

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة عباس لغرور خنشلة

مدرسة دكتوراه  
القانون الجنائي الدولي

كلية الحقوق والعلوم السياسية  
قسم الحقوق

# التهرب الضريبي

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي الدولي

تحت إشراف الأستاذ الدكتور:  
كاملي مراد

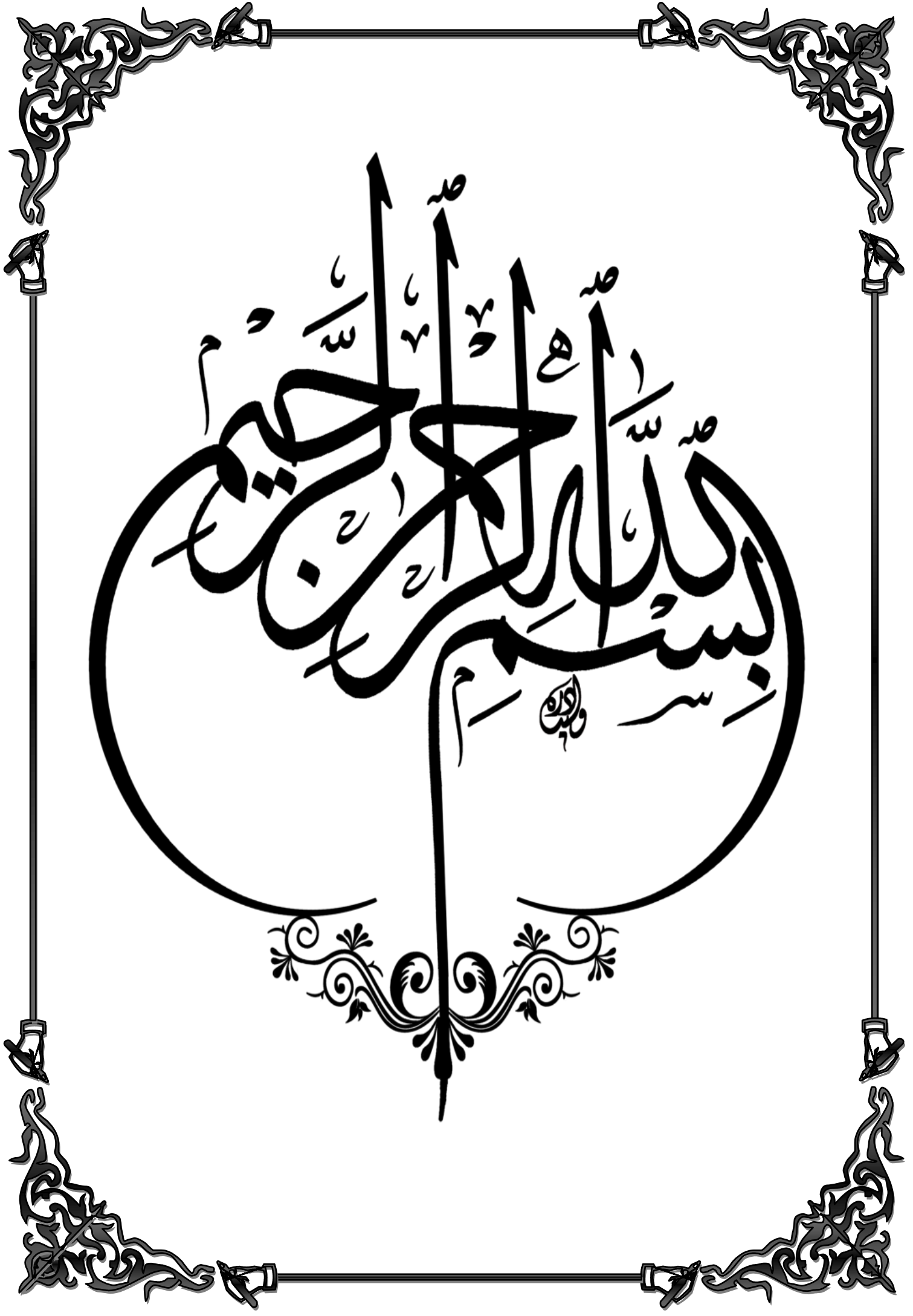
إعداد الطالب:  
عرشوش محمد

## لجنة المناقشة

الصفة	الجامعة الأصلية	الرتبة العلمية	الإسم واللقب
رئيسيا	جامعة خنشلة	أستاذ التعليم العالي	أ. د . العيد سعادنة
مشرفا ومقررا	جامعة جيجل	أستاذ التعليم العالي	أ.د. مراد كاملي
عضوا ممتحنا	جامعة باتنة 1	أستاذ التعليم العالي	أ.د. لخضر زرارة
عضوا ممتحنا	جامعة خنشلة	أستاذ التعليم العالي	أ.د. محمد بوكماش

السنة الجامعية

2019/2018



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

## إهداء

إذا كان الإهداء يعبر ولو بجزء من الوفاء فالإهداء

إلى معلم البشرية ومنبع العلم نبينا محمد ( صلى الله عليه وسلم)

إلى روعي أخي العزيز أسنه الله فسيح جناته

إلى مثل الأبوة الأعلى... والدي العزيز

إلى حبيبة قلبي الأولى...أمي الحنونة

إلى رمز الحنان .. إلى أم أبنائي... زوجتي الغالية

إلى الحب كل الحب.... أولادي (رتاج - عبد المجيب)

إلى كافة الأهل والأصدقاء

إلى من مهدوا الطريق أمامي للوصول إلى ذروة العلم

اهدي هذا الجهد المتواضع

# شكر و عرفان

قال الله تعالى: " وَإِذْ تَأَذَّنَ رَبُّكُمْ لَئِن شَكَرْتُمْ لَأَزِيدَنَّكُمْ... " سورة إبراهيم الآية ﴿٧﴾

الحمد لله كثيرا على نعمة العلم وأشكر الله الذي أعانني ووفقني

على إنجاز هذا العمل المتواضع.

أتقدم بجزيل الشكر ووافر العرفان إلى الأستاذ الدكتور القدير **كاملي مراد** لقبوله الإشراف على مذكري والمساعدة التي قدمها لي والتوجيهات الجلييلة التي أنارت دربي في إنجاز هذه الدراسة فلك مني أستاذي الفاضل فائق عبارات الشكر والتقدير والاحترام.

وفي الأخير أتوجه بالشكر والعرفان إلى كل من قدم لي يد العون من قريب أو بعيد.

قائمة

المختصرات

قائمة المختصرات

---

أولاً: باللغة العربية

د . ط	دون طبعة
د . س . ن	دون سنة نشر
ص	صفحة
ص . ص	من صفحة إلى صفحة

ثانياً : باللغة الفرنسية

P	Page
Op.cit	Ouvrage précédemment cite

# مقدمة

لقد أدى تفشي ظاهرة البطالة وتدهور القدرة الشرائية، وكذا اتساع نطاق المعاملات التجارية والمالية في الجزائر إلى عدم تحقيق التوازن الاقتصادي والمالي، وهو الشيء الذي دفع الدولة الجزائرية إلى اتخاذ سياسات اقتصادية ومالية ناجعة، بحيث أنها فكرت بطرق عديدة وفعالة نظرا لما تحتاج إليه من أموال دون أن تمس وتهدد اقتصادها، ولذلك لم تجد أمامها إلا سبيل آخر إلا اللجوء إلى الضريبة، وجعلها من أهم المصادر الرئيسية للدولة وكذا اعتمادها كوسيلة فعالة تمكنها من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، غير أن ديمومة هذا المصدر واستمراره مرهون بمدى استجابة والتزام المكلفين بالضريبة لواجباتهم الضريبية.

ولما كانت هذه الضريبة تعتبر اقتطاعا جبريا إذ يشعر المكلف بإجباريتها وثقل عبئها. ومن المتوقع أن يلجأ المكلفين بالضريبة إلى التهرب الضريبي كليا أو جزئيا وبشتى الطرق والأساليب، مما يؤثر سلبا على الحصيلة الضريبية ويشكل عائقا هاما وأساسيا أمام تحقيق التنمية التي ترسمها السياسة المالية للدولة الجزائرية، وأصبح كذلك وسيلة هدامة للمجتمع وظاهرة إجرامية تشكل اعتداء على الخزينة العمومية والإنفاق العام.

ونظرا لاستفحال ظاهرة التهرب الضريبي والآثار الناجمة عنها في الجزائر سعى المشرع الجزائري إلى تطوير مختلف قوانين المالية وإجراء عدة تعديلات وإصلاحات على مستوى التشريع الضريبي وتحديث تنظيم الإدارة الجبائية وآليات عملها، وإضافة إلى ذلك جرم هذه الظاهرة في جل القوانين الضريبية وعلى وجه الخصوص في قانون الضرائب المباشرة، وقانون الرسوم على رقم الأعمال، وكذلك في قانون الضرائب غير المباشرة وقانون رسم التسجيل وقانون الرسم والطابع، ولذلك كان من أهم ما يثيره موضوعنا تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي والبحث عن آليات مكافحتها في التشريع الجزائري.

وتبرز أهمية الدراسة من خلال الجوانب التالية:

- الأهمية العلمية: تتجلى من خلال إبراز الجانب المفاهيمي لظاهرة التهرب الضريبي بشكل عام من ناحية، وآليات مكافحتها في التشريع الجزائري من ناحية أخرى.

- الأهمية العملية: تتحصر في إبراز الجانب العملي والواقعي لظاهرة التهرب الضريبي وآليات مكافحته من قبل الإدارة الجبائية والهيئات القضائية المختصة.

وأما عن أسباب اختيارنا لهذه الدراسة تتحصر في أسباب ذاتية وأخرى موضوعية:

- الأسباب الذاتية: تكمن في أن موضوع التهرب الضريبي ظهر منذ القدم وأصبح أكثر خطورة في المجتمع الجزائري وبل أبعد من ذلك أصبح من المواضيع الشائعة والمهمة في التشريع الجبائي الجزائري، وهو ما شكل حافزا نفسيا وميل شخصي للبحث في موضوع التهرب الضريبي ودراسته مع التحليل لمعرفة أبعاده القانونية ومختلف آثاره.

- الأسباب الموضوعية: تمثلت في أن موضوع التهرب الضريبي في الجزائر يتصل أساسا بالجانب الاقتصادي والمالي والاجتماعي والسياسي، وأنه أيضا يتصل بإرادات وحقوق الخزينة العامة وهو ما يجعله يشكل جانب حساس وكثيرا ما يثير آثار وخيمة تهدد المجتمع الجزائري، ويشكل أيضا سببا موضوعيا للبحث فيه.

وأما عن إشكالية دراستنا تدور حول تساؤل أساسي مفاده:

- ما مدى فعالية التشريع الجبائي الجزائري في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي؟

والذي هو بدوره يطرح عدة تساؤلات فرعية يمكن حصرها كالتالي:

- فيما يكمن مفهوم الضريبة باعتبارها محلا ومجالا لظاهرة التهرب الضريبي؟

- ما هي الآليات التي تبناها المشرع الجبائي الجزائري لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي؟

وأما عن أهداف الدراسة قد تنوعت من خلال أهداف علمية وأخرى عملية، وتجلت فيما يلي:

- أهداف علمية: تكمن في التشخيص المعمق والدقيق لظاهرة التهرب الضريبي في

الجزائر، وذلك بدراستها وتحليلها في ظل التشريع الجبائي الجزائري، وإضافة إلى ذلك

إثراء المكتبة القانونية بدراسة متخصصة لظاهرة التهرب الضريبي وآليات مكافحتها.

- أهداف عملية: تكمن في تشخيص مدى جدية الإدارة الجبائية والقضاء المختص في

تطبيق آليات مكافحة التهرب الضريبي وحسم الإشكالات التي تثار بصدده في أرض

الواقع.

واتبعنا في دراستنا هاته **منهجاً** يمزج بين المنهج الوصفي من خلال وصف ظاهرة التهرب الضريبي وآليات مكافحته، والمنهج التحليلي المعتمد في تحليل القوانين الضريبية وبعض النصوص ذات الصلة بموضوع دراستنا.

وسبقنا في دراسة هذا الموضوع جملة من **الدراسات السابقة** لها علاقة مباشرة بمجال دراستنا تمثلت أهمها في دراسة ماجستير قام بها الباحث "طورش بتاتة" بعنوان "مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر"، تطرقت لأحكام التهرب الضريبي ووسائل معالجته وذلك في ظل القوانين الضريبية الصادرة قبل سنة 2011. ودراسة ماجستير أخرى قام بها الباحث "نجيب زروقي" بعنوان "جريمة التملص الضريبي وآليات مكافحتها" تطرقت إلى أحكام آليات الوقاية والآليات القمعية لمكافحة جريمة التملص الضريبي، وذلك في ظل القوانين الضريبية والتشريع الجبائي الصادر قبل سنة 2012.

وصادفتنا بصدد دراستنا هاته العديد من **الصعوبات**، من بينها قلة المراجع والكتب المتخصصة والكافية في هذا المجال، وما وجد منها هو غير كافي ويمتاز بالعمومية، وكذلك عند تقربنا من الإدارة الجبائية أنها لم تعطينا المعلومات الكافية عن كفاءات عملها ومكافحتها لظاهرة التهرب الضريبي وحجتها في ذلك سرية العمل، ومن بين الصعوبات أيضاً أنه لم يسعنا الحظ في الحصول على العدد الكافي من التطبيقات والقرارات القضائية الصادرة عن المحكمة العليا في مجال دراستنا.

وحتى يتسنى لنا الإجابة عن الإشكالية المطروحة قمنا بتقسيم ثنائي لدراستنا لخطتنا وفق فصلين، جاء الفصل الأول بعنوان "**ماهية التهرب الضريبي**" لأن دراستنا مرتبطة ارتباطاً وطيداً بالتهرب الضريبي، وبالتالي لا يمكن التغاضي عن هذه الماهية والخوض مباشرة في آليات مكافحة التهرب الضريبي.

وأما الفصل الثاني جاء بعنوان "**آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري**"، لأن دراستنا كانت في ظل التشريع الجزائري والمشرع الجزائري تبنى آليات قمعية وآليات غير قمعية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي.

# الفصل الأول

ماهية التهرب الضريبي

على إثر فقدان الإيرادات من الأملاك الخاصة والرسوم جاء الاهتمام بالضريبة في الدول الرأسمالية، ولجأت هذه الدول ومن بينها الجزائر للاعتماد وبصورة متزايدة على الضرائب والتي في مضمونها هذه الأخيرة تهدف إلى تحقيق الموارد المالية اللازمة وتشجيع الإنعاش الاقتصادي والاجتماعي، وهو ما جعل الجزائر كغيرها من الدول تسعى إلى وصف الضريبة بالعدالة الاجتماعية حتى تحظى بالقبول من قبل المكلفين بها وحتى لا يعتبرونها عبء عليهم ويدفعونها عن قناعة منهم وبهدف مساهمتهم في تحقيق أهداف الدولة، ومما لا شك فيه أن المكلفين بالضريبة عندما يتملصون من أداء واجباتهم الجبائية فإن ذلك سوف يشكل تهربا ضريبيا وعائقا هاما وأساسيا أمام تحقيق التنمية، وهو الأمر الذي جعلنا نسلط الضوء على ماهية التهرب الضريبي وتقسيمه وفق مبحثين كما يلي:

**المبحث الأول: تحديد المفاهيم الأساسية للضريبة.**

**المبحث الثاني: التأصيل المفاهيمي للتهرب الضريبي.**

## المبحث الأول: تحديد المفاهيم الأساسية للضريبة

لقد وضع كتاب المالية العامة والتشريع الضريبي كثيرا من التعاريف للضريبة جاء بعضها متباينا ومختلفا عن بعضها الآخر، وذلك لاختلاف وجهات نظرهم بالنسبة لأهداف الضريبة والقواعد العامة التي تحكمها والتنظيم الفني لها، ومن هذا المنطلق قدرنا تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين كالآتي:

**المطلب الأول: مفهوم الضريبة.**

**المطلب الثاني: التنظيم الفني للضريبة.**

## المطلب الأول: مفهوم الضريبة

يهدف التحكم في مفهوم الضريبة اقتضى منا الأمر التطرق إلى تعريف الضريبة ثم القواعد التي تحكمها وأهدافها، وذلك وفق الفروع التالية:

## الفرع الأول: تعريف الضريبة

لتبيان التعريف الفقهي للضريبة وخصائصها وتمييزها عن الاقتطاعات الأخرى سوف نقوم بتقسيم وتفصيل هذا الفرع المعنون بتعريف الضريبة كما يلي:

## أولاً: التعريف الفقهي للضريبة

يمكن تقسيم التعريف الفقهي للضريبة إلى تعريف تقليدي وتعريف معاصر ، وذلك كما يلي:

**1- التعريف التقليدي للضريبة:** من أهم التعريفات الفقهية والتقليدية للضريبة تعريف الأستاذ ميشال دران الذي عرفها: "بأنها اقتطاع جبري تقوم به السلطة العامة على أموال الأفراد قصد توزيع ثقل الأعباء العامة فيما بينهم بإنصاف"<sup>(1)</sup>.

وكذلك تعريف الأستاذ فرنسوا ديراييل الذي عرفها هو الآخر " بأنها أداء نقدي مطلوب من أعضاء المجموعة، يحصل جبراً، بصفة نهائية ودون مقابل "<sup>(2)</sup>.

(<sup>1</sup> -) Michel Darn , **Droit Fiscal**, paris, 1975, cité par Jean Alexandre, Droit Fiscal algérien , OPU, Alger, 1990, p 26.

(<sup>2</sup>) - François Deruel, **Finance publiques** , Droit fiscal , 10ème édition, Dalloz, paris, 1975,p1.

ومن هذين التعريفين نلاحظ أن التعاريف التقليدية للضريبة تحصر هدف الضريبة في الهدف المالي والمتمثل في تغطية النفقات العامة<sup>(1)</sup>، وأهملت الأهداف الأخرى للضريبة كتلك المتمثلة في الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية<sup>(2)</sup>.

## 2- التعريف المعاصر للضريبة: لقد تعددت التعاريف المعاصرة للضريبة نذكر منها:

- "الضريبة أداء نقدي تفرض على الأشخاص الطبيعية والمعنوية حسب مقدرتهم التكلفة وبدون مقابل محدد، بهدف تغطية النفقات العامة وتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي حدتها السلطة العامة"<sup>(3)</sup>.
- "الضريبة اقتطاع نقدي جبري نهائي يتحمله المكلف ويقوم بدفعه بلا مقابل وفقا لمقدرته على الدفع مساهمة منه على الأعباء العامة أو لتدخل الدولة لتحقيق أهداف معينة"<sup>(4)</sup>
- "الضريبة اقتطاع نقدي جبري تجريه الدولة وإحدى هيئاتها العامة على موارد الوحدات الاقتصادية المختلفة بقصد تغطية الأعباء العامة دون مقابل محدد، وتوزيع هذه الأعباء بين الوحدات الاقتصادية على وفق مقدرتها التكلفة"<sup>(5)</sup>، أي أن الدولة وإحدى هيئاتها العامة تقطع جزءا من أموال المكلف جبرا عنه لمواجهة الأعباء العامة، وبعبارة أخرى، هي فريضة نقدية يتحملها المكلفون بصفة نهائية، ومن دون مقابل، أداة مالية تلجأ إليها الدولة من أجل تحقيق أهدافها على مقتضى أيديولوجيتها"<sup>(6)</sup>.

(1) - محمد ساحل، المالية العامة، الطبعة الأولى، جسور للنشر والتوزيع، المحمدية، الجزائر، 2017، ص 103.

(2) - محمد حسين قاسم حسين، الجريمة الضريبية والقضاء المختص وفق أحكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 25 سنة 1964، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية الدراسات العليا جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2004، ص 26.

(3) - محمد ساحل، المرجع السابق، ص 103.

(4) - من أحمد لخضر، دراسة المقارنة للضريبة والزكاة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2001/2000، ص 09.

(5) - د. طاهر الجناحي، دراسات في المالية العامة، د.ط، مطبعة التعليم العالي، بغداد، 1990، ص 160.

(6) - طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2008، ص 22.

والملاحظ على جملة التعاريف المعاصرة للضريبة أنها لم تحصر هدف الضريبة في الهدف المالي فقط وإنما أضافت الأهداف الأخرى للضريبة المتمثلة في الأهداف الاقتصادية والاجتماعية وكذلك السياسية<sup>(1)</sup>.

### ثانيا: خصائص الضريبة:

من التعاريف التقليدية والمعاصرة السالفة الذكر بشأن الضريبة نستنتج جملة من الخصائص تتصف بها الضريبة وتتمثل هذه الخصائص أساسا فيما يلي:

**1- الضريبة أداء نقدي:** نظرا للتطور الذي شاهده الاقتصاد، من اقتصاد عيني إلى اقتصاد نقدي، كذلك الضريبة أصبحت في صورة نقدية على عكس السابق، كانت عينية من خلال تقديم سلع أو خدمات مجانية لفترة مؤقتة<sup>(2)</sup>.

ولقد لجأت الدولة إلى الضريبة النقدية لأنها تتحقق المزايا التالية:

- تحقق عدالة أكبر للفرد حيث يمكن احتساب أعباء المكلف الشخصية.
- تعتبر المبالغ النقدية أكبر حصيلة وأسهل في الجباية وأقل تكلفة<sup>(3)</sup>.
- لا يتم التلاعب بحصيلتها.
- تسهل عملية الرقابة.

كما أن الصفة النقدية قد ميزت الضرائب عن الخدمات الإجبارية التي تحصل عليها الدولة من المواطنين مثل الخدمة العسكرية<sup>(4)</sup>.

(1) - رحمة نابتي، النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر والفكر الإسلامي - دراسة مقارنة-، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة (2)، 2013/2014، ص 10.

(2) - محمد عباس محرز، المدخل إلى الجباية والضرائب، د ط، دار النشر ITCTS، عين البنيان، الجزائر، 2010، ص 11.

(3) - رحمة نابتي، المرجع السابق، ص 11.

(4) - محمد ساحل، المرجع السابق، ص 104.

وهكذا تتميز الضريبة عن الأداءات والخدمات الأخرى المفروضة على أعضاء الجماعة (أعمال السخرة قديما، الخدمة العسكرية، الاستيلاء...)، لكن في الحالات الاستثنائية يمكن أن تدفع الضريبة عينا (دفع حقوق التركة عن طريق لوحات فنية أو تحف)<sup>(1)</sup>.

**2- الضريبة أداء مطلوب من أعضاء الجماعة :** يقصد بأعضاء الجماعة الأشخاص الطبيعيين والمعنوية التابعة للقانون الخاص والقانون العام. ويعرف المبدأ الضريبي لأعضاء الجماعة بمعايير الخضوع لمختلف الضرائب.

**3- الضريبة أداء محصل جبرا:** وبهذا تتميز الضريبة عن المساهمة الإرادية والقرض. يعتبر الطابع الجبري مرتبطا بمفهوم الضريبة كطريقة أصلية لتوزيع الأعباء العامة وملازما للمساواة أمام الضريبة (يكون المكلفون بالضريبة في حالة تنظيمية أمام السلطة العامة)<sup>(2)</sup>.

**4- الضريبة تؤدي بصفة نهائية:** من منطلق أن الضريبة تعد مظهر من مظاهر سيادة الدولة فهي توضع ثم يتم تحصيلها في إطار ممارسة صلاحيات السلطة العامة ويعني الإجماع أي إلزام المكلف بالضريبة بأدائها عبر الطرق الإدارية<sup>(3)</sup>.

وبالتالي فإن الضريبة تدخل إلى خزينة الدولة بصورة نهائية ولا يمكن ردها إلى دافعها، وهو ما يجعل الضريبة تتميز عن القرض العام الذي يستلزم هذا الأخير رده مع الفوائد<sup>(4)</sup>.

### ثالثا: تمييز الضريبة عن الاقتطاعات الأخرى

بغرض إزالة الغموض عن مصطلح الضريبة من الضروري تمييزه عن غيره من الاقتطاعات الأخرى وذلك كما يلي:

(1) - أمر يحيوي، مساهمة في دراسة المالية العامة، د ط، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2003، ص 91.

(2) - محمد ساحل، المرجع السابق، ص 105.

(3) - الهادي خضراوي، ( محمد السعيد سعيداني، الرقابة الجبائية ودورها في محاربة الغش والتهرب الضريبي ) ، مقال منشور بمجلة الدراسات القانونية والسياسية، العدد 2، جوان 2015، ص 31.

(4) - رحمة نابتي، المرجع السابق، ص 12.

**1- تمييز الضريبة عن الرسم:** تتفق الضريبة مع الرسم في كونها مبالغ نقدية تدفع الخزينة العامة، لكنهما يختلفان في عدة أوجه:

تحدث الضريبة بموجب قانون، بينما الرسم، فإذا كان الأصل أن يؤسس بمقتضى قانون ذلك<sup>(1)</sup>، فإنه استثناء، يمكن أن يكون بناء على بيان تنفيذي صادر عن الوزير أو الوالي، ونجد كذلك أن الرسم يكون اختياري لأنه يتوقف على إرادة الشخص في الاستفادة من الخدمة الخاضعة للرسم<sup>(2)</sup>، وإذا كانت الضريبة يدفعها المكلف مجبرا وليس مخييرا على تأديتها لخزينة الدولة في حال تحققها عليه ويدفعها أيضا دون أن يحصل عن منافع مباشرة تقدم له<sup>3</sup>، فإن الرسم يدفع لقاء خدمة خاصة يقدمها مرفق عام، مثل الرسوم القضائية والمدرسية ورسم الشهر العقاري ورسوم استخراج بعض الوثائق مثل بطاقة التعريف الوطنية وجواز السفر ورخصة السياقة وغيرها، وإذا كانت أيضا إجراءات تحصيل الضرائب معقدة، فإن الرسوم تجبى بكل سهولة (بيع طوابع، تسليم إيصالات الدفع...).

ومما تجدر الإشارة إليه هو أن هناك خلطا بين الرسم والضريبة في بعض الأحيان مثل الرسوم الجمركية المعتبرة في الحقيقة ضرائب غير مباشرة، والرسم العقاري الذي هو ضريبة مباشرة وغيرها.

**2- تمييز الضريبة عن الجباية والأتاوة:** تعبر الجباية عن مجموع الاقتصادية التي تقوم بها الدولة سواء كانت ضرائب أو رسوم أو في شكل اقتطاعات أخرى، لذا فالجباية أوسع مفهوم من مصطلح الضريبة، أي أن الحصيلة الضريبية جزء من الحصيلة الجبائية<sup>(4)</sup>.

(1) - محمد الصغير بعلي، يسرى أبو العلاء، المالية العامة، د.ط، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2003، ص 61.

(2) - أمير يحيوي، المرجع السابق، ص 92.

(3) - خالد عيادة عليمات، (التهرب الضريبي، أسبابه وأشكاله وطرق الحد منه)، مقال منشور بمجلة الاقتصاد الجديد، العدد 09، سبتمبر 2013، ص 18.

(4) - محمد ساحل، المرجع السابق، ص 105.

وبينما الأتاوة تعد ذلك المقابل الذي يدفعه صاحب العقار أو الثروة بسبب ارتفاع قيمة ملكه المترتب عن قيام الدولة بمشاريع عامة، فتعبيد طريق أو إقامة سد يؤثر على قيمة الأراضي المجاورة<sup>(1)</sup>، مما يقتضي أن يساهم المستفيد بقسط ما في النفقات التي تكبدتها الدولة وبناء على ذلك تتفق الضريبة مع الأتاوة في كونها تدفعان جبرا للخرينة العامة، بينما تختلفان في الأوجه الآتية:

- إذا كانت الضريبة تدفع حسب قدرة الممول، فإن الأتاوة يجب أن تتناسب مع ارتفاع قيمة الأرض أو الثروة المسبب بفعل الأشغال العامة.

- إذا كانت الضريبة تفرض بموجب قانون، فإن الأتاوة يمكن أن تفرض بناء على بيان تنفيذي صادر عن الوالي أو الوزير كما ذكرنا رغم أن الأصل في الأتاوة هو تكون بمقتضى قانون<sup>(2)</sup>.

- تدفع الضريبة سنويا، بينما الأتاوة تدفع مرة واحدة عند تحقق المنفعة (بعد الأشغال العامة التي رفعت من قيمة الأرض أو الثروة).

**3- تمييز الضريبة عن المساهمات الاجتماعية والقرض الإجباري:** المساهمات الاجتماعية هي عبارة عن مدفوعات مرتبطة بدخل الفرد من عمله أو نشاطه التجاري تمنحه الحق في الحصول على معاشات تقاعدية أو مزايا اجتماعية أخرى<sup>(3)</sup>.

وتتشابه الضريبة والمساهمات الاجتماعية في كونهما اقتطاعات إجبارية ويفرضان بموجب قانون، غير أنهما يختلفان من حيث أن دافع المساهمات الاجتماعية يتحصل على

(1) - عبد الرزاق لجناف، محاضرات في مقياس جباية المؤسسة، موجهة لفائدة الطلبة LMD، تخصصات محاسبة وجباية، محاسبة ومراجعة، مالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر -3-، 2018/2017، ص 07.

(2) - أمير يحيوي، المرجع السابق، ص 94.

(3) - رود دو موج ومايكل كين، (المبادئ الضريبية، تحقيق أقصى استفادة من شر ضروري)، مقال منشور بمجلة التمويل والتنمية، المجلد 51، العدد 04، ديسمبر 2014، ص 50

مزايا شخصية (معاشات التقاعد من غيرها) يعني أنها ليست ضرائب على وجه التحديد، في حين أن دافع الضريبة يتحصل على مزايا عامة<sup>(1)</sup>.

وتشبه الضريبة القرض الإجباري في أن كلا منهما يفرض جبرا، لتمويل النفقات العامة، ودون حصول الفرد على نفع خاص مقابل له، ولكنهما يختلفان في أن الضريبة تفرض بصفة دائمة، ولا يتصور ردها إلى المكلف، بينما تقرر القروض الإجبارية بصفة مؤقتة ويتصور رد أصل القرض وفوائده إلى المقرض ولو بعد فترة من الزمن<sup>(2)</sup>.

### الفرع الثاني: قواعد فرض الضريبة.

يقصد بقواعد فرض الضريبة تلك المتمثلة أساسا في قاعدة العدالة أو المساواة في المقدر وقاعدة الوضوح واليقين وقاعدة الملائمة وقاعدة الاقتصاد وغيرها من القواعد ، والتي سوف نتناولها كالاتي:

#### أولا: قاعدة العدالة والثبات أو الاستقرار

تعني قاعدة العدالة أن يساهم كل فرد في تغطية النفقات العامة وفق مقدرتها التكلفة<sup>(3)</sup>، وفي حقيقة الأمر أن هذه القاعدة تنطلق من القدرة المالية التكلفة لدافع الضريبة (المكلف) في المساهمة في الأعباء العامة بحيث تكون مساهمة أعضاء الجماعة في الأعباء العامة متناسبة وحسب ما أكدته المادة 78 من التعديل الدستوري الجزائري لسنة 2016<sup>(4)</sup>، فمن يحصل على دخل وفير يحصل بالمقابل على حماية الدولة له ولدخله فعليه أن يساهم في نفقات الدولة بقسط أكبر أوفر، مما يساهم به المكلف الذي لا يحصل إلا على دخل قليل ومن لا دخل له يعفى من دخل الضريبة، وبهذا الصدد ذهب الكاتب آدم سميث قائلا "يجب أن يسهم

(1) - محمد الساحل، المرجع السابق، ص 106.

(2) - محمد عباس محرز، المرجع السابق، ص 12.

(3) - الهادي خضراوي، محمد السعيد سعيداني، المقال السابق، ص 32.

(4) - المادة 78 من القانون رقم 16 - 01 المؤرخ في 06 مارس 2016، المتضمن التعديل الدستوري لسنة 2016، الجريدة الرسمية، العدد 14، المؤرخة في 07 مارس 2016

رعايا كل دولة في نفقات الحكومة بحسب مقدرتهم النسبية بقدر الإمكان، أي نسبة الدخل الذي يتمتعون به في ظل حماية الدولة<sup>(1)</sup>.

والعدالة الضريبية من القضايا المهمة، ولها بعدان، البعد الأول هو العدالة الرأسية (العمودية) المرتبطة بكيفية التعامل مع الأشخاص مختلفي الدخل، وتأثير النظام الضريبي على هذا البعد متوقف على تصاعدية هذا النظام، أي معدل زيادة الجزء المقطوع من الدخل لسداد الضريبة مع ارتفاع مستوى الدخل، ويتمثل البعد الثاني في العدالة الأفقية التي يقصد بها أن الأشخاص المتمثلين في جميع الجوانب المهمة ينبغي معاملتهم معاملة موحدة<sup>(2)</sup>.

وأما قاعدة الثبات أو الاستقرار يقصد بها ألا تتغير حاصلة الضرائب تبعا للتغيرات التي تطرأ على الحياة الاقتصادية خصوصا في أوقات الكساد وذلك أن حصيللة الضريبة تزداد عادة في أوقات الوفاء بسبب ازدياد الدخل والإنتاج، بينما نجد ان حصيللة الضريبة تقل عادة في أوقات الكساد، مما يعرض السلطات العامة لمضايقات مالية كبيرة بالنسبة لمسؤولياتها المتزايدة<sup>(3)</sup>.

### ثانيا: قاعدة الوضوح واليقين

تعني قاعدة اليقين والوضوح أن أي ضريبة يجب أن تكون محددة في وعائها وموعد فرضها وتاريخ وأسباب جبايتها<sup>(4)</sup>، ومن منطلق أن هذه القاعدة لها ارتباط وثيق بقاعدة العدالة فهي تعني أيضا أن كل ضريبة لا يعرف المكلف مقدارها وزمان جبايتها ومكان دفعها معرفة تامة تعد ضريبة تعسفية يتوجب عدم دفعها<sup>(5)</sup>، وقد اهتمت التشريعات الضريبية المعاصرة بهذه

(1) - محمد ساحل، المرجع السابق، ص 110.

(2) - رود دو موج ومايكل كين، المقال السابق، ص 50.

(3) - الهادي خضراوي، محمد السعيد سعيداني، المقال السابق، ص 33.

(4) - خالد عيادة عليما، المقال السابق، ص 19.

(5) - ليلة علام، آليات مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2016، ص 23.

القاعدة فحددت مطرح الضريبة أو موضوعها وموعد فرضها ومبلغها أو نسبتها وتاريخ وأساليب جبايتها<sup>(1)</sup>.

وبالتالي فإن استقرار وثبات الضريبة يتم من خلال تأكيد ميعاد سدادها وإعلام المكلفين بذلك، ويجب أن تكون معلومة وواضحة لدى الممول بشكل لا غموض فيه وإن تحمل الضريبة كل المعلومات اللازمة والمتمثلة في الوعاء والسعر والميعاد وكذلك طريقة تسديدها.

### ثالثاً: قاعدة الملائمة في التحصيل والاقتصاد في النفقات الجبائية

يقصد بقاعدة الملائمة في التحصيل أن تحصل كل ضريبة في الفترة وحسب النمط الذي يمكن أن نراه الأكثر ملائمة للمكلف بالضريبة وبالكيفية الأكثر تيسيراً له، بحيث يحاول كل نظام ضريبي الوصول إلى مفهوم الملائمة في جباية الضرائب أي يجب أن يكون موعد دفع الضريبة من الممول إلى الخزينة العمومية يتلاءم مع موعد تحقق الوعاء الخاضع للضريبة<sup>(2)</sup>، وبهذا فيجب أن تكون قاعدة الملائمة أن تتكيف مع النظام الضريبي والمجتمع الذي يطبق عليه<sup>(3)</sup>، وأن تجبي الضريبة في أكثر الأوقات الملائمة للمكلف<sup>(4)</sup>.

وأما عن قاعدة الاقتصاد في النفقات الجبائية يقصد بها أن تكون الدولة متحصلة من الضريبة أكبر من نفقات جبايتها<sup>(5)</sup>، وعلى الدولة فعل ما بوسعها من أجل تقليل النفقات الجبائية التي من شأنها أن تعود بالسلب على إيرادات الدولة.

وبالتالي من قاعدة الاقتصاد في النفقات الجبائية نستنتج أن جميع الضرائب تجبي بطريقة تسمح بصرف أقل مبلغ ممكن بالمقارنة بما يدخل إلى خزينة الدولة وهو ما يؤكد أنها قاعدة تدنية مصاريف التحصيل الضريبي.

(1) - محمد ساحل، المرجع السابق، ص 111 .

(2) - الهادي خضراوي، محمد السعيد سعيداني، المقال السابق، ص 32.

(3) - امير يحيوي، المرجع السابق، ص 99.

(4) - ليلة علام، المرجع السابق، ص 26.

(5) - خالد عيادة عليما، المقال السابق، ص 19 .

## الفرع الثالث: أهداف الضريبة

تفرض الضريبة على الأفراد من أجل تحقيق أغراض معينة وأهداف معينة يأتي في مقدمتها الهدف التمويلي باعتبارها مصدر هام للإيرادات العامة بالإضافة إلى الأهداف الاقتصادية والاجتماعية وحتى السياسية، وتتمثل هذه الأهداف فيما يلي:

## أولاً: الهدف المالي للضريبة

لقد اقتصر هدف الضريبة في الفكر التقليدي على توفير الأموال الضرورية لتغطية النفقات العامة، ولتحقيق هذا الهدف المالي نادى الفكر الكلاسيكي بضرورة تحقق شرطين أساسيين في فرض الضريبة هما، حياد الضريبة ووفرة حصيلتها (1).

ويعتبر حياد الضريبة امتداداً للفكر الكلاسيكي الذي يؤمن بعدم تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية، وأن أي تدخل للدولة سوف يؤدي إلى إخلال التوازن الطبيعي وتحويل جزء من موارد المجتمع عن استخداماتها المثلى التي لا يحققها إلا القطاع الخاص (2).

ونقصد بالحياد الضريبي عدم أحداث أي أثر لغرض الضريبة على النشاط الاقتصادي وعلى القرارات الاقتصادية التي يتخذها الأفراد والقطاع الخاص، لكن الحياد الضريبي، وإن وجد نظرياً إلا أنه لا يمكن تحقيقه في الواقع، حيث لكل ضريبة آثارها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية سواء هدفت أو لم تهدف الدولة إليها، فالضريبة أثرها على توزيع الدخل والثروات وعلى سلوك المستهلكين والمنتجين وعلى أطوار التقلبات الاقتصادية وعلى معدلات النمو السكاني وعلى كافة المتغيرات الاقتصادية، وحتى في عهد الحياد الضريبي نجد أن الضرائب قد

(1) - ليلة علام، المرجع السابق، ص 30.

(2) - مراد ناصر، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، د ط، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2003، ص 39.

استخدمت كأداة لتحقيق أهداف غير مالية<sup>(1)</sup>، ففرضت الضرائب الجمركية لحماية المنافسة الوطنية من المنافسة الأجنبية، واستخدمت الضرائب على رؤوس الأموال لإعادة توزيع الدخل. ونشير أن الفكر الحديث لا ينكر الهدف المالي للضريبة الذي تزايدت أهميته مع حاجة الدولة إلى المال باتساع نشاطاتها، إلا أنه يرفض حياد الضريبة، نظرا لما لها من تأثير في البنيان الاقتصادي والاجتماعي والسياسي، وأهمية استخدامها كأحد أدوات الدولة للوصول إلى أهدافها، لذا أضاف الفكر الحديث إلى جانب الهدف المالي للضريبة أهدافا اقتصادية واجتماعيا وسياسية<sup>(2)</sup>.

### ثانيا: الهدف الاجتماعي للضريبة

تستخدم الضريبة لتحقيق العديد من الأهداف الاجتماعية ومنها:

- منع تكثف الثروات في أيدي عدد قليل من أفراد المجتمع أي إعادة توزيع الثروة عن طريق فرض ضريبة على الثروات وفرض ضرائب عالية السلع الكمالية<sup>(3)</sup>.
- محاربة الكساد من خلال تخفيض الضرائب، مما يؤدي إلى زيادة الإنفاق الاستهلاكي والاستثماري، وبالتالي رفع الطلب الكلي الفعلي<sup>(4)</sup>.
- معالجة أزمة السكن بإعفاء رأس المال المستثمر في هذا القطاع من الضرائب لفترات محددة أو السماح بالاستهلاك السريع للأدوات والتجهيزات المستخدمة في هذا القطاع.
- تحقيق توازن ميزان المدفوعات وحماية الصناعات الوطنية وتعتبر الضرائب الجمركية الوسيلة الفاعلة لتحقيق هذا الهدف، حيث تفرض الدولة ضرائب جمركية على استيراد أي سلعة يكون لها مثيل في الإنتاج المحلي، وتقرر إعفاءات على الصادرات السلعية<sup>(5)</sup>.

(1) - طالب نور الشرع، المرجع السابق، ص 27 .

(2) - مراد ناصر، المرجع السابق، ص 40 .

(3) - الهادي خضراوي ، محمد السعيد سعيداني ،المقال السابق، ص 34.

(4) - ليلة علام، المرجع السابق ، ص 35.

(5) - محمد ساحل، المرجع السابق، ص 112.

## ثالثاً: الأهداف الاجتماعية والسياسية

تستخدم الضريبة لتحقيق الأهداف الاجتماعية والسياسة، ومن بين هذه الأهداف:

- تقليل الفوارق الاجتماعية عن طريق فرض ضرائب مرتفعة على الأغنياء، وإعفاء الطبقات الفقيرة من دفعها.

- يمكن استخدام الضريبة كوسيلة لحل مشكلة السكن من خلال إعفاء رأس المال

المستثمر في هذا القطاع من الضرائب لمدة زمنية محددة مثلاً، أو السماح بالاستهلاك السريع للأدوات والتجهيزات المستخدمة في قطاع الإسكان.

- الحد من استهلاك بعض المنتجات الضارة بالصحة كالمشروبات الكحولية والسجائر من خلال فرض ضرائب مرتفعة عليها، وتخفيض الضرائب على السلع الضرورية<sup>(1)</sup>.

- الوصول إلى الحجم الأمثل للسكان: حيث يمكن استخدام الضريبة كأداة لتشجيع التناسل في البلاد التي تعاني من قلة السكان بتقرير بعض التخفيضات الضريبية وأيضاً للحد من زيادة السكان في البلاد التي تعاني من اكتظاظ السكان، الأمر الذي يؤدي إلى الوصول إلى الحجم الأمثل للسكان<sup>(2)</sup>.

- تستخدم الضرائب لتحقيق أهداف سياسية لطبقة على طبقة أخرى أو تسهيل التجارة مع بعض الدول أو الحد منها وذلك عن طريق خفض الضرائب الجمركية على الواردات أو حتى الإعفاء منها أو رفعها في حالة الرغبة في الحد من التجارة معها وتتمثل هذه الأهداف في وضع الإستراتيجية الرئيسية لكافة شؤون المجتمع الداخلي والخارجي وفي إطارها يتم رسم السياسات الضريبية والتخطيط لها وتنفيذها على النحو الذي يكفل

(1) - محمد ساحل، المرجع السابق، ص 113.

(2) - محمد عباس محرز، المرجع السابق، ص 31.

تحقيق الأهداف الإستراتيجية<sup>(1)</sup>، وكذلك تنمية الوعي العام لدى أفراد المجتمع للوفاء بالضريبة عن إيمان واقتناع بوظائفها السياسية والاقتصادية والاجتماعية والمالية<sup>(2)</sup>.

### المطلب الثاني: التنظيم الفني للضريبة

ينصرف مدلول التنظيم الفني للضريبة إلى تحديد الأوضاع والإجراءات الفنية المتعلقة بفرض الضريبة وجبايتها وذلك ابتداء من إنشاءها إلى غاية تحصيلها، ولإحاطة بهذه الجوانب الفنية للضريبة قدرنا تقسيم هذا المطلب المعنون بالتنظيم الفني للضريبة إلى ثلاثة فروع كالآتي:

#### الفرع الأول: التصنيف الفني لوعاء الضريبة

يقصد بوعاء الضريبة تلك المادة أو الأساس التي تفرض وتقوم عليه الضريبة، ومن منطلق هذا المقصود يمكن تقسيم وتصنيف الضرائب إلى عدة أنواع متداخلة ومتقاطعة كما يلي:

#### أولاً: التصنيف القائم على امتداد مجال التطبيق

يمكن في إطار هذا التصنيف تقسيم الضرائب إلى ضرائب حقيقية وضرائب شخصية وأخرى ضرائب عامة وضرائب خاصة.

