

جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل -

كلية الحقوق و العلوم السياسية

قسم الحقوق



## التهرب الضريبي في التشريع الجزائري

مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في القانون العام

تخصص - قانون عام داخلي -

إشراف:

أ / ذنايب يونس

إعداد:

الطالبة: أموقياس نهلة

الطالبة: عليش كريمة

لجنة المناقشة:

الاسم و اللقب	الرتبة العلمية	الجامعة	الصفة
جباري محمد	أستاذ	جيجل	رئيسا
ذنايب يونس	أستاذ	جيجل	مشرفا و مقرا
شويب أمينة	أستاذة	جيجل	ممتحنا

السنة الجامعية 2015-2016

## شكر و عرفان

بسم الله الرحمن الرحيم والصلاة على أشرف الخلق  
وسيد المرسلين محمد صلى الله عليه و سلم  
الشكر أولا و أخيرا لله العلي الذي هدانا للعلم  
و منّ علينا بإتمام هذه المذكرة نتقدم بالشكر الجزيل  
للأستاذ المشرف "ذنايب يونس" على ما قدمه  
من نصائح و إرشادات طيلة مدة انجاز هذا العمل.  
كما نتقدم بخالص الشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة  
لتقبلهم مناقشة هذا العمل.

كما لا يفوتنا أن نتوجه بالشكر و الإمتنان  
لكل أساتذة قسم الحقوق الذين لم يبخلوا  
علينا بنصائحهم و خبرتهم.

و في الأخير نقدم شكرنا و إمتنانا إلى كل من ساعدنا  
من قريب أو من بعيد في إتمام هذه المذكرة.

## الدعاء

اللهم إنك أمرتنا أن نقول ﴿و قل رب زدني علما﴾  
اللهم فأنتي علما أعلي به شأني  
و أخدم به عيني و أرفع به وطني  
و أسعد به أهلي و أحسن به قولي  
و أجمل به فعلي.

اللهم أجعلني عظيما بالعلم عليها بجلال علمك  
و عظمتك حتى لا يعميني علمي عنك  
و لا يبعدني جهلي منك.  
اللهم إذا أعطيتني نجاحا فلا تأخذ تواضعي  
و إذا أعطيتني تواضعا فلا تأخذ  
إعتزالي بكرامتي.

## قائمة المختصرات:

### 1-باللغة العربية:

- ص: الصفحة
- ط: الطبعة
- ج ر: الجريدة الرسمية
- ق ض م ر م: قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة
- ق ض غ م: قانون الضرائب غير المباشرة
- ق ط: قانون الطابع
- ق ت: قانون التسجيل
- ق ر ر أ: قانون الرسم على رقم الأعمال
- ق إ جبائية: قانون الإجراءات الجبائية
- ق إ جزائية: قانون الإجراءات الجزائية
- ق ع: قانون العقوبات
- ق إ م إ: قانون الإجراءات المدنية و الإدارية

### 2-باللغة الفرنسية:

- P : page
- E S C : économie et science commercial

مقدمة

## مقدمة:

تسعى كل دولة لتحقيق الاستقلال الاقتصادي، الذي لا يتأتى إلا بتحقيق التنمية الشاملة في مختلف الميادين و ذلك عن طريق الإعتماد على سياسة مالية رشيدة، تعمل على إيجاد مصادر تمويلية داخلية تتسم بالاستقرار و الدوام نظرا للإنعكاسات السلبية التي تترتب على التمويل الخارجي من مساعدات مالية و اقتراض مشروط من طرف الهيئات المالية العالمية، مما يشكل عبئا على كاهل الدولة حيث يجعلها تخضع للعديد من الشروط التي لا تتعلق بالجانب الاقتصادي أو المالي فحسب أنها يمكن أن تصل إلى المساس بسيادة الدولة و التدخل في شؤونها الخاصة.

لهذا برزت الضريبة كأهم مصدر تعتمد الدولة لتحقيق أغراضها، و قد ارتبط تطورها بتطور مفهوم الدولة، من الدولة الحارسة التي كانت تنحصر مهامها في الدفاع و الأمن و تحقيق العدالة إلى الدولة المتدخلة في الحياة الاقتصادية و الاجتماعية و الساهرة على تأمين الإستقرار و التوازن الاقتصادي و الاجتماعي.

تزايد الاهتمام بالضريبة خاصة بالنسبة للدول التي تعتمد على الثروة البترولية و منها الجزائر، التي وجدت نفسها أمام عائق كبير بعد انخفاض أسعار البترول، و تذبذب إيراداته، و حدوث خلل في المصادر التمويلية، و أمام هذا العجز تزايد الاعتماد على الضرائب التي تهدف إلى تحقيق الموارد المالية اللازمة و تشجيع الصناعات المحلية و خلق القاعدة الاقتصادية و الصناعية و الإنتاجية، التي تتلاءم مع السياسة المالية للدولة.

عرف هذا الحق تطورات تاريخية ليستقر الأمر على إعتماد قوانين مالية سنوية تبرز شفافية نفقات الدولة و مواردها من جهة، و إقرار التوازن من جهة أخرى كما تسعى الدولة إلى وصف الضريبة بالعدالة و الملائمة حتى تلاقي القبول و الرضا من قبل المكلفين، بحيث لا تنتج نظرتهم إلى إعتبارها عبئا أو عقوبة تلحق بهم، بل يدفعونها عن طيب خاطر

مساهمة منهم في تحقيق أهداف الدولة، كما تسعى الدولة من خلال فرض الضريبة للقضاء على التفاوت الموجود و إزالة الفوارق بين الطبقات، و إنعاش الإقتصاد الوطني.

لذلك يحاول المشرع الجزائري دوما أن يجد نظاما جبائيا يأخذ على عاتقه تطوير دور و مساهمة الجباية العادية في تمويل الخزينة، حيث قام بتعديلات و إصلاحات جذرية للنظام الجبائي القديم، الذي كان يتميز بالتعقيد و كثرة أنواع الضرائب، حيث تلقى الضريبة الرضا و القبول من المكلفين.

