بتأدية الخدمات إذا كان رقم أعماله السنوي لا يتجاوز 1.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

• كل المكلفين الآخرين، إذا كان رقم أعمالهم السنوي لا يتجاوز 2.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

-تمدد المدة إلى ستة 06 أشهر بالنسبة لـ:

• المكلف الذي يقوم بتأدية الخدمات إذا كان رقم أعماله السنوي لا يفوق 5.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

• كل المكلفين الآخرين، إذا كان رقم أعمالهم السنوي لا يتجاوز 10.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

كما لا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى المتبقية سنة واحدة.

وعلاوة على ذلك لا تطبق مدة التحقيق بعين المكان السابقة الذكر، في حالة استعمال مناورات تدليسية مثبتة قانونا، أو إذا قدم المكلف بالضريبة معلومات غير كاملة أو غير صحيحة أثناء التحقيق أو لم يرد في الآجال على طلبات التوضيح أو التبرير.

## ب- إجراءات التحقيق المحاسبي:

بعد إشعار المكلف بالضريبة وانتهاء المدة الممنوحة له لتحضير محاسبته وتنظيمها، ينتقل العون المحقق إلى عين المكان ويبدأ عمله بفحص الوثائق المحاسبية، كي يستطيع التقدير الجيد لوضعية المكلف، وجمع مختلف المعلومات التي تفيده في ذلك، كطبيعة النشاط، أهدافه شروط الاستغلال (الزبائن، الموردون، دوران المخزون، أسعار البيع، أسعار التكلفة...)، وسائل الإنتاج المستعملة، عد المستخدمين أو الموظفين، دراسة مختلف أقسام الميزانية... الخ.

بعدها يبدأ المحقق في طلب شروحات مفصلة للمخطط المحاسبي الخاص بالمكلف، وفحص طرق تسجيل العمليات المحاسبية المختلفة، كما يمكن للعون المحقق أن يحاور المكلف بالضريبة أو المستخدمين، أو المسير، إذا وجد ذلك ضروري من أجل توضيح بعض المسائل، وتفاديا للعقبات التي يمكن أن تواجهه وتسهيلا لعمله، عليه أن يكون مهذبا ولطيفا مع إظهار نوع من الجراءة والتصميم، كي تسود الثقة والاحترام بينه وبين المكلف المحقق في محاسبته.

في حالة ما إذا كانت المحاسبة ممسوكة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، يمكن أن تشمل المراقبة مجمل المعلومات والمعطيات والمعالجات التي تساهم بصفة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية.

يمكن للعون المحقق أن يستعين بمهندس في الإعلام الآلي لتسهيل عمله، على المكلف بالضريبة أن يضع تحت تصرفه كل النسخ والدعائم التي استعملت في تأسيس المحاسبة المعدة بواسطة الإعلام الآلي.

كما تجدر الإشارة إلى أن أعوان الإدارة الجبائية أثناء تنفيذهم لعملية الرقابة الجبائية، يتمتعون بصلاحيات وحقوق قانونية اتجاه المكلفين بالضريبة، وهي حق الإطلاع (المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية)، حق التحقيق (المادة 33 من قانون الإجراءات الجبائية) وحق المعاينة (المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية).

وعند انتهاء المحقق من الفحص المعمق للوثائق المحاسبية، يجب أن يتأكد من أنه تحصل على كل العناصر التي تسمح له بحساب الضرائب الإضافية التابعة للمراقبة،

وإذا ثبت له نقص أو عدم دقة أو إهمال في العناصر التي تدخل في قاعدة حساب الوعاء الضريبي يقوم بإعادة التقويم.

### ج- نتائج التحقيق المحاسبي:

تعتبر النتائج آخر مرحلة في التحقيق المحاسبي بعد الفحص الدقيق للمحاسبة وكشف كل النقائص والتجاوزات، فيقوم المحقق باستخلاص النتائج التي يعتمد عليها في حساب أساس الضريبة الخاصة بإعادة التقويم، وعليه تحت طائلة بطلان الإجراء يجب أن يرسل الإشعار للمكلف بالضريبة بإعادة التقويم، يجب أن يكون الإشعار مفصلاً بقدر كاف ومعللاً، كما يتعين إعادة ذكر أحكام المواد التي يؤسس عليها إعادة التقويم بطريقة تسمح للمكلف من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته<sup>(1)</sup>، أو إعلان قبوله لها، وللمكلف بالضريبة أجل أربعين (40) يوم ليرسل ملاحظاته أو قبوله، ويعدّ عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمنى.

كما أنّه على العون المحقق قبل انقضاء أجل الرد أن يفيد المكلف بالضريبة بكل التفسيرات الشفوية حول مضمون التبليغ إذا طلب هذا، كما يمكنه بعد الرد الاستماع إلى المكلف بالضريبة، إذا تبين أن سماعه ضروري، أو إذا طلب هذا الأخير إعطاء تفسيرات تكميلية تفيد نتائج التحقيق.

وعند رد المكلف بالضريبة يمكن للعون المحقق رفض ملاحظاته، وينبغي عليه إعلامه من خلال مراسلة تكون مفصلة ومبررة لسبب الرفض، وفي حين أبرز الرد من طرف المكلف سبب رئيسياً جديداً لإعادة التقويم أو وجوب الأخذ بعين الاعتبار عناصر جديدة لم يتم التطرق لها في الإشعار الأولي، فإنه يمنح أجل إضافي مدته أربعين 40 يوم من تقديم ملاحظاته.

في حالة القبول الصريح يصبح أساس فرض الضريبة الذي جاء في إشعار إعادة التقويم محدد نهائياً، ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه إلا في حالة إثبات أن المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية، أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة أثناء

(1) - حتى في حالة عدم وجود تعديلات أي التحقيق لم يسفر على نقائص أو تجاوزات، يجب على العون المحقق تبليغ المكلف بذلك.

عملية التحقيق المحاسبي، ولا يحق للمكلف الاعتراض عليه عن طريق الطعن.

عندما ينتهي التحقيق في المحاسبة الخاصة بفترة معينة، بالنسبة لضريبة ما أو رسم لا يمكن للإدارة أن تقوم مرة أخرى بتحقيق جديد لنفس التقييدات الحسابية بالنسبة لنفس الضريبة أو الرسم، وبالنسبة لنفس الفترة باستثناء ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، في هذه الحالة يمكن إعادة التحقيق من جديد بالنسبة لنفس الضريبة أو الرسم ونفس الفترة.

بالتالي عند الوصول إلى نتائج التحقيق في المحاسبة وتبليغها للمكلف تنتهي مهمة العون المحقق، وعليه احترام كل الإجراءات القانونية والالتزام بالسر المهني، ومن خلال ما تطرقنا إليه نجد أن المشرع منح صلاحيات واسعة للإدارة الجبائية وأعوانها في إطار عملية الرقابة كحق الإطلاع، حق التحقيق والمعاينة من أجل محاربة كل التجاوزات والمناورات التي تؤدي إلى التهرب الضريبي، وبالمقابل منح ضمانات لحماية حقوق المكلف بالضريبة.

## 2- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة: (La VASFE)

إن التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة هو تحقيق حديث النشأة في بلادنا، حيث يسعى إلى الكشف عن المكلفين المتهربين من دفع الضريبة، وتحديد حالتهم المالية الحقيقية بالمقارنة بما يصرحون به وما يدفعونه من ضرائب.

لقد تم إنشاء هذا النوع من التحقيق بموجب المادة 23 من قانون المالية لسنة 1992، ويعتبر امتداد منطقي للتحقيق المحاسبي، والذي يخص الأشخاص الطبيعيين بصدد الضريبة على الدخل الإجمالي.

يشرع في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مراقب على الأقل، للتأكد من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة، والذمة المالية والحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى<sup>(1)</sup>.

(1) -أنظر: كل من المادة 06 و98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية.

الفصل الثاني..... آليات مكافحة التهرب الضريبي

فهذا التحقيق هو مجموع العمليات التي ترمي أو تهدف إلى الكشف عن الفارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به (التصريحات على المداخل العقارية، المداخل المحققة خارج الوطن،...) فيستلزم هذا الإجراء مقارنة المداخل المصرح بها بالمداخل المستنتجة من الوضعية المالية والمعيشية، أي العناصر المشكلة للنمط المعيشي له ولسائر أفراد أسرته.

لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة لمكلف ما دون إعلامه مسبقا عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق مرفقا بميثاق حقوقه وواجباته، ومنحه أجل 15 يوما لتحضير نفسه من تاريخ الاستلام.

يمكن للمكلف المحقق في وضعيته الجبائية الاستعانة خلال عملية المراقبة بمستشار يختاره هو، كما يجب أن لا تفوق فتر التحقيق سنة واحدة من تاريخ استلام الإشعار، وتمدد مدة التحقيق إلى سنتين (02) في حالة اكتشاف نشاط خفي عند إجراء التحقيق.

يمكن للموظف المحقق أن يستفسر عن كل النفقات العادية أو غير العادية، واستغلال حق الإطلاع المخول له لطلب المعلومات اللازمة وكل ما له علاقة بثروة المكلف حين تتوفر الإدارة على عناصر تثبت أن المكلف يتمتع بمداخل هامة مقارنة مع تلك المصرح بها مثل:

- عدد السيارات الخاصة بالمكلف.

- القروض المستفاد منها.

- عدد قطع الأرض والمساكن بالإطلاع على الوثائق الموجودة في مصلحة التسجيل التي تخص العقارات المبنية وغير المبنية، وكل عمليات انتقال الملكية لأنها تخضع بالضرورة لحقوق التسجيل.

- الوضعية العائلية.

- جميع الاكتتابات في الأسهم وحصص الشركات.

وللمكلف الحق في تقديم التبريرات والتوضيحات اللازمة، التي تلتمسها من الإدارة

الفصل الثاني.....**القيام بمكافحة التهريب الضريبي**

خلال 30 يوم من طلبها، لإثبات أن المبالغ المستعملة ليست فيما يخص وضعيته الجبائية أو التكاليف التي قام بخصمها من الدخل الإجمالي ليست صادرة عن تدليس.

عند انتهاء العون المحقق من تحديد أسس الضريبة، عليه تبليغ المكلف بالنتائج التي توصل إليها من خلال التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، وحتى في غياب إعادة التقويم، يجب أن يكون التبليغ مفصلاً بقدر كاف ومعلل بموجب إعادة التقويم بطريقة تسمح للمكلف من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو إعلان قبوله بها في أجل أربعين (40) يوم من تبليغه، وعدم الرد خلال هذه الآجال يعتبر بمثابة قبول ضمني، وعلى العون المحقق كذلك تقديم كل التفسيرات الشفوية التي يطلبها المكلف حول مضمون التبليغ.

عند انتهاء الإدارة الجبائية من إجراء تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة على الدخل الإجمالي للمكلف، لا يجوز لها بعد ذلك القيام بتحقيق جديد خاص بنفس الفترة، إلا إذا اكتشفت أن المكلف بالضريبة قد أدلى بمعلومات غير كاملة أو خاطئة أو استعمل أساليب تدليسية واحتيالية خلال فترة التحقيق.

تحاول الجزائر الاعتماد على مجموعة من الوسائل والمبادئ والآليات التي تكفل لها تحصيلات ضريبية في المستوى من جهة، ومكافحة التهريب الضريبي من جهة أخرى، باعتمادها على الرقابة والتحقيق الجبائي<sup>(1)</sup>.

### **المطلب الثالث**

#### **التعاون الداخلي والخارجي**

من الوسائل الوقائية كذلك لمعالجة التهريب الضريبي التعاون الداخلي والخارجي، والمقصود بالتعاون الداخلي التنسيق بين إدارة الضرائب مع إدارات أخرى لها علاقة بالتهرب الضريبي، خاصة إدارة الجمارك والتجارة، أما التعاون الخارجي، وهو التعاون الدولي المتمثل في إبرام الاتفاقيات الدولية الهادفة إلى تبادل المعلومات عن المكلفين المتهربين من دفع الضريبة، الذين يحولون أرباحهم إلى دول أخرى.

<sup>(1)</sup>-Circulaire N°52, MF/DGI, du 22/02/1994, Intensification du Contrôle fiscal.

فسنتناول هذين النقطتين التعاون الداخلي والخارجي بالتفصيل في الفرعين التاليين:

## الفرع الأول

### التعاون الداخلي

إن الإدارة الجبائية مهما كانت كفاءتها، لا تستطيع أن تكون فعالة في تطبيق أحكام القوانين الضريبية المختلفة على أكمل وجه دون اللجوء إلى التعاون بينها وبين الإدارات الأخرى في الدولة خاصة مصالح الجمارك، والمصالح التابعة لوزارة التجارة، فالجمارك تلعب دورا هاما من خلال كشفها لكل ما يتعلق بالاستيراد والتصدير وتزويد المصالح الضريبية بحجم المشتريات حتى تمكنها من حساب رقم المبيعات الحقيقي الذي يحققه المكلفون، وكذلك منعهم من تهريب أموالهم خارج الوطن، أما بالنسبة لمصلحة التحقيقات الاقتصادية وقمع الغش بوزارة التجارة فيتبين أهمية التعاون معها عن طريق تدخلاتها المستمرة في الحياة التجارية للكشف عن حجم العمليات بدون فوترة.

بالتالي من الوسائل التي تساعد على محاربة التهرب الضريبي هي عملية الاتصال والتنسيق بين أجهزة الدولة التي لها علاقة بالضريبة والتهرب الضريبي، ومن بين تلك الأجهزة الأساسية الضرائب الجمارك والتجارة، ففي هذا الصدد وضع المشرع سياسة منسجمة تقوم على التنسيق بين هذه الإدارات، وذلك عن طريق تأسيس لجان التنسيق بين الإدارات الثلاثة على المستوى المركزي والمحلي مكلفة بتطبيق برنامج مكافحة التهرب الضريبي والممارسات المشبوهة، وترجم هذا التنسيق بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 97-290 المؤرخ في 1997/07/27 المتضمن إنشاء وتنظيم لجان التنسيق والفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية ووزارة التجارة.

تقوم هذه اللجان يتبادل المعلومات اتخاذ الإجراءات اللازمة واستغلال وصول التوريد (Les Bulletins de recoupement)، وذلك بوضع قوائم لهؤلاء المستوردين ويتم تبليغها لمصالح الجمارك، والتي تعمل بدورها على تحويل وصول التوريد إلى إدارة الضرائب الولائية، كما تعمل على القيام بتبليغ فصلي للمديريات

الجهوية للضرائب، وهذا من أجل مراقبة المعلومات المصرح بها واستغلالها ميدانياً، حتى تستطيع المصالح الضريبية تأسيس الوعاء الضريبي.

كما قال عبد الرحمن راوية المدير العام للضرائب «أن التنسيق بين إدارة الضرائب والجمارك هو وضع جسر معلومات فعال ودائم يمنح للجمارك تعرف أكثر على عملائها، ولإدارة الضرائب تأسيس أحسن لوعاءها الضريبي، من أجل الوصول إلى الشفافية التامة»<sup>(1)</sup>.

إن المرسوم التنفيذي رقم 97-290 السابق الذكر، قام بتوحيد النشاط بين الإدارات الثلاثة عن طريق التنسيق على المستوى المركزي والمحلي، بإنشاء كل من لجنة تنسيق وزارية مشتركة، ولجان تنسيق ولائية، وفرق مختلطة للرقابة المشتركة بين مصالح الضرائب والجمارك التابعة لوزارة المالية، ومصالح التحقيقات الاقتصادية وقمع الغش بوزارة التجارة كآلاتي:

### 1- على المستوى المركزي:

#### - لجنة التنسيق الوزارية المشتركة (Comité interministériel de coordination)

ثم إنشاء لجنة التنسيق الوزارية المشتركة بين المديريات العامة للجمارك، الضرائب والمفتشية المركزية للتحقيقات الاقتصادية وقمع الغش، وتشكل من أعضاء دائمين ممثلين في كل من مدير العمليات الجبائية بالمديرية العامة للضرائب، مدير مكافحة الغش بالمديرية العامة للجمارك والمفتش المركزي للتحقيقات الاقتصادية وقمع الغش، وأعضاء إضافيين لهم رتبة نائب مدير بالإدارة المركزية التابع لها أو رتبة تعادلها.

كما يتولى رئاسة اللجنة الوزارية المشتركة ممثل كل مصلحة من مصالح الإدارة المركزية التي تشكل منها، وتكون مدة الرئاسة سنة وبالتناوب بينهم تبعاً للترتيب الآتي: الضرائب، الجمارك، التجارة، كما تجتمع اللجنة مرة واحدة على الأقل كل شهرين باستدعاء من رئيسها، أو تجتمع في جلسة غير عادية بطلب صريح من أحد

<sup>(1)</sup>-Rencontre Impôts, Douanes, Coordonner la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale, mardi 03 octobre 2006.

أعضائها الدائمين، وتكلف هذه اللجنة بالمهام التالية:

-تنظيم وتطور تداول المعلومات بين المصالح التابعة للهيكل المركزية التي تتشكل منها (ضرائب، جمارك، تجارة).

-تتصور وتقتراح كل التدابير والإجراءات التي من شأنها أن تطور الأعمال ذات الاهتمام المشترك بينهم.

-إنجاز الأعمال المشتركة في مجال الرقابة.

-تقوم بتنسيق عمل لجان التنسيق الولائية، ودراسة الحصائل السداسية لأشغال هذه اللجان، وفي نفس الوقت تقوم بإعداد حصيلة سداسية بأشغالها.

-يمكنها عند الاقتضاء استدعاء الأشخاص أو الهيئات الذين يتم اختيارهم بسبب مؤهلاتهم أو تجربتهم في ميدان النشاط المعني قصد معالجة أية مسألة خاصة.

## 2- على المستوى المحلي:

### أ- لجان التنسيق الولائية ( Comité de coordination de wilaya )

ثم إنشاء لجان التنسيق الولائية على مستوى كل ولاية بين المديرية الولائية للضرائب، الجمارك والتجارة، تتشكل من أعضاء دائمين ممثلين من طرف المدير الولائي للضرائب، رئيس قطاع مكافحة الغش أو رئيس مفتشية قسم الجمارك بالولاية، المديرية الولائية للمنافسة والأسعار، أما الأعضاء الإضافيين يتكونون من الموظفين الذين لهم على الأقل رتبة نائب مدير ولائي أو ما يعادلها في المديرية الولائية المعنية.

يتولى رئاستها بالتناوب ولمدة سنة بين الأعضاء الدائمين السابق ذكرهم، ضرائب جمارك وتجارة بهذا الترتيب، كما تجتمع لجنة التنسيق الولائية مرة واحدة على الأقل كل شهرين، ويمكنها أن تجتمع في جلسة غير عادية بناء على طلب صريح من أحد أعضائها الثلاثة الدائمين، وتتمثل مهام لجان التنسيق الولائية فيما يلي:

-تضبط برامج الأعمال المشتركة في مجال الرقابة والكشف عن الغش

الضريبي.

-تضمن إرسال المعلومات وتبادلها الفعليين بين مصالح الإدارات المعنية على مستوى الولاية.

-تطبيق الإجراءات المقررة بصفة مشتركة والسهر على إنجاز برامج التدخل من طرف الفرق المختلطة للرقابة.

-تعد حصيلة سداسية عن أشغالها وترسلها إلى المديرية الجهوية للضرائب، التي تعد بدورها حصيلة سداسية تشمل تقارير لجان التنسيق الولائية التابعة لدائرة اختصاصها، وترسلها إلى لجنة التنسيق الوزارية المشتركة.

### ب- الفرق المختلطة للرقابة (Les Brigades Mixtes de contrôle)

لقد تم إنشاء الفرق المختلطة للرقابة تحت سلطة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمديرية الولائية للضرائب، يكمن دورها الأساسي في تنفيذ مقررات وبرامج المراقبة والتدخلات التي أعدتها لجان التنسيق الولائية.

تتشكل هذه الفرق المختلطة من ممثلي إدارات الضرائب، الجمارك والتجارة، ويتم اختيارهم من بين موظفين لهم على الأقل رتبة مفتش رئيسي وثلاث (03) سنوات من الأقدمية<sup>(1)</sup>.

تتدخل الفرق المختلطة للرقابة بناء على برنامج عمل تضبطه لجنة التنسيق الولائية كل ثلاثة (03) أشهر، والفرق بدورها تقوم بتقديم عرض عن مدى إنجاز برامج التدخلات الموكلة إليها إلى رئيس لجنة التنسيق الولائية كل ثلاثة (03) أشهر.

خلال الفترة الفاصلة بين تدخلات الفرق المختلطة للرقابة، يلزم الموظفون الذين تتشكل منهم الفرق بتأدية المهام العادية للإدارات التي ينتمون إليها عند الانتهاء من

(1)-المادة 13 من المرسوم التنفيذي 97-290 «عندما لا تتوفر الهياكل الولائية على موظفين لهم رتبة مفتش رئيسي يمكن استخلافهم استثناء بموظفين لهم رتبة مفتش أو ضابط مراقبة في الجمارك حسب الحالة، على أن يثبتوا أقدمية لا تقل عن خمس سنوات...».

نلاحظ أنه نظرا لأهمية المهام التي تقوم بها هذه الفرق اشترط المشرع رتب عالية للأعوان الذين ينتمون إليها من مفتش رئيسي وما فوق والكفاءة التي تتطلبها مهمة الكشف عن التهريب الضريبي.

مهامهم داخل الفرق المختلطة.

الفرق المختلطة للرقابة مهمتها على الخصوص هي القيام بعمليات الرقابة لدى الأشخاص الطبيعية والمعنوية، الذين ينجزون عمليات استيراد وتسويق بالجملة أو التجزئة، وبصفة عامة لدى كل شخص ينشط ضمن الدورات التجارية، وهذا قصد التأكد من تطابق هذه العمليات مع التشريعات الجبائية والجمركية والتجارية السارية المفعول، وخاصة لكشف أي تهرب أو محاولة تهرب ضريبي.

كما يتمتع أعضاء الفرق المختلطة للرقابة في إطار ممارسة صلاحياتهم، الإطلاع على كل المعلومات التي في حوزة المصالح الإدارية الثلاث التي يمثلونها، كما يجب على كل عضو فيها باتمام إجراءات الرقابة والتسوية في حالة كشف تهرب ضريبي<sup>(1)</sup>.

لكن رغم تعليمات الإدارة المركزية للضرائب التي شددت على تنظيم وتسيير الفرق المختلطة، إلا أنّ الإجراءات المتعلقة بكيفية تدخل هذه الفرق ما زالت لم توضح بعد بكيفية تسهل عمل هذه الفرق، ما عدا ما جاء في المرسوم التنفيذي رقم 97-290 المؤرخ في 27-07-1997 الذي أرسى قواعد هذه الفرق المختلطة.

لكن رغم الثغرات الموجودة على مستوى النصوص التي تحكم تسيير هذه الفرق، إلا أنّ الإدارة المركزية للضرائب تتدخل من حين إلى آخر لتعديل أو إضافة بعض الإجراءات التي تراها مناسبة من خلال التقارير التي تصلها من كل الفرق على مستوى ولايات الوطن عن طريق لجان التنسيق، وخاصة بعد إنشاء مديرية الأبحاث والتحقيقات (DRV)<sup>(2)</sup>، على مستوى الإدارة المركزية.

هذه المديرية مكلفة لا سيما بتنفيذ برامج تجميع المعلومات الجبائية التي تفيد مراقبة النشاطات والمداخل، وكذا تنفيذ كل التحقيقات والتحريرات، مع إعداد الوضعيات

(1)- المادة 16 من المرسوم التنفيذي 97-290: «يكلف كل عضو في الفرق المختلطة للرقابة باتمام إجراءات الرقابة والتسوية...». نرى أن نص المادة واضح ويسند مهمة الرقابة والتسوية لأعضاء الفرق المختلطة، عكس ما هو معمول به ميدانيا، أن الرقابة وكشف التهرب من اختصاص أعضاء الفرق المختلطة، ولكن التسوية الضريبية تسند لمصالح الوعاء الضريبي.

(2)- أنشأت هذه المديرية من خلال المرسوم التنفيذي رقم 95-99 المؤرخ في 15 فيفري 1995 المتضمن تنظيم الإدارة المركزية لوزارة المالية.

الفصل الثاني..... آليات مكافحة التهريب الضريبي

الإحصائية المتصلة بذلك، كما تقوم بتجميع وتحليل برامج البحث والمراقبة الجبائية، والقيام باقتراحات للتفتيش أو لبرامج تدخلات الفرق المختلطة، عن طريق وضع فريق عمل من أجل تقييم عمل المصالح في هذا المجال.

ومن أجل ضمان نجاح مهام هذه اللجان يجب توفير الشروط التالية:

-اختيار أعضاء من بين أحسن وأكفأ الأعوان وأكثرهم تجربة وخبرة ميدانية من طرف الإدارات الثلاثة، كما يجب أن يتمتع كل عضو بالنزاهة، وأن لا تقل رتبة كل واحد منهم عن رتبة مفتش وخبرة لا تقل عن 3 سنوات، مع احترام التخصص.

-دراسة المشاكل التي تعيق عمل أعضاء هذه الفرق، وذلك عن طريق تنظيم اجتماعات عمل دورية وبصفة مستمرة يطرح فيها أعضاء هذه الفرق الصعوبات والمشاكل التي تعرقل عملهم.