#### 1- الضرائب الحقيقية والضرائب الشخصية: تستهدف أو تقوم الضريبة الحقيقية (أو

الموضوعية) على قيمة أو كمية المادة الخاضعة للضريبة: السلع، القيم، الدخول (المؤسسات)<sup>(3)</sup>، وأما الضرائب الشخصية هي تلك الضرائب التي تأخذ في الاعتبار عند فرضها على المال الخاضع لها وظروف المكلف وحجم المال ومصدرها. بمعنى أنها تدخل

(1) - ليلة علام، المرجع السابق، ص 34.

(2) - الهادي خضراوي، محمد السعيد سعيداني، المقال السابق، ص 35.

(3) - محمد عباس محرز، المرجع السابق، ص 50.

العوامل الشخصية في مقدرة الممول التكليفية، ومن الواضح أن مثل هذه القدرة لا تظهر بجلاء إلا عند النظر إلى مجمل القدرة التكليفية، وأفضل مثال على ذلك الضريبة على الدخل<sup>(1)</sup>.

وفي حقيقة الأمر توجد بعض الضرائب تحمل بالضرورة الصفة الحقيقية كتلك المتمثلة في رقم الأعمال وحقوق الجمارك والضرائب على الاستهلاك وكذلك الضريبة العقارية التي تستهدف السلعة أو الشيء، بينما الأخرى فهي شخصية كونها تتعلق بالضريبة على الدخل الإجمالي، ويمكن أن تستهدف الضرائب الحقيقية حالة موضوعية مرتبطة بوجود سلعة، مادة أو ممارسة نشاط معين<sup>(2)</sup>، ففي هذا الإطار يمكن كذلك اعتبار الضرائب النوعية التي تقع على دخل ناتج عن النشاط الصناعي أو التجاري، أنها ضرائب حقيقية، هذا التأكيد يجد نفسه نسبيا في بعض الحالات وبعض المعايير المعمول بها في تطبيق معدل مخفض بالنظر إلى وضعية المكلف بالضريبة، وأحيانا يأخذ بعين الاعتبار في تحديد الضريبة الحقيقية الأعباء العائلي في شكل تخفيض، وكان هذا معمول به في ضريبة الأرباح الصناعية و التجارية في الجزائر أين وجدت تخفيضات من نفس الخاصية، ولقد تم إلغاء هذا النظام في الجزائر منذ عدة سنوات فيما يخص هذه الضريبة، لكن مهما كان الأمر فإن الضريبة النوعية تعتمد على أساس التميز بين الدخول المختلفة وفقا لمصادرها، بحيث يتم فرض ضريبة نوعية مستقلة على كل مصدر من مصادر الدخل ويكون لكل ضريبة وعاء وسعر خاص بها ويتميز هذا النوع من الضرائب بالمرونة وبالحد من التهرب الضريبي.

ولعل من أهم مزايا الضرائب الشخصية أنها تسمح بتطبيق المعدل التصاعدي وتمتد إلى تحقيق العدالة. أما عيب هذه الضريبة الأساسي فيبدو في صعوبة تحديد الظروف الاقتصادية والاجتماعية التي ينبغي على المشرع أن يأخذها في الاعتبار<sup>(3)</sup>.

(1) - محمد ساحل، المرجع السابق، ص 122.

(2) - محمد عباس محرز، المرجع السابق، ص 51.

(3) - محمد ساحل، المرجع السابق، ص 122.

2- الضرائب العامة والضرائب الخاصة: يقوم معيار التفرقة على أن فيما يخص الضريبة العامة يتعلق الأمر بالوصول إلى وضعية اقتصادية في مجملها أو إلى قيمة إجمالية، أما فيما يتعلق بالضريبة الخاصة، فتقع على عنصر واحد من النشاط الممارس من طرف المكلف بالضريبة أو عنصر واحد من دخله.

وتخص الضريبة الخاصة فئة واحدة أو شريحة واحدة من الدخل، حيث تعتبر ضريبة تحليلية لكونها تستهدف كل عنصر عكس الضريبة العامة التي هي ضريبة تركيبية لكونها على أنها تقع على الدخل الإجمالي للمكلف بالضريبة، حيث تقوم ، وفي هذه الحالة يتم تركيب كل الدخل مهما كان مصدرها، وفي هذا الإطار تعتبر كضرائب خاصة، الضرائب على الشرائح المفروضة، والتي كانت موجودة قبل الإصلاح الضريبي لسنة 1992، على ممارسة نشاط معين، مثل: النشاط الصناعي، التجاري، الفلاحي<sup>(1)</sup>.

وأما الضرائب العامة فهي تجمع الضريبة على الدخل في مجمله (الضريبة على الدخل الإجمالي في الجزائر والضريبة على الدخل في دول أخرى)، وكذا بعض الضرائب على رأس المال<sup>(2)</sup>.

بينما تصنف الضريبة على الوراثة في خانة الضرائب العامة (أو التركيبية) مادامت أنها تحتسب على " الكتلة المورثة" والتي تضم في هذا الإطار مجمل الأشياء مهما كانت طبيعتها: أثاث، مال، مباني وغيرها

3- الضرائب الموحدة والضرائب المتعددة: يعتمد نظام الضرائب المتعددة على تخصيص لكل نشاط ضريبة خاصة به ونتيجة لهذا نجد أنواع مختلفة ومتعددة باختلاف وتعدد النشاط، بينما نظام الضرائب الموحدة يقوم على أساس تجميع كل الأنشطة مهما كانت نوعها سواء كانت

(1) - محمد عباس محرز، المرجع السابق، ص 53.

(2) - مراد ناصر، المرجع السابق، ص 65.

تجارية أو صناعية أو فلاحية أو مالية، وإخضاعها إلى ضريبة وحيدة كالضريبة على الدخل الإجمالي مثلا<sup>(1)</sup>.

وإن الأخذ بنظام الضرائب الموحدة أو نظام الضرائب المتعددة من الأشياء التي تتعلق بالنظام الضريبي في الدولة. فالدولة تبحث دائما عن النظام الذي يحقق لها أكبر قد من الإيرادات<sup>(2)</sup>، وفي ذات الوقت تلتزم بالقواعد العامة التي تحم الضريبة واستنادا إلى ذلك تقوم بالمفاضلة عند إجراء التنظيم الفني للضرائب بين الاعتماد على النظام الضريبي الموحد أو الأخذ بنظام يقوم على فرض عدة ضرائب تتخذ كل منها وعاء ماليا خاص بها.

ولقد عرف التطور المالي لنظام الضريبة منذ القدم خلال القرنين السابع عشر والثامن عشر نظام الضريبة الموحدة وبل دافع عنها الكتاب الاقتصاديون في ذلك الوقت، إذ كانت الدولة تفرض ضريبة رئيسية واحدة للحصول على ما تحتاج إليه من موارد مالية.

وإلى جانب ذلك ظهرت آراء متعددة تأخذ بفكرة الضريبة الموحدة على مصادر أخرى كالمصانع والمناجم أو مصادر القوى المحركة التي تستخدم في أوجه النشاط الاقتصادي إلى جانب الضريبة الموحدة التي كانت تفرض على طبقت المزارعين والتجار والصناعيين.

ولقد نادى الفكر المالي الحديث العناصر للضريبة الموحدة بالأخذ بها على أساس معيار الدخل الإجمالي الذي يحققه الفرد خلال السنة من مصادر متعددة، لكونه أكثر تحقيقا لفكرة العدالة والمقدرة التكاليفية للمكلف بالضريبة<sup>(3)</sup>.

### ثانيا: التصنيف القائم على طبيعة الضريبة:

حسب هذا التصنيف تقسيم الضرائب إلى: الضرائب المباشرة والضرائب الغير المباشرة:

(1) - الهادي خضراوي، محمد السعيد سعيداني، المقال السابق، ص 41.

(2) - مراد ناصر، المرجع السابق، ص 126.

(3) - محمد عباس محرز، المرجع السابق، ص 55.

1- **الضرائب المباشرة:** هي الضرائب التي يتحملها المكلف مباشرة، ولا يستطيع نقل عبئها إلى

شخص آخر بأي حال، فمثلا ضريبة الدخل سواء كانت على الأشخاص كما هو الحال بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، أم على الشركات كما هو الحال بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات يتحملونها مباشرة دون استطاعتهم نقل العبء لغيرهم<sup>(1)</sup>، وبهذا فإن الضرائب المباشرة تفرض على عناصر تتمتع بالثبات والدوام النسبي كالدخل، ولا يستطيع المكلف نقل عبئها لشخص آخر، وهو ما جعل المشرع الجزائري يهتم بالضرائب المباشرة في ظل قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

ولعل من أهم مزايا الضرائب المباشرة أن مردودها مستقر إلى حد ما، بحيث لا تتأثر بالتقلبات الاقتصادية، وتحصلها ومراقبتها سهلة نسبيا، وأن ضريبة معروفة القيمة لدى المكلف ونتيجة لذلك فهي واضحة المعالم، وكذلك هي أكثر عدالة لأنها تصيب الدخل أو الثروة ومن الممكن أن تأخذ بعين الاعتبار الوضعية الاجتماعية للمكلف<sup>(2)</sup>.

وعلى الرغم من المزايا السابقة الذكر، إلا أن الضرائب المباشرة لها عدة عيوب تكمن أساسا في شعور المكلف بوطأتها بشكل مباشر مما يدفعه إلى التهرب منها خاصة إذا كان سعرها مرتفعا، وأنها تأتي متأخرة بسبب إجراءات التحصيل فضريبة الدخل تجبى عند انتهاء السنة المالية مثلا وهذا التأخر يشكل قيда على تنفيذ سياسة الدولة<sup>(3)</sup>، ويؤكد كذلك علاقة مباشرة بين المكلف والسلطة المالية، والذي قد يتبع في بعض الأحيان أساليب غير مشروعة للتهرب من دفع الضريبة مثل الرشوة، ويل أبعد من ذلك أنها تكشف عن بعض أسرار المكلف مثل حجم ثروته ودخاه مما يعد نوعا من التدخل في شؤونه الخاصة يجعله ينفر من الضريبة.

2- **الضرائب غير المباشرة:** هذه الضرائب يتم جمعها عن طريق وسطاء بمناسبة عملية

اقتصادية وبدورهم يقومون بتوريدها إلى الخزينة العامة، ويتم الحصول عليها بشكل رئيسي من

(1) - حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، د ط، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 22، ص 23.

(2) - Samira Bondi, Cours De Fiscalité, Semestre 5 Parcours Gestion, 2012, P23.

www.jamiati.ma/Cours\_En\_Linge/Documents/cf.Pdf.

(3) - محمد ساحل، المرجع السابق، ص 117.

قبل مقدمي الخدمات بمناسبة المبيعات أو تقديم الخدمات ومن طرف التجار، ويتحملها في النهاية المستهلكين<sup>(1)</sup>، ومن أشهر الضرائب الغير مباشرة الرسم على القيمة المضافة والتي تم تأكيدها بموجب المادة 25 و 33، من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

ومن أهم مزايا ومميزات الضرائب غير المباشرة أنها لا تتطلب درجة عالية من الكفاءة في الجهاز الضريبي بالمقارنة بنظام الضرائب المباشرة. فإجراءات الربط والتحصيل تكون أكثر يسرا وأقل تعقيدا بالمقارنة بنفس الإجراءات في نظام الضرائب المباشرة، وأن الضريبة غير المباشرة أكثر مرونة وتزداد حصيلتها في فترات الرخاء، وبما أنها متضمنة في سعر الخدمات أو السلع، فلا يشعر المكلف بعبئها، وهذا ما يصفه البعض " بالتخدير الضريبي".

وبالرغم من هذه المزايا السابقة إلا أن الضرائب غير المباشرة لا تخلو من العيوب، ومن أهم هذه العيوب أنها تؤثر سلبا على ذوي الدخل المتواضعة خاصة إذا كانت تمس السلع الضرورية، وأن تحصيلها جزئي وغير عادل وتحتاج إلى رقابة شديد ومتكررة، وبل أبعد من ذلك أنها أقل استقرارا من الضرائب المباشرة، ودليل ذلك في بعض الأحيان لا يمكن التنبؤ بحصيلتها سواء بالزيادة أو ما هو خطير والانخفاض في فترة الأزمة الاقتصادية<sup>(2)</sup>.

**3- معايير التفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة :** من أهم المعايير التي يمكن الاستناد عليها في التمييز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة تلك المتمثلة في معيار أسلوب تحصيل الضريبة ومعيار ثبات المادة الخاضعة للضريبة ومعيار نقل عبء الضريبة. وتأكيدا لمعيار تحصيل الضريبة يتم تحصيل الضرائب المباشرة بموجب جداول إيراد سنوية في الغالب ويتم فيها تثبيت اسم المكلف، والمادة الخاضعة للضريبة، ومبلغ الضريبة ووقت استحقاق دفعها، في حين أن تحصيل الضريبة غير المباشرة يتم في وقت حدوث التصرفات أو الوقائع التي يرتب القانون على حدوثها استحقاق الضريبة، وكمثال على ذلك فإن

(1)- محمد ساحل، المرجع السابق، ص 118.

(2)- المرجع نفسه، ص 119.

انتقال السلعة الدولة عبر حدودها في حالة استيرادها يقتضي معه فرض ضريبة جمركية على استيراد السلعة هذه، وإضافة إلى ذلك أن إجراءات التحصيل للضريبة غير المباشرة تعتمد على عوامل إدارية تحدد تحصيلها، وتختلف من حالة إلى أخرى<sup>(1)</sup>.

ووفق معيار ثبات المادة الخاضعة للضريبة تعتبر الضرائب مباشرة إذا كانت تتناول لدى المكلف عناصر تتمتع بقدر من الاستقرار والثبات، وهي بهذا تنصب على الثروة ذاتها، سواء كانت مكتسبة أو في طريق الاكتساب، وأنواعها الضرائب على رأس المال والضرائب النوعية على الدخل، أما الضرائب غير المباشرة فهي التي تفرض على بعض الأفعال المتقطعة أو العارضة<sup>(2)</sup>.

### ثالثاً: التصنيف الاقتصادي للضريبة

يضم التصنيف الاقتصادي للضريبة ثلاثة فئات تكمن أساساً في الضرائب على الدخل والضرائب على رأس المال والضرائب على الإنفاق.

**1- الضرائب على الدخل :** يقصد بالدخل من الناحية الاقتصادية الزيادة النقدية في قيمة السلع والخدمات التي يستهلكها الشخص خلال فترة زمنية معينة، وأما من المنظور الجبائي فهو يعني الحصول على الدخل من خلال ممارسة نشاط بصفة اعتيادية من طرف المكلف بالضريبة وأي كان تعريف الدخل فإن الضرائب على الدخل تعد من أهم الأدوات التي تمكن من تحديد المقدرة التكاليفية للشخص، وتعتبر كذلك مصدراً ثابتاً ودائماً للإيرادات العامة للدولة<sup>(3)</sup>.

وما دامت الضريبة على الدخل تعد الوسيلة أو الأداة التي تستعملها الدولة لإعادة توزيع الدخل الوطني ولتذليل الفوارق بين الطبقات الاجتماعية المختلفة، فإن عناصرها تكمن في ثلاثة أمور رئيسية ألا وهي القيمة النقدية والصفة الدورية ومصدرها المستمر، ويعني عنصر القيمة

(1) - محمد عباس محرز، المرجع السابق، ص 39.

(2) - المرجع نفسه، ص 40.

(3) - يسري مهدي حسن السامرائي، زهرة خضير عباس العبيدي، (تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام العراقي)، مقال منشور لمجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد 04، العدد 09، 2012، ص 122.

النقدية أن الدخل لا يقتصر على الدخل النقدي الذي قد يأخذ إما شكل الأجر الراتب أو الفائدة وإنما يتسع ليشمل المنفعة أو الخدمة التي يحصل عليها الفرد طالما يمكن تقديرها بالنقود، وأما الصفة الدورية يقصد بها أن الشخص يحصل على دخله بصفة دورية ومنتظمة وبفترة زمنية محددة سواء كانت هذه الفترة أسبوعاً أو شهراً أو سنة<sup>(1)</sup>، وإضافة إلى ذلك لا بد أن يأتي الدخل من مصدر مستمر أو قابل للاستمرار النسبي وتلازم هذه الصفة الدورية.

ولعل من أهم أنواع الضرائب على الدخل تلك المتمثلة في الضرائب على فئات الدخل والتي يطلق عليها الضريبة النوعية على فئات الدخل، أو فرض ضريبة واحدة على مجموع الدخل الذي يحققه الفرد من مصادر متعددة وهي ما يطلق عليها بالضريبة على الدخل الإجمالي، وفي حقيقة الأمر أن المشرع الضريبي لا يأخذ بمبدأ واحد في هذا الإطار وإنما قد يوسع من مفهوم الدخل أو يضيق منه بحسب الأغراض الذي يريد تحقيقها<sup>(2)</sup>.

**2-الضرائب على رأس المال :** يقصد برأس المال مجموع ما يمتلكه الشخص من أموال عقارية أو منقولة في لحظة زمنية معينة وسواء كانت منتجة للدخل أو غير منتجة. أي أن رأس المال يتم في لحظة زمنية معينة وتكون أنواعه إما في شكل رؤوس أموال عقارية كالأراضي والمنازل أو في شكل رؤوس أموال منقولة كالأسهم والسندات أو الضريبة على الشركات<sup>(3)</sup>، وبل أبعد من

(1) - عبد الرزاق لجناف، المحاضرات السابقة، ص 28.

(2) - محمد ساحل، المرجع السابق، ص 123.

(3) - للتفصيل أكثر بخصوص الضريبة على الشركات راجع على سبيل المثال: القانون رقم 09 - 01 المؤرخ في 29 جويلية 2009 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009، الجريدة الرسمية العدد 44، المؤرخة في 26 جويلية 2009، القانون رقم 10 - 13 المؤرخ في 29 ديسمبر 2010 المتضمن قانون المالية لسنة 2010، الجريدة الرسمية العدد 78، المؤرخة في 30 ديسمبر 2010، القانون رقم 14-10 المؤرخ في 30 ديسمبر 2014 المتضمن قانون المالية لسنة 2015، الجريدة الرسمية العدد 78. المؤرخة في 31 ديسمبر 2014. قانون رقم 17-11 المؤرخ في 27 ديسمبر سنة 2017، المتضمن قانون المالية لسنة 2018، الجريدة الرسمية العدد 76 المؤرخ في 28 ديسمبر 2017، قانون رقم 18 - 13 المؤرخ في 11 جانفي 2018، والمتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2018، الجريدة الرسمية العدد 42 المؤرخ في 15 جانفي 2018. قانون رقم 18 - 18 المؤرخ في 27 ديسمبر 2018، المتضمن لقانون المالية لسنة 2019. الجريدة الرسمية العدد 79 المؤرخة في 30 ديسمبر 2018.

ذلك قد تأخذ شكل رؤوس أموال منتجة كالعقارات المبنية ورؤوس أموال غير منتجة كالأراضي المعدة للبناء<sup>(1)</sup>.

والملاحظ على الأنظمة الجبائية بصفة عامة أنها تهتم بنوعين من الضرائب المتعلقة ببعض عناصر رأس المال، ويكمن هذين النوعين من الضرائب في الضريبة المحسوبة من خلال رأس المال والضريبة على رأس المال في حد ذاته<sup>(2)</sup>.

والدارس والمتمعن في أنواع الضرائب على رأس المال يجدها تنقسم هذه الأخيرة بدورها إلى نوعين أساسيين: النوع الأول يكمن في الضرائب على رأس المال التي تدفع من الدخل وهي ضرائب دورية ومنتجدة تفرض بموجب نص قانون ، ويكون معدلها منخفضا بحيث لا يستطيع المكلف بالضريبة أن يدفعها دون أن يضطر إلى اقتطاع جزء من رأسماله لأداء الضريبة، وأما النوع الثاني فهو الضرائب العرضية على رأس المال وهي التي ينتفي فيها عنصر الدورية والتجدد وتفرض بموجب نص قانوني ويكون معدلها مرتفعا بالصورة التي يضطر فيها المكلف بالضريبة إلى التصرف في جزء من رأس المال ليتمكن من دفعها وبالإضافة إلى ذلك فهي تدفع مرة واحدة وفي مناسبة معينة<sup>(3)</sup>.

**3- الضرائب على الإنفاق :** تفرض هذه الضرائب بمناسبة قيام الأشخاص باستعمال دخلهم لتلبية حاجياتهم من السلع والخدمات<sup>(4)</sup>، وتأكيدا لذلك يطلق على الضرائب غير المباشرة ضرائب الإنفاق لكونها تفرض على الدخل بمناسبة إنفاقه وتصيب الدخل بطريقة غير المباشرة وذلك بالنظر إلى وقائع وتصرفات معينة يقوم بها الفرد بصدد إنفاقها أو تداوله لدخله، وهو ما

(1) - محمد محرز، المرجع السابق، ص 77.

(2) - مراد ناصر، المرجع السابق، ص 98.

(3) - محمد عباس محرز، المرجع السابق، ص 78.

(4) - محمد ساحل، المرجع السابق، ص 129.

يؤكد كذلك أن الضرائب على الإنفاق تحتل مكانة بارزة في الأنظمة الضريبية المختلفة لغزارة الحويلة الضريبية الناتجة عنها وسهولة جبايتها<sup>(1)</sup>.

ومن أهم تقسيمات الضرائب على الإنفاق نجد الضرائب الجمركية والضرائب على التداول، وأيضا الضرائب على الإنفاق أو الاستهلاك، ويقصد بالضرائب الجمركية تلك الضرائب غير المباشرة التي تفرض لدى اجتياز السلعة لحدود الدولة سواء استيرادا أو تصديرا وعادة ما تستعمل لحماية الإنتاج الوطني<sup>(2)</sup>، ولذا فهي بدورها تنقسم إلى نوعين أساسيين: ضرائب الاستيراد التي تفرض بمناسبة دخول السلع الأجنبية إلى داخل حدود الدولة، وضرائب التصدير التي تفرض هي الأخرى بمناسبة خروج السلع الوطنية خارج حدود الدولة.

وبصورة عامة تفرض الضرائب الجمركية على السلع المستوردة أو المصدرة، إما على أساس فرض نسبة مئوية من قيمة وتدعى هنا بالضريبة القيمة، أو على أساس تحديد مبلغ معين على كل وحدة من وحدات السلعة سواء كانت هذه الوحدة وحدة قياس أو وزن أو حجم أو عدد وتسمى هنا بالضريبة النوعية<sup>(3)</sup>، ومثال هذه الأخيرة أن تفرض ضريبة استيراد قدرها 4000 دينار جزائري على كل متر قماش أو كيلوغرام من التبغ.

وأما الضريبة على التداول هي تلك المتعلقة بالتصرفات القانونية التي يقوم بها الأفراد والتي من شأنها تتداول وتنتقل الملكية كضرائب الطابع والتسجيل، بينما الضرائب على الاستهلاك هي التي تفرض على الدخل عند إنفاقها في شراء السلع والخدمات أو إنتاجها (الضريبة على الإنتاج أو القيمة أو رقم الأعمال).

(1) - محمد عباس محرز، المرجع السابق، ص 96.

(2) - محمد ساحل، المرجع السابق، ص 129.

(3) - محمد عباس محرز، المرجع السابق، ص 97.

## الفرع الثاني: تقدير وعاء الضريبة

إن تقدير وعاء الضريبة يقتضي منا بداية التعريف بالواقعة المنشئة للضريبة وبعدها التطرق إلى التقدير الكيفي ثم التقدير الكمي لوعاء الضريبة، وذلك وفق التقسيم التالي:

## أولاً: التعريف بالواقعة المنشئة للضريبة والتقدير الكيفي لها

بهدف التحكم في التعريف بالواقعة المنشئة للضريبة والتحديد الكيفي لها ارتأينا تقسيمه وتفصيله كما يلي:

**1- التعريف بالواقعة المنشئة للضريبة :** يقصد بالواقعة المنشئة للضريبة تحديد المناسبة التي تتيح للدولة التدخل لإجبار المكلفين على التنازل على جزء من الوعاء الذي تم اختياره أساساً لفرض الضريبة<sup>(1)</sup>، والتي تتمثل في الحصول على رأس المال، وعبور السلعة للحدود الجمركية وتحديد لحظة نشوء الدين الضريبي في ذمة المكلف بالضريبة، إذ تبدأ المواعيد القانونية في تلك اللحظة التي تتحقق فيها الواقعة المنشئة<sup>(2)</sup>.

ومن منطلق أن القانون يحدد الواقعة المنشئة للضريبة فهي تعني أيضاً المناسبة أو السلوك الموجب لحصول الدولة على الضريبة من المكلف بها، ويحدد القانون مجموعة القواعد التي تطبق في كل حالة على مكلف بالضريبة إذا ما توفرت بالنسبة له شروط خضوعه للضريبة، وفيما يتعلق بالضرائب المباشرة، فإن الضريبة على الدخل الإجمالي بموجب دخول القيم المنقولة، مثلاً، تتمثل الواقعة المنشأة لها في توزيع إيرادات القيم الخاضعة للضريبة أي وضعه تحت تصرف مستحقيه، أما فيما يخص الأرباح الصناعية والتجارية والحرفية فهي تحقق الربح في نهاية السنة المالية للمؤسسة، أو فيم يخص الأجور والمرتبات<sup>(3)</sup>، وبالتالي فإن الواقعة

(1) - طاهر الجنابي، المرجع السابق، ص 144.

(2) - عفيف عبد الحميد، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة، "دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2001-2012"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية ولوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف 01، الجزائر 2013-2014، ص 11.

(3) - محمد عباس محرز، المرجع السابق، ص 125.

المنشئة لها هي حصول الفرد على المرتب أو الأجر، وأما أرباح المهن تكون الواقعة المنشئة هي تحقيق أرباح، وفيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي تكون الواقعة المنشئة هي انتهاء السنة الميلادية بتحقيق الدخل التي ينص عليها قانون هذه الضريبة.

وفيما يخص الضرائب غير المباشرة، فإن اجتياز السلعة للحدود الإقليمية للدولة يعتبر الواقعة المنشئة للضريبة على الإنتاج وانتقال السلعة من مرحلة إلى أخرى من مراحل إنتاجها أو تداولها هو الواقعة المنشئة للرسوم على رقم الأعمال، ويعتبر توثيق العقد الناقل للتصرف القانوني بنقل الملكية هو الواقعة المنشئة للضريبة على انتقال الملكية.

**2- التقدير الكيفي لوعاء الضريبة :** إن الاتجاه الحديث في المالية العامة يأخذ بعين الاعتبار الظروف الشخصية للمكلف بالضريبة عند فرضها <sup>(1)</sup>، وهذا ما يستدعي التفرقة بين الضريبة الحقيقية والضريبة الشخصية، فالضريبة الحقيقية تفرض على الدخل بغض النظر عن شخصية المكلف أو ظروفه العائلية والشخصية، ولا تتطلب هذه الضريبة جهد كبيراً من الإدارة الضريبة في تحديدها. فهي تتميز ببساطتها وسهولة تطبيقها وكذا بغزارة حصيلتها فهي لا تدخل في حسابها الظروف الشخصية والعائلية للمكلف بالضريبة ولا تفر كذلك أي إعفاءات <sup>(2)</sup>، وهو ما يجعلها لا تتلاءم مع مبدأ العدالة الضريبية الذي يستوجب مراعاة المقدرة التكاليفية للمكلف بالضريبة، بل أبعد من ذلك فإنها تتصف بعدم المرونة وعدم التغيير في حصيلتها بسهولة <sup>(3)</sup>.

وأما الضريبة الشخصية فهي تلك التي تفرض على الدخل وتأخذ بعين الاعتبار المركز الشخصي والظروف الشخصية للمكلف بالضريبة، حيث لا يقتصر الأمر على تحديد مقدار الدخل الذي يحصل عليه، بل لا بد من الأخذ بعين الاعتبار عدة ظروف شخصية تتعلق بذات

(1) - معتز علي صبار، (التهرب الضريبي في العراق وطرق معالجته)، مقال منشور بمجلة القديسية للقانون والعلوم السياسية، جامعة بغداد، العراق، العدد 02، المجلد 02، كانون الأول 2009، 320.

(2) - عفيف عبد الحميد، المرجع السابق، ص 11.

(3) - سعيدة رقام، الرقابة القضائية على المنازعة الجبائية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق، جامعة باجي مختار، 2011، 2012، ص 31.

الشخص الخاضع للضريبة، وتتمثل هذه الظروف الشخصية أساساً في المركز الاجتماعي والعائلي للمكلف بالضريبة وكذلك مصدر الدخل<sup>(1)</sup>.

### ثانياً: التقدير الكمي للوعاء الضريبي

يتوقف حجم الحصيلة الضريبية على طريقة تحديد الوعاء الضريبي، أو تقدير قيمة الدخل الخاضع للضريبة وهو ما يفسر وجود طرق مختلفة لتقدير قيمة المادة الخاضعة للضريبة واستخدام عدة أسس، وهي تلك التي سوف نتناول شرحها كما يلي:

**1- طريقة المظاهر الخارجية:** تتمثل هذه الطريقة في اعتماد الإدارة الضريبية عند تحديد الضريبة على بعض المظاهر الخارجية التي تتعلق بالمكلف بالضريبة، والتي يكون من السهل على الإدارة تقديرها، ويقدر الدخل وفقاً لهذه الطريقة بشكل تقريبي اعتماداً على بعض العناصر والمؤشرات الداخلية والخارجية للمكلف كنوع المنزل الذي يسكنه وعدد المستخدمين العاملين لديه، ومقدار أجرهم، وعدد السيارات التي يملكها المكلف، وما إلى ذلك من مظاهر خارجية يقاس عليها الدخل<sup>(2)</sup>.

ويبدو واضحاً أن هذه الطريقة تتسم بالبساطة وقلة النفقات كما لا تلزم المكلف بالضريبة تقديم أي وثائق، إلا أنها طريقة غير منضبطة بشأن تحديد وعاء الضريبة ولا تتناسب والمجتمعات الحديثة والمتقدمة. ولذلك فلا يمكن الاستناد عليها لتقدير وعاء الضريبة لكون بعض الدخول التي لا توجد بها أي مظاهر خارجية تدل عليها كالقيم المنقولة وفوائد الديون والودائع والتأمينات، أو تكون تلك المظاهر مخالفة للحقيقة. كما أن هذه الطريقة لا تأخذ بعين الاعتبار الظروف الشخصية للمكلف بالضريبة وإنما قد يحقق المكلف خسارة معينة كل سنة<sup>(3)</sup>.

(1) - محمد عباس محرز، المرجع السابق، ص 116.

(2) - فاطمة جاسم محمد، سهام محمد الجاسم، (الاتجاهات الحديثة في تقدير الدخل الخاضع للضريبة في دول عربية مختارة مع الإشارة إلى العراق)، مقال منشور بمجلة دراسات البصرة، العدد 13، السنة السابعة، 2012، ص 189.

(3) - محمد عباس محرز، المرجع السابق، ص 118.

**2- طريقة التقدير الجزافي:** يقصد بهذه الطريقة أن قيمة المادة الخاضعة للضريبة تقدر تقديرا جزافيا على أساس بعض القرائن مثل القيمة الإيجاري التي تعد هذه الأخيرة قرينة لتحديد دخل صاحب العقار، ورقم الأعمال لتحديد ربح التاجر وأيضا ساعات عمل المحامي لتحديد دخله وغيرها<sup>(1)</sup>، وإما أن تحدد هذه القرائن قانونيا ويطلق عليها بالجزاف القانوني ، وإما أن تحدد بصورة اتفاقية بين إدارة الضرائب والمكلف وغالبا ما يتم الاتفاق على رقم معين يمثل مقدار دخله وتسمى هذه الطريقة بالجزاف الاتفاقي<sup>(2)</sup>.

وتتشابه طريقة التقدير الجزافي مع طريقة المظاهر الخارجية ودليل ذلك أن كل منهما يقوم على أساس تقريبي، إلا أن طريقة التقدير الجزافي تعتمد في تحديدها للوعاء الضريبي على القرائن التي ترتبط بمؤشرات حقيقية في تحديد المادة الخاضعة للضريبة، وبالرغم من أن هذه الطريقة أكثر تأكيدا نسبيا من طريقة المظاهر الخارجية إلا أنه يقل استخدامها أيضا إمعانا في تحقيق العدالة، وقد يكون لها نفس عيوب طريقة المظاهر الخارجية<sup>(3)</sup>، ورغم ذلك يلجأ المشرع الضريبي إلى استخدام طريقة التقدير الجزافي في بعض الحالات ويحصرها على حالات خاصة، مثل المكافين بالضريبة الذين لا يملكون دفاتر محاسبية منتظمة وصادقة، وفي حالة ما إذ كانت تلك الدفاتر تخالف الحقيقة<sup>(4)</sup>.

**3- طريقة التقدير المباشر:** تمثل تلك الطريقة لتقدير المادة الخاضعة للضريبة، تحديدا أكثر انضباطا ودقة من الطرق سالفة الذكر، إذ أنها تستند مباشرة إلى معرفة المادة الخاضعة للضريبة، وتتم هذه المعرفة بطريقتين: إما بالتصريح وإما عن طريق التقدير المباشر بواسطة الإدارة الضريبية، وفي حقيقة الأمر أن التصريح بدوره ينقسم إلى شكلين أساسيين هما تصريح

(1) - محمد ساحل، المرجع السابق، ص 131.

(2) - مسعود درواسي، السياسة المالية و دورها في تحقيق التوازن الاقتصادي -حالة الجزائر 2004/1990-، أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005، ص 188.

(3) - محمد عبد المنعم عمر، أحمد فريد مصطفى، الاقتصاد المالي الوضعي و الاسلامي بين النظرية و التطبيق ، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، مصر، 1999، ص 167.

(4) - عفيف عبد الحميد، المرجع السابق، ص 13.

المكلف بالضريبة وتصريح الغير، ويقصد بتصريح المكلف بالضريبة أن هذا الأخير يقوم بنفسه بتقديم تصريح في موعد يحدده القانون ويتضمن هذا التصريح جل العناصر المتعلقة بالثروة أو الدخل أو المادة الخاضعة للضريبة<sup>(1)</sup>، وتتميز هذه الطريقة بتحقيق العدالة الضريبية كونها تعمل على تقدير المادة الخاضعة للضريبة تقديرا منضبطا وترتبط الضريبة بما يتناسب مع الدخل الحقيقي للمكلف بالضريبة، ومراعاة الظروف الشخصية للمكلف بالضريبة وتزداد الحصيلة الضريبية بنفس نسبة زيادة الدخل<sup>(2)</sup>.

وأما بموجب طريقة تصريح الغير يلتزم شخص آخر غير المكلف بالضريبة بتقديم التصريح إلى إدارة الضرائب ويشترط أن تكون علاقة قانونية تربط بين المكلف بالضريبة وشخص الغير، ويبدو واضحا أن هذه الطريقة أكثر ملائمة لتحديد المادة الخاضعة للضريبة، خاصة أن الغير ليس له مصلحة في إخفاء مقدار الدخل أو التهرب من الضريبة<sup>(3)</sup>.

وأما بخصوص التقدير بواسطة إدارة الضرائب فلقد خول القانون لإدارة الضرائب حق تقدير المادة الخاضعة للضريبة دون أن تنقيد بقرائن أو مظاهر معينة ومحددة، ولذا تسمى هذه الطريقة بالتقدير أو التفتيش الإداري<sup>(4)</sup>.

### الفرع الثالث: سعر الضريبة وطرق تحصيلها

بعد أن تم تحديد الوعاء الضريبي كان علينا لزاما تحديد سعر الضريبة أو بعبارة أخرى تحديد ما يمكن اقتطاعه من ذلك الوعاء وهو ما يعرف بسعر الضريبة، وكذلك التطرق إلى طرق تحصيلها، وهو ما سوف نعالجه فيما يلي:

(1) - محمد ساحل، المرجع السابق، ص 132.

(2) - محمد عباس محرز، المرجع السابق، ص 121

(3) - عفيف عبد الحميد، المرجع السابق، ص 14.

(4) - محمد دويدار، مبادئ الاقتصاد السياسي (الاقتصاد المالي)، الدار الجامعية، الاسكندرية مصر، 1996، ص 200.

## أولاً: سعر الضريبة

يمكن تقسيم الضريبة حسب السعر إلى الضريبة التوزيعية والضريبة القياسية، وأيضاً إلى ضريبة نسبية أو تصاعدية. وسنحاول تحديد كل منها على النحو التالي:

**1- الضريبة التوزيعية والضريبة القياسية:** الضريبة التوزيعية هي تلك التي لا يحدد المشرع فيها معدلاً محدداً ينطبق على المادة الخاضعة لها، وإنما يحدد المقدار الكلي لحصيلتها<sup>(1)</sup> أي مجموع ما يتعين على الإدارة الضريبية تحصيله من المكلفين الخاضعين لها، ثم توزع هذه الحصيلة على أقاليم الدولة حيث تقوم لجان محلية فيها بتحديد ما يخص كل مكلف من هذه الحصيلة، وعند إذن فقط يمكن معرفة معدل الضريبة<sup>(2)</sup>، ولقد كان هذا الأسلوب منتشرًا في الماضي ومستعملاً في تقدير الضريبة وذلك نظراً لصعوبة حصر وتقدير الوعاء الضريبي ولضعف الإدارة الضريبية من جهة، ورغبة الدولة في معرفة مقدار حصيلة هذه الضرائب مقدماً كي تنظم إنفاقها على أساس تلك الحصيلة من جهة أخرى<sup>(3)</sup>.

وأما الضريبة القياسية هي تلك التي يحددها المشرع الضريبي مقدماً ودون أن يحدد حصيلتها في تلك اللحظة ولكن ذلك لا يمنع الإدارة المالية في بداية كل سنة و بما يتوفر لديها من عناصر مختلفة من تقدير حصيلة الضريبة على وجه التقريب. وتحدد تلك الضريبة في شكل نسبة معينة من قيمة المادة الخاضعة للضريبة أو في شكل مبلغ معين على كل وحدة من وحدات تلك المادة<sup>(4)</sup>.

والملاحظ على تقسيم الضرائب إلى توزيعية وتحديدية أو قياسية يخص الضرائب المباشرة أو الضرائب غير المباشرة، و دليل ذلك أنه لا يمكن للإدارة المالية معرفة من سيقوم بالعمليات التي تخضع لها ولا عدد هذه العمليات مقدماً حتى تحدد الضريبة و تقوم بتوزيعها

(1) - محمد ساحل، المرجع السابق، ص 133.

(2) - محمد دويدار، المرجع السابق، ص 204.

(3) - عادل العلي، المالية العامة و القانون المالي و الضريبي، د.ط، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 152.

(4) - محمد ساحل، المرجع السابق، ص 134.

على المكلفين وتتميز هذه الضريبة بمرونتها . حيث انها تتأثر بالظروف الاقتصادية القائمة وبعدها وحيث يمكن مراعاة الظروف الشخصية للمكلفين بها ، غير أن هذه الضريبة تتطلب إدارة مالية عالية الكفاءة، كما تضار الخزينة بتهرب المكلفين من أدائها بعكس الحال في الضريبة التوزيعية<sup>(1)</sup>.

2- **الضريبة النسبية والضريبة التصاعدية** : يقصد بالضرائب النسبية تلك الضرائب التي تفرض بنسبة محددة وثابتة مهما تغيرت قيمة الوعاء الضريبي، فمثلا تفرض ضريبة بنسبة 17 بالمئة من قيمة الأرباح التجارية و الصناعية، فوفقا لهذه الطريقة تظل نسبة الضريبة المستحقة إلى قيمة الوعاء الضريبي ثابتة مهما تغيرت قيمة المادة الخاضعة للضريبة<sup>(2)</sup>، وواضا هنا أن حصيلة الضريبة تتغير بالزيادة أو بالنقصان بنفس نسبة التغير في قيمة الوعاء الضريبي، ونشير أن مؤيدي نظرية الضريبة النسبية هما الاقتصاديون التقليديون<sup>(3)</sup>، وكانت مبرراتهم في ذلك أن الضريبة النسبية أكثر عدالة من الضريبة التصاعدية نظرا لمعاملتها لكل المكلفين بشكل متساوي ولكن في الحقيقة فهي بعيدة عن العدالة الضريبية، واعتبرت الضريبة من وجهة نظر التقليديين ثمنا للخدمات المقدمة من طرف الدولة ومن ثم يكون الثمن الذي يدفع من أجل الحصول على الخدمات يكون واحد و بصرف النظر عن الكميات المشتراط من الخدمة<sup>(4)</sup>.

وأما الضريبة التصاعدية فهي ضريبة قديمة ودعا إليها المفكر منتسكيو في كتابه (روح القوانين) وناد بها المفكر جان باتيست ساي الذي اعتبرها ضريبة عادلة، إلا أنها شاهدهت انتشارا واسعا منذ الثلاثينات من هذا القرن. ويقصد بالضريبة التصاعدية تلك الضريبة التي تفرض بمعدلات متصاعدة تبعا لتصاعد المادة الخاضعة للضريبة، فمثلا تفرض الضريبة بمعدل 10 بالمئة على دخل يقدر 70.000 دينار جزائري، بينما تفرض بمعدل 15 بالمئة

(1) - عادل العلي، المرجع السابق، ص 153.

(2) - عفيف عبد الحميد ، المرجع السابق، ص 14.

(3) - يسري مهدي حسن السامرائي، زهرة خضير عباس العبيدي، المقال السابق، ص 123.

(4) - محمود جمام، النظام الضريبي و آثاره على التنمية الاقتصادية -دراسة حالة الجزائر ، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة، 2009، ص 37.

على دخل يقدر ب 100.000 دينار جزائري<sup>(1)</sup>، ويستند تبرير الضريبة التصاعدية على وفرتها المالية وعدالتها وتوزيع العبء الضريبي وآثارها الاقتصادية الايجابية، وفي حقيقة الأمر أن الضريبة التصاعدية تأخذ أشكال متعددة تتمثل أساسا في التصاعد بالطبقات أو ما يسمى الإجمالي والتصاعد بالأجزاء<sup>(2)</sup>.

### ثانيا: طرق تحصيل الضريبة

يقتضي من الأمر بعد تحديد الوعاء الضريبي وكيفيات تقديره التطرق إلى طرق تحصيل الضريبة، وذلك كما يلي:

**1- مدلول التحصيل الضريبي:** يقصد بالتحصيل الضريبة مجموعة عمليات والإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية وفقا للقواعد القانونية والضريبة المطبقة في هذا الإطار<sup>(3)</sup>، وبعبارة أخرى يقصد بالتحصيل أو قيمة الضريبة مجموع العمليات والإجراءات التي يتم من خلالها نقل قيمة الضريبة من جيوب المكلفين بها إلى الخزينة العامة للدولة<sup>(4)</sup>، فالتحصيل ينطوي على دخول قيمة الضرائب إلى الخزينة العامة وهي عملية ضرورية لتحقيق الضريبة هدفها، ويل أبعد من ذلك فإن مرحلة التحصيل الضريبي توكّد أن العلاقة بين الإدارة الضريبية والشخص المكلف بالضريبة تصبح مباشرة ، وهو ما جعل المشرع الضريبي يتدخل من خلال وضع القواعد التي تضمن تحصيل دين الضريبة دون حدوث أي عقبات وتجعل الدولة تحصل على حقها سواء كان ذلك من جانب الإدارة الضريبية المختصة أو من جانب المكلف نفسه<sup>(5)</sup>.

(1) - مراد ناصر، المرجع السابق، ص 108.

(2) - محمد ساحل ، المرجع السابق، ص 136.

(3) محمد عباس محرز، المرجع السابق، ص 123 .

(4) - يوسف قاشي، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية ، ألقبت على طلبه السنة أولى ماستر ، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة أكلي محند أو الحاج ، البويرة ، الجزائر ، 2014-2015 ، ص 22 .

(5) - محمد عباس محرز ، المرجع السابق ، ص 124.

