



جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي  
كلية الحقوق والعلوم السياسية  
قسم الحقوق



# التهرب الضريبي وآليات مكافحته

مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق  
تخصص: قانون أعمال

إعداد الطالب:

محمد بلول

لجنة المناقشة:

| الاسم واللقب      | الجامعة                        | الصفة        |
|-------------------|--------------------------------|--------------|
| د/ دريس كمال فتحي | جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي | رئيسا        |
| أ/ سعود أحمد      | جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي | مشرفا ومقررا |
| د/ داهنين بن عامر | جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي | مناقشا       |

السنة الجامعية: 2017/2016

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



بسم الله الرحمن الرحيم

## ﴿قل إعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون﴾

صدق الله العظيم

أحمد الله حمداً كثيراً وأشكره على فضله في توفيقى لإنجاز هذا العمل،  
بعد بسم الله والصلاة والسلام على سيدنا محمد رسول الله صلى الله عليه وسلم  
أهدي هذا العمل المتواضع:  
إلى روح والدي رحمه الله.  
إلى ملاكي في الحياة، إلى معنى الحب وإلى معنى الحنان والتفاني، إلى بسمة الحياة وسر الوجود،  
إلى من كان دعائها سرنجاحي وحنانها بلسم جراحي إلى أغلى الحبايب،  
(أمي الغالية).  
إلى من وقفت بجانبى وسهرت وصبرت معي في السراء والضراء وفي مرارة الحياة وحلاوتها،  
(زوجتي العزيزة).  
إلى من بوجودهم أكتسب قوة ومحبة لا حدود لها، إلى من عرفت معهم معنى الحياة  
(أخي وعائلته، أختي وعائلتها).  
إلى أخوتي الذين لم تلدهم أُمي، الذين كدوا واجتهدوا وصبروا معي في إنجاز هذه المذكرة.  
إلى كل أصدقائي، وكل عائلتي وأقاربي، إلى جميع زملائي في الدراسة الجامعية، وإلى جميع زملائي  
في العمل ( موظفي مركز تكوين تكسبت )، وإلى موظفي مكتبة كلية الحقوق، وكل الطلبة  
وموظفين وعمال وأساتذة كلية الحقوق والعلوم السياسية لجامعة حمه لخضر بالوادي.

# شكر وعرفان

أحمد الله العلي العظيم الذي وفقني إلى إنجاز هذا العمل

أتقدم بخالص الشكر والتقدير للأستاذ الفاضل : " أحمد سعود "

الذي لم يخل عليا بوقته والذي كان لي سنداً في إنجاز المذكرة .

وكما لا يفوتني أن أشكر الأستاذ الدكتور " نصر رحال " .

وأشكر جميع موظفي مكتبة كلية الحقوق والعلوم السياسية ، ومكتبة كلية العلوم

الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير للجامعة حمه لخضر بالوادي .

كما أشكر جميع من ساعدني من قريب أو بعيد في إنجاز هذه المذكرة .

وفي الأخير أتوجه بالشكر إلى من رافقوني خلال الدرب الدراسي الجامعي .

وإلى كل الأساتذة الذين درسوني وأسعدت بنصائحهم وتوجيهاتهم .

## قائمة المختصرات

ج.ر ..... الجريدة الرسمية

د.س.ن ..... دون سنة نشر.

د.ط ..... بدون طبعة.

ص ..... صفحة.

ق.إ.ج ..... قانون الإجراءات الجبائية؛

ق.ت ..... قانون التسجيل؛

ق.ر.ع.ر.أ ..... قانون الرسم على رقم الأعمال؛

ق.ض.غ.م ..... قانون الضرائب غير مباشرة؛

ق.ض.م.و.ر.م ..... قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة؛

ق.ط ..... قانون الطابع؛

ق.ع ..... قانون العقوبات.

مقدمة

## مقدمة

بعد الحرب العالمية الثانية ازداد اهتمام المفكرين والاقتصاديين ورجال البحث العلمي بالتنمية الاقتصادية، حيث ظهرت عدة دراسات في هذا المجال وأصبحت التنمية الاقتصادية هي الشغل الشاغل إن لم نقل القضية الأساسية سواء على مستوى الحكومات أو على مستوى المنظمات الدولية، وهي ككل القضايا الحساسة، برز الاهتمام بها مؤخرًا.

حيث أعتمد في المقام الأول على تعدد الأهداف والسبل المراد تحقيقها، حيث تسعى كل دولة في مسيرتها التنموية إلى الاعتماد على مبدأ أساسي أو بالأحرى قاعدة بناء لا يكتمل إلا بها، وهو الجانب التمويلي الذي يعتبر من أعقد المسائل اليوم، التي تطرح في سياق البحث عن مصادر تمويلية دائمة ومستقرة.

هذا الارتباط الوثيق بين التنمية ووسائل التمويل جعل سبلها بتعدد الإمكانيات، غير أن جانب الإقراض والمعونات الخارجية لم يأتي بمنافع، فهي وقتية وزائلة وتترتب عنها مخاطر كبيرة تجعل من الدولة تتحمل عبئا ثقيلا على عاتقها، وبالتالي يؤدي إلى المساس بسيادة الدولة، مما يستوجب البحث عن وسيلة تمويلية ذاتية تنسم بالاستمرار والدوام، وتمثل عنصرا من عناصر مالية الدولة والممثلة في "الضريبة".

والضريبة هي فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة أو إلى إحدى الهيئات العامة المحلية بصورة نهائية، مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة دون أن يعود عليه بنفع خاص مقابل دفعها، ولها عدة خصائص منها اقتطاع نقدي، تدفع بدون مقابل، تدفع بصفة نهائية، وتدفع جبرا، من أجل تحقيق المنفعة العامة.

وهي تمتاز بقواعد أساسية منها العدالة، واليقين، والملائمة في الدفع.

تستخدم الدولة الضريبة كوسيلة فعالة للتدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية وتوجيه النشاط الاقتصادي وفقا لظروف ومتطلبات وأهداف التنمية، وتحقيقا لأغراضها الاقتصادية والاجتماعية.

ونظرا لاعتماد اقتصاد الدول النامية، كما هو الحال في الجزائر، على الثروة الطاقوية كالبترول وغيره والثروات الباطنية، ونظرا لتزايد النفقات العامة منذ الاستقلال، وانخفاض أسعار

البتروول، وتذبذب الإيرادات سبب خلل في توازن الميزانية العامة للخزينة العمومية، بحيث كثرت النفقات وقلت الإيرادات وخصوصا في هذا الوقت الحالي، مما أجبر على الدولة دق ناقوس الخطر، في التقليل من النفقات الضرورية والكبح للنفقات التكميلية فقامت بما يسمى بسياسة التقشف، بحيث تم خفض من نفقات ميزانيات مؤسسات الدولة، وتوقيف نفقات المشاريع الكبرى كالجسور والطرقات وغيرها.

لذا تساعد الضرائب في تحصيل الإيرادات بشكل مستمر وثابت ومستقر على تحسين توازن الميزانية العامة، ولكن توجد عوائق تقلل وتذبذب من تحصيل المداخل، وهي طرق احتيالية تدليسية يستعملها المكلف من أجل التخلص أو الإنقاص من عبء الضريبة كليا أو جزئيا وتسمى هذه الظاهرة " بالتهرب الضريبي "، وهي ظاهرة عالمية عجزت جميع الدول عن محاربتها بصفة نهائية، وهي تتبع من فقدان الشعور بالمسؤولية عند المكلفين سواء كان شخص طبيعي أو معنوي في تسديد دين الخزينة أو الحق العام، لأنهم ينظرون لها على أنها حق غير مستحق، وأنها تقييد لحرية التملك، مما يدفعهم لاستعمال طرق قانونية وتسمى التجنب الضريبي أو التهرب باستعمال طرق الغش والتحايل، مستغلين ثغرات قانونية أو الاتفاق مع ثغرات إدارية بما نسميها الفساد الإداري، وذلك باستغلال أعوان الضرائب والتواطؤ معهم بصرف النظر في معاييرهم ومراقبتهم وحصر مداخلهم مكلفهم.

ومن أجل الحفاظ على توازن اقتصاد الدولة وتكامله مع حاجات المجتمع، وحرصا على مواصلة السياسات التنموية، وضعت الدولة آليات للتصدي لهذه الظاهرة ومحاربتها وقمعها. وتتمثل أهمية الموضوع العلمية في إبراز حقيقة التهرب الضريبي الذي أخلّ بتوازن اقتصاد الدولة، وكشف أسبابه، ومظاهر هذه الظاهرة، خاصة أن جريمة التهرب تختلف عن الجرائم التقليدية الأخرى، كونها تتم بطريقة تدليسية واحتيالية من طرف المكلف، دون علم الإدارة. كما يتمثل هذا الموضوع في دراسته الطرق والأساليب التي انتهجها المشرع لمواجهة هذه الظاهرة، والآليات التي رصدها لها.

أما العملية تتمثل في الآثار التي تخلفها هذه الظاهرة على الاقتصاد والخزينة العمومية، ودور الهيئات المتخصصة والآليات التي كرّسها المشرع لمكافحتها والصعوبات التي تواجهها.

تعود أسباب اختيار هذا الموضوع إلى رغبتى الشخصية في التعرف على المواضيع المرتبطة بالسياسة الاقتصادية، والبحث في السياسة الضريبية كونها موضوعا شائكا ذو أبعاد اقتصادية واجتماعية، مع تنامي ظاهرة التهرب بشكل متزايد وواسع النطاق، وخصوصا في وقت الحالي.

ومن بين الاسباب الموضوعية أريد البحث في مثل هذه المواضيع مع أنها ليست بالأمر السهل، على اعتبار أنه موضوع دقيق وحساس، ناهيك عن قلة الدراسات المتخصصة في مكافحة التقنية الحديثة لمكافحة التهرب الضريبي وكذا الآليات القمعية التي يجب أن تطبق على أرض الواقع.

وتتجسد أهداف دراسة هذا الموضوع في تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي وآليات مكافحته واستعراض أهم أسباب وطرق التهرب الضريبي، بالإضافة إلى دراسة النظام القانوني للهيئات المتخصصة في مكافحة التهرب التي أنشأها المشرع وبيان دورها في ذلك، مع استعراض أهم الصعوبات التي تواجه تلك الهيئات أثناء أدائها لمهامها، ودراسة أهم الوسائل والطرق التي يمكن مواجهة تلك الصعوبات بها.

وانطلاقا مما سبق يمكن صياغة الإشكالية التالية:

**هل الآليات التي رصدها المشرع لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي كفيلة للحد من التغلغل؟**

لتبسيط هذه التساؤل الرئيسي، يمكننا طرح مجموعة من الأسئلة الفرعية التي نوجزها في ما يلي:

- ما مفهوم التهرب الضريبي؟ وماهي أبرز أسباب وطرق التهرب؟
- ماهي الآليات التي سخرها المشرع لمعالجة التهرب الضريبي؟
- وبعد صياغة إشكالية البحث وما تفرع عنها من تساؤلات يمكن طرح الفرضيات التالية:
- جهل المكلف بالقوانين الضريبية المعمول بها قديمة أم معدلة أم حديثة؟
- قد يكون قيمة مبلغ الضريبة كبيرا مما يشكل سببا في التهرب للتخلص من عبئها؛
- قلة الوسائل البشرية والمادية في مراقبة ومتابعة ومعاينة المكلفين؛
- قلة التوعية من طرف الإدارة أو الجمعيات العامة في نشر الوعي الضريبي.

ولمعالجة الإشكالية المطروحة سابقا، اعتمدت في دراستي لهذا الموضوع على المنهج الوصفي بوصف مظاهره المتعلقة بمجالات وأسباب وطرق التملص، والمنهج التحليلي من خلال تحليل ظاهرة التهرب الضريبي كما استعرضنا بتحليل قوانين الضرائب المتعلقة بالمكلف أو الشريك أو الإدارة الضريبية من حيث الوقاية والرقابة والمتابعة والقمع ومكافحة التهرب الضريبي وبعض القوانين الأخرى المتصلة بموضوعنا هذا، وركزت على دراسة الآليات الإدارية والأجهزة الرقابية المكلفة بمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي والوقاية منه.

بخصوص الدراسات السابقة، وجدنا أنّ بعض الباحثين تناولوا موضوع التهرب من الناحية النظرية، أما فيما يخص مكافحة التهرب فنعتمد على تطبيق قوانين المشرع الجزائري.

وللإجابة عن الإشكالية المطروحة قمت بتقسيم موضوعي إلى فصلين:

- في الفصل الأول تطرقت إلى الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي، بحيث تحدثت في المبحث الأول عن مفهوم التهرب الضريبي من خلال تعريفه وأنواعه والأسباب والطرق التي تؤدي المكلف للتهرب والآثار الناتجة عنه، ثم تطرقت في المبحث الثاني لأركان جريمة التهرب الضريبي وصورها.

- في الفصل الثاني تطرقت إلى آليات مكافحة التهرب الضريبي، بحيث تحدثت في المبحث الأول عن الآليات الوقائية والرقابية وأبرزت وسائلها، وتطرقت في المبحث الثاني إلى آليات قمع جريمة التهرب الضريبي من خلال إجراءات متابعة الجريمة وثم سلطت الضوء على العقوبات المقررة لمرتكبيها بنصوص وقوانين المشرع الجزائري.

وفي الأخير خلصت إلى خاتمة ذكرت فيها أهمّ النتائج التي توصلت إليها، مع تقديم بعض الاقتراحات.

## الفصل الأول

# الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي

## الفصل الأول

### الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي

#### تمهيد:

الضريبة هي فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة بصفة نهائية، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة على أساس من الانتماء و الشرعية.

وهي استقطاع سيادي عن طريق السلطات العامة لتحقيق أهداف عامة وتوزيع عبئها حسب الطاقة الضريبية للمواطن.

وطبقا لهذه التعاريف تعمل كل دول العالم على تنمية اقتصادها والبحث عن مصادر التمويل التي تعتبر العمود الفقري والشرط الأساسي لقيام المشاريع وسيرها، إذ بتحقق مثل هذا النوع من المشاريع وانتهائها تجد الدول نفسها تحقق جزءا من هدفها، وهو التنمية الاقتصادية ونظرا لارتباط التنمية بوسائل التمويل تعتمد كل الدول في ذلك على المصادر الخارجية وتعمل على زيادة تنمية مصادرها الداخلية لما لهذه المصادر من امتيازات وبما تتصف به من ديمومة واستمرار، وتشكل الضرائب المورد الرئيسي لتمويل الميزانية العامة للدولة.

إلا أن تنوع وتطور الضرائب واختلاف نسبها في بقاع العالم، أدى إلى ظهور ظاهرة خطيرة سميت بالتهرب الضريبي، أي يستعمل المكلف طرق عديدة للتخلص من عبء الضريبة وحرمان الخزينة العمومية من حقها.

لذا سأقوم بتقسيم هذا الفصل الى مبحثين، نتناول في المبحث الأول مفهوم التهرب الضريبي، ثم أتطرق إلى أركان جريمة التهرب الضريبي وصورها في المبحث الثاني.

## المبحث الأول

### مفهوم التهرب الضريبي

أضحى التهرب الضريبي ظاهرة عالمية داخل وخارج الدول، فهي لا تخص دولة معينة دون غيرها، سواء كانت متقدمة أو سائرة في طور النمو. وتعد الضرائب من أحد الأركان المالية التي تساهم في تغطية الأعباء العامة للدولة، وتمويل خزينتها، وهي بذلك تعطي معنى جد هام سواء للدولة أو المكلفين بأدائها أو كل طرف يساهم في إقرارها وتحصيلها وتنظيمها.

يلجأ المكلف لاستغلال بعض الثغرات القانونية بغية عدم تحقق الضريبة عليه بصورة صحيحة وعدم الالتزام بدفعها وهذا الشكل من التهرب لا يتضمن أية مخالفة يعاقب عليها القانون، حيث يستعين المكلف في التهرب من الضريبة بأهل الخبرة والاختصاص لاستنباط طرق التحايل، مستندين في ذلك إلى خلل أو ثغرة قانونية<sup>1</sup>.

### المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي و أنواعه

بما أن للتهرب الضريبي تعاريف متعددة وله عدة أنواع، سوف نوضح في هذا المطلب عدة تعريفات التي أوردها الفقهاء، في الفرع الأول أما الثاني سنتطرق لأنواعه.

#### الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي

اختلف الفقهاء في إيجاد تعريف محدد للتهرب الضريبي فهناك من ينظر إليه من زاوية ضيقة تتأسس على استعمال وسائل احتيالية غير مشروعة تخالف مقتضيات النصوص الجبائية. وهناك من ينظر إليه على أساس وسيلة يتم بمقتضاها استغلال الثغرات القانونية التي تركها المشرع، ومن هنا فالتهرب الضريبي يدخل في إطار عدم أداء الضريبة في الوقت المحدد أو عدم أدائها بشكل مطلق من خلال استعمال وسائل احتيالية، إذا هو الامتناع

1- البطريق يونس أحمد، حامد عبد المجيد دراز، محمد أحمد عبد الله، مبادئ المالية العامة، دار شباب الجامعة، الإسكندرية، دط، 1978، ص 157.

الكلي أو الجزئي من دفع الضرائب المستحقة، باستعمال المكلف لطرق احتيالية وتدليسية من أجل الامتناع عن سداد الضريبة المفروضة عليه<sup>1</sup>.

ومن جهة أخرى فالملزم بالضريبة يمكن أن يستعمل جميع الوسائل للتهرب من أداء الضريبة عن طريق استخلاص النصوص الجبائية بشكل فني ودقيق، فمثلا يمكن لشركة أن تلجأ إلى نظام التقدير الجزافي لتحديد الوعاء الذي عادة ما يكون فيه تقديم المادة الخاضعة للضريبة ناقصا، كذلك يمكن للملزم أن يختار البديل الأقل كلفة جبائيا كإبرام عقود رسمية التي تخص الضريبة<sup>2</sup>.

وفي نفس الإطار نجد من يميز بين التهرب الضريبي البسيط والتهرب الضريبي المركب، فالأول يعتبر كل فعل أو إهمال يهدف إلى التخلص الجزئي أو الكلي من الضريبة المفروضة عليه قانونيا وذلك بإخفاء المادة الخاضعة للضريبة بسوء نية، أما التهرب الضريبي المركب، فيقوم على أساس وسائل احتيالية أو تدليسية تخلف آثار سلبية على الإدارة الجبائية وعلى الاقتصاد المحلي بشكل عام، وهناك من يقصد بالتهرب الضريبي التخلص الملزم من عبء الضريبة بصورة كلية أو جزئية، ويفرق بين التهرب المشروع الذي ينتج من خلال استغلال ثغرات النصوص القانونية أو من خلال تقصير المشرع أو إهماله، وبين التهرب، المشوب بالغش الضريبي وهو امتناع الملزم عن التصريح بأرباحه أو تقديم إقرارات مزيفة أو ناقصة، ولكن رغم كل هذه التعريفات الفقهية التي ذكرناها حول مفهوم التهرب الضريبي، لا يزال هذا المفهوم يطرح عدة إشكاليات سواء على المستوى الفقهي أو على المستوى القضائي نظرا لتشابك هذا المفهوم مع مجموعة من التصرفات المشابهة له، كالغش الضريبي ونقل العبء الضريبي والخطأ في التكليف القانوني للتصرف.

فيمثل الغش الضريبي في خرق المكلف للقوانين الجبائية بهدف التخلص من دفع الضريبة كليا أو جزئيا ويكون له ذلك باستعمال كل الطرق الاحتياطية<sup>3</sup>.

1- ليندة قرموش، "جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري"، (مذكرة لنيل شهادة الماستر في القانون الخاص، كلية الحقوق و العلوم السياسية جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2014)، ص 23.

2- محمد الصغير بعلي، يسرى أبو العلاء، المالية العامة، دار العلوم، عنابة، دط، 2003، ص 83.

3- أو هيب بن سالمه ياقوت، "الغش الضريبي"، (مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي و العلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم الادارية، جامعة الجزائر، 2003)، ص 08.

ويعرف كذلك على أنه " محاولة الممول التخلص من الضريبة، عدم الالتزام القانوني بأدائها<sup>1</sup> "، حيث يسعى الملتزم بدفع الضريبة إلى التخلص منها دون ارتكاب أي مخالفة قانون الضريبة.

ويمكن تعريف التهرب الضريبي على المستوى الدولي " أنه كل تهرب من الضريبة عبر حدود الدول ومن شأنه أن يفقد الدولة موردا هاما من موارد إيراداتها، ويستوي في ذلك أن يسلك طرقا مشروعة أو غير مشروعة أو تتوفر لديه إرادة التهرب أو لا، وأيا كان التشريع الضريبي الذي يختاره مستفيدا من تباين الأنظمة والتشريعات الضريبية للدول من أجل التوصيل إلى هدفه نحو تخفيف عبئه الضريبي أو إسقاطه تماما<sup>2</sup>.