-تحفيز أعضاء هذه الفرق عن طريق المكافآت والمنح نظرا لصعوبة وكثافة العمل الذي يقومون به، لكي يكون التنسيق موفق بين الإدارات الثلاثة، وحتى لا يقع هؤلاء الموظفين تحت وطأة الإغراءات أثناء القيام بمهامهم.

-تنظيم أيام دراسية ووظيفية تظم إطارات الجمارك والضرائب والتجارة لتحسين وشرح النقاط المتضمنة في اتفاق التنسيق، دوره وهدفه، وكذلك تبادل الخبرة والتجارب بينهم.

## الفرع الثاني

### التعاون الخارجي

لا تقتصر ظاهرة التهريب الضريبي على مستوى حدود الدولة فقط، بل اتسع نطاقها على المستوى الدولي، فالجزائر تشهد اقتصاديا انفتاح على العالم الخارجي، وكذلك التطور الذي عرفته التجارة الخارجية خاصة بعد فتح المجال للاستثمارات الأجنبية، التي يتقن أصحابها في استعمال وسائل وتقنيات عالية لتهريب أرباحهم خارج الإقليم الجزائري، إضافة إلى المعاملات الوهمية مع الخارج التي تسمح بتبييض الأموال غير المصرح بها والتنازلات غير الحقيقية التي تقوم بها شركات على أرباحها

مع فروعها في دول أخرى.

فيعتبر التعاون الدولي من خلال إبرام الاتفاقيات الضريبية أداة فعالة لمكافحة التهرب الضريبي، نظرا لما توفره من معلومات تساعد الإدارة الضريبية على كشف التهرب، هذا ما جعل الدول الجزائرية والدول الأخرى تلجأ إلى التعاون الدولي فيما بينها ضرورة حتمية لمكافحة التهرب الضريبي، فحتى تكون محاربة التهرب الضريبي فعالة يجب أن تتوفر مصالح الإدارة الجبائية على كل المعلومات حول نشاط المكلف داخليا (عن طريق التنسيق بين الإدارات المختلفة في البلد الواحد) وخارجيا (عن طريق الاتفاق الدولي) من أجل كشف وضعيته المالية.

ويتم التعاون بين الدول عن طريق عقد اتفاقيات دولية، في الغالب هي اتفاقيات ثنائية، زيادة على التعاون مع المنظمات الدولية النشاط مثل منظمة الأمم المتحدة، ولكن تجدر بنا الإشارة إلى أن الدول لا تبدي الاهتمام المنتظر منها للتعاون من أجل مكافحة التهرب الضريبي الدولي، عكس الاهتمام الكبير الذي تقوم به من أجل معالجة الازدواج الضريبي (La Taxation Double)، حيث قال في هذا الأمر الدكتور ناصر مراد بهذا الشأن أن المنظمة العالمية للتجارة تعارض مبدأ هذا التعاون، لما قد ينطوي عليه من إجراءات تؤدي إلى المساس بسرية المعاملات التجارية، وإفشاء أسرار الأرصدة النقدية التي يمتلكها رجال الأعمال في بنوك الدول المختلفة<sup>(1)</sup>.

يتمثل التعاون الدولي في نقطتين، النقطة الأولى تنصب على اكتشاف وتحديد نطاق التهرب الضريبي، والثانية تتعلق بعملية التحصيل للضريبة المستحقة والتي خرجت من اختصاص الدولة وأصبحت تابعة لإقليم دولة أخرى.

لكن يواجه التعاون الدولي صعوبات تؤول دون تحقيق الأهداف المرجوة منها، فبالنسبة للتعاون من أجل تحديد نطاق التهرب الضريبي واكتشافه المتمثل في تبادل الدول للمعلومات الضريبية فيما بينها، الخاصة بالإيرادات الخاضعة للضريبة بين الدول المتعاقدة عن بعض أوجه النشاط الاقتصادي، فنجد الدول نفسها ملزمة بإعطاء استفسارات من قبل بنوكها عن الحسابات الجارية أو الأوراق المالية لأشخاص طبيعية

(1)-مراد (ناصر)، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب دراسة حالة الجزائر، مرجع سابق، ص321.

أو معنوية هم عملاؤها، مما يؤدي إلى معارضة ورفض البنوك إفشاء أسرار زبائنها حتى لا تخسر مصداقيتها.

فتلتزم الدول المتعاقدة بطلب معلومات عن بعض أوجه النشاط الاقتصادي في الدولة المتعاقدة الأخرى، مما يؤدي إلى إفشاء الأسرار الاقتصادية، فضلا عن المعلومات الخاصة بالأرصدة النقدية والأوراق المالية والحسابات المودعة في البنوك، الأمر الذي لا يلقى قبولا من جانب كافة الدول فتعمد هذه الأخيرة إلى إعطاء معلومات وبيانات خاطئة<sup>(1)</sup>.

حيث يتم عادة إبرام عقد بين البنك والعميل بمقتضاه يلتزم البنك بضمان سرية المعاملات المالية للعميل، بحيث تترتب مسؤوليته المدنية في حالة عدم الوفاء بهذا الالتزام<sup>(2)</sup>.

كما يتطلب كذلك التعاون من أجل تبادل المعلومات الضريبية اشترك عدة دول، لأنّ الدول التي تكون خارج هذه الاتفاقيات تلجأ إليها رؤوس الأموال المتهربة من الضرائب، في غالب الأحيان التهرب الضريبي الذي تعاني منه دولة ما، تستفيد منه دولة أخرى عن طريق الجباية المتساهلة التي تجلب المكلفين المتهربين إلى ما يسمى المأوى الجبائي LE refuge fiscal<sup>(3)</sup>، فتكون هذه الدولة غير مستعدة للتعاون الجبائي، وذلك لما يعود به التهرب الضريبي بالفائدة على اقتصادها الوطني، فتصبح بذلك الاتفاقيات الدولية عديمة الفائدة.

قال في هذا الشأن كذلك J.Cosson أن إبرام هذه الاتفاقيات يؤدي إلى الحد من حرية انتقال رؤوس الأموال والاستثمار الأجنبي، فلا يلقى قبولا خاصة من تلك الدول التي تحتاج إلى رؤوس الأموال الأجنبية، من أجل تنمية رؤوس أموالها الوطنية، وتنفيذ مشاريعها الاقتصادية، والسلطات في هذه الدول (المأوى الجبائي) ترفض حتى إبرام هذه الاتفاقيات، وفي حالة البحث والتحقيق السلطات الوطنية هي التي تقود هذه

<sup>(1)</sup>-Cosson (J), Les industriels de la fraude fiscale, Collection economie et société, édition le seuil, 1971, P169.

<sup>(2)</sup>- عدلي ناشد (سوزي)، مرجع سابق، ص135.

<sup>(3)</sup>- Trotabas (L) et Cotteret (J.M), Droit fiscal, Précis Dalloz, 4<sup>ème</sup> Edition, 1980, P124.

التحقيقات، والسلطات الأجنبية يمكن لها فقط مطالعة الملفات المكونة عندها<sup>(1)</sup>.

وهناك صعوبة أخرى تواجه هذا التعاون تتمثل في عدم قبول الممولين الإداء بمعلومات، وهم يعلمون أنه ستستفيد منها خزينة دولة أجنبية، رغم أنهم كانوا لن يرفضوا الإداء بها لو كانت لصالح الخزينة العمومية لبلدهم، فأدى هذا إلى الاتفاق عند إبرام المعاهدات على أن يكون تبادل المعلومات الضريبية بما يسمح به تشريع كل دولة ولا يتعارض مع النظام العام أو المصلحة الوطنية.

أما بالنسبة للتعاون من أجل تحصيل الضرائب الذي يهدف إلى تمكين الدولة المتعاقدة من تحصيل ديونها الضريبية في إقليم الدولة الأخرى المتعاقدة معها، شرط أن تكون الضريبة مستحقة الأداء، وأن يتم تحصيلها وفقا لقوانين الدولة المطلوب منها ذلك.

ويواجه تطبيق هذا الاتفاق عدة صعوبات كونه يتعدى على مبدأ سيادة الضريبة، وكما نعلم أن نطاق تطبيق القانون الضريبي من حيث المكان يعتمد على مبدأ إقليمية الضريبة La territorialité fiscale<sup>(2)</sup>. ويقضي على مبدأ الحرية الفردية، مما يؤدي بالدول المتعاقدة رفض هذا البند في الاتفاقية لما له من آثار سلبية على المصلحة الوطنية.

إن أغلب الاتفاقيات تنص في بنودها على جواز رفض طلب المعلومات والبيانات إذا كانت لا تتماشى مع قوانين الدولة المطلوب منها ذلك<sup>(3)</sup>.

إن عدم رضا حكومات الدولة الدستورية عن مبدأ التعاون الإداري لما يتضمنه من أسس لا تتلاءم ومظاهر الحياة الدستورية، إذ ليس من المتوقع أن تقبل دولة دستورية تغلغل سلطات دولة أخرى داخل حدودها الإقليمية وتسخير هيئاتها لخدمة مصالح خزانة دولة أجنبية<sup>(4)</sup>، فيؤدي الاختلاف في أهداف السياسة الضريبية بين الدول

(1)- Conson (J), Op.cit, P171.

(2)- «السيادة الضريبية تخص إقليم دولة معينة يكون لها سلطة التصرف بوضع نظام ضريبي وفرض تطبيقه»  
Cartou (L), Droit fiscal international et Européen, Dalloz, 2eme, Edition, 1986, P15.

(3)- Trotabas (L), Op.cit, P124.

(4)- البطريق (يونس أحمد)، مرجع سابق، ص 125.

تمسكها بمبدأ السيادة الضريبية إلى التقليل من فرص التعاون الدولي، إذ لا نستطيع أن نكون أمام تعاون ضريبي سليم وفعال بين دول يختلف فيها الهدف والمستوى الضريبي والاقتصادي والاجتماعي والسياسي.

كما أنّ هذه الاتفاقيات تؤدي إلى الحد من حرية انتقال رؤوس الأموال والاستثمارات الأجنبية، إذ تعتبر هذه الاتفاقيات سلاحاً مشروعاً في وجه الدول التي أبرمتها، فيؤدي برعايا الدول المتعاقدة إلى نقل أموالها إلى دول أخرى لم تلتزم بأحكام هذه الاتفاقيات.

بالإضافة إلى هذه العراقيل السالفة الذكر، هناك مشكل يتعلق باللجئين السياسيين، حيث نجد الدولة التي يلجأ هؤلاء الأشخاص نفسها في موقف حرج في تنفيذ الالتزامات التي فرضت عليها بمقتضى الاتفاق المبرم، وذلك عندما يقدم إليها طلب من الدولة التي ينتمي إليها اللجوءون السياسيون من أجل تحصيل الضرائب المستحقة عليهم.

فكل هذه العقبات أو الصعوبات تضعف القوة التنفيذية للاتفاقيات المبرمة، وعدم قدرتها على أداء الأهداف التي جاءت من أجلها وهي محاربة التهرب الضريبي.

أما الاتفاقيات الدولية الثنائية التي أبرمتها الدولة الجزائرية في المجال الضريبي كانت أغلبها فيما يخص مكافحة الازدواج الضريبي (عددها 37 اتفاقية)<sup>(1)</sup>، واتبعت الجزائر في إبرام هذه الاتفاقيات نماذج عن الاتفاقيات التي وضعتها هيئة الأمم المتحدة ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE)، أما الاتفاقيات المبرمة بمناسبة مكافحة التهرب الضريبي، سوف نذكر بعضها:

**1- اتفاقية جبائية مع الجمهورية الفرنسية المصادق عليها بالمرسوم الرئاسي رقم 121-02 المؤرخ في 2002/04/07، المتعلقة بتجنب الازدواج الضريبي وتفاذي التهرب الضريبي، ووضع قواعد المساعدة المتبادلة في ميدان الضريبة على الدخل والثروة والتركات.**

<sup>(1)</sup>-Maherzi (M.A), Introduction à la Fiscalité, ITCIS édition, Algérie, 2010, P99.

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

لا يستعمل هؤلاء الأشخاص أو السلطات هذه المعلومات إلا لهذه الأغراض ويمكنهم الإدلاء بهذه المعلومات أثناء الجلسات العلنية للمحاكم أو عند إصدار الأحكام. ولا يمكن في أي حل من الأحوال تفسير أحكام هذه المادة على أنها تلزم دولة إحدى الدولتين المتعاقبتين بـ:

- باتخاذ تدابير إدارية مخالفة لتشريعها ولممارستها الإدارية، أو للتشريع والممارسة الإدارية المعمول بها في الدولة المتعاقدة الأخرى.

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

- بتقديم معلومات من شأنها كشف أسرار تجارية أو صناعية أو مهنية أو أسلوب تجاري، أو معلومات يعتبر إفشاؤها مخالفا للنظام العام.

كما يتم تبادل المعلومات إما تلقائيا أو بواسطة طلب يخص حالات ملموسة، وتتفق السلطات المختصة للدولتين فيما بينها، قصد ضبط قائمة المعلومات المقدمة تلقائيا.

في حالة طلب أحد الدولتين للمعلومات، تسعى الدولة الأخرى الحصول عليها بنفس الكيفية، كما لو تعلق الأمر بضرائبها الخاصة حتى لو لم تكن هذه الدولة في نفس الوقت في حاجة إلى هذه المعلومات.

أما المادة 28 من هذه الاتفاقية نصت على شروط المساعدة لتحصيل الضرائب،

الفصل الثاني..... آليات مكافحة التهريب الضريبي

فنتفق الدولتان المتعاقدتان على تقديم المساعدة والدعم لبعضها البعض طبقاً للقواعد الخاصة بتشريعهما أو تنظيمهما، وذلك بغية تحصيل ديونهما الجبائية، مع ذكر بعض التحفظات التي لا تكون الدولة ملزمة فيهم بتلبية طلبات الدولة الأخرى.

2- اتفاقية جبائية مع جمهورية مصر العربية، مصادق عليها بالمرسوم الرئاسي رقم 142-03 المؤرخ في 2003/03/25، ويطبق هذا الاتفاق على الأشخاص المقيمين في إحدى الدولتين المتعاقدين أو كليهما.

وقد نصت كذلك المادة 27 من هذه الاتفاقية على تبادل السلطات المختصة في الدولتين المتعاقدين المعلومات بالقدر اللازم لتطبيق أحكام هذا الاتفاق وبصفة خاصة لمنع التهريب الضريبي.

وتعتبر أي معلومات تصل إلى علم دولة متعاقدة ذات طبيعة سرية ويفشي بها فقط للأشخاص أو السلطات (بما فيها المحاكم والجهات الإدارية) المختصة بالربط والتحصيل أو التنفيذ أو الطعون المتعلقة بالضرائب التي يتناولها هذا الاتفاق، وأن تستعمل هذه المعلومات في هذا الغرض فقط.

3- اتفاقية جبائية مع جمهورية الصين الشعبية مصادق عليها بالمرسوم الرئاسي رقم 174-07 المؤرخ في 2007/06/06، ويطبق هذا الاتفاق على الأشخاص المقيمين بدولة متعاقدة أو بكلتا الدولتين المتعاقدين، وجاءت في المادة 26 من هذه الاتفاقية النص على كيفية تبادل المعلومات بين الدولتين المتعاقدين، كما سبق ورأينا في الاتفاقيات السالفة الذكر.

الملاحظ من هذه الاتفاقيات أن في اللحظة التي تم فيها التوقيع على الاتفاقية المبرمة بين الحكومة الجزائرية والحكومة الفرنسية، قصد تجنب الازدواج الضريبي وتفادي التهريب الضريبي، ووضع قواعد للمساعدة المتبادلة، اتفاق على أحكام تعتبر جزءاً لا يتجزأ من الاتفاقية على شكل بروتوكول من أجل التطبيق الأحسن لاتفاق بينهم.

أما فيما يخص الاتفاقية مع دولة مصر والاتفاقية مع دولة الصين الشعبية لم يتبعها أي بروتوكول، وكذلك بالنسبة لبنود الاتفاق لم يتطرقوا إلى بند ينص على المساعدة

لتحصيل الضرائب، بخلاف الاتفاقية مع دولة فرنسا التي ذكر فيها هذا البند.

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

### 1- مجهودات الأمم المتحدة في مكافحة التهرب الضريبي<sup>(1)</sup>:

إنها بمقتضى القرار 14-1978 للمجلس الاقتصادي والاجتماعي لمنظمة الأمم المتحدة اتخذت تدابير لمكافحة التهرب الضريبي تتمثل في:  
- تحقيق في الصيغ المستخدمة لممارسة التهرب الضريبي، فيما يخص التبادلات التجارية الجارية على المستوى الدولي.

- دراسة الحلول الممكن تقديمها لحل مشكل التهرب الضريبي وتهدف إلى:  
• تحقيق الخطط والطرق المستعملة من قبل مختلف البلدان لمكافحة التهرب الضريبي.

• تقويم حاجة تغيير القوانين الضريبية الوطنية.  
• الأحوال التي يكون فيها تبادل المعلومات الخاصة بالمسائل الضريبية ذات أهمية لمكافحة التهرب الضريبي.

• تقويم فعالية الاتفاقيات الثنائية والنظم الأخرى السارية المفعول الخاصة بالتبادلات.

• دراسة إمكانية تشكيل مجلس تعاون مباشر في ميدان الضرائب.  
• إنشاء هيئة دولية وهي فكرة لقيت موافقة لعدد من الدول الخاصة الولايات الأمريكية وكندا، وذلك لتحقيق الانسجام والتنسيق والتعاون الدولي حول القضايا الضريبية.

### 2- مجهودات منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE)<sup>(2)</sup>.

تبنى مجلس المنظمة قرارات تتعلق بالإجراءات الواجب اتخاذها من طرف أعضاء المنظمة، قصد مكافحة التهرب الضريبي الدولي هذه بعضها:

(1)-مراد (ناصر)، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب -دراسة حالة الجزائر، مرجع سابق، ص326-327.  
(2)-[http:// www. Obsevateurocde.Org](http://www.Obsevateurocde.Org).

-التبادل بين الدول الأعضاء المعلومات التي من شأنها أن تساعد على التحديد الصحيح للضرائب خاصة عن القيام بمبادلات تجارية.

-اللجوء إلى التحقيقات لتحديد الضرائب على الدخل والأرباح بدقة من قبل دولة ما، مع احترام النظم التشريعية الوطنية لهذه الدولة المعنية.

-دراسة إمكانية تسهيل ومساعدة موظفي دولة ما في دولة أخرى، للقيام بعمليات البحث واستغلال المعلومات التي من شأنها أن تساعد على التأسيس الدقيق للضرائب على الدخل والأرباح المستحقة لدى دولة أخرى.

-دراسة إمكانية التوفيق بين الوسائل القانونية والإدارية للإدارات الضريبية، قصد جمع المعلومات وممارسة حقوقها في الرقابة قصد مكافحة التهرب الضريبي.

كما أظهرت كذلك الجمعية البرلمانية الأوروبية انشغالات اتجاه المدى المتزايد للتهرب الضريبي، وترسيخ التعاون الدولي لمكافحة التهرب الضريبي وأقرت التوصيات التالية<sup>(1)</sup>:

-حث حكومات دول الأعضاء للمجلس الأوروبي على إلغاء القوانين المقيدة لمبدأ السر المصرفي، قصد تيسير التحريات في حالة التهرب الضريبي.

-حث الدول الأعضاء على الامتناع عن إنشاء قوانين ضريبية خاصة بمنح امتيازات ضريبية غير مبررة لبعض الشركات، فيما يخص مداخيلها الواردة من الخارج.

-أخذ كل الإجراءات اللازمة لتصدي أكثر لاستعمال مناطق ذات اقتطاع ضريبي منخفض من قبل الشركات متعددة الجنسيات لأغراض التهرب الضريبي.

-تطوير نظام فعال للإخضاع الضريبي على الشركات متعددة الجنسيات مهتمين أساساً بمشكل أسعار التحويل.

-إجراء دراسة حول الصيغ المختلفة للجرائم الاقتصادية والتعاون على مكافحتها.

(1)-بوعزيزي (رضا)، التهرب الضريبي في الجزائر، رسالة ماجستير، الجزائر، ص112.

## المبحث الثاني

### وسائل قمع التهرب الضريبي

إن الجرائم الضريبية بشكل عام، وجريمة التهرب الضريبي بشكل خاص ذات طبيعة خاصة تتميز بها عن جرائم القانون العام من حيث التجريم وإجراءات المتابعة، وكذا من حيث الجزاءات المقررة.

فارتأينا في هذا الصدد أن نتناول السياسة العقابية التي اتبعتها المشرع الجزائري من أجل مكافحة التهرب الضريبي، من خلال التطرق للعقوبات الجزائية والجبائية التي قررها في هذا المجال، بالإضافة إلى العقوبات التهديدية والمهنية.

و قبلها سنعالج إجراءات المتابعة وكيفية كشف وإثبات التهرب الضريبي، والأشخاص المؤهلة لذلك، حتى يمكننا متابعة المتهربين قضائيا، والجهة المختصة برفع الشكوى وتحريك الدعوى العمومية والجبائية، كما يجب أيضا التطرق إلى تقرير المسؤولية الجزائية.

بالتالي، سنتحدث في المطلب الأول عن إجراءات المتابعة والمسؤولية الجزائية، بعدها العقوبات الجزائية والجبائية في المطلب الثاني، وأخيرا العقوبات التهديدية والمهنية في المطلب الثالث من هذا المبحث.

### المطلب الأول

#### إجراءات المتابعة

تعد معارضة وإثبات الجرائم الضريبية البداية الأساسية لمكافحة التهرب الضريبي، وأولها المشرع الأهمية الكاملة من خلال حرصه على الإجراءات الواجب توفرها في الأشخاص المكلفين بإثبات الجرائم، والشكليات التي تتطلبها المحاضر الضريبية.

و يترتب على إثبات ومعارضة جريمة التهرب الضريبي، إحالة مرتكبيها إلى القضاء للمحاكمة، بناء على شكوى من الجهة المختصة على مستوى إدارة الضرائب حتى يمكن تحريك ومباشرة الدعوى العمومية والجبائية.

كما تترتب المسؤولية الجزائية على المكلف بالضريبة القائم بالأفعال المخالفة للقانون، بصفته فاعل أصلي شخص طبيعي أو معنوي كان، وتمتد المسؤولية إلى الشريك وأفعال الغير.

سنحاول إذا التطرق إلى المتابعة الجزائية للجرائم الضريبية في الفرع الأول والمسؤولية الجزائية في الفرع الثاني.

## الفرع الأول

### المتابعة الجزائية

#### 1- إثبات ومعاينة التهرب الضريبي:

لقد اتسمت القوانين الجبائية بعدم الانسجام في تحديد الأشخاص المخولون للقيام بإثبات الجريمة الضريبية، حيث تختلف من نص إلى آخر، فجاءت المواد 21 من قانون الطابع و504 ق ض غ م على أن الأشخاص المؤهلين لإثبات التهرب الضريبي، هم جميع أعوان إدارة الضرائب المفوضين والمحلّفين قانوناً، مكلفون بإثبات المخالفات للقوانين والأنظمة المتعلقة بالضرائب.

أما المادة 112 من قانون الرسم على رقم الأعمال فجاء فيها أنه يمكن أن تثبت المخالفات للأحكام الضريبية بكل وسائل الإثبات التابعة للقانون العام، من طرف ضباط الشرطة القضائية أو أعوان إدارة الضرائب المختلفة والضرائب المباشرة والتسجيل ومصالح الجمارك، أو أعوان قمع الغش والجرائم الاقتصادية.

أما فيها يخص قانون ضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانون التسجيل لم يشيروا على الإطلاق إلى الأشخاص المؤهلين لإثبات الجرائم الضريبية.

ورغم استحداث قانون الإجراءات الجبائية الذي بدوره لم يفصل بدقة في هذا الأمر، إذ نص على أعوان الإدارة الجبائية تارة، وتارة أعوان الإدارة المالية من أجل إثبات التهرب الضريبي، دون أن تكون هناك أي إشارة لضباط الشرطة القضائية، كما أنه ينص على أن تكون رتبة الأعوان المؤهلين لذلك لا تقل عن رتبة مراقب في بعض المواد، وفي نصوص أخرى على أن لا تقل عن رتبة مفتش، وأحياناً أخرى لا ينص

على رتبة الأعوان اللازمة لذلك.

و مما سبق ذكره يثور بنا التساؤل حول ما إذا كانت الشرطة القضائية لها الحق في إثبات التهرب الضريبي على غرار ما هو معمول به في قانون الرسم على رقم الأعمال، أم الإثبات يبقى محصورا في أعوان الإدارة الضريبية والمالية فقط ؟

فعليه، إذا انطلقنا من قاعدة أن الشرطة القضائية هي صاحبة الاختصاص العام في إثبات الجرائم، ولها صلاحية البحث وجمع الأدلة ما لم تستبعد بنص صريح، وبالتالي نظرا للطابع الخاص الذي تتسم به الجرائم الضريبية من حيث طابعها التقني وأنها تمس الوعاء الضريبي، وكذلك لوجود العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية، فالقاعدة العامة أن يكون حق الإثبات في الجرائم الضريبية من اختصاص أعوان الإدارة الضريبية، وطالما لا يوجد نص صريح يستبعد ضباط الشرطة القضائية من إثبات هذه الجرائم، فمن حقهم إثباتها على أن يحيلوا محاضر الإثبات إلى إدارة الضرائب المختصة دون سواها بتحريك الدعوى العمومية<sup>(1)</sup>.