غير أن الضريبة قد تتعرض للسلب أو النهب من قبل بعض المكلفين الذين يمتنعون عن أداء واجباتهم الجبائية، و هذا ما يعرف بالتهرب الضريبي، الذي يؤثر سلبا على الحصيلة الضريبية و يشكل عائقا هاما و أساسيا أمام تحقيق التنمية التي ترسمها السياسة المالية للدولة، الشيء الذي يضطرها إلى تعويض النقص الذي يطرأ على الحصيلة الضريبية لفرض ضرائب جديدة أو برفع معدل الضرائب الموجودة و هذا بدوره يؤثر بالسلب على توزيع الدخل و مبدأ العدالة الضريبية و النمو الإقتصادي، و الجزائر كغيرها من البلدان شهدت هذه الظاهرة و كان عليها العمل على القضاء أو الحد منها.

يستمد البحث أهميته من المكانة التي تلعبها الضريبة في تحقيق النهوض بالإقتصاد الوطني بشكل عام، و تمويل الخزينة العمومية بشكل خاص و نظرا لاستفحال ظاهرة التهرب الضريبي و ما ينجر عنها من آثار سلبية، إذ جعلت أموالا طائلة تتداول بكل حرية من دون مراقبة أو إقطاع، و أمام هذا الوضع تبرز أهمية البحث في التهرب الضريبي و كيفية معالجة المشرع لهذه الظاهرة.

تعود أسباب إختيار هذا الموضوع للميولات الشخصية للبحث في المجال الضريبي و الرغبة في الإحاطة بهذا النوع من الجرائم في التشريع الجزائري، فضلا عن نقص توجه

الباحثين القانونيين لمعالجة موضوع التهرب الضريبي عكس الباحثين الإقتصاديين، و هو الأمر الذي يساهم في إثراء الدراسات الجبائية و لو بشكل بسيط.

تكمن أهداف هذه الدراسة في تسليط الضوء على ظاهرة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، من حيث دراسة أسباب إنتشارها و مدى تأثيرها، أو معرفة الأركان المكونة لهذه الجريمة، و الوقوف على أهم الآليات التي كرسها المشرع الجزائري من أجل الوقاية أو التقليد من حدة التهرب الضريبي، فضلا عن تقييم مدى نجاعة الآليات المرصودة و مدى كفايتها مقابل التزايد المستمر في إنتشار هذه الجريمة، و تضخم فاتورة الخسائر التي تمس الإقتصاد الوطني.

و للإحاطة بمختلف جوانب الموضوع ارتأينا طرح الإشكالية التالية:

- ما مدى نجاعة الآليات التي إعتدها المشرع الجزائري للحدّ أو التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي؟

في إطار معالجتنا لهذا الموضوع، تم إعتداد المنهج التحليلي و يبرز ذلك من خلال تحليل مختلف النصوص القانونية ذات الصلة بالموضوع، فضلا على إعتداد المنهج الوصفي، و يتجلى ذلك من خلال التعرض لبعض المفاهيم عند الضرورة.

عولج الموضوع حسب الخطة التالية:

الفصل الأول: المجال المفاهيمي للتهرب الضريبي.

المبحث الأول: التعريف بالتهرب الضريبي.

المبحث الثاني: أسباب و آثار التهرب الضريبي.

المبحث الثالث: أركان جريمة التهرب الضريبي.



الفصل الثاني: آليات مكافحة التهرب الضريبي.

المبحث الأول: الآليات الوقائية لمكافحة التهرب الضريبي.

المبحث الثاني: الوسائل الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي.

المبحث الثالث: الآليات الإجرائية لقمع جريمة التهرب الضريبي.

# الفصل الأول:

المجال المفاهيمي للتهرب الضريبي

تعتبر الضرائب من أهم الموارد المالية التي تعتمد عليها الدولة في تمويل نفقاتها العامة المستمرة و المتعددة، كما تعتبر وسيلة فعالة تمكنها من التدخل في الحياة الإقتصادية و الإجتماعية، ومعالجة الإختلالات الإقتصادية، وهذا مرهون بمدى إستجابة و التزام المكلفين بالضريبة بواجباتهم الضريبية، لكن هذه الإستجابة في معظمها نسبية نتيجة الجدلية القائمة في دفع الضريبة و التهرب منها وهذا باستغلال كل الوسائل الممكنة.

إذ تعد ظاهرة التهرب الضريبي مشكلة أساسية تعاني منها جميع الدول سواء كانت متقدمة أو نامية، وهذه المشكلة تقلص من مستوى الحصيلة الضريبية أي التقليل من مداخيل الدولة و بالتالي التملص من تمويل النشاطات الإقتصادية و الإجتماعية.

بما أن التهرب الضريبي أصبح حديث الساعة، ومصطلحا متداولاً في الساحة الوطنية نتقاسم دراسته العلوم النفسية و القانونية، فقد حاولنا في دراستنا هذه التفصيل في هذه الظاهرة على مستوى الفصل الأول، وذلك بتقديم مختلف التعاريف لهذه الظاهرة، و كذا تمييز التهرب الضريبي عن غيره من المصطلحات المشابهة له كما حاولنا الإلمام بأنواعه في المبحث الأول، مع دراسة الأسباب التي ساعدت على استفحال هذه الظاهرة و النتائج التي تتجر عنها في المبحث الثاني، والتعرف على الأركان المكونة لجريمة التهرب الضريبي والتي تتضمن أهم الأساليب التي يتبعها المكلف للتملص من دفع الضريبة في المبحث الثالث.

## المبحث الأول: التعريف بالتهرب الضريبي

تعد الضريبة إقتطاعاً إجبارياً على مداخيل الأفراد و ثرواتهم لصالح الدولة مما يشكل عبئاً على المكلف بها، فيلجأ البعض إلى التخلص منها جزئياً أو كلياً، وهذا ما يسمى بالتهرب الضريبي حيث تشكل ظاهرة التهرب الضريبي في الدول و بالأخص الدول النامية مشكلاً خطيراً يهدد إقتصادها لأنه يحرم خزينتها من موارد هامة.