ومن خلال هذه التعريفات نستخلص أن التهرب الضريبي هو حرمان الخزينة العامة من تحصيل الضرائب المفروضة على المكلفين وذلك بالتهرب عن الالتزام بدفعها بطرق وأساليب مختلفة من أجل التخلص منها، وتعتبر ظاهرة عالمية وتعاني منها جميع الدول. إذا فالتهرب الضريبي هو " استعمال وسائل احتيالية للتملص من أداء الضريبة كليا أو جزائيا عن طريق استغلال ثغرات النصوص القانونية بشكل فني ودقيق، وتؤدي في النهاية من 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. فتختلف الأنواع من التجنب أو العش الضريبي وأن يكون محلي أو دولي.

يعبر عن التهرب الضريبي أحيانا بالغش الضريبي المشروع أو التجنب الضريبي والغش الضريبي المشروع في الواقع هو عبارة مرادفة للتهرب الضريبي"، ويتجلى التهرب في صنفين هما: التجنب الضريبي المقصود (المشروع) ، التجنب الضريبي غير المقصود (غير مشروع)<sup>3</sup>.

1- حميدة بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، دط، 2007، ص 39 .

2- سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثارها على اقتصاديات الدول النامية، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، دط، 1999، ص 9.

3- رحال نصر، " محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة"، (مذكرة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تدبير مؤسسات صغيرة ومتوسطة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2007) (غير منشورة)، ص 45.

التهرب من الضريبة هي ظاهرة يحاول المكلف بالضريبة عدم دفعها كلياً أو جزئياً بعد تحقق واقعتها المنشئة. وقد يكون مشروعاً ويطلق عليه التجنب الضريبي، وهو لا يتضمن مخالفة قانونية، أو تهرباً غير مشروع، وهو الذي يضمن مخالفة قانونية، وبقصد به التهرب<sup>1</sup>.

#### أولاً: من حيث المشروعية

##### 01- التجنب الضريبي (المشروع)

يعرف هذا النوع بأنه " تملص المكلف القانوني من دفع الضريبة دون مخالفة التشريع الضريبي القائم وهذا التهرب ومهما أخذ شكل الشرعية فإنه يدل على الضعف في التحضر وغياب الضمير الاجتماعي<sup>2</sup>.

كما يقصد به عملية التخلص المشروعة من دفع الضريبة وتتم باللجوء الى ثغرة موجودة في النصوص الشرعية القانونية الخاصة بالضريبة أي أنه لا يوجد مخالفة للنصوص القانونية و يعني هذا امتناع الفرد عن قيام بأية تصرفات تؤدي به إلى دفع الضريبة فهو مثلاً يرفض استيراد أية سلعة أجنبية يتوجب استيرادها دفع ضريبة جمركية وهذا التجنب أمر لا يعارضه القانون إذ أنه لا يتضمن مخالفة لأحكامه<sup>3</sup>.

يقصد بالتجنب الضريبي التخلص من عبء الضريبة كلياً أو جزئياً دون مخالفة أو انتهاك لأحكام القانون، وهي الاستفادة من ثغرات القانون، مثال ذلك، حينما لا يخضع قانون الضريبة على التركات الهبات لهذه الضريبة، فيقوم الشخص في حياته بتوزيع ثروته على الورثة عن طريق الهبة، لكي يتجنب الخضوع لضريبة التركات، فهذا الشخص لم يكن مخالفاً ولكن استفاد من ثغرات القانون<sup>4</sup>.

فالتجنب الضريبي هو التخلص المكلف من أداء الضريبة نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي الذي ينتج عنه التخلص من دفع الضريبة دون أن تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية .

1- عادل فليح العلي، المالية العامة و التشريع المالي الضريبي، دار الحامد، الموصل، الطبعة الأولى، 2007، ص 123.

2- غازي عنابة، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الافاق، الاردن، دط، 1988، ص 181.

3- نصيرة يحيوي، " الغش و التهرب الجبائيين "، ( رسالة لنيل ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1998 )، ص 48.

4- سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، الطبعة الأولى، 2008، ص 208.

## 02- الغش الضريبي (غير مشروع)

يقصد به التخلص من أداء الضريبة بالمخالفة الصريحة للقوانين وتدرج تحته بذلك كل طرق الغش المالي وما تتطوي عليه هذه الطرق من اللجوء الى الأساليب الاحتيالية للتخلص من أداء الضريبة وقد يقع التهرب غير المشروع عند تحديد وعاء الضريبة أو عند تحصيلها ومن أمثلة التهرب الضريبي في الحالة الأولى أن يتمتع المكلف عن تقديم إقرار بدخوله طبقا للقانون أو يقدم إقرار غير صحيح يتضمن بيانات خاطئة تقدر الضريبة على أساسها أما الغش عند تحصيل الضريبة فيكون بإخفاء الشخص أمواله حيث يتعذر عن مصلحة الضرائب أن تستوفي من تلك الأموال مبلغ الضريبة التي تم ربطها بالمكلف بالضريبة .

وعرفه المشرع في القانون الجبائي على أنه " كل محالة للتخلص من الضريبة لاستعمال كل الطرق التدليسية في إقرار أساس الضرائب والرسوم الذي يخضع لها المكلف أو تصنيفها كليا أو جزئيا " <sup>1</sup>.

ويقصد به أيضا تلك السلوكات والممارسات الهادفة لمخالفة القانون، والتي يستعملها المكلف بالضريبة من أجل التهرب من أداء الضريبة كليا أو جزئيا. والغش الضريبي بهذا المعنى يفترض تحقق الواقعة المنشأة للضريبة، ويعتمد هذا النوع من التهرب على عنصر القصد لمخالفة القانون <sup>2</sup>.

ويعرف أيضا بأنه تهرب مقصود من طرف المكلف نتيجة مخالفته الصريحة عمدا لأحكام القانون الضريبي عند دفع الضرائب المستحقة عليه، وذلك من خلال الامتناع عن تقديم التصريح بمداخله، أو تقديم تصريح ناقص <sup>3</sup>.

ومن خلال ما سبق يمكن القول بأن " الغش الضريبي هو محاولة تخلص المكلف من أداة الضريبة المفروضة عليه من خلال المخالفة الصريحة للقوانين و التشريعات الجبائية " .

1- محمد البدرى ، التهرب الضريبي، (بين التفسير الإداري و التفسير التشريعي)، منشأة المعارف الاسكندرية، جامعة المنوفية، دط، 2005، ص 42.

2- عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، مصر، دط، 1972، ص 223.

3- سمية براهيمى، ميادة بلعائش، مساهمة المراجعة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات، مجلة بحوث اقتصادية عربية، العددان 67-68، 2014، ص 233.

## ثانيا: من حيث النطاق

### 01- التهرب المحلي

هو كل استعمال لطرق وممارسات غش من قبل المكلف ومحاولة منه للتخلص بصفة غير شرعية من الالتزامات الجبائية الناجمة عن التشريعات الجبائية الوطنية، أي هو كل غش يتم داخل الدولة، أي يكون المكلف في مواجهة لسلطات بلده فهو يخضع لقوانين جبائية وحيدة<sup>1</sup>.

ومن هنا أستخلص " بأن التهرب الضريبي المحلي هو داخل الحدود الجغرافية للبلد الذي ينتمي إليه المكلف ".

### 02- التهرب الدولي

هذه صورة من صور التهرب إذا يتمثل في العمل على التخلص من دفع الضرائب في بلده عن طريق التهرب غير القانوني في المداخل والأرباح التي من المفروض أن تخضع لضريبة البلد التي حققت فيه فعلا الى بلد آخر يتميز بضغطة الجبائي (المنخفض)<sup>2</sup>. وهو عدم دفع الضريبة أو الضرائب داخل البلد وتحويل المداخل إلى بلد يتميز بجاذبية جبائية إن صح التعبير وهذا بغية التقليل من المبالغ المقتطعة، وهذا النوع من التهرب يرجع إلى التطور الكبير الذي عرفته التبادلات الدولية والنشاط الكبير الذي غيرت حركة رؤوس الأموال<sup>3</sup>.

ومن هنا نخلص بأنه " تحويل المداخل والمبالغ المقتطعة منها على شكل ضرائب من نصيب هذا البلد إلى بلد آخر يتميز بجباية منخفضة، وهنا يقوم المكلف باستغلال كل المنافذ والطرق غير القانونية من أجل التخفيض من حد الاقتطاعات الضريبية ".

إذا نميز بأن التجنب الضريبي عمل مشروع لا يؤخذ عليه القانون، في حين أن التهرب الضريبي يعاقب عليه القانون وتتصدى له التشريعات بكافة الوسائل لأن هدف كل منهم التهرب عن أداة الضريبة وحرمان الخزينة العمومية<sup>4</sup>، ويختلف التهرب في كونه محلي أو دولي.

1- غزة مبروك، "فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد في التهرب الضريبي" (مذكرة الماستر في علوم التسيير تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016)، ص 19.

2- عبد المنعم فوزي، المرجع السابق، ص 223.

3- غزة مبروك، المرجع السابق، ص 19.

4- حامد عبد المجيد دراز، سعيد عبد العزيز عثمان، محمد عمر أبو دوح، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، دط، 2003، ص 169.

## المطلب الثاني: أسباب وطرق وآثار التهرب الضريبي

يلجأ المكلف إلى استعمال طرق احتيالية تدليسية للتخلص من دفع الضريبة وذلك لأسباب متعددة سندرسها في الفرع الأول، واستعمال طرق مختلفة في عملية التملص سوف نتطرق إليها في الفرع الثاني، أما الفرع الثالث نبرز فيه آثار التهرب.

### الفرع الأول: أسباب التهرب الضريبي

للتهرب الضريبي خطورة كبيرة على كيان التنمية الاقتصادية وهو ظاهرة منتشرة بين مختلف طبقات الشعب، حتى قيل إن التهرب هو جريمة الشرفاء بدعوى أن بعض الأشخاص ذوى الضمائر الحية الذين لا يقبلون في كل الظروف الاستيلاء على أشياء غير مملوكة لهم مهما كان تافها بغير حق<sup>1</sup>.

يعود التهرب من الضريبة إلى أسباب متنوعة ومتعددة: تشريعية، أخلاقية، نفسية، قانونية، اقتصادية، إدارية.

### أولاً: الأسباب التشريعية

يعود التعقيد في التشريعات إلى الحجم الكبير للنصوص القانونية والتي تعنى كل واحدة منها بنوع من أنواع الضرائب بحيث توجد مجموعة قوانين منفصلة عن بعضها البعض وما تحويه كل واحدة منها من إعفاءات وتخفيضات وإضافة في سعر الضريبة، وهذا التنوع في الضرائب يصعب من مهمة الأعوان الإداريين مما يسمح للمكلف باستغلال هذه الوضعية بتقديم التصريح الذي يناسبه<sup>2</sup>.

تؤثر أحكام القوانين الضريبية نفسها في ظاهرة التهرب الضريبي:

أ- فارتفاع معدل (سعر) الضريبة ارتفاعاً كبيراً يؤدي إلى التهرب منها لذلك قيل وبحق أن رفع (سعر) معدل الضريبة لا يؤدي إلى زيادة حصيلتها نتيجة محاولة المكلف التهرب منها.

1- عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، د.ط، 2006، ص 113.

2- طرشي إبراهيم، "التهرب الضريبي وآليات مكافحته"، (مذكرة الماستر أكاديمي، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015)، ص 13.

ب- يزداد التهرب الضريبي في الضرائب التي يتطلب تقديرها تقديم كشف أو (إقرار) من المكلف نفسه كما هو الحال في الضريبة على الدخل. ويقل التهرب الضريبي في الضرائب التي تحصل بطريقة " الحجز عند المنبع " كالضريبة على الرواتب والأجور<sup>1</sup>.  
يسبب عدم التساوي خطراً كبيراً في التهرب، فهناك من يملك المقدرة على التهرب وآخرون لا يملكون تلك المقدرة وهنا تظهر مساوئ التوزيع، وبالتالي يظهر خطر التهرب فيما لو شعر الأمناء بالظلم من جراء تهرب الآخرين وبدأوا هم أيضاً في التهرب<sup>2</sup>.

### ثانياً: ضعف المستوى الأخلاقي

يعتبر المستوى الأخلاقي السائد في المجتمع هو السبب الأهم في التهرب من الضريبة فإذا ضَعُفَ هذا المستوى قلَّ الوعي الضريبي لدى الأفراد وأدى ذلك إلى عدم اهتمامهم بالمصلحة العامة وقلة إحساسهم بالمسؤولية اتجاه خزينة الدولة واعتبارهم أن الضريبة شر لا بد منها وما التزامهم بها إلا خوفاً من العقاب ومحاولاتهم التهرب منها ليس باعتباره جرماً يعاقب عليه القانون بل هو نوع من اللباقة والمهارة ومما يساعدهم في هذا كله تساهل الرأي العام تجاه مثل هذا الأنواع من الجرائم.

لذلك يصبح من واجب الدولة العمل على زيادة الوعي الضريبي لدى الأفراد للقيام بواجباتهم تجاه خزينة الدولة بحيث تتغير نظرة الرأي العام للتهرب باعتباره مجرماً مما يقلل من التهرب الضريبي<sup>3</sup>، وكلما قوي الإحساس بوحدة المصلحة العامة مع الخاصة وكانت الدولة تؤدي دورها الكامل في خدمة الأفراد وشعر هؤلاء بقيمة المساهمة التي يؤدونها لمجتمعهم فإن ظاهرة التهرب تتلاشى وتكاد تختفي نهائياً<sup>4</sup>.

### ثالثاً: ضعف الوعي الضريبي

يقصد بالوعي الضريبي شعور المواطن بواجبه نحو وطنه وما يقتضيه ذلك من توضيحات مادية تعين الدولة على مواجهة ما يُلقى عليها من أعباء.  
يعني غياب وعي المكلف وإيمانه بأن هدف الضريبة هو تحقيق النفع العام<sup>5</sup>.

1- جهاد سعيد خصاونة، علم المالية العامة و التشريع الضريبي (بين النظرية و التطبيق)، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الأولى، 2010، ص 228.

2- عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي، المرجع السابق، ص 181.

3- جهاد سعيد خصاونة، المرجع السابق، ص 227.

4- زهير أحمد قدورة، علم المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاته في المملكة الأردنية الهاشمية، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الأولى، 2012، ص 127.

5- مهدي عبد القادر، الآليات القانونية الاتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي، مجلة دفا تر السياسة و القانون، العدد الثاني عشر، جانفي 2015، ص 2.

فلا بد من وجود فهم لدى الأفراد بأن مهمة الدولة هي ممارسة وظائفها في خدمة الشعب وبأن ما يدفعه القادر من الضرائب يعود على باقي أفراد الشعب فتحقق المساواة بين الجميع وتستطيع الدولة أن تؤدي دورها دون إرهاق ومن بين الأخطاء السائدة عن الضريبة لدى المكلفين ما يلي:

أ- الاعتقاد الديني حول عدم شرعية الضريبة لأنها لا تستند على منطلقات عقائدية بعكس الزكاة التي تعتبر من أركان الاسلام.

ب- اعتبار الضريبة اقتطاع مالي دون مقابل وبالتالي أداة تعسف على أملاك الدولة.

ج- سوء تخصيص النفقات العامة والذي يؤدي بالأفراد بالشعور بتبذير أموالهم في أوجه لا تعود بالمنفعة العامة.

د- اعتقاد المتهرب من الضريبة إنما هو سارق شريف، لأنه يسرق الدولة وهي شخص معنوي أي لا يضر الآخرين<sup>1</sup>.

#### رابعاً: الأسباب الاقتصادية

إن الوظيفة الاقتصادية للمكلف غالباً ما تحدد تصرفاته تجاه مصلحة الضرائب وكذا تدخل الظروف الاقتصادية تساهم كثيراً في تفشي ظاهرة التهرب، ويتساءل المكلف بالضريبة ما إذا كان الدخل الذي يجنيه من التهرب الضريبي يعوض الأخطار التي سوف يتعرض إليها من جراء ذلك، فكما زادت نسبة الضرائب المفروضة كلما زاد المكلف في تهربه من دفع الضريبة، لأن عدم دفع الضريبة يجعل دخله أكثر ومن جهة أخرى فإنه عندما تكون الحالة المادية للمكلف جيدة يميل إلى دفع الضريبة من أجل تجنب نفسه الخطر الذي يجعله يتحمل ثقل الإخفاء والاختلاس، أما إذا كانت حالته الاقتصادية مزرية فإنه يميل إلى التهرب رغم المخاطر الناجمة عنه لأنه يرى في ذلك السبيل الوحيد لاستمرارية مؤسسته في النشاط وإنقاذها من الإفلاس والتوقف<sup>2</sup>، فالمشاهد أن التهرب الضريبي يقل في أوقات الرخاء لتوفر الأموال، في حين يزداد في أوقات الأزمات لقلة الأموال<sup>3</sup>.

1- عبد الغفور هلايلي، "آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري"، (مذكرة الماستر في الحقوق تخصص قانون إداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016)، ص 31.

2- نجيب زروقي، "جريمة التملص الضريبي وآليات مكافحتها في التشريع الجزائري"، (مذكرة الماجستير في العلوم القانونية تخصص العلوم الجنائية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2013)، ص 8.

3- سالم محمد الشوابكة، المالية العامة والتشريعات الضريبية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2015، ص 131.

### خامسا: الأسباب الإدارية

وهذا يتعلق بالعاملين في الدوائر الضريبية فقد نجدهم غير مؤهلين وغير أكفاء وقد نجدهم يُعقدون الإجراءات المتبعة في التحصيل الضريبي وقد لا يعدلون في تطبيق القوانين الضريبية. وهذه الأمور كثيرة الانتشار في الدول النامية وقد تكون مقصودة أو غير مقصودة<sup>1</sup>. لأن الإدارة أداة تنفيذ النظام الضريبي لذلك كلما كانت هذه الإدارة ضعيفة الكفاءة والنزاهة كلما سهّل التهرب الضريبي، ويرجع عدم كفاءة الإدارة الضريبية إلى ضعف الإمكانيات والوسائل المادية بالإضافة إلى نقص الأيدي العاملة الفنية ونقص في الخبرة المهنية للموظفين في الإدارة، وذلك نتيجة ضعف الأجور في الوظيف العمومي، وقلة المعاهد المتخصصة في تكوين الإطارات الضريبية.

بالإضافة إلى ذلك توجد ظاهرة خطيرة تهدد وجود الإدارة الضريبية والتي ترتبط بالجانب الخلقي لموظفي إدارة الضرائب والتي تتمثل في الرشوة بحيث تعتبر أخطر من ضعف الإدارة، وتندرج ضمن الفساد الضريبي<sup>2</sup>.

أخلص في الأخير " أن للتهرب عدة أسباب منها التي تتعلق بالمكلف بالضريبة من ناحية الوعي والمستوى الأخلاقي وأخرى على مستوى الإدارة في كفاءة وكيفية تطبيق القوانين من طرف العاملين ".

### الفرع الثاني: طرق التهرب الضريبي

يأخذ التهرب من الضريبة عدة أشكال وطرق، وذلك للإفلات من دفعها إما عن طريق التلاعب في العمليات المحاسبية أو السعي إلى خرق أوضاع قانونية كما هو معمول به في الواقع باستغلال المكلف للثغرات القانونية ولأنه لا يمكننا حصر كل أشكال التهرب الضريبي فالتهرب له علاقة ببراعة وتفنن المكلفين بالضريبة في التخلص من عبئها متخذين بذلك عدة طرق والتي نذكر منها:

1- طارق الحاج، المالية العامة، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2009، ص 84.

2- عبد الغفور هلايلي، المرجع السابق، ص 32.

## أولاً: التهرب عن طريق عمليات محاسبية ( التحايل المحاسبي )

مادام القانون الضريبي يتطلب موافاة الإدارة الجبائية في مواعيد وأجال محددة، بإقرارات الربح الضريبي الذي حققه المكلف خلال السنة المالية، فإنه من الطبيعي أن معظم البيانات اللازمة لهذه الإقرارات يوفرها النظام المحاسبي، الذي يعد نظام قياس واتصال يعمل على تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات المالية التي تقوم به المؤسسة وإعطاء بيان دوري للجهات المعنية بنتائج نشاطها وبحكم افتراض جزء من تضامن الممول تجاه الإدارة الجبائية والضريبة نفسها والمتجسدة في الإقرارات، أو التصاريح المقدمة، حيث أنه يسعى دوماً على إدخال بعض التعديلات والتغييرات على ملفه الجبائي خاصة من الجانب المحاسبي<sup>1</sup>.

حيث يتم التلاعب المحاسبي إما بتضخيم التكاليف أو بتخفيض الإيرادات أو بهما معا أو بطرق أخرى وباعتبار المحاسبة قاعدة للرقابة من طرف الإدارة الجبائية حيث تقوم بمقارنة ما جاء في الإقرارات والوثائق المحاسبية بغية التأكد من صحة الكتابات المحاسبية، أو بصورة أدق تعتبر الوثائق المحاسبية سلاح ذو حدين، ففي الوقت الذي يمكن استعمالها أيضا لتظليل أعوان الإدارة الجبائية، فهي تعتبر من ناحية أخرى حجة تبريرية لصالح المكلف اذا كانت محكمة ومنظمة ومضبوطة، وفي الوقت نفسه فهي دليل ضد المكلف اذا كان يشوبها الغموض والتناقض، لذلك أوجبت جُل التشريعات على المكلف مسك محاسبة شاملة وكاملة ومقنعة، تعطي صورة واضحة على مجمل نشاطه<sup>2</sup>.