فمن أهم الصلاحيات التي خولها المشرع للأشخاص المؤهلين للإثبات الغش الضريبي، هي تحرير محضر إثبات المخالفة، حيث جاءت المادة 505 ق ض غ م التي نصت على الإجراءات الشكلية التي يتعين احترامها عند تحرير المحضر وذلك بذكر تاريخ اليوم الذي تم فيه تحريره ونوع المخالفة، واسم ومحل إقامة العون أو الأعوان الذين قاموا بتحريره، والشخص المكلف بالمتابعات ومكان تحرير المحضر وساعة اختتامه.

أما باقي القوانين الجبائية لم تخضع تحرير محضر الإثبات لأي شكلية معينة، ولكن حسب المادة 112 من قانون الرسم على رقم الأعمال يفهم أنه لكل جهة مؤهلة لإثبات الغش الضريبي تحرير محاضرها وفقا للأوضاع والإجراءات التي تحكم تحرير محاضرها<sup>(2)</sup>.

حيث يقصد بالمحاضر الضريبية الأوراق التي يحررها أعوان الإدارة المالية

(1) - بوسقعة (أحسن)، المخالفة الضريبية، الغش الضريبي، المجلة القضائية، عدد 1 - 1998 - ص 24.

(2) - أحسن بوسقعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، مرجع سابق، ص 432.

بصفة عامة والمؤهلين لذلك لإثبات ما يتوصلون إليه من جرائم ضريبية وظروفها وأدلتها ومرتكبيها، وقد وصفت هذه المحاضر بأنها شهادة صامتة مثبتة في ورقة<sup>(1)</sup>.

كما أعطى المشرع للمحاضر الضريبية قوة إثبات مطلقة إذا تم تحريرها وفقا للشروط الشكلية والموضوعية<sup>(2)</sup>، فهي تتميز بالقوة الثبوتية من أجل إثبات الجرائم لأنها أساس المتابعة، لأنه لا يمكن تقديم شكوى ما لم يكن هناك إثبات للجريمة بموجب محاضر مدعمة بالوثائق والجدول، فتحريك الشكوى من اختصاص الإدارة دون سواها مرتبط بهذه المحاضر.

ومن صلاحيات الأعوان المؤهلين لإثبات الجرائم الضريبية كذلك حق الإطلاع على السجلات والوثائق والمستندات لدى الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسة المالية وكل شخص أو شركة تقوم بعملية الوساطة قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها والكشف عن الجرائم الضريبية والتأكد من احترام القوانين الجبائية<sup>(3)</sup>.

كما أنه عندما تسفر عملية البحث عن التهرب الضريبي على قرائن تدل على ممارسات تدليسية، يمكن للإدارة الضريبية أن ترخص لأعوانها القيام بإجراءات المعاينة، في كل المحلات قصد البحث والحصول على كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تيرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة أو دفع الضريبة.

و يجوز لأعوان الضرائب القيام بكل المعاينات والتحقيقات التي تبدو لهم ضرورية لإثبات الجرائم في المحلات المهنية للمكلفين بالضريبة، ولكن وفقا لإجراءات معينة، حيث يجب أن تكون خلال النهار وفي ساعات محددة قانونا<sup>(4)</sup>.

(1)- السبتي (فارس)، مرجع سابق، ص 148.

(2) - كما أعطى المشرع بالمقابل للمكلفين بالضريبة الذين هم محل متابعة جزائية حق الطعن في هذه المحاضر الضريبية بالبطلان.

(3) - أنظر المادة 538 ق ض غ م والمادة 45 وما يليها من قانون الإجراءات الجبائية.

(4) - المادة 23 قانون إجراءات جبائية : "...خلال النهار وفي الساعات الآتية :

- من أول أكتوبر إلى 31 مارس من الساعة 6 صباحا إلى الساعة السادسة (06) مساء.

- من أول أبريل إلى 30 ديسمبر من الساعة 5 صباحا حتى الساعة الثامنة (08) مساء.

كما أنه لا يمكن الترخيص بإجراء حق المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليمياً أو قاضي يفوضه هذا الأخير تحت طائلة البطلان (المادة 34 وما يليها من قانون الإجراءات الجبائية).

فضلا عن ذلك، منح المشرع كذلك لأعوان الضرائب المحررين للمحاضر حق حجز الأشياء والوسائل المستعملة في الغش (المادة 511 إلى 517 والمادة 525 ق ض غ م).

كما أجاز المشرع لأعوان الضرائب في حالة الشك بالغش اتجاه أشخاص خاضعين أو غير خاضعين للمراقبة بتفتيش داخل المنازل، ويكون بناء على ترخيص من السلطة القضائية المختصة (المادة 499 ق ض غ م)

### 1- تحريك الدعوى العمومية والجبائية :

إن الجريمة الضريبية تتولد عنها دعويان :

- دعوى عمومية تهدف إلى تطبيق العقوبات الجزائية (الإكراه البدني والغرامة الجزائية)

- دعوى جبائية تهدف إلى تطبيق العقوبات الجبائية (الغرامة الجبائية والمصادرة)

فقد اتفقت جميع القوانين الجبائية على أن صلاحية تحريك الدعوى العمومية والجبائية يكون من طرف إدارة الضرائب، وتكون بناء على شكوى تقدمها هذه الأخيرة أمام الجهات القضائية المختصة، وخروجا عن القاعدة العامة للاختصاص المحلي (المادة 329 من قانون الإجراءات الجزائية) حيث يختص محليا بالنظر في الجرائم محكمة محل الجريمة أو محل إقامة أحد المتهمين أو شركائهم أو محل القبض عليهم، لكن اخضع المشرع الاختصاص المحلي فيما يتعلق بالجرائم الضريبية لاختيار الإدارة الضريبية<sup>(1)</sup>، دون أن يستوجب ذلك القيام مسبقا بإنذار المعني لتقديم أو تكميل تصريحه أو تسوية وضعيته إزاء التنظيم الجبائي.

(1) - يكون اختيار الإدارة الجبائية للمحكمة المختصة التي يتبع لها مكان فرض الضريبة أو المحكمة التي يقع مقر المؤسسة في دائرة اختصاصها أو مكان الحجز (المواد 305 ق ض م، 534 ق ض غ م، 119 من ق.ر.ر.أ، 34 ف 2 قانون الطابع، 119 ف 2 ق ت)

وحتى تكون الدعوى صحيحة، يجب أن تتوفر الشكوى على شرطين أساسيين، الأول أن تقدم الشكوى من قبل من كلفه القانون بذلك وهو المدير الولائي للضرائب أو الجهوي أو المركزي أو من ينوب عنه قانونا، وثانيا تكون الشكوى مكتوبة وموقعة من صاحب السلطة في إصدارها، أي وضع ختم الإدارة الجبائية حتى تكتسب الصفة الرسمية، وما يقصد بالشكوى البلاغ أو الإخطار الذي يقدمه المجني عليه إلى السلطات المختصة طالبا تحريك الدعوى العمومية بشأن جرائم معينة خطر المشرع تحريكها بصددها قبل تقديمه<sup>(1)</sup>.

فنستخلص من ذلك أنه في حالة رفع دعوى أمام القضاء قبل صدور شكوى إدارة الضرائب تكون الدعوى باطلة بطلانا مطلقا، رغم أن القاعدة تقتضي بأن النيابة العامة هي المختصة بتحريك الدعوى العمومية واستعمالها بوصفها سلطة الاتهام، وهي في ذلك تمثل المجتمع في ممارسة حقه في الكشف عن فاعل الجريمة وعقابه<sup>(2)</sup>.

إن قانون الإجراءات الجزائية قيد حرية النيابة العامة في استعمال حقها في تحريك الدعوى العمومية، حيث استوجبت كل القوانين الجبائية على ضرورة تقديم الشكوى من قبل إدارة الضرائب كشرط أساسي لتحريك ومباشرة الدعوى العمومية والجبائية، وهذا من أجل حماية والمحافظة على العلاقة الودية القائمة بين الإدارة والمكلفين بالضريبة بناء على مبادئ الضريبة الأربعة (الاقتصاد، اليقين، الملائمة والعدالة)، وكذلك نظرا لطابعها التقني والمحاسبي، وأيضا لأن الإدارة الجبائية هي الوحيدة التي بحوزتها كافة المعلومات والمستندات والوثائق الخاصة بالمكلفين بالضريبة<sup>(3)</sup>.

كما يمنع على النيابة العامة تحريك الدعوى العمومية والجبائية، أي لا يجوز لها اتخاذ أي إجراء أو مباشرة الدعوى أو فتح تحقيق قضائي قبل تقديم شكوى من الإدارة الجبائية، وأي إجراء تقوم به يكون باطلا بطلانا مطلقا، وفي حالة ما إذا قامت النيابة العامة بتحريك الدعوى وأحالت الملف إلى الجهات القضائية يجب على المحكمة أن

(1)- الشلقاني (أحمد شوقي)، مبادئ الإجراءات الجزائية في التشريع الجزائري، ج 1، ديوان المطبوعات الجامعية،

الجزائر، 1999، ص 41.

(2)- الشلقاني (أحمد شوقي)، المرجع نفسه، ص 27.

(3)- السبتي (فارس)، مرجع سابق، ص 194.

تقضي بعدم قبول الدعوى<sup>(1)</sup> وببطلان كل الإجراءات والتدابير التي اتخذتها قبل تقديم الشكوى، أي انتفاء وجه الدعوى ببطلان إجراءات المتابعة.

إذا يترتب على عدم التقيد بهذا الشرط بطلان إجراءات تسيير الدعوى أمام جهة التحقيق، وكذا بطلان الحكم، وهو بطلان متعلق بالنظام العام، ولا يصح هذه الإجراءات طلب بعد اتخاذها، فيلزم إذن لصحة رفع الدعوى وإجراءات التحقيق أن يثبت الحكم الصادر في هذه الدعوى أن رفعها كان بناء على طلب ممن يملك تقديمه وإلا كان الحكم معيباً<sup>(2)</sup>.

كما يرى صادق المرصفاوي، أن رفع الدعوى العمومية بغير طلب في الحالات التي يتطلب فيها القانون ذلك يجعلها غير مقبولة، وعلى المحكمة أن تقضي بعدم قبولها لا أن تقضي بالبراءة<sup>(3)</sup>، لأنه متى حكم بالبراءة يستحيل محاكمة المتهم ثانية، أما عدم قبولها فهذا لا يمنع من نظر الدعوى عند تقديم شكوى إدارة الضرائب.

كما جاءت المواد 305 ق ض م و 119 ق.ر.ر.أ والتي أجازت للمدير الولائي للضرائب سحب الشكوى في حالة دفع كامل الحقوق العادية والغرامات موضوع الملاحقات، ويترتب على سحبها انقضاء الدعوى العمومية طبقاً لمادة 06 من قانون الإجراءات الجزائية، لأنه وفقاً لهذه المادة السحب أو التنازل عن الشكوى يوقف إجراءات المتابعة، فعليه لا يجوز الرجوع حتى ولو صدر التنازل قبل تحريك الدعوى العمومية، بالتالي لا يمكن لمدير الضرائب تقديم شكوى أخرى بعد التنازل عنها، وهذا من أجل الحفاظ على استقرار المراكز القانونية.

و لكن اشترط المشرع على سحب الشكوى من قبل مدير الضرائب على تسديد المكلف لكامل الديون الضريبية المستحقة للخرينة العمومية وكذلك كل الحقوق التابعة لذلك.

(1)-بغدادى (مولاي ملياني)، الإجراءات الجزائية في التشريع الجزائري، المؤسسة الوطنية للكتاب، الجزائر،

1992، ص 23.

(2)-مصطفى (محمود محمود)، مرجع سابق، ص 186.

(3)-المرصفاوي (حسن صادق)، مرجع سابق، ص 193.

أما بالنسبة لمسألة التقادم، فإن مدة تقادم الدعوى العمومية حسب قانون الإجراءات الجزائية المادة 7 و 8 منه هي 3 سنوات بالنسبة للجنح و 10 سنوات بالنسبة للجنايات من يوم ارتكاب الجريمة، لكن بالرجوع إلى القوانين الجبائية نجدتها تتفق على مدة التقادم بمرور أربع (4) سنوات للدعوى العمومية والجبائية من تاريخ ارتكاب الجريمة مهما كانت الجريمة جنحة أو جناية<sup>(1)</sup>، وباعتبار أن الخاص يقيد العام، فالتقادم في مجال الدعوى العمومية والجبائية المتعلقة بالجرائم الضريبية تتقادم بمرور (04) أربع سنوات من يوم ارتكاب الجريمة. أما في حالة استعمال المكلف لوسائل تديسية من أجل إخفاء استحقاق الحقوق أو أي مخالفة أخرى، فإن التقادم يسري من اليوم الذي يتمكن فيه أعوان الضرائب من اكتشاف الجريمة<sup>(2)</sup>.

و تبقى مسألة المصالحة مطروحة، لأن المشرع الجزائي تجاهل مسألة المصالحة في المجال الضريبي، وهل هي سبب من أسباب انقضاء الدعوى العمومية أو لا ؟

فنجده من خلال المادة 555 ق ض غ م أشار إلى المصالحة من حيث إمكانيتها، فنصت هذه المادة على أن الغرامات المنصوص عليها في هذا القانون يمكن أن تكون موضوع إعفاءات أو مصالحات حسب الشروط المحددة والقواعد المنصوص عليها في المادة 540 من نفس القانون.

لكن هذه المادة لم تتعرض إلى المصالحة في حالة ما إذا كانت لها تأثير على الدعوى العمومية والجبائية، فكان من الأولى أن تتضمنها القوانين الجبائية كوسيلة من وسائل انقضاء الدعوى العمومية.

فالمصالحة في الأساس هي وسيلة من وسائل انقضاء الدعوى العمومية في حالة قيام كل من المدعي والمدعى عليه بإجراء التصالح على قيمة المطالبة القائمة بينهما، أي هو عقد يرفع النزاع ويقطع الخصومة بين المتصالحين<sup>(3)</sup>.

(1) - أنظر المواد 305 ف 3 ق ض م - 564 ق ض غ م - 110 و 127 من قانون الإجراءات الجبائية.

(2) - أنظر المواد 111 و 128 - ف 2 من قانون الإجراءات الجبائية.

(3) - المساعدة (أنور محمد صدقي)، المسؤولية الجزائية عن الجرائم الاقتصادية، دار الثقافة، عمان، 2007 - ص

بالتالي الصلح يمنح للإدارة أن تحقق غرضها في استيفاء الديون الضريبية، وذلك بالتزام المكلف المتهرب بتنفيذ شروط الصلح بمحض إرادته، ومن جهة أخرى يترتب عنه تحصيل المبالغ المتهرب منها بسهولة بعيدا عن المنازعات القضائية، وطول الإجراءات، مع ربح للوقت والجهد والمصاريف.

علما أن أسلوب المصالحة يعد من الأساليب المتطورة في الدول المتقدمة لمعالجة مثل هذا النوع من الجرائم، حيث تم تطبيق المصالحة في العديد من دول العالم منها فرنسا التي بدأت العمل به منذ القرن 18 في التشريعات الضريبية والجمركية، وأنه سبب من أسباب انقضاء الدعوى<sup>(1)</sup>.

الملاحظ أن إجراء المصالحة في جميع القوانين التي أجازته، جعلته إجراء جوازي لجهة الإدارة وليس وجوبيا عليها، ولا يجوز أن ترجع الإدارة على أي متهم آخر عند إخلال مبرم المصالحة بالتزاماته.

فالصلح في الجرائم الضريبية يكون بدفع المتهم المبالغ المالية المستحقة للإدارة الجبائية كحقوق ورسوم جبائية كاملة، ويشترط أن يتم الصلح بين المتهم والإدارة المختصة، وهو تعبير عن إرادة تنتج آثار قانونية، ويهدف إلى انقضاء الرابطة الإجرائية للخصومة الجزائية<sup>(2)</sup>.

كما يمكن ان تدفع المبالغ المستحقة في شكل رزنامة دفع ( calendrier de paiement)، منحها المشرع للمكلف بالضريبة لدفع ما عليه من ديون، نظرا للصعوبات التي تعترضهم أثناء تسديد مستحقاتها، ويشترط عليهم قصد تطبيق هذا الإجراء أن يدفعوا مسبقا قيمة 20 % من مبلغ الديون المستحقة وباقي ما عليهم يدفع وفقا لرزنامة الدفع كالاتي :

- مدة 06 أشهر بالنسبة للديون التي لا تفوق 10.000.000 دج.
- مدة 12 شهرا بالنسبة للديون التي لا تفوق 20.000.000 دج.
- مدة 18 شهرا بالنسبة للديون التي تفوق 20.000.000 دج.

(1)-المساعدة (أنور محمد صدقي)، مرجع سابق، ص 289.

(2) - السبتي (فارس)، مرجع سابق، ص 262.

و بمجرد منح رزنامة الدفع من طرف قابض الضرائب، يتم تقديم طلب لتأجيل الدعوى العمومية مرفق بنسخة من هذه الرزنامة إلى وكيل الجمهورية أو إلى قاضي التحقيق أو أمام جهة الحكم المختصة، ويتعين على قضاة النيابة العامة إما توقيف تحريك الدعوى العمومية إن كانت على مستوى النيابة، أو التماس التأجيل للفصل في القضية في حالة وجودها أمام قاضي التحقيق أو أمام جهات الحكم.

## الفرع الثاني

### المسؤولية الجزائية

المسؤولية هي قدرة الشخص القانونية على تحمل كافة التبعات والآثار التي يقرها القانون على ما يقوم به من تصرفات وأفعال<sup>(1)</sup>، وهي تحمّل الشخص المخالف للقانون العقوبة المقررة قانونا كنتيجة لأعماله، وهذا استنادا لنص المادة 47 من قانون العقوبات التي نصت انه لا عقوبة على من كان في حالة جنون وقت ارتكاب الجريمة.

وبناء على الأفعال المخالفة للقانون التي يقوم بها المكلف بالضريبة تترتب عليه المسؤولية الجزائية، وهي لا تقف عند شخص المكلف وحده، وإنما تمتد إلى الممثل القانوني للأشخاص المعنوية، وكذلك إلى كل من ساعد أو حرض أو اتفق مع المكلف بالضريبة للتخلص من أداء الالتزامات المنصوص عليها في القوانين الجبائية.

#### 1- مسؤولية الفاعل الأصلي:

##### أ- مسؤولية الشخص الطبيعي:

إن أكثر ما يتميز به القانون الضريبي هو إنشاء علاقات ضريبية بين الدولة ممثلة في إدارة الضرائب، وأشخاص طبيعية أو معنوية هم المكلفون بالضريبة، فالمسؤولية الجزائية لا يتوجه بها القانون إلا لمن كان طرفا سلبيا في العلاقة الضريبية، فعليه لا يعتبر فاعلا أصليا في الجريمة الضريبية إلا من كان طرفا سلبيا في هذه العلاقة الضريبية، فمثلا لا يعتبر فاعلا أصليا في جريمة عدم تقديم التصريحات إلا من كان ملزما بتقديمها، ولا يكون فاعلا أصليا كذلك في جريمة عدم أداء الضريبة في الميعاد

(1)-المساعدة (أنور محمد صدقي)، مرجع سابق، ص40.

من كان ملزماً بأدائها<sup>(1)</sup>.

ولما كان النشاط الإجرامي في الجريمة الضريبية يتمثل في مخالفة أحد الالتزامات الضريبية، فإن الفاعل الأصلي في هذه الجريمة يكون هو بذاته من يقع عليه عبء مباشرة هذا الالتزام، أي أن الطرف السلبي (المكلف بالضريبة) في العلاقة الضريبية التي ينشئها القانون الضريبي<sup>(2)</sup>.

بالتالي، فالمكلف بالضريبة هو الملتزم بالضريبة قانوناً، لأن الجرائم الضريبية تستلزم في صفة الجاني أن يكون كونه مكلفاً بالضريبة، فالفاعل الأصلي في جريمة التهرب الضريبي هو أول من يخضع للمساءلة الجزائية كان شخصاً طبيعياً أو معنوياً كما جاء في نص المادة 303 - ف 9 - ق ض م.

كما يستطيع أن يتعدد الفاعلون الأصليون في الجريمة الضريبية وذلك عند تعدد أطراف العلاقة الضريبية، كما هو الحال في التضامن بالوفاء لأداء الضريبة أو حالة الورثة أو الموصى أو الموهوب لهم أن يقدموا تصريحاً للإدارة الضريبية خلال شهرين من يوم الوفاة بالأموال التي آلت إليهم، ففي هذه الحالات قد تعدد الملتزمين بأداء الضريبة، أي في حالة المخالفة نكون أمام عدد من الفاعلين الأصليين، ويجب أن يكون كل منهم مكلفاً بالالتزام الضريبي ذاته محل الجريمة الضريبية، وسوف نتطرق لهذه الحالات بالتفصيل لاحقاً عند التطرق للمسؤولية الجزائية عن فعل الغير.

#### ب - مسؤولية الشخص المعنوي:

الشخص المعنوي كما نعلم هو مجموعة من الأشخاص أو الأموال تتمتع بالشخصية الاعتبارية، ويعترف لها القانون بجميع الحقوق المدنية من ذمة مالية مستقلة، أهلية قانونية، حق التقاضي، كما يسأل الشخص المعنوي مدنياً، فانطلاقاً من المسؤولية المدنية هل يسأل الشخص المعنوي جزائياً؟

إن لكل شخص معنوي ممثل عنه يكون مسؤولاً جزائياً عن الأفعال غير المشروعة التي ترتكب باسم الشخص المعنوي، أما بالنسبة إذا كان الشخص المعنوي يسأل

(1) - سرور (أحمد فتحي)، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص 141.

(2) - سرور (أحمد فتحي)، المرجع نفسه، ص 130.

شخصيا على الجرائم المرتكبة، فالمشروع الجزائري في السابق لم يعترف بنص صريح بالمسؤولية الجنائية للشخص المعنوي في قانون العقوبات، وحدا حذو المشروع الفرنسي الذي يقضي بتوقيع العقوبات الجنائية على ممثل الشخص المعنوي إذا كان هذا الممثل القانوني هو المسؤول عن الجرائم التي ترتكب باسم الشخص المعنوي كما لو ارتكبتها باسمه ولحسابه الخاص<sup>(1)</sup>.

لكن مع مرور الوقت في سنة 2004 اعترف المشروع الجزائري بالمسؤولية الجزائية للشخص المعنوي من خلال القانون رقم 04-15 المؤرخ في 2004/11/10 الذي عدل المواد 18 مكرر إلى 18 مكرر 1 من قانون العقوبات، حيث نرى أن المشروع فرض عقوبات أصلية توقع على الشخص المعنوي بالغرامة التي تساوي من مرة 01 إلى 05 مرات الحد الأقصى للغرامة المقررة للشخص الطبيعي في القانون الذي يعاقب على الجريمة.

كما أجاز المشروع الجزائري كذلك بموجب القانون رقم 04-14 بتاريخ 2004/11/10 المعدلة للمواد 65 مكرر 01 إلى 65 مكرر 04 من قانون الإجراءات الجزائية متابعة الشخص المعنوي وممثلة القانوني جزائيا في نفس الوقت<sup>(2)</sup>.

كما اعترف المشروع الجبائي بالمسؤولية الجزائية للشخص المعنوي من خلال المواد 303 - ف 9 ق ض م، 554 ق ض غ م، 138 ق.ر.ر.أ 36 ف 3 من ق.ط والمادة 121 ف 4 ق ت، التي جاءت في مجمل نصوصها على أن تقرر الغرامات الجزائية المستوجبة في آن واحد ضد أعضاء مجالس الإدارة أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين وضد الشخص المعنوي دون الإخلال بتطبيق الغرامات الجبائية الواجبة.

نجد أن كل من المشروع الجزائري والمشروع الجبائي، اعترف للشخص المعنوي بالمسؤولية الجزائية عن الأفعال المخالفة للقوانين إلى جانب المسؤولية الجزائية لممثله القانوني.

(1) - السبتي (فارس)، مرجع سابق، ص 343.

(2) - نجد أن المشروع قد اعترف كذلك بوجود المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي بأخذ عدة تدابير ضدهم نص عليها من خلال المواد 646 إلى 654 من قانون الإجراءات الجزائية المتعلقة بتنظيم صحيفة السوابق القضائية.

نلاحظ أيضا أن مسؤولية الشخص المعنوي ليست مطلقة، بل حرص المشرع على حصرها في الشخص المعنوي من القانون الخاص مستبعدا بذلك الدولة والمجموعات المحلية وكذا الهيئات العمومية ذات الطابع الإداري، أما الهيئات العمومية الأخرى الخاضعة للقانون الخاص كالمؤسسات الاقتصادية، فإنها تكون محل مساءلة جزائية<sup>(1)</sup>.

إن حرص المشرع على استبعاد الشخص المعنوي الخاضع للقانون العام نلمسه من خلال المادة 303 - ف 9 - ق ض م بنصها : " عندما ترتكب المخالفة من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص..."، فقد عمد المشرع على ذكر كلمة "القانون الخاص"، للتأكيد على استبعاد الشخص المعنوي الخاضع للقانون العام.