وإذا كان تحصيل دين الضريبة في الوقت الحالي يتم بمعرفة موظفي الدولة، إلا أن الأمر لم يكن كذلك في السابق لأن تحصيل الضريبة أو تحصيل عدد كبير من الضرائب كان يتم وفق نظام الالتزام، والذي بمقتضاه هذا النظام الأخير يتعهد فرد بدفع مقدار الضريبة مقدما للدولة ثم يتولى عملية التحصيل فيما بعد لحسابه الخاص بمساعدة السلطات الإدارية له في هذا الشأن، وفي كل الأحوال يتم تحصيل الضريبة في صورة نقدية أو ما يقوم مقامها من شيكات أو حوالات بريدية أو غيرها، وقد كانت تتم كذلك في السابق في شكل صورة عينية كما هو الحال بالنسبة للمجتمعات الزراعية، إلا أن هذا الاستثناء هو من القاعدة العامة ويجب عدم التوسع فيه أو قياس عليه، وبالإضافة إلى ذلك نجد بعض التشريعات الضريبية تسمح بقبول السندات الحكومية أو تضمينها الحكومة وفاء لبعض الضرائب، ويكون الغرض من ذلك تثبيت أسعار هذه السندات بالإضافة إلى تحديد حد أقصى لمن يجوز الوفاء به من دين الضريبة في صورة سندات حكومية (1).

ولعل من أهم الضمانات التي منحها القانون الضريبي للإدارة حين نشوء مشاكل بينها وبين المكلفين بدفع الضريبة أن تقوم بالحجز الإداري على أموال المكلف الذي يفشل في الوفاء بالضريبة في الأوقات المحددة (2)، فلها أن تحجز على حسابات المكلف الموجودة في البنوك وعلى المنقولات والعقارات حتى تجبر المكلف على الوفاء سريعا بدين الدولة، وإلا قامت مصلحة الضرائب ببيع منقولات المكلف أو عقاراته استيفاء لدين الدولة (3).

**2- الطرق العادية لتحصيل الضريبة :** يقصد هنا بالطرق العادية لتحصيل الضريبة طريقة التوريد المباشر من قبل المكلف وطريقة الأقساط المقدمة، وتأكيدا لطريقة التوريد المباشر يقوم المكلف في أرض الواقع بتوريد الضريبة المستحقة عليه مباشرة إلى الإدارة الضريبية وذلك حسب الإقرار الذاتي الذي قام بتقديمه، أو بعد إجراء التقدير النهائي للضريبة وصدور قرار

(1) - خديجة ثابتي، دراسة تحليلية حول الضريبة والقطاع الخاص، دراسة حالة ولاية تلمسان، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة أبو بكر القايد، تلمسان، الجزائر، 2011-2012، ص 30 .

(2) - محمد ساحل، المرجع السابق، ص 141 .

(3) - خديجة ثابتي، المرجع السابق، ص 31 .

التقدير بذلك<sup>(1)</sup>، أي أن الإدارة الضريبية وفق هذه الطريقة تلجأ إلى تحصيل الضريبة عن طريق التوريد المباشر وذلك بقيام الممول بسداد قيمة الضريبة المستحقة مباشرة إلى الإدارة بعد إتمام الربط النهائي لها .

وفي سبيل تخفيف العبء الضريبي على المكلفين بالضريبة قد تلجأ كذلك الإدارة الضريبية إلى طريقة الاقتصاد المقدمة، حيث يقوم الممول بمقتضاها بدفع أقساط دورية خلال السنة الضريبية طبقاً للإقرار يقدمه عن دخله المحتمل، أو حسب قيمة الضريبة المستحقة عن السنة السابقة، على أن تتم التسوية النهائية للضريبة بعد ربطها، بحيث يسترد الممول ما قد يزيد عن قيمة الضريبة المربوطة أو يدفع ما قد يقل عنها، وهنا نشير أن المشرع الجزائري قد أخذ بهذه الطريقة أو التقنية في العديد من الضرائب المفروضة على غرار الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات، والملاحظ على هذه الطريقة أنها تخفف من واقع الضريبة على المكلف وتجعل أداؤها سهلاً وميسوراً، وأنها تضمن للخزينة موارد مالية مستمرة على مدار السنة<sup>(2)</sup> .

**3- الاقتطاع من المنبع كطريقة استثنائية لتحصيل الضريبة :** تلجأ كذلك الإدارة الضريبية إلى طريقة الحجز من المنبع كطريقة استثنائية لتحصيل الضريبة، وتتطوي هذه الطريقة على تكليف "شخص ثالث" تربطه بالمكلف الحقيقي علاقة، فيقوم بحجز قيمة الضريبة المستحقة وتوريدها رأساً للخزينة العامة<sup>(3)</sup>، وتكون هذه العلاقة إما علاقة دين كما هو الحال في حالة إيرادات القيم المنقولة (الصكوك المالية)، حيث تعتبر الشركة الموزعة لأرباح الأسهم بمثابة مدين للمستفيد. أو أن تكون علاقة تبعية كما هو الحال في حالة استحقاق الأجور والمرتببات فتواجه الإدارة

(1) - عفيف عبد الحميد، المرجع السابق، ص 17 .

(2) - حميد بوزيدة، (الضغط الضريبي في الجزائر) ، مقال منشور بمجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة الشلف، الجزائر، العدد 04، 2004، ص 37 .

(3) - يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2003، ص 80.

الضريبة بصدد هذه الطريقة شخصين مختلفين، أولهما المكلف الحقيقي الذي يقع عليه عبء الضريبة وثانيهما المكلف بجباية الضريبة وتوريدها للخزينة العامة<sup>(1)</sup>.

ولهذه الطريقة عدة مزايا منها أنه لا تعد من ظاهرة التهريب الضريبي، وتؤدي إلى تحقق الإيراد بدلا من الانتظار إلى غاية السنة، وكذلك تضمن وتحقق للدولة إيراد مستمرا ومتكررا على مدار السنة، وإضافة إلى ذلك أنها تؤدي إلى تخفيف العبء على كاهل المكلفين، إذا أنهم وفق هذا النظام لا يشعرون بنقل الضريبة عليهم كما هو الحال عند دفع الضريبة المستحقة عليهم في غاية نهاية السنة المالية<sup>(2)</sup>. وأيضا تسمح طريقة الاقتطاع من المنبع للإدارة من الحد من تكاليف تحصيل الضرائب<sup>(3)</sup>.

(1) - عفيف عبد الحميد، المرجع السابق، ص 17 .

(2) - حسام فايز، أحمد عبد الغفور، العلاقة بين المكلف والادارة الضريبية وآثرها على التحصيل والجباية ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2008، ص 44 .

(3) - محمد ساحل، المرجع السابق، ص 142 .

## المبحث الثاني: التأصيل المفاهيمي للتهرب الضريبي

إن تحديد مفهوم وطبيعة التهرب الضريبي متعلقا بالكيفية التي يتم من خلالها التخلص أو التهرب من دفع المستحقات الجبائية وهذا إما بالغش الضريبي أو التجنب الضريبي، ونظرا لتداخل وتشابه هذين المصطلحين مع غيرهم من المصطلحات وتنوع طرق وأسباب التهرب الضريبي وآثاره ارتأينا تقسيم هذا المبحث المعنون بالتأصيل المفاهيمي للتهرب الضريبي إلى مطلبين كالآتي:

**المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي وأنواعه.**

**المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي وآثاره.**

## المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي وأنواعه

نظرا لتعدد التعاريف المتعلقة بظاهرة التهرب الضريبي واختلاف وجهات النظر بين كل من الفقه الاقتصادي والفقه القانوني بشأن هذه الظاهرة، وتعدد أنواع هذه الأخيرة وتشابها مع بعض المصطلحات اقتضى منا الأمر تقسيم ومعالجة هذا المطلب وفق فرعين كما يلي:

## الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي

لتوضيح وتبيان التعاريف المتعلقة لظاهرة التهرب الضريبي واختلاف وجهات النظر بين كل من الفقه الاقتصادي والقانوني بشأن هذه الظاهرة ارتأينا تأصيل وتفصيل ذلك كالآتي:

## أولاً: تعريف الفقه الاقتصادي للتهرب الضريبي

بداية نشير أن تعريفات الفقه الاقتصادي للتهرب الضريبي هي الأخرى تعددت حسب وجهة كل فقيه، ودليل ذلك نجد البعض يعرف التهرب الضريبي بأنه تخلص الأفراد من الالتزام بدفع الضريبة بعد تحقق الواقعة المنشأة له<sup>(1)</sup>، والبعض الآخر يعرفه بأنه تخلص المكلف كلياً أو جزئياً من أداء الضريبة، دون نقل عبئها إلى غيره مما يؤثر في حصيلة الدولة من الضريبة ويضيع حقها بعد تحقق واقعتها المنشأة<sup>(2)</sup>.

ونجد كذلك فريق آخر من الفقه الاقتصادي عرف التهرب الضريبي بأنه كل التصرفات المادية وكل العمليات المحاسبية وكل المحاولات التي يلجأ إليها المكلف بالضريبة أو غيره، من أجل التخلص من الضريبة<sup>(3)</sup>، وهو أيضاً يعني التخلص بإحدى الوسائل المختلفة من الالتزام بدفعها<sup>(4)</sup>، والملاحظ على جملة التعريفات السابقة أنها جعلت تحقيق الواقعة المنشأة شرطاً لتحقيق التهرب الضريبي، غير أن هذا الشرط لا يكون أمام كل حالات التهرب الضريبي لأننا

(1) - خالد عيادة عليّات، المقال السابق، ص 19.

(2) - عادل العلي، المرجع السابق، ص 123 .

(3) -Margarez(1).la grande fiscalité et ses succerdanees,Suisse.corrige,2eme edition, 1977.p18

(4) - فوزي عبد المنعم،المالية العامة والسياسة المالية ، د.ط، درا النهضة العربية ،لبنان ، 1972، ص 223 .

نستطيع أن نكون أمام التهرب الضريبي دون تحقق الواقعة المنشأة. كما هو الشأن بالنسبة للمكلف بالضريبة الذي يحول نشاط تجاري خاضع لضريبة منخفضة وترك النشاط الخاضع لضريبة مرتفعة فتكون أمام نوع من أنواع التهرب الضريبي، ونلاحظ كذلك أن التهرب الضريبي يترتب عليه اختلالات هيكلية تؤثر على اقتصاديات الجزئية والكلية مما قد يترتب عليه استخدام السياسات الاقتصادية بطريقة خاطئة<sup>(1)</sup>، ونستنتج أن الفقهاء الاقتصاديين لا يفرقون بين أنواع التهرب الضريبي ويؤكدون أن لهم نفس الآثار الاقتصادية على الخزينة العمومية مهما كانت صور التهرب من تحمل عبء الضريبة وأي كان نوعها.

### ثانياً: تعريف الفقه القانوني للتهرب الضريبي

في البداية نشير أن الفقه القانوني ركز في تعريفه لظاهرة التهرب الضريبي على الجانب القانوني والطرق المستعملة فيه سواء كانت مشروعة أو غير مشروعة، وتأكيداً لذلك نجد بعض الفقهاء عرفوا التهرب الضريبي بأنه المخالفة الصريحة للقانون بهدف التخلص من فرض الضريبة أو من أجل أساس الضريبة<sup>(2)</sup>، والبعض الآخر يعرفونه على أساس عدم ثقل عبء الضريبة على الغير، وذلك بقولهم تخلص المكلف القانوني من عبء الضريبة دون أن ينقل عبئها إلى الشخص الآخر<sup>(3)</sup>. ونجد كذلك فريق آخر من الفقه يعرفه بأنه تمكن المكلف بطريقة أو بأخرى من عدم دفعها دون أن يلقي العبء على الغير<sup>(4)</sup>.

والملاحظ أن هذه التعريفات توضح الفرق بين كل من نقل عبء الضريبة والتهرب من الضريبة، فنقل عبء الضريبة بعد أن يكون المكلف القانوني قد دفع إلى خزينة الدولة، ثم يبدأ

(1) - عبد الحكيم مصطفى الشراوي، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، د.ط، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2006، ص11.

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

(3) - محمد دويدار، المرجع السابق، ص 229

(4) - رفعت محجوب، المالية العامة، د.ط، دار النهضة العربية، بيروت، 1975، ص318.

من ناحيته في السعي إلى استردادها وبالإلقاء عبئها على عاتق شخص آخر أو أشخاص آخرين<sup>(1)</sup>.

ومن أمثلة ذلك أن يتمكن منتج سلعة ما بعد أدائه بالضريبة المفروضة للخرينة العمومية كاملة. عكس التهرب الضريبي الذي يحرم الخزينة العمومية من الإيرادات الضريبية، وبما أن التهرب الضريبي ظاهرة اختلف حولها الفقهاء والباحثون حول تعريفها، وأن كنانة تعريف الشامل بأن التهرب الضريبي ظاهرة اقتصادية وضريبية خطيرة تتمثل في محاولة المكلف التخلص كلياً أو جزئياً من العبء الضريبي المكلف به، وذلك من خلال إتباع أساليب وأعمال تخالف روح القانون وقد تصل إلى حد مخالفة نصوصه، وبالتالي عدم قيام المكلف بدفع الضريبة أو الوفاء بالتزامه كلياً أو جزئياً تجاه الدوائر المالية مما يؤثر في حصيلة الخزينة العامة من الضريبة وذلك باستخدام طرق مشروعة وأخرى غير مشروعة<sup>(2)</sup>.

وان كان التهرب الضريبي على المستوى الداخلي هو الأسبق في الظهور فإن التهرب الضريبي امتد حتى على المستوى الدولي من خلال معاملات وتبادل التجاري الدولي بالرغم من الاتفاقيات الدولية والثنائية في تجنب الازدواج الضريبي والتعاون في مكافحة التهرب الضريبي<sup>(3)</sup>، والذي يعرف على أنه كل تهرب من الضريبة عبر حدود الدول نومن شأنه أن يفقد الدولة مورداً هاماً من موارد إيراداتها يستوي في ذلك أن يسلك المتهرب الضريبي طرقاً مشروعة أو غير مشروعة أو تتوفر لديه إرادة التهرب أولاً، وأياً كان التشريع الضريبي الذي يختار والاستفادة من تباين الأنظمة والتشريعات الضريبية للدول من أجل التوصل إلى هدفه وتخفيض عبئه الضريبي أو إسقاطه تماماً<sup>(4)</sup>.

(1) - عبد المجيد درار الحامد ، مرسى حجازي السيد، "المالية العامة"، د.ط، جامعة بيروت العربية، بيروت، 2003، ص 318.

(2) - بتاتة طورش، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة 01، 2012/2011، ص 12.

(3) - سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثارها على اقتصاديات الدول النامية، ط1، منشورات حلبي الحقوقية، لبنان، 2008، ص 33.

(4) - بتاتة طورش، المرجع السابق، ص 13.

ويمكننا ان نستنتج من كل التعريفات السابقة انه بالرغم من اختلافها إلا أنها مكتملة لبعضها البعض، وتؤدي بنا إلى استخلاص العناصر المكونة للتهرب الضريبي المتمثلة أساسا في صفة المكلف بالضريبة الذي قد يكون شخص طبيعي كما قد يكون شخص معنوي والوسائل المستعملة مشروعة او غير مشروعة، وكذلك التخلص من الضريبة قد يكون كليا أو جزئيا<sup>(1)</sup>.

### الفرع الثاني: أنواع التهرب الضريبي

من منطلق أن التهرب الضريبي يأخذ شكلين أساسيين هما التهرب الضريبي المشروع والتهرب الضريبي الغير مشروع، اقتضى منا الأمر تأصيل هذين الشكلين ومعالجتهم كآلاتي:

#### أولاً: التهرب الضريبي المشروع

لتحديد وتوضيح التهرب الضريبي المشروع ارتأينا تفصيله كما يلي:

#### 1-مدلول التهرب الضريبي المشروع: يقصد بالتهرب الضريبي المشروع تخلص المكلف من

دفع الضريبة كليا او جزئيا دون أن يعكس عبئها على الغير متفاديا في ذلك أي مخالفة للنصوص التشريعية الجبائية، ومستغلا ما يكتنف النصوص التشريعية من ثغرات أو عدم ضبط في الصياغة الذي يؤوله المكلف المتهرب لصالحه.

ويقصد به كذلك تخلص المكلف القانوني من دفع الضريبة دون مخالفة أحكام التشريع، وأيضاً بأنه الفعل الشخصي الذي يقوم به المكلف وذلك باستخدام تقنيات قانونية مؤسسة معتمدة على حرية التسيير، وتسمح له باختيار وضعية جبائية محددة للحصول على نتائج اقتصادية مساوية لنتيجة جبائية مقبولة<sup>(2)</sup>.

(1)- المرجع نفسه ، ص 15.

(2)-بتاتة طورش، المرجع السابق ، ص 17.

وفي حقيقة الأمر أن التهرب الضريبي المشروع يتحقق بعدم قيام المكلف بالعمل الذي من شأنه أن يؤدي إلى حصول الواقعة المنشئة للضريبة<sup>(1)</sup>. فالمكلف بالضريبة يقوم مثلا بالامتناع عن تصرف معين كعملية البيع أو الشراء، فهو يعمل على عدم تحقق الواقعة المنشئة لهذه العملية، فتصرفه يكون سلبيا لأنه يقوم باستخدام حق من حقوقه الدستورية وهو حرية القيام بتصرف ما من عدمه، ومن ثم لا يسأل المكلف بالضريبة عن تصرفه السلبي نظرا لعدم انتهاكه للقانون.

وقد يستفيد أيضا من ثغرات القانون، ومثال على ذلك التهرب من ضريبة الشركات عن طريق توزيع هذه الأخيرة في شكل هبات للذين تربطهم بصاحب الشركة قرابة من الدرجة الأولى على قيد الحياة، حتى لا تخضع بعد وفاته تلك الأموال لضريبة الشركات<sup>(2)</sup>.

وعليه فالتهرب الضريبي المشروع عبارة عن عملية قانونية يتم من خلالها تجنب الواقعة المنشئة للضريبة وقد يستطيع الممول أن يتجنب دفع الضريبة من خلال استغلال نقاط الضعف السائدة في التشريع<sup>(3)</sup>.

**2- تصنيف التهرب الضريبي المشروع :** يأخذ التهرب الضريبي المشروع صورتين أساسيتين وهما التهرب الضريبي المقصود من المشرع الجبائي، التهرب الضريبي الغير المقصود من المشرع الجبائي، وتعني الصورة الأولى للتهرب الضريبي المشروع لجوء المشرع الجبائي إلى التهرب الضريبي المقصود من أجل تحقيق أهداف معينة من خلال فرض ضرائب مرتفعة على نشاطات معينة للتقليل من استيرادها وتشجيع المنتج الوطني أو للحد من استغلالها، أو إلغاء الضرائب على أنشطة محددة ضمن شروط معينة وحصرها في مناطق يتم اختيارها لتشجيع إنشاء مثل هذه المؤسسات في مناطق معينة مثل تدعيم الاستثمار.

(1) - أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، د.ط، القاهرة، مصر، 1990 ص 18.

(2) - حميد بوزيدة، المرجع السابق، ص 31.

(3) - سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، اقتصاديات الضرائب، د.ط، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2007، ص

وأما الصورة الثانية للتهرب الضريبي المشروع تعني استغلال المكلف ثغرات القانون من أجل عدم دفع الضريبة وترجع هذه الثغرات في الغالب إلى نقص في التشريع وعدم إحكام صياغة المواد القانونية، وبذلك فالمكلف ينتهك أو يخالف التشريع لأن المشرع هو الذي هيئ له مجموعة من الإعفاءات والتخفيضات في بعض الضرائب الخاصة بأنشطة معينة.

### ثانيا: التهرب الضريبي غير المشروع

بهدف التحكم في التهرب الضريبي غير المشروع اقتضى منا الأمر تفصيله ومعالجته كما يلي:

**1-مدلول التهرب الضريبي غير المشروع:** يعني تهرب مقصود من طرف المكلف نتيجة مخالفته الصريحة عمدا لأحكام القانون الضريبي،قصدا منه عدم دفع الضرائب المستحقة عليه كليا أو جزئيا،وذلك من خلال الامتناع عن تقديم التصريح بمداخيله أو تقديم تصريح ناقص أو كاذب، أو إعداد قيود وتسجيلات مزيفة<sup>(1)</sup>، وبالتالي فإن التهرب الضريبي غير المشروع يحدث عند امتناع المكلف الذي توفرت فيه شروط الخضوع للضريبة عن الوفاء بها، وباستعمال ما استطاع من الطرق الاحتمالية للتخلص من دفعها، ويتحقق من التهرب أساسا بمناسبة ربط الضريبة للحيلولة دون تحققها آليا، وذلك بإنكار تحقق الواقعة المنشأة للضريبة، أو بجعله يتم على جانب من وعاء الضريبة الحقيقي، عن طريق إخفاء جزء من القاعدة الضريبية، ومثال ذلك تقديم المكلف إقرارا يحتوي على معلومات خاطئة عن إيراداته<sup>(2)</sup>.

والدارس والمتمعن في التشريع الجبائي الجزائري يجد هذا النوع من التهرب أنه كل محاولة للتخلص من الضريبة باستعمال طرق تدليسية في إقرار أساس الضرائب والرسوم التي يخضع لها المكلف أو تصفيتها كليا أو جزئيا.

(1) - علي زغدود، المالية العامة، د.ط، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 209.

(2) - محمد ساحل، المرجع السابق، ص 152.

**2- تصنيف التهرب الضريبي غير المشروع:** يأخذ التهرب الضريبي غير المشروع صورتين

أساسيتين هما التهرب العادي والتهرب الموصوف أو المركب، وتعني الصورة الأولى ذلك التهرب الذي يشبه التهرب المشروع ويكون مصحوبا باستعمال طرق تدليسية<sup>(1)</sup>، ويتمثل في محاولة متعمدة من أجل دفع ضريبة أقل وهذا من خلال تقديم تصريحات ناقصة أو خاطئة بسوء نية فهو إذا كان تصرف أو إغفال مرتكب من أجل التخلص من الضريبة حسب المادتين 192 و 193 من قانون الضرائب المباشرة.

وأما الصورة الثانية للتهرب الضريبي غير المشروع تعني غش بسيط مقرون بممارسة تدليسية، أي أن المكلف يستعمل أساليب ماهرة تمكنه من التخلص من الضريبة، وكذلك مسح كل الآثار التي قد تؤدي إلى كشف مغالطاته، ومنه فالتهرب المركب يتوفر على عدة عناصر وهي عنصر النية الذي يقصد به أن المكلف على دراية بأن الفعل غير مشروع، والعنصر المادي المتمثل في تخفيض أساس الضريبة، وكذلك عنصر التدليس المتمثل في لجوء المكلف إلى مسح كل الأدلة ترقبا لأي مراقبة محتملة حسب المادتان 303 و 407 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

وللتهرب الغير المشروع عدة صور نذكر منها عدم قيام المكلف بتقديم تصريح عن نشاطه، معتمدا على عدم وجود مقر لنشاطه ويكون هنا التهرب كليا، أو المقر الموجود وكذلك كل النشاط الغير المصرح به، إذ يعمل في الخفاء من أجل التهرب من الضريبة<sup>(2)</sup>، وكذلك تقديم تصريحات ناقصة أو كاذبة عن طريق فواتير وهمية أو مزيفة، أي امتناع الممول الذي تتوافر فيه شروط الخضوع لها عن الوفاء بها، مثلا امتناعه عن تقديم بيان بدخله، أو تقديم بيان كاذب أو غير صحيح، مستعينا في ذلك بكافة أنواع الغش وهي مختلفة ومتعددة<sup>(3)</sup>، وتسجيل عقود إيجار بقيمة أقل من الإيجار الحقيقي، وأيضا تقديم وثائق مزورة من أجل

(1)-الهادي خضراوي، محمد السعيد سعيداني، المقال السابق، ص 43.

(2)- عائشة بوشیخي، فاطمة بوشیخي، (أسباب التهرب الضريبي وأثره على الخزينة العامة في الجزائر)، مقال منشور بمجلة الدراسات الجبائية، جامعة البليدة 02، المجلد 03 العدد 03، 2016، ص 158.

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

الإعفاء أو استرجاع الرسم على القيمة المضافة على أساس العمل مع قطاعات معفاة من هذه الضريبة.

### الفرع الثالث: تميز التهرب الضريبي عن غيره من المصطلحات المشابهة له

قد يتشابه ويختلف التهرب الضريبي مع عدة مصطلحات من بينها الغش الضريبي والتجنب الضريبي والتهريب الضريبي، وهو ما اقتضى من الأمر تفصيل ذلك كما يلي:

#### أولاً: تمييز التهرب الضريبي عن الغش الضريبي

ان عدم تمييز مصطلح التهرب الضريبي عن الغش الضريبي أدى إلى حدوث خلط في كلى المفهومين خصوصاً أنهما يختلفان في الوسيلة ويشتركان في الغاية<sup>(1)</sup>، ودليل ذلك أن التهرب الضريبي تكون فيه إرادة المكلف متجهة نحو تحقيق العبء الضريبي إلا أنه يسلك في سبيل ذلك سبلاً مشروعة، فالمكلف هنا يمارس حقاً من حقوقه القانونية والاقتصادية ليحقق مشروعاً بالنسبة له، وبالتالي لا يقع عليه أية عقوبة أو جزاء، فالتهرب الضريبي في هذه الصورة يتوفر فيه العنصر المعنوي (سوء النية) دون العنصر المادي (الحيل التدليسية)<sup>(2)</sup>، بينما الغش الضريبي فنتجه فيه إرادة المكلف نحو تخفيف أو إسقاط العبء الضريبي لكنه يسلك في سبيل تحقيق ذلك طرق غير مشروعة تصل به إلى حد التدليس والاحتتيال ومن ثم يستوجب سلوكه مؤاخذته قانوناً، فالغش الضريبي في هذه الصورة يتوفر فيه العنصر المعنوي والعنصر المادي ولذلك يتعين عدم الخلط بين التهرب الضريبي والغش الضريبي، فالأول يمثل العام والثاني يمثل الخاص<sup>(3)</sup>.

(1) - محمد ساحل، المرجع السابق، ص 152.

(2) - محرز محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة، ط5، الديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2012، ص 266.

(3) - سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، د.ط، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2009، ص 209.

ورغم ذلك يشترك كل من التهرب الضريبي والغش الضريبي في أن كلاهما يؤدي إلى تخفيض العبء الضريبي، وأيضاً كلاهما ناجم ان عن سوء النية وانعدام الحس المدني<sup>(1)</sup>.

### ثانياً : تمييز التهرب الضريبي عن التجنب الضريبي

يعني التجنب الضريبي التخلص من عبئ الضريبة كلياً أو جزئياً دون مخالفة أو انتهاك لأحكام القانون، بحيث يستخدم المكلف حقاً من حقوقه الدستورية باعتبار أن حرته في القيام بأي تصرف من عدمه تكون مكفولة دستورياً كامتناع المكلف من شراء سلع استهلاكية تفرض عليها ضريبة مرتفعة.

وأما التهرب الضريبي فهو يعني افتراض تحقق الواقعة المنشئة للضريبة بالفعل، لان المكلف يتهرب من دفعها كلياً أو جزئياً بالاستفادة من الإعفاءات الضريبية وثورات القانون والنقص الذي يعتري نصوصه كادعاء بالهبة بدل البيع للتهرب من دفع رسم كبير<sup>(2)</sup>.

وإذ كان كل من التهرب الضريبي والتجنب الضريبي يشتهان في كونهما يهدفان إلى التخلص من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً، إلا أنهما يختلفان في الوسيلة كون التجنب الضريبي يكون عن طريق الامتناع عن تحقيق الواقعة المنشئة للضريبة، في حين التهرب الضريبي يتم عن طريق تحقيق الواقعة المنشئة للضريبة ومخالفة القانون.

### ثالثاً: تمييز التهرب الضريبي عن التهريب الضريبي

لا يمكن تصور التهريب الضريبي خارج نطاق قانون الجمارك، ويعني ذلك مخالفة أحكام قانون الجمارك بهدف الإفلات من الضريبة الجمركية<sup>(1)</sup> إذ يقتصر التهريب الضريبي

(1) - قتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبي حالة الجزائر من 2003 الى 2008، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير علوم تسيير، تخصص مالية ومحاسبة، معهد العلوم التجارية والاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس لمدينة، 2009، ص 08.

(2) - سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثارها على اقتصاديات الدول النامية، المرجع السابق، ص 16.

بهذه الصورة على التهرب من ضريبة معينة بالذات هي الضريبة الجمركية، وذلك بمخالفة أحكام قانون الجمارك، ففي هذه الحالة يعتبر تهرب بالمفهوم القانوني وليس الاقتصادي.

وأما التهرب الضريبي بالمفهوم الاقتصادي فهو أوسع نطاق، إذ ينطوي تحت لوائه كافة صور التهرب من تحمل عبئ الضريبة أي كأنه نوعها كلياً أو جزئياً، وبغض النظر عما إذا كانت تلك الصور مشروعة أو غير مشروعة، ومن ثم يدخل في إطارها ظاهرة التهرب الضريبي<sup>(2)</sup>.

### المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي وآثاره

لا يمكن أن تتم مكافحة التهرب الضريبي بالشكل الصحيح دون تحديد أسبابه وآثاره، حيث من المنطقي تشخيص الداء قبل اقتراح الدواء، لذا سنحاول من خلال هذا المطلب التطرق إلى أسباب التهرب الضريبي وتحديد طرق هذا التهرب والآثار الناجمة عنه، وذلك وفق الفروع التالية:

#### الفرع الأول: أسباب التهرب الضريبي

ان البحث عن أسباب ظاهرة التهرب الضريبي لا يعني بذلك إحصاء وتحديد كل أسباب التي أدت إلى وجود كل هذه الظاهرة، فهي عديدة ومتنوعة وتختلف من بلد إلى آخر، نتيجة لاختلاف الأوضاع الداخلية والخارجية التي عاشتها وتعيشها كل دولة<sup>(3)</sup>. غير أنه يمكن حصر أسباب انتشار ظاهرة التهرب الضريبي في أسباب مباشرة وأخرى غير مباشرة.

#### أولاً: الأسباب المباشرة

(1) - يقصد بالضريبة الجمركية تلك الضريبة التي تفرض على السلع التي تجتاز الحدود اما عند استرداده أو تصديرها، للتفصيل أكثر أنظر: أحمد فتحي سرور، المرجع السابق، ص 275.

(2) - سوزي عدلي ناشد، زاهلة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، المرجع السابق، ص 17.

(3) - مصطفى عوادي، نصر رحال، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، د.ط، مكتبة بن موسى السعيد، الوادي، 2010، ص 56.

ترتبط الأسباب المباشرة أساسا بالأسباب التشريعية والأسباب الإدارية، والأسباب

النفسية، وسنحاول تبيان كل من هاته الأسباب على النحو التالي:

1- **الأسباب التشريعية:** نظرا للأوضاع التي عاشتها مختلف بلدان العالم الثالث بعد الاستقلال خاصة في مرحلة الفراغ القانوني الذي شمل العديد من المجالات، وأمام اضطراب هذه الدول واعتمادها السياسة الضريبية كأداة لتمويل سياستها التنموية، إذ ارتكزت تلك النظم على القوانين الضريبية التي خلفها الاستعمار، والتي واجهت العديد من الصعوبات أهمها:

- **ثقل العبء الضريبي:** والذي يشكل مبررا أساسيا لتهرب الأفراد من الضريبة ويرتبط هذا السبب بالحالة الاقتصادية والنظم الضريبية المطبقة، والعبء الضريبي هو نسبة الضرائب المفروضة على المكلف بهدف تصفية دخله، وبالتالي فقدرت المواطن على تحمل الضريبة متوقف على دخله فإذا زاد العبء الضريبي بنسبة أكثر من الزيادة الدخل المكلف فان هذه يشجع على التهرب الضريبي والعكس إذا كان العبء الضريبي قليل نسبيا فان بواعث التهرب تكون محدودة.

- **تعقد النظام الضريبي:** ويقصد بذلك اتسامه بعدم البساطة والوضوح، حيث كلما كانت صياغة القانون معقدة يكون القانون أقل وضوحا ويترك مجالاً لتدخل أعوان الإدارة في تحديد الإعفاءات والتخفيضات، وهذا ما يؤدي إلى عدم قناعة المكلف بالضريبة المفروضة عليه مما يؤدي إلى تهربه منها<sup>(1)</sup> كما أن كثرة التعديلات الضريبية تؤدي إلى عدم الفهم وصعوبات عند تطبيق مما يساعد المكلف على التهرب مستفيدا من هذه الثغرات دون أن يكون مخالفا للقانون<sup>(2)</sup>

- **عدم استقرار التشريع الضريبي:** نتيجة المتغيرات التي تطرأ على الساحة الاقتصادية للدول والذي استدعى التغيير في القوانين الضريبية، وكذلك جعل المكلفين بالضريبة في

(1) - كمال شريط، الرقابة الجبائية في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة منتوري قسنطينة، 2004، ص 112 .

(2) - جمال طارق، (محمد صبري، ظاهرة التهرب الضريبي من ضريبة الدخل في العراق)، دراسة تحليلية، مقال منشور بمجلة كلية العلوم الاقتصادية، بغداد، العدد 48، 2016، ص 386 .

غالب الأحيان على غير دراية بها نتيجة نقص وسائل الإعلام الضريبية أو صعوبة الإمام بمضمونها<sup>(1)</sup>، وهو ما يجعل من النظام الجبائي دوماً غامضاً بسبب الإفراط في تعدد القوانين، وهذا يؤدي إلى عدم ثقة المكلف بالنظام الضريبي، وبالتالي ميلهم للتهرب الضريبي<sup>(2)</sup>.

**-ضعف العقاب المفروض على المتهرب :** إن عدم تناسب الجزاءات المفروضة على الشخص المتهرب ضريبياً يمثل عامل محرض على التهرب الضريبي نتيجة ضعف هذه الجزاءات التي تفرضها الدولة، فإذا كانت قيمة ذلك العقاب أكبر من المبلغ المتهرب من دفعه لصالح الخزينة يؤدي إلى التزام المكلف بالضريبة بأداء واجبه الضريبي، مما يحد من ظاهرة التهرب، وأما إذا كانت قيمة العقاب أقل من قيمة المبلغ الواجب أدائه كضريبة، ففي هذه الحالة يكثر التهرب الضريبي<sup>(3)</sup>. وعليه يجب أن تكون العقوبة رادعة لكل من يتهرب من الأداء الضريبي، وكذلك يجب أن تكون العقوبات شاملة لكل المساهمين سواء فاعلين أصليين أو محرضين أو مساعدين على التهرب الضريبي لاسيما المحاسبين الذين يساهمون في ذلك بحكم مهنتهم.

**2- الأسباب الإدارية:** تعتبر الإدارة الضريبية أداة لتنفيذ النظام الضريبي، فتعد الإدارة الضريبية وسيط بين السلطة التشريعية الجبائية والمكلف بالضريبة، فضعف التنظيم على مستواها يفتح المجال أمام المكلف بالضريبة للتهرب منها، وذلك نتيجة العجز الذي تعاني منه هذه الأخيرة سواء على المستوى المادي والبشري وكذلك على مستوى التكوين، أو تعقد الإجراءات الإدارية والتنظيمية. وسنحاول تبيان ذلك على النحو التالي:

**-نقص أو محدودية الوسائل :** إن ضعف الإمكانيات المادية والبشرية ساهمت إلى حد كبير في تفشي ظاهرة التهرب الضريبي وانتشاره، ومحدودية الوسائل البشرية يتعلق سواء

(1) - عبد المجيد دراز حامد ، مبادئ المالية العامة ، د.ط ، دار شباب الجامعية، الإسكندرية ، مصر، 1978، ص 159.

(2) - عائشة بوشیخي ، فاطمة بوشیخي ، المقال السابق، ص 154.

(3) - مراد ناصر ، التهرب و الغش الضريبي في الجزائر، د.ط، دار قرطبة للنشر و التوزيع، الجزائر، 2004، ص 12،

من حيث الكم أو النوع . فمن الناحية الكمية هناك نوع من عدم التناسب الكمي بين الكمي في العاملين لدى الإدارات الضريبية، ومن المفروض أن يكون عدد موظفي الإدارة الضريبية مناسباً ولا سيما لبعد المكلفين بالضريبة، أو بصفة أخرى أن يكون ملائماً لعدد الملفات المطروحة للمعالجة<sup>(1)</sup>، وعليه فإن اختلال التوازن بين هذين العاملين يؤدي بالضرورة إلى نتائج سلبية. ومن إشكالات النقص الكمي نجد نقص المراقبين المختصين الذين تتوفر عليهم الإدارة الجبائية نقص حملات المتابعة والمراقبة وهو الشيء الذي يشجع المتهربين ويجعلهم في مؤمن من حملاتهم لفترة طويلة وذلك لقلّة المراقبين الجبائيين<sup>(2)</sup>، وأما من الناحية النوعية فتتمثل في النقص من الكفاءات القادرة على تحمل المسؤوليات في تقبل أحكام قوانين الضرائب سواء في تحديد الوعاء أو تصفية وتحصيل مختلف أنواع الضرائب، ومن أهم الأسباب المؤدية إلى نقص النوعي غياب سياسات تكوينية منظمة وم منهجة، وكذلك ضعف المدارس المكونة للإطارات وبلإضافة إلى ذلك انعدام الترتيبات والدورات التدريبية المسطرة من قبل الإدارة، ونقص محفزات الترقية، وإلى جانب ذلك نجد نظام الأجور إذ تعد الأجور موظفي الإدارة العمومية من بين الأجور أكثر تدنيا مقارنة بالقطاعات الأخرى وهو الشيء الذي يدفع بعض الموظفين سلوكيات سلبية والظعن في شرف الوظيفة والمساس بأهم عامل وهو الإخلاص والتفاني في العمل<sup>(3)</sup>، وكما تعد محدودية الوسائل المادية كذلك حاجزا في طريق نجاح الإصلاحات الجبائية لأنها لها تأثير كبير في الوصول إلى كل الأوعية الضريبية وكيفية ربط تحصيلها لاسيما في ذلك جبايتها على أتم وجه، ومن بين العناصر التي تبين محدودية وسائل المادية نجد نقص وسائل النقل التي يستخدمها أعوان الإدارة للقيام بمهامهم من تحقيق و متابعة، وكذلك عدم كفاية المقرات التي يزول

(1) - نوفل أحمد، (الفساد المالي والإداري رؤى ومعالجات)، مقال منشور بمجلة النزاهة والشفافية للبحوث والدراسات، السنة الأولى، العدد الثاني، بغداد، 2010، ص 113 .

(2) - عائشة بوشيخي، و فاطمة بوشيخي، المقال السابق، ص 155.

(3) - بتاتة طورش، المرجع السابق، ص 70.

فيها الموظفون مهامهم، ونقص في الأجهزة الحديثة للتسيير والمتعلقة خاصة بتقنيات معالجة المعطيات والإحصائيات بالشكل الذي يساعدها على تحقيق أهدافها المتمثلة في الوصول إلى كل الأوعية الضريبية وربطها وتحصيلها<sup>(1)</sup>.

- **تعقد الإجراءات الإدارية والتنظيمية:** غالبا ما تؤدي تعقيد الإجراءات الإدارية وعدم تبسيطها إلى لجوء المكلفين للتهرب الضريبي، ويمكن حصر هذه الصعوبات في صعوبات تقدير الوعاء الضريبي والتي لا شك فيها أنها تعرقل الإدارة الجبائية في تقدير بعض الأوعية الضريبية وهو ما يؤدي ويشجع المكلفين على التهرب، وذلك بسبب إخضاع الإدارة في كثير من الأحيان المكلفين إلى التقدير الجزافي الذي قد يحدث فيه نوع من التساهل. إذ يكون ربط الضريبة جزافيا أقل من القيمة الحقيقية مما يؤدي إلى إحداث آثار معنوية تشجع على التهرب الضريبي، وهو ما يطلق عليه بعدالة تقدير الضريبة وعدالة تطبيقها، ومن الثابت أن عدم المساواة في التطبيق تضاعف الثقة العامة بعدالة الضريبة وتكون من دواعي التهرب منه<sup>(2)</sup>. وإلى جانب صعوبات تقدير الوعاء الضريبي نجد كذلك تعقد الإجراءات الخاصة للتحصيل الضريبي لأن تعقد الإجراءات كما وضحناه سابقا ويؤدي إلى زرع روح الكراهية للضريبة، مما يجعل على عاتق الإدارة الضريبية أن تقوم بتبسيط وتسهيل الإجراءات التحصيل. كما أن التهاون في تطبيق الجزاءات المنصوص عليه قانونا بشأن المتهربين تشجيعهم على ارتكاب الأعمال الاحتيالية للتخلص من أداء الضريبة<sup>(3)</sup>.

### ثانيا: الأسباب غير المباشرة

بالإضافة إلى الأسباب المباشرة نجد كذلك أسباب أخرى تعمل على تفشي هذه الظاهرة ولقد تجلت هذه الأسباب أساسا من خلال نفسية المكلف من جهة ومحيطه الاجتماعي

(1) - عائشة بوشياخي، فاطمة وبوشياخي، العقال السابق، ص 155.

(2) - حسن عواضة، المالية العامة، د.ط، دار النهضة العربية، بيروت، 1973، ص 403.

(3) - بتاتة طورش، المرجع السابق، ص 71.

والاقتصادي من جهة أخرى، ولكل منها تأثيراتها الخاصة على تأدية الضريبة. وسنحاول تحديد هذه الأسباب الغير مباشرة فيما يلي:

1- **الأسباب التاريخية** : لقد لعب العامل التاريخي الذي مرا به المكلف بالضريبة في الجزائر منذ التواجد العثماني إلى غاية الاحتلال الفرنسي دور كبير في التهرب الضريبي، ففي عهد التواجد العثماني كانت بالضريبة تدفع من أجل مصالح الأمراء، وفي العهد الاستعماري الفرنسي كانت الضريبة تستغل كوسيلة لتحويل ممتلكات الجزائريين لصالح المعمرين وهذا في إطار سياسة تفجير الشعب ومصادرة ممتلكاته مما أدى بالمكلفين أن ذاك للتهرب كمظهر للمقاومة اتجاه المستعمر وردة فعل على الظل الذي لحق به، وتحت هذا المنظور استمر المكلف حتى بعد الاستقلال في ممارسة التهرب الضريبي انطلاقا من كون النظام الضريبي موروثا عن العهد الاستعماري (1).

2- **الأسباب النفسية**: غالبا ما تعود أسباب التهرب الضريبي إلى عوامل ذاتية نفسية وأخلاقية للمكلف نفسه، إذ يتعلق سبب التهرب في ضعف المستوى الأخلاقي و مستوى الوعي الضريبي لديه (2)، وتأكيدا لذلك أن الوعي الضريبي يعني مدى تقبل الفرد للضريبة واقتناعه بأهميتها ودورها الفعال للتنمية الدولة، فنقص الوعي الضريبي لدى المكلف يجعله يخل بواجبه المتمثل في دفع مستحقاته الضريبية التي توجهها الدولة في الغالب إلى التنمية الاقتصادية للبلاد (3) وإلى جانب ذلك نجد أن الجانب السوسولوجي له تأثير كبير في طبيعة التصرفات الاجتماعية اتجاه الضريبة، إذ أن غياب الوعي الثقافي بأهمية الضريبة وعدم تثمين دورها في سياسة الإنفاق العام يؤدي إلى إحجام المكلفين عن دفعها بسبب تنامي الشعور لديهم بأنهم يدفعون

(1) - عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، د.ط، دار جرير عمان، 2001، ص 221 .

(2) - حسن عواضة، عبد الرؤوف قطيش، المالية العامة، ( الموازنة و الضرائب و الرسوم)، ط1، دار الخلود للنشر، بيروت، 1995، ص 392.

(3) - عائشة بوشيخي، فاطمة بوشيخي، المقال السابق، ص 155 .

مبالغ للدولة تفوق حجم المنافع الذي يحصلون عليها<sup>(1)</sup>، وعليه فإن حسن أداء الواجب الضريبي يتوقف على الحالات النفسية والأخلاقية للمكلف، فكلما كانت نفسيته ضعيفة وغياب وعيه الثقافي كلما كان ميله إلى التهرب من دفع الضريبة كبير والعكس صحيح.