ومن أمثلة العمليات المحاسبية هي:

- اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع؛
- توزيع الأرباح على شركاء وهميين أي غير موجودين أصلا؛
- التناسي المتعمد لبعض المبيعات التي تتم يدا بيد أي دون تحرير فواتير، ويتم التسديد نقداً؛

- التسجيل الوهمي لمبيعات مسترجعة أو خصومات تجارية ممنوحة؛
- تسجيل قيمة المبيعات بأقل من ثمنها الحقيقي بالتواطؤ مع الزبون<sup>3</sup>.

1- لابد لزرق، " ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر "، ( مذكرة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2012 )، ص 88.

2- عبد الغفور هلايلي، المرجع السابق، ص 34.

3- سليمان عتير، " دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية "، ( مذكرة الماجستير علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012 )، ص 79.

وتتمثل عملية التحايل إما بتخفيض الإيرادات أو تضخيم الأعباء:

#### 01- تخفيض الإيرادات:

تعتبر هذه الطريقة من الطرق التي يلجأ إليها المكلف، والتي يعمد من خلالها إلى تخفيض وتقليص الوعاء الضريبي وتقادي الإقرار أو التصريح على جزء كبير من الإيرادات التي تدخل في حساب الربح الخاضع للاقتطاع، وهي طريقة تقتصر على من يملكون أو يمسكون سجلات محاسبية، سواء كان إجبارياً بموجب رقم أعماله الذي يفرض عليه الدخول في نطاق نظام التصريح الحقيقي أو اختياريًا بمحض إرادته وإن لم يتوفر على الشرط السابق.

#### 02- تضخيم الأعباء:

إن المكلف دائماً يحاول إدخال نفقات ولو وهمية من أجل تخفيض الأساس الخاضع للضريبة وهذه الأساليب معتمدة ومتنوعة للغاية، فعلى سبيل المثال تضخيم حساب المشتريات أو التكاليف عن طريق فواتير مزورة، كذلك عن طريق الاستخدام المضاعف للفواتير، تسجيل مناصب ليس لها أية وثائق تبررها، أو تسديد أجور رواتب تخص عمالاً أو مسيرين وهميين مبالغ فيها، إضافة إلى تسجيل بعض التكاليف والأعباء التي لا علاقة لها بالمؤسسة وإنما تتم الاستفادة منها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من طرف مسيري أو مالكي هذه المؤسسة<sup>1</sup>. نستخلص بأن " للمكلف نوعين من التحايل إما بتخفيض الإيرادات أو تضخيم الأعباء، وهناك وسيلة أخرى تكون محل تهرب المكلف، وتتمثل في استبعاد بعض المبيعات وذلك بعدم تسجيلها في العمليات الحسابية مما يتحصل من خلالها الربح غير خاضع للضريبة ".

#### ثانياً: التهرب عن طريق عمليات مادية وقانونية

إضافة إلى طريقة التهرب السابقة المتمثلة في التهرب عن طريق العمليات المحاسبية، يوجد نوع آخر من طرق التهرب الضريبي، يتمثل في التهرب عن طريق العمليات المادية والقانونية وهي:

1- عبد الغفور هلايلي، المرجع السابق، ص 34.

## 01- التهرب عن طريق العمليات المادية:

بالإضافة إلى التلاعب المحاسبي، يلجأ المكلف إلى استعمال طرق و أساليب أخرى للغش الضريبي، بحيث يتمتع المكلف عن التصريح بجزء أو بكل مبيعاته أو منتجاته وكذلك المواد الأولية في التصريح المقدم للإدارة الجبائية، وهذه عملية تحايل مادي، ومن جهة أخرى يمكن أن ينصب التحايل في قالب قانوني أي بمعنى أن المكلف لا يخرج عن القانون لكنه يتحايل فيه حتى يستفيد من وضعية أكثر إمتيازاً تسمح له أن يخضع لضريبة أقل<sup>1</sup>.

ومن أشكال هذا التهرب الضريبي نجد أن المكلف بالضريبة يقوم بإخفاء جزء هام من الشركة و ذلك بإنشاء ورشات صغيرة في مناطق كثيرة الاكتظاظ، ونجد شكلين للإخفاء:

أ- **الإخفاء الجزئي:** هذه التقنية تتميز بإخفاء المكلف لجزء من البضائع والسلع والتي من المفروض أن تخضع للضريبة، ليعاد بيعها بعد ذلك بطريقة غير شرعية ومن بين هذه الصور التي يتجسد فيها الإخفاء الجزئي:

- عدم احترام المكلف لمقاييس الإنتاج المحددة من طرف القانون.
- إخفاء المكلف لجزء من البضائع المستوردة بهدف التخلص من دفع الرسوم الجمركية.
- ب- **الإخفاء الكلي:** يلجأ المكلف إلى ممارسة أنشطة دون علم الإدارة الجبائية بذلك مستغلاً ضعف الرقابة الجبائية حيث يقوم بإنشاء مصانع صغيرة في أماكن آهلة بالسكان أو في مناطق ريفية يصعب الوصول إليها، والإنتاج المحصل من هذه الوحدات الخفية يتم بيعه دون فواتير في السوق السوداء<sup>2</sup>.

## 02- التهرب عن طريق عمليات قانونية:

وقد عُرِفَ بأنه الإخفاء أو التهرب القانوني ويُسمى المدينون بالتظاهر وهو العملية التي من خلالها يتم خلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية، أو هو إيجاد حالات قانونية تسمح للمكلفين بالاستفادة من مزايا، وهم أساساً ليس لهم الحق في الاستفادة منها ويمكن أن يأخذ هذا النوع من التهرب شكلين وهما<sup>3</sup>:

1- رجال نصر، المرجع السابق، ص 66.  
2- عبد الغفور هلايلي، المرجع السابق، ص 35.  
3- غزة مبروك، المرجع السابق، ص 27.

أ- **التهرب عن طريق عمليات وهمية:** يستعمل هذا النوع من الإخفاء غالباً في مجال الرسم على القيمة المضافة والذي يتمثل في إنشاء فواتير مزيفة لعمليات بيع والشراء من طرف المكلف الذي يستطيع من خلالها الاستفادة من حق خصم الرسوم على المشتريات حيث يلجأ إلى انتهاج مثل هذه التقنية ضناً من أن التحقيقات الجبائية تقوم على مطابقة القيود المحاسبية للوثائق التبريرية المقدمة، ولأجل ذلك فإن المتهربين يقومون بتأسيس نظام تهرب قائم على كتابات حسابية متناقضة فيما بينها وتبريرها بفواتير وهمية وهذا ما يسمح بالاستفادة من تخفيض الرسم على القيمة المضافة الخاص برقم الأعمال<sup>1</sup>.

ب- **التهرب عن طريق التلاعب في تكيف الحالات القانونية:** قد يكون التلاعب في تصنيف الحالات القانونية عاملاً للتهرب الضريبي وذلك بتمير حالة قانونية خاضعة للضريبة محل حالة أخرى معفاة أو أقل خضوعاً للاقتطاع، ويظهر ذلك غالباً في جباية حقوق التسجيل أين تُمرر حالة بيع مثلاً على أساس أنها هبة. أو الشركات التي تملك فروعاً موجودة في الخارج أو مقرها الرئيسي في الخارج حيث تنهرب وذلك بتحويل أرباحها لفروعها المتواجدة في بلدان رسومها أقل، متلاعباً بسعر العبور وعدم توزيع مداخيلها المجمعة من فروعها وتعتبر هذا الطرق من أبرز ما وصل إليه المكلف، و لكنها تبقى مجرد أمثلة لا غير فالمكلف يسعى دوماً على تطوير أساليبه و إيجاد منافذ أخرى ليتخلص من أداء واجبه الضريبي فالمسلم به أن خيال المتهرب وطرق التهرب لا تعد ولا تحصى<sup>2</sup>. ونستخلص " للتهرب الضريبي طرق متعددة لا تعد ولا تحصى ، ويتقن المكلف في كيفية التهرب والتخلص من دفع الضريبة بعدة طرق ، وأبرز ما وصل إليه المكلف التهرب عن طريق تكنولوجيا الإنترنت التي أصبحت من أساليب التسويق المعاصر، فتتم عمليات وصفقات بيع وشراء بمبالغ ضخمة دون قدرة الدولة على كشفها، لأنها بعيدة عن المراقبة ".

1- ليندة قرموش، المرجع السابق، ص 41.

2- عبد الغفور هلايلي، المرجع السابق، ص 36.

### الفرع الثالث: آثار التهرب الضريبي

يؤدي التهرب الضريبي إلى الإضرار من الناحية المالية بالخزينة العامة و المكلفين على حد سواء، ففي ما يتعلق بالخزينة العامة يؤدي التهرب الضريبي إلى انخفاض الحصيلة الضريبية وبالتالي يؤدي إلى عدم استطاعة الدولة القيام بالخدمات العامة الملقاة على عاتقها على الوجه الأكمل، وفيما يتعلق بالمكلفين يؤدي التهرب الضريبي إلى المساس بالعدالة الضريبية نظرا لأن بعض المكلفين يدفع الضريبة بينما يتهرب منها البعض الآخر جزئيا أو كليا<sup>1</sup>.

وعلى ذكر ما سبق يمكننا تصنيف آثار التهرب الضريبي إلى مالية، اقتصادية، اجتماعية، وهي:

#### أولا: الآثار المالية

تتمثل النتائج المالية للتهرب الضريبي في أنه يلحق بخزينة الدولة خسائر كبيرة تتمثل في الأموال الطائلة التي تضيع منها وتكدس من طرف المكلفين المتمصلين من دفع الضرائب، كما أنه يؤدي إلى تخفيض الدخل القومي وحتما سيخفض ذلك من مستوى الدخل الفردي، بالإضافة الى ذلك فإن التهرب الضريبي يؤدي إلى انخفاض قيمة العملة الوطنية، وذلك بسبب عملية اكتناز الأموال غير المصرح بها، و التي تسبب بدورها في وجود التضخم النقدي على مستوى السوق النقدية<sup>2</sup>.

#### ثانيا: الآثار الاقتصادية

يؤدي التهرب إلى نتائج خطيرة جداً من حيث المساس بإنتاجية الاقتصاد القومي، فمن ناحية يؤدي وجود إمكانيات واسعة للتهرب في إطار نشاط معين إلى جذب الأفراد و الأموال نحوه ولو لم يكن مفيدا بالنسبة للدولة، أي حتى لو كانت الإنتاجية الاجتماعية منخفضة بالنسبة لغيره من أوجه النشاط التي لا تتوافر فيها أو تقل فيها هذه الإمكانيات، ومن ناحية أخرى يخل التهرب الضريبي بشروط المنافسة بين المشروعات فهو لا يسمح بانتصار المشروعات الأكثر كفاءة أو الأكثر فائدة بالنسبة للدولة والأفضل تجهيزا أو الأحسن تنظيما حسب ما يقضي به

1- جهاد سعيد خصاونة، المرجع السابق، ص 230.

2- غزة مبروك، المرجع السابق ، ص 23.

منطق الإنتاجية، بل على العكس يعطي فرصة الانتصار للمشروعات الأكثر قدرة على التهرب من الضرائب<sup>1</sup>، ويؤثر على:

- انخفاض معدلات الادخار يجعل الدولة تُقلص حجم الإعفاءات الممنوحة في إطار تنمية المشاريع الاستثمارية، ويترتب على ذلك ركود اقتصادي متميز بارتفاع معدلات التضخم و البطالة.
- الإخلال بقواعد المنافسة حيث تصبح المؤسسات المتملصة أفضل من تلك التي تؤدي واجباتها الضريبية.
- كما يضر التملص الضريبي بإنتاجية المؤسسة بحيث يعمل ذلك التملص إلى توجيه عناصر الإنتاج إلى الأنشطة التي يسهل فيها التملص الضريبي حتى ولو كانت هذه الأنشطة ذات إنتاجية ضعيفة.
- تساهم ظاهرة التملص الضريبي في توجيه الاقتصاد الوطني نحو إرساء اقتصاد غير رسمي أو ما يعرف بالاقتصاد الموازي والذي يحدث مشاكل عديدة تعرقل السير الحسن للاقتصاد الوطني<sup>2</sup>.

### ثالثا: الآثار الاجتماعية

بغيا ب العدالة الضريبية تغيب العدالة الاجتماعية بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب يخل بإعادة توزيع المداخل بين طبقات المجتمع ويزيد الفوارق الطبقية بينها، بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يؤثر على سيكولوجية المكلفين النزهاء نظرا لسقوط العبء الضريبي كله عليهم، فانتشار الغش والخداع بين مختلف طبقات المجتمع يؤدي إلى تدهور الحس الجبائي وغياب الوعي الفردي لدى المكلفين وتغيب الثقة في سياسة الدولة الاقتصادية والاجتماعية، ويفضل الممولين المنفعة الخاص على النفعة العامة ويمتنعون عن دفع الضريبة والمشاركة في النفقات العمومية<sup>3</sup>.

1- لابلد لزرق، المرجع السابق، ص 60.

2- نجيب زروقي، المرجع السابق، ص 9.

3- ليندة قرموش، المرجع السابق، ص 47.

## المبحث الثاني

### أركان جريمة التهرب الضريبي وصورها

تأخذ المخالفات الضريبية عدة أركان وعدة صور وجميعهم يوضحون كيفية الاحتيال والتدليس والاشتراك في جرائم التهرب الضريبي، وسأتحدث عن أركان الجريمة في المطلب الأول، أما المطلب الثاني فسوف أتطرق لصور الجريمة.

#### المطلب الأول: أركان جريمة التهرب الضريبي

تأخذ المخالفات الضريبية عدة أركان إلا أن جميع الضرائب تشترك في صفة واحدة هي التهرب الضريبي التي تتضمن بدورها وصفين: جريمة جزائية ومخالفة جبائية بحتة تفرض عليها جزاءات تصدر عن الإدارة الضريبية، وكما هو الحال بالنسبة لجرائم القانون العام تشترط جريمة التهرب الضريبي توافر الركنين المادي و المعنوي للجريمة<sup>1</sup>.

في دراستنا للأركان سوف نحلل جريمة التهرب الضريبي إلى: ركن شرعي، ركن مادي وركن معنوي، متمثلة في استعمال عدة طرق من أجل التهرب من دفع الضريبة كليا أو جزئيا.

#### الفرع الأول: الركن الشرعي

إن الركن الشرعي يتكون من النصوص القانونية التي تبين أن فعلا معينا يعتبر جريمة وأن هذه الجريمة تطبق عليها عقوبة محددة، وبالتالي لا يمكن تجريم فعل دون نص قانوني والمبدأ العام في الركن الشرعي منصوص عليه في المادة الأولى من قانون العقوبات " لا جريمة ولا عقوبة أو تدابير أمن بغير قانون "<sup>2</sup>.

ونصت المادة: 303-01 من ق.ض.م.و.ر.م " فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة، يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفيته، كليا أو جزئيا ... ".<sup>3</sup>

1- أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص والجرائم الاقتصادية وبعض الجرائم الخاصة، دار هوم، الجزائر، الطبعة الثانية، د.س.ن، ص385.

2- أنظر المادة: الأولى من الامر رقم: 66-156 المؤرخ في: 08 يونيو 1966، يتضمن قانون العقوبات، (ج.ر عدد: 49 ص: 702، المؤرخ في 11 يونيو 1966).

فقانون العقوبات هو الذي يحدد الجرائم أي الأفعال غير المشروعة كما يحدد لها عقوبات مناسبة، وبالتالي لا بد من خضوع الفعل لنص تجريم سواء وجد هذا النص في قانون العقوبات أو القوانين المكملة له<sup>1</sup>.

#### الفرع الثاني: الركن المادي

القاعدة العامة تقضي أن لا يهتم القانون الجنائي بما يدور في ضمير الفرد من أفكار، ولكنه يهتم بالمظهر الخارجي لهذه الأفكار. ومن هنا، استلزم الأمر ضرورة توافر ركن مادي لكل جريمة أيا كان نوعها أو طبيعتها<sup>2</sup>، ويتمثل في الاعتداء على المصلحة الضريبية ويظهر هذا الركن غالبا بالسلوك الإيجابي أو السلبي من دون حاجة إلى بحث النتيجة وبالتالي البحث في توافر العلاقة السببية<sup>3</sup>.

وعند تحليل الركن المادي لجريمة التهرب الضريبي نلاحظ أنه يتكون من عنصرين متكاملين وضروريين لوجوده وهما استعمال الطرق الاحتمالية والتملص الكلي أو الجزئي من دفع الضريبة نتيجة لهذه الطرق الاحتمالية<sup>4</sup>، والعلاقة السببية بينهما.

#### أولا: استعمال الطرق الاحتمالية

على خلاف الفقه فإن المشرع لم يُعرف طرق الاحتمال أو التدليس، إذ يرى بعض الفقه أن المقصود بها هو الإخلال بواجب الصدق الذي فرضه القانون على الملتزم بالضريبة في الإقرارات والأوراق التي يقدمها إلى الإدارة الضريبية<sup>5</sup>.

لم يُعرف المشرع الطرق الاحتمالية والعلة أن كل تعريف لا يستطيع الإلمام بكل الطرق والأساليب الاحتمالية والتدليسية، وعليه فالرجوع إلى التشريع الجنائي، فنصت في العقوبات الجزائية المادة: 530 من ق.ض.غ.م<sup>6</sup> تناولت 13 حالة وقمع الغش المادة: 532 تناولت 6

1- أوهيب بن سالمه ياقوت، المرجع السابق، ص 31.

2- طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الأولى، 2008، ص 55.

3- عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، التشريع الضريبي، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2015، ص 344.

4- فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائي الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2008، ص 102.

5- أحسن بوسقيعة، المرجع السابق، ص 388.

6- أنظر المادة: 530، من قانون الضرائب غير مباشرة، المديرية العامة للضرائب بالجزائر، سنة 2017.

حالات، ونصت في العقوبات الجنحية المادة: 118 من ق.ر.ع.ر.أ<sup>1</sup> 6 حالات، ونصت في الغرامات الجبائية والعقوبات الجنحية المادة: 303 من ق.ض.م.و.ر.م<sup>2</sup> 4 حالات، ونصت في الغش الجبائي المادة: 34 من ق.ط<sup>3</sup> ، ونصت في الغش الجبائي المادة: 119 من ق.ت<sup>4</sup> .

وكل النصوص أجمعت على استعمال صيغة التهرب على وجه الخصوص قبل ذكر الأعمال والأفعال التي تعتبر طرقاً احتيالية وتدليسية وذلك حرصاً منها على توضيح أن الطرق التي وردت لم تذكر على سبيل الحصر وإنما على سبيل المثال<sup>5</sup>.

إن في مجال الضرائب يهدف المشرع الجبائي بتجريمه لأفعال الغش الضريبي إلى حماية مصلحة الدولة، أي حماية المصلحة المتعلقة بالسياسة الاقتصادية للدولة فيمنع بذلك " التهرب والغش الضريبي باعتبار أن الضريبة هي الأداة التي تخدم السياسة الاجتماعية والاقتصادية للدولة"<sup>6</sup>.

ولقد حدد المشرع الجبائي الطرق التدليسية في المادة: 193-2 من ق.ض.م.و.ر.م يقصد بالأعمال التدليسية خاصة<sup>7</sup>:

**01-** إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو منتجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف كل شخص مدين به، وخاصة المبيعات بدون فواتير.

**02-** تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستناد عليها 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.

**03-** القيام عمدا بنسيان تقييد أو إجراء قيد في الحسابات، أو القيام بتقييد أو إجراء قيد في الحسابات غير صحيح أو وهمي في دفتر اليومية ودفتر الجرد المنصوص عليهما في المادتين: 09 و 10 من القانون التجاري أو في الوثائق التي تحل محلها، ولا يطبق هذا الحكم إلا على المخالفات المتعلقة بالنشاطات التي تم إقفال حساباتها.

1- أنظر المادة: 118، من قانون الرسم على رقم الأعمال، المديرية العامة للضرائب بالجزائر، سنة 2017.  
2- أنظر المادة: 303، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب بالجزائر، سنة 2017.  
3- أنظر المادة: 34، من قانون الطابع، المديرية العامة للضرائب بالجزائر، سنة 2017.  
4- أنظر المادة: 119، من قانون التسجيل، المديرية العامة للضرائب بالجزائر، سنة 2017.  
5- ليندة قرموش، المرجع السابق، ص 34.  
6- فرج رضا، شرح قانون العقوبات الأحكام العامة للجريمة، الشركة الوطنية للنشر والتوزيع، الجزائر، الطبعة الثانية، 1976، ص 203.  
7- أنظر المادة: 193-2، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المرجع السابق.

- 04- قيام المكلف بالضريبة بتدبير عدم إمكانية الدفع أو بوضع عوائق بطرق أخرى أمام تحصيل أي ضريبة أو رسم مدين به.
- 05- كل عمل أو فعل أو سلوك يقصد منه بوضوح تجنب أو تأخير دفع كل أو جزء من مبلغ الضرائب والرسوم كما هو مبين في التصريحات المودعة.
- 06- ممارسة نشاط غير قانوني. يعتبر كذلك، كل نشاط غير مسجل و/أو لا يتوفر على محاسبة قانونية محررة، تتم ممارسته كنشاط رئيسي أو ثانوي.