بالتالي المسؤولية الجزائية عن مخالفات الالتزامات الضريبية يتحملها الشخص المعنوي، أما بالنسبة للعقوبات المقرر تطبيق على الشخص المعنوي باعتباره المسؤول القانوني من جهة، وعلى ممثله القانوني باعتباره المسؤول عن التنفيذ والتعبير عن إرادة الشخص المعنوي من جهة أخرى، مع مراعاة طبيعة كل منهما<sup>(2)</sup>.

و عليه، في حالة ارتكاب الشخص المعنوي لجريمة التهرب الضريبي، فإنه يتم تطبيق العقوبات المالية والعقوبات الأخرى (غلق، حل، إقصاء الشركة...) على الشخص المعنوي باعتباره المسؤول الفعلي، أما العقوبات المقيدة للحرية وبعض الغرامات الجزائية تطبق على الشخص الطبيعي المتصرف باسم الشخص المعنوي أو ممثل أو مسير له.

## 2- مسؤولية الشريك :

الأصل في الجرائم الضريبية أنها تقع من الممتع بصفة المكلف بالضريبة، لكن

(1) - فارس السبتي - مرجع سابق - ص 440.

(2) - تطبيق عقوبات على الشخص المعنوي حسب طبيعته الخاصة : فحسب المادة 18 مكرر من قانون العقوبات تطبق عليه العقوبات الممثلة في:

- حل الشخص المعنوي.

- المنع من مزاولة النشاط لمدة معينة.

- غلق المؤسسة أو أحد فروعها.

- الإقصاء من الصفقات العمومية ...

يجوز أن تقع من طرف شخص آخر لا يتمتع بهذه الصفة ويسمى الشريك.

إن الشريك في الجرائم الضريبية يعتبر مسؤولاً جنائياً عن ارتكاب الفعل المجرم قانوناً من تجريم الفعل الذي ساهم فيه، لا من إجرام المكلف بالضريبة، فالشريك يستمد إجرامه من تجريم الفعل لا من إجرام فاعله، ومن ثم يتعين لوقوع الاشتراك وقوع الجريمة الضريبية، ويستوي في ذلك أن تقع الجريمة تامة أو يقتصر الحال على مرحلة الشروع<sup>(1)</sup>.

لقد أحالت القوانين الجنائية تعريف الشريك إلى قانون العقوبات المادة 42 منه، التي تنص أنه «يعتبر شريكاً في الجريمة من لم يشترك اشتراكاً مباشراً، ولكنه ساعد بكل الطرق أو عاون الفاعل أو الفاعلين على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة لها مع علمه بذلك».

نجد أن القوانين الجنائية وكذلك قانون الإجراءات الجنائية تنص على أن المسؤولية الجزائية تترتب على كل شخص حرض أو ساعد أو اتفق مع ممول أو مكلف بالضريبة على التخلص من أداء الضريبة المنصوص عليها بالقوانين الجنائية<sup>(2)</sup>، وقد أجمعت كذلك كل القوانين الجنائية على تحميل الشريك المسؤولية الجزائية كاملة وتطبق عليه العقوبات المقررة للفاعل الأصلي.

و بالتالي لكي نكون أمام جريمة الاشتراك في الجرائم الضريبية يجب ارتكاب فعل معاقب عليه، وأن يقع الاشتراك بإحدى الطرق مبينة في القانون وهي التحريض، المساعدة والاتفاق<sup>(3)</sup>، حيث تكون هذه الأفعال قبل أو أثناء وقوع الجريمة بقصد تسهيل

(1)- سرور (أحمد فتحي)، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص 153.

(2)- السبتي (فارس)، مرجع سابق، ص 274.

(3)- التحريض : هو دفع الغير على ارتكاب الجريمة سواء بخلق فكرة الجريمة لدى الغير أو تشجيع الغير على تحقيق فكرة الجريمة التي كانت موجودة لديه قبل التحريض.

المساعدة : فهي إمداد فاعل الجريمة بأي شيء يسهل أو يتم له ارتكاب الجريمة بعد البدء في تنفيذها.  
الاتفاق : هو تقابل إرادتين أو أكثر على ارتكاب الجريمة، أي التلاقي بين إرادتين كانت كلتاها منصرفاً إلى ارتكاب الجريمة بعكس التحريض الذي تؤثر فيه إرادة أخرى.

الشوربي (البشرى)، مرجع سابق، ص 270.

الفصل الثاني.....أليات مكافحة التهرب الضريبي

وقوعها، فنتكلم إذا عن الشريك في جريمة التهرب عند قيامه بالمساعدة أو الاتفاق أو التحريض للفاعل الأصلي أي المكلف بالضريبة بشتى الطرق، ويجب أن يكون ذلك سابقا أو في نفس الوقت لوقوع الجريمة لأنه لا نستطيع التكلم عن الاشتراك بعد وقوع الجريمة.

وأن يتوفر كذلك قصد الاشتراك، حيث يشترط لتحقيق جريمة الاشتراك توافر القصد الجنائي لدى الشريك، أي يجب أن يكون عالما بالجريمة التي ترتكب وقاصدا بعلمه المشاركة أو المساهمة في ارتكابها<sup>(1)</sup>، فالشريك يسأل جنائيا عن اشتراكه في الجريمة حتى ولو انتفت مسؤولية المكلف بالضريبة (الفاعل الأصلي) بسبب فقدان أهليته أو وفاته.

فإذا توفى المكلف بعد صدور الحكم بإدانته فإن العقوبات المتعلقة بالإكراه البدني تسقط لاستحالة تنفيذها، أما العقوبات المالية والمصاريف القضائية والديون الجبائية باعتبارها دينا عليه فهي تنفذ على تركة المتوفى، أما إذا توفى المكلف أثناء المحاكمة وقبل صدور الحكم، تقضي المحكمة بانقضاء الدعوى العمومية، ولكن لا يستبعد استمرار محاكمة الشريك أو الشركاء إن وجدوا.

قد يتعهد كذلك المكلف بالضريبة إلى شخص آخر للوفاء بالالتزامات الضريبية الملقاة على عاتقه، كأن يوكل محاسب معتمد أو خبير جبائي أو من لهم هذه الصفة لدفع الضريبة عنه أو تقديم التصريحات الضريبية... الخ، إلا أن هذا الوكيل يقوم بإهمال الوفاء بهذه الالتزامات.

فمسؤولية المكلف بالضريبة تكون عن مسلكه الشخصي الذي انحصر في الإخلال بالالتزام المفروض عليه لا عن الفعل الذي أتاه غيره، فإذا أهمل الغير الالتزام الضريبي، فإن الطرف السلبي في العلاقة الضريبية (المكلف بالضريبة) يكون وحده هو المسؤول عن ذلك باعتباره الفاعل الأصلي<sup>(2)</sup>.

إذا رغم عدم علم المكلف بالضريبة بعدم تشديد الضريبة من طرف الوكيل، إلا أن

(1)-المرصفاوي (حسان صادق)، مرجع سابق، ص 152.

(2)-سرور (أحمد فتحي)، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص 145.

المسؤولية الجنائية تقع عليه دون غيره باعتباره هو الملتزم القانوني بأداء الالتزامات الضريبية، ولكن في حالة إثبات اشتراك الوكيل مع المكلف بالضريبة من أجل التهرب من الضريبة عن طريق تقديم بيانات غير صحيحة أو تزوير المحاسبة (تخفيض الإيرادات أو تضخيم النفقات)، فهذا يؤدي إلى المساءلة الجزائية لهذا الوكيل، وبالتالي المكلف بالضريبة الذي يدعي جهله بالمناورات التدلّيسية التي قام بها الوكيل، عليه إثبات جهله أو عدم إمكانه منع ذلك بعد فوات الأوان.

إن أكثر ما يميز الجرائم الضريبية عن غيرها أنها من الجرائم ذات المسؤولية المطلقة أو ذات ركن معنوي ضعيف لأن الخطأ فيها مفترض فرضاً قابلاً لإثبات العكس<sup>(1)</sup>، فإذا كان الوكيل قد قام بخطأ مهني لم يقصد به التهرب بالضريبة، ففي هذه الحالة تنتفي عنه المسؤولية الجزائية، ولكن تقع عليه المسؤولية المدنية والتأديبية.

خطأ المحاسب في اعتماد الإقرار المزور لا يكفي لاعتباره شريكاً في جريمة التزوير، وإن كان يكفي لمساءلته مهنياً أو تأديبياً<sup>(2)</sup>، لأنه وإن كانت المسؤولية الجنائية للمحاسب أو الخبير الجبائي أو أي وكيل آخر تتوقف على توافر القصد الجنائي في حقهم، فإن الخطأ المهني الذي ارتكبه يؤدي إلى تقرير مسؤوليتهم المدنية والتأديبية، لأنه رغم تحقق النتيجة لا يتحقق الجرم لانقضاء القصد أو النية في التوصل لتلك النتيجة.

كما نصت القوانين الجبائية على اشتراك الوكيل، وهذا ما جاءت به في المادة 306 - ف 1 - ق ض م "يعاقب على المشاركة في إعداد أو استعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها من قبل وكيل أعمال أو خبير وبصفة أعم من قبل كل شخص أو شركة تتمثل مهنتها في مسك السجلات الحسابية أو في المساعدة لمسكها لعدة زبائن...".

كما يوجد اشتراك من نوع آخر وهو اشتراك المكلف بالضريبة مع أعوان الضرائب، كأن يتفق المكلف بالضريبة مع رئيس مفتشية الضرائب التابع لها، وهي مصلحة تأسيس الوعاء الضريبي على إخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة، وإصدار

(1) - المساعدة (أنور محمد صدقي)، مرجع سابق، ص 200.

(2) - الشوربجي (البشرى)، مرجع سابق، ص 273.

ضريبة في حقه بأقل بكثير من قيمتها الحقيقية عن طريق التلاعب في رقم الأعمال المصرح به بأقل من قيمته الحقيقية، أو يتفق مع قابض الضرائب بوقف المتابعات القائمة في حقه من أجل تحصيل الضريبة أو إخفاء أو إتلاف الجداول الضريبية المبينة لديونه.

فنكون إذا أمام حالة الاشتراك مع أعوان الضرائب الذين يقوموا بمساعدة والإتفاق مع المكلف سيء النية، من أجل التخلص من أداء الديون الضريبية الملقاة على عاتقه، فتواطأ أعوان الضرائب مع المكلف بالضريبة لا يكون بدون مقابل، فيتفق الطرفان على أن تنفيذ ذلك لا يكون إلا بمقابل مبالغ مالية (رشوة) يدفعها المكلف لأعوان الضرائب.

### 3- مسؤولية الغير :

إن القاعدة العامة في القانون الجنائي تنطلق من مبدأ شخصية العقوبة، أي لا تقع العقوبة إلا على من ارتكب الفعل المجرم، فتنفق القوانين الضريبة مع القوانين الجنائية بشأن شخصية المسؤولية الجزائية، لكن تخرج القوانين عن هذه القاعدة في بعض الأحيان أين يسأل الغير عن مخالفة الالتزامات الضريبية<sup>(1)</sup> المفروضة على المكلف بالضريبة، وهذا من أجل ضمان تحصيل الضريبة.

• أولاً : أنه بالنسبة للولي أو الوصي عن عديم الأهلية أو ناقصها، نجد أنفسنا أمام شخصين مدينين ضريبيا كلاهما ملتزم بالوفاء بالديون الضريبية اتجاه الخزينة العمومية، فعديم الأهلية أو ناقصها هو الملتزم القانوني ونائبه هو الملتزم بالوفاء بالديون الضريبية نتيجة المسؤولية التي نتجت من جراء إنابته.

(1) - المادة 529 ق ض غ م " يكون الأشخاص الآتي بيانهم مسؤولين عن المخالفات المشار إليها في المواد من

523 إلى 527 من هذا القانون ومكلفين بهذه الصفة بالرسوم والغرامات المالية والمصاريف:

- 1- مالكو البضائع فيما يخص المخالفات المرتكبة من قبل أعوانهم أو مندوبيهم.
- 2- الأب أو الأم أو الوصي، فيما يخص أفعال أولادهم القصر غير الراشدين والساكنين عندهم.
- 3- المالكون أو المستأجرون الرئيسيون، فيما يخص كل غش مرتكب في دورهم في بساتينهم المسورة وجنائهم والأماكن الأخرى التي يشغلونها شخصيا.
- 4- الناقلون، فيما يخص البضائع المنقولة بصفة غير قانونية.

فالمبدأ أن القاصر لا يمكن مساءلته جنائياً، لأنه لم يرتكب أية مخالفة بنفسه، فالإجراء الذي يوقع في حقه هو استثناء الضريبة المستحقة من ماله الخاص، أما ممثله القانوني أي من ينوبه هو من يسأل جنائياً عن مخالفة الالتزامات الضريبية، وأنه أمام إدارة الضرائب هو الطرف السلبي في العلاقة بينهما.

• **ثانياً :** فيما يخص المسؤولية الجزائية للمكلف بالضريبة عن أفعال تابعيه، فالأصل أن المكلف بالضريبة هو المسؤول جنائياً أي الفاعل الأصلي في حالة ارتكاب جريمة التهرب الضريبي نتيجة أفعال مخالفة قام بها تابعيه، كإخفاء بعض المبالغ التي تخضع للضريبة أو عرقلة أعوان الضرائب عن قيامهم بتحصيل الضريبة أو تزوير الدفاتر المحاسبية، ففي كل هذه الأفعال المكلف بالضريبة هو من يتحمل نتائج الأخطاء التي يقوم بها تابعيه على أساس أنه هو الطرف السلبي في العلاقة الضريبية والملتزم بجميع الالتزامات الضريبية.

فإن مبدأ مسؤولية الملتزم الأصلي جنائياً عن أفعال تابعيه عن المخالفات الضريبية التي قاموا بها، مادام الالتزام الذي وقعت الجريمة بمخالفته يقع عبؤه عليه وحده<sup>(1)</sup>. فعلى المكلف بالضريبة إثبات النية السيئة لتابعيه بشتى الطرق عن الأفعال التي قاموا بها، وأنه لم يكن يعلم بذلك نتيجة لقوة قاهرة أو ثقته الزائدة في مستخدميه، وأنه في حالة علمه كان سيمنع حصول ذلك، وفي حالة إثبات ذلك تنتفي عن المكلف المسؤولية الجزائية عن الجريمة الضريبية التي قام بها تابعيه.

• **ثالثاً :** بالنسبة لورثة المكلف بالضريبة المتوفى، فهم يتحملون تسديد الديون الضريبية التي لم يؤديها المكلف بالضريبة من التركة التي آلت إليهم، فما يستوجب الإشارة إليه، هو أن وفاة المكلف لا تلزم الورثة شخصياً بالديون الضريبية، وإنما تلزمهم بالديون المثقلة لتركة المكلف المتوفى.

لأن التركة لا تؤول إلى الورثة إلا بعد سداد كل الديون المثقلة بها، وإدارة الضرائب منح لها القانون الجزائي امتياز الأسبقية في استيفاء دينها من تركة المكلف، فالمعمول به أن التركة لا تخضع لإجراءات التسجيل من أجل نقل الملكية للورثة، إلا بعد تسديد كل الديون الضريبية، التي كانت على عاتق المكلف بالضريبة المتوفى،

(1)-سرور (أحمد فتحي)، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص 148.

فمسؤولية الورثة لا تتعدى مال الشركة، ففي حالة كانت الديون أكثر من الشركة التي تركها المكلف المتوفى، فالورثة ليسوا مسؤولين عن هذه الديون المتبقية، فهم يسددونها في حدود قيمة الشركة التي آلت إليهم.

و عليه يتحمل الورثة ديون المكلف بالضريبة أي مورثهم من تركته الخاصة، ويترتب على هذه الالتزام توقيع الغرامات الجبائية، لا الغرامات والعقوبات الجزائية.

• **رابعاً :** أما عن المسؤولية بالتضامن تكون ناتجة بين الأشخاص الذين لهم نفس المصلحة، فتوجد صور مختلفة عن مسؤولية التضامن، فكما هو الحال بين شركاء شركة التضامن حسب المادة 551 من القانون التجاري أن الشركاء مسؤولين مسؤولية تضامنية وبلا حدود عن ديون الشركة وبما فيها الدين الضريبية.

و كذلك بالنسبة للأزواج القائمين بنشاط تجاري مشترك باسمهما، تكون مسؤوليتهم تضامنية في حالة تهربوا من أداء الضريبة المستوجبة عليهم عن طريق تنظيم إعسار أحدهم مثلاً، فمسؤوليتهم تضامنية عن الديون الضريبية فقط.

## المطلب الثاني

### العقوبات المقررة

إن سياسة التجريم التي اتبعها المشرع بخصوص الأفعال التديسية المرتكبة من طرف المكلفين بالضريبة المتعلقة بمخالفات التشريع والتنظيم الجبائي، أقر لها أدوات عقابية تتبعها الدولة لحماية كيانها من هذه الجرائم.

فمن أجل ردع وقمع جريمة التهرب الضريبي، تم تقرير عقوبات جزائية وأخرى جبائية، من أجل حماية الخزينة العمومية والمحافظة على السير الحسن للاقتصاد الوطني والمشاريع التنموية للدولة.

سنتناول العقوبات الجزائية على كل من الفاعل الأصلي شخص طبيعي أو معنوي، الشريك وأعوان الضرائب، وكذلك العقوبات الجزائية فيما يخص العود وجمع العقوبات، وكذلك تطبيق الظروف المخففة هذا في الفرع الأول، وفي الفرع الثاني

العقوبات الجبائية في كل قانون من القوانين الجبائية على حدى والطبيعة القانونية للغرامات الجبائية.

## الفرع الأول

### العقوبات الجزائية

تضمنت القوانين الجبائية وقانون العقوبات، عقوبات ردعية لمرتكبي الجرائم الضريبية تتمثل في الحبس والغرامة الجزائية، فالعقوبات الجزائية نوعان عقوبات أصلية تتمثل في الحبس والغرامة، وعقوبات تكميلية تتمثل في الجزاءات السالبة للحقوق.

#### 1- العقوبات الأصلية:

اتفقت اغلب النصوص العقابية في القوانين الجبائية على عقوبة الحبس من سنة إلى 05 سنوات كل من تملص أو حاول التملص كلياً أو جزئياً من وعاء الضريبة أو تصفيتها أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها باستعماله مناورات وطرق تدليسية أو احتيالية، غير أنها تختلف بالنسبة لقيمة الغرامات الجزائية المطبقة في حق المكلف المتهرب كالاتي:

ففي ق ض غ م بالمادة 532 منه يعاقب بغرامة جزائية من 50.000 دج إلى 200.000 دج، أما في حالة الإخفاء لا تطبق هذه العقوبة إلا إذا كان الإخفاء يفوق عشر 10/1 المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 10.000 دج.

أما قانون التسجيل بالمادة 119 وقانون الطابع بالمادة 34 منهما، فإن الغرامة الجزائية المطبقة تتراوح من 5.000 إلى 20.000 دج، أما في حالة الإخفاء لا تطبق هذه العقوبات إلا إذا كان الإخفاء يتجاوز عشر 10/1 المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 1.000 دج.

إلا أن المادة 303 ق ض م والرسوم المماثلة بعد تعديلها بموجب القانون رقم 02-11 المؤرخ في 2002/12/24 المتضمن قانون المالية لسنة 2003 بالمادة 28 منه، وأصبحت العقوبة تحسب على أساس قيمة الحقوق الضريبية المتملص منها على النحو

الآتي :

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

- بالحبس من سنة إلى 05 سنوات وبغرامة جزائية من 50.000 دج إلى 100.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 100.000 دج ولا يتجاوز 300.000 دج.

- بالحبس من سنتين إلى 10 سنوات وبغرامة جزائية من 100.000 دج إلى 300.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 300.000 دج ولا يتجاوز 1.000.000 دج.

- بالسجن المؤقت من 05 سنوات إلى 10 سنوات وبغرامة جزائية من 300.000 دج إلى 1.000.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 1.000.000 دج ولا يتجاوز 3.000.000 دج.

- بالسجن المؤقت من 10 سنوات إلى 20 سنة وبغرامة جزائية من 1.000.000 دج إلى 3.000.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 3.000.000 دج.

و نجد أن قانون الرسم على رقم الأعمال بالمادة 117 منه، أحال العقوبات طبقاً للمادة 303 ق ض م عن كل من تملص أو حاول التملص بصفة كلية أو جزئية باستعمال طرق تدليسية من أساس الضرائب أو الحقوق أو الرسوم التي يخضع لها أو تصفيتها أو دفعها.

في حين أن المواد 532 ق ض غ م و 119 ق ت و 34 من قانون الطابع، لم يطرأ عليها أي تعديل كي تتماشى مع العقوبات المدرجة في المادة 303 ق ض م بعد تعديلها.

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

أما المادة 531 ق ض غ م نصت على أن تطبق في حالة استعمال طوابق مزورة أو استعملت من قبل وكذلك بيع التبغ وعليه طوابق مزورة العقوبات المنصوص عليها

في المادتين 209 و210<sup>(1)</sup> من قانون العقوبات.

كما جاءت المواد 304 و408 ق ض م، 122 ق ر ر أ و536 ق ض غ م نصت على أنه في حالة الاعتراض الجماعي على فرض الضريبة على المكلفين والذي يترتب عليه المساس بالسير الحسن للاقتصاد الوطني، أحالت العقوبة إلى نص المادة 418 من قانون العقوبات التي تعاقب بالسجن من 10 سنوات إلى 20 سنة، إلا أن نص المادة 418 من قانون العقوبات ألغي بموجب تعديل قانون العقوبات بقانون رقم 01-09 بتاريخ 2001/07/27، ولم يطرأ أي تعديل على مواد القوانين الجبائية، فلقد تطرقنا لهذه النقطة سابقا في الفصل الأول في الفرع المتعلق بالتكليف القانوني للجرائم الضريبية.

نجد أن المادة 129 ق ر ر أ التي تنص على معاقبة مخالفة الخبير الجبائي أو وكيل الأعمال أو المحاسب، تعاقب هؤلاء بغرامة "جزائية" يتراوح مبلغها بين 1.000 دج و10.000 دج، وتقابلها نفس المادة 545 ق ض غ م التي تنص على نفس المخالفة، ولكن جاء في نصها لفظ غرامة "جبائية"، هنا يطرح السؤال في حالة ما كانت العقوبة غرامة جبائية أو جزائية؟

في حالة ما إذا كان الفاعل الأصلي شخص معنويا، فكما سبق وذكرنا عن المسؤولية الجزائية له، ونظرا لطبيعته الخاصة، فتطبق عليه الغرامات الجزائية فقط،

---

(1) - المادة 209 من قانون العقوبات : يعاقب بالحبس من سنة إلى 05 سنوات وبغرامة من 500 إلى 10.000 دج كل من :

- قلد العلامات المعدة لوضعها باسم الحكومة أو أي مرفق عام على مختلف أنواع السلع أو البضائع استعمل هذه العلامات المزورة.
  - قلد خاتما أو طابعا أو علامة لأية سلطة أو استعمل الخاتم أو الطابع أو العلامة المقلدة.
  - قلد الأوراق المعنونة أو الرسمية المستعملة في الأجهزة الرئيسية للدولة... أو باعها أو روجها أو وزعها أو استعمل هذه الأوراق أو المطبوعات المقلدة.
  - قلد أو زور طوابع البريد أو بصمات التخليص... التي تصدرها..."
- المادة 210 من قانون العقوبات : " يعاقب بالحبس من 06 أشهر إلى 03 سنوات وبغرامة من 500 دج إلى 5000 دج كل من تحصل بغير حق على أختام صحيحة أو علامات أو مطبوعات من المنصوص عليها في المادة 209 ووضعها أو استعملها بطريق الغش أو شرع في ذلك.

الفصل الثاني..... آليات مكافحة التهرب الضريبي

وتطبق عقوبات الحبس والغرامات الجزائية على أعضاء الإدارة أو ممثله القانوني أو المتصرف باسمه (المواد 303 ف 9 ق ض م، 554 ق ض غ م، 138 من ق ر ر أ، 121 ف 4 ق ت، 36 ف 3 ق ط)

#### • العقوبات الخاصة بالشريك :

كما سبق وذكرنا أن شركاء مرتكبي جريمة التهرب الضريبي هم من نصت عليهم المادة 42 من قانون العقوبات، ويعتبر على الخصوص كشركاء (المواد 303 ف 2 ق ض م، 120 ف 1 من ق ت، 35 ف 1 ق ط) الأشخاص كذلك :

- الذين يتدخلون بصفة غير قانونية للاتجار في القيم المنقولة أو تحصيل قسائم في الخارج.

- الذين قبضوا باسمهم قسائم يملكها الغير.

فتطبق على الشريك المرتكب لجريمة التهرب الضريبي نفس العقوبات المقررة للفاعل الأصلي لهذه الجريمة، بالتالي تحميل الشريك المسؤولية الجزائية كاملة، وهذا ما جاء بإجماع في كل القوانين الجبائية من خلال المواد (303 ف 2 ق ض م، 542 ق ض غ م، 120 ف 1 من ق ت، 126 ق ر ر أ و 35 ف 1 من ق ط).

#### • العقوبات الخاصة بأعوان إدارة الضرائب :

إن الإخلال بالالتزام النزاهة الواجب على كل موظف أو صاحب سلطة عمومية مكلف بتحصيل ضرائب مباشرة أو غير مباشرة، أو يضع جداولها من شأنه أن يمس بمبدأ العدالة الضريبية الشيء الذي ينجر عنه تشجيع التهرب الضريبي.