### 3- الأسباب الاقتصادية : تؤدي الأسباب الاقتصادية دورا بارزا في خلق ظاهرة التهرب

الضريبي وانتشارها، لان النظام الضريبي هو جزء من النظام المالي و جزء من النظام الاقتصادي للدولة، وهو ما يعني تأثير النظام الضريبي بجميع عوامل الاقتصادية في الدولة، سواء تعلق بالوضع الاقتصادي المكلف أو بالظروف الاقتصادية للدولة بوجه عام<sup>(2)</sup>، وإضافة إلى ذلك نجد لظروف الخاصة بالمكلف . فغالبا ما نجده يقوم بالمقارنة بين العبء الضريبي المفروض عليه وبين دخله، ويحاول التهرب من الضريبة في كل مرة يؤكد أن حالته الاقتصادية معرضة لعبء الضريبة<sup>(3)</sup>. ونجد أيضا أن المكلف الذي يمر بظروف اقتصادية سيئة سيضطر إلى إخفاء ما يجب دفعه على مشروعه خاصة في حالة الأزمات التي تمر بها المشاريع الاقتصادية. وأما في حالة الرخاء أين تزداد المداخيل يمكن للمكلف أن يدفع ما عليه من ديون للخرينة العمومية. وكذلك نجد التقلبات الاقتصادية لها تأثيرات كبيرة على ظاهرة التهرب الضريبي، ففي حالة البحبوحة الاقتصادية للدولة تزداد حركة البيع والشراء والتصدير والاستيراد وغيرها من المعاملات الاقتصادية مما يقلل من مظاهر التهرب. وأما في حالة الكساد أو الركود الاقتصادي ويؤدي إلى عدم قدرة المكلفين على تحمل العبء الضريبي بسبب سياسة الدولة المنتهجة من خلال رفع قيمة الضرائب . مما يؤدي إلى استعمال كافة الطرق والوسائل للتخلص من ثقل الضريبة<sup>(4)</sup>.

(1) - فوزي عطوي، المالية العامة (النظم الضريبية و موازنة الدولة)، د.ط، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2004، ص 286.

(2) - سوزي عدلي ناشد، اقتصاديات الجباية والضرائب، المرجع السابق، ص 92 .

(3) - محمد خالد المهائني، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، د.ط، القاهرة، 2010، ص 208 .

(4) - سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، د.ط، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2001، ص 17 .

## الفرع الثاني: طرق وآثار التهرب الضريبي

بداية نشير لا يمكن التطرق مباشرة إلى آثار التهرب الضريبي دون تحديد طرقه، وهو ما يستوجب منا التطرق أولاً إلى طرق التهرب الضريبي وثم إلى آثار هذا الأخير كما يلي:

## أولاً: طرق التهرب الضريبي

إن للتهرب الضريبي عدة أساليب وطرق أهمها التلاعب عن طريق عمليات محاسبية وكذلك التحايل عن طريق التلاعب المادي والقانوني. و هي الطرق التي ارتأينا تفصيلها كما يلي:

**1- التهرب عن طريق عمليات محاسبية:** في البداية نشير أن المحاسبة تعد العمود الأساسي لإجراء التحقيق الجبائي من قبل المصالح الضريبية، وتأكيداً لذلك فإن القانون ألزم الأفراد بموافاة مصلحة الضرائب بالتصريحات الخاصة ويشيرون فيها إلى جميع المبالغ والأرباح التي حققها المشروع التجاري أو المشروع الصناعي خلال السنة المالية، و يجب كذلك أن تدعم هذه التصريحات بالوثائق اللازمة والضرورية التي تثبت ذلك (مثل الفواتير، السجلات المحاسبية دفتر الجرد، ووصلات التسليم) وذلك في الآجال المقررة قانوناً<sup>(1)</sup>. وفي أرض الواقع نجد أن التهرب المحاسبي من إحدى الطرق التي يلجئ إليها المكلف من أجل التملص من دفع الضريبة حيث يعتمد في هذه الطريقة على التلاعب المحاسبي وذلك إما بتضخيم التكاليف أو بتخفيض الإيرادات أو بهما معاً.

وفي الحقيقة أن الطريقة الأولى تعد من أكثر الطرق استعمالاً والتي من خلالها يعتمد المكلف على تخفيض الوعاء الضريبي والتخلص من دفعها كلياً، أو بتفادي التصريح بجزء كبير من الإيرادات التي تدخل في حساب الأرباح الخاضعة للضريبة، لكونها تقتصر على المكلفين الذين يمسون سجلات محاسبية سواء كان ذلك إجباري بموجب رقم أعمالهم الذي

(<sup>1</sup>) - سمية براهيم، زيادة بلعاش، (مساهمة المراجعة الجبائية في مكافحة الغش و التهرب الضريبي لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات)، مقال منشور بمجلة البحوث الاقتصادية العربية، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد 67، 2014، ص 234.

يفرض عليهم الخضوع إلى نظام التصريح الحقيقي أو اختاروا الخضوع إلى هذا النظام<sup>(1)</sup>. فهدف المكلف هو أن يكون التصريح الذي قدمه مطابقا لسجلاته المحاسبية، مستعملا كل التقنيات لتخفيض إيراداته، ولعل من أهم هذه التقنيات أو الصور قيام المكلف بعمليات البيع دون استعمال الفواتير أو شيكات أو وصولات، وذلك بالبيع نقدا حتى لا يترك أثر لعملية البيع إذ يحصل على ثمن البيع ولا تظهر العملية في محاسبة المبيعات ولا محاسبة الخزينة. وكذلك لجوء المكلف أيضا إلى التسجيل الوهمي للبضائع أو الإفراط في التخفيضات التجارية، وأيضا قيام المكلف بالضريبة بتخفيضات عند تحرير الفواتير، وهذا من أجل التقليل من قيمة الرسم على القيمة المضافة التي يجب أدائها لمصالح الضرائب، وأما بالنسبة للمكلفين الذين يمارسون الأعمال غير التجارية كالمهن الحرة (أطباء، محامون...)، فلا يصرحون بالقيمة الحقيقية لرقم أعمالهم خاصة وأنهم يعلمون أنه يصعب على المصالح الضريبية تقييمها.

والأصل أن المشرع الجبائي سمح للمكلف بالضريبة بخضم الأعباء التي يتحملها حقيقيا وذلك في حدود نشاطه من الأرباح الإجمالية المحققة، وضمن الشروط المحددة قانونا وأن تكون الأعباء لها علاقة مباشرة بالنشاط الذي يقوم به المكلف، أي توظيفه واستغلاله في مصلحة النشاط. وكذلك أن تكون هذه الأعباء مبررة بوثائق ثبوتية (فواتير، وصولات... إلخ) وفي الحدود التي وضعها القانون<sup>(2)</sup>. وفي أرض الواقع هناك بعض المكلفين يستغلون هذا الحق وذلك بإدخال المبالغة في تقدير تكاليف ليست لها علاقة بالنشاط الممارس من طرف المكلف ويهدف تخفيض الأساس الخاضع للضريبة<sup>(3)</sup>. ومن بين الأساليب التي يلجأ إليها المكلف التسجيل الوهمي للعمال، إذ يلجأ المكلف إلى تسجيل أجور عمال لا وجود لهم في الوثائق المحاسبية بحيث تؤدي هذه العملية إلى تضخيم الأعباء، وكنتيجة عكسية تؤدي إلى خفض نسب

(1) - بتاتة طورش، المرجع السابق، ص 76.

(2) - أنظر المادة 168 من القانون رقم 90-36 المؤرخ 31 ديسمبر 1990، المتضمن قانون المالية لسنة 1991، وقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. الجريدة الرسمية عدد 57 لسنة 1990.

(3) - رشيدة ونادي، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش (حالة الجزائر)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002، ص 41.

الضرائب، وإضافة إلى ذلك يمكن أن يكون المستخدمين أو العمال موجدين في الواقع إلا أنهم يشغلون مناصب ثانوية لتضخيم رواتبهم<sup>(1)</sup>. ونجد المشرع يسمح للمكلف بخضم الأعباء بشرط أن تكون لها علاقة بنشاط المؤسسة. ويشترط أيضا أن تتعلق هذه الأعباء بالتسيير العادي للمؤسسة وأن تكون مبررة بالوثائق اللازمة، وأيضا يجب أن تعبر عن تخفيض في المحصول الصافي للمؤسسة، ولكن قد لا يعمل المكلف بهذه الشروط فيسجل أعباء خارج نشاط المؤسسة من أجل خلق أعباء غير مرتبطة بالمؤسسة ومثل ذلك صيانة سيارة خاصة لأحد مسيري المؤسسة وتسجيل النفقات باسم المؤسسة.

وقد يقوم كذلك المكلف بالتسجيل الخاطئ للاهلاك. أي النقص التدريجي الذي يصيب الموجودات الثابتة لدى المؤسسة مع مرور الزمن ويعتبر عبء من الناحية المحاسبية، وبالتالي فهو يعد من نفقات الاستغلال<sup>(2)</sup>. وأيضا تسمح عملية الاهلاك بإعادة تخزين رأس المال الذي يساوي القيمة الاسمية لسعر التكلفة (ثمن الشراء) ، وذلك عند نهاية مدة استعماله إلا أن هذه التقنية غالبا ما يستعملها المكلف بالضريبة كأداة الغش الضريبي، ومن أجل تضخيم الأعباء وذلك باستعمال طريقتين. الأولى تكمن من خلال وضع المشرع الجبائي سلما لمعدلات الاهلاك لمختلف الاستثمارات على المكاف تطبيقها تفاديا لتضخيم التكاليف، ولكنه يقوم بتطبيق معدلات مرتفعة غير مسموح بها قانونا بغرض ارتفاع نسبة الاهلاك التي تضخم من قاعدة التأسيس التي يحسب على أساسها الوعاء الضريبي. وأما الصورة الثانية تقوم على حساب الاهلاك وعلى أساس ثمن الشراء مضاف إليه قيمة الرسم على القيمة المضافة القابل للإرجاع، وذلك من أجل تضخيم قيمته الأصلية والتي يعتمد عليها حساب الأقساط السنوية للاهلاك، مع العلم أنه يجب أن يضخم الرسم على القيمة المضافة من ثمن الشراء<sup>(3)</sup>.

(1) -بتاتة طورش، المرجع السابق، ص 79.

(2) - رشيدة ونادي، المرجع السابق، ص 42.

(3) - بتاتة طورش، المرجع السابق، ص 82، ص 83.

**2- التهرب عن طريق وسائل مادية :** يقوم هذا النوع من التهرب على إخفاء المكلف لأمواله التي تكون خاضعة للضريبة، سواء كان هذا الإخفاء كلياً أو جزئياً، إذ أن هذا الإخفاء هو تصرف صوري وهو العملية التي تنشأ بواسطة وضعية قانونية ظاهرية مختلفة عن الوضعية القانونية الحقيقية. ويرتبط هذا النوع من التحايل بالدرجة الأولى بالمكلف أي بأملكه، و يهدف إلى إبقائها بعيداً عن أعين الإدارة الضريبية و بالأخص عن كل اقتطاع مالي، ويقع هذا النوع من الإخفاء في حالة قيام المكلف بالإخفاء المادي للوعاء الضريبي لجمع السلع والخدمات الخاصة بالضريبة والتخلص من دفع الضريبة قد يكون كلياً أو جزئياً<sup>(1)</sup>، وقد يعتبر كذلك تحايلاً مادياً في حالة تغيير المكلف لواقعة بطريقة مخالفة للقانون كعدم التصريح القانوني بجزء من الأرباح والبضائع التي تحتسب ضريبته وهذا النوع يعد من أخطر طرق التهرب الضريبي<sup>(2)</sup> لمساهمة في إرساء دعائم الاقتصاد الموازي، وعلى العموم يمكن إدراج هذا النوع في جزئين. الجزء الأول هو الإخفاء المادي الجزئي ويقصد به عدم إعلان المكلف بالقيم الحقيقية للمادة الخاضعة للضريبة، كإخفاء جزء من السلع قصد التهرب من الضرائب الجمركية، أو تهرب جزء من أمواله إلى الورثة وإخفاء الجزء الآخر في البنوك ليستوفيها الورثة بعد وفاته بعيداً عن الإدارة الجبائية. وأما الجزء الثاني فهو يتجسد من خلال قيام المكلف بممارسة أنشطة دون أن تكون الإدارة الجبائية على علم بها، ويرجع ذلك إلى امتناع المكلف عن التصريح بها من جهة أو نقص الرقابة الجبائية من جهة أخرى. ويتحقق هذا الإخفاء في حالة امتناع عن التصريح بمدخله أو عدم التصريح بوجودها أصلاً أو فتح محلات لا يمكن للإدارة الجبائية الوصول إليها أو العلم بها<sup>(3)</sup>.

**3- التهرب عن طريق وسائل قانونية :** بالإضافة إلى أسلوب التحايل المادي الذي يكون بمبادرة من المكلف والجهود الذي يبذلها من أجل التهرب من دفع الضريبة سواء كلياً أو جزئياً، نجد

(1) - منصور رحمانى ، القانون الجبائي للمال و الأعمال، ج1، د.ط، دار العلوم للنشر و التوزيع، عنابة، 2012، ص148.

(2) - حميد بوزيدة، المرجع السابق، ص 44.

(3) - مصطفى عوادي ، نصر رحال ، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجزائري، د.ط، مطبعة مزوار،

الجزائر، 2007، ص 50-51.

أسلوب آخر يتمثل في التحايل عن طريق عمليات قانونية، إذ يعتبر هذا الأسلوب من أكثر الأساليب استعمالاً وتنفيذاً. وقد يتم التحايل القانوني عن طريق استغلال الثغرات الموجودة في النظام الجبائي لصالح المكلفين الذين يستعينون بأهل الخبرة لاستنباط طرق التحايل مستندين بذلك إلى النصوص القانونية ويتجلى في إيجاد حالات قانونية تسمح للمكلف بالضريبة الاستفادة من مزايا ليس له الحق في الاستفادة منها وذلك من خلال وضعية قانونية مخالفة للوضعيات القانونية الحقيقية التي كانت عليه<sup>(1)</sup>. ومن هنا فإن التحايل القانوني يتحقق وفق شكلين أساسيين وهما التكييف الخاطيء للعمليات القانونية والتحايل عن طريق عمليات وهمية وقد يتجلى الشكل الأول من خلال التحايل عن طريق التطبيق الخاطيء لبعض العمليات في محاولة تبرير نشاط ما خاضع للضريبة وراء نشاط آخر بحيث أن المكلف يقوم بتزييف واقعة أو حالة قانونية خاضعة للضريبة إلى وضعة أخرى مشابهة لها ، وذلك بجعلها معفاة من الضريبة أو خاضعة لسعر ضريبي أقل. ومن أمثلة ذلك دخول المكلف في نظام الإعفاءات كتوزيع أرباح الشركات على المساهمين في شكل رواتب وأجور لينخفض معدل الضريبة وأيضا قيام المكلف بتمرير حالة البيع على أساس أنها هبة وذلك من أجل التخلص من دفع حقوق التسجيل، وكذلك قيام المكلف بإشهار إفلاسه من أجل التهرب من دفع الضريبة بعد أن يقوم بتسجيل ممتلكاته باسم أولاده<sup>(2)</sup>.

وأما الشكل الثاني المتمثل في التحايل عن طريق عمليات وهمية وقد تتجلى العمليات الوهمية من خلال قيام الشخص بمفرده بإخفاء جزء من بضاعته وأرباحه الخاضعة للضريبة، فالمكلف في هذه الحالة يضر بالاقتصاد الوطني للدولة، أما الإدارة الضريبية فلا يمكنها العلم بما يقوم به، ومن زاوية أخرى فالعمليات الوهمية ترتبط بحقوق الملكية حيث نجد الورثة يخفون جزء من ممتلكاتهم بالإجماع معتمدين على نظام قائم على كتابات متكاملة ومنسجمة في تبريراتها

(1)-ليلة علام ، المرجع السابق، ص 71.

(2)-محمد نور الدين البريم ، حكومات الشركات و دورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية الاقتصاد و العلوم الإدارية ، جامعة الأزهر، غزة، 2016، ص 49.

الضريبية<sup>(1)</sup>. وبالتالي يكون الإخفاء القانوني الذي يسميه المكلفون بالتظاهر، وهو العملية التي من خلالها يتم خلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الفعلية. ويستعمل هذا النوع من التحايل غالبا في مجال الرسم على القيمة المضافة والذي يتمثل في إنشاء فواتير مزورة لعمليات البيع والشراء من طرف المكلف الذي يستطيع من خلالها الاستفادة من حق خصم الرسوم على المشتريات<sup>(2)</sup>. وقد يلجأ كذلك بعض المكلفين إلى وقف نشاطه التجاري، و يقوم بشطب اسمه من السجل التجاري مع مواصلة نشاطه، و ذلك بهدف الحصول على أرباح غير خاضعة للضريبة لأنه أوهم مصلحة الضرائب بتوقيف نشاطه التجاري.

ومما سبق يمكن القول أن تفنن المكلف في إيجاد طرق ووسائل للتهرب من الضريبة يعود إلى ضعف الرقابة الجبائية من جهة وإلى الثغرات القانونية التي يعتمدها التشريع الجبائي، فمهما كانت أو تعددت الطرق فالنتيجة واحدة و الطرق عديدة<sup>(3)</sup>.

### ثانيا: آثار التهرب الضريبي

مما لا شك في أن التهرب الضريبي له انعكاسات سلبية على السياسة الاقتصادية للدولة وله آثار اقتصادية ومالية واجتماعية وكذلك سياسية. وهو ما ارتأينا معالجته كما يلي:

**1- الآثار الاقتصادية:** تعتبر الضريبة متغيرا اقتصاديا هاما، لذلك يؤدي التهرب الضريبي إلى انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني وذلك من عدة جوانب. فللنسبة للاستثمار فان نقص إيرادات الدولة بسبب التهرب الضريبي لا يسمح بتكوين ادخار عام، وهو ما يحد من قدرة الدولة على قيام بالمشاريع الاستثمارية التي تقتضيها التنمية، بالإضافة إلى ذلك فان انخفاض معدلات الادخار يجعل الدولة تقلص حجم الإعفاءات الممنوحة في إطار ترقية الاستثمار، ويترتب على ذلك ركود اقتصادي متميز بارتفاع معدلات التـ ضخم بالبطالة<sup>(4)</sup>. وقد يؤدي كذلك التهرب

(1)-مصطفى عوادي ، نصر رجال ، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجزائري، المرجع السابق، ص51.

(2)- بناتة طورش، المرجع السابق ، ص 85.

(3)-المرجع نفسه، ص 86.

(4)-محمد عباس محرز، المرجع السابق، ص 138.

الضريبي إلى الإخلال بقواعد المؤسسة وواجباتها الضريبية، حيث تكون لها إمكانيات تمويلية هائلة، تسمح لها بتحسين جهازها الإنتاجي وتقوية مكانتها في السوق<sup>(1)</sup>. وأيضاً قد يضر التهرب الضريبي بإنتاجية المؤسسة بحيث يعمل ذلك التهرب إلى توجه عناصر الإنتاج إلى الأنشطة التي يسهل فيها التهرب الضريبي حتى ولو كانت هذه الأنشطة ذات إنتاجية ضعيفة، وهذا على حساب المشروعات الأكثر كفاءة بالإضافة إلى الإخلال بالتوازن الجهوي للمشاريع الاستثمارية<sup>(2)</sup>. وبل أبعد من ذلك قد تساهم ظاهرة التهرب الضريبي في توجيه الاقتصاد الوطني نحو إرساء اقتصادي غير رسمي أو ما يعرف بالاقتصاد الموازي والذي يحدث مشاكل عديدة تعرقل السير الحسن للاقتصاد الوطني. إذ تؤدي إلى انخفاض عائدات الدولة والتي بدورها تؤثر على كمية وجود السلع والخدمات التي يقدمها القطاع الحكومي ويؤدي إلى ارتفاع معدلات الضريبة في القطاع الرسمي والذي غالباً ما يصاحبه تدهور في وفرة السلعة بصورة عامة<sup>(3)</sup>.

**2- الآثار المالية:** يؤدي التهرب الضريبي إلى الأضرار بالخرينة العامة للدولة بحيث يفوت على الدولة جزءاً هاماً من الموارد المالية، ويترتب على ذلك عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على الوجه الأكمل، وبالتالي تصبح الدولة عاجزة عن أداء واجباتها الأساسية اتجاه مواطنيها، وفي ظل العجز الميزانية تضطر الدولة اللجوء إلى وسائل تمويلية أخرى كالإصدار النقدي واللجوء إلى الاقتراض إلا أن ذلك قد يسبب مخاطر تمس الاستقلال المالي والاقتصادي للدولة<sup>(4)</sup>.

**3- الآثار الاجتماعية:** يؤدي التهرب الضريبي إلى أضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع، كما يؤدي إلى عدم المساواة بين المكلفين في تحمل عبئ الضريبة، إذ يتحمل البعض الضريبة بكاملها. بينما يتخلص منها الذين تمكنوا من التهرب منها، وهو ما يؤدي إلى عدم عدالة توزيع العبء الضريبي، وفي حقيقة الأمر أن كثرة التهرب الضريبي يؤدي إلى لجوء الدولة إلى رفع

(1) - مراد ناصر، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، المرجع السابق، ص 160.

(2) - محمد ساحل، المرجع السابق، ص 158، ص 159.

(3) - الهادي خضراوي، محمد السعيد سعيداني، المقال السابق، ص 46.

(4) - مراد ناصر، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، المرجع السابق، ص 162.

معدلات الضرائب الموجودة أو إضافة ضرائب جديدة، إذ يزداد العبء على من لم يتهرب من الضريبة<sup>(1)</sup>. وتصبح الضريبة عاجزة عن تحقيق التكافل الاجتماعي بين أفراد المجتمع وبالإضافة إلى ذلك تصبح الضريبة عامل لتكريس الفساد الأخلاقي وذلك من خلال البحث عن جميع الوسائل المشروعة أو غير المشروعة قصد التحايل والإفلات من الواجب الضريبي<sup>(2)</sup>.

**4- الآثار السياسية:** إن الوضعية المالية للبلاد لها علاقة وثيقة بالوضعية السياسية، حيث أن آثار الضغط الاقتصادي والاجتماعي ينعكس على الدولة ويصيبها بعدم الاستقرار السياسي، فكل تأثير من الجانب المالي له تأثير على الجانب السياسي<sup>(3)</sup>. وتأكيد لذلك أن الممارسة الواعية للوظيفة السياسية للضرائب تتطلب وضع إستراتيجية من كافة شؤون المجتمع الداخلية والخارجية، يتم في إطارها رسم سياسات جبائية والتخطيط لتنفيذها ، وبناء نظام ضريبي فعال يحقق مصلحة الخزينة العمومية من ناحية، ومن ناحية ثانية يحقق مصلحة المكلف ومن ناحية ثالثة يحقق مصلحة المجتمع<sup>(4)</sup>. وعليه فإن عدم قدرة الحكومة لتصدي للتهرب الضريبي يؤدي إلى العجز المالي وعدم القدرة على تحقيق وتنفيذ السياسة الاقتصادية والاجتماعية للدولة، الذي يؤدي بدوره إلى عدم الاستقرار السياسي وسقوط الحكومات.

(1) - حسن عواضة ، عبد الرؤوف قتيش، المالية العامة، ط1، دار الخلود للنشر، بيروت ، 1995، ص 137 .

(2) - مراد ناصر، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، المرجع السابق، ص 163.

(3) - بتاتة طورش ، المرجع السابق، ص 92.

(4) - ليلة علام ، المرجع السابق، ص 76.

# الفصل الثاني

آليات مكافحة التهرب الضريبي في

التشريع الجزائري

مما سبق يتضح لنا أن التهرب الضريبي له آثار سلبية تمس مختلف المجالات الاقتصادية والمالية والاجتماعية والسياسية، واستنزفت الموارد المالية العامة المتوقع الحصول عليها، وهو ما جعل المشرع الجزائري يتبنى آليات ووسائل لمكافحة التهرب الضريبي وحماية الاقتصاد الوطني والموارد العمومية، ولقد تجسدت هذه الآليات أساسا في آليات غير قمعية لمكافحة التهرب الضريبي، وفي آليات قمعية لمكافحة التهرب الضريبي، وانقسمت الآليات غير القمعية بدورها إلى آليات وقائية وآليات رقابية، وأما الآليات القمعية تجلت من خلال الردع الجزائي والجبائي، وعلى هذا الأساس قدرنا تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين كالآتي:

**المبحث الأول: الآليات الغير قمعية لمكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري**

**المبحث الثاني: الآليات القمعية لمكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري**

## المبحث الأول: الآليات الغير قمعية لمكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري

إن معظم التشريعات ومن بينها التشريع الجزائري تهدف إلى إرساء نظام ضريبي محكم يتماشى مع تحقيق عدالة اجتماعية أمام جميع المكلفين بالضريبة ومكافحة التهرب الضريبي وأيضا تبسيط النظام الضريبي وتحسين شفافيته ورفع كفاءة الإدارة الضريبية وتعزيز رقابتها لتشمل مختلف فئات المجتمع الضريبي، وبغية تحقيق هذه الأهداف تبنى المشرع الجزائري الآليات غير القمعية لمكافحة التهرب الضريبي وجعلها بدورها تنقسم إلى آليات وقائية لمكافحة التهرب الضريبي وآليات رقابية لمكافحة التهرب الضريبي، ومن هذا المنطلق ارتأينا تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين كما يلي:

**المطلب الأول: الآليات الوقائية لمكافحة التهرب الضريبي**

**المطلب الثاني: الآليات الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي**

## المطلب الأول: الآليات الوقائية لمكافحة التهرب الضريبي

بهدف التحكم في الآليات الوقائية لمكافحة التهرب في الجزائري اقتضى منا الأمر التطرق إلى الآليات الوقائية على مستوى التشريع الجبائي والآليات الوقائية على مستوى الإدارة الجبائية وكذلك الآليات الوقائية على مستوى المكلف بالضريبة، وذلك وفق التقسيم والفروع التالية :

### الفرع الأول: الآليات الوقائية على مستوى التشريع الضريبي الجزائري

لتوضيح وتبيان الآليات الوقائية على مستوى التشريع الضريبي الجزائري قدرنا تقسيم وتأصيل هذا الفرع المعنون بالآليات الوقائية على مستوى التشريع الضريبي الجزائري كما يلي:

#### أولاً: مبررات اصلاح التشريع الضريبي الجزائري:

من منطلق أن التشريع الضريبي هو حجر الزاوية في المنظومة الضريبية فإذا صلح صلحت هذه المنظومة الضريبية، والعكس صحيح، وطالما أن التشريع هو الإطار الطبيعي لفرض الضريبة<sup>(1)</sup>، وتبعاً لذلك يتفاوت حجم التهرب من الضريبة وفقاً لطبيعة النظام الضريبي السائد في الاقتصاد<sup>(2)</sup>، سواء من حيث عدد الضرائب المفروضة أم معدلاتها أو طبيعة القاعدة الضريبية التي تتم على أساسها عملية اقتطاع الضريبة المستحقة، ثم إن تعقد التشريعات الضريبية وتعددتها وتعقد القواعد التشريعية التي تنظمها سواء عند تقدير وعاء الضريبة أم عند

(<sup>1</sup>) - نجيب زروقي، جريمة التملص الضريبي وآليات مكافحتها في التشريع الجزائري ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2012 - 2013، ص 21.

(<sup>2</sup>) - بلوفاي عبد المالك، أثر الاصلاح الاقتصادي على فعالية النظام الضريبي الجزائري في الفترة 1992 - 2008، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في الاقتصاد، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة وهران، 2011-2012، ص 18.

حساب قيمتها<sup>(1)</sup>، والتي يكون هدفها غالبا تحقيق أكبر قدر من العدالة في توزيع العبء الضريبي قد تثير العديد من المشكلات الفنية التي يصعب على أغلبية مكلفيهم التوصل إلى حلول لها أو فهم أبعادها، وهو ما يؤدي إلى تزايد احتمالات التهرب الضريبي<sup>(2)</sup>. وإضافة إلى ذلك فإن التعقيدات والتعدد في الصياغة القانونية للتشريعات الضريبية تلعب دور هاما في تشجيع التهرب الضريبي أو الحد منهم تبعا لدرجة التعقيد في الصياغة، وعلاوة على ذلك فإن التشريع الضريبي الجزائري يتميز بخصائص مختلفة عن التشريعات العامة التي تجعل المكلف يتهرب من الضريبة، فالقانون الضريبي ليس عاما و ليس دائما ، ولا يحقق التوازن بين المكلف والإدارة الضريبية ولا يميز بين المكلفين الخاضعين للقانون الواحد تبعا لحالتهم المادية والعائلية<sup>(3)</sup>، وهو ما يؤكد أن القانون الضريبي الجزائري ليس عاما ، كما أنه غير دائم لأن الضريبة على الدخل تجبى بإذن من السلطة التشريعية إلى السلطة التنفيذية لمدة سنة، ويتم تعديل التشريع الضريبي بما يتناسب والسياسة المالية والحالة الاقتصادية للدولة وكذلك الاعتبارات الفنية، وهو ما لا يحقق التوازن بين المكلف والإدارة الضريبة لكون أن علاقة المكلف بالإدارة الضريبية علاقة الضعيف بالقوي، فإذا ما اعترض المكلف يكون اعتراضه على الدولة وهي نفسها فارضة الضريبة بسلطتها<sup>(4)</sup>.

وتبعا لذلك اهتدى المشرع الجزائري إلى تطوير التشريع الضريبي عن طريق إعادة النظر في التشريعات والقوانين النافذة، والعمل على تحسين الصيغة القانونية السليمة ، وذلك بعد استبعاد الأحكام المتعسفة وغير الملائمة للظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، ولأن الضرورة تقتضي التنسيق والتعاون بين مختلف القطاعات وسد الثغرات وتصحيح الخطأ

(1) - محمد خالد المهايبي، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، د.ط، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية بجماعة الدول العربية، 2010، ص 253.

(2) - عزيز أمزيان، أخلاقيات القوانين الضريبية الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم القانونية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2012-2013، ص 21.

(3) - بتاتة طورش، المرجع السابق، ص 97.

(4) - نجيب زروقي ، المرجع السابق، ص 22.

واستكمال النقص بهدف ترشيد التشريع الضريبي، ثم أن فرض الضريبة على الدخل على أساس طريقة التقدير الجزافي والمظاهر الخارجية يعد أسلوبا خاطئا، إذ أن الإيراد المقدر لا يتفق مع الإيراد الفعلي للمكلف، لذلك يجب على المشرع أن يتبع نظاما جبائيا وماليا سليما وذلك بتحديد الوعاء الضريبي على أساس الإيراد الفعلي أو الحقيقي<sup>(1)</sup>.

### ثانيا: تطبيقات الإصلاح الضريبي الجزائري:

الثابت والمعلوم أن التشريعات الضريبية لها دور أساسي في محاربة التهرب الضريبي، ونظرا لهذه الأهمية يجب العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة، وكذلك صياغة تشريع ضريبي بأسلوب يسهل فهمه على المكلفين وكذلك على موظفي الضرائب<sup>(2)</sup>، ولعل من أهم الإصلاحات الضريبية التي قام بها المشرع الجزائري في سنة 2002 وأيضا 2008 تبسيط الإجراءات القانونية الموجودة في القوانين الخمسة (قانون الضرائب المباشرة، والرسوم المماثلة، قانون الرسم، قانون الطابع، وقانون التسجيل) وجمعها في قانون موحد يسمى قانون الإجراءات الجبائية<sup>(3)</sup>، وكذلك العمل على استقرار النظام الضريبي والسعى إلى إنشاء قانون ضريبي قادر على البقاء لمدة طويلة وحتى تضمن بموجبه تحصيل الضريبة ومتابعتها بالنسبة للموظفين وأدائها وفهمها بالنسبة للمكلفين، وتأكيدا لذلك شهد النظام الضريبي الجزائري عدة إصلاحات ضريبية أعطت وجها جديدا للتشريعات الجبائية وذلك من خلال مختلف القوانين المالية من كل سنة، مثل ما هو الحال في الإصلاح الجبائي لسنة 1992 واستحداث نوع الضرائب المباشرة<sup>(4)</sup> التي بدورها تنقسم إلى الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات التي هي الأخرى تم تأكيدها كذلك بموجب قانون

(1) - نجيب زروقي، المرجع السابق، ص 23.

(2) - بتاتة طورش، المرجع السابق، ص 97.

(3) - عبد العزيز قتال، المرجع السابق، ص 63.

(4) - ناصر مراد، (الإصلاحات الضريبية في الجزائر)، مقال منشور بمجلة الباحث، الجزائر، العدد 02، 2002، ص 26.

المالية لسنة 1994 وإلى جانب ذلك أكد المشرع الضرائب غير المباشرة<sup>(1)</sup>، واستحدث المشرع الجزائري بتاريخ 19 ماي 2005 مديرية التشريع والتنظيم الجبائي على مستوى المديرية العامة للضرائب بالجزائر العاصمة مهمتها تتمثل في السعي إلى تطوير النظام الجبائي من خلال إعطاء آراء وملاحظات حول مشاريع القوانين الضريبية.

وإضافة إلى هذه الإصلاحات جاء المشرع كذلك بإصلاح ضريبي في مجال نظام التقدير الجزافي، حيث قام المشرع الجزائري بفرض الضريبة الجبائية الجزافية الوحيدة منذ سنة 2007، أي أن الضريبة أصبحت جامعة بين عدد من الضرائب بالنسبة للمكلفين الخاضعين لنظام التقدير الجزافي وهو ما يؤكد نوع الضريبة على الدخل الإجمالي، وكذلك الرسم على النشاط المهني، والرسم على القيمة المضافة، لأن في السابق أي قبل سنة 2007 كان المكلف يدفع الضريبة على الدخل الإجمالي إلى مصلحة الضرائب التابعة لمكان سكناه، و أما الضريبة الجزافية كانت تدفع إلى مصلحة الضرائب التابعة لمكان نشاطه، ولكن الآن أصبح المكلف الخاضع لنظام التقدير الجزافي يدفع ضريبة واحدة وهي الضريبة الجزافية الوحيدة إلى مصلحة واحدة تابعة لنشاطه فقط،<sup>(2)</sup> وبهذا التعديل التشريعي أحسن المشرع الجزائري صنعا كونه حذف دفع الضريبة مرتين وفي مواعيد مختلفة ومصطلحتين مختلفتين، ولأن إيجابية هذا الإصلاح لا تقتصر فقط على المكلف بل تعود إيجابيته كذلك إلى موظفي الضرائب، كونه يساعدهم على المتابعة الجيدة للملفات الجبائية للمكلفين<sup>(3)</sup>.

ورغم هذه الإصلاحات التشريعية فإننا نرى أنها غير كافية لوحدها بل يجب كذلك اعتماد آليات وقائية في الميدان الاقتصادي وإعادة النظر في تنظيم نظام الاقتطاع من المصدر وتوسيع تطبيقه والعمل على إحلال الجبائية العادية محل الجبائية البترولية كون هذه الأخيرة تربطها تغيرات تشريعية وخارجية كثيرة التقلبات لا يمكن التحكم فيها والعمل على

(1) - نجيب زروقي، المرجع السابق، ص 24، ص 25 .

(2) - بتاتة طورش، المرجع السابق، ص 99، ص 100 .

(3) - عزيز أمزيان، الأطروحة السابقة، ص 18، ص 21 .

تخفيف حجم الضرائب غير المباشرة والاعتماد على الضرائب المباشرة من خلال تشجيع الاستثمار، وبل أبعد من ذلك إدراج النفقات الضريبية في ملاحق مرفقة لمشروع قانون المالية حتى يتمكن أعضاء البرلمان من الاطلاع والرقابة عليها تحقيقا لمبدأ الشفافية في التسيير، وأيضا يجب وضع تشريعات تمنع ظاهرة الازدواج الضريبي الداخلي والدولي. حتى يتم احترام مبدأ إقليمية الضريبة من قبل كل دولة، أو إبرام اتفاقيات دولية لمعالجة ظاهرة الازدواج الضريبي.

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

لقد سبقت الإشارة أن معظم التشريعات ومن بينها التشريع الجزائري تهدف إلى إرساء هيكل ونظام ضريبي محكم يتماشى وتحقيق العدالة الاجتماعية أمام جميع المكلفين بالضريبة، ونظرا لهذه الأهداف عمل المشرع الجزائري على إصلاح الإدارة الضريبية وشمل هذا الإصلاح والتعديل جانبين، الجانب البشري والجانب المادي، وهي تلك الإصلاحات التي سوف نؤصلها كما يلي:

#### أولاً: مبررات الإصلاح الإداري على مستوى الإدارة الجبائية

من أجل فعالية أكثر للعملية الضريبية وتحسين أمثل للإصلاحات المنتهجة، كان لا بد على القائمين الوقوف على المبررات الأساسية الدافعة إلى الإصلاح وكذلك تطبيق النظام الضريبي في الإدارة الضريبية سواء كان من ناحية الفحص والربط أم من ناحية التحقق والتحصيل<sup>(1)</sup>، وكذلك ضعف الوعي وعدم الكفاءة لدى رجال الإدارة التنفيذية أمور تعد من الأسباب الرئيسية التي تشجع المكلفين على التهرب من الضريبة على الدخل هذا من جهة<sup>(2)</sup> ومن جهة أخرى فإن طبيعة العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلف قد تشجع على التهرب أو تسهم في الحد منه، إذ أن ضعف الثقة بين الطرفين بسبب تعصب الإدارة الضريبية للخزينة

(1) - بتاتة طورش، المرجع السابق، ص 100.

(2) - عزيز أمزيان، الأطروحة السابقة، ص 28، ص 29.

العامّة يجعل الهيئة المنوط بها تنفيذ القانون الضريبي تنفيذا محايدا يتفق وإدارة المشرع نصا وروحا، إذ أن المشرع يضع أحكامه متوخيا الصالح العام الذي هو أساس صالح لكل من خزينة الدولة والمكلف على السواء.

وكما أن تهاون الإدارة الضريبية في تطبيق الجزاءات التي تنص عليها القانون بشأن من يرتكبون أعمالا قد تؤدي التملص من الضريبة على الدخل<sup>(1)</sup>، فإن هذا يشجعهم على الاستمرار في ارتكاب مثل هذه الأعمال، وكذلك التطبيق السيئ للنص يعطي نتائج أفضل من التطبيق السيئ للنص الجديد، وهو ما يستدعي توفير مجموعة من المقومات الضرورية والإصلاحات البشرية والمادية لإنجاح الإدارة الجبائية في الجزائر، لأن هذه الأخيرة تتصف في أرض الواقع بجملة من العيوب وعدة مشاكل تحد من إمكانية إنجازها وخلق البيئة الضريبية الملائمة مما يدفع بالمكففين إلى التهرب من أداء الضريبة المتواجبة عليها، ولعل من أهم عيوب الإدارة الجبائية في الجزائر عدم توافرها على عناصر فنية وإدارية قادرة على تطبيق أحكام قانون الضرائب وتحمل مسؤولياتها ، وأيضا تدني مستوى الرواتب التي يتقاضاها موظفي الإدارة الجبائية مقارنة ببعض القطاعات العمومية الأخرى ذات الأهمية الإستراتيجية، وأيضا تفشي البيروقراطية والمحسوبية لدى موظفي الإدارة الضريبية وهذا يشكل خطر أكبر من خطر.

وفي إطار تحديث الإدارة الضريبية شرع المشرع الجزائري في الانتقال من نمط إداري أفقي على حسب الوظائف ( الترقيم الجبائي، التحصيل، المنازعات، الرقابة) نحو نمط إداري عمودي حسب أصناف المكلفين بإقامة مراكز الضرائب ومديرية المؤسسات الكبرى، وشمل كذلك الإصلاح تنظيم المصالح الإدارية للضرائب، وهذا سواء بالنسبة لمصالحها الخارجية أو المركزية<sup>(2)</sup>، والتي مازالت تعرف تطورا ملحوظا من حيث هيكلها وتأطيرها، خاصة منذ صدور

(1) - مراد ناصر، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق ، المرجع السابق، ص 99.

(2) - عزيز أمزيان، الأطروحة السابقة، ص 27.

المرسوم التنفيذي رقم 95 - 55 المتضمن تنظيم الإدارة المركزية لوزارة المالية والقرار الوزاري المؤرخ في 12-06-1998.

### ثانيا: الإصلاح البشري على مستوى الإدارة الجبائية

بعدما توجهت الجزائر إلى نظام اقتصاد السوق زادت النشاطات الخاصة بتحصيل الضريبة وهو ما استلزم تدعيم الهيكل الجبائية بعدد من الموظفين المختصين في مجال الرقابة الجبائية للقضاء على التباين الموجود بين عدد المكلفين بالضريبة وعدد الموظفين الذين يقومون بالرقابة الجبائية، بالإضافة إلى ضرورة انتقاء هؤلاء الموظفين على أسس علمية وعملية وخلقية مع التمتع بسلوك حضاري وأقدمية معقولة وكفاءة متخصصة ومؤكدة، وتأكيدا لذلك يجب:

- اختيار أكفاء الموظفين وتدريبهم وإعدادهم لممارسة أعمالهم التخصصية والسعي إلى تحسين أوضاعهم ماديا واجتماعيا، أي تحسين أجور موظفي الإدارة الجبائية لتناسب مع طبيعة وأبعاد ما يضطلعون به من مسؤوليات، ولكسب ولا هم وإخلاصهم للعمل وتمكينهم من مواجهة الإغراءات التي يتعرضون لها من بعض المكلفين.<sup>(1)</sup>
- توفير العناصر الفنية ذات الكفاءة العالية والخبرة الواسعة عن طريق فتح هيكل وتنظيم تریصات دورية لتكوين أعوان الإدارة، وتنظيم ملتقيات تهدف إلى إعلام الأعوان والموظفين بالتغيرات الجبائية الجديدة.<sup>(2)</sup>
- العمل على رفع كفاءة العاملين في الإدارة المالية بوضع برنامج تكويني يتماشى مع التغيرات التي يشهدها النظام الضريبي وتنفيذ الخطط المرسومة، مع وضع أسس عادلة للترقية وتسليط أقصى عقوبة للموظفين الذين يثبت في حقهم سلوكيات غير مشروعة ومنافية لأخلاقيات المهنة والرشوة.<sup>(3)</sup>

<sup>(1)</sup> - بتاتة طورش، المرجع السابق، ص 102.

<sup>(2)</sup> - ليلة علام، المرجع السابق، ص 121.

<sup>(3)</sup> - عبد العزيز قتال، المرجع السابق، ص 119.

- توفير قدر من الحماية والأمن اللازمين للموظفين في مجال الرقابة الميدانية، خاصة إذا تعلق الأمر بمراقبة المصالح الشخصية للمكافئين المعنيين، وذلك لضمان سير الحسن لمهامهم الرقابية، وتحسين الأوضاع المادية والاجتماعية للعاملين في الإدارة الجبائية قصد غلق منافذ الإغراء المقدمة لهم.<sup>(1)</sup>

- حصولهم على مكافئات تشجيعية تنطوي على حوافز فعالة، وتحديد أسس عادلة للترقية وإجراءات الاستغناء لمن تثبت عدم صلاحيته للعمل في هذه الإدارة، ونذكر على سبيل المثال أن إدارة الضرائب دفعت إلى التحقيق في نزاهة بعض مفتشيها، وعلى إثر ذلك تم إزاحة بعضهم من مناصبهم بتهمة التهاون في تحصيل المستحقات الجبائية، هذا من جهة ومن جهة أخرى وقايتهم من الممارسات غير المشروعة كالرشوة.

### ثالثاً: الإصلاح المادي على مستوى الإدارة الجبائية

حتى تقوم الإدارة الجبائية بمهامها على أحسن وجه وتحسين الفعالية في أداء جهازها يجب عليها الاستعانة بالوسائل التكنولوجية الحديثة التي أصبحت هذه الأخيرة في أرض الواقع ضرورة حتمية لتسيير أعمال الإدارة الجبائية، فنظام الإعلام الآلي مثلاً يسمح بتحسين الرقابة الضريبية عن طريق برمجة علمية وتقنية للملفات وسهولة الكشف عن الوضعيات الاحتمالية في مدة زمنية جد قصيرة، كما يتطلب تسيير جهاز الإعلام الآلي وجود فنيين<sup>(2)</sup>، يختص بعضهم بترجمة القوانين والتعليمات الضريبية إلى معدلات رياضية يفهم رموزها الجهاز المستعمل حسب لغته، ويختص البعض الآخر على مراجعة المعلومات حسب التطورات المتعلقة بالضريبة وفضلاً عن ذلك أنه يساعد على تخزين أكبر قدر ممكن من المعلومات في مساحة صغيرة، وعدم ضياعها وسرعة الاطلاع عليها وبالتالي تحسين عمليات الرقابة الجبائية، ويجب العمل على رفع عدد المقرات الضريبية والتي لا تتجاوب مع متطلبات المصالح الضريبية، مع العلم

(1) - ليلة علام، المرجع السابق، ص 124.

(2) - بتاتة طورش، المرجع السابق، ص 103.

أن معظمها ضيقة لا تحتوي على أدنى شروط العمل ومعظمها مورثة من الاستعمار فيجب العمل على صيانتها لكي لا تهتك بسرعة.