### ثانيا: التملص من الضريبة

ويقصد به التملص من كل أو جزء من الوعاء الضريبي، عن طريق التهرب من تحديد أساس الضريبة وربطها، إذ الأصل أن ربط الضريبة هو الذي يحدد المبلغ الذي يلزم المسؤول بأدائه ويتحقق ذلك مثلا حينما يقوم الملتزم بالضريبة بإخفاء كل المنتجات الخاضعة للضريبة أو بعضها أو حينما يقدم إقرارا غير صحيح<sup>1</sup>.

لقيام الجريمة الضريبية يجب أن تؤدي استعمال الطرق الاحتيالية السالف ذكرها إحدى النتائج التالية<sup>2</sup>:

- إما التملص من الكل أو من بعض وعاء الضريبة وذلك بالتهرب من تحديد أساس الضريبة أو ربطها ويتحقق ذلك حينما يقوم الممول بإخفاء كل المادة الخاضعة للضريبة أو بعضها أو حينما يقدم إقرار غير صحيح.
  - وإما التملص كليا أو جزئيا أو تصفية الضريبة ويقصد بتصفية الضريبة إعداد الجداول والإنذارات و إرسالها للجهة المختصة لتحصيل الضريبة.
  - وإما التملص من أداء الضريبة كلها أو بعضها ويزداد به إعفاء الملتزم بالضريبة من الالتزام بأدائها والتخفيف من عبء الالتزام.
- ولقد نصت المادة: 01-303 من ق.ض.م.و.ر.م " فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة، يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفيته، كليا أو جزئيا ... " .

1- أحسن بوسقيعة، المرجع السابق، ص 389 .

2- فارس السبتي، المرجع السابق، ص 105 .

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

### ثالثا: العلاقة السببية بين التملص من الضريبة و الطرق الاحتمالية

أنه يتطلب لقيام الجريمة أن يتم التملص من الضريبة بناء على الطرق الاحتمالية التي استعملها الجاني أو إحدى هذه الطرق ومن ثمة تنعدم الجريمة إذا تخلص الممول من الضريبة نتيجة لخطأ ارتكبته إدارة الضرائب في ربط الوعاء الضريبي بما صرح به الممول أو وفقا لما هو معمول به قانونا أو في تقرير إعفاء بعض الفئات<sup>1</sup>.

### الفرع الثالث: الركن المعنوي

لا يكفي لوقوع الجريمة إسنادها المادي إلى من صدرت منه فقط، وإنما يجب أيضا تحقق الإرادة الآثمة لدى الجاني، وهو ما يسمى بالإسناد المعنوي، فلا تقع الجريمة من دون توافر الخطأ، سواء أكان متعمداً أو غير متعمد<sup>2</sup>، ويتمثل الركن المعنوي في القصد الجرمي وهو العلم بالسلوك الإيجابي أو السلبي الذي جرمه القانون الضريبي<sup>3</sup>.

ويتمثل الركن المعنوي في القصد الجنائي للجريمة لدى المكلف ونية خاصة في نفسه والقصد منها التهرب من دفع الضريبة، ولا يختلف الركن المعنوي في جريمة الغش الضريبي، عن باقي الجرائم العادية والمتمثلة في القصد العام وهو أن المكلف على علم بالطابع غير الشرعي للإغفال أو التقليل في التصريحات وأنه قام بذلك عن قصد، ويمكن أن يلحق بهذه الجريمة قصدا خاصا ويستخلص ذلك من فحوى المواد نفسها، ولقد تعددت تعريفات القصد الجنائي فيعرفه جازو بأنه "إرادة الخروج على القانون بعمل أو الامتناع وهو إرادة الإضرار بمصلحة يحميها القانون الذي يفترض العلم به عند الفاعل"<sup>4</sup>.

1- فارس السبتي، المرجع السابق، ص 106.

2- طالب نور الشرع، المرجع السابق، ص 110.

3- عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، المرجع السابق، ص 345.

4- فرج رضا، المرجع السابق، ص 404.

إن القصد الجنائي قائم على عنصرين أولها الإرادة نحو ارتكاب الجريمة من قبل الجاني و ثانيها علمه بتوافر أركانها التي يتطلبها القانون أو توقع النتيجة والعلم بالوقائع التي تعطي للفعل دلالاته الإجرامية الكافية لقيام القصد الجنائي مع العلم أن القصد العام لا يفي بتواجد جريمة مرتكبة بل لابد من توافر قصد خاص إلا وهو نية التملص الكلي أو الجزئي من الضريبة لدى المكلف وإعفاء نفسه من أداء حق الدولة للإضرار بمصلحة الخزينة العمومية. ويتمثل في قصدين:

#### أولاً: القصد الجنائي العام

يقصد به توجيه الجاني لإرادته نحو ارتكاب الجريمة عالماً بعناصرها القانونية، وهو مطلوب في جميع الجرائم العمدية على حد سواء بحيث يفترض في الجاني علمه بإرتكاب أفعال احتيالية أو تدليسية أو غش، تؤدي إلى التخلص أو محاولة التملص من كل أو جزء من الوعاء الضريبي أو الرسوم المفروضة فإذا أخفى الممول بعض المبالغ المالية التي تسري عليها الضريبة نتيجة لغلط مادي، أو لجهله بقواعد المحاسبة لا يُعد القصد متوافراً لديه، فالقصد الجنائي يقضي أن تتجه إرادة الجاني إلى الاحتيال و إيقاع الإدارة الجبائية في الغلط<sup>1</sup>. ويمكن تعريفه أيضاً: " بأنه إرادة الخروج على القانون بعمل أو بامتناع، أو هو إرادة الإضرار بمصلحة يحميها القانون يفترض العلم به عند الفاعل"<sup>2</sup>.

#### ثانياً: القصد الجنائي الخاص

يقصد به توجيه الجاني لإرادته نحو ارتكاب الجريمة عالماً بأركانها في القانون، فلا يعتد فيه للبائع على الجريمة هو الإحساس أو المصلحة التي تدفع الجاني ارتكاب جريمته، فهو يتفاوت من جريمة لأخرى بحسب ظروف الجاني ولو كانت الجريمتان من نوع واحد، فالقصد الخاص يختلف من جاني لآخر فقد تتجه إرادة إحداهما إلى التخلص من كل الوعاء الضريبي بواسطة طرق احتيالية، فيما تتجه إرادة الثاني إلى التخلص من بعض الوعاء الضريبي فقط، إلا أن الغاية واحدة هي حرمان الإرادة الجبائية من الحصول على حقها من الوعاء الضريبي، وبالتالي تكون العقوبة خفيفة أو شديدة حسبما يقدره القانون ( الحبس أو الغرامة).

1- ليندة قرموش، المرجع السابق، ص 37.

2- فرج رضا، المرجع السابق، ص 404 .

## المطلب الثاني: صور التهرب الضريبي

لقد نصّت القوانين الجبائية على جميع صور الجريمة فنصّت على محاولة الغش والاشتراك والعود والتقاعد .

### الفرع الأول: محاولة الغش

تعتبر محاولة ارتكاب الجريمة أو الشروع فيها جريمة يعاقب عليه القانون في جميع جرائم التهرب الضريبي بنص صريح من المشرع عملا بالمبدأ العام، ولقد نصت المادة: 01-303 من قانون من ق.ض.م.و.ر.م " فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة، يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفيته، كليا أو جزئيا... " .

ويقصد بالمحاولة أن الممول في هذه الجريمة قد يتجاوز مرحلة التفكير والتحضير لها ويتجه نحو تنفيذها فعلا فيقال أنه شرع في تنفيذ الجريمة، ولقد نصّت المادة: 30 من قانون العقوبات " كل المحاولات لارتكاب جنائية تبتدئ بالشروع في التنفيذ أو بأفعال لا لبس فيها تؤدي مباشرة إلى ارتكابها ... " <sup>1</sup>.

ومن المادة 30 من قانون العقوبات يمكن استخلاص معنى المحاولة على أنها البدء بالشروع في التنفيذ مما يؤدي مباشرة إلى ارتكاب الجريمة إذا لم توقف لأسباب خارجة عن إرادة الفاعل ومن ثم يكفي لوقوع جريمة الغش الضريبي مباشرة إحدى طرق الإحتيال السالفة الذكر سواء تحققت النتيجة أو لم تتحقق لأسباب لا دخل لإرادة الفاعل فيها، ومثال على ذلك أن يقدم المكلف تصريحاً صحيحاً بإيرادته على الرغم من التزوير الذي شاب دفاتره لإخفاء بعض المبالغ التي تسري عليها الضريبة ثم يؤدي الضريبة في الميعاد وفقا لهذا الإقرار، فهو قد شرع في ارتكاب الجريمة التي لم تكتمل من جانب العنصر المادي حيث أنه لم يتملص من دفع الضريبة وهو الهدف من الجريمة، والمحاولة أو الشروع معاقب عليها في جميع القوانين الجبائية بنفس العقوبة المقررة لمن قام فعلا بالجريمة فالمحاولة تكفي لقيام الجريمة الضريبية <sup>2</sup>.

1- أنظر المادة: 30 من قانون العقوبات، الأمانة العامة للحكومة بالجزائر، سنة 2012.

2- رجال نصر، المرجع السابق، ص 53.

## الفرع الثاني: المشاركة

كل النصوص الجبائية على اعتبار الشريك مسؤولاً على مسؤولية جزائية كاملة وتطبق عليه العقوبات المقرر للفاعل الأصلي، كما أحالت هذه النصوص إلى قانون العقوبات في تعريف الشريك حيث تعرفه المادة: 42 المعدلة من قانون العقوبات والتي تنص " يعتبر شريكاً في الجريمة من لم يشترك اشتراك مباشراً، ولكنه ساعد بكل الطرق أو عاون الفاعل أو الفاعلين على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة لها مع علمه بذلك "<sup>1</sup>.

ونصت المادة: 303-2 من ق.ض.م.و.ر.م " تطبق على شركاء مرتكبي المخالفات نفس العقوبات المطبقة على مرتكبي هذه المخالفات أنفسهم، مع مراعاة أحكام المادة 306 من هذا القانون "<sup>2</sup>.

ونصت المادة: 120 من ق.ت " تطبق على الشركاء في الجرائم نفس العقوبات المطبقة على مرتكبي هذه الجرائم أنفسهم من دون المساس، عند الاقتضاء، بالعقوبات التأديبية ضد الموظفين المؤهلين لتلقي العقود "<sup>3</sup>.

وتنص المادة: 35-1 من ق.ط " تطبق على الشركاء في المخالفات نفس العقوبات المطبقة على مرتكبي هذه المخالفات أنفسهم من دون المساس، عند الاقتضاء، بالعقوبات التأديبية المقررة ضد الأعوان العموميين، وأن تحديد الشركاء في الجنايات و الجناح المحددة بموجب المواد 41 إلى 44 من قانون العقوبات، ويطبق على الشركاء في المخالفات المشار إليها في المقطع الأول من المادة 34 من هذا القانون "<sup>4</sup>.

كذلك بعض الأعمال المادية يعتبر مرتكبها في حكم الشريك وهي توسط شخص بصفة غير قانونية في الإتجار في القيم المنقولة أو تحصيل قسائم في الخارج أو قبض بصفة، غير قانونية بإسم قسائم يملكها الغير.

1- أنظر المادة: 42 من الامر 66-156، المؤرخ في: 8 يونيو 1966، والمتضمن قانون العقوبات، المعدلة بالقانون رقم: 82-04، المؤرخ في: 13 فبراير 1982، (ج.ر. عدد: 7 ص: 318).

2- أنظر المادة: 303-2، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المرجع السابق.

3- أنظر المادة: 120، من قانون التسجيل، المرجع السابق.

4- انظر المادة: 35-1، من قانون الطابع، المرجع السابق.

كذلك تعتبر المساهمة من أفعال المشاركة، نصت المادة: 306 من ق.ض.م.و.ر.م "يعاقب على المشاركة في إعداد أو استعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها، من وكيل أعمال أو خبير وبصفة أعم من قبل كل شخص أو شركة تتمثل مهنتها في مسلك السجلات الحسابية أو في المساعدة على مسكها لعدة زبائن بغرامة جبائية ...<sup>1</sup>".

يعتبرون في حكم الشركاء إذا ما ساعدوا الممولين في ترتيب وثائقهم في صور غير قانونية، فتناولت المادة: 303-2 من ق.ض.م.و.ر.م، بتجريم فعل الاشتراك في جريمة التملص من دفع الضريبة باستعمال الطرق التدليسية التي يكون مفادها إعطاء بيانات غير صحيحة تنطوي على إخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة<sup>2</sup>.

من هذا المنطق يبرز لنا مدى مسؤولية المحاسبين الجنائية والخبراء ودورهم في قيام جريمة التهرب الضريبي، وبالنظر لما جاءت به المادة: 42 من قانون العقوبات سألقة الذكر، فالمساعدة في المجال الضريبي تخص المساعدة في الاحتيال بإخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة أو باعتماد بيانات غير صحيحة في الأوراق الضريبية وحتى تقوم جريمة الاشتراك يجب على الفاعل أن يكون على علم بما يفعله وأن إرادته تتجه إلى تحقيق جريمة التملص من أداء الضريبة كلها أو بعضها.

فالشريك هو كل من ليست له صفة المكلف ولا يخضع قانونا للضريبة، ومن أمثلة ذلك كأن "يساعد المدين الدائن على إخفاء بعض مبالغ الدين الخاضعة فوائدها للضريبة"، أو كأن يتفق شخص مع المكلف على اصطناع فواتير من شأنها تخفيض الضريبة الواجبة قانونا عليه ويساعده على ذلك بأن يحررها و يقدمها إليه، كذلك قد يحصل الاشتراك كأن يطلب المكلف من وكيل أعماله أو خبيره أو مستشاره الجبائي بجرد محتويات محله وحساباته لتقديم التصريحات اللازمة لمصلحة الضرائب فيحرر له هذا الوكيل بيانات مزورة يقدمها المكلف للإدارة الجبائية بعد علمه بهذا التزوير.

وكذلك الأمر في اعتماد إقرار أو أوراق ومستندات غير صحيحة من طرف المحاسب أو الخبير حيث أن الاعتماد هنا يعتبر شرطا شكليا لصحة أو قبول هذه التصريحات، فإذا وقع

1- أنظر المادة: 306، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المرجع السابق.

2- أنظر المادة: 303-2، نفس المرجع.

الاعتماد على بيانات غير صحيحة في الإقرار أو التصريح مع علم المحاسب بعدم صحتها، يعتبر هذا اشتراكاً منه عن طريق المساعدة في ارتكاب الأفعال المتممة لجريمة التزوير في البيانات للتخلص من أداء الضريبة متى توافر لديه قصد مساعدة المكلف وتمكينه من التملص من دفع الضريبة، ومن هنا تظهر المسؤولية الجنائية للمحاسبين.

ونشير إلى أن القانون العام للضرائب في فرنسا يعاقب الخبير المحاسب القانوني في مساعدة المكلف على ارتكاب الغش الضريبي وقضت محكمة النقض الفرنسية بضرورة توافر قصد الغش لدى المحاسب لتقرير مسؤوليته الجنائية<sup>1</sup>.

#### الفرع الثالث: العود

لقد عمل المشرع بهذه الصورة والمتمثلة في العود ولقد حددها في المادة: 303-3 من ق.ض.م.و.ر.م والتي تنص " إن العود في أجل خمسة سنوات تنتج عنه بحكم القانون، مضاعفة العقوبات سواء أكانت جنائية أم جزائية المنصوص عليها بخصوص المخالفات الأولية، وذلك دون الإخلال بالعقوبات الخاصة بالمنصوص عليها في نصوص أخرى ... " <sup>2</sup>.

تنص المادة: 35-1 من ق.ط " أن العود المحدد في الفقرة 3 من هذا القانون يؤدي، بحكم القانون، إلى مضاعفة الغرامات سواء كانت جنائية أو جزائية ... " <sup>3</sup>.

ومن آثار العود في هذه الجريمة مضاعفة العقوبة الجزائية و الجبائية وتحقق بارتكابها جريمة مماثلة خلال خمس سنوات من تاريخ ارتكاب الجريمة الأولى أو من تاريخ صدور حكم الإدانة ويعتبر ظرفاً مشدداً.

ومن عقوبات الخاصة الأخرى المنصوص عليه " ... ( المنع من ممارسة المهنة والعزل من الوظيفة وغلق المؤسسة... الخ ) " <sup>4</sup>.

1- رجال نصر، المرجع السابق، ص 54.

2- أنظر المادة : 303-3، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المرجع السابق.

3- أنظر المادة: 35-2، من قانون الطابع، المرجع السابق.

4- أنظر المادة : 303-3، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المرجع السابق.

#### الفرع الرابع: التقادم

يعد التقادم أحد سبل انقضاء الالتزام، ويراد به انقضاء مدة زمنية معينة يقرها القانون، يسقط بعدها حق الدائن بالمطالبة في حقه، بعبارة أخرى التقادم هو مضي مدة زمنية معينة على استحقاق الالتزام دون أن يطالب الدائن به<sup>1</sup>.

يقصد بالتقادم الضريبي مرور الزمن اللازم لسقوط الحق و الحق هنا ينصرف إلى حق الدولة في اقتضاء الضريبة وهو بذلك يرتبط بتحصيل الضريبة بعد استحقاقها. فإذا لم تقم الدولة بتحصيل الضرائب والرسوم، فهذه الأخيرة تسقط بمرور الزمن أي بعد انقضاء أربعة سنوات ونصت المادة: 106-1 من ق.إ.ج على " مع مراعاة الأحكام الخاصة المنصوص عليها في المادة 107 من نفس القانون، يحدد الأجل الممنوح للإدارة، بأربع (4) سنوات، ...<sup>2</sup>."

ونصت نفس المادة، الفقرة 5 " يمدد أجل التقادم المنصوص عليه أعلاه، بسنتين (2)، إذا ما قامت الإدارة بعد تأكدها أن المكلف بالضريبة عمد إلى طرق تدليسية، برفع دعوى قضائية ضده "، باعتباراً من يوم ارتكاب المخالفة خلافاً لمهلة التقادم في المادة الجنائية ومدة التقادم هذه تمتد لسنتين بعد أن تثبت الإدارة الجبائية أن المكلف بالضريبة لجأ عمداً إلى طرق تدليسية وترفع دعوى قضائية ضده.

ونصت المادة: 112<sup>3</sup> من ق.إ.ج على "يقف التقادم في مجال الرسوم على رقم الأعمال فيما يأتي: الطلبات المبلغة، دفع تسيقات على الحساب، المحاضر المعدة وفقاً لقواعد الخاصة لكل إدارة من الإدارات المؤهلة لذلك، إيداع طلب تخفيض العقوبات، تبليغ النتائج المتحصل عليها إثر إجراء تحقيق في المحاسبة، ونصت المادة: 117 منه " يوقف التقادم بمقتضى الطلبات المبلغة، بعد فتح الحق في التسديد. ويقف بطلب معلل يرسله المكلف بالضريبة إلى مدير الضرائب بالولاية.

1- محمد علوم محمد علي المحمود، الطبيعة القانونية و المالية لدين الضريبة و تطبيقاتها في التشريعات الضريبية المقارنة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، الطبعة الأولى، 2010، ص 242.  
2- أنظر المادة: 106-1، من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب بالجزائر، سنة 2017.  
3- أنظر المادة: 112، نفس المرجع.

ونصت المادة: 118 منه " يكون التقادم بالنسبة لطلب حقوق التسجيل في 3 حالات، الأولى بعد اربع سنوات (04) ابتداء من يوم التسجيل عقد أو الوثيقة أخرى أو التصريح، الثانية بعد عشر (10) سنوات ابتداء من يوم التسجيل التصريح بالتركة، الثالثة بعد عشر (10) سنوات ابتداء من يوم فتح التركة.

ويقف التقادم في حقوق الطبع<sup>1</sup> في عدة حالات منها الطلبات المبلغة، دفع التسبيقات، المحاضر المعدة وفقا لقواعد الخاصة لكل إدارة من الإدارات المؤهلة لذلك، الاعترافات بالمخالفات، إيداع عريضة للحصول على تخفيض.

ويقف التقادم في الضرائب غير مباشرة<sup>2</sup> بمقتضى الطلبات المبلغة بعد فتح الحق في التسديد أو بطلب معلل وغيرها من خطوات توقف عملية التقادم.

فالأجل المحدد الممنوح للإدارة بأربع (4) سنوات، للقيام بتحصيل جداول الضريبة التي يقتضيها استدراك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة<sup>3</sup>، وبداية مدة التقادم بالنسبة لوعاء الحقوق البسيطة و الجزاءات المناسبة يبدأ أجل التقادم السالف الذكر اعتبارا من اليوم الأخير من السنة التي اختتمت أثنائها الفترة التي تم فرض الرسوم على المداخل.

مثال على ذلك: بالنسبة لمداخل سنة 2000 المفروضة عليها الضريبة لنفس السنة، لكنها مصرح بها سنة 2003، فإن مدة التقادم تنتضي في 2006/12/31. كما تتقادم دعوى الإدارة الجبائية حيث يحدد الأجل الذي تسقط فيه بأربعة أعوام وذلك من أجل تأسيس وتحصيل الضرائب و الرسوم وقمع المخالفات الخاصة بالقوانين و الأنظمة التي تسيروها<sup>4</sup>.