لذلك، نصت المادة 122 من قانون العقوبات على أن كل صاحب سلطة عمومية يأمر بتحصيل الضرائب، وكذلك كل موظف يضع جداولها أو يقوم بتحصيلها، يعاقب بالحبس من سنتين (02) إلى 10 سنوات وبالغرامة الجزائية من 500 إلى 10000 دج حسب المادة 121 من نفس القانون.

وتطبق ذات العقوبات أيضا على أصحاب السلطة العمومية، أو الموظفين الذين يمنحون على أية صورة كانت ولأى سبب كان وبغير تصريح من القانون، إعفاءات

الفصل الثاني..... آليات مكافحة التهرب الضريبي

من التكاليف أو الضرائب والرسوم العمومية أو يتجاوزون عن شيء منها، أو يسلمون مجاناً منتجات مما تنتجه مؤسسات الدولة ويعاقب المستفيد باعتباره شريكاً.

فالمشرع اشترط أن يكون الفاعل صاحب سلطة عمومية، أي يتمتع بسلطة إصدار القرار في مجال المالية العمومية للدولة، وكذلك كل الموظفين الذين لهم سلطة لتأسيس وعاء الضريبة وتحصيل مستحقاتها.

إن فضلاً عن العقوبات الجزائية، تطبق عليهم العقوبات التأديبية المقررة في حق الموظفين والأعوان العموميين (المادة 542 ق ض غ م، المادة 120 ف 1 ق ت، المادة 35 ف 1 ق ط)، لأن الموظف المرتكب لهذه الأفعال يعد مرتكباً لخطأ مهني من الدرجة الثالثة، ويخضع للعقوبات التأديبية المقررة في الرسوم التنفيذية رقم 06 - 03 المؤرخ في 2006/07/15 المادة 163 والمادة 177 إلى 181 المتضمن القانون العام للوظيفة العمومية، حيث يتعرض للتوقيف لمدة تتراوح من 15 يوماً إلى 6 أشهر، النقل الإجباري، التنزيل في الرتبة، الفصل أو التسريح، فتقرير هذا النوع من العقوبات يرجع إلى اختصاص اللجنة التأديبية للإدارة التابع لها.

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

أما قانون العقوبات، فنص على عقوبة الحبس من سنتين إلى 10 سنوات وبغرامة من 500 إلى 10.000 دج لكل موظفي الضرائب الذين يقومون بتحصيل ضرائب غير مستحقة حسب الماد 121 و 122 من هذا القانون، كما نصت كذلك المادة 364 منه على كل من يبدد المحجوزات الموضوعة تحت حراسته أو يشرع في ذلك، بعقوبة الحبس من 06 أشهر إلى 03 سنوات وبغرامة من 500 إلى 5.000 دج، إذا سلمت الأشياء المحجوزة للغير.

و في حالة ما إذا أخفى الأشياء المحجوزة عمدا يعاقب حسب المادة 365 بالحبس من سنة إلى 5 سنوات وبغرامة من 1.000 إلى 10.000 دج.

### • حالة العود :

العود يقصد به العودة إلى الجريمة من قبل شخص سبق الحكم عليه نهائيا بالإدانة من أجل جريمة أخرى، بالتالي يعتبر العود سببا لتشديد العقوبة، لان الحكم السابق لم يفلح في رده عن ارتكاب جريمة أخرى<sup>(1)</sup>.

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

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

و يترتب عن حالة العود وجوبا مضاعفة العقوبات الجبائية والجزائية، وحددت مدة العود بـ05 سنوات، وأجمعت كل القوانين الجبائية على ذلك (المواد 303 ف 3 ق ض م، 130 ق ر ر أ، 546-547ق ض غ م، 35 ف 2 و 3 ق ط، 120 ف 2 ق ت) أما كل من يجعل الأعوان المؤهلين لمعاينة المخالفات المتعلقة بالتشريع الجبائي، في وضع يستحيل فيه أداء وظائفهم، ففي حالة العود، يمكن للمحكمة أن تصدر حكما بعقوبة الحبس لمدة تتراوح بين 06 أيام إلى 06 أشهر (المواد 304 ق ض م، 122 ق ر ر أ، 120 ف 2 من ق ت، 37 ق ط)

### • جمع العقوبات :

نصت كل القوانين الجبائية على أن تجمع العقوبات من أجل ردع المخالفات في المجال الجبائي مهما كان نوعها (المواد 303 ف 5 ق ض م، 133 ق ر ر أ، 549 ق

(1) - تعريف قرار المجلس الأعلى للقضاء بتاريخ 1981/03/05 رقم 25575 - المجلة القضائية سنة 1982، ص

ض غ م، 120 ف 5 ق ت، 35 ف 5 ق ط)

• الظروف المخففة:

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

إلا أنه بالرجوع إلى القوانين الجبائية نجدها تنص صراحة على عدم إمكانية تطبيق ظروف التخفيف حسب المادة 53 من قانون العقوبات على العقوبات الجبائية، بالتالي لم تترك أي سلطة تقديرية للقاضي في هذا المجال، وتركت له ذلك في مجال العقوبات الجزائية فقط (المواد 303 ف 4 ق ض م، 132 ق ر ر أ، 548 ق ض غ م، 120 ف 4 ق ت، 35 ف 4 ق ط)، لأن العقوبات الجزائية هدفها قمع وردع المخالفين، فهي جزاء لمخالفة الأحكام، ويجوز تخفيضها حسب الظروف المخففة والسلطة التقديرية للقاضي، أما العقوبات الجبائية هدفها ردع وكذلك تعويض الخزينة العمومية على الأضرار التي لحقت بها، بالتالي لا يمكن تخفيضها وحرمان الخزينة منها.

2- عقوبات تكميلية :

نجد أن القوانين الجبائية تضمنت العقوبات التكميلية إلى جانب العقوبات الأصلية وأكدت عليها من خلال المادة 303 -ف 03- ق ض م، المادة 130 ق ر ر أ والمادة 546 - ف 03- ق ض غ م بنصهم أن العود في أجل 5 سنوات تنتج عنه بحكم القانون مضاعفة العقوبات سواء كانت جبائية أو جزائية المنصوص عليها بخصوص المخالفات الأولية، وذلك من دون الإخلال بالعقوبات الخاصة المنصوص عليها في نصوص أخرى (المنع من ممارسة المهنة، العزل من الوظيفة وغلق المؤسسة... الخ)، فنلاحظ أن هذه المواد تقصد بذكرها "... دون الإخلال بالعقوبات الخاصة..." العقوبات التكميلية.

فالعقوبات التكميلية هي جزاءات سالبة للحقوق في حالة ارتكاب مخالفات للأحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب، ويتم اللجوء إليها خاصة في حالة العود بالنسبة لفئة من فئات المهن الحرة، الذين منحوا صلاحيات واسعة بسبب المهنة التي

يمارسونها، وهذا بهدف حماية الخزينة العمومية والاقتصاد الوطني من المناورات التديسية التي تؤدي إلى التهرب الضريبي، والتي تقوم بتسهيلها هذه الفئة ومساعدة المكلفين بذلك، مخلين بواجباتهم وبالثقة التي منحت لهم بموجب مهنتهم.

فقد تناولت العقوبات التكميلية في هذا الصدد القوانين الجبائية لاسيما ق.ض.م بالمادة 306 ف 03، ق ض غ م بالمادة 544 ق.ر.ر.إ. بالمادة 128، بخصوص رجال الأعمال والخبراء والمحاسبين على أنه في حالة العود أو تعدد الجرائم المثبتة بحكم واحد أو بعدة أحكام تطبق عليهم بقوة القانون عقوبات بالمنع من مزاوله المهنة، لكل من رجال الأعمال أو المستشار الجبائي أو الخبير أو المحاسب ولو بصفة مسير أو مستخدم، وعند الاقتضاء تطبق عليهم كذلك عقوبة غلق المكتب أو المؤسسة.

إضافة إلى ذلك فيما يخص الجرائم التي تنطوي على عقوبات جزائية، تستطيع الجهات القضائية المختصة أن تأمر بنشر القرار القضائي كليا أو باختصار في الجرائد التي تعينها وبتعليقه في الأماكن التي تحددها، وذلك على نفقة المحكوم عليه، وهذا وفقا لنص المواد 303 ف 6 ق ض م، 134 ق ر ر أ، 550 ق ض غ م، 35 ف 6 ق ط و 120 ف 6 ق ت.

و عليه، ومن خلال ما سبق ذكره من خلال النصوص القانونية السالفة، نجد أن العقوبات التكميلية تتضمن المنع من ممارسة المهنة في حالة العود، ويكون الحكم بها إجباريا ويصل حتى إلى غلق المؤسسة، ولكن هذه المواد القانونية لم تحدد مدة معينة للعقوبة السالبة للحقوق (العقوبة التكميلية)، بل أنه باستقراء المواد نجدها تنص على المنع النهائي<sup>(1)</sup>.

كما نصت كذلك على نشر وتعليق الحكم، وكذلك من تمت إدانته بتهمة الغش الضريبي بالمنع من ممارسة النشاط التجاري<sup>(2)</sup>، فكلها عقوبات تكميلية سالبة للحقوق.

(1) -السبتي (فارس)، مرجع سابق، ص 319.

(2) - عقوبة المنع من ممارسة النشاط التجاري، سوف نتكلم عنه في العقوبات المهنية.

## الفرع الثاني

### العقوبات الجبائية

إن العقوبات الجبائية نوعان الغرامة الجبائية والمصادرة، وهي جزاء جبائي يجد سنده في القوانين الجبائية، وتختلف هذه العقوبات من نص إلى آخر مضمونا ومقدارا وإن كانت جميعها تتفق على فرض الغرامات.

و قبل التطرق لهذه العقوبات بالتفصيل، يجدر بنا التطرق أولا للطبيعة القانونية للغرامة الجبائية، هل هي عقوبة جزائية أو تعويضا مدنيا؟ وأيضا إذا ما كان توقيعها يتم بطلب من إدارة الضرائب أو يوقعها القاضي من تلقاء نفسه؟

هناك اتجاهات مختلفة حول طبيعة الغرامات الجبائية، فهناك رأي ذهب إلى أنها جزاءات إدارية من أجل السير الحسن للمصالح الإدارية الضريبية، ويحكم بها القاضي حتى لا تكون إدارة الضرائب خصما وحكما في نفس الوقت، لكن المعيب في هذا الرأي هو الخلط بين الجزاءات الإدارية والمالية، فالجزاء الإداري هو عقوبة توقع على من لهم صفة المرافق العمومية، أما الجزاءات المالية توقع على الأفراد<sup>(1)</sup>.

و جاء رأي ثاني واعتبر الغرامة الجبائية على أنها ذات طبيعة جنائية خالصة، وهي عقوبة تكميلية تضاف إلى العقوبة الأصلية، وقيل في تبرير الرأي أنها جزاء تفرضه الدولة بما لها من سلطة السيادة ضمانا لتنفيذ القواعد القانونية المتعلقة بالمصلحة الضريبية وليس لها أي صفة من صفات تعويض عن الضرر<sup>(2)</sup>. لكن لم يسلم هذا الرأي من النقد فالمشرع ينص على مبلغ التعويض بجانب الغرامة الجزائية، ولا يقبل من حيث القاعدة الجنائية الجمع بين عقوبتين من نوع واحد، أي أنه لا يمكن النص على عقوبة الغرامة الجبائية والجزائية في نص واحد وهما من نفس الطبيعة، ففي كل النصوص الجبائية نجدها تنص على الغرامتين معا، هذا دليل على طبيعتهما المختلفة.

إن إخضاع الغرامة الجبائية لبعض الأحكام المدنية كمبدأ التضامن بين الجناة ينفي

(1) -الشوربجي (البشري) مرجع سابق، ص 60.

(2) -محمد (عوض)، جرائم المخدرات والتهرب الجمركي والنقدي، 1966، ص 203.

عنها الطبيعة الجنائية البحتة<sup>(1)</sup>.

وذهب رأي ثالث إلى اعتبار الغرامة الجبائية تعويضا مدنيا عن الضرر الذي يصيب الخزينة العمومية من مخالفة الالتزامات الجبائية، وهذا الرأي يعتمد على أساس أن كل من يلحقه ضرر له الحق في المطالبة بالتعويض.

إن الغرامة الضريبية هي تعويض مدني لأن ذاتية التشريع الضريبي حكمتها المحافظة على حقوق الخزينة العامة، لأن هذه الحكمة ليس من مقتضاها إضفاء صفة جديدة على جزء معين يمكن أن ينطوي تحت أي من الجزائين المدني أو الجنائي، أي أننا لسنا في حاجة إلى خلق نوع جديد من الجزاء وكذلك الدعوى الجبائية هي دعوى مدنية تابعة للدعوى العمومية الأصلية لهذا يكون الحكم فيها من طرف المحكمة الجنائية<sup>(2)</sup>، فالتعويض الذي يقضي به في هذه الجرائم الضريبية يذهب لحساب الخزينة العمومية خلافا للغرامات الجزائية.

لكي ينتقد هذا الرأي أن التعويض لا يجوز بحسب طبيعته ووظيفته لا يصح أن يتجاوز مقدار الضرر<sup>(3)</sup>، لكن بالنسبة للغرامة الجبائية فهي في بعض الأحيان تفوق الضرر الذي يلحق الخزينة العمومية.

و لكن جاء رأي آخر اعتبر الغرامة الجبائية ذات طبيعة مزدوجة تجمع بين الجزاء والتعويض، وهذا هو الرأي الراجح بين أغلبية الفقهاء والقضاء إلى اعتبار المبالغ التي يقضي بها كتعويض في جرائم التهرب ذات طبيعة مختلطة تجمع بين صفتي العقوبة والتعويض في نفس الوقت، فهي عقوبة توقع على مرتكب الجريمة، وهي تعويض للخزينة العامة عما لحقها من أضرار هذه الجريمة<sup>(4)</sup>.

حيث جاء في ذلك أيضا الدكتور بوسقيعة وفتحي سرور وأيدا هذا الرأي على أن الغرامة الجبائية ذات طبيعة مختلطة بين صفتي العقوبة والتعويض ولا يقضي بها إلا

(1)-سرور (أحمد فتحي)، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص 201.

(2)-المرصفاوي (حسن صادق)، مرجع سابق، ص 169.

(3)-سرور (أحمد فتحي) الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص 197.

(4)-عبيد (رووف)، مبادئ القسم العام من التشريع الجنائي، دار الفكر العربي، 1979، ص 719.

بناء على طلب الإدارة المختصة (إدارة الضرائب)<sup>(1)</sup> فالدعوى الجبائية تجع بين بعض خصائص الدعوى الجزائية وبين بعض خصائص الدعوى المدنية، دون أن تكون لا هذه ولا تلك وإنما يغلب عليها تارة الطابع الجزائي وتارة الطابع المدني<sup>(2)</sup>.

كما أخذت المحكمة العليا بالجزائر بهذا الرأي بشأن المخالفات الضريبية في قرار بتاريخ 1996/10/07 عن غرفة الجرح والمخالفات القسم الثالث في القضية رقم 136291، نقضت فيه قرار من مجلس قضاء تلمسان الذي وصف فيه دعوى الضرائب، بأنها دعوى مدنية واعتبر الغرامات الجبائية تعويضات مدنية تؤدي إلى إدارة الضرائب، وانتهت المحكمة العليا في قرارها إلى الطبيعة المختلطة للغرامات الجبائية التي تغلب عليها العقوبة وإن خالطها التعويض، ومن ثمة لا يجوز الحكم بها إلا بناء على طلب إدارة الضرائب<sup>(3)</sup>.

لم يسلم هذا الرأي أيضا من النقد، حيث ذهب معارضوه إلى القول بأنه يمثل حلا ناقصا ولا يقدم معيارا حاسما بين ما يخضع من الآثار لأحكام التعويض، وما تجري عليه أحكام العقوبة<sup>(4)</sup> فهذه المبالغ إما عقوبة وإما أنها تعويضا ولكل منهما صفة تستبعد صفة أخرى ولذلك يجب الاختيار بين هاتين الصفتين<sup>(5)</sup>.

رأينا الخاص في هذه المسألة أنه رغم قرار المحكمة العليا السابق ذكره الذي قام بتغليب الصفة المختلطة على الطبيعة القانونية للغرامة الجبائية، ورغم أن المنادى به فقها هو أن الغرامة الجبائية ذات طبيعة مختلفة تجمع بين العقوبة والتعويض، إلا أنه في رأينا نميل أكثر إلى القائل بأنها تعويض مدني بحت، لأنه في رأينا ما هي إلا تعويض عن الضرر الذي أصاب الخزينة العمومية من جراء التهرب الضريبي، وكون

(1)-سرور (أحمد فتحي)، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص 202.

(2)-بوسقيعة (أحسن)، الطبيعة القانونية للدعوى الجبائية، المجلة القضائية للمحكمة العليا، العدد 2، 1994، ص

238.

(3)-السبتي (فارس)، مرجع سابق، ص 337.

(4)-محمد (عوض)، مرجع سابق، ص 204.

(5)-محمد عامر (أبو بكر الصديق)، أحكام التجريم في قانون الضريبة العامة على المبيعات، دار غريب للطباعة،

القاهرة، 1993، ص 218.

أن المحاكم الجزائية هي التي تحكم أو تقضي بهما، فلا يوجد في القانون ما يمنع المشرع من إعطاء المحاكم الجزائية هذا الاختصاص، بحكم أن الدعوى الجبائية هي دعوى مدنية متصلة بالدعوى العمومية.

فنحن مع الرأي القائل بوجوب عدم خلط الأمور بين الطبيعتين، ويتعين إبراز ما إذا كانت الغرامة الجبائية عقوبة أم تعويض مدني في القوانين الجبائية لرفع اللبس والخلط القائم.

لأن من أسباب صعوبة تحديد الطبيعة القانونية للغرامة الجبائية هي صياغة النصوص القانونية الجبائية الناطقة بالغرامات، فأحيانا تستعمل عبارة " ...الغرامة المعاقب بها..." ويفهم منها أنها عقوبة، وأحيانا أخرى عبارة " ...تطبق غرامة مساوية لـ... أو كحد أدنى..." ويفهم منها أنها تعويض لأنه ترك السلطة التقديرية للقاضي في تحديد قيمتها.

ففي رأينا كان من الأجدر أن تكون صياغته القانونية كالتالي : "...بالنسبة للعقوبات الجبائية يقدر تعويض بغرامة تقدر بـ...." لأن مسألة الطبيعة المزدوجة أو المختلطة هي استحداث أمر لا أساس له من القانون.

### 1- الغرامات الجبائية :

سوف نعرض الغرامات الجبائية حسب كل من قانون من القوانين الجبائية، لأنها تختلف مضمونا ومقدارا من قانون إلى آخر.

#### أ- عقوبات قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة :

إن أول غرامة جبائية قد يتعرض لها المكلف بالضريبة تلك المتعلقة بعدم تقديم التصريح بالوجود المنصوص عليه في المادة 183 من هذا القانون بدفع غرامة مالية محددة بـ30.000 دج نتيجة مخالفة الإجراءات الجبائية حسب المادة 194 - ف 1 - ق م.

كما تفرض تلقائيا الضريبة على المكلف بها الذي لم يقدم التصريح السنوي، إما بصدد الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) أو الضريبة على أرباح الشركات

الفصل الثاني..... آليات مقاومة التمرد الضريبي

(IBS)، بمضاعفة المبلغ المفروض عليه بنسبة 25 % (المادة 192 ق ض م)، كما تخفض هذه الزيادة عند تقديم التصريح السنوي بعد انقضاء الآجال المحددة في غضون الشهرين المواليين لتاريخ انقضاء هذه الآجال، وذلك بنسبة 10 % إذا لم تتعدى مدة التأخير شهر واحد، وإلى 20 % إذا كانت مدة التأخير شهرين (المادة 322 ق ض م) كما يترتب على الإيداع المتأخر للتصريحات السنوية التي تحمل عبارة " لا شيء " - " néant " الغرامات التالية :

- 2.500 دج عندما تكون مدة التأخير شهر واحد.
  - 5.000 دج عندما يتجاوز التأخير شهر واحد وأقل من شهرين.
  - 10.000 دج عندما يفوق التأخير شهرين.
- عندما يصرح المكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الأسس أو العناصر التي تعتمد عليها الإدارة لتحديد وعاء الضريبة، تصريحاً ناقصاً أو غير صحيح، يزداد على مبلغ الحقوق المتملص منها (المادة 193 من ق ض م) كالتالي :
- نسبة 10 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها تقل عن 50.000 دج أو تساويه.
  - نسبة 15 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000 دج ويقل عن 200.000 دج أو يساويه.
  - نسبة 25 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج.
- و في حين محاولة استعمال مناورات وطرق تدليسية تطبق زيادات تقدر بـ:
- نسبة 100 % إذا كان مقدار الحقوق المتملص منها سنوياً أقل من 5.000.000 دج أو ما يساويه.
  - نسبة 200 % إذا كان مقدار الحقوق المتملص منها سنوياً أكثر من 5.000.000 دج.

كما أن عدم التصريح بالعمولات والمكافآت عن الوساطة والإنقاصات والأتعاب ومختلف المكافآت الأخرى التي تدفع لهؤلاء الأشخاص الذين لا يكشفون عن هويتهم

الفصل الثاني..... آليات مكافحة التهرب الضريبي

ضمن الشروط المقررة في المادة 176<sup>(1)</sup> بدفع غرامة جبائية تحسب بتطبيق ضعف النسبة القصوى للضريبة على الدخل الإجمالي على المبالغ المدفوعة أو الموزعة.

أما في حالة الرسوم المغفلة، فإن الغرامة الجبائية المعاقب بها تكون دائما مساوية لثلاث مرات مبلغ هذه الرسوم دون أن تقل عن 5000 دج (المادة 303 - ف 3 - ق ض م)

أما المادة 304 ق ض م تعاقب بغرامة جبائية تتراوح من 10.000 دج إلى 30.000 دج كل شخص يتصرف بأي طريقة كانت بحيث يتعذر على الأعوان المؤهلين معاينة مخالفات تشريع الضرائب القيام بمهامهم.

و في حالة التأكد خلال المعاينة أن المحل مغلق لأسباب تهدف إلى منع الأعوان من إجراء الرقابة تحدد الغرامة بـ 50.000 دج، وتضاعف 03 مرات في حالة إجراء معاينتين متتاليتين وكان المحل دائما مغلق.

و جاءت المادة 306 ق ض م تعاقب عن المشاركة في إعداد أو استعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها من قبل وكيل أو خبير، وبصفة أعم كل شخص أو شركة تتمثل مهنتها في مسك السجلات المحاسبية أو في المساعدة على مسكها لعدة زبائن بغرامة جبائية قدرها :

- 1.000 دج عن المخالفة الأولى المثبتة عليه.
- 2.000 دج عن المخالفة الثانية.
- 3.000 دج عن المخالفة الثالثة.

و وهكذا بإضافة 1.000 دج إلى مبلغ الغرامة عن كل مخالفة جديدة دون أن يستوجب ذلك التمييز فيما إذا ارتكبت المخالفات لدى مكلف واحد بالضريبة أو لدى

(1) - المادة 176 من قانون الضرائب المباشرة تنص على : " يجب على مسيري المؤسسات والمكلفين بالضريبة الذين يحققون أرباحا من ممارسة مهن غير تجارية، والذين يدفعون أثناء ممارسة مهنهم، أتعابا وأتاوى عن براءات رخص وعلامات الصنع ومصارييف المساعدة التقنية والمقر وغيرها من المكافآت، إلى أشخاص لا ينتمون إلى مستخدميهم المؤجرين، ان يصرحوا بهذه المبالغ في كشف يبين ألقاب المستفيدين وأسمائهم ورقم التعريف الجبائي الخاص بالمستفيدين وعنوان شركائهم وعناوينهم المبالغ التي قبضها كل مستفيد، ويجب إرفاق هذا الكشف بالتصريح السنوي ".

عدة مكلفين إما بالتعاقب وإما بالتزامن .

#### ب - عقوبات قانون الضرائب غير المباشرة :

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

#### . عقوبات ثابتة :

حسب المادة 523 ق ض غ م، يعاقب على جميع المخالفات للأحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب المباشرة بغرامة جبائية من 5.000 دج إلى 25.000 دج دون الإخلال بالعقوبات المنصوص عليها في القانون العام، لاسيما بالنسبة للمسحوق وحق ضمان المعادن الثمينة مع مراعاة الأحكام المنصوص عليها في المواد من 524 إلى 527 من نفس القانون.

#### . عقوبات نسبية :

ففي حالة التملص من الحقوق، يعاقب بغرامة جبائية مساوية لمبلغ الضريبة غير المسددة أو الرسم الذي كان تحصيله محل شبهة نتيجة عدم مراعاة إجراء قانوني أو تنظيمي، دون أن يقل مبلغ هذه الغرامة عن 25.000 دج.

و في حالة استعمال طرق احتيالية، ومهما كان مبلغ الحقوق موضوع الغش وكذا في الحالة المنصوص عليها في المادة 530 ف 2 من نفس القانون (المتعلقة بأنواع الكحول المغيرة)

و تحدد الغرامة بضعف الحقوق موضوع الغش على أن لا تقل عن 50.000 دج (المادة 524 ق ض غ م). أما المادة 537 ق ض غ م تعاقب كل من يجعل بأي وسيلة كانت الأعوان المؤهلين لإثبات المخالفات لتشريع الضرائب غير قادرين على تأدية وظائفهم بغرامة جبائية من 10.000 دج إلى 100.000 دج.