من أجل ذلك يستعمل المكلف بالضريبة طرقاً احتيالية مرتكبا بذلك جرائم مالية.

قد قمنا بتقسيم هذا المبحث إلى ثلاث مطالب يعالج أولهما تعريف التهرب الضريبي و يبين ثانيهما تمييز التهرب الضريبي عن غيره من المصطلحات المشابهة له، أما المطلب الثالث فيعالج أنواع التهرب الضريبي.

### المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي

تعددت تعاريف التهرب الضريبي و اختلفت، إذ يصعب إعطاء تعريف شامل لهذه الظاهرة لذلك سوف نحاول في هذا المطلب ذكر بعض التعاريف اللغوية و الإصطلاحية و الفقهية مع استقراء التشريع الجبائي الجزائري لمعرفة ما إذا كان قد عرفها أم لا.

### الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي لغة

- التهرب: من الفعل تهرب: تملص، هرب، أفلت، تقادى، تجنب، تحاشى، اجتنب تدارك<sup>(1)</sup>.

- الضريبة: جمع ضرائب .

مال تفرضه الدولة على المَلِكُ و العمل و الدخل:

<sup>(1)</sup> روجي البعلبكي، المورد الثلاثي، ط 3، دار العلوم الملايين، لبنان، 2004، ص 557.

"ضريبة على الأرباح"، "دفع الضريبة للدولة" (1)

ويقال ما يُضرب على الإنسان من جزية وغيرها. (2)

ما نستخلصه من التعريف اللغوي للتهرب الضريبي أي أن يتجنب أو يتملص المكلف بالضريبة من دفعها بطرق غير قانونية.

### الفرع الثاني: تعريف التهرب الضريبي اصطلاحاً

"تعني العمل على تجنب الضريبة بأساليب متنوعة. (3)

كما يعني التهرب الضريبي اللجوء إلى التملص من دفع جزء أو كل ما هو متوجب لإدارة الضرائب. (4)

أو "محاولة المكلف الإفلات من دفعها كلياً أو جزئياً مما يترتب عليه خسارة الدولة. (5)

### الفرع الثالث: تعريف التهرب الضريبي فقهاً

تعددت آراء و تعاريف فقهاء الجباية لمفهوم التهرب الضريبي فهناك من عرفه بأنه: تلك المخالفات القانونية المتمثلة في عدم الامتثال للتشريع الضريبي أو الثغرات الموجودة في القانون من أجل التخلص من أداء الواجب الضريبي بجميع الوسائل و الأشكال سواء تعلق الأمر بالعمليات المحاسبية أو الحركات المادية، و ذلك بكل أو جزء من المبلغ الواجب

(1) أنطوان نعمة، المنجد في اللغة العربية المعاصرة، ط 3 ، دار المشرق، لبنان، 2008، ص 876.

(2) أبو الحسين أحمد، مقياس اللغة ، دار إحياء التراث العربي، لبنان، 2001، ص 1030.

(3) منصور القاضي، معجم المصطلحات القانونية ، المؤسسة الجامعية، لبنان، 1998، ص 573.

(4) جوزف بادروس، القاموس الموسوعي الإداري، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2006، ص 192.

(5) نجار إبراهيم وآخرون، القاموس القانوني الجديد، مكتبة لبنان، لبنان، 2006، ص 288.

الدفع للخزينة العمومية، و الذي تستعمله الدولة في تغطية نفقاتها و تحقيق أهدافها الاقتصادية و الاجتماعية".<sup>(1)</sup>

و عرف التهرب الضريبي كذلك بأنه: " امتناع الممول الذي توفرت فيه شروط الخضوع للضريبة عن الوفاء بها مستعينا في ذلك بكافة أنواع الحيل و الغش...".<sup>(2)</sup>

و يعرفه الأستاذ ناصر مراد بأنه: "ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر".<sup>(3)</sup>

و عرفه الأستاذ مهداوي عبد القادر: بأنه " تخلص المكلف بالضريبة من دفع الضريبة المتوجبة عليه كلياً أو جزئياً".<sup>(4)</sup>

كما عرفه الأستاذ محمد سليم وهبة بأنه: "عدم دفع الضريبة المستحقة على المكلف جزئياً أو كلياً، ويتم التهرب قبل بدء فترة الدفع أو خلالها باستخدام وسائل غير مشروعة".<sup>(5)</sup>

و عرفه خبراء الميزانية بأنه: "مساع أو جهود أو محاولات يقوم بها المكلف للتخلص من كل أو جزء من التزاماته القانونية بأداء الضريبة المستحقة عليه".<sup>(6)</sup>

(1) بوزيدة حميد، جباية المؤسسات، ط 3 ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص ص 35-36.

(2) يونس أحمد البطريق، المالية العامة للضرائب و النفقات العامة، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص ص 79-80.

(3) ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، الجزائر، 2003، ص 153.

(4) مهداوي عبد القادر، "الآليات القانونية الاتفاقية لمكافحة التهرب الدولي"، العدد 12، دفاتر السياسة و القانون، جانفي 2015، ص 4 .

(5) محمد سليم وهبة، "التهرب الضريبي واقع وتوصيات"، المؤتمر الثاني للشبكة العربية لتعزيز النزاهة و مكافحة الفساد اليمن، 26- 27 جويلية 2010.

(6) المرجع نفسه.