وحتى تقوم الإدارة الجبائية بمهامها على أحسن وجه فإنه يجب تطوير الجانب المادي والذي يتمثل في:

- توفير وسائل النقل . فالمراقبة الجبائية في الميدان تتطلب التنقل المطول وعدد أكبر من المحققين المكلفين بالمراقبة.
- المقررات الإدارية. فالتى تحوزها الإدارة الجبائية في الوقت الراهن غير كافية ولا تتماشى مع احتياجات المصالح الجبائية، وما يزيد الطين بلة هو النقص في الصيانة الذي يجعلها تهتك بسرعة وهو ما يؤثر سلبا على مردودية الإدارة الجبائية ولهذا يجب اتخاذ إجراءات لتجديد هذه المقررات وتشديد أو بناء مقرات جديدة لضرورة تحسين العمل.<sup>(1)</sup>
- تطوير التجهيزات واللوازم التي تملكها المصالح الجبائية ووجوبية تغييرها وتعويضها بلوازم حديثة متكيفة مع متطلبات الأعمال الإدارية، وحسب مقتضيات العصر فإن أول ما يتبادر إلى الأذهان إذا ذكر مصطلح التجهيز هو المعالجة المعلوماتية ( الإعلام الآلي) لما يتميز به تسجيل أكبر عدد من المعطيات والمعلومات والترتيب الجيد والبرمجة الحسنة والإمكانية البسيطة لاستقصاء المعلومات المراد الاطلاع عليها<sup>(2)</sup> وفوق كل هذا فهو يحفظ السرية الجبائية التي تعتبر أهم خاصية يجب على الإدارة الجبائية التحلي بها، وتسمح المعالجة المعلوماتية كذلك بتحسين الرقابة الجبائية عن طريق برمجة عقلانية وعملية للملفات المراد مراقبتها وتحليل ميزانيتها، وباستخراج معدلات المردودية واكتشاف الوضعيات الاحتمالية.

<sup>(1)</sup> - بتاتة طورش، المرجع السابق، ص 102.

<sup>(2)</sup> - مصطفى عوادي ، نصر رجال ، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، د.ط، مكتبة بن موسى السعيد، الجزائر، 2011، ص 56.

- استحداث بوابة الكترونية للتنسيق والتعاون الدولي بين الإدارة الجبائية الوطنية وغيرها من الإدارات غير الوطنية، وذلك بهدف تفعيل التعاون والتنسيق الدولي لمكافحة التهرب الضريبي

ولعل من أهم الإجراءات التي وضعتها الإدارة الضريبية للحد من التهرب الضريبي إخضاع كل طلب شطب في السجل التجاري إلى تقديم شهادة الوضعية الجبائية مسلمة من طرف مصالح الإدارة الجبائية المختصة خلال 48 ساعة التي تلي تقديم الطلب حتى ولو كان لدينا للخبزينة العمومية، لكن في هذه الحالة الأخيرة لا يمكن إعفاءه من المتابعة، واستحداث رقم التعريف الإحصائي وإجبار المكلفين بإظهاره على كل التصريحات والوثائق التي لها علاقة بالنشاط الممارس، وكذلك تسجيل المكلفين المتهربين من دفع الضريبة في البطاقة الوطنية لمرتكبي الغش ومرتكبي المخالفات الخطيرة للتشريعات والتنظيمات الجبائية والجمركية والتجارية ويتم انجازها من طرف المديرية العامة للضرائب<sup>(1)</sup>، ومن ثم ضرورة استبعادهم من المشاركة في أي إجراء طلب عروض يخص الصفقات العمومية، ومن عمليات التجارة الخارجية.

### الفرع الثالث: الآليات الوقائية على مستوى المكلف بالضريبة

من أهم الآليات الوقائية على مستوى المكلف بالضريبة نجد توعية وإعلام المكلف بالضريبة وإزالة التواتر بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة، وهي الآليات التي سوف نفضلها ونؤصلها كما يلي:

#### أولاً: توعية وإعلام المكلف بالضريبة

إن توعية المكلف بالضريبة تأتي كمرحلة ابتدائية منذ بداية تعامله مع الإدارة الجبائية باعتبار أنه ترابطهما علاقة حقوق والتزامات، فمن التزامات الإدارة إعلام المكلف بكل المتغيرات والمستجدات الموجودة في التشريع الجبائي<sup>(2)</sup>، وبكل الإجراءات الجبائية من مواقيت

(1) - مصطفى عوادي، نصر رحال، المرجع السابق، ص 57، ص 58.

(2) - نجيب زروقي، المرجع السابق، ص 34.

إيداع التصريحات والدفع وكيفية ملء الوثائق وأساليب الطعن وطرق المنازعات، وكل المستندات الأخرى ويكون هذا الإعلام بوسائل مرتبة يتم فيها برمجة حصص وندوات تخص المجال الجبائي أو وسائل مكتوبة كالمجلات أو كتيبات تشرح بعض الإجراءات الخاصة بالضريبة إضافة إلى ذلك إجراء أيام دراسية وملتقيات تشرح النصوص القانونية التطبيقية للضريبة<sup>(1)</sup>.

وفي حقيقة الأمر أن تكوين وتوعية وإعلام المكلف يهدف إلى تحويل ذلك المكلف من معارض عن أداء الضريبة إلى مكلف ملتزم ، وذلك بالتقرب أكثر إليه واتباع سياسة تكوينية وإعلامية راشدة، وتنقيف المكلف وإطلاع على مختلف المستندات والتعديلات التي يشهدها النظام الضريبي، وهنا يجب على الإدارة أن تستعين بالصحف والمنشورات والمجالات الدورية لإبراز مستجدات النظام الجبائي وتفسير الإجراءات الجبائية، وإزالة الغموض الذي قد تتضمنه النصوص القانونية، وتجسيدا لذلك إلى جانب ما ذكرناه سابقا يجب إقامة مكاتب على مستوى المصالح الإدارية الجبائية توكل لها مهمة شرح الإجراءات المتعلقة بالتزامات المكلفين، ويجب أن تسيّر هذه المكاتب من طرف موظفين مؤهلين للوظيفة الموكلة إليهم ويسعون إلى تحسين العلاقة مع المكلفين، ويجب أن تسيّر هذه المكاتب من طرف موظفين مؤهلين للوظيفة الموكلة إليهم ويسعون إلى تحسين العلاقة مع المكلفين من خلال حسن الاستقبال والاستجابة بمختلف تساؤلات المكلفين.

### ثانيا: إزالة التواتر بين الإدارة والمكلف بالضريبة

إن سوء معاملة الإدارة الجبائية وإخلالها بالتزاماتها تجاه المكلف التي تعد من قبل حقوقه سوف تخلق جو من التواتر بين الإدارة والمكلف بالضريبة، وهو ما يستدعي من الإدارة الجبائية أن تعمل على تحسين علاقتها بالمكلف حتى تمتص حدة التوتر والانزعاج الذي تبعته الضريبة

(1) - بتاتة طورش، المرجع السابق، ص 106.

في نفسية المكلف<sup>(1)</sup>، وكما نعلم المكلف الجزائري له نظرة عدوانية وسلبية اتجاه إدارة الضرائب، وكذلك يتعين إقناعهم بأن لأية أزمة اقتصادية عدة أسباب منها الفجوة بين الغني والفقير، وأنه كلما اتسعت هذه الفجوة كلما تضرر الغني والفقير<sup>(2)</sup>، والأزمة الاقتصادية تنجم عن انخفاض في مستويات الطلب والسلع والخدمات بسبب ضعف الدخل الفردية، فإذا وافق المكلفون الكبار على تحمل عبء ضريبي أشد يمكن للدولة أن تزيد من الدخل الفردية عن طريق توزيع حصيلة الضرائب بشكل زيادة في المرتبات والإعلانات أو بشكل إحداث مناصب جديدة للعمل، عندئذ يرتفع الطلب وتخف عدة الأزمة<sup>(3)</sup>، وهذا يزرع في نفوس المواطنين شعور برفض المجتمع لأولئك الذين يتهربون من دفع الضريبة.

ومن أجل تحويل المكلف من خصم عنيد إلى متعاون مطيع وإزالة التواتر بين الإدارة والمكلف قام المشرع الجزائري بإنشاء المصلحة العامة المكلفة لتحسين العلاقة بين الطرفين. بهدف تقديم خدمات ذات جودة بالمكلف، وكذلك إنشاء مكاتب للعلاقات العامة على مستوى المديرية الولائية للضرائب تتكفل بتنظيم واستقبال المكلفين بالضريبة<sup>(4)</sup>، وهو ما أكدته المادة 17 من المرسوم التنفيذي رقم 06 - 327، ولقد خصص المشرع في إطار التنظيم الإداري الجبائي وازالت التواتر بين الإدارة والمكلف خلايا للاستقبال على مستوى كل هيئة.

ورغم هذه المجهودات المبذولة من المشرع الجزائري لإزالة التواتر بين الإدارة والمكلف بالضريبة ورغم التعديلات الواردة على الإدارة الجبائية يجب أن تكون كذلك العلاقة بين المكلف والإدارة قائمة على مبدأ من العلاقة الإنسانية بعيدا عن العداوة وكذا الموجهة نحو إضعاف روح التعاون والتضامن بين الإدارة والمكلف بالضريبة. كما يتوجب على الإدارة أن تشرع فعليا في إجراء حملات توعية لكافة الجمهور المكلفين باختلاف ثقافتهم وتقديم كافة الخدمات لتسهيل

(1) - نجيب زروقي، المرجع السابق، ص 35.

(2) - بتاتة طورش، المرجع السابق، ص 108.

(3) - Brahim (A), L'économie Algérienne, OPU, 1991, P472.

(4) - بتاتة طورش، المرجع السابق، ص 108.

مهمة المكلف وكسب ثقته واحترامه وأن تزرع في نفوس المواطنين شعور برفض المجتمع للأشخاص الذين يتهربون من دفع الضريبة وسد كل الثغرات التي يتهربون منها وتوقيع العقاب الرادع بكل الذين يخالفون القوانين والتشريعات.

### المطلب الثاني: الآليات الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي

تعتبر الآليات الرقابية إجراء ضروريا لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، وتكتسي أهمية بالغة نظرا لطبيعة النظام الضريبي الجزائري الذي يعتمد على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين والتي لا تعكس الحقيقة<sup>(1)</sup>، لذلك تقوم الإدارة الضريبية بعدة أشكال للرقابة الجبائية وكذلك المراجعة النهائية الجبائية قصد الكشف عن المخالفات المرتكبة والتهرب الضريبي، ومن هذا المنطلق قدرنا معالجة وتفصيل هذا المطلب المعنون بالآليات الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي كما يلي:

#### الفرع الأول: الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي

تعد الرقابة الجبائية أحد أهم الإجراءات التي تسعى من وراءها الإدارة الجبائية الجزائرية إلى المحافظة على حقوق الخزينة العامة ومحاربة التهرب الضريبي أو التخفيف على الأقل من حدته، ويهدف التحكم في الرقابة الجبائية كآلية أساسية لمكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري ارتأينا تأصيلها كالآتي:

#### أولا: تعريف الرقابة الجبائية

لتوضيح وتبيان دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي اقتضى منا الأمر التطرق إلى ما يلي:

(1) - الهادي خضراوي، محمد السعيد سعيداني، المقال السابق، ص 47.

**1- مدلول الرقابة الجبائية :** يقصد بالرقابة الجبائية فحص لتصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواء أكانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية<sup>(1)</sup>، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية<sup>(2)</sup>، على أن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية أفضل الوسائل للاستعلام الاستفسار والاستيضاح على كل ما هو مدون بالتصريحات والوثائق المرفقة بها، ولا يكفي فقط بدراسة التصريحات، بل عليه أن يقوم بعملية مقارنة بين ما هو مصرح به والمعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى وبالتالي التأكد من مدى التطابق الموجود بينهما، وكذلك النظر في الوضعية المالية للممول<sup>(3)</sup>. ويقصد بها أيضا الوسيلة التي تمكن الإدارة الجبائية من التحقق بأن المكلفين ملتزمين في أداء وجباتهم وتسمح لها بتصحيح الأخطاء الملاحظة<sup>(4)</sup>، وعرفها أيضا عادل بن عبد الله وعادل سافري بأنها " عبارة عن حق دستوري يخول لصاحبه سلطة إصدار القرارات اللازمة لإنجاح مشروعات الخطة، فهمي حق يخول دستور أو قد يخوله قانون معين، كما قد تحمل الرقابة معنى الوصاية من جانب الدولة لغرض حدود وقيود معينة تؤدي إلى أهداف التنظيم الإداري الذي تتطلبه الدولة<sup>(5)</sup>، وهنا نشير أن عملية الرقابة قد تكون داخل المؤسسة المعنية أي في عين المكان أو بعملية نقل مختلفة الوثائق والسجلات المتعلقة بالمحاسبة من طرف المراقبين الذين لهم رتبة المراقبة على الأقل المكلفين بنقل هذه الملفات إلى إدارة المديرية الفرعية للمراقبة

(1) - بتاتة طورش، المرجع السابق ، ص 113.

(2) - نجيب زروقي، المرجع السابق، ص 43.

(3) - مغاري عبد الرحمان، شيخي بلال، ( دور الرقابة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق الرقابة الجبائية في الجزائر)، مقال منشور بمجلة الدراسات الجبائية، جامعة بومرداس، العدد 02، جوان 2013، ص 46.

(4) - بوعلام ولهي، نحو اطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية من آثار الأزمة المالية حالة الجزائر ، مداخلة أقيمت بمناسبة الملتقى الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحكومة العامة، المنظم من طرف جامعة فرحات عباس، سطيف، بتاريخ 20 - 21 أكتوبر 2009، ص 06.

(5) - عادل بن عبد الله، عادل سافري، (حقوق المكلف بالضريبة في إجراءات الرقابة الجبائية) ، مقال منشور بمجلة المفكر، كل الحقوق والعلوم السياسية، بسكرة، العدد 04، 2004، ص 273.

الجبائية<sup>(1)</sup> وهذا بإرادة من المؤسسة بحيث لا تتجاوز هذه المراقبة 6 أشهر كما تقتضي عملية المراقبة الجبائية التأكد من صحة المعلومات المصرح بها وبالتالي قمع عمليات الغش والتهرب الضريبي أو محاولة التقليل منها<sup>(2)</sup>.

**2- الأقسام العامة للرقابة الجبائية:** تأخذ الرقابة الجبائية العامة أشكال وصور عديدة يتوجب استعمالها وحسب أهميتها في حدود ما هو مقرر في التشريعات والتقنيات المنظمة لها، وتكمن هذه الأقسام والأشكال في ثلاثة صور متتابعة ومتكاملة ألا وهي:

- **الرقابة الشكلية:** إن هذا النوع من الرقابة يركز على الشكل وذلك بمراقبة التصريحات السنوية من حيث: هل استوفى كل شروطه؟ ووقع في تاريخه المحدد؟ ( 1 أبريل كل سنة) حيث أن المكلف إذا تأخر في إبداعه تحسب عليه غرامة تأخير، ويسجل تاريخ إيداع التصريحات في سجل الواردات ويقوم بهذا العمل مفتش في نطاق المفتشية<sup>(3)</sup>، وهناك خاصيتين أساسيتين لهذا الشكل من الرقابة، الخاصية الأولى تكمن في أنها أول عملية رقابية تخضع للتصريحات لها وأنها تتم سنويا، وأما الخاصية الثانية فهي تهدف إلى التأكد من كيفية تقديم المعطيات والمعلومات التي تحملها التصريحات من الناحية الشكلية، ولا تهدف إلى التأكد من صحتها<sup>(4)</sup>.

- **الرقابة على الوثائق:** تمثل المرحلة الموالية للرقابة الشكلية، ويتجلى دور هذه الرقابة بإجراء

فحص نقدي وشامل للتصريحات الجبائية المكتتبه من قبل المكلفين الخاضعين للرقابة

الجبائية والتي تتم في مقر المفتشية التي تتواجد بها الملف الجبائي، والرقابة الشاملة تتعلق

(1) - عيسى بريق ، دور الرقابة الجبائية في محاولة الغش الضريبي ، مذكرة مقدمة لنيل رسالة ماجستير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2001 ، ص 76.

(2) - الهادي خضراوي ، محمد السعيد سعيداني، المقال السابق، ص 48.

(3) - عبد الرحمان مغاري ، شيخي بلال، المقال السابق، ص 33.

(4) - أحمد فنيديس ، إجراءات الرقابة الضريبية في الجزائر ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة باجي مختار عنابة، 2013-2014، ص 17.

بفحص مضمون التصريحات مع الوثائق المرفقة بها ومقارنتها بتلك الموجودة لدى الإدارة، بالإضافة إلى ما تحصلت عليه هذه الأخيرة من معلومات من طرف هيئات أخرى<sup>(1)</sup>، وهو ما أكدته المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية، وبالتالي فإن الرقابة على الوثائق تهدف إلى اكتشاف الأخطاء في الحسابات والمعدلات وفحص التصريحات ومقارنتها بالمعطيات الحقيقية الموجودة لدى إدارة الضرائب، والتأكد من التطبيق السليم للتشريع الجبائي.

والجديد بالذكر أنه في حالة وجود نقاط غامضة يمكن للمراقب طلب معلومات إضافية أو طلب التوضيحات والتبريرات، وفي حقيقة الأمر أن إجراء طلب المعلومات هو إجراء يساهم في إرساء نوع من الحوار بين الطرفين وفي حالة عدم استجابة المكلف بالطلب فإنه لا يتعرض بأي عقوبة، بل تقوم العقوبة الجبائية بإرساء طلب كتابي آخر تطلب فيه توضيحات أو تبريرات أخرى، وحسب المادة 19 فقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية يجب على المكلف بالضريبة تقديم إجابة على الطلبات الشفوية أو يرفض جزء منها في مدة لا تقل على 30 يوم، وهو ما يضيف الطابع الإلزامي على إجراء طلب التوضيحات والتبريرات، وحسب المادة 19 فقرة 05 من قانون الإجراءات الجبائية نجد المشرع الجزائري إجازة للعون المحقق أن يصحح تصريحات المكلف وذلك ضمن الشروط المنصوص عليها في المادة 19 فقر 05 السالفة الذكر .

- **الرقابة في عين المكان:** على خلاف الرقابة على الوثائق، فإن الرقابة بعين المكان تتم خارج مكاتب الإدارة الجبائية، مما يسمح لها بالتنقل إلى المقرات المهنية لإجراء بحوث ميدانية، من أجل التأكد من صحة ودراسة المعلومات المصرح بها<sup>(2)</sup>، وهذا بمقارنتها مع العناصر الخارجية، وتظهر صورة هذه الرقابة في إجراء المفتش لخصوصيات تخص

(1) - عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص التنمية الاقتصادية، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2003-2004، ص 57.

(2) - أحمد لدرم، (التهرب الضريبي وآليات مكافحته في المجتمع الجزائري) ، مقال منشور بمجلة التنمية وإدارة الموارد البشرية، جامعة حسينية بن بوعلي، الشلف، العدد 08، ص 82.

العناصر المادية للاستغلال الخاص بالمؤسسة عن طريق متابعة تحركات البضائع في مختلف مراحل التسويق، ومراقبة الصفقات التي تتم بين المنتجين والمسوقين، حيث يعتبر هذا الإجراء الوسيلة الوحيدة والطريقة الأكثر فعالية التي تساعد الإدارة الجبائية على التأكد من صحة التصريحات وكشف حالات التهرب، ولقد كرس النظام الجبائي الجزائري هذا النوع من الرقابة ليشمل التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق مجمل الوضعية الجبائية.

**3- أهداف الرقابة الجبائية:** تسعى الرقابة الجبائية إلى تحقيق جملة من الأهداف تكمن أساسا في الهدف القانوني والهدف الإداري وكذلك الهدف المالي والاقتصادي والاجتماعي<sup>(1)</sup>، وتأكيدا لذلك فإن الهدف القانوني يتجلى من خلال ارتكاز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة على أي انحرافات ومخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية، وكذلك التأكد من مدى مطابقتها ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين بالقوانين والأنظمة الجبائية، وأما الهدف الإداري فهو يكمن من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها الرقابة الجبائية وتساهم بموجبها بشكل حيوي وكبير في زيادة الفعالية والأداء<sup>(2)</sup>. كونها تساعد على التنبيه إلى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها وتحديد الانحرافات وكشف الأخطاء وكذلك إعداد الإحصائيات المتعلقة بالتهرب الضريبي، وهو ما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية والإمام بالأخطاء وأسبابها وتقييم أثرها.

وإضافة إلى ذلك تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر الخزينة العامة وزيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام. مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع وهو ما يؤكد الأهداف الاقتصادية للرقابة الجبائية ووجود العلاقة المركبة بين الاقتصاد والضريبة، ولعل أهم ما يؤكد الهدف الاجتماعي للرقابة الجبائية أنها تسعى إلى

(1) - ليلة علام، المرجع السابق، ص 83.

(2) - الهادي خضراوي، محمد السعيد سعيداني، المقال السابق، ص 48.

منع ومحاربة الممول بمختلف صورها مثل السرقة والإهمال أو تقصيره في أداء وتحمل واجباتها تجاه المجتمع، وأيضا تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة وإرساء المبدأ الأساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة.

### ثانيا: الأجهزة المكلف بالرقابة الجبائية

إن تحقيق الأهداف المنشودة السالفة الذكر من خلال الرقابة الجبائية استلزم على الإدارة الجبائية ان تعتمد في أداء مهامها على مجموعة من الأجهزة تمثلت أساسا في ما يلي :

**1- مديرية الأبحاث والمراجعات:** تسيير عملية الرقابة الجبائية في الجزائر وتحديد على المستوى المركزي عن طريق مديرية الأبحاث والمراجعات DRU<sup>(1)</sup> التي أنشئت هذه الأخيرة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 98 - 228 المتضمنا لتنظيم الاداري المركزي لوزارة المالية، ولقد أسست هذه المديرية من أجل دعم باقي المديريات الأخرى في الرقابة الجبائية على المستوى الولائي، كما أن اختصاصها يمتد على مستوى التراب الوطني<sup>(2)</sup>، وتتنحصر مهامها في تحديد واختيار المكلفين بالضريبة الذين يقع عليهم التدقيق خلال برنامج مسبق لانقضاء الملفات الجبائية، وهذا باقتراح من مفتشيات الضرائب المعنية بالملفات ثم المديريات الولائية الفرعية للرقابة الجبائية لتصادق على البرنامج المقترح أو تعديله.

وبالرجوع للمادة الأولى من المرسوم التنفيذي رقم 98 - 228 والمادة 10 مكرر من المرسوم التنفيذي رقم 02-303 المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها نجدهما قد أكد وجود ثلاثة مراكز للأبحاث والمراجعات وهي على مستوى الجزائر العاصمة، وهران وقسنطينة، وتظم أربعة مديريات تتمثل أساسا في مديرية البحث عن المعلومات الجبائية

(1) - مصطفى عوادي، يونس زين، الرقابة الجبائية، الطبعة الثانية، مطبعة صخري، الوادي، الجزائر، 2010، ص 27.

(2) - محمد حمو، منور أسيرير، جباية المؤسسات، الطبعة الأولى، مكتبة الشركة الجزائرية، بودواو، الجزائر، 2009، ص

والمديرية الفرعية للمراقبة الجبائية، والمديرية الفرعية للبرمجة، وأيضا المديرية الفوعية للمقاييس والإجراءات.

**2- مديريات كبريات المؤسسات:** تم إنشائها بموجب المرسوم التنفيذي رقم 02-203 المؤرخ في 28-09-2002 المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 05-494<sup>(1)</sup>، وتتكون هذه المديرية من خمسة مديريات فرعية وهي مديرية فرعية لجباية المحروقات، مكتب تسيير الملفات الجبائية، مديرية فرعية للمراقبة والبطاقية، مديرية فرعية للمنازعات، مديرية فرعية للوسائل، ولها عدة مهام منها: تمسك وتسيير الملف الجبائي للمكلفين التابعين لمجال اختصاصها ومراقبة الملفات حسب كل وثيقة، وإصدار الجداول وقوائم التحصيلات، وشهادات الإلغاء أو التخفيض، وأيضا تعالج طلبات التخفيض الإداري ودراسة التظلمات ومعالجتها ومتابعة المنازعات الادارية والقضائية<sup>(2)</sup>.

**3- المديرية الولائية للضرائب:** إن المديرية الولائية للضرائب لها مهمة القيام بعملية الرقابة الجبائية التي تتولاها مديرياتها الفرعية للمراقبة الجبائية، وتعد هذه المديرية هيئة مختصة بعملية الرقابة. لذا اسند إليها مهمة تنفيذ برامج التحقيق.

والدارس والمتمعن لتنظيم المديرية الولائية للضرائب يجدها تضم خمس مديريات فرعية تكمن أساسا في المديرية الفرعية للعمليات الجبائية، والمديرية الفرعية للتحصيل، المديرية للمنازعات، المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية، المديرية الفرعية للوسائل<sup>(3)</sup>.

وتتحصر مهام المديرية الولائية للضرائب في دراسة واقتراح التقنيات الجبائية التي تمكن من الرقابة، وأيضا السهر على تحصيل الضرائب والرسم الناتجة من خلال التحقيق، وبأبعد

(1) - أنظر المرسوم التنفيذي رقم 05-494 المؤرخ في 26 ديسمبر 2005 المتضمن تحديد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية، العدد 84، المؤرخة في 27 ديسمبر 2005.

(2) - بتاتة طورش، المرجع السابق، ص 109-110.

(3) - نجاة نوي، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 2003/1999، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص 45.

من ذلك يوكل لها مهام البحث وتحليل أسباب الغش والتهرب الضريبي وإيجاد حلول واقتراحات لهما، وكذلك التحقيق على كل نقطة من حدود الولاية وكل التصريحات والأبحاث المتعلقة بالتحقيق.

**4- مراكز الضرائب ومفتشية الضرائب:** يتكفل مركز الضرائب بتسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة الغير خاضعة لمجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات. بالإضافة إلى مجموع المهن الحرة، وينظم هذا المركز في ثلاثة مصالح رئيسية ألا وهي: المصلحة الرئيسية للتسيير والمصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، والمصلحة الرئيسية للمنازعات. كما تضم قابضة<sup>(1)</sup>، ويسهر على تقديم كل المعلومات اللازمة عن كيفية تقديم الشكاوى أمام مصلحة المنازعات الضريبية وكذلك الاستقبال الهاتفي وذلك بوضع أرقام هاتفية تحت خدمة المكلف بالضريبة<sup>(2)</sup>.

وأما عن مفتشية الضرائب فهي تتولى مسك الملف الجبائي الخاص بكل خاضع للضريبة وتقوم بالبحث وجمع الملفات الجبائية واستغلالها ومراقبة التصريحات وإصدار الجدول الضريبي وكشوف العائدات، وتساعد في ذلك قابضة الضرائب التي تتكفل هي الأخرى بجدول الضرائب وسندات القبض وتحصيل الضرائب والتسيير المالي للهيئات العمومية حسب الشروط التي تحددها التشريعات والتنظيمات المعمول بها.

### ثالثا: حقوق الإدارة المكلفة بالرقابة الجبائية وواجبات المكلفين بالضريبة

يقتضي منا تأصيل الإطار القانوني للرقابة الجبائية في التشريع الجزائري التطرق إلى حقوق الإدارة المكلفة بالرقابة الجبائية وواجبات المكلفين بالضريبة كما يلي:

(<sup>1</sup>)- أنظر المادة 20 من المرسوم التنفيذي رقم 06 - 327 المؤرخ في 18 سبتمبر 2006 المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية ، العدد 59 المؤرخة في 19 سبتمبر 2006.

(<sup>2</sup>)- بتاتة طورش، المرجع السابق ، ص 110.

**1- حقوق الإدارة المكلفة بالرقابة الجبائية:** لقد منح المشرع للإدارة الجبائية حقوق وصلاحيات من شأنها أن تسمح لهذه الأخيرة من التحقيق من صحة التصريحات وصدورها وقوانينها وصولاً إلى تصحيح وتقويم الأخطاء المرتكبة ومن بين هذه الصلاحيات حق الاطلاع، حق الزيارة، حق الرقابة، حق استدراك الأخطاء الإدارية.

- **حق الاطلاع:** هو الحق المخول للإدارة الجبائية أثناء ممارستها لمهمتها وذلك بالاطلاع على دفاتر المكلف ومستنداته وإذا اقتضت الضرورة يمكن أخذ نسخ الدفاتر والوثائق من طرف الغير " المؤسسات، الإدارات والهيئات الحكومية"<sup>(1)</sup> وهنا نشير أن حق الاطلاع يقتصر على مجرد الحصول على كشوف الكتابات ووثائق حسابية دون تعليق أو إجراء المقارنة، وفي حالة رفض المكلف لحق الاطلاع تطبق عليه العقوبات المزدوجة المنصوص عليها في المادة 314 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 123 من قانون الرسم على القيمة المضافة.

- **حق الزيارة والرقابة:** خول المشرع الجبائي لأعوان الضرائب حق الزيارة الميدانية لمقررات المكلفين في إطار مباشرة الرقابة والمتمثلة في المعاينة المادية وتكون هذه الرقابة عندما توجد القرائن التي تدل على ممارسات تدليسية، ويكون الترخيص بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليمياً أو قاضية يفوضها هذا الأخير. كما أن طلب الترخيص يكون من مسؤول الإدارة الجبائية ويكون حاضراً فيها هذه الزيارة ضابط من الشرطة القضائية يعينه وكيل الجمهورية ومعه عون من الإدارة الجبائية، وفي إطار حق الرقابة يستوجب على الإدارة الجبائية الإحاطة بوسائل تقدير مدى صحة هذه الإقرارات<sup>(2)</sup>، ومن بين هذه الوسائل التي تمثل في مجمل العمليات ومن شأنها التحقيق من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف من خلال مقارنتها بعناصر ومعطيات خارجية.

(1) - أحمد فنديس، الأطروحة السابقة، ص 24.

(2) - الهادي خضراوي، محمد السعيد سعيداني، المقال السابق، ص 51.

- **حق استدراك الأخطاء الإدارية:** هو الوسيلة الممنوحة للإدارة بإجراء تقويمات لنفس المدة ونفس الضرائب عندما يقدم المكلف لها عناصر غير كاملة وخاطئة<sup>(1)</sup>، ويتمثل هذا الحق في إعادة النظر في الاقتراع سواء في تعديله أو في إنشاء اقتطاع جديدة، وجوز استدراك كل خطأ يترتب سواء من نوع الضريبة أو مكان فرضها بالنسبة لأي كان من الضرائب والرسوم في المؤسسة عن طريق الجداول، وقد حدد الأجل القانوني لاستدراك الأخطاء إلى أربع سنوات كما جاء في الفقرة الأولى من المادة 326 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

**2- واجبات المكلفين بالضريبة تجاه الإدارة المكلفة بالرقابة الجبائية:** يلزم المكلف بالضريبة بواجبات جبائية تكمن أساس في التصريح بالوجود حسب ما أكدته المادة 183 من قانون الضرائب والرسوم<sup>(2)</sup> ويترتب وفق هذا التصريح على كل مكلف جديد خاضع للضريبة على الدخل التشريعي أو الضريبة على أرباح الشركات أن يقدم في 30 يوم الأولى لنشاطه تصريح بالوجود إلى مفتشية الضرائب التابعة لها ، وإلى جانب ذلك ألزم المشرع الجبائي المكلفين بالضريبة بالتصريح الإجمالي للأرباح ونتائج السلسلة (G1) قبل شهر أبريل من كل سنة ويجب أن يحتوي هذا التصريح على كل العناصر الضرورية لقيمة الأرباح الخاضعة للاقتطاع الضريبي، وبل أبعد من ذلك يلزم المكلف في حالة التنازل أول التوقف عن النشاط بالتصريح خلال أجل عشرة أيام من خلال التوقف عن النشاط، وفي حالة التنازل يتم اكتتاب تصريح يتضمن تاريخ وبيانات المتنازليين، وفي حالة الوفاة يتم التصريح بالمدخيل الخاضعة للضريبة في أجل 6 أشهر من تاريخ الوفاة، وبالرجوع كذلك لقانون المالية لسنة 2002 نجده قد أكد وضع رقم تعريف إحصائي يتم من خلاله إبراز الوثائق المتعلقة بالنشاط والموجهة إلى الأشخاص أو الإدارات والمصالح العمومية المتعامل معها، وهذا بهدف تسهيل التسيير الجبائي للملفات الجبائية وتفادي التهرب الضريبي.

(1) - نجيب زروقي، المرجع السابق ، ص 47.

(2) - الهادي خضراوي، محمد السعيد سعيداني، المقال السابق، ص 52.

وأما الواجبات الأخرى التي يجب على المكلف بالضريبة والالتزام بها هي تلك الواجبات المحاسبية، والمتمثلة أساسا في دفتر اليومية ودفتر الجرد وحفظ الدفاتر والسندات المرسلة ويقصد بدفتر اليومية ذلك الدفتر المرقم والمختوم من قبل المحكمة المختصة والذي يتم فيه تسجيل كل العمليات التي تقوم بها المؤسسة أو كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر بانتظام ودون ترك أي فراغ أو شطب<sup>(1)</sup>، وأما دفتر الجرد فلقد نصت عليه المادة 10 من القانون التجاري وذلك بقولها يجب على كل شخص طبيعي أو معنوي يحمل صفة التاجر أن يجري سنويا جرد عناصر الأصول والخصوم المقاولاتية و يقفل كافة الحسابات وحساب الأرباح والخسائر بدفتر الجرد، وبالرجوع كذلك للمادة 12 من القانون التجاري نجدها قد ألزمت المكلف الاحتفاظ بالدفاتر المحاسبية والوثائق الثبوتية والمستندات المشار إليها في القانون التجاري لمدة 10 سنوات، وإذ تم الإخلال بهذه الشروط يؤدي ذلك إلى رفض المحاسبة من قبل المحققين.

ومقابل هذه الواجبات الذي يلتزم بها المكلف بالضريبة تجاه الإدارة المكلفة بالرقابة الجبائية أعطى المشرع الجزائري ضمانات وحقوق للمكلفين بالضريبة، وتجسدت هذه الضمانات أساسا في الضمانات المتعلقة بالتحقيق الجبائي والضمانات المتعلقة بإعادة التقويم وحق التظلم الإداري أمام الأجهزة المختصة<sup>(2)</sup>، وهي الضمانات التي سوف نعالجها عند التطرق إلى التحقيق الجبائي.

### الفرع الثاني: التحقيق والمراجعة الجبائية كآليتين لمكافحة التهرب الضريبي

يعتبر كل من التحقيق الجبائي والمراجعة الجبائية إلى جانب الرقابة الجبائية من بين المهام التي قد تقوم بها المصلحة المحققة أو المراجعة من أجل الكشف الكامل لتصرّيات

(1) - نجيب زروقي، المرجع السابق، ص 53.

(2) - للتفصيل أكثر بخصوص التظلم الإداري من قبل المكلفين بالضريبة أمام الهيئات المختصة راجع: عبد الحكيم عطوي، المرجع السابق، ص 43، ص 71، حسين فريجة، إجراءات المنازعة الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، الجزائر، 2008، ص 13، ص 60، حسين طاهري، المنازعة الضريبية، الطبعة الثانية، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، القبة القديمة، الجزائر، 2007، ص 10، ص 16.

المكلفين بالضريبة، ومن هذا المنطلق قدرنا معالجة وتفصيل التحقيق الجبائي والمراجعة الجبائية كآليتين لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر كما يلي:

### أولاً: التحقيق الجبائي كآلية لمكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري

لقد خولت المادة 18 فقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية للإدارة الجبائية حق ممارسة التحقيق الجبائي وذلك بهدف تكملة واستمرار الرقابة الجبائية الشاملة وتكريس التدخلات المباشرة للأعوان المدققين بأماكن تواجد النشاطات المكلفين، وقد تأخذ هذه التدخلات المباشرة إما شكل التحقيق المعمق في المحاسبة أو التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، وهي الأشكال التي سوف نفضلها كما يلي:

1- **التحقيق المعمق في المحاسبة** : في إطار تقوية جهاز الرقابة الضريبية أتى قانون المالية التكميلي لسنة 2008 بشكل جديد من الرقابة أكثر فعالية والتمثل في التحقيق المعمق في المحاسبة، والذي يعني هذا الأخير مجموع العمليات التي تهدف إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من قبل المكلفين بالضريبة وفحص محاسباتهم ومقارنتها بالمعطيات والعناصر الخارجية للتأكد من صحة ودقة الوعاء الخاضع للضريبة وهذا أثناء ممارسة أي نشاط مهني، أي أن هذا الإجراء يسمح للإدارة الجبائية بالتحقق والتأكد من صحة وقانونية الكتابات المحاسبية ومقارنتها مع الوضعية الحقيقية للنشاط الممارس، حيث يخرج التحقيق المحاسبي من إطاره الضيق المتمثل في المراجعة الشكلية للملفات إلى مراجعة لكل الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان<sup>(1)</sup>، وهو ما أكدته المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية<sup>(2)</sup>، والمادة 190 من قانون الضرائب المباشرة وذلك بقولها أن التحقيق المحاسبي عبارة عن مجموعة من العمليات التي تهدف إلى فحص في عين المكان الملفات المحاسبية مقارنته بعناصر

(1) - أنظر المادة 26 من القانون رقم 13 - 08 المؤرخ في 30 ديسمبر 2013، المتضمن قانون المالية لسنة 2014، الجريدة الرسمية، العدد 68، المؤرخة في 31 ديسمبر 2013.

(2) - أحمد لدرم، المقال السابق، ص 82.

الاستغلال، واستثناء لذلك نصت المادة 113 من قانون الرسم على رقم الأعمال على أنه يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر المحاسبية في عين المكان، ما عدا إذا تم تقديم الكلف طلبا مكتوبا يقضي بعكس ذلك وتم قبوله من طرف المصلحة، أو في حالة قوة مثبتة قانونا من طرف المصلحة. لا يمكن للإدارة الجبائية ممارسة التحقيق المحاسبي إلا على المكلفين الملزمين بمسك الدفاتر والوثائق المحاسبية التي فرض القانون التجاري والجبائي مسكها<sup>(1)</sup>. أي أنه بغياب هذه الوثائق لا يمكن إجراء هذا النوع من التحقيق هذا من جهة، من جهة أخرى لا يمكن مباشرة التحقيق إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم على الأقل رتبة مراقب.

ولقد خولت الإدارة الجبائية مهمة التحقيق المحاسبي إلى أشخاص معينين تتوفر فيهم شروط خاصة وهم أعوان التحقيق تطبيقا للمرسوم التنفيذي رقم 60-91 المؤرخ في 1991/002/23 والقرار الصادر في 1991/04/30 المتضمن مصلحة الأبحاث والمراجعات (SRU) وكيفية تنظيمها<sup>(2)</sup>، واستنادا على المادة 20 فقرة 01 من القانون الإجراءات الجبائية نلاحظ أن التحقيق المحاسبي يمر بثلاثة مراحل ألا وهي: مرحلة التحضير للتحقيق ومرحلة الشروع في التحقيق وأيضا نتائج التحقيق، ففي المرحلة الأولى تقوم مفتشية الضرائب باقتراح أولي للملفات الخاضعة للتحقيق ويتم إرسالها للمديرية الجهوية للضرائب، والتي تتولى هذه الأخيرة انتقاء الملفات الواجب البحث فيها وبدورها تقوم بإرسالها إلى مديرية البحث والمراجعات التي تقوم بدراسة الاقتراحات معتمدة على عدة معايير من بينها أهمية رقم الأعمال المصرح للسنتين الأخيرتين، ضعف الهامش الإجمالي مقارنة بالهامش العادي المطابق في النشاط، عدم خضوع المؤسسة للتحقيق منذ مدة طويلة<sup>(3)</sup>، وأما المرحلة الثانية فلا يمكن الشروع في إجراء عملية التحقيق إلا بعد إعلام المكلف بالضريبة عن طريق إرساء وثيقة بواسطة رسالة مسجلة

(1) - العيد صالح، الوجيزة في شرح قانون الإجراءات الجبائية، الطبعة الثالثة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر 2008، ص 37.

(2) - عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، الجزء الأول، د ط، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة، 2012، ص 25.

(3) - المرجع نفسه، ص 57.

أو مضمونة مع الإشعار بالاستلام أو تسلم له شخصيا مع إمضاءه على ذلك<sup>(1)</sup>، كما أوجب المشرع إرسال ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة لتسهيل المهمة، ويجب أن يتضمن هذا الإشعار ألقاب وأسماء ورتب المحققين والمدة التي يتم فيها التحقيق وكذلك الضرائب المعنية بعملية التحقيق وكذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها<sup>(2)</sup>، وهنا نشير أن التدخل بعين المكان لا يمكن أن تستغرق مدته من أربعة أشهر إلى ستة أشهر وذلك حسب طبيعة نشاط المكلفين ورقم الأعمال السنوي، وهو ما أكدته المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، وبعد استفادة المكلف من المهلة المقدرة بعشرة أيام من التحضير للرقابة يقوم العون المحقق بالانتقال إلى محل مزاوله النشاط ويقوم بالمعاينة الحقيقية لنشاط المؤسسة وطريقة سيرها وموقعها في السوق، وفي المرحلة الثالثة قد تقوم الإدارة الجبائية بعد الانتهاء من التحقيق بإرسال إشعار أي إعادة التقويم للمكلف للضريبة في رسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام، ولقد خول التشريع الجبائي للمكلف بالضريبة أجل 40 يوما ليرسل ملاحظاته إما بالقبول أو بالرفض وفي حالة عدم الرد في هذا الأجل يعد ذلك بمثابة قبول ضمني، وعلى العون المحقق أن يقدم تفسيرات شفوية حول مضمون التبليغ إذا طلب المكلف ذلك قبل انقضاء 40 يوما، وهنا نشير أنه في حالة القبول الصريح يوجد احتمالان: الأول اعتراف المكلف بالأساس الضريبي النهائي المحدد من طرف المحقق، بحيث لا يمكن للإدارة الرجوع فيه، أما في حالة استعمال مناورات تدليسية أو إعطاء معلومات غير كاملة أو خاطئة أثناء التحقيق هنا يجوز لها الرجوع فيه ولا يمكن للمكلف الاعتراض عن طريق الطعن<sup>(3)</sup>.

## 2- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة: يمكن لأعوان إدارة الضرائب أن يشرعوا

في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على

(1) - عبد الحكيم عطوي، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2010، ص 28.

(2) - بتاتة طورش، المرجع السابق، ص 119.

(3) - العيد صالح، المرجع السابق، ص 43.

الدخل، وفي هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخيل المصرح بها من جهة والذمة المالية والحالة المالية والعناصر المكونة لمنط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى<sup>(1)</sup>.

ويقصد به مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به، أي بصفة عامة، التأكد من التصريحات على الدخل العام المداخيل المحققة خارج الجزائر، وفوائد القيمة الناتجة على التنازل مقابل العقارات المبنية وغير المبنية، ولقد تم إنشاء التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية للأشخاص الطبيعية في إطار الإصلاحات الجبائية وبصدد الضريبة على الدخل الإجمالي IRG وذلك بموجب المادة 23 من قانون المالية لسنة 1992، ولقد تم الترخيص لأعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مراقب على الأقل القيام بتحقيق معمق للوضعية الجبائية.

وطبقا للمادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية لا يمكن القيام بتحقيق معمق للوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي متى تعلق الأمر بالضريبة على الدخل دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا من خلال إرسال إشعار بالتحقيق<sup>(2)</sup>، وتسليمه شخصيا مع إشعار الاستلام مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة، ويجب منح مهلة 15 يوما للمكلف بالضريبة تحسب من تاريخ الاستلام، ويجب أن يحتوي الإشعار بالتحقيق الفترة موضوع التحقيق مع إمكانية استعانة المكلف بمستشار يختاره خلال عملية المراقبة، وفي حالة ما إذا أدلى المكلف بمعلومات غير كاملة أو خاطئة أو حدثت ووجدت مناورات تدليسية مثبتة قانونا خلال التحقيق أو عدم رده في الآجال على طلبات التفسير، فإنه لا تطبق مدة التحقيق بسنة. وهنا نشير أن مجموعة المعلومات التي توجد بحوزة الإدارة الجبائية تعد المصدر الأول الذي يعتمد عليه العون المحقق والمباشر لهذه العملية بعد أن يجمع كل الوثائق والعناصر الضرورية

(1) - سهام كريدودي، المرجع السابق، ص 08.