وتختلف مدة سقوط التقادم من دولة إلى أخرى ، فمثلا في تشريع ليبيا يسقط حق الخزنة العامة في دين من قبل المكلف، إذا ما مضت مدة قدرها عشر سنوات، ولم تطالب خلالها الإدارة الضريبية المكلف بمالها من حق في ذمته، وحدد المشرع المصري بسقوط حق الحكومة في المطالبة بما هو مستحق لها بمضي خمس سنوات<sup>5</sup>.

1- أنظر المادة: 129 نفس المرجع السابق.

2- أنظر المادة: 136 نفس المرجع.

3- أنظر المادة: 106-1، نفس المرجع.

4- أوهيب بن سالمه ياقوت، المرجع السابق، ص 39 .

5- محمد علوم محمد علي المحمود، المرجع السابق، ص 243-244 .

## خلاصة الفصل

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي أحد أهم التحديات التي تواجهها السياسة الضريبية، و بالتالي حاولت التعرف أكثر عن هذه الظاهرة بالتعمق فيها ، فمن خلال ما تطرقت إليه في هذا الفصل اتضح لي، أن هذه الظاهرة تعود لعدة أسباب متداخلة ومتشابكة فيما بينها تؤدي إلى التملص الكلي أو الجزئي للمكلفين وهذا باللجوء إلى الطرق و الأساليب المتنوعة و المختلفة، فمهما تعددت أنواعها بالتهرب المشروع أو غير المشروع ومهما كثرت أساليب التحايل والتملص من أجل التخلص من عبء الضريبة، لكن كلها تؤدي إلى نتيجة واحدة وهي الآثار السلبية التي تخلفها هذه الظاهرة على الخزينة العمومية، وبالتالي تؤثر على عدة مجالات منها اقتصادية و اجتماعية وسياسية .

ولخطورة هذه الظاهرة ومن أجل محاربتها سخرت الدولة تشريعات عديدة ومختلفة من أجل الحد منها، ومن واجبها التدقيق إلى محاربة ردعية بطرق مختلفة، ويجب إعادة النظر في التنظيم الإداري المكلف بوضع الضريبة، بحيث تكون معقولة وعادلة بين المكلفين حسب رقم أعمالهم وتشدّد العقوبة مثلاً إلى التوقيف المؤقت للنشاط أو المنع من السفر وغيرها.

## الفصل الثاني

# آليات مكافحة التهريب الضريبي

## الفصل الثاني

### آليات مكافحة التهرب الضريبي

#### تمهيد:

التهرب الضريبي ظاهرة سائدة في كل الدول وتختلف طرق مكافحته من نظام مالي إلى آخر ومن ضريبة إلى أخرى، يؤدي التهرب الضريبي إلى آثار سلبية اقتصادية ومالية، وأخرى اجتماعية وسياسية كما سبق وذكرنا في الفصل الأول، لذلك تعمل الدولة على مكافحة هذه الظاهرة، وذلك على المستوى الوطني و الدولي.

ولقد أعطى المشرع الجزائري اهتماما كبيرا لمجال السياسة الضريبية من خلال الاعتماد على مجموعة من الوسائل والمبادئ والآليات من أجل مكافحتها، بطرق متعددة من رقابة ووقاية ومتابعة ومن وسائل قمع من أجل الحد من هذه الظاهرة، فعمدت الدولة على تعديل بعض القوانين التي تحمل ثغرات يستطيع المكلف التملص من خلالها وإحداث قوانين جديدة وإصلاحات عديدة، ولضمان التحصيل تسعى الدولة جاهدة لإعداد وسائل وقائية يمكن أن تخفف من العبء تحصيل الضريبة، وهي وسيلة للعلاج على المستوى الإداري، وكذا تعتمد على الوسائل الرقابية والتي تعتبر أفضل طريقة للمكافحة من خلال تفعيل سلطة التحقيق والرقابة و بالإضافة إلى وسائل قمع الجريمة الضريبة بالمتابعة و العقوبة.

وعليه سوف نتحدث عن الآليات الوقائية والرقابية في المبحث الأول، ثم أتطرق إلى إجراءات المتابعة والعقوبة المقررة على مرتكبي التهرب الضريبي.

## المبحث الأول

### الآليات الوقائية والرقابية من التهرب الضريبي

نظرا لآثار السيئة التي تترتب على التهرب فإن التشريعات الضريبية المختلفة تحاول بشتى الوسائل التي من شأنها تساعد في الحد من التهرب الضريبي ومكافحته، بحيث تعمل الدولة جاهدة على مكافحة التهرب الضريبي مستخدمة عدة وسائل.

نتحدث في المطلب الأول عن الوسائل الوقائية أما الثاني نتركه للوسائل الرقابية.

#### المطلب الأول: الوسائل الوقائية

إن جريمة التهرب الضريبي في انتشار واسع لذلك لابد من كبحها وعلى هذا الأساس انتهج المشرع مجموعة من الحلول التي قد تساعد في التقليل من هذه الجريمة.

#### الفرع الأول: على مستوى التشريع الجبائي

إن جهود التشريع في محاولة الوقاية من جريمة التهرب الضريبي واضحة، وذلك في الإصلاح الجبائي المستمر، ولأنه كلما كانت الضريبة مرتفعة، كان شغف التهرب الضريبي قويا فإذا كانت الضريبة مرتفعة كانت العقوبة بدورها أكثر تشددا عند الإخلال بالالتزامات الجبائية وخاصة على ارتكاب فعل غش مبني على هذا الأساس، يمكن اتخاذ موقف موضوعي بحيث أن الضريبة الواقعية والقليلة الارتفاع والتي يتم تحصيلها، يجب أن تقابلها درجة معينة من التشدد في نظام العقوبات وذلك لضمان عدم الإضرار بالمول، وعدم ضياع مصالح الخزينة العمومية في نفس الوقت.

يتم التعديل للتشريع الضريبي بما يناسب السياسة المالية والحالة الاقتصادية ولا اعتبارات فنية، وهو لا يحقق التوازن بين المكلف والإدارة الضريبية لأن علاقة المكلف بالإدارة الضريبية علاقة الضعيف بالقوي، فإذا ما اعترض المكلف يكون اعتراضه على الدولة، وهي نفسها فارضة الضريبة بسلطاتها وبالتالي تكون الدولة في مواجهة المواطن أو المكلف بالضريبة مواجهة مباشرة، لا يخدم بذلك أهداف السياسة الضريبة الرشيدة<sup>1</sup>.

1- نجيب زروقي، المرجع السابق، ص 22.

### أولاً: تبسيط النظام الضريبي

يجب العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط وتحصيل الضرائب، فضلاً عن صياغة التشريع الضريبي بأسلوب يسهل على المكلفين فهمها. وعليه يجب أن يتسم النظام الضريبي بالشفافية في إجراءات فرض الضرائب، وفي تقييم رقم الأعمال خاصة إذا تعلق الأمر بالنظام الجزائي، ويساهم الاستقرار الضريبي في وضوح التشريع وتسهيل الإجراءات الإدارية المتعلقة بالربط و التحصيل، وتعد التشريع الضريبي لكثرة التعديلات التي تطرأ عليه<sup>1</sup>.

### ثانياً: إرساء نظام ضريبي عادل

تعتبر الضريبة من أبرز اهتمامات المشرع الضريبي، فمن خلالها يكتسب النظام الضريبي نجاحه ومصادقيته لدى المكلفين بالضريبة ويسعى النظام الضريبي الجديد إلى تحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين من خلال التوزيع العادل للعبء الضريبي ويتضح ذلك من خلال مراعاة مايلي:

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

بالإضافة إلى ذلك يجب تحقق المساواة التامة بين جميع الممولين أمام قانون الضريبة، وذلك بعدم تمييز أي طائفة في المعاملة الضريبية عن غيرها ما لم يكن ذلك لأسباب موضوعية بحته وحقائقية<sup>2</sup>.

### ثالثاً: تحسين الجهاز الإداري

إن التشريع الضريبي الجيد لا يكفي وحده لمواجهة ظاهرة التهرب، بل يجب توفر إدارة ضريبية ممتاز بدرجة عالية من الكفاءة سواء من حيث التطبيق أو التنظيم كما أن الجهاز

1- ليندة قرموش، المرجع السابق، ص 50 .

2- عبد الغفور هلايلي، المرجع السابق، ص 45 .

الضريبي الكفاء يمكنه تحويل ضريبة سيئة إلى أخرى حسنة أما جهاز غير كفاء فباستطاعته تحويل ضريبة حسنة إلى أسوأ منها، مما يستوجب الاهتمام بالإدارة الضريبية<sup>1</sup>.

ويجب على الإدارة اتخاذ الإجراءات التالية:

- تحسين الإمكانيات البشرية؛
- تحسين الإمكانيات المادية؛
- تنظيم الإدارة الضريبية: مديرية كبريات المؤسسات، مراكز الضرائب، المراكز الجوارية للضرائب.

#### الفرع الثاني: على مستوى الإدارة الضريبية

بما أن الإدارة الجبائية هي الجهاز التنفيذي لكل التشريعات والإجراءات القانونية الضريبية، يستلزم أن يتوفر على هيكل إداري كفاء 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 تقصير أو خلل في الإدارة الجبائية، سواء كان بشريا أو ماديا يؤدي إلى عدم تحقيق الإدارة لهدفها الأساسي المتمثل في تطبيق النصوص القانونية الضريبية.

إن جملة الإصلاحات التي لحقت النصوص الضريبية لا تؤتي أكلها إلا كان تنفيذها على يد هيئة تنفيذية على مستوى مقبول من الكفاءة والتنظيم، وعلى هذا الأساس فإن فاعلية النظام الضريبي تستلزم وجود هيكل إداري منظم وعصري، فأي خلل أو عدم تجانس أو تفاوت في الحداثة بين النص والإدارة سيؤدي لا محالة إلى عدم تطبيق النص على أرض الواقع، لذا وجب تنظيم الإدارة الضريبية وتحسين إمكانيات المادية و البشرية<sup>2</sup>.

#### أولا: تحسين الإمكانيات البشرية

أصبح من الضرورة اتخاذ الإجراءات اللازمة لترقية مستوى الإدارة الضريبية من خلال التحسين النوعي والكمي للإمكانيات البشرية، عن طريق تكوين الأطارات المتخصصة وتحسين الكفاءة والأداء، ولتحقيق الترقية الإدارية يجب اتخاذ تدابير المتمثلة في:

1- مراد ناصر، التهرب و الغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، الطبعة الأولى، 2004، ص 7.

2- طرشي ابراهيم، المرجع السابق، ص 24.

- فتح مدارس متخصصة في المجال الضريبي عبر مختلف ولايات الوطن، قصد تكوين إطارات متخصصة وكذلك وضع برامج تكوينية تتماشى مع التغييرات التي يشهدها النظام الضريبي.
- تنظيم المديرية الولائية للضرائب ملتقيات سنوية لموظفيها الهدف منها إعلامهم بالتغييرات الجبائية الجديدة.
- التكفل بالأوضاع المادية للموظفين، وذلك بتحسين أجورهم وتخصيص مكافآت تشجيعية، لسد منافذ الإغراءات المقدمة لهم.
- وضع أسس جديدة من أجل ترقية الموظفين، وبالمقابل فرض عقوبات صارمة على من يقوم بسلوكيات غير مشروعة ومنافية لأخلاقيات المهنة مثل الرشوة.
- توفير الحماية اللازمة للموظفين خاصة القائمين بعملية التحصيل أو عملية الرقابة الجبائية، حتى لا يكونوا عرضة للاعتداء.

#### ثانيا: تحسين الإمكانيات المادية

إن تعدد مهام الإدارة الضريبية المختلفة سواء تلك المتعلقة بإحصاء المكلفين و البحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتحديد وعائها وتحصيلها، أو حتى تلك المتعلقة بعمليات التفتيش والرقابة لمختلف الملفات، يجعل من الضرورة بمكان توفر مقرات مجهزة بالمرافق الضرورية، وسائل مادية متطورة تتجاوب مع مقتضيات العصر، وحرصا على المتابعة الجيدة للملفات وفحصها في أوقات قياسية وكذا سهولة تخزينها، أصبح تعميم الإعلام الآلي في تسيير مختلف أعمال الإدارة الجبائية ضرورة حتمية للحد من أي شكل للتهرب، حيث يكتسي الإعلام الآلي أهمية بالغة كونه يسهل عملية الرقابة ببرمجة الملفات و بالتالي الكشف المبكر والسهل عن أي عملية احتيالية<sup>1</sup>.

#### ثالثا: تنظيم الإدارة الضريبية

ومن أجل أن تتماشى الإدارة مع بعض الإصلاحات الاقتصادية، اتخذ المشرع الجبائي في هذا المجال بعض التعديلات الهيكلية على المستوى المحلي والمركزي:

1- طرشي ابراهيم، المرجع السابق، ص 25.

- قام بتحويل الإدارة المركزية إلى المديرية العامة للضرائب وذلك بموجب المادة 5 من المرسوم التنفيذي 190/90<sup>1</sup>؛
  - إنشاء مديريات جهوية بموجب المادة 4، وإنشاء مديريات ولائية بموجب المادة 8 من المرسوم التنفيذي 60/91<sup>2</sup>؛
- بهدف مواكبة التطورات الحديثة ، والتحكم بشكل فعال في تسيير المكلفين بالضريبة قامت الإدارة الجبائية بالتكيف مع المعطيات الجديدة ووضعت قواعد سير متجانسة وحديثة سواء على المستوى التشريعي أو التنظيمي، وتبعا لمخطط عصرنة الإدارة الجبائية، الذي انتهجته المديرية العامة للضرائب، ومن أجل الوصول إلى وضع نظام جبائي فعال ومتكيف مع المحيط الاقتصادي والاجتماعي، قامت هذه الأخيرة بوضع مشاريع إنشاء هياكل جديدة ابتدأت منذ سنة 2002<sup>3</sup>.

1- **مديرية كبريات المؤسسات:** وهي مديرية لتسيير المؤسسات والشركات البترولية، والمؤسسات الأجنبية، ومقرها على مستوى الجزائر العاصمة، أنشأت بموجب المرسوم التنفيذي رقم: 303-2002 المؤرخ في: 2002/09/28. والمعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي 494-2005، المؤرخ في: 2005/12/26، ولها صلاحيات على المستوى الوطني، ومكلفة بتسيير كل المهام معا وهي الوعاء والتحصيل والرقابة والمنازعات، وتتكون من 5 مديريات فرعية هي:

- المديرية الفرعية لجباية المحروقات؛
- المديرية الفرعية للتسيير؛
- المديرية الفرعية للرقابة والقوائم؛
- المديرية الفرعية للمنازعات؛
- المديرية الفرعية للوسائل.

---

1- أنظر المادة: 5 من المرسوم التنفيذي 190/90، المؤرخ في: 1990/06/23، يتضمن تنظيم الادارة المركزية في وزارة الاقتصاد، (ج.ر، عدد: 26، ص: 860، المؤرخ في: 1990/06/27).

2- أنظر المادة: 4 و 8 من المرسوم التنفيذي 60/91، المؤرخ في: 1991/02/23، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، (ج.ر، ص: 353-354، عدد: 9، المؤرخ في: 1991/02/27).

3- سميرة بوعكاز، "مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي"، (رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية تخصص: محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015)، ص 15.

- 2- مراكز الضرائب: هي مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي مرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية التي تتجاوز سلطة رئيسها.
- 3- المراكز الجوية للضرائب: تقوم المراكز الجوية للضرائب بتسيير ملفات صغار المكلفين الخاضعين للضريبة الجزافية، بالإضافة إلى إقامة مراكز متخصصة في تسيير الجباية العقارية، والمعادن النفيسة، الكحول، التبغ، وكذا الجباية المحلية والفلاحية.
- بالإضافة إلى خلق مفتشية متخصصة لتسيير جباية العقار، المعادن الثمينة والفلاحة، والهدف من إنشاء هذا التنظيم الهيكلي الجديد هو التحكم الفعال في مختلف الموارد الجبائية، تحسين الخدمات، إعطاء فعالية أكثر للرقابة الجبائية والتحصيل الضريبي، من أجل تحقيق الأهداف.

#### الفرع الثالث: على مستوى المكلف بالضريبة

تعتمد فرص نجاح النظام الضريبي على مدى الوعي الضريبي للمكلف بها ودرجة ثقافته الضريبية، وكذلك مدى اقتناعه بأهمية الضريبة في تمويل الخزينة العمومية، وذلك من أجل تنفيذ البرامج الحكومية التي تعود بالمنفعة الجماعية، ومدى اقتناعه كذلك بعدالتها، لأن تبعية التهرب لا تقع على المشرع المالي والإدارة وحدها، وإنما تقع كذلك على المكلف<sup>1</sup>.

إضافة إلى الإصلاح التشريعي والإصلاح الهيكلي للإدارة الضريبية تأتي الحاجة الماسة إلى توسيع الإصلاحات لتمس الشخص المكلف بالضريبة فيتعين العمل على تغيير الذهنيات والسلوكات الفردية لدى المكلفين، من خلال الوعي الخلاق والفعال والمنتج، والعمل على جذبهم نحو الإدارة الضريبية، وذلك كله باستعمال وسائل الإعلام والخطاب<sup>2</sup>.

#### أولاً: توعية المكلف بالضريبة

تسعى الإصلاحات الضريبية دوماً إلى كسب ثقة المكلف ونوعيته والتخفيف من حدة التوتر الموجود بينه وبين الإدارة، فلا بد من وجود أساليب ووسائل لتوعية المكلف الضريبي، وتتمثل هذه التوعية في تنمية الوعي الضريبي له، يعني تحسيسه بدور الضريبة في التنمية

1- عبد المنعم فوزي، المرجع السابق، ص 266.

2- نجيب زروقي، المرجع السابق، ص 33.

- الاقتصادية والاجتماعية، وبدوره اتجاه هذه التنمية، أي إقناعه بواجبه الضريبي، ومن أجل نشر وإرساء الوعي بين أفراد المجتمع يجب تحقيق عدة مفاهيم :
- ترسيخ لدى مواطن المفاهيم الأساسية المتعلقة بمهمة الدولة ودور الضريبة، وذلك من خلال تعميمها في البرامج التربوية، من أجل إرساء ثقافة ضريبية لدى المواطنين.
  - إقناع المكلف بضرورة أداء واجبه الضريبي، لأنها من أهم صفات المواطنة وأنها تعود بالفائدة عليه وعلى وطنه.
  - القيام بحملات توعية عن طريق مشاركة الإدارة الضريبية في مختلف التظاهرات والملتقيات والأيام الدراسية، وكذا تنظيم ندوات وأبواب مفتوحة حول النظام الضريبي، لإعلام المكلف بكل التغييرات والمستجدات التي تأتي بها القوانين المالية سنوياً.
  - استعمال مختلف وسائل الإعلام المكتوبة والمسموعة من أجل توعية المواطن، وذلك عن طريق المجلات والكتب التي من شأنها تشرح مختلف الإجراءات الضريبية.

#### ثانياً: إزالة التوتر بين الإدارة والمكلف

إن تعسف الإدارة وتجاهلها للمكلف سوف يخلق جواً من التوتر في العلاقة بينهما، إذ يربط المكلف نظريته للضريبة بالإدارة كجهاز تنفيذي لا غير أو بموظف ما، كما يمكن أن نفسر التهرب على أساسه التاريخي والنفسي بالإضافة إلى تدهور المستوى الخلفي لدى موظفي الإدارة في انعدام اللباقة في تعاملهم مع المكلفين، ولتحسين هذه العلاقة قامت إدارة الضرائب بإنشاء مصلحة الاستقبال بقصد تحسين صورتها، وتضم المصلحة<sup>1</sup>:

#### 01- الاستقبال الهاتفي: وذلك للاتصال في أي وقت حول أي استفسار ضمن فريق ذو

كفاءة عالية، حيث تهدف الخدمة إلى:

- تمكين المكلف من الاتصال بالإدارة في أي وقت؛
- تجنب المكلف للتنقل؛
- تجنب الاكتظاظ في مكاتب الإدارة؛

#### 02- الاستقبال الشخصي: وذلك بوضع مكتب استقبال في مدخل المبنى الخاص بالإدارة

يسيره عونين برتبة مراقب لتوجيه المكلفين، مع مسك سجل الشكاوى.

1- طرشي ابراهيم، المرجع السابق، ص 27.

ونخلص في الأخير يجب على الإدارة الاهتمام بهذه الخاصية من الاستقبال والإعلام، والاستقبال الهاتفي، 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 وانتقاء أحسنهم لهذه المهام.

### المطلب الثاني: الوسائل الرقابية

يتميز النظام الجبائي الجزائي بصفة أساسية بطابعه التصريحي، حيث أن المكلفون بالضريبة يحددون بنفسهم مقدار الوعاء الضريبي ويصرحون به تلقائيا للإدارة لذلك يفترض أن يكون المكلفون بالضريبة أصحاب نزاهة وأن يكونوا قادرين على تبرير المعلومات المصرح بها في حالة المطالبة بذلك.

وتعتبر الرقابة الجبائية إجراء ضروري لمكافحة التهرب الضريبي، كما أنها تكتسي أهمية بالغة، وذلك نظرا لطبيعة النظام الضريبي الذي يعتمد على التصريحات المقدمة من قبل المكلفين والتي تعكس الحقيقة، لذلك تقوم الإدارة الضريبية بعدة أشكال للرقابة الجبائية قصد الكشف عن مختلف المخالفات المرتكبة<sup>1</sup>.