### الفرع الرابع: تعريف التهرب الضريبي تشريعياً

لم يتطرق المشرع الجزائري، وكغيره من التشريعات الأخرى، إلى تعريف التهرب الضريبي، وإنما اكتفى بذكر بعض الأعمال التي يلجأ إليها المكلف قصد التهرب من دفع الضريبة المفروضة عليه. و ذلك على سبيل المثال، لصعوبة الإلمام بكل الأعمال والوسائل التي يلجأ إليها المكلف من أجل التخلص من الضريبة وهذا ما جاء في المادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال:

"تعتبر أعمالاً تدليسية على وجه الخصوص:

1. إخفاء أو محاولة إخفاء من قبل أي شخص، للمبالغ أو الحواصل التي ينطبق عليها الرسم على القيمة المضافة الذي هو مدين بها و لاسيما منها عمليات البيع بدون فاتورة.
2. تقديم وثائق خاطئة، أو غير صحيحة إثباتاً لطلبات ترمي إلى الحصول، إما على تخفيض أو مخالفته، أو استرجاع الرسم على القيمة المضافة وإما إلى الاستفادة من المزايا الجبائية المنصوص عليها لفائدة بعض الفئات من المدينين بالضريبة.
3. الإغفال عن قصد لنقل أو للعمل على نقل حسابات أو القيام بنقل أو السعي إلى نقل حسابات غير صحيحة وهمية في الدفتر اليومي أو دفتر الجرد المنصوص عليهما في المادتين 9 و 10 من القانون التجاري<sup>(1)</sup>، أو الوثائق التي تحل محلها ولا يطبق هذا الحكم إلاّ على مخالفات الأصول المتعلقة بالسنوات المالية التي أفلتت حساباتها.
4. الإغفال عن التصريح بمداخل المنقولات أو رقم الأعمال أو التصريح الناقص بهما عن قصد.

(1) - أنظر المواد 9 و 10 من القانون رقم 15-20، يتضمن القانون التجاري، المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، ج ر عدد 71، الصادرة في 30 ديسمبر 2015.

5. سعي المكلف بالضريبة إلى تنظيم عجزه عن الوفاء أو الحيلولة دون تحصيل أي ضريبة أو رسم هو مدين به وذلك بواسطة طرق أخرى.

6. كل عمل أو طريقة أو سلوك يقتضي ضمنا، إرادة واضحة للتملص مع دفع كل مبلغ الرسوم على رقم الأهداف المستحقة أو جزء منها، أو تأجيل دفعها، كما يتخلى ذلك من التصريحات المودعة.<sup>(1)</sup>

كما جاء في المادة 119 من قانون التسجيل على أنه يعاقب كل من تملص أو حاول التملص كلياً أو جزئياً من وعاء الضريبة أو تصفيتها أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها باستعماله طرقاً تدليسية.<sup>(2)</sup>

وكذلك ما جاء به قانون الطابع في المادة 34 حيث جرمت كل نقص أو محاولة الإنقاص كلياً أو جزئياً من وعاء الضريبة وتصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم المترتبة عليه باستعماله وسائل الغش.<sup>(3)</sup>

(1) المادة 118 من الأمر رقم 76-102، يتضمن ق ر ر أ ، المؤرخ في 9 ديسمبر 1976، ج ر عدد 103، الصادرة في 26 ديسمبر 1976، المعدل والمتمم إلى غاية القانون رقم 15-18، يتضمن قانون المالية لسنة 2016، المؤرخ في 30 ديسمبر 2015، ج ر عدد 72، الصادرة في 31 ديسمبر 2015.

(2) المادة 119 من الأمر 76-105، يتضمن ق ت ، المؤرخ في 9 ديسمبر 1976، ج ر عدد 81، الصادرة في 18 ديسمبر 1977، المعدل و المتمم إلى غاية القانون رقم 14-10، يتضمن قانون المالية لسنة 2015، المؤرخ في 30 ديسمبر 2014، ج ر عدد 78، الصادرة في 31 ديسمبر 2014.

(3) المادة 34 من الأمر رقم 76-103، يتضمن ق ط ، المؤرخ في 9 ديسمبر 1976، ج ر عدد 39، الصادرة في 26 ديسمبر 1976، المعدل والمتمم إلى غاية القانون رقم 15-18، يتضمن قانون المالية لسنة 2016، المؤرخ في 30 ديسمبر 2015، ج ر عدد 72، الصادرة في 31 ديسمبر 2015 .



ويستخلص من النصوص المتقدم عرضها أن المشرع الجزائري لم يعرف لنا التهرب الضريبي بل سرد لنا بعض الأمثلة على سبيل المثال لا للحصر.<sup>(1)</sup>

و تتفق النصوص المنوه عنها سابقا، على استعمال المكلف بالضريبة لطرق احتيالية للتملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو التصفية أو دفع الضرائب والرسوم المفروضة.

و بالإستناد للنصوص المتقدم عرضها يمكن تعريف التهرب الضريبي بأنه الفعل الذي يقوم به المكلف بالضريبة و الذي يؤدي إلى الإمتناع من دفع الضرائب أو محاولة ذلك، سواء كان ذلك الفعل غشا أو إغفالا عمديا أو تدنيس أو تملصا عمديا.

### المطلب الثاني: تمييز التهرب الضريبي عن غيره من المصطلحات المشابهة له

للتهرب الضريبي خصائص تميزه عن غيره من المصطلحات المشابهة له و هو ما يستلزم تبيان أوجه الشبه و الإختلاف بينهم.

(1) أنظر نص المواد:

- 193 و 303 من الأمر رقم 76-101، يتضمن ق ض م ر م، المؤرخ في 9 ديسمبر 1976، ج ر عدد 103 الصادرة في 2 أكتوبر 1977، المعدل و المتمم إلى غاية قانون رقم 15-18، يتضمن قانون المالية لسنة 2016 ج ر عدد 78، الصادرة في 31 ديسمبر 2015.

- 532 و 533 من الأمر رقم 76-104، يتضمن ق ض غ م، المؤرخ في 9 ديسمبر 1976، ج ر عدد 70 المعدل و المتمم إلى غاية القانون رقم 15-18، يتضمن قانون المالية لسنة 2016، المؤرخ في 30 ديسمبر 2015، ج ر عدد 72 الصادرة في 31 ديسمبر 2015.

- المادة 117 من الأمر رقم 76-102، يتضمن ق ر ر أ، المرجع السابق.