(2) - عبد الحكيم عطوي، المرجع السابق، ص 31.

والموجودة لدى المصالح والهيئات التي يتعامل معها المكلف بالضريبة المعني وإدارات وبنوك ومؤسسات وغيرها.

ويقوم العون المحقق بترتيب وتركيز النقاط الهامة التي تكون لها فعالية في اكتشاف الأخطاء والتدليسات الممكنة والمشكوك فيها، وعند انتهائه من تحديد أسس الضريبة يقوم بدوره بتبليغ المكلف بالنتائج التي توصل إليها من خلال التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، وبعد هذا التبليغ الذي يقوم به العون المحقق يمكن للمكلف تقديم ملاحظاته أو إعلام قبوله بها في أجل 40 يوما من تبليغه<sup>(1)</sup>، وفي حالة عدم الرد خلال هذا الأجل يعتبر بمثابة قبول ضمنى من قبله، وعلى العون المحقق كذلك تقديم كل التفسيرات الشفوية التي يطلبها المكلف حول مضمون التبليغ<sup>(2)</sup>. وفي حالة انتهاء التحقيق المعمق لا يجوز للإدارة الجبائية الشروع في تحقيق جديد خاص بنفس الفترة ونفس الضريبة إلا في حالة التدليس أو تقديم معلومات خاطئة أو ناقصة من طرف المكلف بالضريبة.

### ثانيا: المراجعة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي

لعل أهم ما يؤكد أن المراجعة الجبائية تعتبر هي الأخرى آلية لمكافحة التهرب الضريبي إلى جانب الرقابة الجبائية والتحقيق الجبائي أنها بدرجة كبيرة إلى تحقيق الأمن الجبائي للمؤسسات وكذا تحسين التسيير الجبائي داخلها، ومن هذا المنطلق ارتأينا تأصيل ومعالجة المراجعة الجبائية كآلية للتهرب الضريبي كما يلي:

#### 1- مدلول المراجعة الجبائية: لقد عرفت الجمعية التقنية لتنسيق مكاتب المراجع والاستشارة

(ATIC) بأنها: "إبداء رأي على مجموعة من الهيكل الجبائية للوحدة ( المؤسسة) وطريقة توظيفها، وبالتالي نجد الجباية بكل أنواعها موضوع المراجعة داخل المؤسسات"، وعرفت أيضا

(1) - بتاتة طورش، المرجع السابق، ص 125.

(2) - فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري الجزائري، د ط، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2008، ص 131، ص 132.

مختلف مكاتب ومجالس المراجعة على أنها : " الجانب الجبائي لمهمة المراجعة المحاسبية أو مهمة على شكل عقد يهدف إلى فحص الوضعية الجبائية لمؤسسة ما أو مجموعة من المؤسسات"<sup>(1)</sup>، وإلى جانب هذه التعريفات عرفها " ب. بوجين " و" ج. فالي " بأنها: " تقيس المراجعة الجبائية كفاءة المؤسسة و تسخير مواردها لخدمة الحق الجبائي في إطار تسييرها هذا للمشاركة في تحقيق أهداف السياسة العامة المسطرة من طرفها"<sup>(2)</sup>.

ومن جملة هذه التعريفات نستنتج أن المراجعة الجبائية عبارة عن وسيلة للحكم على كفاءة النظام الجبائي للمؤسسة وجميع وظائفها ومعرفة مدى احترام القوانين الجبائية من قبل المؤسسات من جهة وبغرض تعزيز الأمن الجبائي من منظور السياسة المتبعة في تسييرها ومكافحة التهرب الضريبي من جهة أخرى<sup>(3)</sup>، ومن ذات التعريفات نستنتج أن المراجعة الجبائية تأخذ شكلين رئيسيين ألا وهما المراجعة الجبائية الداخلية والمراجعة الجبائية الخارجية، ويعتبر الشكل الأول نشاط مستقل وهادف يعطي للمؤسسة نوع من الحماية من خلال التحكم في مختلف العمليات، وذلك لتحسينها والمساهمة في إنشاء القيمة المضافة عن طريق النصائح والاستشارات التي تحملها، وبالتالي فإن المراجعة الجبائية الداخلية تعتبر بمثابة المراجعة المرئية للعوامل التي تقوم بمراقبة وتسيير المؤسسة، بينما المراجعة الجبائية الخارجية عبارة عن مهمة تمارس من طرف شخص مستقل عن المؤسسة بصفة متقطعة أو دائمة و مستمرة، وقد تكون مهمته هذا الشخص المستقل عن المؤسسة في غالب الأحيان عبارة عن تكملة لمهام المراجعة الداخلية، كما يمكن أن تكون ذات طابع تعاقدية مثل أن تلجأ المؤسسة إلى مكتب للمراجعة بغرض إنجاز هذه المهمة في إطار عقد يربطها بهذا المكتب.

(1-) ATIC, L'audit naissance d'une fonction, étude réalisée par le cabinet ATIC auprès de 50 responsables d'atdinterme, paris, 1985.

(2) - P.Bougon et Vallée, audit et gestion fiscale, édition clef, 1986, p 53.

(3) - محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، د.س.ن، ص 11.

2- أهداف المراقبة الجبائية: يمكن التمييز بين نوعين من الأهداف، فهناك أهداف رئيسية وأهداف ثانوية:

- **الأهداف الرئيسية:** ويقصد بها مدى مراقبة انتظام المؤسسة اتجاه القوانين الجبائية، أي مدى انتظام الضريبة وهي المراقبة التي تسيطر على ضمان موثوقية المعلومات، و تسمح بالكشف عن الحالات الشاذة وعن نشأة مخاطرها لإصلاح أية مخالفات ضريبية، وكذلك مراقبة شروط معالجة المشاكل ذات الطابع الجبائي بالنسبة للإجراءات السارية المفعول وزيادة على ذلك تقييم مدى قابلية المؤسسة لاستعمال الإمكانيات التي يتيحها المشروع الجبائي<sup>(1)</sup>.

- **الأهداف القانونية:** وتتمثل في:

- تقييم الخطر الجبائي الناتج عن التطبيق السيئ للقواعد الجبائية، وتوضيح أهمية الخطر الجبائي الناتج عن عدم الأمن الجبائي.
- تجنب العقوبات والزيارات الناتجة عن عدم التصريح أو التأخر فيه أو الانتقاص منه.
- محاولة إبراز نقاط القوة ونقاط الضعف ومن ثم تحسن تطور القرار.
- السماح بقياس استعداد المؤسسة لاستغلال المزايا الضريبية التي يمنحها القانون والسيطرة عليها.
- دراسة وتحليل الأحكام التي تنجم عن القواعد الجبائية التي تلتزم بها المؤسسة أو تتحمل عقوبات.
- الدفع بالقرارات المتخذة من المؤسسة للخيار العقلاني القائم على المنفعة التي سيتخذها بعد خصم الضرائب.
- تحقيق مورد مالي منظم ومتوازن من المكلفين، وخلق الانتماء الطوعي للمكلفين والمشتغلين<sup>(2)</sup>.

<sup>(1)</sup> - Philippe Bouda Fox, Précédé science et technique fiscale, paris du nord, 1986, p 91.

<sup>(2)</sup> - Philippe Bouda Fox, op, cit, p 91.

**3- مهام المراجعة الجبائية:** تأخذ مهام المراجعة الجبائية عدة أشكال تختلف من حيث تطبيقها أو مجالها وتكمن هذه الأشكال فيما يلي:

- **مهام المراجعة الجبائية بالنسبة لشمولية دراسة الضرائب:** من مهام المراجعة الجبائية أن تقوم المؤسسة بدراسة اتجاه الضرائب لها وتسوية معاملاتها مع المصالح الضريبية وتكون هذه المراجعة على نوع واحد من الضرائب أو على عدة أنواع من الضرائب بهدف تقييم وضعيتها ومن أجل إعطاء أو تحديد نقاط الضعف العائد لمجال الجبائية أو المؤسسة، وهذا تأكيدا لضمان التسيير الحسن لنشاطها أو أعبائها اتجاه المصالح الجبائية.

- **مهام المراجعة الجبائية بالنسبة لتحقيق الأهداف:** إن المراجعة الجبائية تبحث عن إمكانية تحقيق عبء التكلفة الجبائية وإمكانية تخفيض الخطر الجبائي، وهذا بمحاولة جعل النظام الجبائي متكيف مع أهداف المؤسسة، إضافة إلى إمكانية إعادة النظر في القوائم المالية بإدخال تعديلات عليها، ومن هنا يتضح وجوبية تبنى المراجع الجبائي والتقنيات المماثلة المطبقة من طرف الإدارة الجبائية، ويستوجب كذلك في بداية الأمر تحليل الوضعية ثم بعد ذلك اقتراح الاستراتيجيات اللازمة<sup>(1)</sup>، ويستوجب أيضا في الشخص الذي يقوم بالمراجعة الجبائية أن يكون ذات كفاءة مهنية متمثلة، وأن يكون المراجع الجبائي شخصا مهنيا معينا ومكلف بإتمام مهمته حسب طرق المهنة وآدابها المعمول بها في مجال المراجعة الجبائية، وهنا نشير أنه لا يمكن أن يكون المراجع قاضيا أو متهما في الوقت نفسه، وهو ما يعني أنه لا يكون هو المسؤول على المعلومة التي هي في إطار المراجعة وأن لا تمس بمصداقية مهمة المراجعة الجبائية، وبتعبير آخر يجب على المراجع أن يعمل بكل استقلالية وحرية وأن يكون مسؤولا عن المعلومة موضوع المراجعة.

(1) -سمية قحמוש ، المراجعة الجبائية كآلية تساهم في تحسين جودة الإصلاحات الجبائية (دراسة حالة لإدارة الضرائب لولاية بسكرة)، مقال منشور بمجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد 06 ، ديسمبر 2016، ص 295، ص 297.

### المبحث الثاني: الآليات القمعية لمكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري

بالرجوع للتشريع الضريبي الجزائري نجد المشرع الجزائري قد أكد تجريم ظاهرة التهرب الضريبي واعتبرها مخالفة جنائية وجزائية بحتة، وأفرد لها كذلك إجراءات خاصة لإثباتها ومعاينتها وجعلها كذلك تتميز عن غيرها من الجرائم من خلال تعدد وتنوع صور العقوبات المقررة لها، ومن هذا المنطلق قدرنا تفصيل السياسة العقابية لمكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري وفق مطلبين كما يلي:

#### المطلب الأول: تحديد أركان جريمة التهرب الضريبي

#### المطلب الثاني: قمع جريمة التهرب الضريبي

## المطلب الأول: تحديد أركان جريمة التهرب الضريبي

بالرجوع للقوانين الضريبية السابقة أو المطبقة حاليا نجد المشرع الجزائري قد أعطى لجرائم التهرب الضريبي في ظل القوانين السابقة وصف الجنائية، وأما في ظل القوانين الضريبية المطبقة حاليا أعطى لها وصف الجنحة، واشترط كذلك المشرع لقيام هذه الجريمة ركنين أساسيين وهما: الركن المادي والركن المعنوي، وهو ما اقتضى منا تفصيل هذين الركنين وفق فرعين كما يلي:

### الفرع الأول: الركن المادي لجريمة التهرب الضريبي

طبقا للمادة 301 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يقتضي لقيام الركن المادي لجريمة التهرب الضريبي وجود ثلاثة عناصر أساسية وهما: سلوك إجرامي في صورة استعمال طرق تدليسية من طرف الجاني، نتيجته هي التملص كليا أو جزئيا من تصفية أو أداء الضريبة وعلاقة سببية تربط بينهما بما يفيد أن التهرب من الضريبة كان نتيجة استعمال طرق تدليسية، وهو ما سنتولى توضيحه وتفصيله كما يلي:

### أولا: استعمال طرق احتيالية

في البداية نشير أن المشرع الجزائري لم يعرف الطرق الاحتيالية بصريح العبارة وإنما أشار إليها من خلال تلك الأعمال التي يعتبرها طرقا احتيالية، وتأكيدا لذلك نجد المادة 533 من قانون الضرائب غير المباشرة قد صنفت (سته) أعمال على أنها طرق احتيالية<sup>(1)</sup>، وهو ذات التصنيف الذي أورده المادة 118 من قانون الرسوم على رقم الأعمال<sup>(2)</sup>، وبالرجوع للمادة 407 الفقرة 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة نجدها قد صنفت عمليين فقط من

(1) - أنظر: المادة 533 من الأمر رقم 76-104 المؤرخ في 29 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية، العدد 70 المؤرخة في 02 أكتوبر 1976.

(2) - أنظر: المادة 118 من الأمر رقم 76-102 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية، العدد 103 المؤرخة في 26 ديسمبر 1976.

قبيل الطرق الاحتيالية والتدليسية<sup>(1)</sup>، وهو كذلك ذات التصنيف التي أوردته المادة 34 فقرة 03 من قانون الطابع<sup>(2)</sup>، والمادة 119 فقرة 01 من قانون التسجيل<sup>(3)</sup>.

والملاحظ على جملة النصوص السالفة الذكر أنها استعملت عدة صيغ خلال تعدادها للأعمال الاحتيالية والتدليسية مثل صياغة "التملص أو محاولة التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء الضريبة" الواردة في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة الرسوم المماثلة، وأيضا صياغة " استخدام الطرق الاحتيالية للتملص أو محاولة التملص من وعاء الضريبة" الواردة في المادة 532 قانون الضرائب غير المباشرة وتارة أخرى وحسب المادة 119 من قانون التسجيل يستعمل المشرع عبارة "استعمال مناورات الغش للتملص أو محاولة التملص من الضريبة" والملاحظ أيضا أن المادة 533 من قانون الضرائب غير المباشرة حصرت ستة طرق احتيالية تمثلت أساسا في الإخفاء أو محاولة الإخفاء من قبل أي شخص لمبالغ أو منتجات أو تقديم الأوراق المزورة أو غير صحيحة كدعم للطلبات التي ترمي إلى الحصول وإما على تخفيض الضرائب أو الرسوم أو الإعفاء منها أو إرجاعها، وإما الاستفادة من المنافع الجبائية المقررة لصالح بعض الفئات من المكلفين بالضريبة، أو استعمال الطوابع المنفصلة أو الطوابع المزورة أو التي قد تم استعمالها من أجل دفع جميع الضرائب، وكذلك بيع أو محاولة البيع الطوابع المذكورة أو المنتوجات التي تحمل الطابع، الإغفال عن قصد لنقل أو العمل على نقل الكتابات غير الصحيحة أو الصورية في دفتر اليومية أو الجرود المنصوص عليهما في المادتين 09 و 10 من القانون التجاري، أو في أي وثائق التي تقوم مقامها ولا ينطبق هذا التدبير إلا بالنسبة لعدم صحة السنوات المالية التي اختتمت كتاباتها، أو القيام بأي وسيلة كانت

(1) - أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، ط17، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2013، ص 469، ص 470.

(2) -أنظر: المادة 34 فقرة 03 من الأمر رقم 76 -103 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الطابع المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية 81 المؤرخة في 18 ديسمبر 1976.

(3) -أنظر: المادة 119 فقرة 01 من الأمر رقم 76 -105 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون التسجيل المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية 81 المؤرخة في 18 ديسمبر 1976.

لجعل الأعوان المؤهلين لإثبات المخالفات للأحكام القانونية أو التنظيمية التي تضبط الضرائب غير المباشرة والغير قادرين على تأدية مهامهم، القيام من قبل المكلف بتنظيم إعساره أو وضع العراقيل بطرق أخرى لتحصيل كل ضريبة أو الرسم الذي هو مكلف به. إلا أن المادة 533 بينت ستة طرق احتيالية واكتفى المشرع بالقول " تعتبر طرق احتيالية من اجل تطبيق أحكام المادة المذكورة أعلاه ما يلي..." مما يدل على أنها وردت على سبيل الحصر بينما في مواد أخرى استعمل المشرع عبارة " تعتبر على وجه الخصوص " و" يقصد بأعمال الغش"، " طرق أخرى"، وهو ما يؤكد أن ما ذكرته هذه النصوص من طرق احتيالية وردت على سبيل المثال لا على سبيل الحصر، وبوجه عام يمكن إدراج هذه الطرق التدلّسية والأخرى غير المشار إليها ضمن ثلاثة أصناف وهي التحايل المادي أو المحاسبي أو تحايل قانوني.

### ثانيا: التملص من الضريبة

يمثل التملص من الضريبة نتيجة لما يحدثه النشاط الإجرامي من تغيير في العالم الخارجي وذلك من خلال الاعتداء على الحق الذي تحميه القاعدة الجزائية وهو حق الدولة في الحصول على الضريبة، وقد استعملت التقنيات الجبائية للتعبير عن النتيجة في جريمة الغش الضريبي صيغا مختلفة، ففي نص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة نجد عبارة " التملص من أساس الضرائب أو الرسوم أو تصنيفها أو دفعها" <sup>(1)</sup>، ونفس العبارة جاءت بها المادتين 532 من قانون الضرائب غير المباشرة <sup>(2)</sup>، والمادة 117 من قانون الرسوم على رقم الأعمال <sup>(3)</sup>، بينما أورد نص المادة 119 من قانون التسجيل عبارة " التخفيض في وعاء الضريبة" <sup>(4)</sup>، ومهما اختلفت هذه الصيغ إلا أنها تتفق في كون الامتناع الكلي أو الجزئي

(1) - أنظر: المادة 303 من الأمر رقم 76 - 101، السابق ذكره.

(2) - أنظر: المادة 532 من الأمر رقم 76-104، السابق ذكره.

(3) - أنظر: المادة 117 من الأمر رقم 76-102، السابق ذكره.

(4) - أنظر: المادة 119 من الأمر رقم 76-105، السابق ذكره.

عن دفع الضريبة يمكن أن يحصل في صورتين إما التملص من تصفية الضريبة بما فيها الوعاء الضريبي، أو من دفعها.

ويقصد بالتملص الكلي أو الجزئي من تصفية الضريبة به إخفاء 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 المكلف بأدائه ويتحقق ذلك مثلا حينما يقوم المكلف بإخفاء كل أو بعض المنتجات الخاضعة للضريبة أو حينما يقدم إقرار غير صحيح<sup>(1)</sup>.

ومن أمثله كذلك طبقا لأحكام المواد من 42 الى 49 من قانون الرسم على الرقم الأعمال<sup>(2)</sup> تلك التي تمنح للمكلف فيما يخص بعض العمليات الاستفادة من نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة، وهذا عند تعامله مع شركات بترولية (سونطرك مثلا)، فيقوم المكلف بتقديم وثائق مزورة لإدارة الضرائب على انه سيتعامل مع مؤسسة سونطراك من اجل الاستفادة من الامتيازات الجبائية الخاصة بالشراء وبالإعفاء من الرسم.

وهنا تجدر الإشارة إلى نقطة مهمة تتميز بها جريمة التهرب الضريبي هو أن المشرع الجزائري لم يشترط لقيام التهرب الضريبي وجود تامة أي حصول النتيجة، بل أن المحاولة وحدها تكفي لوصف الفعل غش ضريبي، فقد سوى المشرع بين تمام ارتكاب الجريمة ومحاولة ارتكابها، وهذا ما جاء به المشرع في مجمل القوانين الضريبية إذ نص في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أنه "يعاقب كل من تملص أو حاول التملص" ونص كذلك في المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة أنه "يعاقب كل من يستخدم طرق احتيالية للتملص أو محاولة التملص" ونجده كذلك نص في المادة 533 من نفس القانون وتحديدا في الفقرة الأولى منها على الإخفاء أو محاولة الإخفاء وأما في الفقرة الثالثة من ذات المادة نص على البيع أو محاولة بيع الطوابع، وهو تقريبا نفس الشيء بالنسبة لكل من المادة 118 من

(1) - أحسن بوسقيعة، المرجع السابق، ص 428.

(2) - أنظر: المواد من 42 إلى 49 من الأمر رقم 76-102، السابق ذكره.

قانون الطابع أن كل غش أو محاولة للغش، ونجد كذلك المشرع في المادة 34 فقرة 01 من نفس القانون تطرقت إلى المحاولة في جريمة التهرب الضريبي<sup>(1)</sup>، والمحاولة كما عرفت المادة 30 من قانون العقوبات الجزائري هي البدء في تنفيذ أعمال لا لبس فيها تؤدي مباشرة إلى ارتكاب الجريمة إذ لم يتوقف أو خب إلى نتيجة لظروف مستقلة عن إرادة مرتكبها حتى ولو لم يمكن بلوغ الهدف المقصود بسبب ظرف مادي يجهله مرتكبها<sup>(2)</sup>، وعليه يكفي لقيام الجرم مباشرة المكلف إحدى الطرق التي يمكن اعتبارها من قبيل الاحتيال بصرف النظر عن تحقق النتيجة المتمثلة في التملص من الضريبة أو لم تتحقق لأسباب لا دخل لردة الفعل فيها، غير أنه يجب التفرقة بين مباشرة أعمال الاحتيال التي تشكل بدأ في التنفيذ وذلك بتقديم الوثائق المزورة المثبتة لنتائج نشاط المكلف مثلا وبين مجرد إعداد هذه الوثائق المحاسبية دون استظهارها والتحجج بها لدى إدارة الضرائب إذ لا يعد أن يكون ذلك مجرد أعمال تحضيرية غير معاقب عليها.

وبالإضافة إلى ما سبق ذكره يتعين لقيام جريمة التهرب الضريبي وجود علاقة بين فعل التملص من قيام أو أداء الضريبة وذلك بالاعتماد على الطرق الاحتيالية التي يستعملها المكلف بذلك، ومن ثم تنعدم العلاقة السببية إذا تملص المكلف من الضريبة نتيجة خطأ من طرف إدارة الضرائب عند تحديد الوعاء الضريبي أو عند تقدير الإعفاء، غير أنه عند القيام المكلف بإخفاء أو تقدير أو تقديم وثائق وتصريحات غير صحيحة أو مزورة فنكون أمام استعمال طرق احتيالية فتنشأ علاقة سببية بين فعل التملص من الضريبة واستعمال الطرق والوسائل التدليسية.

(1) - أنظر: المادتين 34 فقرة 01 و118 من الأمر رقم 76 - 103، السابق ذكره.

(2) - أنظر: المادة 30 من الأمر رقم 66 - 156 المؤرخ في 08 جوان 1966 المتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم لا سيما بالقانون رقم 16 - 02 المؤرخ في 19 جانفي 2016، الجريدة الرسمية رقم 49 المؤرخة في 09 جوان 1966.

## الفرع الثاني: الركن المعنوي لجريمة التهرب الضريبي

لا يكفي لقيام الجريم ارتكاب عمل مادي يعاقب عليه القانون بل لا بد أن يصدر هذا العمل المادي عن الإرادة المخالفة للقانون، فالتهرب الضريبي جريمة عمدية تتطلب توافر القصد الجنائي العام والخاص، فلا جريمة ما لم يثبت هذا القصد، وهو ما سنوضحه فيما يلي:

## أولاً: القصد الجنائي العام لجريمة التهرب الضريبي

إن القصد الجنائي العام يشكل الركن المعنوي في جميع الجرائم العمدية، حيث يعرف على انه علم الجاني بعدم مشروعية الأفعال التي يرتكبها والموصوفة جريمة، وكذا علمه بأنه بذلك يخالف الأوامر والنواهي التي جاء ذكرها في القانون. ففي جريمة التهرب الضريبي بأن المكلف بالضريبة عالم بعدم مشروعية سلوكه، سواء كان إيجابياً كتأخره عن التصريح بالأرباح السنوية رغم الإشعارات المرسلة إليه من طرف إدارة الضرائب، أو سلبياً كامتناعه عن التصريح كلياً<sup>(1)</sup>، فرغم عدم مشروعية الفعل فإن إرادة الجاني اتجهت من دون أي قيد أو إكراه على إتيان ومباشرة الأفعال الموصوفة طرق احتيالية والتي مؤداها الوصول إلى التخلص من أداء الضريبة أو تصفيتيها كلها أو بعضها<sup>(2)</sup>.

وإذا أغفل المكلف التصريح ببعض المبالغ التي تسري عليها الضريبة نتيجة لخطأ مادي أو لجهله بقواعد المحاسبة لا يعد القصد متوافراً لديه، فالقصد الجنائي يقتضي أن تتجه إرادة الجاني إلى الاحتيال وإيقاع إدارة الضرائب في الغلط<sup>(3)</sup>، وهذا ما أكدته قرار مجلس الدولة الفرنسي حيث ذهب إلى وجوب مراقبة القاضي وتأكده مما إذا كان المكلف بالضريبة قد اتجه فعلاً إلى أبعاد إدارة الضرائب عن المراقبة من أجل تحصيل ما لها لديه.

(1) - سرور احمد فتحي، المرجع السابق، ص 317 .

(2) - أحسن بوسقيعة، المرجع السابق، ص 439 .

(3) - نجيب زروقي، المرجع السابق، ص 146 .

## ثانيا: القصد الجنائي الخاص لجريمة التهرب الضريبي

يتمثل القصد الجنائي الخاص في الغاية التي يسعى من خلالها المكلف بالضريبة إلى ارتكاب الأفعال الموصوفة جريمة، فضلا عن إرادته الواعية لمخالفة القانون الجزائري. فجل النصوص الجبائية المجرمة لأفعال التهرب الضريبي تتفق حول وجوب اتجاه قصد الجاني أي المكلف بالضريبة إلى التخلص من الضريبة كلها أو بعضها وحرمان إرادة الضرائب من تحصيل الضريبة بواسطة استعمال الطرق الاحتمالية. فالطرق الاحتمالية هي السبيل لتحديد مدى توفر القصد الجنائي من عدمه (1).

وإضافة إلى القصد الجنائي العام تتطلب هذه الجريمة توافر القصد الخاص، وهو أن يكون سلوك المكلف منبثقا عن قصده في التخلص من الضريبة كليا أو جزئيا، ويتجلى ذلك بحرمان الإدارة الضريبية من الحصول على حقها من الضريبة، فالعبرة هنا تؤخذ بسوء نية المكلف كرفضه التصريح الجبائي أو عدم امتثال لإذارات إدارة الضرائب، غير أنه توجد صعوبة في إثبات القصد الجنائي رغم ارتكاب الأفعال المادية (الأفعال التدلسية) وهذه المسألة تخضع للسلطة التقديرية للقاضي، وإذا حصل الشك عند تطبيق قانون الضريبة يجب أن يفسر لصالح المكلف وضد إدارة الضرائب (2).

(1) - نجيب زروقي، المرجع السابق، ص 146.

(2) - بتاتة طورش، المرجع السابق، ص 32 .

## المطلب الثاني: قمع جريمة التهرب الضريبي

ينطوي قمع جريمة التهرب الضريبي على إجراءات متابعتها والجزاءات المقررة لردعها، ولقد سبقت الإشارة أن هذه الجريمة تنفرد عن جرائم القانون العام ببعض إجراءات المتابعة الخاصة والمميزة، كما يتسع مضمون الجزاء ليشمل جزاءات متعددة ومتبينة الطبيعة، وتتفق مجمل النصوص الضريبية من حيث إجراءات المتابعة والجزاءات المقررة لجريمة التهرب الضريبي، وهو ما سوف نحاول تأصيله ومعالجته كما يلي:

### الفرع الأول: معاينة جريمة التهرب الضريبي

بهدف التحكم في معاينة جريمة التهرب الضريبي ومتابعتها في التشريع الجزائري وكذلك توضيح خصوصياتها من حيث الإثبات والمتابعة اقتضى من الأمر تفصيل ذلك كما يلي:

#### أولاً: معاينة جريمة التهرب الضريبي

إن معاينة جريمة التهرب الضريبي تختلف نظراً لطبيعتها وأساليب ارتكابها في التشريع الجزائري عن معاينة غيرها من جرائم القانون العام من حيث الأشخاص المؤهلين لإثباتها والصلاحيات المخولة لهم<sup>(1)</sup>، وهو ما سنوضحه فيما يلي:

#### 1- الأشخاص المؤهلين لإثبات جريمة التهرب الضريبي في قانون الضرائب وقانون

**التسجيل:** لم يتناول المشرع في هذا القانون بصورة دقيقة صفة الأشخاص المؤهلين لإثبات التهرب الضريبي أو على الأقل لم يقم بوضع قائمة كما هو معهود في قانون الإجراءات الجزائية، بل اكتفى بالإشارة بصفة عرضية إلى الأشخاص الذين لهم سلطة معاينة المخالفات المتعلقة بنظام الأسعار وانعدام إظهار وتقديم فاتورات الشراء. وتأكيداً لذلك نصت المادة 518 من قانون الضرائب المباشرة على أنه " يؤهل أعوان إدارة الضرائب الذين لهم على الأقل رتبة

(1) - أحسن بوسقيعة، المرجع السابق، ص 431، ص 432 .

مراقب للقيام وفقا للتشريع والتنظيم المعمول بهما، بمعايينة المخالفات في مجال الأسعار وانعدام تقديم فواتير الشراء، وذلك بواسطة محاضر<sup>(1)</sup>.

وعليه، يمكن القول أن أعوان إدارة الضرائب المؤهلين قانونا وحدهم يمكنهم إثبات المخالفات في مجال الأسعار وانعدام تقديم فواتير الشراء، فالمادة 518 سألقة الذكر تستثني ضباط الشرطة القضائية من إثبات مخالفات الأسعار وانعدام تقديم الفواتير<sup>(2)</sup>، فالطبيعة الخاصة لجريمة التهرب الضريبي تفرض أن تعاین من طرف إدارة الضرائب سيما وأنها تهتم بدرجة أولى بالوعاء الضريبي فهي الجهة المؤهلة لاكتشافها، ومع ذلك يمكن لأعوان الضبطية القضائية إخطار إدارة الضرائب بالمخالفات التي تم التوصل إليها على أن يحزر محضر من قبل إدارة الضرائب يثبت ذلك.

## 2-الأشخاص المؤهلين لمعاينة جرائم التهرب الضريبي في قانون الضرائب غير المباشرة

**وقانون الطابع:** خلافا لقانون الضرائب المباشرة، نص قانون الضرائب غير المباشرة بصفة صريحة لا تحتمل التأويل للأعوان الذين لهم صلاحية إثبات ومعاينة جريمة التهرب الضريبي، ودليل ذلك أن المادة 504 منه أكدت أن جميع أعوان إدارة الضرائب المفوضين والمكلفون قانونا، مكلفون على الخصوص بإثبات المخالفات والقوانين والأنظمة المتعلقة بقوانين الضرائب غير المباشرة<sup>(3)</sup>، وبالتالي فإن فالمشرع منح لهاته الفئة سلطة تحرير محاضر الإثبات بعد ترخيص المحكمة وبناء على طلب المدير الولائي للضرائب.

ولقد توسع المشرع في قائمة الأشخاص المؤهلين لإثبات التهرب الضريبي، فبالإضافة إلى الأعوان المفوضين والمكلفين قانونا منح المشرع لكل أعوان إدارة الجمارك وبصفة عامة جميع مستخدمي إدارة المالية وكذا مستخدمي الدرك الوطني وجميع أعوان مصالح الجسور

(1)-أنظر: المادة 518 من الأمر رقم 76-101، السابق ذكره.

(2)-عمار معاشو، (خصوصية إجراءات الدعوى الجزائية في مجال الغش الضريبي)، مقال منشور بالمجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري تيزي وزو، العدد 02، سنة 2009، ص 141، ص 142.

(3)-أنظر: المادة 504 من الأمر رقم 76-104، السابق ذكره.

والطرق المأذون لهم بموجب القانون تحرير المحاضر، وذلك فيما يخص صناعة الكحول والمشروبات، ومنح كذلك لإدارة البلدية أي رؤساء المجالس الشعبية ونوابهم ومحافظو الشرطة، وذلك فيما يخص المخالفات المرتكبة من قبل البائعين المتجولين للمصنوعات من الذهب والفضة، وأيضا المندوبون الغائبون وأعوان الشرطة البلدية، وذلك فيما يخص المخالفات في مادة التبغ، وبل أبعد من ذلك أعوان الشرطة والأعوان البلديون المؤهلين لهذا الغرض، وذلك فيما يخص المخالفات في مادة الرسم الصحي على اللحوم<sup>(1)</sup>.

وبالتالي مما سبق يمكن القول أن الاختصاص الأصلي بتحرير محاضر التي تثبت التهرب الضريبي يعود لأعوان إدارة الضرائب المفوضين والمحلفين قانونا، غير أن تنوع الضرائب غير المباشرة وصعوبة إحصائها من طرف إدارة الضرائب دفع بالمشروع إلى تمديد اختصاص كشف المخالفات المتعلقة بها إلى فئات استثنائية لها علاقة مباشرة بتلك الضرائب لسيطرة على جل المجالات الخاضعة للضرائب غير المباشرة ولضمان فعالية الإدارة الضريبية<sup>(2)</sup>.

### 3- الأشخاص المؤهلين لمعاينة التهرب الضريبي في قانون الرسم على رقم الأعمال: أخذ

المشروع في قانون الرسم على رقم الأعمال منحى غير الذي عهدناه في القوانين الضريبية السابقة، إذ عد جملة من الأشخاص لهم صلاحية إثبات و معاينة التهرب الضريبي، وتأكيد لذلك نصت المادة 112 على أنه يمكن أن تثبت المخالفات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة بكل وسائل الإثبات التابعة للقانون العام، أو تعين بواسطة محاضر يعدها أعوان الشرطة القضائية أو أعوان إدارة الضرائب المختلفة، والضرائب المباشرة و التسجيل و مصالح الجمارك أو قمع الغش و المخالفات الاقتصادية، تلاحق المخالفات، و يحكم فيها طبقا للقواعد الخاصة بكل واحدة من الإدارات المكلفة بتحصيل هذه الرسوم.

(1)-أنظر: المادة 504 من الأمر رقم 76-104، السابق ذكره.

(2)-أحسن بوسقيعة، المرجع السابق، ص 475.

والملاحظ أنه بعدما كانت إدارة الضرائب وحدها المختصة بإثبات التهرب الضريبي أصبح بإمكان أعوان الشرطة القضائية ومصالح الجمارك وأعوان قمع الغش تحرير المحاضر التي تثبت التملص من الرسوم على رقم الأعمال، وذلك راجع إلى كثرة النشاطات الخاضعة للرسم على رقم الأعمال أو للعلاقة التي تفرضها وظيفة هذه الفئة الخاضعة للرسم.

### ثانيا: وسائل البحث والتحري عن جريمة التهرب الضريبي

إن تنوع قوانين الضرائب وتعدد طرق الاحتيايل والتدليس في مجال التهرب الضريبي، أدى إلى اختلاف كبير في تحديد الجريمة وطرق معابنتها وإثباتها، وبالرغم من ذلك منح المشرع إدارة الضرائب سلطات واسعة في مجال إثبات ومعابنة جريمة التهرب الضريبي وذلك عن طريق المراقبة الجبائية وحدد الجهة القضائية المختصة، وهو ما سنتولى شرحه كما يلي:

#### 1- البحث عن التهرب عن طريق مراقبة التصريحات: إن النظام الضريبي الجزائري هو نظام

تصريحي بالأساس يقوم على الإقرارات التي يقدمها المكلف لإدارة الضرائب دوريا، بالمقابل لإدارة الضرائب الحق في البحث عن مدى تطابق التصريحات مع واقع المكلف<sup>(1)</sup>. ولقد خول التشريع الضريبي لإدارة الضرائب سلطة مراقبة التصريحات وطلب التوضيحات والتبريرات كتابيا أو شفويا، ومكن كذلك المفتش من توجيه طلب شفوي إلى المكلف، بعد استدعائه إذا اقتضى الأمر، ويبقى للمكلف الحق في الإجابة أو الرفض. ومتى رفض يكون المفتش ملزم بإعداد طلب كتابي متضمن مختلف النقاط المراد الاستفسار عنها ويوجهه إلى المكلف للرد عنه خلال أجل أقصاه ( 30 ) يوما، وبالإضافة إلى سلطة طلب التوضيحات فإن المشرع خول لأعوان الإدارة بمناسبة مراقبة الإقرارات صلاحية إعادة تصحيح التصريحات<sup>(2)</sup>، وذلك بإرسال مسودة التصحيح يبين من خلالها النقاط التي تم إعادة النظر فيها مدعمة بالنصوص والمواد

(1)-ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون الاقتصادي، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة الجزائر، 2002-2003، ص 108.

(2)-أنظر: المواد من 505 إلى 508 من الأمر رقم 76-104، السابق ذكره.

القانونية التي تسمح بذلك، كما يسعى العون المشرف على التصحيح إلى منح المكلف مدة (30) يوما لإبداء رأيه حول ذلك، فإذا انقضت المدة دون رد يعتبر ذلك إقرارا ضمنيا بالنتائج التي توصل إليها المفتش، وله أن يحدد أساس فرض الضريبة مع منح المكلف المهلة القانونية للاعتراض على ذلك.

## 2- البحث عن التهرب بواسطة إجراءات التلبس الجبائية: في البداية نشير أن قانون المالية

لسنة 2010 أحدث آلية التلبس كإجراء رقابي يمنح للإدارة الجبائية وكوسيلة أكثر فعالية وردعية من شأنها أن تضع حدا للغش والتهرب الجبائيين ولقد تم تعديله أيضا بموجب قانون المالية لسنة 2013<sup>(1)</sup>، ويعتبر التلبس الجبائي عملية مراقبة تضطلع لها الإدارة الجبائية قبل أي مناورة ينظمها المكلف بالضريبة بهدف ترتيب عملية الإعسار، حيث يسمح هذا الإجراء للإدارة بالتدخل لوقف التهرب الممارس عندما تجمع مؤشرات مقبولة، وذلك بالحصول على الاستعمال المباشر للوثائق المحاسبية والمالية والاجتماعية للأشخاص بالمعنيين في الوقت المناسب وحتى لا تنتهي فيها الالتزامات التصريحية المشار إليها في قوانين الضرائب، وحيث لا يسمح للإدارة باستعمال هذا الإجراء إلا إذا وجد تهديد لعملية تحصيل الديون الضريبية المستقبلية، إذ يقوم عون برتبة مفتش على الأقل ومكلف بتحرير محضر وفق النموذج الذي تسلمه الغدارة يوقعه. بالإضافة إلى المكلف بالضريبة صاحب المخالفة وفي حالة رفضه التوقيع يشار إلى ذلك في المحضر.

وما تجدر الإشارة إليه أن إجراء التلبس يرتب العديد من الآثار الخطيرة نذكر منها:

- إمكانية إعداد الحجز التحفظي من طرف الإدارة.

- استثناء حق الاستفادة من الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة والأنظمة الاستثنائية.

(1)-أنظر: القانون رقم 13-08 المؤرخ في 30 ديسمبر 2013، المتضمن قانون المالية لسنة 2014، الجريدة الرسمية العدد 68 المؤرخة في 31 ديسمبر 2013.

- إمكانية تجديد عملية التحقيق المحاسبي المنهية.

- إمكانية تمديد آجال التحقيق في عين المكان.

- تمديد آجال التقادم بسنتين.

- استثناء حق التسجيل القانوني للدفع المقدر بـ 20% وجدول الدفع بالتقسيط.

- التسجيل في البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش.

### 3- البحث عن التهرب بواسطة إجراء المعاينة: لقد منح المشرع الضريبي لإدارة الضرائب في

حالة ما إذا وصل إلى علمها أو كانت لديها قرائن تدل على وجود ممارسات تدليسية، فإنه يمكن لها طلب ترخيص للقيام بإجراء المعاينة بهدف الاطلاع على جميع الوثائق والعناصر المادية التي من شأنها أن تثبت التصرفات الرامية إلى التملص من الضريبة، وطبقا للإجراءات الشكلية للمعاينة لا يمكن لأعوان الإدارة البحث والحصول وحجز المستندات والوثائق والوقوف على الدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها تبرير تصرفات المكلف الرامية إلى التهرب من الضريبة إلا عن طريق الحصول على الأمر من رئيس المحكمة المختص إقليميا، وبناء على طلب مسؤول الإدارة المؤهل لذلك<sup>(1)</sup>. وفي حقيقة الأمر أن هذا الترخيص يتخذ شكل أمر بناء على طلب المدير الولائي للضرائب، ولا يرخص للمصلحة القيام بالمعاينة إلا بعد الاطلاع على جميع العناصر التي يمكن التأكد من وجود تجاوزات<sup>(2)</sup>، ليرفع بعده لرئيس المحكمة الذي يصدر أمرا يمكن من خلال ممارسة هذا الحق تحت إشرافه، ولهذا الغرض يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضباط من الشرطة القضائية وتحديد المنحى الذي يجب أن يتم عليه هذا الإجراء، ونظرا

(1) - يشترط أن يتضمن الطلب البيانات التالية:

- تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي بالمعاينة.

- عنوان الأماكن التي ستم معاينتها.

- العناصر الفعلية والقانونية التي يفرض منها وجود مناورات احتيالية والتي يتم البحث عن دليل عليها.

- أسماء الأعوان المكلفين بإجراء عمليات المعاينة ورتبهم وصفاتهم.

(2) - عمار معاشو ، المقال السابق، ص 15، ص 19.

لخطورة هذا الإجراء على حريات الأشخاص فإنه لا يتم إلا خلال الأوقات و الأماكن المسموحة قانونا، ويكون ذلك من الساعة 06 صباحا إلى غاية 08 مساء، و بحضور المكلف شخصيا أو ممثله أو أي شاغر للأماكن، الذي يبلغ شخصا في عين المكان و حين إجراء المعاينة حيث يعتبر التبليغ قد تم بتاريخ استلام المبين في الإشعار. وأما في حالة غياب الشخص المعني أو ممثله أو شاغر الأماكن يتم تبليغ الأمر بعد إجراء المعاينة برسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، ويطلب ضابط الشرطة القضائية لهذا الغرض شاهدين من خارج تعداد الأشخاص التابعين لسلطتها أو سلطة الإدارة الجبائية، وفي حالة استحالة طلب شاهدين يقوم ضابط الشرطة القضائية بالاستعانة بمحضر قضائي.

وأما بالنسبة للأماكن المسموح لفرقة البحث عن التهرب ومعاينته، فلم زيارة المحلات المهنية، أو المستودعات التي يمكن أن تستخدم لتخزين البضائع، أو فحص وسائل النقل المستعملة من طرف المكلف، بالإضافة لمسكن المكلف وجميع عقاراته التي يمتلكها والتي يحتمل أن تستعمل لتخزين البضائع الغير مصرح بها. أما بالنسبة للشركات فإنه يتم معاينة مقرها الاجتماعي ومستودعاتها ومعاملها<sup>(1)</sup>.

وبعد الحصول على الترخيص من السلطة القضائية بطلب من المدير الولائي للضرائب وبعد إعلام المكلف بالمعاينة شخصيا، تقوم الفرقة الخاصة بالبحث والمكونة من أعوان الإدارة الجبائية وبالإضافة إلى ضباط الشرطة القضائية بمعاينة محل هذا الأمر. والبحث عما قد يدعم القرائن التي وصلت إلى علم الإدارة بأن المكلف استعمل بمناورات احتيالية<sup>(2)</sup>.

وتختتم المعاينة بتحرير محضر يوضح فيه بدقة مجريات العملية والنتائج المتوصل إليها، كما يتضمن على وجه الخصوص ما يلي:

(1) - عبد الله أحمد غناني، (الإعداد و الفحص الضريبي)، مقال منشور بمجلة المال و التجارة، العدد 177، المجلد 19، 1984، ص 42.

(2) - وفاء شيعاوي، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية الحقوق، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2010، ص 182.

-تعريف الأشخاص الذين أجروا المعاينة.

-تعريف الأشخاص الذين حضروا المعاينة وصفاتهم.

-تاريخ وساعة إجراء المعاينة.

-جرد الأشياء والمستندات والوثائق المحجوزة.

وبالإضافة إلى هذه البيانات فإنه يجب تدوين جميع الصعوبات والعقبات التي تتعرض عمل فرقة البحث، فإذا تعذر عليهم جرد جميع مستندات المكلف يمكن لهم تسميع وحجز هذه الوثائق كإجراء تحفظي، على ألا تتجاوز مدة الحجز ( 6 ) أشهر من تاريخ تسليم المحضر للمعني أو ممثله أو شاغر الأماكن. وفي الأخير يجب أن يتم إعلام المكلف بمحضر الجرد، فإنه يجب أيضا إعلام القاضي الذي يشرف على الرقابة بجميع مجريات التحري.