أما عند رفض تقديم الوثائق أو إتلافها قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها، تعاقب المادة 537 ق ض غ م بغرامة جبائية من 1.000 دج إلى 10.000 دج.

في حين المادة 544 ق ض غ م عاقبت على المشاركة في إعداد أو استعمال

الفصل الثاني.....**القيام بمقاومة التمرد الضريبي**

وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها من طرف محاسب أو خبير جبائي أو كل من له هذه الصفة بنفس الغرامات الجبائية المقررة في المادة 306 من قانون الضرائب المباشرة التي سبق وذكرناها.

و حسب المادة 545 ق ض غ م أن كل مخالفة للمنع من ممارسة مهن رجل أعمال أو مستشار جبائي أو خبير أو محاسب حتى بصفة مسير أو مستخدم،المقررفي حق الأشخاص المثبت اتهامهم في إعداد موازنات وجرود وحسابات ووثائق مزورة من أي نوع، قدمت من أجل تحديد الضرائب أو الرسوم المترتبة على زبائنهم، يعاقب بغرامة جبائية من 1.000 إلى 10.000 دج.

و في حالة التملص من الرسوم فإن الغرامة المستحقة تساوي دائما ثلاث أضعاف هذه الرسوم من دون أن تكون أقل من 5.000 دج. (المادة 546 ق ض غ م)

### ج- عقوبات قانون الرسم على رقم الأعمال :

جاءت المادة 114 ق ر ر أ على معاقبة كل من يقوم بمخالفات للأحكام القانونية أو النصوص التنظيمية التطبيقية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة، بغرامة جبائية تتراوح ما بين 500 إلى 2.500 دج، وفي حالة استعمال طرق تدليسية يحدد مبلغ الغرامة الجبائية من 1.000 دج إلى 5.000 دج.

و في حالة عدم وضع لوحات الهوية المنصوص عليها في المادة 60<sup>(1)</sup> من هذا القانون، تطبق عليها غرامة جبائية تقدر بـ1.000 دج.

و كل مخالفة للالتزامات المنصوص عليها في المادة 61<sup>(2)</sup> من هذا القانون، تطبق عليه غرامة جبائية تتراوح ما بين 1.000 دج و 5.000 دج.

(1) - المادة 60 قانون الرسم على رقم الأعمال تنص على «الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يقومون بأعمال خاضعة للرسم على القيمة المضافة، أن يضعوا بصفة جلية عند مدخل المبنى الذي يمارسون فيه نشاطا رئيسيا أو جزئيا، لوحة تحمل اسمهم ولقبهم، أو عنوان المؤسسة وطبيعة نشاطهم ما لم يتوفروا على وسائل تعريف أخرى مثل اللافتات».

(2) - المادة 61 قانون الرسم على رقم الأعمال تنص على «الأشخاص أو الشركات الذين ينجزون أشغال عقارية وضع لوحات إشهارية طول مدة النشاط تبرز اسمهم ولقبهم، عنوان الشركة أو المقاول، طبيعة الأشغال... الخ».

إذا تبين بعد عملية التحقيق أن رقم الأعمال السنوي المصرح به غير كاف أو إذا طبق الخصم في غير محله يضاف إلى مبلغ الرسوم المتملص منها حسب المادة 116 ق ر ر أ النسب الآتية :

- نسبة 10 % إذا كان مبلغ الرسوم المتهرب منه يقل أو يساوي 50.000 دج.
  - نسبة 15 % إذا كان مبلغ الرسوم المتهرب منه أكثر من 50.000 دج وأقل أو يساوي 200.000 دج.
  - نسبة 25 % إذا كان مبلغ الرسوم المتهرب منه أكثر من 200.000 دج.
- و في حالة استعمال طرق تدليسية تطبق غرامة بنسبة 100 % على مجمل الرسوم المتملص منها.

أما المادة 122 ق ر ر أ عاقبت كل من يجعل الأعوان المؤهلين لمعاينة المخالفات المتعلقة بالتشريع الجبائي في وضع يستحيل عليهم فيه أداء وظائفهم بغرامة جبائية من 1.000 دج إلى 10.000 دج.

#### د - عقوبات قانون الطابع :

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

غير أنه في حالة استعمال آلة بدون ترخيص من الإدارة، فإن الغرامة لا يمكن أن تكون أقل من 10.000 دج وهذا حسب المادة 33 ق ط، أما المادة 35 ف 2 ق ط نصت على أن العقوبات الجبائية في حالة التملص من الرسوم، تكون الغرامة المترتبة تساوي دائماً خمس مرات هذه الرسوم دون أن تقل عن 2.000 دج.

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

أما المادة 90 ق ط جعلت كل مخالفة لأحكام دفع طابع الأوراق القابلة للتداول أو غير القابلة للتداول بغرامة تتراوح بين 500 إلى 5.000 دج.

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

في حين المادة 106 ق ط جاء فيها أنه كل مخالفة لأحكام المواد 19، 100 و101<sup>(1)</sup> من قانون الطابع يعاقب بغرامة تقدر بـ:

- نسبة 10 % إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منه يقل عن 50.000 دج أو يساويه.

- نسبة 15 % إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منه أكثر من 50.000 دج وأقل أو يساوي 200.000 دج.

- نسبة 25 % إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منه أكثر من 200.000 دج.

وفي حالة استعمال طرق تدليسية تطبق غرامة بنسبة 100 % على كل الحقوق المتملص منها وتستحق هذه الغرامة عن كل عقود أو محررات أو إيصالات أو إيرادات عن كل عملية لم يسدد منها رسم الطابع، وإن الحد الأدنى لتطبيق هذه الغرامة هو 500 دج.

كما جاءت المواد من 07 إلى 18 ق ط دائماً بأنه لا يجوز لأي شخص أن يبيع أو يوزع ورقاً مفروضاً عليه طابع إلا بمقتضى أمر من الإدارة الجبائية، وذلك تحت طائلة غرامة تتراوح من 1.000 دج إلى 10.000 دج.

و كذلك تفرض غرامة تتراوح بين 500 دج إلى 5.000 دج على :

(1) - المادة 19 من قانون الطابع متعلقة بالتأخير في دفع الرسوم المغفلة في الآجال المحددة قانوناً.

المادة 100 من قانون الطابع متعلقة بخضوع السندات بمختلف أنواعها لرسم الطابع.

المادة 101 من قانون الطابع متعلقة باستحقاق الرسم لكل عقد أو إيصال أو مخالفة أو إبراء.

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

- على كل عقد عرفي مخالف لأحكام المادتين 12 و13 (الورق المدموغ الذي سبق استعماله من أجل تحرير أي عقد لا يجوز استعماله لعقد آخر، ولا يمكن أن يعد عقدان الواحد تلو الآخر ولا أن تسلم صورة عنهما في نفس الورقة المدموغة).

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

يتعرض كذلك الموثقون الذين يعملون لحسابهم الخاص لغرامة قدرها 5.000 دج تطبق على كل مخالفة في حالة عدم التصريح صراحة في العقد إذا كان السند يحمل الطابع المقرر، أو لم يصرح بمبلغ رسم الطابع المدفوع.

#### هـ- عقوبات قانون التسجيل :

تنص المادة 49 ق ت على أن كل شخص على علم بالوفاة سواء كان المؤجر أو أحد المؤجرين، قام بفتح الخزانة أو عمل على فتحها من دون مراعاة شروط المادة 48 أعلاه<sup>(1)</sup> تترتب عليه شخصيا رسوم نقل الملكية عن طريق الوفاة والعقوبات المستحقة بسبب المبالغ أو السندات أو الأشياء الموجودة في الخزانة، ماعدا رجوعه على المكلف بالضريبة فيما يخص هذه الرسوم والعقوبات عند الاقتضاء، ويكون فضلا عن ذلك خاضعا لغرامة تتراوح من 1.000 دج إلى 10.000 دج.

أما المادة 120 ق ت فنصت على أنه فيما يخص العقوبات الجبائية في حالة الرسوم المتملص منها، فإن الغرامة المطبقة تكون دائما مساوية لأربعة أضعاف هذه الرسوم من دون أن تقل عن 5.000 دج.

(1) - المادة 48 من قانون التسجيل : " لا يمكن فتح أي خزانة أو مقصورة خزانة مؤجرة من قبل أي شخص بعد الوفاة سواء من قبل المؤجر أو من قبل أحد المؤجرين إلا بحضور الموثق الذي استدعي لهذا الغرض... و يخبر الموثق المدير الولائي للضرائب المختص إقليميا بالمكان واليوم وساعة الفتح 08 أيام كاملة مسبقا..."

## و - عقوبات قانون الإجراءات الجبائية

المادة 62 منه نصت على أنه يعاقب بغرامة جبائية تتراوح بين 500 إلى 50.000 دج كل شخص أو شركة ترفض منح حق الإطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها في المواد من 45 إلى 61، التي يتعين عليها تقديمها وفقا للتشريع، أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها.

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

و تطبق نفس الغرامة عندما يتضح أن المعلومات الواردة في كشف الزبائن غير صحيحة.

## 2- المصادرة : la confiscation

فقد انفرد قانون الضرائب غير المباشرة بالنص على عقوبة المصادرة، فالمصادرة هي إجراء يهدف إلى تمليك السلطات العامة أشياء ومبالغ ذات صلة بجريمة ما قهرا لمالكها أو صاحبها بغير مقابل<sup>(1)</sup>.

كما نصت المادة 15 من قانون العقوبات على تعريف المصادرة بأنها الأيلولة النهائية إلى الدولة لمال أو مجموعة أموال معينة.

فالمصادرة تعني نقل ملكية مال أو أكثر إلى الدولة، فالأشياء المصادرة تؤول إلى المجني عليه أو إلى خزانة الدولة كتعويض عما سببته الجريمة من أضرار<sup>(2)</sup>.

لقد نصت القوانين الجبائية على المصادرة في نص المادة 525 ق ض غ م بقولها أن المخالفات التي يتم قمعها ضمن الشروط المنصوص عليها في المادتين 523 و524

(1) - عبيد (رؤوف)، مرجع سابق، ص 868.

(2) - محمد عامر (أبو بكر الصديق)، مرجع سابق، ص 237.

من نفس القانون، تؤدي في جميع الحالات إلى مصادرة الأشياء وسائل التزوير المحددة قانوناً، وتصادر أيضاً الأجهزة أو أجزاء الأجهزة المخصصة للتقطير وغير المدموغة أو التي تكون حيازتها غير شرعية طبقاً لأحكام المادتين 64 و66 من هذا القانون<sup>(1)</sup>.

و تعتبر كأشياء أو وسائل للتزوير ليس فقط الأشياء الخاصة بالتزوير، ولكن كذلك الأجهزة والأوعية والآلات والأواني غير المصرح بها والمستعملة في كميات الصنع أو الحيازة وكذلك العربات أو الوسائل الأخرى المستعملة في نقل الأشياء المحجوزة.

و كما نصت المادة 531 ق ض غ م كذلك على أن استعمال طوابع مزورة أو مستعملة من قبل وكذلك بيع التبغ وعليه تلك الطوابع يمكن أن تؤدي إلى تطبيق العقوبات المنصوص عليها في المادتين 209 و210 من قانون العقوبات، وبالرجوع إلى أحكام المادتين 209 و210 نجدها تؤدي بنا إلى تطبيق المادة 213 من نفس القانون وهو الحكم بالمصادرة عليها بالمادة 25 من قانون العقوبات في الجرائم المحددة في هذا القسم المتعلق بتقليد أختام الدولة والدمغات والطوابع والعلامات<sup>(2)</sup>.

غير أنه لا يكون قابلاً للمصادرة حسب المادة 15 من قانون العقوبات ما يلي :

- محل السكن اللازم لإيواء الزوج والأصول والفروع من الدرجة الأولى للمحكوم عليه إن كانوا يشغلونه فعلاً.
- الأموال المشار إليها في الفقرة من 01 إلى 08 من المادة 378 لقانون الإجراءات المدنية.
- المداخل الضرورية لمعيشة الزوج وأولاد المحكوم عليه وكذلك الأصول الذين يعيشون تحت كفالته.

لكي يتم الحكم بالمصادرة يجب أن تكون الأشياء محل المصادرة قد ضبطت فعلاً وقت صدور الحكم، فلا يجوز الحكم مقدماً بمصادرة أشياء يكون ضبطها لاحقاً، إنه حسب المادة 15 ف 3 من قانون العقوبات، للمحكمة أن تأمر بمصادرة الأشياء التي

(1) - المادة 64 و66 من قانون الضرائب غير المباشرة تتعلق بواجبات حائزي الأجهزة اتجاه إدارة الضرائب.

(2) - المادة 25 من قانون العقوبات: " يجوز أن يؤمر بمصادرة الأشياء المضبوطة كتدبير من تدابير الأمن إذا كانت صناعتها أو استعمالها أو حملها أو حيازتها أو بيعها يعتبر جريمة "

استعملت أو كانت ستستعمل في تنفيذ الجريمة (في حالة إصدار الحكم في جنائية) أو التي تحصل منها، ولا يجوز الأمر بمصادرة الأشياء في حالة الحكم في جنحة أو مخالفة إلا إذا نص القانون صراحة على ذلك.

كما أن المصادرة لا تشمل الأشياء المملوكة للغير إلا إذا تعلق الأمر بتدبير من تدابير الأمن قضي به وفقا لأحكام المادة 25 من قانون العقوبات أو بنص صريح في القانون.

فالمصادرة كتدبير أمن تختلف عن المصادرة كعقوبة تكميلية من عدة نقاط أهمها<sup>(1)</sup>:

- المصادرة كتدبير وقائي يحكم بها ولو لم تكن هناك أية عقوبة أصلية (في حالة قضي ببراءة المتهم) في حين لا يمكن الحكم بها كعقوبة تكميلية إلا إذا قضت المحكمة بعقوبة أصلية.
- المصادرة كتدبير أمن وقائي وجوبية، لا خيار للمحكمة فيها، في حين المصادرة كعقوبة تكميلية هي جوازية إلا إذا نص القانون صراحة بوجوبيتها.
- المصادرة كتدبير وقائي يجب الحكم بها في جميع الأحوال ولو لم تكن الأشياء المضبوطة ملك المتهم أو محل نزاع في ملكيتها بين المتهم والغير، بينما المصادرة كعقوبة تكميلية ينبغي أن لا تخل بحقوق الغير حسن النية.

### المطلب الثالث

#### عقوبات تهديدية ومهنية

بالإضافة إلى العقوبات الجزائية والجنائية، فقد أقر المشرع كذلك من أجل ردع التهرب الضريبي عقوبات تهديدية وأخرى عقوبات مهنية، فالعقوبات التهديدية هي عقوبة مالية تستخدمها الإدارة للضغط على المكلفين بالضريبة من أجل حثهم على الالتزام بواجباتهم الضريبية، ونجدها تحت تسمية "التلجئة المالية" في القوانين الجنائية.

أما العقوبات المهنية فهي عقوبات تمس نشاط المكلف، وذلك بمنعه من مزاولته

(1)- السبتي (فارس)، مرجع سابق، ص 340.

الفصل الثاني..... آليات مكافحة التمرد الضريبية

المهنة، الإقصاء من المشاركة في الصفقات العمومية، تسجيله في البطاقة الوطنية للمتهربين وسحب التوطين المصرفي.

على ضوء ذلك سنتناول العقوبات التهديدية في الفرع الأول، والعقوبات المهنية في الفرع الثاني.

## الفرع الأول

### العقوبات التهديدية

جاءت العقوبات التهديدية في النصوص الجبائية تحت اسم التلجئة المالية، وهي وسيلة تستخدمها الإدارة الجبائية بهدف الضغط على المكلف بالضريبة وحمله على السرعة في تنفيذ التزاماته، وهي عبارة عن مبلغ مالي يدفعه المكلف بالضريبة عن كل يوم تأخير عن أداء التزاماته الضريبية.

يتعين على كل شخص أو شركة ترفض منح حق الإطلاع على الدفاتر والمستندات التي يتعين عليها تقديمها وفقاً للتشريع، أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها، فيترتب على هذه المخالفة حسب المادة 63 من قانون الإجراءات الجبائية أنه زيادة على تطبيق الغرامة الجبائية التي يتراوح مبلغها من 5.000 دج إلى 50.000 دج، تطبق عليها تلجئة مالية قدرها 100 دج كحد أدنى عن كل يوم تأخير، ويبدأ سريانها من تاريخ المحضر المحرر لإثبات الرفض، وينتهي يوم وجود عبارة مكتوبة من قبل عون مؤهل على أحد دفاتر المعني تثبت أن إدارة الضرائب قد تمكنت من الحصول على حق الإطلاع على الوثائق المعنية.

و يتم النطق بالغرامة والتلجئة (الغرامة التهديدية) من طرف المحكمة الإدارية المختصة إقليمياً، التي تبث في القضايا الاستعجالية، على أساس عريضة يقدمها المدير الولائي للضرائب بدون مصاريف.

و نجد نفس الشيء الذي تناولته المادة 123 ق ر ر أ، المادة 40 ق ط<sup>(1)</sup> والمادة

(1) - المادة 123 ق ر ر أ والمادة 40 ق ط ملغيتان بموجب المادة 200 من قانون المالية لسنة 2002، وانتقلت أحكام هذه المواد إلى قانون الإجراءات الجبائية.

538 ق ض غ م بنصهم على أن كل شخص أو شركة ترفض تقديم وثائق يوجب عليها تنظيم أو إتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها، تعاقب بغرامة جبائية من 1.000 إلى 10.000 دج، ويترتب على هذه المخالفة تطبيق إكراه مالي أو تلجئة مالية قدرها 50 دج على الأقل من كل يوم تأخير يبتدىء من تاريخ المحضر المحرر من أجل إثبات الرفض، وينتهي في اليوم الذي يثبت فيه بيان مكتوب من قبل عون مؤهل في أحد دفاتر المعني بأن الإدارة قد مكنت من الحصول على الوثائق المقررة.

فلاحظ أن المواد حددت التلجئة (الغرامة التهديدية) بـ50 دج، ولكن المادة 63 من قانون الإجراءات الجبائية التي آلت إليها أحكام المادة 123 قانون الرسم على رقم الأعمال والمادة 40 قانون الطابع، قد تناولت تطبيق التلجئة وحددتها بـ100 دج كحد أدنى، ففي رأينا المشرع قد أهمل أو نسي إلغاء المادة 538 من قانون الضرائب غير المباشرة ونقل أحكامها إلى قانون الإجراءات الجبائية كما هو الحال بالنسبة للمادتين 123 و40 السالفتي الذكر، وعليه فالنص الواجب التطبيق في حالة رفض تقديم الوثائق والمستندات أو إتلافها هي أحكام المادة 63 من قانون الإجراءات الجبائية.

إلا أن الإشكال المطروح هو كيفية احتساب الغرامة التهديدية بالنسبة للمكلف الذي قام بإتلاف الوثائق والمستندات التي أوجب القانون حفظها لمدة 10 سنوات، أي بداية احتساب تاريخ تطبيق التلجئة وتاريخ الانتهاء منها، لأنه كما جاء في النصوص القانونية أنه يثبت بداية يوم احتساب تطبيق الغرامة التهديدية (التلجئة) عن الامتناع عن تقديم الوثائق والمستندات بمحضر أعوان الضرائب المكلفين بذلك، وينتهي بيوم وضع الاعوان على سجلات ومستندات المكلف بالضريبة عبارة تبين أن الإدارة قد تمكنت من الحصول أو الإطلاع عليها، بالتالي المشرع الجبائي قد ترك احتساب تاريخ تطبيق التلجئة وتاريخ انتهائها إشكالية قائمة لحد الآن.

كما يثار تساؤل آخر حول الطبيعية القانونية للغرامة التهديدية، إذا كانت ذات طبيعة مدنية أو جزائية ؟

لكن بالرجوع إلى الجهة التي تتولى تطبيق الغرامة التهديدية حسب المادة 63 من

قانون الإجراءات الجبائية هي المحكمة الإدارية المختصة إقليمياً، التي تبث في القضايا الاستعجالية على أساس عريضة يقدمها المدير الولائي للضرائب.

إلا أنه بالرجوع إلى التنظيم القضائي الجزائري، وبالاعتماد على حرفية نص المادة 63 من قانون الإجراءات الجبائية، لا نجد هناك محاكم إدارية مستقلة بل توجد غرف إدارية على مستوى المجالس القضائية تبث في القضايا الإدارية وكذا في القضايا الاستعجالية، كما نجده تضمن النطق بالغرامة التهديدية يتم من طرف المحكمة الإدارية، وبالتالي يبقى غموض في كيفية احتساب الغرامة في حالة عدم الاستجابة من طرف المكلف بالضريبة بمنح الإدارة حق الإطلاع على الوثائق<sup>(1)</sup>.

عليه مادام النطق والحكم بالغرامة التهديدية يكون من طرف جهة قضائية إدارية، فالتجئة أو الغرامة التهديدية هي ذات طابع مدني، ويتم تحصيلها من طرف قابض الضرائب المختص بمجرد تبليغ كتابة ضبط المحكمة الادارية العريضة للأطراف المعنية.

إنه بالرغم من طلب الحكم بالغرامة التهديدية وتوافر شروطها، إلا أنه يعود الحكم بها ورفضها للسلطة التقديرية للقاضي، وهذا ما جاء في نص المادة 471 من قانون الإجراءات المدنية أنه يجوز للجهات القضائية بناء على طلب الخصوم أن تصدر أحكاماً بتهديدات مالية، فقد استعمل المشرع كلمة "يجوز" للتأكيد على ما للقاضي من سلطة تقديرية في منح أو رفض الغرامة التهديدية، وذلك لأنها مجرد وسيلة لإرغام وتعجيل تنفيذ الالتزام وهو مصلحة خاصة لا تتعلق بالنظام العام.

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

و في حالة إصرار المكلف الصادر الحكم في حقه على رفضه، ترجع إدارة الضرائب إلى محكمة الموضوع وهذا مهما كانت الجهة التي قضت بالغرامة التهديدية

(1)-السبتي (فارس)، مرجع سابق، ص321.

للمطالبة بتصفيته عن طريق تحويلها إلى تعويض عن الضرر الذي يمكن أن يكون قد لحق الدائن (إدارة الضرائب) نتيجة عدم التنفيذ<sup>(1)</sup>.

و عليه وفقا للمادة 175 من القانون المدني، فالقاضي في حالة إصرار وتعنت المكلف بالضريبة على رفض التنفيذ، فإنه يحدد مقدار التعويض الذي يلزم به المدين مراعيًا في ذلك الضرر الذي أصاب الدائن والتعنت الذي بدى من المدين.

فالملاحظ أن التعويض يكون أساسًا نتيجة عنصر التعنت والإصرار على عدم التنفيذ من قبل المكلف، لأنه حتى وإن لم يلحق الضرر بإدارة الضرائب نتيجة عدم التنفيذ إلا أنه سوف يعوض عن التعنت وإصرار المكلف بعدم التنفيذ.

كما يشترط لفرض الغرامة التهديدية توافر شرطين :

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

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

## الفرع الثاني

### العقوبات المهنية

زيادة على العقوبات الجزائية والجبائية التي وقعها المشرع على مرتكبي التهرب الضريبي، من أجل حماية حقوق الخزينة العمومية، جاء كذلك بموجب قانون المالية لسنة 1997، ببعض الإجراءات والأساليب لتعزيز الجهاز الردعي، ودعم نظام محاربة التهرب الضريبي، وهي عقوبات تمس مهنة المكلف بالضريبة.

(1)- محمد عامر (أبو بكر الصديق)، مرجع سابق، ص 208.

## 1- الغلق المؤقت لمقر نشاط المكلف بالضريبة (Fermeture temporaire)

إن الغلق المؤقت للمحل المهني عقوبة تجلأ إليها إدارة الضرائب بعد استيفاء كل المحاولات الودية لتحصيل الضريبة<sup>(1)</sup>، والهدف من وراء عقوبة الغلق المؤقت للمحل المهني هو إجبار وحث المكلف بالضريبة على تسديد ما هو مدين به اتجاه الخزينة العمومية.

فالمكلف بالضريبة يجد نفسه أمام خيارين، إما تسديد الضريبة المدين بها أو تحمل عقوبة الغلق المؤقت لمقر نشاطه بكل ما تحمله من خسائر من توقف نشاطه التجاري طيلة مدة الغلق، أو فساد البضائع والسلع القابلة للتلف، وكذلك خسارة الزبائن وصمعة تجارته... الخ.

ففي حالة عدم دفع المكلف ما عليه من دين ضريبي، أو لم يكتتب سجلات للاستحقاق (رزمة دفع) يوافق عليها قابض الضرائب صراحة، فيتخذ قرار الغلق ضده، وفي أجل عشر (10) أيام ابتداء من تاريخ التبليغ، يقوم العون المتابع والمحضر القضائي بتنفيذ قرار التبليغ.

إنّ الغلق المؤقت نص عليه المشرع في المادة 146 قانون إجراءات جبائية<sup>(2)</sup>، بموجب المادة 34 من قانون المالية لسنة 1997، على أن يتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف المدير الولائي للضرائب، بناء على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع (قابض الضرائب المختص)، كما يبلغ قرار الغلق إلى المكلف بالضريبة من طرف عون المتابعة الموكل قانوناً أو المحضر القضائي، ولا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق ستة (06) أشهر.