### الفرع الأول: تمييز التهرب الضريبي عن الغش الضريبي

يتفق كلا من التهرب الضريبي و الغش الضريبي في أنهما يستهدفان تحقيق نفس النتيجة المتمثلة في عدم دفع إقتطاع ضريبي مقدر قانونا و ذلك بقيام المكلف بالتملص أو الإغفال العمدي و التدليس و التهرب أو الغش أو غير ذلك من الأفعال المخالفة لما تقدره الأحكام الجبائية.

عرف الغش الضريبي: "بأنه التهرب المقصود من طرف المكلف المنطوي على مخالفة صريحة عمدية لأحكام القانون الضريبي قصد عدم دفع الضرائب المستحقة عليه و ذلك من خلال الامتناع عن تقديم التصريح بمداخيله، أو تقديم تصريح ناقص أو تسجيلات مزيفة.(1)

وقد عرف الغش الضريبي بأنه تخلص المكلف من دفع الضريبة كلها أو جزء منها للدولة بمخالفته القانون.(2)

وعرفه الاقتصادي Camille Rosier بأنه "يضم كل حركة مادية كل التدابير والمناورات التي يلجأ إليها المكفون أو الغير للتخلص من الضرائب والمساهمات".(3)

لم يعرف المشرع الجزائري الغش الضريبي، و اكتفى بذكر بعض الطرق الاحتيالية التي يعتمدها المكلف للتهرب من الضريبة، إذ نصت المادة 34 من قانون الطابع على: "كل

(1) بوزيدة حميد، المرجع السابق، ص 40.

(2) السويسي فاطمة، المالية العامة مؤسسة حديث للكتاب، لبنان، 2005، ص 221.

(3) لياس قلاب دبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية ( دراسة الحالة بمدرية الضرائب لولاية أم البواقي)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر ، بسكرة، 2011، ص 14.

من نقص أو حاول الإنقاص كلياً أو جزئياً من وعاء الضريبة و تصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم المترتبة عليه باستعماله وسائل الغش ...".<sup>(1)</sup>

وتوجد عدة تصنيفات للغش الضريبي نذكر منها:

### 1 - الغش البسيط

يتمثل هذا النوع من الغش في كل محاولة متعمدة من أجل دفع ضريبة أقل، و هذا من خلال تقديم تصريحات ناقصة أو خاطئة بسوء نية، أو التأخر في تقديمها أو عدم تقديمها نهائياً، فهو إذا : هو كل تصرف أو إغفال من أجل التخلص من الضريبة.<sup>(2)</sup>

### 2 - الغش المعقد

و هو غش بسيط مقرون بممارسات تدليسية أي أن المكلف يستعمل أساليب ماهرة تمكنه من التخلص من الضريبة و كذلك مسح كل الآثار التي قد تؤدي إلى كشف مغالطاته.<sup>(3)</sup>

وبجانب ما ذكر فإن الغش الضريبي قد عرف بأنه: "كل تدليس أو تزيف، يقوم به المكلف بالضريبة للتخلص من دفع الضريبة، كأن يخفض من رقم الأعمال أو يتاجر بدون فواتير، أو يضخم النفقات وعليه فإن الغش المرتكب هو كل مناورة تهدف إلى طمس كل آثار السلوك المتبع، من أجل تضليل أعوان الضرائب".<sup>(4)</sup>

(1) المادة 34 من الأمر رقم 76-103، يتضمن ق ط، المرجع السابق.

(2) عوادي مصطفى- رجال نصر، الغش و التهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مكتبة بن موسى السعيد الجزائر، 2011، ص7.

(3) المرجع نفسه، ص7.

(4) ونادي رشيد، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الضريبي ( حالة الجزائر)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2002، ص 35.

و يتميز هذا النوع من الغش بأنه يجمع عناصر الجريمة و منه فالغش المعقد يتوفر على العناصر التالية:

أ- عنصر النية

يقصد به أن المكلف على دراية بأن الفعل غير مشروع<sup>(1)</sup>، مما يعني أن المكلف بالضريبة يكون على علم بأن الفعل الذي يقوم به من تدليس وتزييف للتخلص من دفع الضريبة غير مشروع ومع ذلك يتعمد فعله، ويقوم بعد ذلك بطمس آثار سلوكه من أجل إيهام وتظليل إدارة الضرائب عن أفعاله المجرمة قانونا.

وقد عاقب المشرع الجبائي الجزائري و كغيره من التشريعات على الأعمال التدليسية التي يقوم بها المكلف بالضريبة و ذلك حسب ما هو مؤكد في المادتين 303 و 407 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.<sup>(2)</sup>

حيث جاءت هذه الأخيرة كما يلي:

" تطبق العقوبات المنصوص عليها في المادتين 303 و 304، على المكلفين بالضريبة الذين تملصوا أو حاولوا التملص بطرق تدليسية من الدفع التام أو الجزئي للضرائب أو الرسوم الواقعة على ذمتهم.

لتطبيق الأحكام السابقة، تعتبر، على وجه الخصوص طرقا تدليسية قيام المكلف بالضريبة بتنظيم إعساره أو وضع عراقيل من خلال اللجوء إلى طرق أخرى تحول دون تحصيل أية ضريبة أو رسم مدين به".

(1) عوادي مصطفى- رجال نصر، المرجع السابق، ص 8.

(2) المادتين 303 و 407 من الأمر 76-107، يتضمن ق ض م ر م، المرجع السابق.