### الفرع الثاني: متابعة جريمة التهرب الضريبي والعقوبات المترتبة عنها

إن إجراءات متابعة جريمة التهرب الضريبي تتميز إلى حد ما عن تلك المتعلقة بجرائم القانون العام وهذا ما يدفعنا إلى التطرق لها من حيث الجهة القضائية المختصة ومن حيث القواعد المتعلقة بالدعوى العمومية والعقوبات المترتبة عنها، وهو ما سنوضحه فيما يلي:

### أولاً: الجهة القضائية المختصة بالنظر في جريمة التهرب الضريبي

أجمعت مختلف القوانين الضريبية على منح الاختصاص الإقليمي للمحكمة التي تختارها إدارة الضرائب حسب الحالة، ولها في ذلك أن تختار مكان فرض الضريبة أو مقر المؤسسة أو مكان الحجز، وتأكيد لذلك نجد المادة 305 فقرة 02 من قانون الضرائب المباشرة قضت برفع هذه الملاحق إلى محكمة الجناح المختصة وقد تكون هذه المحكمة حسب الحالة و اختيار إدارة الضرائب، إما المحكمة التي يتبع لها مكان فرض الضريبة<sup>(1)</sup>، أو المحكمة التي يقع في مقر

(1)-أنظر: المادة 305 فقرة 02 من الأمر رقم 76-101، السابق ذكره.

المؤسسة في دائرة اختصاصها، ونجد المادة 534 من قانون الضرائب غير المباشرة أكدت هي الأخرى أن المخالفات المشار إليها في المادة 532 سابقة الذكر<sup>(1)</sup>، تتابع أمام المحكمة بناء على شكاوى الإدارة المعنية، والمحكمة المختصة هي حسب الحالة واختيار الإدارة، المحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة أو مكان الحجز أو مقر المؤسسة. ونستنتج أن تحديد الاختصاص الإقليمي للمحكمة المختصة بالفصل في جريمة للتهرب الضريبي المرتكبة من طرف المكلف لا يطرح أي إشكال مدام أن المشرع نسق بشكل كبير بين ما ورد في المادة 65 مكرر والمواد المشار إليها<sup>(2)</sup>. وجعله مكان فرض الضريبة أو مقر المؤسسة هو المعيار، إلا أنه في حقيقة الأمر من التحديات الصعبة التي تواجه إدارة الضرائب في تحديد مكان فرض الضريبة، فلو افترضنا أن المكلف يمارس العديد من النشاطات داخل الجزائر وخارجها فهل تعتبر فقط الأرباح المحققة في الجزائر هي وحدها القابلة للخصم، ثم إن اعتبار المقر الاجتماعي للشخص المعنوي هو المعيار، فما هو الحال لو كان المقر الاجتماعي للشخص المعنوي في الخارج ويمارس نشاط فرعيا في الجزائر أو كان مقره في الجزائر وينشط في الخارج؟

**1- مكان فرض الضريبة ( معيار الإقامة الجبائية):** يسعى الكثير من الأشخاص للانتقال من مكان إلى آخر أو من دولة إلى أخرى بحثا عن ملجأ ضريبي أقل تكلفة أو من أجل تشديد انتباه إدارة الضرائب، ولعل المشرع الجزائري تدارك ذلك من خلال جعل النشاط هو المعيار في تحديد الإقامة، وتأكيد لذلك قضت المادة 137 فقرة 02 من قانون الضرائب المباشرة بقولها إذا كانت مؤسسة ما تمارس في أن واحد نشاطها في الجزائر وخارج التراب الوطني، فإن الربح الذي تحققه من عمليات الإنتاج عند الاقتضاء من عمليات البيع المنجزة بالجزائر، يعد محققا فيها، ما عدا في حالة إثبات العكس من خلال مسك محاسبتين متباينتين<sup>(3)</sup>. ونجد المادة 07

(1) - أنظر: المادتين 532 و 534 من الأمر رقم 76-104، السابق ذكره.

(2) - أنظر: المادة 65 من الأمر رقم 76-104، السابق ذكره.

(3) - أنظر: المادة 137 فقرة 02 من الأمر رقم 76-101، السابق ذكره.

ذات القانون اعتبرت العمليات التي تتم في الجزائر، عندما تنجز وفقا لشروط تسليم البضاعة في الجزائر وذلك فيما يخص البيع، وأيضا عندما تكون الخدمة المؤدات أو الحق المتنازل عنه أو الشيء المؤجر أو الدراسات المنجزة قد استعملت أو استغلت بالجزائر، إذا تعلق الأمر بعمليات أخرى.

وبالتالي إذا كانت أحد الأشخاص المعنوية تنجز أعمالا في الجزائر فهي تخضع للواجبات الملقاة على المكلفين بالضريبة وفقا لقوانين الضرائب من تصريح بالريح ومسك الدفاتر الإلزامية وأي إخلال بذلك يعتبر طرقا احتيالية موجهة للمسؤولية الجنائية وإدارة الضرائب الاختيار بين مقر المؤسسة الموجود في الجزائر ومكان فرض الضريبة. غير أن المشرع في إطار مكافحة الازدواج الضريبي وتمديد اختصاص الإدارة الضريبية في البحث و التحري عن التهرب الضريبي وبسط نفوذه على جميع الأنشطة في الخارج<sup>1</sup>، ولعل أهم ما يميز الاتفاقيات المبرمة من طرف الدولة أنها حاولت تحديد مفهوم الإقامة الجبائية كخطوة أولى لتحديد الإدارة الضريبية المختصة لفرض الضريبة و كذلك القضاء المختص في حالة التهرب، وتأكيدا لذلك نجد المادة 04 من الاتفاقية الجزائرية الفرنسية قضت أن شخص خاضع للضريبة في هذه الدولة بموجب تشريعها وبسبب موطنه أو مكان إقامته أو مقر إدارته أو أي معيار آخر أو طابع مشابه. وإما المقر الجبائي للشخص ويشترط أن يكون هذا الأخير مستقرا وأن تكون له منشأة ثابتة للأعمال يمارس بواسطتها كامل نشاطه أو بعضه، أو أن يكون فقط مقر الإدارة أو الفرع أو مجرد مكتب أو مصنع محلا للبيع أو منجما أو بئر بترول أو غاز أو مقلع أو أي مكان آخر لاستخراج الموارد الطبيعية متواجدا في إحدى الدولتين، فحين لا يعتبر الشخص

(<sup>1</sup>) - أو عربي جمال، دور القاضي الوطني في تقدير العناصر المكونة لجريمة الغش الجبائي الدولي ، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الدولي للأعمال، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2013، ص 122. وللتنصيص أكثر راجع على سبيل المثال المرسوم الرئاسي رقم 2000 - 95 المؤرخ في 4 ماي 2000 المتضمن اتفاقية الجزائر مع جمهورية جنوب افريقيا لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي، الجريدة الرسمية العدد 26 المؤرخة في 24 جويلية 2000، المرسوم الرئاسي رقم 04 - 131 المؤرخ في 09 أبريل 2004 المتضمن اتفاقية الجزائر مع أوكرانيا، الجريدة الرسمية العدد 27 المؤرخة في 28 أبريل 2004. المرسوم الرئاسي رقم 06 - 228 المؤرخ في 24 جويلية 2006 المتضمن اتفاقية الجزائر مع الكويت، الجريدة الرسمية العدد 44 المؤرخة في 04 جويلية 2006.

مقيما إذا كانت المنشأة تستعمل لمجرد أغراض التخزين أو تسليم البضائع التي تملكها المؤسسة وكذلك البضائع التي تملكها المؤسسة والمودعة قصد تحويلها فقط من طرف مؤسسة أخرى وكما لا تعتبر مؤسسة تابعة لدولة المتعاقدة، تلك المؤسسة المستقرة في الدولة المتعاقدة الأخرى بمجرد ممارسة نشاطها فيها بواسطة سمسار أو وكيل عام بالعمولة أو أي وسيط آخر يتمتع بوضع مستقر.

ويمكن القول أن مكان فرض الضرائب أو مقر الشخص تحدده الإقامة الجبائية، أي أن الاختصاص الإقليمي للمحكمة ينعقد بمكان الإقامة الجبائية، فلا يمكن متابعة الشخص المعنوي إلا إذا أمكن إثبات أنه مقيم جبائيا و أنه أخل بقوانين الضرائب الوطنية<sup>(1)</sup>، وإلى جانب ذلك فإن جرائم التهرب الضريبي المرتكبة من طرف مؤسسات عادية ينعقد الاختصاص الإقليمي فيها للمحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها مكان ارتكاب الجريمة أو المقر الاجتماعي للمؤسسة أو مكان فرض الضريبة.

**2- مكان الحجز:** ذكرنا سابقا أن المشرع منح لإدارة الضرائب اختيار المحكمة المناسبة للمتابعة فإما أن تكون المحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة أو مقر المؤسسة وبالإضافة إلى ذلك يؤول الاختصاص المحلي للمحكمة التي يقع في دائرتها مكان الحجز وذلك حسب المواد 634 من قانون الضرائب غير المباشرة<sup>(2)</sup> والمادة 119 من قانون الرسم على رقم الأعمال، ولعل الحكمة من وراء ذلك هي الطبيعة الخاصة للضرائب غير المباشرة والرسم على رقم الأعمال، التي يصعب إحصائها جميعا. فهناك بعض المؤسسات لا تملك مقرا اجتماعيا معروفا أو محلا تجاريا قارا، بالإضافة إلى ذلك إن منح إدارة الضرائب حق اللجوء إلى المحكمة التي يقع في دائرتها مكان الحجز يسمح بتسريع الفصل واستيفاء الضرائب التي يضمن سدادها

(1) -رشيدة ونادي، (الاتفاقيات الجبائية الدولية و دورها في حل مشكلة الازدواجية الضريبية من خلال التشريع الجبائي الجزائري)، مقال منشور بمجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، جامعة سعد دحلب، البلدة، العدد 09، سنة 2014، ص 69.

(2) -أنظر: المادة 634 من الأمر رقم 76-104، السابق ذكره.

البضائع المحجوزة، فلو أبقى المشرع على منح الاختصاص لمكان فرض الضريبة أو المقر الاجتماعي سوف يؤدي إلى تلف البضائع واستحالة اقتطاع الضريبة<sup>(1)</sup>.

### ثانيا: القواعد الخاصة بالدعوى العمومية في جريمة التهرب الضريبي

لتوضيح وتبيان القواعد الخاصة بالدعوى العمومية في جريمة التهرب الضريبي اقتضى منا الأمر تفصيلها ومعالجتها كما يلي:

#### 1- الشكوى إجراء جوهري لتحريك الدعوى العمومية في جرائم التهرب الضريبي: تختص

النيابة العامة من حيث الأصل برفع الدعوى الجنائية، إلا أن المشرع الضريبي قرر التقييد من سلطتها بتوقفها على شكوى الإدارة الجبائية على الرغم من توفر جميع شروط المسؤولية عنها، وتأكيدا لذلك نجد المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة أكدت أنها تباشر الملاحقات من أجل تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها بالمادة 303 بناء على شكوى من إدارة الضرائب، وكذلك نجد المادة 534 من قانون الضرائب غير المباشرة أكدت هي الأخرى إن المخالفات المشار إليها في المادة 532 السالفة الذكر تتابع أمام المحكمة بناء على شكوى الإدارة المعنية، وبالإضافة إلى ذلك نجد المادة 119 من قانون الرسم على رقم الأعمال أكدت أن المخالفات المنصوص عليها في المادة 117 من قانون الرسم على رقم الأعمال أمام المحكمة المختصة في المجال الجنائي، بناء على شكوى من الإدارة المعنية.

#### - سلطة الملائمة لإدارة الضرائب في تحريك الدعوى العمومية: لا يجوز للنيابة العامة رفع

الدعاوى الناتجة عن جرائم التهرب الضريبي أو اتخاذ أي إجراء فيها إلا بناء على شكوى من إدارة الضرائب، فالشكوى من طرف إدارة الضرائب هو قيد إجرائي على سلطة النيابة العامة وهو لازم لتحريك الدعوى. ومن ثم فهو يتعلق بالنظام العام، وتأكيدا لذلك نجد المادة 47 من قانون الإجراءات الجبائية نصت صراحة على أنه يجوز في كل دعوى أمام الجهات القضائية المدنية والإدارية والجزائية وذلك وفقا للقانون رقم 08-

(1) - فارس السبتي، المرجع السابق، ص 201.

09<sup>(1)</sup> والأمر رقم 66-155<sup>(2)</sup>، وأن تمنح النيابة العامة حق الاطلاع على العناصر من الملفات للإدارية الجبائية. ويجب على السلطة القضائية أن تطلع الإدارة المالية على كل المعلومات التي يمكن أن تتحصل عليها والتي من شأنها أن تسمح بافتراض وجود تهرب مرتكب في المجال الجبائي أو أي مناورة كانت نتائجها الغش أو التملص من الضريبة، سواء كانت الدعوى مدنية أو جزائية، وحتى ولو قضى الحكم بانتفاء وجه الدعوى.

ولعل الحكمة من ذلك أن الإدارة الضريبية هي الأجدر دون غيرها في تقدير مدى لزوم تحريك الدعوى الجنائية الضريبية أو عدم تحريكها، ونظرا للطابع الخاص لهذه الجرائم التي لها اتصال وثيق بمصالح الدولة الجوهرية، الأمر الذي يجب معه القيام بموازنة بين اعتبارات تحريك الدعوى العمومية من عدمها، كما أنها الأقدر من النيابة العامة في التحقيق والبحث عن التهرب من خلال الامتيازات التي منحها إياها التشريع الضريبي قبل اللجوء إلى الدعوى الجنائية<sup>(3)</sup>.

**- شروط تقديم الشكوى و مركز إدارة الضرائب:** بداية نشير أن المشرع الضريبي الجزائري لم يحدد الشروط الواجب توفرها في الشكوى والتي على أساسها يمكن تحريك الدعوى العمومية، وإنما اكتفى بالتأكيد على ضرورة تقديم الشكوى من طرف إدارة الضرائب، وعموما يمكن القول أنه يشترط في الشكوى أن تكون مكتوبة وموقعة ممن أناط بهم المشرع مهمة تقديمها، كما لا يشترط عند تقديم الشكوى إنذار المتهم وإبلاغه بالإجراءات المتخذة ضده<sup>(4)</sup>، ويجب أن تتضمن الشكوى جميع المعلومات بالمتهم متى كانت متوفرة وهنا نشير أنه لا يشترط تحديد جميع الأشخاص المتهمين و إنما يكفي تقديم شكوى ضد وقائع معينة ويبقى للقضاء تحديد الفاعلين، حيث قضت المحكمة العليا بأنه يكفي

<sup>(1)</sup> - القانون رقم 08-09 المؤرخ في 23 فيفري 2008 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، الجريدة الرسمية العدد 21 المؤرخة في 24 فيفري 2008.

<sup>(2)</sup> - الأمر رقم 66 - 155 المؤرخ في 08 جوان 1966 المتضمن قانون الإجراءات الجزائية المعدل والمتمم لا سيما بالقانون رقم 18 - 13 المؤرخ في 11 جانفي 2018، الجريدة الرسمية العدد 48 المؤرخة في 09 جوان 1966.

<sup>(3)</sup> - محمد نعيم فرحات ، تأصيل التهرب الضريبي و إجراءات الخصومة الجنائية الضريبية في القانون المصري ، مداخلة القيت بمناسبة المؤتمر الضريبي الحادي عشر، النظام الضريبي المصري ، 2008، ص 57.

<sup>(4)</sup> - أنظر: قرار المحكمة العليا، غرفة الجنج و المخالفات ، الصادر بتاريخ 31-08-2008، ملف رقم 430229.

لإدارة الضرائب أن ترفع طلبها بالمتابعة الجزائية القضائية في وقائع معينة ، وفي حق متهم واحد مسمى أو غير مسمى، ولقاضي التحقيق إتهام كل شخص ساهم في ارتكاب تلك الوقائع كفاعل أصلي أو كشريك، فهو قانونا مكلف بالتحقيق في الوقائع لا ضد أشخاص معينين بذات، عملا بنص المادة 67 من قانون الإجراءات الجزائية (1). وبالإضافة إلى الشروط السابقة يجب أن تتضمن الشكوى قيمة المبلغ المتملص منه وما يترتب عليه من غرامات جبائية، الأمر الذي يدفعنا إلى التساؤل عن مركز إدارة الضرائب في الدعوى المرفوعة أمام الجهات الجزائية، وخلافا للجرائم الجمركية التي يمكن على أساسها أن تتأسس إدارة الجمارك كطرف مدني، فإنه في قانون الضرائب لم ترد أي إشارة على ذلك، عدا المادة 307 من قانون الضرائب المباشرة، والتي جاء فيها في حالة فتح تحقيق من قبل السلطة القضائية، على أساس شكوى من إدارة الضرائب المباشرة يجوز لهذه الإدارة أن تؤسس نفسها طرفا مدنيا.

**2-انقضاء الدعوى العمومية في جريمة التهرب الضريبي:** قد تنقضي الدعوى العمومية في جريمة التهرب الضريبي إما بسحب الشكوى أو بالتصالح أو بالتقادم، وهو ما سنوضحه فيما يلي:

**-انقضاء الدعوى العمومية بسحب الشكوى في جريمة التهرب الضريبي:** لقد قيد المشرع الجزائري تحريك الدعوى العمومية ضد المكلف بالضريبة في جريمة التهرب الضريبي ممن خول لهم ذلك، فإنه يمنع على النيابة العامة اتخاذ أي إجراء فيها بما في ذلك تحريك الدعوى العمومية، فإذا تم إحالة الملف إلى المحكمة المختصة دون شكوى فإن قاضي الحكم ملزم بالبقاء برفض الدعوى وبطلان جميع الإجراءات (2). وإذا سعت النيابة العامة بعد تحريك الدعوى العمومية إلى تصحيح الإجراءات بإخطار الإدارة

(1) - قرار المحكمة العليا، غرفة الجناح و المخالفات، الصادر بتاريخ 26-10-2005، ملف رقم 297983 ، نقلا عن نجيب زروقي، المذكرة السابقة، ص 186.

(2) - مجدي محمد على الخولي، (بطلان تحريك الدعوى الجنائية في جرائم التهرب الضريبي لمخالفتها لنصوص قانون الضرائب على الدخل رقم 91 لسنة 2005)، مقال منشور بمجلة المال والتجارة ، العدد 494، 2010، ص 48.

الضريبية وتقديم شكوى، وهنا نشير إذ تم البطلان فلا مجال للتصحيح<sup>(1)</sup>. ومادام  
 المشرع منح لإدارة الضرائب سلطة رفع الشكوى فيمكن لها التنازل عنها، ودليل ذلك أن  
 قانون الإجراءات الجزائية جعل سحب الشكوى أحد الطرق القانونية لانقضاء الدعوى  
 العمومية إذ كانت شرطا لقيامها. فيرى بعض الفقه أنه يجوز التنازل في أي مرحلة  
 كانت عليها الدعوى<sup>(2)</sup>. ولقد أكد المشرع الضريبي الجزائري ذلك خصوصا في الضرائب  
 المباشرة وتحديدا بموجب الفقرة 05 من المادة 305 التي قضت صراحة أنه يمكن لمدير  
 الضرائب الولائية سحب الشكوى في حالة دفع الحقوق العادية والغرامات موضوع  
 الملاحقة. وإلى جانب ذلك أجاز قانون الرسم على رقم الأعمال هو الآخر صراحة  
 لإدارة الضرائب سحب الشكوى، تأكيدا لذلك نجد المادة 199 في فقرتها 02 و 03 منه  
 نصت صراحة على أنه يمكن لمدير الضرائب الولائية سحب الشكوى في حالة الدفع  
 الكامل للحقوق العادية والغرامات موضوع الملاحقات. وبالتالي يترتب عن السحب  
 الشكوى انقضاء الدعوى العمومية طبقا للمادة 06 من قانون الإجراءات الجزائية.

**- انقضاء الدعوى العمومية بالتصالح:** بالرجوع إلى قوانين الضرائب نجد سوى المادة  
 540 من قانون الضرائب غير مباشرة التي منحت لإدارة الضرائب سلطة إسقاط  
 الغرامات، ونجد كذلك الفقرة 02 من المادة 555 من نفس القانون التي تجيز ذلك  
 وتأكيدا لذلك قضت بأن المصالحات والإعفاءات التي تقبل بها الإدارة، لا ينبغي أن  
 يكون من أثرها تخفيض الغرامة المحكوم بها على المخالفة إلى رقم لا يقل عن مبلغ  
 تعويض التأخير الذي يكون واجب الأداء لو طبقت المادة 540 من هذا القانون. وعليه  
 فإن الصلح تنقضي به الدعوى العمومية في جريمة التهرب الضريبي المنصوص عليها  
 في قانون الضرائب الغير مباشرة، وهنا نشير ألا يكون من شأن الصلح تخفيض الغرامة

(1) - سامي أحمد غنيم، (تفعيل أحكام التجريم الضريبي و التصالح فيها وفقا للتشريع الضريبي المصري)، مقال منشور  
 بمجلة البحوث المالية و الضريبية، العدد 50، 2008، ص 131.

(2) - سامي أحمد غنيم، (نظرية الدعوى الجنائية الضريبية وفقا لأحكام القانون رقم 91 لسنة 2005)، مداخلة أقيمت  
 بمناسبة المؤتمر الدولي الحادي عشر، الأزمات و الصعوبات التطبيقية للتشريعات الضريبية الحديثة، سنة 2010، ص 49.

المحكوم بها على المخالف إلى مبلغ يقل عن مبلغ تعويض التأخير، كما لا يمكن إجراء التصالح إلا في حالة واحدة تتمثل في التأخير عن دفع الضرائب<sup>(1)</sup>.

ومما سبق يمكن القول أن التصالح في المواد الضريبية ضرورة لازمة تقتضيها خصوصية العلاقة القائمة بين المكلف وإدارة الضرائب، فضلا عن ذلك أصبح هذا الأخير أحد البدائل الفعالة للعقوبة خاصة في مجال الجرائم الاقتصادية<sup>(2)</sup>.

**-انقضاء الدعوى العمومية بالتقادم:** لما كانت الإدارة الضريبية طرفا أصيلا في الدعوى فإنه تقادم في حق المتهم من الضريبة دعويين، دعوى عمومية تحت إشراف النيابة العامة تهدف إلى تطبيق العقوبات، ودعوى جنائية تهدف إلى تحصيل الضرائب والرسوم والغرامات، وهنا نشير أنه من الصعب تحديد المدة القانونية للتقادم وتاريخ بدأ احتسابها. خاصة إذا علمنا أن المشرع عندما أشار إلى مسألة التقادم في القوانين الضريبية ميز بين تقادم الضريبة ودعاوى استردادها وبين تلك المتعلقة بجريمة التهرب الضريبي. وبالرجوع للمادة 305 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 119 من قانون التسجيل نجدهم قد حددتا مدة التقادم بأربع سنوات كاملة اعتبارا من يوم ارتكاب الجريمة ويمدد هذا الأجل بسنتين في حالة ثبوت استعمال طرق احتيالية<sup>(3)</sup>. وإضافة إلى ذلك حدد قانون الضرائب الغير مباشرة هو الآخر مدة التقادم بأربع سنوات تسري ابتداء من تاريخ استحقاق الحقوق من أجل تأسيسها وتحصيلها، أو من تاريخ ارتكاب الجريمة عندما تكون الجريمة قد ارتكبت بعد تاريخ استحقاق الضريبة<sup>(4)</sup>. ونجد كذلك قانون الرسم على

(1) - أنظر: المادتين 540 و 555 فقر 02 من الأمر رقم 76 - 104 ، السابق ذكره .

(2) - جبار طالب، (نظرات في مزايا التسوية الضريبية-دراسة مقارنة)، مقال منشور بمجلة مركز دراسات الكوفة، العدد 04، سنة 2011، ص 416.

(3) - أنظر: قرار المحكمة العليا ملف رقم 599126 بتاريخ 22-10-2009.

(4) - أنظر: المادة 564 من الأمر رقم 76 - 104، السابق ذكره.

رقم الأعمال أكد أن الدعاوى تتقدم بأربعة سنوات وتمدد إلى ( 6 ) ستة سنوات في حالة استعمال طرق احتيالية، واكتفى المشرع هنا بتحديد المدة دون تاريخ بدأ سريانها. وما يمكن ملاحظته أن المشرع لم يتطرق إلى إجراءات قطع التقادم بصورة كاملة في قوانين الضرائب، وإنما فقط في قانون الضرائب المباشرة، وتأكيدا لذلك نجد المادة 305 فقرة 04 منه قضت أن بعض الإجراءات التي من شأنها قطع تقادم الدين الضريبي دون التعرّيج على الدعوى الجزائية أو العقوبات الناشئة عنها<sup>(1)</sup>.

وبالتالي فإن جريمة التهرب الضريبي يكون بأربعة سنوات وتمتد إلى ستة سنوات تحتسب من تاريخ استحقاق الحقوق أو من تاريخ ارتكاب الجريمة، الأمر الذي يتطلب معه يقظة دائمة لإدارة الضرائب وإلا سوف يسمح بضياع حقوق الخزينة العمومية من ضرائب وتعبّضات.

### ثالثا: العقوبات المقررة لمكافحة التهرب الضريبي

لتحديد وتوضيح خصوصية العقوبات المقررة لمكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري اقتضى من الأمر بداية تحديد الأشخاص الخاضعين للجزاءات ثم التطرق إلى العقوبات المقررة كما يلي:

**1- الأشخاص الخاضعون للجزاءات الجبائية:** بالجمع بين أحكام التشريع الضريبي وأحكام القوانين الأخرى ذات الصلة نستنتج أن الأشخاص الخاضعين للجزاءات الجبائية هما المكلف بالضريبة والشريك والشخص المعنوي، ونستنتج كذلك أن المكلف بالضريبة هو الفاعل الأصلي في جريمة التهرب الضريبي، وهنا نشير أن المادة 41 من قانون العقوبات عرفت الفاعل الأصلي على أنه يعتبر فاعلا كل من ساهم مساهمة مباشرة في تنفيذ الجريمة أو حرض على

(1) - أنظر: المادة 305 من الأمر رقم 76-101، السابق ذكره.

ارتكاب الفعل بالهبة أو الوعد أو التهديد أو إساءة استعمال السلطة أو الولاية أو التحايل أو التدليس الإجرامي.

ويقصد كذلك بالمكلف كل مدين للخرينة العامة بمبالغ تتمثل في الضرائب أو الرسوم التي يتملص أو يحاول التملص منها كلياً أو جزئياً بتقديمه لمصلحة الضرائب ببيانات ناقصة تربط الضريبة بأقل مما يجب عليه قانوناً<sup>(1)</sup>.

وإضافة لذلك نجد الشريك في الجريمة الضريبية يتحمل المسؤولية الجزائية وتطبق عليه العقوبة المقررة، وهو الممول، فكل ما يتطلبه القانون لتجريم ومعاقبة عمل الشريك هو ارتباط عمله بفعل أصلي معاقب عليه وهو بحد ذاته النشاط الإجرامي الموصوف في مختلف القوانين الجبائية. ويقصد بالشريك طبقاً لنص المادة 42 من قانون العقوبات كل شخص لم يشترك مباشرة ولكنه ساعد بكل الطرق أو تعاون مع الفاعل أو الفاعلين على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة لها مع علمه بذلك<sup>(2)</sup>.

وبخصوص الشخص المعنوي نص المشرع الجزائري على مسؤوليته، وحصره فقط في الأشخاص الخاضعين للقانون الخاص بالشركات والجمعيات والمؤسسات والهيئات، وهذا ما أكدته المادة 36 فقرة 01 من قانون الطابع<sup>(3)</sup>، وكذلك المادة 303 فقرة 09 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة<sup>(4)</sup>.

**2-العقوبات الجبائية:** لقد كرست القوانين الجبائية جزاءات جبائية على مرتكبي جريمة التهرب الضريبي، وتختلف هذه الجزاءات من نص إلى آخر ومن مضمون لآخر، وسنوضح ذلك على النحو التالي:

(1)-عوادي مصطفى، رجال ناصر، المرجع السابق، 31.

(2)- أنظر: المادة 42 من الأمر رقم 66-156، السابق ذكره.

(3)- أنظر: المادة 36 من الأمر رقم 76-103، السابق ذكره.

(4)- أنظر: المادة 303 فقرة 09 من الأمر رقم 76-101، السابق ذكره.

• **الغرامة الجبائية:** في البداية نشير أن أغلب الفقهاء اعتبروا الغرامات الجبائية ذات طبيعة مزدوجة، على اعتبار أنها تجمع بين صفتي العقوبة والتعويض في نفس الوقت، فهي توقع على مرتكبي الجريمة كما أنها تعتبر تعويض للخزينة العامة عما لحقها من ضرر وأما المشرع الجزائري نجده أخذ بالطبيعة المختلطة للغرامات الجبائية. واختلفت الغرامات الجبائية هي الأخرى من نص إلى آخر مضمونا ومقدارا، ودليل ذلك:

#### -بالنسبة لقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:

يتعرض المكلف بالضريبة إلى أول غرامة جبائية متعلقة بعدم التصريحات بالوجود في آجاله المحددة بتطبيق غرامة مالية محددة بـ 30.000 دج وتفرض تلقائيا وبطريقة مباشرة لمخالفة الإجراءات الجبائية.

كما يعاقب المكلفون المنتمين للنظام الجزافي أو التقدير الإداري والذين لا يمسون

الدفاتر المرقمة والمسجلة والمنصوص عليها في المادتين 15 و12 والمادة 30<sup>(1)</sup>.

ويعاقب أيضا بغرامة تتراوح بين 10.000 دج و 30.000 دج عند عرقلة أعوان الضرائب في القيام بأعمالهم<sup>(2)</sup>.

#### -بالنسبة لقانون الضرائب غير المباشرة:

من خلال هذا القانون نميز بين نوعين من عقوبة الغرامة، العقوبات الثابتة والعقوبات النسبية.

فبالنسبة للعقوبات الثابتة نجد المشرع قد أكد أنه يعاقب على جميع المخالفات لأحكام هذا القانون والتنظيمية المتعلقة بالضرائب غير المباشرة بغرامة من 5.000 إلى 25.000 دج مع مراعاة الأحكام المنصوص عليها في المواد 524 إلى 527<sup>(3)</sup>.

(1) - أنظر: المادة 194 فقرة 01 و 03 من الأمر رقم 76-101، السابق ذكره.

(2) - أنظر: المادة 304 فقرة 01 من الأمر نفسه.

(3) - أنظر: المادة 523 من الأمر رقم 76-104، السابق ذكره.

ويعاقب على عرقلة أعوان المراقبة الجبائية بأي وسيلة كانت أثناء تأدية مهامهم بغرامة تتراوح ما بين 10.000 إلى 100.000 دج<sup>(1)</sup>.

ويعاقب على تقديم الوثائق أو إتلافها قبل انقضاء الأجل المحدد لحفظها ما بين 1.000 إلى 10.000 دج<sup>(2)</sup>.

وأما بالنسبة للعقوبات النسبية ففي حالة التملص من الحقوق يعاقب بغرامة مساوية لمبلغ الضريبة أو الرسم غير المسدد دون أن يقل مبلغ الغرامة عن 50.000 دج.

#### -بالنسبة لقانون التسجيل:

تعاقب المادة 1/119 من قانون التسجيل بغرامة تتراوح بين 5.000 إلى 20.000 دج كل من تملص أو حاول التملص كلياً أو جزئياً من وعاء الضرائب أو باستعماله طرق تدليسية. كما تعاقب المادة 2/120 من نفس القانون فإن العقوبة الجبائية في حالة الرسوم المتملص منها، تكون العقوبة مساوية لأربعة أضعاف هذه الرسوم من دون أن تقل عن 5000 دج.

#### -بالنسبة لقانون الطابع:

بالعودة لنص المادة 33 من قانون الطابع نجد بأن كل غش أو محاولة للغش وبصفة عامة كل مناورة تكون غايتها أو نتيجتها الغش أو تعريض الضريبة للشبهة، يتم عن طريق استعمال الآلات المشار إليها في المادة 4 ويعاقب عليها بالعقوبة 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>.

(1) - أنظر: المادة 537 من الأمر رقم 76-104، السابق ذكره.

(2) - أنظر: المادة 538 من الأمر نفسه.

(3) - أنظر: المادة 33 من الأمر رقم 76-103، السابق ذكره.

وأما المادة 34 من قانون الطابع فهي الأخرى تعاقب كل من أنقص أو حاوله الإنقاص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة وتصفيته ودفع الضرائب أو الرسوم المترتبة عليه باستعمال الغش بغرامة تتراوح بين 5.000 إلى 20.000 دج<sup>(1)</sup>. ونجد أيضا المادة 35 من نفس القانون حددت العقوبات الجبائية في حالة التملص من الرسوم، حيث تكون الغرامة المترتبة تساوي خمس مرات هذه الرسوم دون أن تقل عن 2.000 دج. وأما المادة 37 من قانون الطابع نصت هي الأخرى على كل من يجعل بأي طريقة كانت بالأعوان المؤهلين لمعاينة المخالفات بالتشريع الضرائب في حالة تمنعهم من القيام بمهامهم، إذ تكون العقوبة الغرامة بين 10.000 إلى 100.000 دج<sup>(2)</sup>.

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

بالرجوع الى نص المادة 114 من قانون الرسم على رقم الاعمال نجد بأنها تعاقب كل من يقوم بمخالفة الأحكام القانونية أو النصوص التنظيمية التطبيقية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة بغرامة جبائية تتراوح بين 500 إلى 2.500 دج وفي حالة استعمال طرق تدليسية يحدد مبلغ الغرامة الجبائية من 1.000 إلى 5.000 دج<sup>(3)</sup>.

وإذا تبين بعد عملية التحقيق أنم رقم الأعمال السنوي المصرح به من طرف المدين غير كافي أو إذا طبق الخصم في غير محله، يضاف إلى مبلغ الرسوم المتملص منها النسب الآتية:

-10% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها المجموع في السنة المالية يزيد عن مبلغ 50.0000 دج أو يساويه.

(1)- أنظر: المادة 34 من الأمر رقم 76-103، السابق ذكره.

(2)- أنظر: المادة 37 من الأمر نفسه.

(3)- أنظر: المادة 114 من الأمر رقم 76-102، السابق ذكره.

- 15% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها في السنة المالية يزيد عن مبلغ 50.000 وبقل أو يساوي مبلغ 200.000 دج.

- 25% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها في السنة المالية يزيد عن مبلغ 200.000 دج. وفي حالة استعمال طرق تدليسية، تطبق غرامة بنسبة 100% على مجمل الحقوق وهذا حسب نص المادة 116 في فقرتها الأولى والثانية من قانون التسجيل<sup>(1)</sup>.

وإلى جانب ذلك أضاف قانون الرسم على رقم الأعمال غرامة جبائية يتراوح مبلغها بين 1.000 و 10.000 دج فيما يخص كل من يجعل الأعوان المؤهلين لمعاينة المخالفات المتعلقة بالتشريع الجبائي، وفي وضع يستحيل فيه أداء وظائفهم في نص المادة 122.

#### - بالنسبة لقانون الإجراءات الجبائية:

يعاقب بغرامة جبائية تتراوح بين 500 أو 50.000 دج كل شخص أو شركة ترفض حق الاطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها في المواد من 45 إلى 61 التي يتعين عليها تقديمها وفقا للتشريع، أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها<sup>(2)</sup>.

وبالرجوع للقانون رقم 04-21 المؤرخ في 29 ديسمبر 2004 المتضمن قانون المالية لسنة 2005<sup>(3)</sup>، نجده قد أكد في حالة عدم تقديم المكلفين بالضريبة الذين ينجزون عمليات دون شروط البيع بالجملة بما في ذلك المستوردين الذين لم يقدموا كشف بقائمة زبائنهم ضمن

<sup>(1)</sup>- أنظر: المادة 116 من الأمر رقم 76-102، السابق ذكره.

<sup>(2)</sup>- أنظر: المادة 62 من القانون 01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002، الجريدة الرسمية العدد 41 المؤرخة في 23 ديسمبر 2001 والمتضمن قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم لقانون المالية لسنة 2003 ولاسيما بالقانون رقم 07-12 المؤرخ في 30 ديسمبر 2007 المتضمن قانون المالية لسنة 2007 الجريدة الرسمية العدد 48 المؤرخة في 31 ديسمبر 2007.

<sup>(3)</sup>- أنظر: المادة 54 من قانون 04-21 المؤرخ في 29 ديسمبر 2004، المتضمن قانون المالية لسنة 2005، الجريدة الرسمية العدد 74 المؤرخة في 30 ديسمبر 2004.

الشروط المذكورة في المادة 224 فقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة، وتطبق عليه غرامة جبائية تقدر ب 30.000 دج إلى 400.000 دج. وتطبق نفس الغرامة عندما يتضح أن المعلومات الواردة في كشف الزبائن غير صحيحة.

- **الزيادات:** تمثل نسبة تختلف باختلاف درجة المخالفة وتطبق على المكلف عند عدم دفعه بتسوية وضعيته في الآجال المحددة قانوناً، كما أنها تفرض تلقائياً، وهي مقررة في حالات معينة:

#### -التأخر في تقديم التصريح:

أقر المشرع الجزائري في حالة التأخر في تقديم التصريح أن تطبق زيادة 25% فيما يخص الضرائب المباشرة.<sup>(1)</sup>

كما يترتب على الإيداع المتأخر للتصريحات التي تحمل عبارة " لا شيء" والتصريحات التي تكتب من طرف المكلفين بالضريبة الذين يستفيدون من الإعفاء الجبائي أو الذين يتحصلون على نتائج عاجزة تطبق الغرامات التالية:

-2.000 دج عندما تكون مدة التأخر شهرا واحدا.

-5.000 دج عندما تكون مدة التأخر شهرا وبقل عن شهرين.

-10.000 دج عندما يتجاوز التأخر شهرين<sup>(2)</sup>.

(1) - أنظر: المادة 192 من الأمر رقم 76-101، السابق ذكره.

(2) - أنظر: المادة 322 من الأمر نفسه، المعدلة والمتمم لاسيما بموجب المادة 13 من القانون رقم 2000-06 المؤرخ في 23 ديسمبر 2000، المتضمن قانون المالية لسنة 2001، الجريدة الرسمية العدد 74 المؤرخة في 24 ديسمبر 2000.

**-النقص في التصريح أو القيام بأعمال الغش:**

بناء على نص المادة 193 فقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة، فالمكلف ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة على الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة، أو يبين دخلا أو ربطا ناقصا أو غير صحيح، يزداد على مبلغ الحقوق التي تملص منها أو أقل بها نسبة:

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

-15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000 دج ويقل عن مبلغ 200.000 دج أو يساويه.

-25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج<sup>(1)</sup>.

وعند محاولة المكلف القيام بأعمال تدليسية أو بأعمال الغش تطبق عليه زيادة موافقة لنسبة الإخفاء المرتكبة من طرف المكلف، توافق هذه النسبة حصة الحقوق التي تم إخفاؤها مقارنة بالحقوق المستحقة بعنوان نفس السنة، و لا يمكن أن تقل هذه الزيادة عن 50%، و في حالة عدم دفعه لأي حق تحدد النسبة ب 100% بحيث تطبق كذلك هذه النسبة عندما تتعلق الحقوق المتملص منها بالحقوق الواجب دفعها عن طريق الاقتطاع من المصدر<sup>(2)</sup>.

**• المصادرة:**

لقد نص على عقوبة المصادرة قانون الضرائب غير المباشرة وانفرد بالنص عليها على خلافا عن كل القوانين الجبائية الأخرى، والمصادرة هي إجراء يهدف إلى تملك السلطات

(1)-أنظر: المادة 193 فقر 01 من الأمر رقم 76 - 101 السابق ذكره، المعدل والمتمم لاسيما بموجب المادة 17 من القانون رقم 95-27 المؤرخ في 30 ديسمبر 1995، المتضمن قانون المالية لسنة 1996، الجريدة الرسمية العدد 82 لسنة 1995 المؤرخة في 31 ديسمبر 1995، المادة 8 من القانون رقم 17-11 السابق ذكره.

(2)- أنظر: المادة 193 فقرة 02 من الأمر نفسه.

العامة أشياء ومبالغ ذات صلة بجريمة ما قهرا لمالكها أو صاحبها بغير مقابل. وقد عرفت المادة 15 من قانون العقوبات المصادرة على أنها الأيلولة النهائية إلى الدولة لمال أو لمجموع من أموال معينة<sup>(1)</sup>.

ولقد نصت المادة 525 من قانون الضرائب الغير مباشرة على هذه العقوبة بقولها أن المخالفات التي يتم قمعها ضمن الشروط المنصوص عليها في المادتين 523 و 524 من نفس القانون، وتؤدي في جميع الحالات إلى مصادرة الأشياء ووسائل التزوير المحددة في المقطع أدناه، وتصادر أيضا الأجهزة أو أجزاء الأجهزة المخصصة للتقطير وغير المدموغة والتي تكون حيازتها غير شرعية طبق لأحكام المادتين 64 و 66 من نفس القانون<sup>(2)</sup>.

ولقد حددت المادة 15 من قانون العقوبات الأشياء التي لا تكون قابلة للمصادرة، وهي:

- محل السكن اللازم لإيواء الزوج وأولاد المحكوم عليه إن كانوا يشغلونه فعلا عند معاينة المخالفة وذلك بشرط ألا يكون هذا المحل مكتسب عن طريق غير مشروع.

- الأموال المشار إليها في الفقرات رقم 2 و 3 و 4 و 5 و 7 و 8 من المادة 378 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية<sup>(3)</sup>.

- المداخل الضرورية لمعيشة الزوج وأولاد المحكوم عليه وكذلك الأصول الذين يعيشون تحت كفالته.

(1) - أنظر: المادة 15 من الأمر رقم 66 - 156، السابق ذكره.

(2) - أنظر المواد 64 و 66 و 525 من الأمر رقم 76 - 104، السابق ذكره.

(3) - أنظر المواد من 02 إلى 08 و 378 من القانون رقم 08 - 09 السابق ذكره.

**3-العقوبات الجزائية:** نصت القوانين الجبائية على العقوبات الجبائية بالإضافة إلى العقوبات الجزائية إلا أنها كثيرا ما تحيل هذه القوانين إلى نصوص قانون العقوبات في توقيع الجزاء، وتقسّم العقوبات الجزائية إلى عقوبات أصلية وأخرى تكميلية، وهو ما سنتولى شرحه على النحو التالي:

#### • العقوبات الأصلية:

نصت عليها القوانين الجبائية بنصوص صريحة وهي تتمثل في الحبس والغرامة ضد المكلف الذي تملص أو حاول التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء ضريبي أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفيته كليا أو جزئيا. إذ جاء في المادة 532 من قانون الضرائب الغير مباشرة أنه يعاقب بغرامة جزائية من 50.000 دج إلى 200.000 دج، وأما في حالة الإخفاء لا تطبق هذه العقوبة إلا إذا كان الإخفاء يفوق  $10/1$  المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 10.000 دج<sup>(1)</sup>.

وبالرجوع لقانون التسجيل نجده قد نص في المادة 119 والمادة 34 من قانون الطابع على أن الغرامة الجزائية تتراوح من 5.000 إلى 20.000، أما في حالة الإخفاء لا تطبق هذه العقوبات إلا إذا كان الإخفاء يتجاوز  $10/1$  المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 1.000 دج<sup>(2)</sup>.

وبالعودة إلى المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بعد تعديلها بموجب القانون رقم 02-11 المؤرخ في 24 - 12 - 2002 المتضمن قانون المالية لسنة 2003 بالمادة 28 منه، نجد العقوبة أصبحت تحسب على أساس قيمة الحقوق الضريبية المتملص منها على النحو الآتي:

(1) - أنظر: المادة 532 من الأمر رقم 76 - 104، السابق ذكره.

(2) - أنظر: المادتين 34 و 119 من الأمر رقم 76 - 103، السابق ذكره.

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

- الحبس من سنة ( 1 ) إلى خمس ( 5 ) سنوات وز بغرامة جزائية من 50.000 دج إلى 100.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 100.000 دج ولا يتجاوز 300.000 دج.

- الحبس من سنتين ( 2 ) إلى عشر ( 10 ) سنوات وغرامة جزائية 100.000 إلى 300.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 300.000 دج ولا يتجاوز 1.000.000 دج.