### الفرع الأول: أشكال الرقابة الجبائية

وتنقسم إلى قسمين: رقابة عامة و رقابة معمقة

#### أولا: الرقابة العامة

ويتم هذا النوع على مستوى مفتشيات الضرائب و نميز ثلاث أنواع للرقابة العامة وهي:  
01-الرقابة الشكلية: تتم هذه الرقابة على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص و المتابعة لمكان ممارسة الخاضع لضريبة و هي تهدف إلى ما يلي<sup>2</sup>:

- التأكد من هوية و عنوان المكلف بالضريبة؛
- التأكد من عدم وجود أخطاء مادية علي التصريحات؛

1- غزة مبروك ، المرجع السابق، ص 28 .

2- غضبان مريم، " دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي "، ( مذكر الماستر مالية ومحاسبة تخصص : محاسبة وتدقيق، جامعة أكلي محند أوالحاج، البويرة، 2015)، ص 51.

- محاولة حصر المعلومات المهمة التي يتم اكتشافها من خلال التصريح و في الواقع إن هذا النوع من الرقابة أحيانا ينجز وأحيانا كبيرة لا ينجز وهذا يعود إلي الأسباب التالية:  
عدم وجود متابعة دقيقة من المصالح المركزية على هذا النوع من الرقابة؛
- التظاهر بعدم وجود الوسائل البشرية لإجراء هذا النوع من الرقابة بالرغم من أن هذا لا يتطلب مستوى عالي من الكفاءة.

**02- الرقابة على الوثائق:** يتم هذا النوع بمراقبة التصريحات السنوية على الخصوص بأكثر دقة حيث يقوم العون المكلف الذي يفترض أن تكون له درجة معينة من المعلومات المحاسبية لتفحص هذه التصريحات ومقارنتها مع المعلومات المتوفرة لدى مفتشية الضرائب، وما يمكن إقراره حول هذا النوع لأنه جاء منصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية<sup>1</sup> حيث تراقب الإدارة تصريحات الأعمال المستعملة لتحديد كل ضريبة أو حق أو رسم حيث يتعين علي المؤسسات أو الهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها الدفاتر والوثائق المحاسبية<sup>2</sup> التي تتوفر عليها، أن هذا النوع من الرقابة يهدف إلى<sup>3</sup>:

- اكتشاف الأخطاء في الحسابات والمعدلات والهوامش المختلفة للربح؛
- معرفة الوضعية المالية للمكلف كل سنة؛
- مراقبة مصداقية التصريحات بالمقارنة مع ما هو متوفر من معلومات لدى المفتشية للضرائب؛
- إعداد قائمة المكلفين.

### ثانيا: الرقابة المعمقة

وتسمى أيضا بالرقابة في عين المكان أو الرقابة الخارجية وبعد هذا النوع تدخلا مباشرا للأمكنة التي يزاول المكلفون أنشطتهم بها بهدف التأكد من صحة المعلومات المصرح بها من خلال الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية كما يمكن الأعوان المحققين إجراء معاينة ميدانية للعناصر المادية الاستغلال داخل مقرات العمل حسب مقارنة العناصر والمعطيات و الوثائق المصرح بها والمسجلة في الوثائق المحاسبية مع تلك الموجودة في الميدان.

1- أنظر المواد: 45، وما يليها من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

2- أنظر المادة: 18، نفس المرجع.

3- غضبان مريم، المرجع السابق، ص 52.

إن الهدف الأساسي لهذا النوع من الرقابة هو استدراك التهرب الضريبي وتعتبر هذه الطريقة أكثر فعالية من غيرها بحيث تسمح بمراقبة دقيقة لحقيقة النشاط الممارس من طرف المؤسسة التي تكون محل المراقبة والتحقيق، كما تستعمل هذه الطريقة لمراقبة بعض الإيرادات التي ليس بالإمكان التعرف عليها من خلال أشكال الرقابة الأخرى كمتابعة استعمال المخالفات الصناعية، ويشمل هذا النوع من الرقابة ثلاثة أنواع من التحقيقات وهم<sup>1</sup>:

- التحقيق المحاسبي: و يتم على مستوى المؤسسات<sup>2</sup>؛
- التحقيق المصوب في المحاسبة: تم استحدثته مؤخرا كشكل من أشكال الرقابة الجبائية؛
- التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية: للمكلف ويخص الأشخاص الطبيعيين .

#### الفرع الثاني: أهداف الرقابة الجبائية

من خلال التعاريف السابقة للرقابة الجبائية نستخلص بعض الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها و المتمثلة في<sup>3</sup>:

#### أولاً: الهدف القانوني

يتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين للقوانين و الأنظمة، لذا حرصا على سلامة هذه الأخيرة، تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب الضريبي من دفع مستحقاتهم الجبائية.

#### ثانياً: الهدف الإداري

تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها، كالتي تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة الفعالية كالأداء، والتي يمكن تحديدها في النقاط التالية:

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

1- غضبان مريم، المرجع السابق، ص 53.

2- أنظر المادة: 20 الفقرة 02، من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

3- ساعد نبيلة، " الرقابة الجبائية و دورها في التحصيل الضريبي "، ( مذكرة الماستر في المحاسبة و المالية تخصص: محاسبة وتدقيق، جامعة أكلي محند أوالحاج، البويرة، 2015)، ص 6.

- تحديد الانحرافات ككشف الأخطاء، وهذا يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها كتقييم الأثر المالي، وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تتجم عن ذلك؛
- تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات مثل نسب التهرب الضريبي.

### ثالثا: الهدف المالي والاقتصادي

حيث تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب كالسرقة، أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال، وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع، إذ أن الأهداف الاقتصادية للرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الاقتصاد والجبابة.

### رابعا: الهدف الاجتماعي

ويتمثل في :

- محاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل: السرقة والإهمال، أو تقصيره في أداء وتحمل واجباته اتجاه المجتمع؛
- تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة، وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات و المتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة<sup>1</sup>.

---

1- ساعد نبيلة، المرجع السابق، ص 7.

## المبحث الثاني

### آليات قمع جريمة 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.

واتبع المشرع الجزائري سياسة عقابية من أجل مكافحة التهرب الضريبي، لذا ندرس إجراءات المتابعة في المطلب الأول ثم نقوم بدراسة العقوبات المقررة في المطلب الثاني.

#### المطلب الأول : إجراءات المتابعة

نصت المادة 56 من الدستور الجزائري: " كل شخص يُعتبر بريئاً حتى تثبت جهة قضائية نظامية إدانته، في إطار محاكمة عادلة تؤمّن له الضمانات اللازمة للدفاع عن نفسه"<sup>1</sup>. سوف أقسم هذا المطلب إلى فرعين نتحدث في الأول عن إثبات الجريمة، والثاني عن تحريك الدعوى العمومية.

#### الفرع الأول : إثبات ومعاينة التهرب الضريبي

أضفى المشرع القوة الثبوتية على المحاضر التي تحررها الإدارة الجبائية والمالية بصفة عامة، في حالة اتباع الإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية، وكذلك القوانين، الجبائية الأخرى بدقة كون مخالفة أي إجراء يترتب عليه البطلان، وعليه تلعب المحاضر المحررة في مادة الضريبة دورا بارزا في إثبات الجرائم الضريبية فهي أساس المتابعة، لأنه لا يمكن تقديم شكوى ما لم يكن هناك إثبات للجريمة بموجب محاضر مدعمة بالوثائق والجداول، لأن تحريك الشكوى منوط بالإدارة الضريبية وتكون من طرف مديرها حددتها المادة 76-1 من ق.إ. الجبائية<sup>2</sup>، ويتم الإثبات عن طريق<sup>3</sup>:

1- أنظر المادة: 56 من الدستور الجزائري، سنة 2016.

2- أنظر المادة: 76، من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

3- ليندة قرموش، المرجع السابق، ص 83 .

### أولاً: المحاضر الضريبية المحررة من أعوان الإدارة الجبائية:

إن البحث عن الجرائم الضريبية يتم عن طريق إجراء المعاينة أو التحقيق المحاسبي أو التحقيق المعمق وينجز على ذلك إجراء حجز و معاينات مادية وميدانية بواسطة أعوان الإدارة الجبائية والمالية، وتحرير محضر بالنتائج المتوصل إليها وفقاً لأحكام المادة 78 ق.إ.جبائية<sup>1</sup>، فيما يتعلق بمحضر المعاينة والتحقيق والخبرة وبالمواد 85 وما يليها من ق.إ.جبائية<sup>2</sup>، ومحضر الحجز بالمواد 505 وما يليها من ق.ض.غ.م<sup>3</sup>، وقد وصفت هذه المحاضر بأنها شهادة صامته مثبتة في ورقة.

### ثانياً: محاضر معاينة:

استناداً لأحكام ق.إ. جبائية ولكي يتم إثبات جريمة التهرب الضريبي عن طريق التحقيق المحاسبي والمعمق أو معاينات ميدانية للبحث عن وسائل الغش والتدليس التي يهدف من ورائها المكلف بالضريبة التهرب من أداء كل أو جزء من الوعاء الضريبي أو الرسوم المفروضة في إطار القانون الجبائي من خلال الإجراءات التالية:

- الإجراءات السابقة على المعاينة؛
- الشكليات الجوهرية الواجب توافرها في محضر المعاينة؛
- الإجراءات اللاحقة لتحرير المحضر؛

### ثالثاً: محاضر الحجز:

أنه يجوز لكل أعوان الإدارة الجبائية المفوضين والمؤهلين قانوناً لإثبات المخالفات وفقاً للقوانين والأنظمة المتعلقة بالتشريع الجبائي بالإضافة إلى أنه يجوز لأعوان آخرين غير تابعين للإدارة القيام بذلك:

- إجراءات الحجز؛
- إجراءات الغلق المؤقت للمحل المهني.

1- أنظر المادة: 78، من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

2- أنظر المادة: 85 و86، نفس المرجع.

3- أنظر المادة: 505 وما يليها من قانون الضرائب الغير مباشرة، المرجع السابق.

#### رابعاً: محاضر البيع:

إنه بعد أن تتم عملية الغلق المؤقت للمحلات المهنية وفي حالة حجز بعض السلع والأشياء نتيجة عدم استجابة المعني بالضريبة لمطالب الإدارة بدفع ما في ذمته من ديون ضريبية فإنه تتم عمليات تنفيذ إجراءات البيع على النحو التالي:

- لا بد من حصول قابض الضرائب المختص على رخصة من الوالي أو أي سلطة أخرى تقوم مقامه بعد أخذ رأي مدير الضرائب للولاية.
- في حالة عدم الحصول على ترخيص من الوالي بعد انقضاء الأجل، يمكن لمدير الضرائب أن يرخص قانوناً لقابض الضرائب المباشر والشروع في البيع.

#### الفرع الثاني: تحريك الدعوى العمومية والجبائية

إن الجريمة الضريبية تتولد عنها دعوتان، دعوة عمومية تهدف إلى تطبيق العقوبات الجزائية (الإكراه البدني والغرامة الجزائية) ودعوى جبائية تهدف إلى تطبيق العقوبات الجبائية (الغرامة الجبائية والمصادرة)، فقد اتفقت جميع القوانين الجبائية على أن صلاحية تحريك الدعوى العمومية و الجبائية يكون من طرف إدارة الضرائب وتكون بناء على شكوى تقدمها هذه الأخيرة أمام جهات قضائية مختصة.

إن الأصل أن مكان وقوع الجريمة هو مكان الاختصاص إلا أنه في التملص الضريبي يمنح المشرع لإدارة الضرائب الاختيار حسب كل حالة، أمام المحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الغرامة، أو مكان الحجز، أو مقر المؤسسة، وهذا يعد امتيازاً لإدارة الضرائب لأن الغير ليس له مثل هذا الحق بل يخضع إلى تطبيق الأحكام العامة الموجودة في قانون الإجراءات الجزائية<sup>1</sup>.

وعليه سنتعرض إلى قسمين أولها الجهة المختصة بتحريك ومباشرة الدعوى العمومية والجبائية وثانياً الجهة المختصة بالنظر في جريمة التهرب الضريبي.

#### أولاً: الجهة المختصة بتحريك الدعوى العمومية والجبائية

تخضع جميع المتابعات القضائية من حيث تحريكها أو توقيفها إلى القواعد العامة المقررة في قانون الإجراءات الجبائية تضمنت أحكام، وتتجم عن الجرائم الضريبية دعوتان:

1 - نجيب زروقي، المرجع السابق، ص 189.

01- دعوى عمومية تهدف إلى تطبيق العقوبات الجزائية وهي الحبس والغرامات الجزائية؛

02- دعوى جبائية تهدف إلى تطبيق جزاءات جبائية وهي الغرامة الجبائية والمصادرة للمحجوزات.

فإن القوانين الجبائية أوكلت كامل الصلاحية لإدارة الضرائب فقط في تحريك الدعويين معا فالمادة 305 من ق.ض.م.و.ر.م. تنص: " تباشر المتابعات من أجل تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة وفقا للشروط المنصوص عليها في المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية"<sup>1</sup>.

وتنص المادة 104 من ق.إ.ج. على: " تتم المتابعات بهدف تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في القوانين الجزائية بناء على شكوى من مدير الضرائب بالولاية"<sup>2</sup>.  
كما نصت المادة 307 من ق.ض.م.و.ر.م. على: " أنه في حالة فتح تحقيق من قبل السلطة القضائية على أساس شكوى من إدارة الضرائب المباشرة يجوز لهذه الإدارة أن تكون نفسها طرفا مدنيا"<sup>3</sup>.

كما نصت المادة 119 من ق.ر.ع.ر.أ على: " تتابع المخالفات المشار إليها في المادة 117 وفقا للشروط المنصوص عليها في المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية"<sup>4</sup>.  
كما نصت المادة 534 من ق.ض.غ.م. على: " تتابع المخالفات المشار إليها في المادة 532 أعلاه، بهدف تطبيق العقوبات الجزائية، وفقا للشروط المنصوص عليها في المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية"<sup>5</sup>.

كما نصت المادة 34-2 من ق.ط. على: " تلاحق المخالفات المشار إليها في المقطع الأول أعلاه، أمام الجهة القضائية المختصة وفقا للشروط المنصوص عليها في المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية"<sup>6</sup>.

1- أنظر المادة: 305، من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المرجع السابق.

2- أنظر المادة: 104، من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

3- أنظر المادة: 307، من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المرجع السابق.

4- أنظر المادة: 119، من قانون الرسم على رقم الاعمال، المرجع السابق.

5- أنظر المادة: 534، من قانون الضرائب الغير المباشرة، المرجع السابق.

6- أنظر المادة: 34 الفقرة 2، من قانون الطابع، المرجع السابق.

ونخلص في الأخير، حتى تكون الدعوى صحيحة يجب تتوفر الشكوى على شرطين أساسيين، الأول أن تقدم الشكوى من قبل من كلفه القانون بذلك و هو مدير الضرائب بالولاية أو من ينوب عنه قانون، وثانيا تكون الشكوى مكتوبة وموقعة من صاحب السلطة في إصدارها، أي وضع ختم الإدارة الجبائية حتى تكتسب الصفة الرسمية، و ما يقصد بالشكوى البلاغ أو الإخطار الذي يقدمه المجني عليه إلى السلطات المختصة طالبا تحريك الدعوى العمومية بشأن جرائم التهرب.

### ثانيا: الجهة المختصة بالنظر في جريمة التهرب الضريبي

يبت مدير الضرائب بالولاية في الشكاوى النزاعية التي يرفعها المكلفون بالضريبة التابعين للاختصاص الإقليمي، ولقد حدد المشرع صلاحية التفويض للأعوان التابعين له حسب الشروط التي يقررها.

تنص المادة 78 من ق.ا.ج.ع: "يمكن لمدير الضرائب بالولاية تفويض سلطة قراره للأعوان الموضوعين تحت سلطته، تحدد شروط منح هذا التفويض بموجب مقرر يصدره المدير العام للضرائب... ، ويمكن لكلا من رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجواري للضرائب، تفويض سلطة قرارهما إلى الأعوان الموضوعين تحت سلطتهما. تحدد شروط منح تفويضهما، على التوالي، بموجب مقرر من المدير العام للضرائب. تمارس صلاحيات تفويض الإمضاء المنصوص عليها أعلاه، حسب الحالة، على شكاوى نزاعية و كذا على طلبات استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة"<sup>1</sup>.

تنص المادة 79 من ق.ا.ج.ع: "تعيين على المدير الولائي للضرائب التماس الرأي، المطابق للإدارة المركزية، بالنسبة لكل شكوى نزاعية يتجاوز مبلغها (150.000.000 دج) مائة وخمسين مليون دينار"<sup>2</sup>.

نستخلص من هذا يمكن للمدير الولائي للضرائب التفويض للمدراء الفرعيين و الجهويين وهم بدورهم يمكن التفويض للأعوان الذين هم تحت وصايتهم وبشروط محدد سلفا، ويتم تحديد تفويضهم حسب المبلغ المالي المتنازع عليه فهي كالاتي:

1- أنظر المادة: 78، من قانون الاجراءات الجبائية، المرجع السابق.

2- أنظر المادة: 79، نفس المرجع.

- المادة 77-2 من ق.ا.ج تنص: يمارس رئيس مركز الضرائب سلطته من أجل إصدار قرارات نزاعية في القضايا التي يقل أو يساوي مبلغها عن خمسة ملايين دينار ( 5.000.000 د ج )<sup>1</sup>.
- المادة 77-3 من ق.ا.ج تنص: يمارس رئيس مركز الجوارى للضرائب صلاحياته من أجل إصدار قرارات نزاعية في القضايا التي يقل أو يساوي مبلغها عن عشرين مليون دينار ( 20.000.000 د ج )<sup>2</sup>.

### المطلب الثاني : العقوبات المقررة على مرتكبي جريمة التهرب الضريبي

إن الحلقة الطبيعية التي تدور حولها السياسة الجنائية، لا تخرج عن التجريم والعقاب، ذلك أن هذا الأخير ما هو إلا تنبؤ طبيعي لسياسة مكافحة القمعية للجريمة، وتبعاً لذلك فإنه كلما كان العقاب فعالاً، كان محققاً للأهداف المسطرة من قبل المشرع، وقياس ذلك يكون عبر محاربة أسباب الجريمة، وكبح آثارها.

وبالرجوع إلى التشريعات القديمة نجدها متأثرة بمبدأ النفعية ولا تبغي غير سد حاجة الضرورات العملية لتعويض ما يترتب على التملص الضريبي من نقص في إيرادات الخزينة إذ أن الوظيفة الأساسية للجزاء تتمثل في تعويض الخسائر التي لحقت الخزينة وتبعاً لذلك فإن هذا الجزاء كان ينصب على الذمة المالية للممول إلا أن الدولة اضطرت فيما بعد إلى إدخال العقوبة المقيدة للحرية في أحوال الغش الضريبي نظراً إلى خطورة النتائج المترتبة عليه<sup>3</sup>.

سوف نركز على الأشخاص الخاضعين للجزاء في الفرع الأول ونتطرق للعقوبات الجزائية في الفرع الثاني.

#### الفرع الأول: الأشخاص الخاضعين للجزاء

من البديهي أن يكون الفاعل أول من يخضع للجزاء و يكون عموماً شخصاً طبيعياً و قد يساعده في ارتكاب الجريمة شريكاً فيكون هو الآخر محل مساءلة جزائية، وعليه سوف نتطرق

1- أنظر المادة: 77-2، نفس المرجع السابق.

2- أنظر المادة: 77-3، نفس المرجع.

3- نجيب زروقي، المرجع السابق، ص 150 .

إلى هؤلاء فيما يلي:

### أولاً: الفاعل الأصلي ( المكلف بالضريبة )

بالرجوع إلى قانون العقوبات فإنه عرّف الفاعل الأصلي بأنه كل من ساهم مساهمة مباشرة في تنفيذ الجريمة أو حرّض على ارتكابها بالهبة أو الوعد أو التهديد أو إساءة استعمال السلطة أو الولاية أو التحايل أو التدليس الإجرامي، ولهذا فالفاعل الأصلي إما أن يكون فاعلاً مادياً أو فاعلاً معنوياً، ولا يعتبر فاعلاً أصلياً في الجريمة الضريبية إلا من كان طرفاً سلبياً في هذه العلاقة الضريبية فمثلاً جريمة عدم تقديم الإقرار فاعلها الأصلي من كان ملزماً بتقديم الإقرار، ويتعدد الفاعلون الأصليون في الجريمة الضريبية عند تعدد الأطراف السلبيون كحالة التضامن في الوفاء بالالتزام بأداء دين الضريبة، فهنا الفاعل الأصلي هو فاعل مادي، كما قد يكون الفاعل معنوياً في جريمة التملص الضريبي ويتمثل هذا في حالة ما إذا حمل صاحب الشركة خادمه على الإدلاء بإقرارات كاذبة عن طريق مباشرة أعمال تدليسية وهذا من شأنه أن يساهم في تملصه من الضريبة<sup>1</sup>.

### ثانياً: الشريك

يتحمل الشريك المسؤولية الجزائية كاملة في مجال التهرب الضريبي وتطبق عليه العقوبات للفاعل الأصلي وهو المكلف بإرتباط عمل الشريك بالفعل الأصلي المعاقب عليه يكفي لتجريمه وإعتباره موصوف بالعقوبة في القوانين الجبائية<sup>2</sup>.