### ب- العنصر المادي

يتمثل في تخفيض الأسعار الإقطناع الضريبي بصورة غير قانونية، وهو عبارة عن إخلال المكلف بواجباته الضريبية التي يملئها التشريع الضريبي و من أشكال الإخلال بهذه الوجبات نذكر:

- ✓ المبالغة في تقدير الأعباء و تكاليف الاستغلال .
- ✓ الإمتناع عن تقديم التصريحات للإدارة الضريبية .
- ✓ الإخفاء الكلي أو الجزئي للعمليات التي يتم تحقيقها أو المداخيل الناتجة عنها.
- ✓ عدم مسك محاسبة منتظمة حسب التنظيم المعمول به ( القانون التجاري، المخطط المحاسبي) و ذلك بهدف عرقلة أي مراقبة جبائية محتملة.(1)

### ج- العنصر المعنوي

أي أن يرتكب الفعل من طرف المكلف الضريبي بنية سيئة و هذه المخالفات المعتمدة تكون عن وعي، غير أن إظهار نية الغش صعبة لأن القانون الضريبي يفترض دائماً حسن نية المكلفين و عليه يتوجب على إدارة الضرائب إظهار تعمد المكلف في إرتكاب المخالفة بجميع وسائل الإثبات، و هناك حالات لا تحتاج فيها إدارة الضرائب إلى إثبات سوء نية المكلف لإدانته، كحالة الأعمال التدليسية التي يكون القانون الضريبي قد ترقبها كعدم مسك المحاسبة، أو مسكها بشكل مخالف للأحكام و القوانين المعمول بها، أو تسجيل فواتير شراء وهمية.(2)

(1) بوزيدة حميد، المرجع السابق، ص 41.

(2) المرجع نفسه، الصفحة نفسها.

### الفرع الثاني: تمييز التهرب الضريبي عن التجنب الضريبي

يقصد بالتجنب الضريبي تخلص المكلف من عبء الضريبة كلياً أو جزئياً دون مخالفة القانون و ذلك بعدم تحقيق الواقعة المنشأة لها و من أمثلة ذلك إمتناع المكلف من شراء سلع استهلاكية تفرض عليها ضريبة مرتفعة.

أما التهرب الضريبي فيبنى على واقعة منشئة للضريبة إلا أن المكلف يتهرب من دفعها كلياً أو (1) جزئياً بشكل مخالف للقانون أو الإستفادة من الثغرات القانونية كالإدعاء بالهبة بدل البيع للتهرب من دفع رسم كبير.

و من تم فالتجنب الضريبي و التهرب الضريبي يتشابهان في كونهما يهدفان إلى التخلص من دفع الضريبة جزئياً أو كلياً، إلا أنهما يختلفان في الوسيلة كون التجنب الضريبي يكون عن طريق الامتناع عن تحقيق الواقعة المنشئة للضريبة، في حين أن التهرب الضريبي يتم عن طريق تحقيق الواقعة المنشئة للضريبة و مخالفة القانون.

### الفرع الثالث: تمييز التهرب الضريبي عن التهريب الضريبي

التهريب الضريبي يكمن نطاقه في قانون الجمارك، إذ هو كل مخالفة لأحكام هذا القانون بهدف الإفلات من الضريبة الجمركية أو التخفيف من عبئها.

فالتهرب الضريبي هو تهرب بالمفهوم القانوني وليس الاقتصادي حيث أنه يقتصر على التهرب من ضريبة معينة بالذات و هي الضريبة الجمركية.

أما التهرب الضريبي فهو مفهوم اقتصادي أوسع نطاقاً إذ ينطوي تحت لوائه كافة صور الهروب من تحمل عبء الضريبة، أياً كان نوعها كلياً أو جزئياً وبغض النظر عما إذا

(1) عدلي سوزي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي و أثارها على إقتصاديات الدول النامية، منشورات الحلبي الحقوقية

لبنان، 2008، ص 17.

كانت تلك الصور مشروعة أم غير مشروعة ومن تم يدخل في إطارها ظاهرة التهريب الضريبي. (1)

#### الفرع الرابع: تمييز التهرب الضريبي عن الغلط الضريبي

الغلط هو "حالة تقوم بالنفس تحمل على توهّم غير الواقعة التي يمكن أن تكون واقعة غير صحيحة يتوهم الإنسان صحتها، أو واقعة صحيحة يتوهم عدم صحتها". وعليه يمكن القول بأنه في حالة الغلط يكون المكلف حسن النية، إرادته لا تتجه إلى تخفيف أعباء الضريبة.

فالغلط والتهرب الضريبي يختلفان في كون الأول لا يتوفر على عنصر الإرادة لدى المكلف فتكون بنية حسنة لا تتجه إرادته إلى تخفيف أعباء الضريبة أو إسقاطها، كأن يغفل المكلف تقديم هامش من أرباحه من غير قصد أو يهمل تقديم كافة فواتيره التي يحاسب عليها ضريبياً. (2)

أما التهرب الضريبي فيقوم به المكلف بكامل إرادته بغرض تخفيف الأعباء الضريبية أو إسقاطها بشكل مخالف للقانون.

(1) عدلي سوزي ناشد، المرجع السابق، ص 17.

(2) المرجع نفسه، ص ص 17 - 18.

### المطلب الثالث: أنواع التهرب الضريبي

تشكل الضريبة عبئاً على المكلف بها و لذلك يلجأ هذا الأخير لاستعمال طرق تمكنه من التخلص منها، وعليه نميز بين نوعين من التهرب الضريبي وهذا ما سيوضح بالتفصيل للتهرب الضريبي، والتهرب الضريبي من حيث الحيز الجغرافي.

ينقسم التهرب الضريبي من حيث الحيز الجغرافي إلى قسمين:

#### الفرع الأول: التهرب الضريبي المحلي

يحدث هذا النوع في نطاق حدود الدولة الموجودة بها بحيث تكون أفعال التزوير التي يقوم بها المكلف لا تتعدى هذه الحدود إما باستغلال الثغرات الموجودة في النظام الجبائي أو بطرق وأساليب أخرى. (1)

أي أن هذا النوع من التهرب الضريبي يجري داخل حدود بلد معين، والمكلف يقوم بمواجهة السلطات الجبائية لبلاده، ومن مجالات التهرب الضريبي في الجزائر نذكر:

في مجال النشاط التجاري نسبة التهرب الضريبي تفوق كل القطاعات، حيث يكون التهرب من المكلفين بالضريبة سواء أكانوا تجار الجملة أم مستوردين أو مصدريين أو تجار بالتجزئة.