وبالمقابل أعطى المشرع للمكلف بالضريبة الصادر في حقه قرار الغلق المؤقت، الحق في الطعن في هذا القرار من أجل رفع اليد، بمجرد عريضة يقدمها إلى رئيس

(1)- التحصيل الودي للضرائب جاءت به التعليمية 167 بتاريخ 02-06-1995 الصادرة عن المديرية العامة

للضرائب، وكذلك المادة 143 إلى 145 قانون إجراءات جبائية المتعلقة بتقرير الضرائب وتحصيلها.

(2)- المادة 146 قانون إجراءات جبائية عدلت بموجب القانون رقم 05-16 المؤرخ في 31/12/2005 المتضمن

قانون المالية لسنة 2006.

الفصل الثاني..... آليات مكافحة التمويه الضريبي

المحكمة المختصة إقليمياً، الذي يفصل في القضية كما هو الحال في الاستعجال، بعد سماع الإدارة الجبائية أو استدعائها قانوناً، إلا أن إقامة هذا الطعن لا يوقف تنفيذ قرار الغلق المؤقت.

## 2- تسجيل المكلفين المتهربين من الضريبة في بطاقة معلوماتية ( Inscription : (Au fichier des fraudeurs

إنه بموجب التعليم بين الوزارات رقم 127 بتاريخ 1997/07/27 الصادرة عن وزارة المالية ووزارة التجارة، يتم وضع بطاقة معلوماتية وطنية (Fichier des Fraudeurs) خاصة بالمكلفين المتهربين المخالفين للتشريع الجبائي، الجمركي والتجاري.

فهذه البطاقة عبارة عن بنك المعلومات المتعلقة بالمتهربين ضريبياً، يحتوي على كل من اسم لقب عنوان المتهربين، رقم التسجيل الجبائي، نوع المخالفة، تاريخها، نوع العقوبة، الديون الضريبية... الخ، وتقوم بإنجاز هذه البطاقة والإشراف عليها المديرية العامة للضرائب.

فكل طلب لتسجيل متهربين جدد يكون بناء على استمارة (انظر استمارة رقم 1) في الملحق 4)، تقدم فيها كل المعلومات المتحصل عليها الخاصة بالمتهربين من طرف إدارة الضرائب، الجمارك والتجارة، وترسل إلى مديرية التنظيم والإعلام الآلي على مستوى المديرية العامة للضرائب.

كما يجب تبليغ المكلفين الذين تم تسجيلهم في هذه البطاقة للمتهربين من أجل تسوية وضعيتهم إزاء الخزينة العمومية.

في حالة تسوية المكلف لوضعيته الجبائية يمكنه طلب إلغاء تسجيله من هذه البطاقة، ولكن الإلغاء لا يتم إلا بعد مرور مدة سنتين (02) من تسوية الوضعية، ويتم الإلغاء بطلب من أحد الإدارات الثلاث السالفة الذكر، بناء على ملاء استمارة (انظر استمارة رقم 02 في الملحق 4).

هذه البطاقة تقوم بتمكين إدارة الضرائب والإدارات الأخرى من متابعة المتهربين

الفصل الثاني.....**آليات مكافحة التهرب الضريبي**

على أحسن وجه، وعليهم بالمقابل القيام بصفة مستمرة، كل إدارة على حدى أو عن طريق الفرق المختلطة للرقابة بعملية الرقابة على الأشخاص المسجلين في هذه البطاقة.

### **3- سحب التوطين المصرفي للمستوردين ( Le retrait de la domiciliation ) :(Bancaire)**

إن شهادة التوطين المصرفي تخص المكلفين بالضريبة الذين يقومون بعمليات الاستيراد، وهي رخصة تقدم لهم من طرف البنوك الوطنية المتعاملين معها من أجل السماح لهم القيام بعمليات الاستيراد.

لقد أسس المشرع من أجل محاربة التهرب الضريبي، رسم خاص للتوطين المصرفي يطبق على عمليات الاستيراد، بموجب الأمر رقم 05-05 المؤرخ في 2005/07/25 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005 المادة 02 منه:

«فكل طلب يخضع بفتح ملف توطين مصرفي خاص بعملية الاستيراد يخضع لتسديد رسم مقداره 10.000دج.

ويسدد هذا الرسم لدى قابضي الضرائب ويترتب عنه منح شهادة وتسليم إيصال عن ذلك، وتحدد كيفيات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم».

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

إن مجال تطبيق هذا الرسم يخص عمليات الاستيراد للسلع والبضائع المخصصة للبيع بدون تغيير أو تحويل، ويستثنى منه كل عمليات استيراد الخدمات، واستيراد السلع والبضائع المخصصة للإنتاج والتحويل.

من جهة أخرى فإنّ كل المنتجين، الفلاحين والحرفيين ليسوا معنيين بهذا الرسم، وعليهم بتسجيل تعهد في حالة طلب فتح ملف توطين مصرفي، بأنّ المعدات، المواد والسلع والمواد الأولية المستوردة مخصصة لنشاطهم من أجل التحويل وليس التسويق. (انظر: استمارة رقم 03 الخاصة بالتعهد في الملحق رقم 4)، إنّ شهادة التوطين

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

ففي حين طلبها المستورد من قابض الضرائب، يقوم هذا الأخير قبل تسليمها والتأشير عليها، بالتأكد بالتنسيق مع مفتشية الضرائب من صحة المعلومات المقدمة من طرف المكلف، ومدى احترامه لالتزاماته الجبائية الخاصة بالتصريح وأداء الضريبة، وكذلك من عدم تسجيل هذا الأخير في البطاقة الوطنية للمتهربين أو البطاقة الوطنية للمستوردين<sup>(1)</sup> غير المعروف مقر نشاطهم.

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

1- في حالة كان المكلف غير مدين اتجاه الخزينة العمومية واحترم كل واجباته الجبائية، يقدم له شهادة التوطين المصرفي وإيصال عن تسديد الرسم (انظر: استمارة 04 الخاصة بشهادة التوطين المصرفي في الملحق 4).

2- في حالة كان مدين اتجاه الخزينة العمومية ولم يلتزم بالتصريحات الجبائية أو كان مسجل في أحد البطاقتين الخاصة بالمتهربين أو المستوردين غير المعروف مقر نشاطهم، يقدم قابض الضرائب رفض الطلب (انظر: استمارة رقم 05 الخاصة بالرفض في الملحق 4)، مع توضيح سبب الرفض والطلب من هذا الأخير تسوية وضعيته.

ففي هذه الحالة على إدارة الضرائب أن تطلب من البنوك سحب الوثيقة التي تمنح للمستوردين من أجل القيام بعمليات الاستيراد حتى يسوا وضعيتهم الجبائية.

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

جاءت المادة 52 من المرسوم الرئاسي 236-2010 المؤرخ في 2010/10/07

<sup>(1)</sup>-Instruction Ministerielle N°1951/MF/DGI/DRV/du04/09/2005.

جاءت هذه التعلية بقائمة تحمل 3773 شخص طبيعي ومعنوي، يعملون في ميدان الاستيراد، هذه المجموعة من المكلفين أحصتهم مختلف المديرية الولائية للضرائب على المستوى الوطني والذين لم يمكن التعرف إليهم من طرف أعوان الضرائب من أجل تحصيل الضريبة، وهذا بسبب تقديم عناوين خاطئة أو عدم إبلاغ الإدارة بالعناوين الجديدة في حالة تغيير مقر نشاطهم.

المتضمن تنظيم الصفقات العمومية، على أن يقصى بشكل مؤقت أو نهائي من المشاركة في الصفقات العمومية المتعاملون الاقتصاديون الذين:

-لا يستوفون واجباتهم الجبائية والشبه جبائية.

-المسجلون في البطاقة الوطنية لمرتكبي الغش (Fichier des Fraudeurs)، أصحاب المخالفات الخطيرة للتشريع والتنظيم في مجال الجبائية والجمارك والتجارة.

### 5-المنع من مزاوله النشاط التجاري:

علاوة على العقوبة المنصوص عليها فالمادة 544 ف3 ق ض غ م، والمادة 306 ف03 ق ض م، على أنه في حالة العود أو تعدد الجرائم المثبتة بواسطة حكم أو عدم أحكام، فإنّ العقوبة المقررة تؤدي بحكم القانون إلى المنع من مزاوله المهنة لكل من رجال الأعمال، الخبير الجبائي أو المحاسب، ولكل من له هذه الصفة، وحتى إذا كان بصفة مسير أو مستخدم وعند الاقتضاء غلق المؤسسة

فقد جاءت المادة 29 من القانون رقم 03-22 المؤرخ في 2003/12/28 المتضمن قانون المالية لسنة 2004 على منع الأشخاص الذين تم إدانتهم بصفة نهائية بتهمة الغش الضريبي، من ممارسة النشاط التجاري حسب مفهوم القانون رقم 90-12 المؤرخ في 1990/08/18 المتعلق بالسجل التجاري المعدل والمتمم.

كما أنّ المرسوم التنفيذي رقم 318-2000 المؤرخ في 2000/10/10 المتضمن تطبيق المادة 32 من قانون رقم 90-12 المؤرخ في 1990/08/18 المتعلق بالسجل التجاري المعدل و المتمم بالقانون رقم 08-04 المؤرخ في 2004/08/14 المتعلق بالشروط المطلوبة لامتحان الحرفة التجارية، حيث يوضح طرق وكيفيات إخطار مصالح السجل التجاري من طرف مصالح العدالة والسلطات الإدارية المعنية بكل القرارات والمعلومات التي من شأنها أن تعدل أو تلغي صفة التاجر.

## خاتمة

لقد حاولنا من خلال بحثنا المتواضع دراسة موضوع التهرب الضريبي، فقمنا في بادئ الأمر بالتعرف عليه من خلال تحديد ماهية التهرب الضريبي، بالوقوف عند تعاريف لمختلف الباحثين في هذا المجال، وتوصلنا بذلك إلى وضع تعريف جامع للتهرب الضريبي، الذي أدى بنا إلى استخلاص نوعين للتهرب هما التجنب الضريبي والغش الضريبي، وأن الاختلاف بينهما يكمن من حيث أن النوع الأول هو تهرب مشروع غير معاقب عليه قانوناً، أما النوع الثاني فهو تهرب غير مشروع يعاقب عليه قانوناً.

كما قمنا بدراسة أركان جريمة التهرب الضريبي، الركن المادي المتكون من ثلاث عناصر، هي استعمال الطرق التدليسية والتملص من الضريبة، وعلاقة السببية بين استعمال طرق تدليسية والتملص من الضريبة، وركن معنوي المتمثل في القصد الجنائي العام والقصد الجنائي الخاص.

وهذا أدى بنا إلى محاولة التكييف القانوني لجريمة التهرب الضريبي متى كانت مخالفة، جنحة أو جناية، وتتجلى أهمية هذا التصنيف من حيث الاختصاص وإجراءات المتابعة، وتطبيق ظروف التخفيف والعود وإيقاف التنفيذ وسقوط العقوبة، وكل من مباشرة وتحريك الدعوى العمومية والجبائية، وكذلك المصالحة، ولكن بالرجوع إلى القوانين الجبائية نجدها لم تحدد هذا التصنيف، مما أدى بنا لرجوع إلى قانون العقوبات المادة 05 منه، لمعرفة ما إذا كانت الجريمة جنائية أو جنحة أو مخالفة في القوانين الجبائية بمقارنة نوع العقوبة المقررة لها قانوناً في كل مرة.

وقبل معالجة التهرب الضريبي، كان من الضروري البحث عن الدوافع والأسباب التي أدت للتهرب الضريبي بالتطرق إلى الأسباب التاريخية الاقتصادية والنفسية المتعلقة بالمكلف، وكذا الأسباب المتعلقة بالنظام والإدارة الضريبية من جانبها الشرعي، المادي والبشري.

وحاولنا كذلك الإلمام بمختلف الوسائل والطرق التدليسية التي يستعملها المكفون

للإخلال بالتزاماتهم الجبائية والتهرب من أداء الضريبة، مع العلم أن المناورات التدلّيسية كثيرة تختلف من مكلف لآخر.

كما يترتب عن التهرب الضريبي انعكاسات سلبية كثيرة تمس كيان الدولة، من الناحية المالية والاقتصادية خاصة، وكذلك الاجتماعية والسياسية.

فهذه الانعكاسات السلبية أدت بنا إلى البحث عن حلول لمكافحة والتقليل من حدة التهرب الضريبي وتجنب آثاره، وذلك من خلال الوقاية عن طريق ضبط التشريع والعمل على استقراره، والتخفيف من العبء الضريبي عن طريق إرساء مبادئ الضريبة (العدالة، اليقين، الملائمة، الاقتصاد)، وتقريب الإدارة من المكلف عن طريق زرع الثقة بينهم، من خلال الإنصاف البساطة والاحترام، كما وجدنا أن الإدارة الجبائية تسعى منذ عدة أعوام على تحقيق الجودة في تقديم خدماتها بغية تحسين علاقتها مع متعاملها، وهذا من خلال الإصلاح الذي تقوم به عن طريق الانتقال بالإدارة إلى نظام إداري جديد يعتمد على حجم نشاط المكلفين (مديرية كبريات المؤسسات (DGE))، مراكز الضرائب (CDI)، المراكز الجوارية للضرائب (CPI)، وهو مزودة بمصالح مختصة مكلفة باستقبال وتزويد المكلفين يوميا بالمعلومات التي يطلبونها، حاليا هذا النظام مقتصر على الجزائر العاصمة فقط منذ 7 سنوات، ونحن في انتظار تعميم هذا النظام الإداري الجديد في كامل ولايات الوطن.

وكذلك مكافحة التهرب الضريبي عن طريق الرقابة الجبائية بأنواعها، باعتبار أن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي، بمعنى أن الضريبة تأسس بإدراج المكلف للعناصر الضرورية ضمن تصريحاته، وانطلاقا من هذا المنطق تحتفظ الإدارة بحق الرقابة من أجل التأكد من صحة المعلومات الواردة في التصريحات المكتتبه، وصدق الأسس المنشأة للضريبة.

فتستعمل الإدارة الضريبية كل سلطاتها التشريعية والقانونية، وتضع الوسائل التي يجوزتها حيز التطبيق من أجل كشف التهرب الضريبي، وبالمقابل منح القانون الجبائي عدة ضمانات للمكلف بالضريبة خلال إجراء الرقابة الجبائية.

علاوة على ذلك تعمل الدولة على مكافحة التهرب الضريبي على المستوى

الوطني، عن طريق التنسيق بين الإدارات وذلك بإنشاء لجان تنسيق مركزية وأخرى ولائية، بين كل من إدارة الضرائب، الجمارك والتجارة، والتي تضع برامج للتحقيق والرقابة الجبائية، وتسهر على تطبيقها على أرض الواقع بواسطة الفرق المختلطة للرقابة المكوّنة من أعوان محققين من الإدارات الثلاثة.

أما على المستوى الدولي، فقد لجأت الجزائر كباقي الدول إلى إبرام اتفاقيات ثنائية، يتم بواسطتها تبادل المعلومات على الأشخاص والأموال المهربة، والتبليغ عن الوضعية المالية الحقيقية للمكلف.

كما تناولنا كذلك المنظومة العقابية التي قررها المشرع من أجل قمع وردع التهرب الضريبي، عن طريق إخضاع المكلفين لتطبيق وتنفيذ الالتزامات الجبائية واحترامها، تحت طائلة توقيع عقوبات جزائية وجبائية على كل مخالفة للتنظيم والتشريع الجبائي، بالإضافة إلى توقيع عقوبات تهديدية تتمثل في التلجئة المالية، وعقوبات مهنية تمس نشاط المكلفين.

كما تطرقنا قبل ذلك، على أنه حتى يمكن توقيع هذه العقوبات يجب قبل كل شيء إثبات ومعاينة الجرائم الضريبية، والأشخاص التي تقع عليها المسؤولية الجزائية، بدءا بالمكلف بالضريبة على أساس أنه هو الطرف السلبي في العلاقة بينه وبين إدارة الضرائب، وحالات أخرى تكون فيها المسؤولية على كل من الشريك أو الغير (النائب، الوكيل، التابعين، وبالتضامن)، وكل هذا يؤدي إلى تحريك ومباشرة دعوى عمومية وجبائية ضد مرتكبي التهرب الضريبي، التي يكون الاختصاص فيها لإدارة الضرائب دون سواها.

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

## النتائج:

-عدم استقرار المنظومة التشريعية الجبائية الراجع بالدرجة الأولى إلى التغييرات العديدة التي تطرأ على القوانين المالية والقوانين المالية التكميلية كل سنة، مما يؤدي كذلك إلى خلق محيط غير مشجع للاستثمار.

-تتسم الإجراءات الإدارية الضريبية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة بالتعقيد وطول مدة دراسة الملفات الجبائية.

-سيطرة قطاع المحروقات على بنية الاقتصاد الوطني، مما أدى بالاعتماد على الجباية البترولية، وإهمال الجباية العادية (الإيرادات الضريبية)

-تخفيض المعدلات الضريبية من أجل محاولة تخفيف العبء الضريبي لم تكن ناجعة، لأنها لا تتماشى مع واقع المجتمع الجزائري، ولم تستند على دراسات ميدانية مسبقة.

-ضعف مستوى موظفي الضرائب ونقص الكفاءة، ناتج عن نقص التكوين والتربصات، وعدم احترام الاختصاص عند التوظيف، وكذلك نقص الملتقيات والدورات لمساعدة الموظفين على مواكبة التغييرات المحدثة كل سنة في القوانين الجبائية.

-نقص الأمن الذي يضمن للموظفين خاصة أعوان المتابعة والرقابة، عدم التعرض للاعتداء أو الضرب أثناء قيامهم بمهمة التحصيل والتحقق.

-إنشاء ظاهرة الرشوة الناتجة عن غياب الرقابة والعقوبات الصارمة ضد أعوان الضرائب.

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

-قلة عدد موظفي الضرائب بالمقارنة مع عدد المكلفين بالضريبة المتزايد بصفة مستمرة، وخاصة نقص عدد الموظفين القائمين بالرقابة والتحقق من أجل كشف

التهرب الضريبي.

-تعتبر الضريبة وسيلة فعالة من بين وسائل السياسة المالية للدولة، لما تتمتع به من قدرة على التأثير على الواقع الاقتصادي والاجتماعي، وتتجسد أهمية الضريبة في مختلف الآثار التي يحدثها التهرب الضريبي على الجانب الاقتصادي، المالي، الاجتماعي والسياسي.

-تعدد النصوص التجريبية للأفعال المتعلقة بالتهرب الضريبي، من الرغم أن أغلب النصوص الواردة في القوانين الجبائية تضمنت نفس العقوبات الجزائية، فكان من الأجر توحيد هذه النصوص وإدراجها في مادة واحدة، لأنّ توحيد النصوص يسهل على الباحث والدارس والقاضي وكذلك المكلف معرفة ما يترتب على مخالفة القوانين الجبائية، وهذا يساعد على الحد من التهرب الضريبي.

-عدم تدارك المشرع للتناقض الحاصل في النصوص القانونية، التي تحيل عقوبة جريمة الإخلال بالسير الحسن للاقتصاد الوطني إلى النص العقابي في المادة 418 قانون العقوبات، التي تم إلغاؤها بموجب قانون رقم 01-09 المؤرخ في 26/07/2001 المادة 12 منه.

-بالرغم من التعديلات التي طرأت على المادة 303 ق.ض.م بموجب قانون رقم 02-11 المؤرخ في 24/12/2002 المتضمن قانون المالية لسنة 2003 المادة 28 منه، والتي حددت عقوبات صارمة على الأفعال التي تعد تهرب ضريبي بالحس للجنح والسجن للجنايات، بالاعتماد على مبلغ الضريبة المتملص منها، التي تصل فيها العقوبة إلى 20 سنة سجن وغرامة مالية تقدر بـ3.000.000دج، وبالمقابل أبقى على عقوبات المواد الجبائية الأخرى (532 ق ض غ م، 34 ق ط، 119 ق ت)، المتمثلة في الحبس من سنة إلى 05 سنوات والغرامة الجزائية من 50.000دج إلى 200.000دج، أو بإحدى العقوبتين، رغم تضمن هذه المواد لنفس الأفعال المجرمة في المادة 303 ق.ض.م.

-استبعدت القوانين الجبائية تطبيق أحكام المادة 53 قانون عقوبات، على العقوبات الجبائية وقصرتها على العقوبات الجزائية فقط، بالتالي نزع السلطة التقديرية للقاضي

فيما يتعلق بالغرامات الجبائية، رغم أن القوانين الجبائية في نصوصها تضمنت ذكر حد أدنى وحد أقصى في نصها على الغرامات الجبائية، الذي يفهم منه وجود سلطة تقديرية، فهذا يجعل القاضي في وضعية صعبة أمام غياب الاجتهاد القضائي، وعدم وضوح النصوص الجبائية.

-اختلاف في بعض المخالفات من نفس النوع بالنسبة لمقدار الغرامات من قانون لآخر، مثلا مخالفة منع الأعوان من إجراء المعاينات اللازمة يعاقب عليه بغرامة جبائية من 1000 إلى 10.000 دج في بعض المواد، وبغرامة جبائية من 10.000 دج إلى 100.000 دج في مواد أخرى.

وكذلك مخالفة عدم منح حق الإطلاع على الوثائق والدفاتر والمستندات المحاسبية لأعوان الضرائب فيعاقب عليه بغرامة جبائية من 1000 إلى 10.000 دج في نصوص كل القوانين الجبائية، ولكن في قانون الإجراءات الجبائية يعاقب بغرامة جبائية من 5000 إلى 50.000 دج بالمادة 62 منه.

-في حالة العود تطبق عقوبات جزائية من 06 أيام إلى 06 أشهر، ولكي تكون أمام حالة العود يجب أن يرتكب المتهم جرائم سابقة عوقب عليها بعقوبات جزائية، ويقوم بتكرار الفعل المجرم، وكما نعلم أنه يعتمد على صحيفة السوابق العدلية التي تتضمن العقوبات السالبة للحرية والغرامات الجزائية فقط، دون الغرامات الجبائية، من أجل الحكم بحالة العود، فكيف يتسنى للقاضي إذا في هذه الحالة تطبيق حالة العود.

-استحداث قانون الإجراءات الجبائية الذي حاول من خلاله المشرع الجبائي جمع كافة الإجراءات الجبائية، المحتواة في مختلف القوانين الجبائية (الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الضرائب غير المباشرة، الرسم على رقم الأعمال، الطابع، التسجيل) بموجب قانون رقم 01-21 بتاريخ 2001/12/22 المتعلق بقانون المالية لسنة 2002.

## توصيات واقتراحات:

-إصلاح شامل للإدارة الضريبية، وفقا للمعايير الدولية مع الأخذ بعين الاعتبار المعايير الخاصة بالجزائر، لأنّ النظم الضريبية المستوردة من الدول المتقدمة في بعض الأحيان لا تصلح للتطبيق في الدول النامية كالجزائر، لأنها تحتاج فعالية عالية لتطبيقها.

-ضرورة تزويد الإدارة الضريبية بالإعلام الآلي، عن طريق إنشاء شبكة معلوماتية ذات صلة بكافة الإدارات العمومية لتمكينها من رفع مستوى خدماتها، والمتابعة الجيدة للمكلفين، وسرعة التنفيذ وبرمجة الرقابة الجبائية، ونحن نلح على ذلك لأنّ الإعلام الآلي هو العلاج الفعال ضد التهرب الضريبي.

-يجب تنظيم الإدارة الضريبية عن طريق توضيح السلطات، والتحديد الدقيق للمسؤوليات.

-الشروع في تشييد منشآت إدارية جديدة من أجل تعزيز الهيكل الضريبي، وإعطاء أحسن صورة للإدارة الضريبية.

-تبسيط الإجراءات والسرعة في الفصل في الشكاوى المقدمة من طرف المكلفين أمام المدير الولائي ولجان الطعن.

-يجب على الإدارة تقديم أحسن خدمة عمومية للجمهور، بتقليص هذه دراسة الملفات الجبائية وتبسيط الإجراءات، وكذا إنشاء قنوات وخلايا اتصال وإعلام موثوقة وصادقة في إطار التقيد بالبساطة والمساواة.

-تعميم بطاقة الترقيم الجبائي التي تسمح بمتابعة مختلف نشاطات المكلف على المستوى الوطني.

-القضاء على جميع النشاطات التي تغذي ظاهرة التهرب الضريبي، منها الاقتصاد الموازي، والمنافسة غير المشروعة.

-تكثيف المراقبة في المناطق المعروف فيها بإمكانيات كبيرة للتهرب، وكذلك في المناطق المعزولة، ولما لا المراكز الحدودية والميناء كذلك.

-توسيع مجال تطبيق الاقتراع من المنبع، لأنّ رغم أهميته في محاربة التهرب الضريبي، إلا أن اقتصاره على بعض المداخل (الرواتب والأجور) يطرح إشكال حول مدى عدالته.

-إعداد برنامج وطني لمكافحة الرشوة داخل الإدارة الضريبية بصفة خاصة ومختلف الإدارات العمومية الأخرى.

-توفير بيئة ملائمة للاستثمار من خلال التحفيزات الجبائية، وتطهير الإدارة من العراقيل والبيروقراطية.