### ثالثاً: الشخص المعنوي

إذا كان الشخص الطبيعي يخضع للمساءلة الجنائية والجبائية عما يقوم به من أفعال مخالفة للقانون الجبائي، فإن المشكل يطرح فيما إذا يجوز مساءلة الشخص المعنوي جنائياً. والأشخاص المعنوية نوعان: أشخاص معنوية عامة تخضع لأحكام القانون العام مثل الدولة والولاية والبلدية والمرافق العمومية، وأشخاص معنوية خاصة تخضع لأحكام القانون الخاص كالشركات المدنية والتجارية والجمعيات والمؤسسات الخاصة.

1- نجيب زروقي، المرجع السابق، ص 151.

2- عوادي مصطفى، رجال نصر، الغش و التهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة صخري الوادي، الجزائر، دط، 2011، ص 14.

وقد تصدر من الشخص المعنوي عن طريق ممثليه القائمين بنشاطه، مخالفات قانونية، وقد تكون هذه المخالفات داخلة في دائرة التجريم والعقاب والسؤال المطروح هو من تستند إليه الجريمة وتفرض عليه العقوبة، مع اعتبار أنها ذات طابع شخصي، في هذا المجال الأشخاص المعنوية وذلك لصعوبة تصور عقوبة جنائية تمس بالشخص المعنوي في ذاته إلا فيما يتعلق بالغرامة والمصادرة<sup>1</sup>.

ولقد نصت 303-9 من ق.ض.م.و.ر.م. على: "عندما ترتكب المخالفة من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص، يصدر الحكم بعقوبات الحبس المستحقة بالعقوبات الملحقة ضد المتصرفين أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين للمجموعة. ويصدر حكم بالغرامات الجزائية المستحقة..."<sup>2</sup>.

ونصت المادة 554 من ق.ض.غ.م: "عندما... فإن عقوبات الحبس وكذلك العقوبات اللاحقة تقرر على أعضاء مجالس الإدارة أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين للشركة"<sup>3</sup>. ونصت المادة 138 من ق.ر.ع.ر.ع: "... والعقوبات القانونية التابعة لها..."<sup>4</sup>. ونصت المادة 36-4 من ق.ط: "... وكذلك العقوبات التبعية..."<sup>5</sup>.

ونصت المادة 121-4 من ق.ت: "... وكذلك العقوبات التبعية، يحكم بها..."<sup>6</sup>. والملاحظ أن مسؤولية الشخص المعنوي ليست مطلقة بل ذكرها المشرع على سبيل الحصر، حيث تقع فقط على الشخص المعنوي التابع للقانون الخاص مستبعد بذلك الدولة والجماعات المحلية والهيئات العامة ذات الطابع الإداري<sup>7</sup>.

#### الفرع الثاني: العقوبات المقررة

إن القانون الضريبي ينص على نوعين من العقوبات، عقوبات جزائية و أخرى جبائية، فالعقوبات الجنائية تنتوع إلى عقوبات أصلية وتبعية تتمثل في الحبس و الغرامات المالية كما هو الحال في نصوص القانون العام، والثانية تبعية متمثلة في الحكم بمنع مزاوله مهنة

1- أوهيب بن سالمه ياقوت، المرجع السابق، ص 41.

2- أنظر المادة: 303-9، من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المرجع السابق.

3- أنظر المادة: 554، من قانون الضرائب الغير مباشرة، المرجع السابق.

4- أنظر المادة: 138، من قانون الرسم على رقم الأعمال، المرجع السابق.

5- أنظر المادة: 36-4، من قانون الطابع، المرجع السابق.

6- أنظر المادة: 121-4، من قانون التسجيل، المرجع السابق.

7- عوادي مصطفى، رجال نص، المرجع السابق، ص 32.

الخبراء والمستشارين الجبائيين والمحاسبين وعند الاقتضاء صدور قرار بغلق المؤسسة وكذلك نشر الحكم وتعليقه وأجمعت كل النصوص الضريبية على هذا الإجراء الأخير الذي يصبح إلزاميا في حالة العود، والجدير بالملاحظة أن القوانين الجبائية الخمسة قد أشارت في مجملها إلى عقوبات مماثلة سواء من حيث مدة الحبس أو من حيث مبلغ الغرامة وإلى جانب العقوبات الجزائية نجد العقوبات الجبائية<sup>1</sup>.

### أولا: العقوبات الجزائية

نجد في المادة الجبائية نوعين من الجزاءات، جزاءات مالية ذات طبيعة إدارية توقع من الإدارة ذاتها وجزاءات جنائية تصدر من محاكم ضد مرتكبي المخالفات والمتابعين من طرفها. والجزاءات الجبائية قد تكون مجرد زيادات تدفع علاوة على الضريبة المفروضة وقد تكون غرامات مالية ذات طابع إداري تتمثل أساسا في الغرامات الجبائية المنصوص عليها في القوانين الجبائية المختلفة وهي تختلف من قانون إلى آخر مضمونا ومقدارا<sup>2</sup>.

وهي تطبق على مرتكب جريمة التملص الضريبي سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا عقوبات جزائية وجزاءات جنائية، ثم أن العقوبات الجزائية ترتبط ارتباطا وثيقا بمرتكبها فهي تختلف في الشخص الطبيعي عنها في الشخص المعنوي ولهذا، نتطرق إلى العقوبات الجزائية المقررة للشخص الطبيعي ثم الجزاءات المقررة للشخص المعنوي<sup>3</sup>:

#### 01-العقوبات الجزائية المقررة للشخص الطبيعي:

تتمثل هذه العقوبات في عقوبات أصلية وعقوبات تكميلية وهذا كله في إطار

الوصف الجنحي للجريمة، وسنعالج ذلك فيما يلي:

أ-العقوبات الأصلية: سوف أقوم بدراسة:

- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة؛
- قانون الضرائب غير المباشرة؛
- قانون الرسم على رقم الأعمال؛
- قانون التسجيل؛
- قانون الطابع.

1- أوهيب بن سالمه ياقوت، المرجع السابق، ص 42.

2- عوادي مصطفى، رجال نص، المرجع السابق، ص 33.

3- نجيب زروقي، المرجع السابق، ص 156.

## 01-بالنسبة لقانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة:

تنص المادة 303-1 على: "فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق رسم خاضع له، أو تصفيته كليا أو جزئيا" وتتمثل العقوبات فيمايلي<sup>1</sup>:

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

- الحبس من شهرين (02) الى ستة (06) أشهر وغرامة مالية من 100.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما تفوق قيمة الحقوق المتملص منها مبلغ 100.000 دج، ولا تتجاوز مبلغ 1.000.000 دج.

- الحبس من ستة (06) أشهر إلى سنتين (02) و غرامة مالية من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما تفوق قيمة الحقوق المتملص منها مبلغ 1.000.000 دج و لا تتجاوز مبلغ 5.000.000 دج.

- الحبس من سنتين (02) إلى خمس (05) سنوات و غرامة مالية من 2.000.000 دج إلى 5.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما تفوق قيمة الحقوق المتملص منها مبلغ 5.000.000 دج و لا تتجاوز مبلغ 10.000.000 دج.

- الحبس من خمس (05) سنوات إلى عشر (10) سنوات و غرامة مالية من 5.000.000 دج إلى 10.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما تفوق قيمة الحقوق المتملص منها مبلغ 10.000.000 دج.

## 02-بالنسبة لقانون الضرائب الغير المباشرة :

تنص المادة 532 : " يعاقب كل من يستخدم طرق احتيالية للتملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو التصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها، بغرامة من 50.000 دج إلى 200.000 دج و بالحبس من سنة (01) إلى خمسة سنوات(05) أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، غير أن هذا الحكم لا يطبق في الإخفاء، إلا إذا كان هذا الأخير يتجاوز عشر (10/1) المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 10.000 دج<sup>2</sup>.

1- أنظر المادة: 303-1، من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المرجع السابق.

2- أنظر المادة: 532، من قانون الضرائب الغير مباشرة، المرجع السابق.

### 03-بالنسبة لقانون الرسم على رقم الأعمال :

تنص المادة 117 على : " يعاقب طبقا للمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة كل من تملص أو حاول التملص بصفة كلية أو جزئية، وباستعمال طرق تدليسية، من أساس الضرائب أو الحقوق أو الرسوم التي يخضع لها أو تصفيتها أو دفعها"<sup>1</sup>.

### 04-بالنسبة لقانون التسجيل :

تنص المادة 1-119 على: " فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة، يعاقب كل من تملص أو حاول التملص كلياً أو جزئياً من وعاء الضريبة أو تصفيتها أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها باستعماله طرق تدليسية، بغرامة جزائية تتراوح من 5.000 دج إلى 20.000 دج، وحبس من سنة (01) إلى خمسة (05) سنوات، أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط. غير أنه لا يطبق هذا التدبير في حالة الإخفاء إلا إذا كان هذا الإخفاء يفوق عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ رسم يساوي أو يفوق 1.000 دج"<sup>2</sup>.

### 05-بالنسبة لقانون الطابع :

تنص المادة 33 على: " إن كل غش أو محاولة للغش و بصفة عامة كل مناورة تكون غايتها أو نتيجتها الغش أو تعريض الضريبة للشبهة يتم عن طريق استعمال الآلات المشار إليها في المادة 4 يعاقب عليه 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"<sup>3</sup>.

وتنص المادة 1-34 على: " كل من نقص أو حاول الإنقاص كلياً أو جزئياً من وعاء الضريبة وتصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم المترتبة عليه باستعماله وسائل الغش تنطبق عليه غرامة جزائية تتراوح بين 5.000 إلى 20.000 دج وسجن من عام واحد (01) إلى خمسة أعوام (05) أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط. غير أن هذا التدبير لا يطبق في حالة الإخفاء إلا إذا كان هذا الإخفاء يتجاوز عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 1.000 دج"<sup>4</sup>.

1- أنظر المادة: 117، من قانون الرسم على رقم الأعمال، المرجع السابق.

2- أنظر المادة: 1-19، من قانون التسجيل، المرجع السابق.

3- أنظر المادة: 33، من قانون الطابع، المرجع السابق.

4- أنظر المادة: 1-34، من قانون الطابع، المرجع السابق.

## ب - العقوبات التكميلية:

تتفرع العقوبات التكميلية تبعا لطبيعة العقوبة المحكوم بها و طبقا للقواعد العامة إلى عقوبات تكميلية إجبارية وأخرى اختيارية<sup>1</sup>.

قبل التعديلات الأخيرة كانت تنص المادة 117 من قانون الرسوم على رقم الأعمال والمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة على أن جريمة التملص الضريبي توصف بأنها جناية متى كانت قيمة المبالغ المتملص منها تفوق 1.000.000 دج وكانت تلك النصوص تقرر لها عقوبات جنائية، وبالتبعية لهذا تطبيق عقوبات تكميلية إجبارية، وهو ما يستخلص صراحة من نص المادتين 09 مكرر و 09 مكرر 01 من قانون العقوبات حيث تلزمان المحكمة أن تأمر بحرمان المدان من حق أو أكثر من الحقوق الوطنية والمدنية والعائلية المشار إليها بالمادة 09 مكرر 01 وذلك لمدة أقصاها عشر (10) سنوات تسري من يوم انقضاء العقوبة الأصلية أو الإفراج، كما كان يجب على المحكمة أن تأمر بالحجر القانوني ويتضمن حرمان المحكوم عليه من ممارسة حقوقه المالية أثناء تنفيذ العقوبة الأصلية.

ويشترط لتطبيق هاته العقوبات أن تكون العقوبة المقضي بها من أجل جناية التملص الضريبي جنائية، و من ثمة إذا استفاد المحكوم عليه من الظروف المخففة وتم الحكم عليه تبعا لذلك بعقوبة جنحية فإنه يتعذر تطبيق العقوبات التكميلية الإجبارية عليه بصرف النظر عما إذا كانت جريمة التملص التي أدين من أجلها جناية<sup>2</sup>.

## 02-العقوبات الجزائية المقررة للشخص المعنوي:

قرر له المشرع صنفين من العقوبات أحدهما أصلية وأخرى تكميلية<sup>3</sup>:

### أ-العقوبات الأصلية:

لقد كانت النصوص الضريبية سباقة في توقيع المسؤولية الجزائية على الشخص المعنوي، فقد أشارت إلى أنه عندما ترتكب جريمة التملص الضريبي من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص فإن عقوبات الحبس المستوجبة و كذلك العقوبات اللاحقة توقع على أعضاء مجالس الإدارة أو الممثلين الشرعيين للشركة ، غير أن الغرامات المالية الجزائية المحكوم بها فتقرر في آن واحد على أعضاء مجالس الإدارة أو الممثلين الشرعيين

1- أنظر المواد: من 09 إلى 18، من قانون العقوبات، المرجع السابق.

2- نجيب زروقي، المرجع السابق، ص 160.

3- نفس المرجع، ص 163.

وعلى الشخص المعنوي، مع الأخذ بعين الاعتبار واستثناء الأشخاص المعنوية العامة التابعة للدولة، الخاضعة للقانون العام<sup>1</sup>.

ويفهم من هذا أن الشخص المعنوي يخضع لعقوبات جزائية تنحصر في الغرامة المالية و هو ما يتوافق مع طبيعته، غير أن الإشكال الذي يثار يتعلق بمقدار هذه الغرامة، فالنصوص الضريبية لم تأت بأحكام خاصة بشأن مقدار الغرامة الجزائية المطبقة على الشخص المعنوي مما يفهم منه أن يخضع الشخص المعنوي لنفس الغرامة المقررة للشخص الطبيعي ضمن نفس الحد الأقصى، لكن بالرجوع إلى قانون العقوبات فإن عقوبة الغرامة المطبقة على الشخص المعنوي في مواد الجنايات و الجناح تساوي من مرة (01) إلى خمس (05) مرات الحد الأقصى للغرامة المقررة للشخص الطبيعي في القانون الذي يعاقب على الجريمة<sup>2</sup>.

#### ب-العقوبات التكميلية:

بالإضافة إلى العقوبات الأصلية فإنه يمكن تطبيق واحدة أو أكثر من العقوبات التكميلية الواردة في المادة 18 مكرر من قانون العقوبات كحل الشخص المعنوي أو غلق المؤسسة أو أحد فروعها أو وضعها تحت الحراسة القضائية أو الإقصاء من الصفقات العمومية أو المنع من مزاوله نشاط أو عدة أنشطة مهنية أو اجتماعية بصفة مباشرة أو غير مباشرة نهائيا أو لمدة لا تزيد عن خمس (05) سنوات بالإضافة إلى جواز مصادرة الأشياء المستعملة في ارتكاب الجريمة أو الناتجة عنها.

#### ثانيا: الجزاءات الجبائية

بالإضافة للعقوبات الجزائية ، تعاقب كل النصوص الضريبية على التملص الضريبي بالجزاءات الجبائية، و تختلف العقوبات من نص إلى آخر مضمونا ومقدارا<sup>3</sup>.

#### 01- الطبيعة القانونية للجزاءات الجبائية :

بالرجوع إلى النصوص الضريبية كل من المواد 303-45<sup>4</sup> من ق.ض.م.و.ر.م،

1- أنظر المادة: 51 مكرر، من قانون العقوبات، المرجع السابق.

2- أنظر المادة: 18 مكرر، نفس المرجع .

3- نجيب زروقي، المرجع السابق، ص 167.

4- أنظر المادة: 303-5، من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المرجع السابق.

والمادة 1549<sup>1</sup> من ق.ض.غ.م، و المادة 120-25<sup>2</sup> من ق.ت، والمادة 133<sup>3</sup> من ق.ر.ع.ر.أ، والمادة 35-405<sup>4</sup> من ق.ط.

كل هذه المواد أجمعوا على نفس الجزاء " تجمع العقوبات المنصوص عليها، من أجل قمع المخالفات في المادة الجبائية مهما كان نوعها "

وتجمع على أن العقوبات المالية تضم بصرف النظر عن نوعها أي أن الغرامات الجزائية المقتضى بها جزاء الجنحة التملص الضريبي تجمع مع الغرامات الجبائية.

ومن جهة ثانية فقد نصت كل النصوص الضريبية على مبدأ التضامن بين الأشخاص فيما بينهم وبين هؤلاء والشركات في دفع العقوبات المالية المحكوم بها ضدهم في حالة إدانتهم بنفس المخالفة حسب المادة 303-07 من ق.ض.م.و.ر.م ، و المادة 551 من ق.ض.غ.م، والمادة 1-121 من ق.ت، و المادة 135 من ق.ر.ع.ر.أ، والمادة 36-01 من ق.ط .

و كل هذه المواد أجمعوا على نفس الجزاء " إن الأشخاص والشركات المحكوم عليهم لنفس المخالفة ينبغي أن يدفعوا بالتضامن، العقوبات المالية الصادرة و المقررة في حقهم".

## 02- مقدار الجزاءات الجبائية:

- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة في حالة الحقوق المتملص منها تحدد الغرامة الجبائية بثلاث أضعاف تلك الحقوق دون أن تقل عن 5.000 دج<sup>5</sup>.
- قانون الضرائب غير المباشرة يميز بين نوعين من الغرامات الجبائية.
- **غرامة ثابتة:** نصت المادة 523<sup>6</sup> من ق.ض.غ.م، يعاقب على جميع المخالفات بغرامة جبائية تتراوح قيمتها بين 5.000 دج و 25.000 دج .
- **وأخرى نسبية:** نصت المادة 524-أ-1<sup>7</sup> من ق.ض.غ.م، يعاقب على جميع المخالفات في حالة التملص من الحقوق، بغرامة جبائية مساوية لمبلغ الضريبة غير المسددة بغرامة جبائية دون أن تقل عن 25.000 دج ، ونصت 524-أ-2 ، في حالة استعمال الطرق

1- أنظر المادة: 549، من قانون الضرائب الغير مباشرة، المرجع السابق.

2- أنظر المادة: 120-5، من قانون التسجيل، المرجع السابق.

3- أنظر المادة: 133، من قانون الرسم على رقم الأعمال، المرجع السابق.

4- أنظر المادة: 35-5، من قانون الطابع، المرجع السابق.

5- أنظر المادة: 303-1، من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المرجع السابق.

6- أنظر المادة: 523، من قانون الضرائب الغير مباشرة، المرجع السابق.

7- أنظر المادة: 524، من قانون الضرائب الغير مباشرة، المرجع السابق.

الاحتياطية، يضاعف الحقوق موضوع الغش على ألا تقل عن 50.000 دج، وتنص المادة 525<sup>1</sup>، تؤدي في جميع الحالات إلى عقوبة المصادرة الأشياء ووسائل التزوير... الخ.

- قانون الرسم على رقم الأعمال، نصت المادة 114<sup>2</sup>، في حالة استعمال طرق تدليسية تقدر غرامة من 1.000 دج إلى 5.000 دج.

وإذا كان بمقدور القضاة التخفيض من الغرامات الجزائية فإن القانون يمنع عليهم التخفيض من الغرامات الجبائية حسب المادة 303-4 من ق.ض.م.و.ر.م، و المادة 548 من ق.ض.غ.م، والمادة 120-4 من ق.ت، و المادة 132 من ق.ر.ع.ر.أ، والمادة 35-04 من ق.ط، وأجمعوا على " لا تطبق في أي حال من الأحوال، لأحكام المادة 53 من العقوبات".

---

1- أنظر المادة: 525، نفس المرجع.  
2- أنظر المادة: 114، من قانون الرسم على رقم الأعمال، المرجع السابق.

## خلاصة الفصل

تتميز آليات مكافحة التهرب الضريبي بتحسين فعالية النظام الضريبي وذلك بإرساء نظام ضريبي عادل وبسيط، وتعديل الجهاز الإداري وتحسين العلاقة بين المكلف والإدارة، إلا أنه أحسن وسيلة في هذا المجال نشر الوعي وتحسيس المكلف بأهمية الضريبة، وللوسائل الوقائية والآليات الرقابية دور هام، حيث تعتبر الرقابة الجبائية الوسيلة القانونية الفعالة الممنوحة للإدارة الجبائية والتي تسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين فيما يخص تأدية واجباتهم الضريبية، والعمل على اكتشاف كل المخالفات المسجلة بهدف تصحيحها وتقويمها ولتحقيق الأهداف المرجوة، فقد عمل المشرع الجبائي على تنظيمها وتحسين سير عملها.

كما سن المشرع عدة قوانين تتعلق بالمتابعة الإجرائية للجرائم في إثبات ومعاينة الجريمة وصولاً إلى تحريك الدعوى العمومية والجبائية والسلطة المخولة في رفع الدعوى و النظر فيها وحدد المشرع عقوبات لمرتكبي هذه الجرائم من أجل قمع التهرب الضريبي أو الغش واستعمال الطرق التدليسية أو الاحتيالية من أجل التملص من عبء الضريبة كلياً أو جزئياً أي إنقاص من قيمتها الحقيقية.

أخلص في الأخير، يجب على الإدارة الضريبية إيجاد حلول سهلة وبسيطة في التعامل مع المكلف حتى نستطيع كسبه وجعله يسدد ضريبته بتلقاء نفسه، ويأتي هذا بتوفير الوسائل المادية والبشرية والتكنولوجية الحديثة لتسهيل الاتصال بين الإدارة والمكلف ومنح الامتيازات الضريبية للمكلف.