وكذلك هناك قطاعات عديدة تعرف التهرب الضريبي كقطاع الخدمات وقطاع المهن الحرة والذي تكون نسبة التهرب فيه لعدة أسباب منها:

- عدم التصريح بحقيقة أرقام أعمالهم.
- عدم مسك الدفاتر والسجلات القانونية.

(1) صالح حسن كاظم، "مكافحة التهرب الضريبي ضرورة ملحة في الحد من الفساد"، قسم البحوث والدراسات، دار الشؤون القانونية.



- عدم استقرار أحكام القانون الجبائي.

كما أن قطاع الأشغال العمومية هو الآخر يشهد تهربا ضريبيا لاسيما في البيع غير الشرعي لمواد البناء، و كذلك استخدام فواتير شراء مزورة قصد الاستفادة من الرسوم المحملة على المشتريات.

كما يشهد قطاع المعاملات العقارية هو الآخر تهربا ضريبيا خصوصا ما تعلق بحقوق التسجيل والضريبة على الدخل الإجمالي. (1)

### الفرع الثاني: التهرب الضريبي الدولي

ويتمثل هذا النوع من التهرب في العمل على التخلص من دفع الضريبة في بلدها عن طريق التهرب غير القانوني للمداخل والأرباح التي من المفروض أن تخضع لضريبة البلد الذي حققت فيه فعلا إلى بلد آخر يتميز بضغطه الجبائي المنخفض. (2)

و نجد التهرب الدولي في عدة مجالات نذكر منها:

التهرب الضريبي عبر الشركات المتعددة الجنسيات ويكون بسبب إساءة استخدام أسعار التحويل من طرف هذه الشركات بما في ذلك القروض المتبادلة فيما بينها، وتحديد قيمة المعاملات التجارية وبراءة الإختراع، حيث تقوم بنقل الأرباح من أوعية عالية الضريبة إلى أوعية أخرى منخفضة الضريبة.

وكذلك التجارة الإلكترونية التي تعرف تهربا ضريبيا وذلك بسبب استحالة تعيين مكان وزمان المتعاملين وكذا نوعية السلع، حيث لا يترك هذا النوع من المعاملات أي أثر مادي يثبتها، مما يسمح للأشخاص باستخدام تكنولوجيا الانترنت لتحقيق معاملات وصفقات

(1) لخذاري عبد الجليل، الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب الضريبي (دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية بسكرة)، مذكرة

مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014، ص ص 40 - 41.

(2) زغودي علي، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط 2، الجزائر، 2006، ص 210.

تجارية بعيدة عن سلطة وعين الإدارة الضريبية، خاصة المعاملات التي يتم تسليمها إلكترونياً.

ويتنامي ظاهرة التسوق من الخارج قصد التسوق من الأماكن التي تتخفف فيها الضرائب على المبيعات، مثل الأفراد الذين يعبرون الحدود قصد شراء السلع كالسيارات فتلجأ الدول الصغيرة إلى تخفيض الضرائب غير المباشرة لجذب المشتريين الأجانب وذلك يؤدي إلى التقليل من مستوى الحرية المتاحة للدول لفرض الضرائب غير المباشرة على المنتجات التي يسهل نقلها. (1)

(1) لخذاري عبد الجليل، المرجع السابق، ص ص 43، 44.

## المبحث الثاني: أسباب و آثار التهرب الضريبي

تقوم الإدارة الجبائية بفرض ضرائب تثقل كاهل المكلف ، فيضطر هذا الأخير للسعي للتهرب منها كليا أو جزئيا بإتباع مختلف الطرق وهو ما يحول دون تحقيق الأهداف العامة المنشود تحقيقها.

### المطلب الأول: أسباب التهرب الضريبي

إن أسباب التهرب الضريبي متنوعة لا يمكن حصرها و ذلك لأنها تختلف باختلاف التشريعات المالية، الأوضاع الإقتصادية، الإجتماعية، السياسية، مستوى الوعي العام كفاءة الأجهزة و فعالية الإجراءات، إلا أنه يمكن إجمالها في أسباب متعلقة بالمكلف بالضريبة و أسباب متعلقة بالنظام الضريبي و أسباب متعلقة بالإدارة الضريبية .

### الفرع الأول: الأسباب المتعلقة بالمكلف بالضريبة

غالبا ما تعود أسباب الغش الضريبي إلى المكلف في حد ذاته، و التي تتدرج في إطار اعتبارات نفسية و أخلاقية و مالية.

### أولا: ضعف المستوى الخلقى و الوضعية السيئة للمكلف

و هذا ما يحفز الأفراد على التهرب من أداء الواجب الضريبي، لذلك فهو يتناسب عكسيا مع الشعور الوطني في مصلحة المجتمع، و مع الشعور بالمسؤولية في تحمل الأعباء العامة.<sup>(1)</sup>

(1) ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق، المرجع السابق، ص 155.

## ثانيا: ضعف الوعي الضريبي

يقصد بالوعي الضريبي "شعور المواطن بواجباته نحو وطنه و ما يقتضيه ذلك من تضحيات مادية تعين الدولة على مواجهة ما يلقي عليها أعباء".<sup>(1)</sup>

إن الوعي الضريبي مرتبط بعوامل إقتصادية و عوامل سياسية و بقدر ما يشعر الشخص برابطة قوية لمجتمعه و بلده يزداد وعيه الضريبي، ويظهر ذلك عندما يشعر المواطن بسوء الإنفاق الحكومي ، بحيث أن الدولة تطلب منه ولا تعطيه، أو أنها تطلب منه الكثير و لا تعطيه إلا القليل، أو أن الدولة لا تتفق الأموال العامة فيما يحقق الصالح العام.<sup>(2)</sup>

و في هذا المجال تشكل وسائل الإعلام أداة مهمة للتأثير على مستوى الوعي الضريبي، و يعتبر ضعف الوعي الضريبي في المجتمع من أبرز أسباب التهرب الضريبي بحيث أن نقص شعور الأفراد بواجبهم اتجاه الدولة يدفعهم إلى التهرب الضريبي، و ذلك لوجود بعض الإعتقادات الخاطئة عن الضريبة و التي نجملها فيما يلي:

- إعتبار الضريبة اقتطاع مالي دون مقابل ، و بالتالي أداة تعسف.
- الاعتقاد بأن المتهرب من الضريبة إنما هو سارق شريف لأنه يسرق الدولة و هي شخص معنوي، وبالتالي فهو لا يضر بالآخرين.
- الإعتقاد الديني حول عدم شرعية الضريبة لأنها لا تستند على منطلقات عقائدية بعكس الزكاة التي تعتبر من أهم أركان الإسلام.