-تعميم التعامل بالشيكات من أجل ضبط مختلف المعاملات التجارية، وكذلك إلزام أطراف العلاقات التجارية على التعامل بالفواتير، واستعمال كل الطرق للوقوف ضد الفواتير المزورة، من أجل تنظيم المعاملات التجارية التي تسهل على إدارة الضرائب تأسيس الضريبة ومراقبتها.

-تكثيف الرقابة الجبائية بكل أنواعها، وضع كل الإمكانيات التي بحوزة الإدارة بين أيدي المراقبين والمحققين، من أجل تقدير سليم للأوعية الضريبية، وسلامة ربطها والكشف عن حقيقة المركز المالي للمكلف.

-تقرير امتيازات وحوافز مهنية للمراقبين والمحققين الذي يتوصلون للكشف عن التهرب الضريبي، تشجيعهم على العمل بنزاهة، وعدم التعرض للإغراء.

-يجب على أعوان الضرائب أن يتحلوا بسلوك مثالي عند ممارسة مهامهم، لأنّ المكلف له الحق في معاملة لائقة، بالتالي يجب تجسيد قواعد سلوكية مبنية على الوعي، الاحترافية والاحترام، وعليهم كذلك التحفظ في ممارسة مهامهم، وكذا سلوكهم اليومي حتى لو كان ذلك خارج العمل، وعدم القيام بأفعال تضر بمصداقية الإدارة، لأنهم يكسون صورة الإدارة الضريبية.

-فتح مراكز تكوين في المجال الجبائي على المستوى الجهوي، ولما لا على مستوى كل ولاية، من أجل تكوين ورسكلة أعوان الضرائب، خاصة مع التغييرات المستمرة للتشريع الجبائي.

-تكثيف التعاون بين إدارة الضرائب ومختلف الإدارات العمومية، من أجل تزويدها بكل المعلومات والتوضيحات اللازمة حول نشاط المكلفين قصد مكافحة التهرب الضريبي.

-تحسين الوضعية الاجتماعية لأعوان الضرائب.

-العمل على نشر الوعي الضريبي لدى المكلف بالضريبة وموظفي الضرائب كذلك، وهذا عن طريق مختلف وسائل الإعلام، مع تنظيم ملتقيات حول النظام الضريبي ومستجداته، وإدراج الثقافة الضريبية ضمن البرامج التربوية (المدارس، المعاهد والجامعات)

-تقرير عقوبات شديدة على المكلفين، والتنفيذ للعقوبات سواء جزائية أو جنائية بصرامة وعدالة.

-تكوين وتأطير قضاة مختصين في مجال الجبائية، لأنّ التشريع الجبائي يبقى من التشريعات المعقدة، لأنه يتسم بالجانب التقني، مما يصعب على القاضي التحكم فيه، خاصة أن القوانين الجبائية تخضع لتعديلات وتغيرات سنوية مستمرة.

-إعطاء النيابة حق استخلاف إدارة الضرائب في جلسات المحاكمة في حالة غيابها، وكذلك تقديم طلبات فيما يخص الدعوى الجبائية، لأنّ ما نلاحظه في جلسات المحاكمة أن تغيب إدارة الضرائب يؤدي إلى سقوط الدعوى الجبائية، خلافا لما هو معمول به في التشريع الجمركي، أين تحل النيابة محل إدارة الجمارك.

-ضرورة توحيد القوانين الجبائية (قانون ضرائب مباشرة، قانون الرسم على رقم الأعمال، قانون ضرائب غير مباشرة، قانون التسجيل، قانون الطابع) في قانون واحد يسهل على المكلف بالضريبة وأعوان الضرائب الإلمام به، وكذلك الجهاز القضائي، كما يسهل الأمر على المشرع عند القيام بتعديلات تبادي الثغرات والتناقضات بين النصوص القانونية في مختلف القوانين الجبائية، وخاصة المتعاملين الاقتصاديين الذين يحتاجون لممارسة أنشطتهم إلى إطار قانوني مستقر.

-ضرورة تدارك التناقض الذي يعتري القوانين الجبائية، خاصة تلك المتعلقة بالمواد

التي تنص على عقوبة الأفعال الماسة بالسير الحسن للاقتصاد الوطني، والتي تحيل العقوبة للمادة 418 من قانون العقوبات الملغاة بالقانون 09-01 المؤرخ في 2001/07/27، وكذلك التناقض بين المادة 303 ق ض م التي تقرر عقوبات تصل إلى 20 سنة سجن وغرامة مالية 3.000.000 دج، في حين يعاقب في مواد القوانين الجبائية الأخرى بعقوبة حبس من سنة إلى 05 سنوات وغرامة من 50.000 دج إلى 200.000 دج أو إحدى هاتين العقوبتين، بالرغم من أنها تنص على نفس الأفعال المجرمة، فيبقى تدارك هذه التناقضات والإصلاحات على نصوص القوانين الجبائية قائمة والحاجة إليها ماسة وملحة.

-إن الجرائم الضريبية جرائم ذات طبيعة خاصة، تتميز عن جرائم القانون العام من حيث التجريم، إجراءات المتابعة وكذلك الجزاءات المقررة لها، فنقترح وضع قانون عقوبات ضريبي.

إن محاولة القضاء على التهرب الضريبي ودراسة تحليل أساليبه، ليس أمر اختياري للمشرع والإدارة الضريبية بل هو أمر حتمي، حيث يجب عليهم تدارك كل النقائص والتناقضات التي تعتري التشريع الجبائي، وكذلك توفير وتجنيب كل الإمكانيات البشرية والمادية التي بحوزة الإدارة من أجل التحكم والحد من التهرب الضريبي ولو نسبيا.

في آخر المطاف نأمل أن تكون قد وفقنا بالقدر الكافي في اختيار الموضوع ومعالجته، وأي نقاط لم يتم التطرق إليها تشكل منطلقا لموضوعات أخرى تحتاج إلى البحث فيها، في دراسات حول مشكلة التهرب الضريبي.

## قائمة المراجع

أولاً: باللغة العربية

### 1- كتب:

- بركات (عبد الكريم صادق)، دراز (حامد عبد المجيد)، عياد (علي عباس)، دراسة في النظم الضريبية، مؤسسات شباب الجامعة، الإسكندرية، 1975.
- بركات (عبد الكريم صادق)، دراسات في النظم الضريبية، مؤسسات شباب الجامعة، 1975.
- البطريق (يونس أحمد)، المالية العامة، دار النهضة العربية، لبنان، 1984.
- بغدادي (مولاي ملياني)، الإجراءات الجزائية في التشريع الجزائري، المؤسسة الوطنية للكتاب، الجزائر، 1992.
- بوسقيعة (أحسن)، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، ج1، دار هومة، 2009.
- جامع (أحمد)، علم المالية، فن المالية العامة، دار النشر العربية، القاهرة، 1975.
- حسن عوض الله (زينب)، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، بيروت، 1998.
- دراز (حامد عبد المجيد) وحجازي (المرسي السيد)، المالية العامة، جامعة بيروت العربية، 2003.
- دويدار (محمد)، دراسات في الاقتصاد المالي، النظرية العامة في مالية الدولة، السياسة المالية في الاقتصاد الرأسمالي، دار المعرفة الجامعية، 1996.
- السبتي (فارس)، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، دار هومة، 2008.
- سرور (أحمد فتحي)، الجرائم الضريبية، القاهرة، 1990.
- سرور (أحمد فتحي)، الوسيط في قانون العقوبات، القسم الخاص، الجرائم المضرة بالمصلحة العامة، دار النهضة العربية، 1972.

- سليمان (عبد الله)، شرح قانون العقوبات الجزائري، قسم خاص، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1986.
- الشرقاوي (عبد الحكيم مصطفى)، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة للنشر، 2006.
- الشوربجي (البشرى)، جرائم الضرائب والرسوم، دار الجامعات المصرية، ط1، مصر، 1972.
- عبيد (رؤوف)، مبادئ القسم العام من التشريع الجبائي، دار الفكر العربي، 1979.
- عدلي ناشد (سوزي)، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، دار المطبوعات الجامعية، الاسكندرية، 1999.
- العرباوي (حسن) وكبير (جلال)، المالية العامة، مصر، 1994.
- العلي فليح (عادل)، المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، ط1، 2003.
- عواضة (حسن) وقطيش (عبد الرؤوف)، المالية العامة، الضرائب والرسوم، دار النهضة العربية، لبنان، 1973.
- فوزي (عبد المنعم)، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، لبنان، 1972.
- الكثيري (مصطفى)، النظام الجبائي والتنمية الاقتصادية في المغرب، الدار البيضاء، دار النشر العربية، 1985.
- المحجوب (رفعت)، المالية العامة، النفقات والإيرادات، دار النهضة العربية، بيروت، 1975.
- محرزي (محمد عباس)، اقتصاديات الجباية والضريبة، دار هواية، 2003.
- محمد (عوض)، جرائم المخدرات والتهريب الجمركي والنقدي، 1966.
- محمد عامر (أبو بكر الصديق)، أحكام التجريم في قانون الضريبة العامة على المبيعات، دار غريب للطباعة، القاهرة، 1993.

- مراد (عبد الفتاح)، التعليق على قوانين الضرائب وعلى الدخل والضريبة الموحدة، ط1، 1997.
- مراد (ناصر)، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر والتوزيع، ط1، 2004.
- المرصفاوي (حسن صادق)، التجريم في تشريعات الضرائب، ط1، دار المعارف، مصر، 1963.
- المساعدة صدقي (أنور محمد)، المسؤولية الجزائية عن الجرائم الاقتصادية، دار الثقافة، عمان، 2007.
- مصطفى (محمود محمود)، الجرائم الاقتصادية في القانون المقارن، ج1، الأحكام العامة والإجراءات الجبائية، ط2، القاهرة، 1979.

## 2-الدوريات والمقالات:

- بوسقيعة (أحسن)، المخالفة الضريبية، الغش الضريبي، المجلة القضائية، ع1، المحكمة العليا، 1998.
- بوسقيعة (أحسن)، الطبيعة القانونية للدعوى الجبائية، المجلة القضائية، ع2، المحكمة العليا، 1994.
- قرار المجلس الأعلى للقضاء بتاريخ 1981/03/05، رقم 25575، المجلة القضائية، 1982.

## 3-رسائل جامعية:

- بوعزيزي (رضا)، التهرب الضريبي في الجزائر (1992-1996)، رسالة ماجستير، علوم اقتصادية، الجزائر، 1999.
- مراد (ناصر)، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب- دراسة حالة الجزائر، الجزائر، 2002.

4- قوانين ومراسيم:

أ- قوانين:

- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (قانون رقم 90-36 بتاريخ 1990/12/31) المتضمن قانون المالية لسنة 1991 معدل ومتم.
- قانون الرسم على رقم الأعمال (قانون رقم 91-25 بتاريخ 1991/12/18 المتضمن قانون المالية لسنة 1992 معدل ومتم).
- قانون الضرائب غير المباشرة (الأمر 76-104 بتاريخ 1976/12/09 معدل ومتم).
- قانون رسم الطابع (الأمر 76-103 بتاريخ 1976/12/09 معدل ومتم).
- قانون رسم التسجيل (الأمر 76-105 بتاريخ 1976/2/09 معدل ومتم).
- قانون إجراءات مدنية.
- قانون الإجراءات الجبائية.
- قانون الإجراءات الجزائية.
- قانون العقوبات.
- قانون تجاري.
- قانون مدني.
- قانون المالية التكميلي 2005 الأمر رقم 05-05 المؤرخ في 2005/07/25.
- قانون المالية التكميلي 2006 الامر رقم 05-16 المؤرخ في 2005/2/31.
- قانون المالية التكميلي لسنة 2008 (الأمر رقم 08-02 بتاريخ 2008/07/24).
- قانون المالية التكميلي لسنة 2009 (الأمر رقم 09-01، 2009-07-29).
- قانون المالية لسنة 1991 (قانون رقم 09-36 المؤرخ في 1990/12/31).
- قانون المالية لسنة 2003 (قانون رقم 02-11 بتاريخ 2002/12/24).

- قانون المالية لسنة 2004 ( قانون رقم 03-22 المؤرخ في 28/12/2003).
  - قانون المالية لسنة 2008 ( أمر رقم 07-12 المؤرخ في 30/12/2007).
  - قانون المالية لسنة 2009 (أمر رقم 08-21 المؤرخ في 30/12/2008).
  - قانون المالية لسنة 2010 (قانون رقم 09-09 المؤرخ في 30/12/2009).
  - قانون المالية لسنة 2011 (قانون رقم 10-13 المؤرخ في 29/12/2010).
- ب- المراسيم:**
- المرسوم التنفيذي رقم 90-190 المؤرخ في 23/06/1990 المتعلق بتنظيم الإدارة المركزية لوزارة الاقتصاد.
  - المرسوم التنفيذي 91-60 المؤرخ في 23/02/1991 المتعلق بإنشاء مديريات الضرائب الجهوية.
  - المرسوم التنفيذي رقم 95-99 المؤرخ في 16/02/1995 المتضمن تنظيم الإدارة المركزية لوزارة المالية.
  - المرسوم التنفيذي رقم 97-290 المؤرخ في 27/07/1997 المتضمن إنشاء وتنظيم لجان التنسيق والفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية ووزارة التجارة.
  - المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 18/09/2006 المحدد لتنظيم المصالح الخارجية لإدارة الضرائب وصلاحياتها.
  - المرسوم الرئاسي رقم 236-2010 المؤرخ في 07/10/2010 المتضمن تنظيم الصفقات العمومية.
  - التعليمات الوزارية رقم 04 بتاريخ 10/08/2005 المتعلقة برسم التوطين المصرفي.
  - التعليمات بين الوزارات رقم 127 بتاريخ 27/07/1997 الصادرة عن وزارة المالية ووزارة التجارة المتعلقة بإنشاء بطاقة المتهربين.
  - التعليمات الوزارية 167 بتاريخ 02/06/1995 المتعلقة بالتحصيل الودي للضرائب.

5- اتفاقيات دولية:

- اتفاقية جبائية مع الجمهورية الفرنسية، المرسوم الرئاسي رقم 121/02 المؤرخ في 2002/04/07.
- اتفاقية جبائية مع جمهورية مصر العربية، المرسوم الرئاسي رقم 142-03 المؤرخ في 2003/03/25
- اتفاقية جبائية مع جمهورية الصين الشعبية، المرسوم الرئاسي رقم 174-07 المؤرخ في 2007/06/06.

ثانيا: باللغة الفرنسية

1- Livres :

- .Masson (C.R), La notion d'évasion fiscale en droit interne Français-L.G.J, Paris, 1990.
- Alexandre (J), Droit Discale Algérien, OPU, 1990.
- Beltrame (P), La fiscalite en France, 6ème édition, Paris, 1998.
- Brahim (A), L'économie Algérienne, OPU, 1991.
- Cartou (L), Droit Fiscal International et Européen, Dalloz, 2em Edition, 1986.
- Coline (P), La vérification fiscale Economique, 1979.
- Cosson (J), Les industriel de la fraude fiscale , Collection économie et société, Edition Le Seuil, 1971.
- Duccini (R), Fiscalite des contrats internationaux, Edition LITEC,L.C.C, 1991.
- Duverget (M), Finance publique, PUF, Paris,1965.
- Gaudemet (P.M) ,Précis des finances publique, Edition Montchrestien, Paris, 1970.
- Kandil (A), Théorie fiscale et développement, l'expérience Algérienne, Alger, SNED, 1970.
- Larguier (J) et Conte (P), Droit Pénal des Affaires, 11<sup>eme</sup> édition, 2004.
- Maherzi (M.A), Introduction à la Fiscalité, ITCIS, Algérie, 2010.
- Margairez (A) et Markli (R), La fuite devant l'impôt et les controleurs de fiscalité, 1978.

- Margairez (A), La fraude fiscale et ses succédanées, 2<sup>ème</sup> édition, 1977
- Martinez (J.C), La fraude fiscale, PUF, France, Novembre 1990.
- Mehel (L), Traité de politique fiscale, Edition PUF, Paris, 1958.
- Ngaosyvathn (P), Le rôle de l'impôt dans les pays en voie de développements, Librairie Générale de droit et jurisprudence, Paris, 1974.
- Rivoli (J), Vive l'impôt, Edition le seuil, Collection Société, 1965
- Rosier (C), La fraude fiscale, France, Juin 1989.
- Taddel (B), La fraude fiscale, Librairie technique, Paris, 1974.
- Tixier (G), Droit Fiscal, 1989.
- Trotabas (L) et Cotteret (J.M), Droit Fiscal, Précis Dalloz, 4<sup>ème</sup> édition, 1980.
- Trotabas (L), Droit fiscale.

## **2-Thèse :**

- Zeddem (M.L), Fraude et évasion Fiscale, Thèse de fin d'étude, IEDF, 1984.

## **3-Séminaires et journées d'études :**

- Semaine des finances publiques, Fiscalité directe, BDL, IDEF, Koléa, 1993.
- Séminaire sur la loi de finance 2010, Organisé par CCIR, 20 Janvier 2011.
- Rencontre Impôts –Douanes- Coordonner la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale, Mardi 30 Octobre 2006.
- Rencontre, Fiscalité citoyenne ou Economie Informelle, Organisé par le forum des chefs d'entreprise, Hotel L'Aurassi le 09/04/2003.

## **4-Textes juridiques:**

- Instruction N°300 MF/DGI/DOF, du 30/05/1995, Le fonctionnement de l'inspection des impôts.
- Instruction Ministerielle, N°1951/MF/DGI/DRF, du 04/09/2005, Contrôle préalable à la délivrance des attestations de domiciliation Bancaire.
- Circulaire N°52 MF/DGI du 22/02/1999, Intensification du Contrôle Fiscal.

## **5-Site Web :**

- [www. Mfdji.gov.DZ](http://www.Mfdji.gov.DZ)
- [www. univ-batna.Fac.DZ](http://www. univ-batna.Fac.DZ).
- [www. Observateurocde.org](http://www. Observateurocde.org).

فهرس الموضوعات

1	..... مقدمة
	<b>الفصل الأول: التهرب الضريبي</b>
10	.....المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي
10	.....المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي وأنواعه
11	.....الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي
15	.....الفرع الثاني: أنواع التهرب الضريبي
25	.....المطلب الثاني: أركان جريمة التهرب الضريبي
26	.....الفرع الأول: الركن المادي
31	.....الفرع الثاني: الركن المعنوي
35	.....المطلب الثالث: التكييف القانوني لجريمة التهرب الضريبي
36	.....الفرع الأول: المخالفات الضريبية
41	.....الفرع الثاني: الجنح والجنایات الضريبية
57	.....المبحث الثاني: أسباب وطرق وأثار التهرب الضريبي
57	.....المطلب الأول: أسباب التهرب الضريبي
58	.....الفرع الأول: أسباب متعلقة بالمكلف
63	.....الفرع الثاني: الأسباب المتعلقة بالنظام والإدارة الضريبية
75	.....المطلب الثاني: طرق التهرب الضريبي
75	.....الفرع الأول: التهرب عن طريق عمليات محاسبية
82	.....الفرع الثاني: التهرب عن طريق وسائل قانونية ومادية
86	.....المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي
86	.....الفرع الأول: الآثار المالية والاقتصادية

90	..... الفرع الثاني: الآثار الاجتماعية والسياسية.....
	<b>الفصل الثاني: آليات مكافحة التهرب الضريبي</b>
96	..... المبحث الأول: وسائل معالجة التهرب الضريبي.....
96	..... المطلب الأول: الوسائل الوقائية.....
97	..... الفرع الأول: على مستوى التشريع والإدارة الضريبية.....
105	..... الفرع الثاني: على مستوى المكلف بالضريبة.....
112	..... المطلب الثاني: الوسائل الرقابية.....
114	..... الفرع الأول: الرقابة العامة (Le contrôle sommaire).....
115	..... الفرع الثاني: الرقابة المعمقة (Contrôle Approfondi).....
125	..... المطلب الثالث: التعاون الداخلي والخارجي.....
126	..... الفرع الأول: التعاون الداخلي.....
131	..... الفرع الثاني: التعاون الخارجي.....
140	..... المبحث الثاني: وسائل قمع التهرب الضريبي.....
140	..... المطلب الأول : إجراءات المتابعة.....
141	..... الفرع الأول: المتابعة الجزائية.....
149	..... الفرع الثاني: المسؤولية الجزائية.....
158	..... المطلب الثاني: العقوبات المقررة.....
159	..... الفرع الأول : العقوبات الجزائية.....
167	..... الفرع الثاني : العقوبات الجبائية.....
180	..... المطلب الثالث: عقوبات تهديدية ومهنية.....
181	..... الفرع الأول : العقوبات التهديدية.....

184	الفرع الثاني: العقوبات المهنية
190	الخاتمة
200	قائمة المراجع

الملاحق

## ملخص

كان اختيارنا لهذا الموضوع نتيجة لتفاقم ظاهرة التهرب الضريبي واتساع آثاره، وانتشاره الكبير في السنوات الأخيرة، فهو يهدد وجود النظام الضريبي، كما يفوت أموال طائلة على الخزينة العمومية مما يترتب عنه انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني.

هذا أدى بنا إلى طرح التساؤل التالي : كيف يمكن إرساء آليات فعالة للحد من التهرب الضريبي، حتى نجعل الضريبة تلعب دورها الأساسي في تمويل خزينة الدولة؟ وهل المنظومة القانونية الجبائية تحتوي على عقوبات صارمة في مواجهة جريمة التهرب الضريبي والحدّ منها ولو نسبيا؟.

فحاولنا معالجة الموضوع بالتعرض إلى ماهية التهرب الضريبي وتكييفه القانوني متى كانت مخالفة جنحة أو جناية، والتعرف كذلك على أبرز الأسباب التي أدت إليه ومختلف الأساليب المستعملة من أجل التخلص من أداء الضريبة والآثار المنجّرة عنه هذا من جهة.

ومن جهة أخرى تناولنا آليات مكافحة التهرب الضريبي من خلال معالجة أسبابه عن طريق وسائل وقائية ورقابية، وكذلك التعاون الداخلي والدولي. كما تطرقنا إلى الوسائل القمعية بالرجوع إلى السياسة العقابية التي اتبعتها المشرع الجزائري في كل من المواد الجزائية والجبائية من أجل إخضاع المكلفين بالضريبة لتطبيق وتنفيذ الالتزامات الجبائية واحترامها.

والهدف من هذه الدراسة هي مكافحة التهرب الضريبي من أجل ردعه والحدّ منه ولو نسبيا، لأن تفاقم هذه الظاهرة تلح على البحث عن حلول فورية تمس النظام الجبائي بصفة خاصة والبيئة السياسية والاقتصادية والاجتماعية بصفة عامة.

كلمة مفتاحية: التهرب الضريبي، الغش الضريبي، التجنب الضريبي، الجريمة الضريبية.

**Abstract :**

This topic was selected as a result of the growing up of tax fraud phenomenon and its effects. Its large spread in the recent years threatens the existence of the tax system. In addition to that, it passed a lot of money on the public treasury which resulted with negative impacts on the national economy.

This led us to ask the following questions: How can the establishment of effective mechanisms to reduce tax fraud till it let tax play a principal role in funding public treasury? Is the legal system of tax contain strict penalties against tax fraud for putting an end to it even relatively?.

From one hand, we tried to examine the subject by exposing the nature of tax fraud and legal adaptation (violation, misdemeanor, felony). As well as, we identified the main reasons that led to it, and the various methods used to rid from tax its effects.

On the other hand, we dealt with different mechanisms to combat tax fraud examining its causes by means of preventive and control. As well as, national and international cooperation, we also talked about the means by reference to the repressive punitive policy adopted by the Algerian legislature in each of the penal matters and tax.

The goal of this study is to combat tax fraud in order to deter and reduce it even relatively.

Key Words: Tax Fraud, Evasion fraud, Cream Tax

**Résumé:**

Le choix de la présente étude était à cause de l'ampleur du phénomène de la fraude fiscale et sa propagation ces dernières années en Algérie. La fraude fiscale est une maladie de l'économie, qu'il faut absolument combattre, elle est l'une des principales causes de la crise financière et menace l'existence du système fiscal.

Ceci nous a conduit à poser la problématique suivante : Comment pouvoir mettre des mécanismes efficaces pour lutter contre la fraude fiscale, afin de permettre à l'impôt de subvenir au besoin du trésor public ?

Est-ce que le système juridique fiscal prévoit des sanctions sévères pour la répression de la fraude fiscale ?

Il est évident en premier lieu de déterminer la nature de la fraude fiscale et son adaptation juridique (contravention, délit, crime). Ainsi les causes, les méthodes et les conséquences. D'autre part, nous avons procédé aux mécanismes de lutte contre la fraude fiscale par des moyens préventifs et des moyens de contrôles, ainsi que la coopération nationale et internationale. En dernier lieu les moyens de répressifs adoptés par la législation algérienne en matière fiscale et pénale.

L'objectif de cette étude est de lutter contre la fraude fiscale dans le but de prévenir et réduire celle-ci, parce que l'ampleur de ce phénomène nécessite la recherche de solutions urgentes, en agissant sur le système fiscal de façon spéciale et sur l'environnement politique, économique et social de façon générale..

Mots Clés: Fraude Fiscale, Evasion Fiscale, Crime Fiscal.