الخاصة

## الخاتمة

وفي الختام استخلص بأنه لا يمكن لأي أحد أن ينكر الدور الهام الذي أصبحت تلعبه الجباية العادية " الضريبة " في إحداث موارد كافية للزينة، إذ بدونها لا تستطيع المصالح العمومية تقديم خدماتها.

وعلى هذا فإن المكلف بمجرد تخفيضه لأساس الضريبة أو التخلص من دفعها نهائيا يعد سببا في إحداث آثار وخيمة سواء على المجال الاقتصادي أو الاجتماعي، وخاصة المجال المالي ومنه فإن انتشار هذه ظاهرة تسبب خلا على الخزينة العامة، وما تقشي ظاهرة التهرب الضريبي في بلادنا إلا تعبيراً عن نفسية رجعية مهزومة، حيث كانت ولا تزال موضوع بحث واهتمام من طرف الإدارة الجبائية كونها ترى في التهرب موضوعاً محظوراً مثله مثل مواضيع الأخرى.

إن مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي ليست بالأمر الهين، نظراً للأشكال التي يتخذها والتقنيات المتبعة من طرف المكلفين في استعمال الطرق التدليسية الاحتياالية، ولمواجهة التهرب الضريبي يجب معرفة الدوافع التي تحمل المكلف للجوء إلى مثل هذه الظواهر والتي أجملناها في الوضعية الاقتصادية المزرية وعدم استقرار القوانين، وضغط جبائي مرتفع ونفسية متردية، وعقلية متخلقة تنظر إلى الضريبة بمنظار مشوه، الشيء الذي فتح الباب على مصراعيه أمام المكلف للتخلص من دفع الضريبة.

فإن ظاهرة التهرب الضريبي التي أخذت أبعاداً خطيرة في مجتمعنا تهدد بالدرجة الأولى الموارد الذاتية للدولة باعتبارها الحجر الأساس الذي يعول عليها، ففي وقت أصبحت فيه الوضعية الاقتصادية والمالية متأزمة للغاية، أضحى هاجس التهرب الضريبي خطيراً لما تشهده مداخل الدولة من انخفاض حاد، إضافة إلى ما تلاقيه من احتياجات اجتماعية متزايدة، مديونية ثقيلة، انخفاض القدرة الشرائية للأفراد، زيادة على اضطرابات داخلية، كل هذه المؤشرات تجعل من التهرب الضريبي من بين قضايا الساعة التي جعلت الحكومة تنتبه إلى خطورة الوضع موجهة كل قواها نحو مكافحة هذه الآفة التي تزعزع استقرار اقتصادنا أو على الأقل الحد من تمادي انتشاره كخطوة أولى وجعلها من أوليات وأساس كل استراتيجية تنموية تسعى لتحقيق العدالة والفعالية الاقتصادية.

يجب علينا الوصول إلى نتائج مشجعة في مجال مكافحة التهرب الضريبي تقتضي بالدرجة الأولى توافر عزيمة جادة من كل الأطراف وعلى كل المستويات، والتي من شأنها الإسهام بقسط وافر في مواجهة هذه الظاهرة رغم ملامح الحظر والحساسية والتي تشوب هذا الموضوع إلى جانب تجسيد بعض المعطيات ميدانيا، خاصة من قبل الإدارة المعنية باعتبارها الركيزة الأساسية في لعب الدور البارز والفعال من جراء طبيعة عملها وعلاقتها المباشرة بهذه الظاهرة.

إن محاولة القضاء على أسباب التهرب الضريبي لا تعد أمرا اختياريا للإدارة الجبائية بل حتمية، إذ يجب عليها تجنيد كل القوى والطاقات إذا ما أرادت التحكم في هذه الظاهرة والقضاء عليها يوما بعد يوم.

وإذا كانت الرقابة الجبائية من أنجع الوسائل لمحاربة التهرب الضريبي، إلا أنها تبقى قاصرة عن تأدية الدور المنوط بها نظرا للنقص الفادح في الوسائل المادية والبشرية.

لذا وجب تعزيزها بهذه الوسائل بما يكفل للإدارة التمكن من مراقبة كل المكلفين ويجب على الوسائل البشرية ذات الكفاءة والتكوين العالي في الميدان المحاسبي والقانوني.

وإذا كان من مهام الحكومة التقليدية مجابهة مثل هذه الظواهر مجابهة ردعية، من خلال ما تحدثه الرقابة والعقوبات من رهبة وخوف في نفوس المكلفين، فإنها ملزمة اليوم وتماشيا مع مستلزمات العصر، التفكير في الحد منها بطرق وقائية تضمن بها على الأقل مكلفا نزيها ويدفع واجباته بمحض إرادته ودون ضغوط.

وعلى هذا فإننا نقترح وجوب التركيز على تنمية الوعي الضريبي وإقناع المكلفين بجدوى مساهمتهم، وكذا إرجاع الثقة في هياكل ومصالح السلطة العمومية من خلال وسائل الإعلام بإعطاء وتوفير المعلومات الخاصة بدور الضريبة وشرح المستجدات الطارئة على النظام الجبائي والإجراءات الإدارية من مواعيد الدفع وتقديم التصريحات، ويجب تخصيص مكاتب على مستوى كامل المصالح الجبائية للاستعلامات، وتقديم التفسيرات، به موظفين ذوي لباقة وسعة صدر، لتوطيد وتحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف والقضاء على الجو المكهرب بينهما من أجل تحسين العلاقة الإنسانية بعيدة عن العداوة والحساسية وإضفاء روح التعاون والتضامن بينهما.

وعليه اجابة على الاشكالية، وكذا التساؤلات الفرعية ذات الصلة، توصلت إلى عدة نتائج اقدمها للقارى:

- 01- ظاهرة التهرب الضريبي لها عدة أشكال، منها مشروع ومنها غير مشروع؛
- 02- مكافحة المكلفين الذين يستغلون ثغرات القانون للتهرب المشروع؛
- 03- مكافحة المكلفين الذين يدلسون بطرق احتيالية للتخلص من الضريبة؛
- 04- مكافحة حتى الشريك في الجريمة كونه مساعد المكلف على التملص؛
- 05- الإبقاء على المتابعات الضريبية والأبحاث المتواصلة حتى لا نصل إلى مرحلة التقادم؛
- 06- المتابعة الدقيقة للعمليات الحسابية وإجبار مسك الدفاتر والسجلات لتقييد أعمالهم المالية وإكثار من الزيارات من أجل متابعة السجلات.
- 07- إرساء قوانين منظمة دائمة ومستقرة في مجال التعامل مع المكلف في التحصيل والمتابعة؛
- 08- إزالة التوتر بين الادارة و المكلف عند المعاينات والمراقبات وعند وضع الضريبة أو تحصيل الضريبة؛
- 09- محاولة الوصول لحل ودي مع المكلف عند متابعة الجريمة وقبل تحريك الدعوى.

وبعد هذه النتائج التي توصلنا إليها، نخلص إلى أهم الاقتراحات التي تساهم في مكافحة التهرب الضريبي:

- 01- ضرورة التوعية للمكلف للإلتزام بالضريبة، وتوضيح له مدى تأثيرها في إنعاش الاقتصاد الوطني بالأرقام و الأدلة، لكي لا يقول أموالى سحبت مني باطلا.
- 02- ضرورة ربط علاقة جيدة بين الادارة الضريبية والمكلف بجلسات اجتماعية مع ممثلي الاقتصاديين والتجار والحرفيين؛

03- تحسين الامكانيات البشرية والمادية في عملية الرقابة الميدانية والمتابعات الحسابية للمكلفين؛

04- تحسين الجهاز الإداري في تعيين الأعوان المكلفين بوضع الضريبة والمراقبين الميدانيين و في تحسين التعامل مع المكلف؛

05- سهولة وتبسيط في القوانين وكيفية تسييرها وتطبيقها والعقوبات المترتبة عليها، لأن المكلفين مختلفين في الفهم والوعي والمستوى الدراسي؛

06- تخفيض الديون الكبيرة وتحصيلها بالقسط في حال ثبوت نية المكلف في التسديد.

وفي الأخير أرجو أني وفقت لإبراز أهم مظاهر التهرب الضريبي، وإبراز أهم الآليات لمكافحته وقمعه والحد منه.

# قائمة المصادر والمراجع

## قائمة المصادر والمراجع

### • المصادر

- الدستور الجزائري، سنة 2016.

### • المراجع

أولاً: النصوص القانونية

أ-القوانين:

- 01- قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب بالجزائر، سنة 2017؛
- 02- قانون التسجيل، المديرية العامة للضرائب بالجزائر، سنة 2017؛
- 03- قانون الرسم على رقم الأعمال، المديرية العامة للضرائب بالجزائر، سنة 2017؛
- 04- قانون الضرائب الغير مباشرة، المديرية العامة للضرائب بالجزائر، سنة 2017؛
- 05- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب بالجزائر، سنة 2017؛
- 06- قانون الطابع، المديرية العامة للضرائب بالجزائر، سنة 2017؛
- 07- قانون العقوبات، الأمانة العامة للحكومة بالجزائر، سنة 2012؛
- 08- قانون رقم: 21/01، المؤرخ في: 22 ديسمبر 2001، يتضمن قانون المالية لسنة 2002.
- 09- قانون رقم: 04/82، المؤرخ في: 13 فبراير 1982، يعدل ويتمم الأمر رقم: 66-156، المؤرخ في: 08 يونيو 1966، والمتضمن قانون العقوبات، لسنة 2002؛

ب-الأوامر:

- 01- الأمر 156-66، المؤرخ في : 8 يونيو 1966، والمتضمن قانون العقوبات، المعدلة بالقانون رقم: 82-04، المؤرخ في: 13 فبراير 1982، (ج.ر عدد: 7 ص: 318)؛
- 02- الأمر رقم: 156-66 المؤرخ في: 08 يونيو 1966، يتضمن قانون العقوبات، (ج.ر عدد: 49 ص: 702، المؤرخ في 11 يونيو 1966)؛
- 03- الأمر 47-75، المؤرخ في 17 يونيو 1975، يتضمن تعديل الامر رقم 66-156، المؤرخ في 08 يونيو 1966، والمتضمن قانون العقوبات، (ج.ر عدد 53 الموافق 4 يوليو 1975)؛
- 04- الأمر رقم: 156-66، المؤرخ في: 08 يونيو 1976، يتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم؛
- 05- الأمر رقم: 103-76، المؤرخ في: 09 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الطابع؛
- 06- الأمر رقم: 105-76، المؤرخ في: 09 ديسمبر 1976، يتضمن قانون التسجيل؛
- 07- الأمر رقم: 104-76، المؤرخ في: 09 ديسمبر 1976، يتضمن الضرائب غير مباشرة.

ج-المراسيم:

- 01- المرسوم التنفيذي 190/90، المؤرخ في: 23/06/1990، يتضمن تنظيم الادارة المركزية في وزارة الاقتصاد، (ج.ر، عدد: 26، ص: 860، المؤرخ في: 27/06/1990)؛
- 02- المرسوم التنفيذي 60/91، المؤرخ في: 23/02/1991، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها، (ج.ر، ص: 353-354، عدد: 9، المؤرخ في: 27/02/1991).

ثانيا: الكتب

- 01- أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص والجرائم الاقتصادية وبعض الجرائم الخاصة، دار هومه، الجزائر، الطبعة الثانية، د.س.ن؛
- 02- البطريق يونس أحمد، حامد عبد المجيد دراز، محمد أحمد عبد الله، مبادئ المالية العامة، دار شباب الجامعة، الإسكندرية، د.ط، 1978؛
- 03- جهاد سعيد خصاونة، علم المالية العامة و التشريع الضريبي (بين النظرية و التطبيق)، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، 2010؛
- 04- حامد عبد المجيد دراز، سعيد عبد العزيز عثمان، محمد عمر أبو دوح، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، د.ط، 2003؛
- 05- حميدة بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، د.ط، 2007؛
- 06- زهير أحمد قدورة، علم المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاته في المملكة الأردنية الهاشمية، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، 2012؛
- 07- سالم محمد الشوابكة، المالية العامة والتشريعات الضريبية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2015؛
- 08- سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، الطبعة الأولى، 2008؛
- 09- سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي و أثارها على اقتصاديات الدول النامية، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان؛ د.ط، 1999؛
- 10- طارق الحاج، المالية العامة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2009؛
- 11- طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، 2008؛
- 12- عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، دار الحامد، الطبعة الأولى، 2007؛
- 13- عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، التشريع الضريبي، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2015؛

- 14- عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة، د.ط، 2006؛
- 15- عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، مصر، د.ط، 1972؛
- 16- عوادي مصطفى، رجال نصر، الغش و التهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة صخري الوادي، الجزائر، د.ط، 2011؛
- 17- غازي عناية، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الافاق، الاردن، د.ط، 1988؛
- 18- فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائي الجزائري، دار هومة، الجزائر، د.ط، 2008؛
- 19- فرج رضا، شرح قانون العقوبات الجزائري، الاحكام العامة للجريمة، الشركة الوطنية للنشر و التوزيع، الجزائر، الطبعة الثانية، 1976؛
- 20- محمد البدري، التهرب الضريبي ( بين التفسير الاداري و التفسير التشريعي ) ، منشأة المعارف الاسكندرية، جامعة المنوفية، د.ط، 2005؛
- 21- محمد الصغير بعلي، يسرى ابو العلاء، المالية العامة، دار العلوم، عناية، د.ط، 2003؛
- 22- محمد علوم محمد علي المحمود، الطبيعة القانونية و المالية لدين الضريبة و تطبيقاتها في التشريعات الضريبية المقارنة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، الطبعة الأولى، 2010؛
- 23- مراد ناصر، التهرب و الغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الجزائر، 2004؛

### ثالثا: الرسائل الجامعية

- 01- أوهيب بن سالمه ياقوت، "الغش الضريبي" (مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي و العلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم الادارية، جامعة الجزائر، 2003)؛
- 02- رجال نصر، " محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة"، (مذكرة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير مؤسسات صغيرة ومتوسطة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2007)؛
- 03- سليمان عتير، " دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية"، (مذكرة الماجستير علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012)؛
- 04- سميرة بوعكاز، " مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي"، (رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية تخصص : محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015)؛
- 05- لابد لزرق، "ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر" (مذكرة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2012)؛
- 06- نجيب زروقي، " جريمة التملص الضريبي و آليات مكافحتها في التشريع الجزائري"، (مذكرة الماجستير في العلوم القانونية تخصص العلوم الجنائية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2013)؛
- 07- نصيرة يحيوي، " الغش و التهرب الجبائيين" (رسالة لنيل ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1998).

### رابعا: المذكرات

- 01- ساعد نبيلة، " الرقابة الجبائية و دورها في التحصيل الضريبي"، (مذكرة الماستر في المحاسبة و المالية تخصص: محاسبة و تدقيق، جامعة أكلي محند أولالحاج، البويرة، 2015)؛
- 02- طرشي ابراهيم، " التهرب الضريبي وآليات مكافحته"، (مذكرة الماستر أكاديمي، تخصص القانون العام للأعمال، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2015)؛

- 03- عبد الغفور هلايلي، "آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري"،  
( مذكرة الماستر في الحقوق تخصص قانون إداري، جامعة محمد خيضر بسكرة،  
2016)؛
- 04- غزة مبروك، "فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد في التهرب الضريبي"(مذكرة الماستر  
في علوم التسيير تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016)؛
- 05- غضبان مريم، " دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي"، ( مذكر  
الماستر مالية ومحاسبة تخصص : محاسبة وتدقيق، جامعة أكلي محند أوالحاج،  
البويرة، 2015)؛
- 06- ليندة قرموش، "جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري"( مذكرة لنيل شهادة  
الماستر في القانون الخاص، كلية الحقوق و العلوم السياسية جامعة محمد خيضر،  
بسكرة، الجزائر، 2014).

#### خامسا: المجلات

- 01- سمية براهيم، ميادة بلعاش، مساهمة المراجعة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب  
الضريبي لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات، مجلة بحوث اقتصادية عربية، العددان  
67-68، 2014.
- 02- مهداوي عبد القادر، الآليات القانونية الاتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي،  
مجلة دفاتر السياسة و القانون، العدد الثاني عشر، جانفي 2015؛

الفهرس

## الفهرس

| المحتويات                                           | الصفحة |
|-----------------------------------------------------|--------|
| الإهداء                                             |        |
| شكر وعران                                           |        |
| قائمة المختصرات                                     |        |
| مقدمة:                                              | 1      |
| <b>الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي</b> |        |
| تمهيد:                                              | 6      |
| المبحث الأول: مفهوم التهرب الضريبي                  | 7      |
| المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي و أنواعه         | 7      |
| الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي                   | 7      |
| الفرع الثاني: أنواع التهرب الضريبي                  | 09     |
| المطلب الثاني: أسباب و طرق و آثار التهرب الضريبي    | 13     |
| الفرع الأول: أسباب التهرب الضريبي                   | 13     |
| الفرع الثاني: طرق التهرب الضريبي                    | 16     |
| الفرع الثالث: آثار التهرب الضريبي                   | 21     |

|    |                                                        |
|----|--------------------------------------------------------|
| 23 | المبحث الثاني: أركان جريمة التهرب الضريبي وصورها ..... |
| 23 | المطلب الأول: أركان جريمة التهرب الضريبي .....         |
| 23 | الفرع الأول: الركن الشرعي .....                        |
| 24 | الفرع الثاني: الركن المادي .....                       |
| 27 | الفرع الثالث: الركن المعنوي .....                      |
| 29 | المطلب الثاني: صور التهرب الضريبي .....                |
| 29 | الفرع الأول: محاولة الغش .....                         |
| 30 | الفرع الثاني: المشاركة .....                           |
| 32 | الفرع الثالث: العود .....                              |
| 33 | الفرع الرابع: التقادم .....                            |
| 35 | خلاصة الفصل: .....                                     |

## الفصل الثاني: آليات مكافحة التهرب الضريبي

|    |                                                                   |
|----|-------------------------------------------------------------------|
| 37 | تمهيد: .....                                                      |
| 38 | المبحث الأول: الآليات الوقائية و الرقابية من التهرب الضريبي ..... |
| 38 | المطلب الأول: الوسائل الوقائية .....                              |
| 38 | الفرع الأول: على مستوى التشريع الجبائي .....                      |
| 40 | الفرع الثاني: على مستوى الإدارة الضريبية .....                    |

|    |                                                                        |
|----|------------------------------------------------------------------------|
| 43 | الفرع الثالث: على مستوى المكلف بالضريبة .....                          |
| 45 | المطلب الثاني: الوسائل الرقابية .....                                  |
| 45 | الفرع الأول: أشكال الرقابة الجبائية .....                              |
| 47 | الفرع الثاني: أهداف الرقابة الجبائية .....                             |
| 49 | المبحث الثاني : آليات قمع جريمة التهرب الضريبي .....                   |
| 49 | المطلب الأول: إجراءات المتابعة .....                                   |
| 49 | الفرع الأول: إثبات ومعاينة التهرب الضريبي .....                        |
| 51 | الفرع الثاني: تحريك الدعوى العمومية و الجبائية .....                   |
| 54 | المطلب الثاني : العقوبات المقررة على مرتكبي جريمة التهرب الضريبي ..... |
| 54 | الفرع الأول: الأشخاص الخاضعين للجزاء .....                             |
| 56 | الفرع الثاني: العقوبات المقررة .....                                   |
| 64 | خلاصة الفصل: .....                                                     |
| 66 | الخاتمة: .....                                                         |
| 71 | المصادر والمراجع: .....                                                |
| 78 | الفهرس: .....                                                          |

## الملخص

تسعى هذه الدراسة إلى الكشف عن ظاهرة التهرب الضريبي التي تفاقمت واتسعت آثارها في السنوات الأخيرة فأصبحت تهدد وجود النظام الضريبي كما تضيع أموال طائلة على الخزينة العمومية مما يترتب عنها انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني، وهذه الظاهرة لها عدة أشكال منها المشروعة والغير مشروعة وذلك باستغلال ثغرات قانونية.

هذه الجريمة التي يرتكبها المكلف بمفرده أو يشترك فيها عدة أطراف وجب التصدي لها بكل الطرق والآليات الوقائية والرقابية وإجراءات متابعة الجريمة والعقوبات المقررة لها، وتكون بمكافحة الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي، ونشر الوعي التحسيبي بين المكلفين، وذلك لأن للضريبة دور هام وأساسي في إنعاش الخزينة العمومية، وبالتالي إنعاش التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وكذا القيام بحملات توعوية وملتقيات بين المكلفين والإدارة، ويجب على المشرع إرساء قوانين دائمة ومستقرة وتحسين الجهاز الإداري وتدعيمه بالوسائل والآليات المادية والبشرية والمتمثلة في كفاءة الأعوان الضريبيين وتوفير الوسائل المساعدة لتحسين وتسهيل العمل الرقابي والمتابعة الميدانية.

## الكلمات المفتاحية

- الضريبة - التهرب الضريبي - التجنب الضريبي - الغش الضريبي - الإدارة الجبائية
- الرقابة الجبائية - المكلف بالضريبة.