وبالرجوع أيضا لقانون الرسم على رقم الأعمال نجد المادة 117 منه أحالتنا إلى المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة التي قضت أن كل تملص أو حاول التملص بصفة كلية أو جزئية باستعمال طرق تدليسية من أساس الضرائب أو الحقوق أو الرسوم التي يخضع لها أو تصفيتها أو دفعها<sup>(1)</sup>.

وفي حين أن المواد 532 من قانون الضرائب الغير مباشرة<sup>(2)</sup>، والمادة 119 من قانون التسجيل<sup>(3)</sup>، والمادة 34 من قانون الطابع لم يطرأ عليها أي تعديل كي تتماشى مع العقوبات المدرجة في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة بعد تعديلها<sup>(4)</sup>.

ولقد نصت كذلك المادة 530 من قانون الضرائب الغير مباشرة على عقوبة الحبس من ستة أيام (06) إلى ستة أشهر (06) في حالة صناعة أو نقل الكحول أو بارود أو مصنوعات من البلاتين أو الذهب أو الفضة التي تحمل دمغات مزورة أو حيازة الأواني أو الأجهزة الخاصة بصنع التبغ بطريقة غير شرعية.

(1) - أنظر: المادتين 117 و 303 من الأمر رقم 76 - 101، السابق ذكره.

(2) - أنظر: المادة 532 من الأمر رقم 76 - 104، السابق ذكره.

(3) - أنظر: المادة 119 من الأمر رقم 76 - 105، السابق ذكره.

(4) - أنظر: المادة 34 من الأمر رقم 76 - 103، السابق ذكره.

والملاحظ أن المشرع الجبائي لم يخص الشخص المعنوي بعقوبات خاصة أو يحيل على الأقل إلى قانون العقوبات، ولم يميز بين العقوبات المقررة للشخص الطبيعي والمعنوي ووفقا للقواعد العامة. فإن الشخص المعنوي تطبق عليه الغرامات في مواد الجنايات والجنح خمسة أضعاف العقوبة المقررة للشخص الطبيعي، وفي حالة انعدام العقوبة المالية للشخص الطبيعي فإن العقوبة المقررة للشخص المعنوي هي 2.000.000 دج عندما تكون جنائية معاقبا عليها بالإعدام أو السجن المؤبد، وغرامة قدرها 1.000.000 دج عندما تكون جنائية معاقبا عليها بالسجن المؤقت، وبغرامة قدرها 500.000 دج بالنسبة للجنح.

وعليه فإن المشرع الجبائي جعل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين سواسية ومتضامنين أمام العقوبات المالية على التهرب الضريبي.

#### • العقوبات التكميلية:

إلى جانب العقوبات الأصلية فقد نصت القوانين الجبائية على عقوبات تكميلية ، ويقصد بها تلك الجزاءات السالبة للحقوق،<sup>(1)</sup> وذلك في حالة ارتكاب مخالفة للأحكام القانونية و التنظيمية المتعلقة بالضرائب<sup>(2)</sup>، ويتم اللجوء إليها خاصة في حالة العود بالنسبة لفئة من فئات المهن الحرة الذين منحوا صلاحيات واسعة بسبب المهنة التي يمارسونها، وهذا بهدف حماية الخزينة العمومية والاقتصاد الوطني من المناورات التدليسية التي تؤدي إلى التهرب الضريبي والتي تقوم بتسهيلها هاته الفئة ومساعدة المتكلفين بذلك، مخلين بواجباتهم و بالثقة التي منحت لهم بموجب مهنتهم<sup>(3)</sup>. وتأكيدا لذلك نجد التشريع الضريبي نص على العقوبات التكميلية في كل من المادة 303 فقرة 03 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة<sup>(4)</sup>، والمادة 546 من قانون

(1) - أنظر: المواد من 09 إلى 18 من الأمر رقم 66 - 156، السابق ذكره.

(2) - نجيب زروقي، المرجع السابق ، ص 160.

(3) -بتاتة طورش، المرجع السابق ، ص 165.

(4) - أنظر: المادة 303 فقرة 03 من الأمر رقم 76 - 101، السابق ذكره.

الضرائب غير المباشرة<sup>(1)</sup>، والمادة 120 من قانون التسجيل<sup>(2)</sup>، والمادة 130 من قانون الرسم على رقم الأعمال<sup>(3)</sup>، وتمثلت هذه العقوبات التكميلية أساسا في تحديد الإقامة، المنع من الإقامة، المنع من مباشرة بعض الحقوق، المصادرة الجزئية للأموال، حل الشخص المعنوي، نشر الحكم وتعليقه، وقد أجمعت كل النصوص الضريبية على أنه بإمكان المحكمة أن تأمر بنشر الحكم كاملا أو مستخرج منه في الجرائد التي تعينها، ويتم تعليقه في الأماكن التي تحددها وذلك على نفقة المحكوم عليه، وتكون هذه العقوبة إلزامية في حالة العود، وإضافة إلى ذلك نص قانون الضرائب غير المباشرة في مادته 545 بخصوص رجال الأعمال والخبراء والمحاسبين على أنه في حالة العود وتعدد الجرائم المثبتة بحكم واحد أو بعدة أحكام تطبق عليهم بقوة القانون عقوبات منع مزاولة مهن رجال الأعمال أو مستشار جبائي أو خبير أو محاسب ولو بصفة مسير أو مستخدم، وتطبق عليهم أيضا عند الاقتضاء عقوبة غلق المؤسسة، وتتم مصادرة الأشياء موضوع الغش ووسائل التزوير، وقد انفرد بهذا الحكم قانون الضرائب غير المباشرة في نص المادة 525 منه، وكذلك يتم مصادرة الأواني غير المصرح بها المستعملة في عمليات الصنع أو الحيازة وكذلك العربات والوسائل الأخرى المستعملة في نقل الأشياء المحجوزة، ونجد كذلك قانون الإجراءات الجبائية نص على إمكانية غلق المؤسسة أو المحل مؤقتا طبقا للمادة 146 منه.

(1) - أنظر: المادة 546 من الأمر رقم 76 - 104، السابق ذكره.

(2) - أنظر: المادة 120 من الأمر رقم 76 - 105، السابق ذكره.

(3) - أنظر: المادة 130 من الأمر رقم 76 - 102، السابق ذكره.

خاتمة

ختاما لما سبق استعراضه بصدد دراستنا هاته يتضح لنا جليا أن التشريع الجبائي الجزائري قد وفق إلى حد بعيد في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، وأحسن صنعا حينما اعتمد آليات علاجية أو غير قمعية وأخرى قمعية أو ردعية لمكافحة هذه الظاهرة، ودليل ذلك أنه حرص في إطار الآليات غير القمعية على إقرار آليات وقائية على مستوى التشريع الضريبي الجزائري وعلى مستوى الإدارة الجبائية وكذا المكلفين بالضريبة، وإلى جانب ذلك حرص أيضا على إقرار آليات رقابية تمثلت أساسا في الرقابة الجبائية وكذا التحقيق والمراجعة الجبائية، وأما في إطار الآليات القمعية عمل المشرع على تبني أحكام خاصة تجرم ظاهرة التهرب الضريبي وتحدد كفاءات معاينة هذه الظاهرة ومتابعتها وكذا العقوبات المقررة لها.

ومهما يكن الحرص الذي أبداه المشرع الجزائري لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي وتفعيل السياسة المالية والاقتصادية للدولة الجزائرية وتحقيق هدف الخزينة العمومية من خلال الضرائب لم يكن كافيا خاصة أن هناك بعض المشكلات التي مازالت يكتنفها الغموض في أرض الواقع ولاسيما تلك المتعلقة على مستوى الإدارة الجبائية والتشريع الجبائي الجزائري، وهو ما يظهر جليا من خلال النتائج التي توصلنا إليها بعد دراسة هذا الموضوع والتي نستعرضها فيما يلي مرفوقة بجملة من الاقتراحات التي نحسب أنها تشكل حولا ولو بسيطة.

#### • النتائج المتوصل إليها من خلال الدراسة:

- تعد الضريبة موردا أساسيا لخزينة الدولة الجزائرية، كونها وسيلة مالية تستخدمها لتحقيق أغراضها المختلفة من أهداف اجتماعية والمتمثلة في تقليص الفوارق بين فئات الشعب، أو أهداف اقتصادية تتمثل في التنمية عموما أو أهداف سياسية تتمثل في المحافظة على الاستقرار الاقتصادي أو أهداف مالية تكمن في معالجة ظاهرة التضخم والانكماش أو في تحفيز بعض الأنشطة عن الأخرى من خلال عملية الامتيازات الجبائية، ونظرا لغياب تعريف تشريعي للضريبة يمكن تعريف هذه الأخيرة أنها مبلغ نقدي تفرض على المكلفين بها حسب

قدراتهم التساهمية وتدفع جيرا إلى الدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية وبصورة نهائية ودون مقابل، مساهمة منهما في التكاليف والأعباء العامة وتحقيق الأهداف المالية والاجتماعية والاقتصادية والسياسية المحددة من طرف السلطة العامة.

- إن التهرب من الضريبة يعني تخلص المكلف من دفع الضريبة الواجبة عليه كليا أو جزئيا دون أن يعكس عبئها على الغير، وهو بدوره ينقسم من حيث المشروعية إلى نوعين التهرب الضريبي المشروع أو ما يسمى بالتجنب الضريبي والتهرب الضريبي غير المشروع أو ما يطلق عليه بمصطلح الغش الجبائي، ويقصد بالنوع الأول استغلال المكلف بالضريبة لبعض الثغرات القانونية بغية عدم تحقق الضريبة عليه وعدم الالتزام بها، وأما النوع الثاني يقصد به المخالفة الصريحة للأسس القانونية الجبائية وذلك بالاستعمال الوسائل المالية والعمليات المحاسبية والتصرفات القانونية التي يستغلها المكلفون من أجل عدم دفع الضريبة جزئيا أو كليا، ويعتبر كذلك التهرب الضريبي من أهم الظواهر الغير السوية في الجزائر، فهو يؤثر على البنية الاجتماعية من خلال الاختلال بالعلاقات الاجتماعية والتفاعل الاجتماعي بين الفرد والمؤسسات الاجتماعية، ويؤثر كذلك على البنية المالية والاقتصادية والسياسية للدولة الجزائرية.

- تعد الآليات غير القمعية من أنجع الأساليب لمعالجة ظاهرة التهرب الضريبي لأنها تتضمن الوقاية، والتي هي دورها هذه الأخيرة تتضمن إرساء تشريع ضريبي وأخلاقيات جبائية ضرورية ومهمة تساهم في نشر الوعي الجبائي لدى المكلفين وتحسين الإمكانيات البشرية والمادية للإدارة الضريبية وتحسين العلاقة بين الإدارة والمكلفين بالضريبة، وإضافة إلى ذلك تتضمن الوسائل الرقابية التي وضعتها الإدارة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي، ومن أهمها هذه الوسائل الرقابة على صحة المعلومات والأرقام المصرح بها من قبل المكلفين بالضريبة باعتبار أن النظام الجبائي الجزائري يقوم على التصريحات الجبائية، وإلى جانب ذلك أيضا قد تتضمن الآليات غير القمعية التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية، وذلك

بهدف التأكد من مدى التصريحات المكلفين بالضريبة، وكذلك المراجعة الجبائية التي تساهم بدرجة كبيرة في تحقيق الأمن الجبائي للمؤسسة وكذا التسيير الجبائي داخلها.

- انتهج المشرع الجزائري في ظل التشريع الضريبي والجبائي المطبق حاليا موقفا فريدا من نوعه فيما يخص الآليات القمعية والنظام الجزائي لجريمة التهرب الضريبي، وذلك من خلال تخليه على موقف التشدد الذي كان معمول به سابقا وتبنيه نظام تجنيح الفعل وإعادة النظر في الأشخاص والجهات المؤهلين لمعاينة ومتابعة هذه الجريمة وكذا العقوبات المقررة لها، وبهذا الموقف لم يخالف المشرع الجزائري ما هو معمول به في أغلب الدول المغاربية والأوربية وعمل على إيجاد الضمانات الضرورية لفائدة المكلفين بالضريبة ومنع الإدارة الجبائية في استعمالها لحقها في المتابعة الجزائية.

#### • الاقتراحات:

- ضرورة حصر اللجوء إلى التقدير الجزافي إلى أضيق حد ممكن وعند اللجوء إليه ينبغي ان يتم بجدية واهتمام وان توضع مؤشرات ثابتة للاسترشاد بها من قبل المخمنين وعدم ترك التخمين لأهواء المخمن الشخصية، وكذلك ادخل الحاسبة الالكترونية في كل وحدة تخمينية واحتواءها على كافة المعلومات المتعلقة بدخل المكلف بحيث ان فقدان اضبارة المكلف أو تلفها لا يعني تهرب المكلف وعدم محاسبته ضريبي.

- عدم السماح بتراكم الضريبة المستحقة بذمة المكلف لكيلا يؤدي ذلك إلى طلب تقسيطها وان يتم جباية الضريبة أولا بأول وعند اللجوء إلى تقسيط الضريبة المتراكمة يجب مراقبته وعدم التوسع في عدد الإقساط مع وضع ضوابط للتقسيط لضمان حق الخزينة في استيفاء دين الضريبة.

- تحسين مستوى الإدارة الجبائية من خلال الهيكل والوسائل التي تدخل ضمن عمل هاته الإدارة كتوظيف الإعلام الآلي بصورة أحسن مما هو موجود، وإلى جانب ذلك اصدار مجلة

تعني بالشؤون الضريبية بغية نشر الوعي الضريبي بين المواطنين، وكذلك نشر القوانين الضريبية مع شرح نصوصها لكي يتسنى للمكلف الاطلاع عليها بالإضافة إلى قيامها بنشر جرائم التهرب وأسماء المتهربين والأساليب التي يتبعها هؤلاء والعقوبات الموقعة بحقهم.

- التأكيد الدائم لتواجد الإدارة في الميدان عن طريق التدخلات المستمرة، وإنشاء قسم أو إدارة لمكافحة التهرب في الهيئة العامة كما هو معمول به في بعض الأقطار العربية، وأن يتولى هذا القسم مكافحة التهرب الضريبي من خلال جميع البيانات والمعلومات عن المتهربين، وكذلك منحه صلاحيات واسعة للتحري والتحقق عن دخول المكلفين وإضافة إلى ذلك منحه صلاحية توقيع العقوبات والجزاءات بحق المخالفين.

- التأكيد على اعتماد مبدأ التخصص المهني والجغرافي للمكلفين بالضريبة، وضرورة تفعيل عقوبة الحبس المنصوص عليه في قانون ضريبة الدخل ضمن العقوبات التي توقع بحق المكلف المتهرب لما لها من آثار معنوية في نفوس المكلفين، إذ يكون تأثيرها أكبر من تأثير الجزاءات والغرامات، وكذلك إعادة النظر في مدة التقادم سواء للدعوى العمومية أو الجبائية وذلك لتفادي تعدد التأويلات من جهة ولحفظ حقوق كل من المتهم وإدارة الضرائب من جهة أخرى.

قائمة المصادر

والمراجع

❖ أولاً: النصوص الرسمية

1 الديساتير:

- دستور 1989 المؤرخ في 23 فيفري 1989 المعدل والمتمم لاسيما بللقانون رقم 16 -  
01 المؤرخ في 06 مارس 2016، المتضمن التعديل الدستوري لسنة 2016، الجريدة  
الرسمية، العدد 14، المؤرخة في 07 مارس 2016.

2 القوانين العضوية:

- القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 2 سبتمبر 2018 المتعلق بقوانين المالية،  
الجريدة الرسمية العدد 43 المؤرخة في 2 سبتمبر 2018.

3 الأوامر والقوانين العادية:

- الأمر رقم 66 - 155 المؤرخ في 08 جوان 1966 المتضمن قانون الإجراءات الجزائية  
المعدل والمتمم لاسيما بالقانون رقم 18 - 13 المؤرخ في 11 جانفي 2018، الجريدة  
الرسمية العدد 48 المؤرخة في 09 جوان 1966.

- الأمر رقم 66 - 156 المؤرخ في 08 جوان 1966 المتضمن قانون العقوبات المعدل  
والمتمم لاسيما بالقانون رقم 16 - 02 المؤرخ في 19 جانفي 2016، الجريدة الرسمية  
رقم 49 المؤرخة في 09 جوان 1966.

- الأمر رقم 75 - 58 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون المدني، الجريدة  
الرسمية العدد 78 المؤرخة في 26 سبتمبر 1975 المعدل والمتمم لاسيما بالقانون رقم  
07 - 05 المؤرخ في 13 ماي 2007، الجريدة الرسمية العدد 31 المؤرخة في 14 ماي  
2007.

- الأمر 75 - 59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري، المعدل  
والمتمم لاسيما بالقانون رقم 15 - 20 المؤرخ في 30 ديسمبر 2015، الجريدة الرسمية  
العدد 71 المؤرخة في 30 ديسمبر 2015.

- الأمر رقم 76 - 101 السابق ذكره، المعدل والمتمم لاسيما بموجب المادة 17 من  
القانون رقم 95-27 المؤرخ في 30 ديسمبر 1995، المتضمن قانون المالية لسنة  
1996، الجريدة الرسمية العدد 82 لسنة 1995 المؤرخة في 31 ديسمبر 1995.

- الأمر رقم 76-102 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية، العدد 103 المؤرخة في 26 ديسمبر 1976.
- الأمر رقم 76-103 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الطابع المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية 81 المؤرخة في 18 ديسمبر 1976.
- الأمر رقم 76-104 المؤرخ في 29 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية، العدد 70 المؤرخة في 02 أكتوبر 1976.
- الأمر رقم 76-105 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون التسجيل المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية 81 المؤرخة في 18 ديسمبر 1976.
- القانون رقم 90-36 المؤرخ 31 ديسمبر 1990، المتضمن قانون المالية لسنة 1991، وقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. الجريدة الرسمية عدد 57 لسنة 1990.
- القانون رقم 2000-06 المؤرخ في 23 ديسمبر 2000، المتضمن قانون المالية لسنة 2001، الجريدة الرسمية العدد 74 المؤرخة في 24 ديسمبر 2000.
- القانون 01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002، الجريدة الرسمية العدد 41 المؤرخة في 23 ديسمبر 2001 والمتضمن قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم لقانون المالية لسنة 2003 ولاسيما بالقانون رقم 07 - 12 المؤرخ في 30 ديسمبر 2007 المتضمن قانون المالية لسنة 2007 الجريدة الرسمية العدد 48 المؤرخة في 31 ديسمبر 2007.
- القانون 04-21 المؤرخ في 29 ديسمبر 2004، المتضمن قانون المالية لسنة 2005، الجريدة الرسمية العدد 74 المؤرخة في 30 ديسمبر 2004.
- القانون رقم 08-09 المؤرخ في 23 فيفري 2008 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، الجريدة الرسمية العدد 21 المؤرخة في 24 فيفري 2008.
- القانون رقم 09-01 المؤرخ في 29 جويلية 2009 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009، الجريدة الرسمية العدد 44، المؤرخة في 26 جويلية 2009،

- القانون رقم 10 - 13 المؤرخ في 29 ديسمبر 2010 المتضمن قانون المالية لسنة 2010، الجريدة الرسمية العدد 78، المؤرخة في 30 ديسمبر 2010،
- القانون رقم 13-08 المؤرخ في 30 ديسمبر 2013، المتضمن قانون المالية لسنة 2014، الجريدة الرسمية العدد 68 المؤرخة في 31 ديسمبر 2013.
- القانون رقم 14-10 المؤرخ في 30 ديسمبر 2014 المتضمن قانون المالية لسنة 2015، الجريدة الرسمية العدد 78. المؤرخة في 31 ديسمبر 2014.
- القانون رقم 17-11 المؤرخ في 27 ديسمبر سنة 2017، المتضمن قانون المالية لسنة 2018، الجريدة الرسمية العدد 76 المؤرخ في 28 ديسمبر 2017،
- القانون رقم 18-13 المؤرخ في 11 جانفي 2018، والمتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2018، الجريدة الرسمية العدد 42 المؤرخ في 15 جانفي 2018.
- القانون رقم 18 - 18 المؤرخ في 27 ديسمبر 2018، المتضمن ل قانون المالية لسنة 2019. الجريدة الرسمية العدد 79 المؤرخة في 30 ديسمبر 2018.

#### 4 - المراسيم الرئاسية:

- المرسوم الرئاسي رقم 2000 - 95 المؤرخ في 4 ماي 2000 المتضمن اتفاقية الجزائر مع جمهورية جنوب افريقيا لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي، الجريدة الرسمية العدد 26 المؤرخة في 24 جويلية 2000.
- المرسوم الرئاسي رقم 04 - 131 المؤرخ في 09 أبريل 2004 المتضمن اتفاقية الجزائر مع أوكرانيا، الجريدة الرسمية العدد 27 المؤرخة في 28 أبريل 2004.
- المرسوم الرئاسي رقم 06 - 228 المؤرخ في 24 جويلية 2006 المتضمن اتفاقية الجزائر مع الكويت، الجريدة الرسمية العدد 44 المؤرخة في 04 جويلية 2006.

#### 5 - المراسيم التنفيذية:

- المرسوم التنفيذي رقم 05-494 المؤرخ في 26 ديسمبر 2005 المتضمن تحديد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها (الملغى)، الجريدة الرسمية، العدد 84، المؤرخة في 27 ديسمبر 2005.

- المرسوم التنفيذي رقم 06 - 327 المؤرخ في 18 سبتمبر 2006 المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلحياتها المعدل والمتمم ، الجريدة الرسمية العدد 59 المؤرخة في 19 سبتمبر 2006.
- المرسوم التنفيذي رقم 07 - 364 المؤرخ في 28 نوفمبر 2007 المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، الجريدة الرسمية العدد 75 المؤرخة في 02 ديسمبر 2007.

❖ **ثانيا: الكتب**

**1 الكتب باللغة العربية:**

- أحسن بوسقيعة، **الوجيز في القانون الجزائري الخاص** ، ط17، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2013.
- أحمد جامع، **علم المالية، فن المالية العامة**، د.ط، دار النشر العربية، القاهرة، 1975.
- أحمد فتحي سرور، **الجرائم الضريبية**، د.ط، القاهرة، مصر، 1990.
- أمير يحيوي، **مساهمة في دراسة المالية العامة** ، د ط، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2003.
- حسن عواضة، **عبد الرؤوف قتيش، المالية العامة** ، ط1، دار الخلود للنشر، بيروت، 1995.
- حسن عواضة، **عبد الرؤوف قتيش، المالية العامة، ( الموازنة و الضرائب و الرسوم )** ، ط1، دار الخلود للنشر، بيروت، 1995.
- حسين طاهري، **المنازعة الضريبية، الطبعة الثانية**، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، القبة القديمة، الجزائر، 2007.
- حسين فريجة، **اجراءات المنازعة الضريبية في الجزائر**، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، الجزائر، 2008.
- حميد بوزيدة، **جباية المؤسسات**، د ط، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- رفعت محبوب، **المالية العامة**، د.ط، دار النهضة العربية، بيروت، 1975.

- سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، ا قتصاديات الضرائب ، د.ط، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2007.
- سهام كردودي ،الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق ، د.ط، دار المفيد للنشر والتوزيع،الجزائر،2001.
- سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة ، د.ط، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2009.
- سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثارها على اقتصاديات الدول النامية، ط1، منشورات حلبي الحقوقية، لبنان،2008.
- طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2008.
- طاهر الجنابي، دراسات في المالية العامة، مطبعة التعليم العالي، بغداد، 1990.
- عادل العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
- عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي ، الجزء الأول، د ط، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة، 2012.
- عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، د.ط، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2006.
- عبد المجيد درار الحامد، مرسى حجازي السيد، " المالية العامة "، د.ط، جامعة بيروت العربية،بيروت،2003.
- عبد المجيد دراز حامد، مبادئ المالية العامة ، د.ط، دار شباب الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1978.
- عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، د.ط، دار جرير عمان،2001.
- علي زغدود، المالية العامة، د.ط، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2005.

- العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الاجراءات الجبائية ، الطبعة الثالثة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة ، الجزائر 2008.
- فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري ، د.ط، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2008.
- فوزي عبد المنعم، المالية العامة والسياسة المالية ، د.ط، درا النهضة العربية، لبنان، 1972.
- فوزي عطوي، المالية العامة (النظم الضريبية وموازنة الدولة) ، د.ط، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2004.
- محرز محمد عباس، المدخل إلى الجباية والضرائب ، د.ط، دار النشر ITCIS، الجزائر، 2010.
- محرز محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة ، ط5، الديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2012.
- محمد الصغير بعلي، يسرى أبو العلاء، المالية العامة ، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2003.
- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، د.س.ن.
- محمد حمو، منور أسيرير، جباية المؤسسات، الطبعة الأولى، مكتبة الشركة الجزائرية، بودواو، الجزائر، 2009.
- محمد خالد المهاني، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، د.ط، القاهرة، 2010.
- محمد خالد المهاني، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته ، منشورات المنظمة العربية للتنمية الادارية بجماعة الدول العربية، 2010.

- محمد دويدار، مبادئ الاقتصاد السياسي (الاقتصاد المالي)، الدار الجامعية، الاسكندرية مصر، 1996.
- محمد ساحل، المالية العامة، الطبعة الأولى، جسور للنشر والتوزيع، المحمدية، الجزائر، 2017.
- محمد عباس محرز، المدخل إلى الجباية والضرائب، د.ط، دار النشر ITCTS، عين البنيان، الجزائر، 2010.
- محمد عبد المنعم عمر، أحمد فريد مصطفى، الاقتصاد المالي الوضعي والاسلامي بين النظرية والتطبيق، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، مصر، 1999.
- مراد ناصر، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، د.ط، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2003.
- مراد ناصر، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، د.ط، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2004.
- مصطفى عوادي، نصر رحال، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجزائري، د.ط، مطبعة مزوار، الجزائر، 2007.
- مصطفى عوادي، نصر رحال، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، د.ط، مكتبة بن موسى السعيد، الوادي، 2010.
- مصطفى عوادي، يونس زين، الرقابة الجبائية، الطبعة الثانية، مطبعة صخري، الوادي، الجزائر، 2010.
- مصطفى عوادي، نصر رحال، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، د.ط، مكتبة بن موسى السعيد، الجزائر، 2011.
- منصور رحماني، القانون الجبائي للمال والأعمال، ج 1، د.ط، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2012.
- يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2003.

2 - الكتب باللغة الفرنسية:

- ATIC, L'audit naissance d'une fonction, étude réalisée par le cabinet ATIC auprès de 50 responsables d'atdinterme, paris, 1985.
- Brahim (A), L'économie Algérienne, OPU, 1991.
- François Deruel, Finance publiques, Droit fiscal, 10ème édition, Dalloz, paris, 1975.
- Margarez(1).la grande fiscalité et ses succerdanees, Suisse. corrige, 2eme edition, 1977.
- Mehel (L), Traité de politique fiscale, Edition PUF, Paris, 1996.
- Michel Darn, Droit Fiscal, paris, 1975, cité par Jean Alexandre, Droit Fiscal algérien , OPU, Alger, 1990.
- P.Bougon et Vallée, audit et gestion fiscale, édition clef, 1986.
- Philipe Bouda Fox, Précédé science et technique fiscale, paris du nord, 1986.

❖ ثالثا: الأطروحات والمذكرات الجامعية

1 الأطروحات:

- أحمد فنيديس، إجراءات الرقابة الضريبية في الجزائر ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة باجي مختار عنابة، 2013-2014.
- عزيز أمزيان، أخلاقيات القوانين الضريبية الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم القانونية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2012-2013.
- محمود جمام، النظام الضريبي وآثاره على التنمية الاقتصادية -دراسة حالة الجزائر ، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة، 2009.

- مسعود درواسي، السياسة المالية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي -حالة الجزائر 2004/1990-، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005.
- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي واشكالية التهرب الضريبي ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون الاقتصادي، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة الجزائر، 2003-2002.
- وفاء شيعاوي، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية الحقوق، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2010.
- 2 المذكرات الجامعية:
- أو لعربي جمال، دور القاضي الوطني في تقدير العناصر المكونة لجريمة الغش الجبائي الدولي، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الدولي للأعمال، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2013.
- بتاتة طورش، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة 01، 2012/2011.
- بلوافي عبد المالك، أثر الإصلاح الاقتصادي على فعالية النظام الضريبي الجزائري في الفترة 1992 - 2008، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في الاقتصاد، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة وهران، 2012/2011.
- حسام فايز، أحمد عبد الغفور، العلاقة بين المكلف والادارة الضريبية وآثرها على التحصيل والجبائية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2008.
- خديجة ثابتي، دراسة تحليلية حول الضريبة والقطاع الخاص، دراسة حالة ولاية تلمسان، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة أبو بكر القايد، تلمسان، الجزائر، 2011-2012.

- رحمة نابتي، النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر والفكر الاسلامي - دراسة مقارنة-، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة (2)، 2013/2014.
- رشيدة ونادي، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش (حالة الجزائر)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002.
- سعيدة رقام، الرقابة القضائية على المنازعة الجبائية ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق، جامعة باجي مختار، 2011، 2012.
- عبد الحكيم عطوي، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2010.
- عفيف عبد الحميد، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة، "دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2001-2012"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف 01، الجزائر 2013-2014.
- عيسى بريق، دور الرقابة الجبائية في محاولة الغش الضريبي ، مذكرة مقدمة لنيل رسالة ماجستير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2001.
- عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص التنمية الاقتصادية، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2003-2004.
- قتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبي حالة الجزائر من 2003 الى 2008، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير علوم تسيير، تخصص مالية ومحاسبة، معهد العلوم التجارية والاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس لمدية، 2009.

- كمال شريط، الرقابة الجبائية في الجزائر ،مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة منتوري قسنطينة، 2004.
- ليلة علام، آليات مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2016.
- محمد حسين قاسم حسين، الجريمة الضريبية والقضاء المختص وفق أحكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 25 سنة 1964، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية الدراسات العليا جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2004.
- محمد نور الدين البريم، حكومات الشركات ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، 2016.
- من أحمد لخضر، دراسة المقارنة للضريبة والزكاة ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2001/2000.
- نجاه نوي، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 2003/1999، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.
- نجيب زروقي، جريمة التملص الضريبي وآليات مكافحتها في التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2012 - 2013.

#### ❖ رابعا: المقالات:

- أحمد لدرم، (التهرب الضريبي وآليات مكافحته في المجتمع الجزائري) ، مقال منشور بمجلة التنمية وإدارة الموارد البشرية، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، العدد 08.
- جبار طالب، (نظرات في مزايا التسوية الصلحية الضريبية-دراسة مقارنة )، مقال منشور بمجلة مركز دراسات الكوفة، العدد 04، سنة 2011.

- جمال طارق، ( محمد صبري، ظاهرة التهرب الضريبي من ضريبة الدخل في العراق)، دراسة تحليلية، مقال منشور ب مجلة كلية العلوم الاقتصادية ، بغداد، العدد 48، 2016.
- حميد بوزيدة، (الضغط الضريبي في الجزائر) ، مقال منشور بمجلة اقتصاديات شمال افريقيا، جامعة الشلف، الجزائر، العدد 04، 2004.
- خالد عيادة عليما، ( التهرب الضريبي، أسبابه وأشكاله وطرق الحد منه) ، مقال منشور بمجلة الاقتصاد الجديد، العدد 09، سبتمبر 2013.
- رشيدة ونادي، (الاتفاقيات الجبائية الدولية ودورها في حل مشكلة الازدواجية الضريبية من خلال التشريع الجبائي الجزائري )، مقال منشور بمجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، جامعة سعد دحلب، البليدة، العدد 09، سنة 2014.
- رود دو موج ومايكل كين، ( المبادئ الضريبية، تحقيق أقصى إستفادة من شر ضروري)، مقال منشور بمجلة التمويل والتنمية، المجلد 51، العدد 04، ديسمبر 2014.
- سامي أحمد غنيم، (تفعيل أحكام التجريم الضريبي والتصالح فيها وفقا للتشريع الضريبي المصري)، مقال منشور بمجلة البحوث المالية والضريبية، العدد 50، 2008.
- سمية براهيم، ميادة بلعياش، (مساهمة المراجعة الجبائية في مكافحة الغش و التهرب الضريبي لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات )، مقال منشور بمجلة البحوث الاقتصادية العربية، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد 67، 2014.
- سمية قحموش، المراجعة الجبائية كآلية تساهم في تحسين جودة الإصلاحات الجبائية (دراسة حالة لإدارة الضرائب لولاية بسكرة)، مقال منشور بمجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد 06 ، ديسمبر 2016.
- عادل بن عبد الله، عادل سافري، ( حقوق المكلف بالضريبة في إجراءات الرقابة الجبائية)، مقال منشور بمجلة المفكر، كل الحقوق والعلوم السياسية، بسكرة، العدد 04، 2004.
- عائشة بوشیخي، فاطمة بوشیخي، (أسباب التهرب الضريبي وأثره على الخزينة العامة في الجزائر )، مقال منشور بمجلة الدراسات الجبائية، جامعة البليدة 02، المجلد 03 العدد 03، 2016.

- عبد الله أحمد غناني، (الإعداد والفحص الضريبي)، مقال منشور بمجلة المال والتجارة، العدد 177، المجلد 19، 1984.
- عمار معاشو، (خصوصية إجراءات الدعوى الجزائية في مجال الغش الضريبي)، مقال منشور بالمجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري تيزي وزو، العدد 02، سنة 2009.
- فاطمة جاسم محمد، سهام محمد الجاسم، (الاتجاهات الحديثة في تقدير الدخل الخاضع للضريبة في دول عربية مختارة مع الإشارة الى العراق)، مقال منشور بمجلة دراسات البصرة، العدد 13، السنة السابعة، 2012.
- مجدي محمد علي الخولي، (بطلان تحريك الدعوى الجنائية في جرائم التهرب الضريبي لمخالفتها لنصوص قانون الضرائب على الدخل رقم 91 لسنة 2005)، مقال منشور بمجلة المال والتجارة، العدد 494، 2010.
- معتز علي صبار، (التهرب الضريبي في العراق وطرق معالجته)، مقال منشور بمجلة القديسية للقانون والعلوم السياسية، جامعة بغداد، العراق، العدد 02، المجلد 02، كانون الأول 2009.
- مغاري عبد الرحمان، شيخي بلال، (دور الرقابة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق الرقابة الجبائية في الجزائر)، مقال منشور بمجلة الدراسات الجبائية، جامعة بومرداس، العدد 02، جوان 2013.
- ناصر مراد، (الإصلاحات الضريبية في الجزائر)، مقال منشور بمجلة الباحث، الجزائر، العدد 02، 2002.
- نوفل أحمد، (الفساد المالي والإداري ومعالجاته)، مقال منشور بمجلة النزاهة والشفافية للبحوث والدراسات، السنة الأولى، العدد الثاني، بغداد، 2010.
- الهادي خضراوي، (محمد السعيد سعيداني، الرقابة الجبائية ودورها في محاربة الغش والتهرب الضريبي)، مقال منشور بمجلة الدراسات القانونية والسياسية، العدد 2، جوان 2015.

-يسري مهدي حسن السامرائي، زهرة خضير عباس العبيدي، (تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام العراقي) ، مقال منشور لمجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد 04، العدد 09، 2012.

#### ❖ خامسا: الملتقيات الدولية:

-بوعلام ولهي، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية من آثار الأزمة المالية حالة الجزائر ، مداخلة أقيمت بمناسبة الملتقى الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحكومة العامة، المنظم من طرف جامعة فرحات عباس، سطيف، بتاريخ 20-21 أكتوبر 2009.

-سامي أحمد غنيم، (نظرية الدعوى الجنائية الضريبية وفقا لأحكام القانون رقم 91 لسنة 2005)، مداخلة أقيمت بمناسبة المؤتمر الدولي الحادي عشر، الأزمات والصعوبات التطبيقية للتشريعات الضريبية الحديثة، سنة 2010.

- محمد نعيم فرحات، تأصيل التهرب الضريبي وإجراءات الخصومة الجنائية الضريبية في القانون المصري ، مداخلة أقيمت بمناسبة المؤتمر الضريبي الحادي عشر، النظام الضريبي المصري، 2008.

#### ❖ سادسا: المحاضرات

##### 1 - المحاضرات باللغة العربية:

- عبد الرزاق لجناف، محاضرات في مقياس جباية المؤسسة ، موجهة لفائدة الطلبة LMD، تخصصات محاسبة وجباية، محاسبة ومراجعة، مالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر -3، 2017/2018.

- يوسف قاشي، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية ،أقيمت على طلبة السنة أولى ماستر،تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير،جامعة أكلي محند أو الحاج،البويرة،الجزائر،2014-2015.

2- المحاضرات باللغة الفرنسية:

- Samira Bondi, **Cours De Fiscalité**, Semestre 5 Parcours Gestion, 2012. [www.jamiati.ma/Cours\\_En\\_Linge/Documents/cf.Pdf](http://www.jamiati.ma/Cours_En_Linge/Documents/cf.Pdf).

الفهرس

الصفحة	الموضوع
/	البسمة
/	شكر وعرفان
/	الإهداء
/	فهرس المختصرات
أ - ج	مقدمة
04	<b>الفصل الأول: ماهية التهرب الضريبي</b>
05	تمهيد
06	<b>المبحث الأول: تحديد المفاهيم الأساسية للضريبة</b>
07	<b>المطلب الأول: مفهوم الضريبة</b>
07	الفرع الأول: تعريف الضريبة
07	أولاً: التعريف الفقهي للضريبة
09	ثانياً: خصائص الضريبة
10	ثالثاً: تمييز الضريبة عن الاقتطاعات الأخرى
13	<b>الفرع الثاني: قواعد فرض الضريبة</b>
13	أولاً: قاعدة العدالة والثبات أو الاستقرار
14	ثانياً: قاعدة الوضوح واليقين
15	ثالثاً: قاعدة الملائمة في التحصيل والاقتصاد في النفقات الجبائية
16	<b>الفرع الثالث: أهداف الضريبة</b>
16	أولاً: الهدف المالي للضريبة
17	ثانياً: الهدف الاجتماعي للضريبة
18	ثالثاً: الأهداف الاجتماعية والسياسية
19	<b>المطلب الثاني: التنظيم الفني للضريبة</b>
19	الفرع الأول: التصنيف الفني لوعاء الضريبة
19	أولاً: التصنيف القائم على امتداد مجال التطبيق
22	ثانياً: التصنيف القائم على طبيعة الضريبة

25	ثالثا: التصنيف الاقتصادي للضريبة
29	الفرع الثاني: تقدير وعاء الضريبة
29	أولا: التعريف بالواقعة المنشئة للضريبة والتقدير الكيفي لها
31	ثانيا: التقدير الكمي للوعاء الضريبي
33	الفرع الثالث: سعر الضريبة وطرق تحصيلها
34	أولا: سعر الضريبة
36	ثانيا: طرق تحصيل الضريبة
40	المبحث الثاني: التأصيل المفاهيمي للتهرب الضريبي
41	المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي وأنواعه
41	الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي
41	أولا: تعريف الفقه الاقتصادي للتهرب الضريبي
42	ثانيا: تعريف الفقه القانوني للتهرب الضريبي
44	الفرع الثاني: أنواع التهرب الضريبي
44	أولا: التهرب الضريبي المشروع
46	ثانيا: التهرب الضريبي غير المشروع
48	الفرع الثالث: تميز التهرب الضريبي عن غيره من المصطلحات المشابهة له
48	أولا: تمييز التهرب الضريبي عن الغش الضريبي
49	ثانيا: تمييز التهرب الضريبي عن التجنب الضريبي
50	ثالثا: تمييز التهرب الضريبي عن التهريب الضريبي
50	المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي وآثاره
50	الفرع الأول: أسباب التهرب الضريبي
51	أولا: الأسباب المباشرة
55	ثانيا: الأسباب غير المباشرة
57	الفرع الثاني: طرق وآثار التهرب الضريبي
57	أولا: طرق التهرب الضريبي
62	ثانيا: آثار التهرب الضريبي

65	الفصل الثاني: آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري
66	تمهيد
67	المبحث الأول: الآليات الغير قمعية لمكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري
68	المطلب الأول: الآليات الوقائية لمكافحة التهرب الضريبي
68	الفرع الأول: الآليات الوقائية على مستوى التشريع الضريبي الجزائري
68	أولاً: مبررات اصلاح التشريع الضريبي الجزائري
70	ثانياً: تطبيقات الاصلاح الضريبي الجزائري
72	الفرع الثاني: الآليات الوقائية على مستوى الادارة الجبائية
72	أولاً: مبررات الإصلاح الإداري على مستوى الادارة الجبائية
74	ثانياً: الاصلاح البشري على مستوى الادارة الجبائية
75	ثالثاً: الاصلاح المادي على مستوى الادارة الجبائية
77	الفرع الثالث: الآليات الوقائية على مستوى المكلف بالضريبة
77	أولاً: توعية واعلام المكلف بالضريبة
78	ثانياً: إزالة التواتر بين الادارة والمكلف بالضريبة
80	المطلب الثاني: الآليات الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي
80	الفرع الأول: الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي
80	أولاً: تعريف الرقابة الجبائية
85	ثانياً: الأجهزة المكلف بالرقابة الجبائية
87	ثالثاً: حقوق الادارة المكلفة بالرقابة الجبائية وواجبات المكلفين بالضريبة
90	الفرع الثاني: التحقيق والمراجعة الجبائية كآليتين لمكافحة التهرب الضريبي
91	أولاً: التحقيق الجبائي كآلية لمكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري
95	ثانياً: المراجعة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي
99	المبحث الثاني: الآليات القمعية لمكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري
100	المطلب الأول: تحديد أركان جريمة التهرب الضريبي

100	الفرع الأول: الركن المادي لجريمة التهرب الضريبي
100	أولاً: استعمال طرق احتيالية
100	ثانياً: التملص من الضريبة
105	الفرع الثاني: الركن المعنوي لجريمة التهرب الضريبي
105	أولاً: القصد الجنائي العام لجريمة التهرب الضريبي
106	ثانياً: القصد الجنائي الخاص لجريمة التهرب الضريبي
107	المطلب الثاني: قمع جريمة التهرب الضريبي
107	الفرع الأول: معاينة جريمة التهرب الضريبي
107	أولاً: معاينة جريمة التهرب الضريبي
110	ثانياً: وسائل البحث والتحري عن جريمة التهرب الضريبي
114	الفرع الثاني: متابعة جريمة التهرب الضريبي والعقوبات المترتبة عنها
114	أولاً: الجهة القضائية المختصة بالنظر في جريمة التهرب الضريبي
118	ثانياً: القواعد الخاصة بالدعوى العمومية في جريمة التهرب الضريبي
123	ثالثاً: العقوبات المقررة لمكافحة التهرب الضريبي
137	خاتمة
142	قائمة المصادر والمراجع
157	فهرس الموضوعات
	ملخص

ملخص:

مما لا شك فيه أن الضريبة تعتبر اقتطاعا جبريا ويشعر المكلف بإجباريتها وثقل عبئها. ومن المتوقع أن يلجأ المكلفين بالضريبة إلى التهرب منها كليا أو جزئيا وبشتى الطرق والأساليب. مما يؤثر سلبا على الحصيلة الضريبية ويشكل عائقا هاما وأساسيا أمام تحقيق التنمية التي ترسمها السياسة المالية للدولة الجزائرية، وأصبح كذلك وسيلة هدامة للمجتمع وظاهرة إجرامية تشكل اعتداء على الخزينة العمومية والإنفاق العام، وهو ما جعل المشرع الجزائري يتبنى آليات ووسائل لمكافحة هذه الظاهرة وحماية الاقتصاد الوطني والموارد العمومية ، ولقد تجسدت هذه الآليات أساسا في آليات غير قمعية لمكافحة التهرب الضريبي ، وفي آليات قمعية لمكافحة التهرب الضريبي، وانقسمت الآليات غير القمعية بدورها إلى آليات وقائية وآليات رقابية، وأما الآليات القمعية تجلت من خلال الردع الجنائي والجبائي، وفي حقيقة الأمر أن الحرص الذي أبداه المشرع الجزائري لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي وتفعيل السياسة المالية والاقتصادية للدولة الجزائرية وتحقيق هدف الخزينة العمومية من خلال الضرائب لم يكن كافيا خاصة أن هناك بعض المشكلات التي مازالت يكتنفها الغموض في أرض الواقع ولاسيما تلك المتعلقة على مستوى الإدارة الجبائية والتشريع الجبائي الجزائري.