<sup>(1)</sup> ناصر مراد، التهرب و الغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة، الجزائر، 2004، ص10.

<sup>(2)</sup> بوزيدة حميد، المرجع السابق، ص 26.

- سوء تخصيص النفقات العامة، والذي يؤدي بالأفراد الشعور بتبذير أموالهم في أوجه لا تعود بالمنفعة العامة. (1)

### ثالثا: الوضعية المالية السيئة للمكلف

تؤثر الحالة المالية المكلف على التهرب و نطاقه، بحيث نجد أن ميل المكلف نحو التهرب يزيد كلما زاد عبء الضريبة عليه وساء مركزه المالي. (2)

بالإضافة إلى الوضعية الإقتصادية العامة فعندما يكون الإنتعاش الإقتصادي و ترتفع مداخيل الفرد بإرتفاع القدرة الشرائية، فيقوم المكلف بتسديد الضريبة مما يؤدي إلى تقليل الغش الضريبي، أما في فترات الركود الإقتصادي تنتشر السوق الموازية و يؤدي إلى إختلالات في بنية الإقتصاد الوطني.

### رابعا: شعور المكلف بعدم العدالة

يرجع ذلك إلى الخلفية التاريخية التي تركها الإستعمار، حيث جعل الضريبة أداة لزيادة أموال و ثروات السكان المستعمرين، وكذا استعمال عائداتها لفائدة اقتصاد الدول المستعمرة فاستمرت هذه الصورة بعد الإستقلال، كما أن عدم المساواة في تطبيق الضريبة تضعف الثقة العامة بعدالتها وتكون من دواعي التهرب منها.

كما أن الجو غير الملائم الذي يسود علاقة المواطن بالجباية وإدارتها يجعله يرى في التقليل من الالتزامات الجبائية هدفه الأساسي والوحيد، بالإضافة إلى روح المعارضة والمخالفة للقوانين التي تشتد كلما تعلق الأمر بالتشريع الضريبي، لأنه في نظرهم يتميز بخصائص تتنافى والقيم التي تمنح للقانون معالم الطاعة والاحترام كالعومية والمساواة.

(1) ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، المرجع السابق، ص 11.

(2) المرجع نفسه، ص 12.

- ويعتقد البعض بأن الضريبة غير شرعية ما دامت لا تعتمد على منطلقات عقائدية وأن الضريبة الشرعية الوحيدة هي الزكاة التي شرعها الله، لتبقى في هذه الحالة منفذا للتهرب الضريبي ومبررا لهم للإخلال بالالتزامات الجبائية.<sup>(1)</sup>
- ويظهر ضعف العدالة الجبائية في التشريع الجزائري من خلال:
- أن طريقة الاقتطاع من المصدر مقتصرة على بعض المداخل دون الأخرى حيث أن التهرب في هذه الحالة منعدم عكس باقي المداخل.
  - تغلب الطابع النسبي على الضرائب المباشرة فهو لا يراعي حجم الدخل مما يجعله مجحفا في حق أصحاب الدخل الضعيف.
  - الإختلاف في المعاملة بحصول المؤسسات العمومية على مزايا عكس المؤسسات الخاصة صف إلى ذلك الإمتيازات الممنوحة للمؤسسات الأجنبية تحت مظلة جذب رؤوس الأموال من أجل الإستثمار في الجزائر.<sup>(2)</sup>

### الفرع الثاني: الأسباب المتعلقة بالنظام الضريبي

توجد عدة عوامل تؤثر على التهرب الضريبي ونطاقه والتي ترتبط بطبيعة التنظيم الفني الضريبي ومدى استقرار التشريع الضريبي، والتي نجلها في العناصر التالية:

#### أولا: ثقل عبء الضريبة

والذي يشكل مبررا أساسيا لتهرب الأفراد من الضريبة، بحيث في حالة زيادة العبء الضريبي عن توقعات المكلفين و استعداداتهم النفسية لتحملهم مما يدفعهم إلى التهرب الضريبي.<sup>(3)</sup>

(1) جبالي محمد، مكافحة الغش الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في العلوم القانونية و الإدارية، جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجل، 2008، ص 18.

(2) طرشي إبراهيم، التهرب الضريبي وآليات مكافحته، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في القانون العام للأعمال، جامعة قاصدي مرياح ، ورقلة، 2015 ، ص14.

(3) ناصر مراد، التهرب و الغش الضريبي في الجزائر، المرجع السابق، ص 12.

أما إذا كان العبء الضريبي قليلا أو نسبيا فإن بواعت التهرب تكون محدودة.

### ثانيا: تعقد النظام الضريبي

يلاحظ بشكل خاص في البلدان النامية حيث الإجراءات الكثيرة و المعقدة ،مما يؤدي بالمكلفين إلى التهرب من دفع الضرائب المترتبة عليهم،<sup>(1)</sup> فالتهرب هو نتيجة سريعة لضريبة سيئة.<sup>(2)</sup>

### ثالثا: ضعف العقاب و الرقابة المفروضة على المتهرب

حيث يقارن المكلف درجة الخطر بالعقوبة المفروضة عليه من جراء تهربه، فإن كانت قيمة ذلك العقاب أكثر من المبلغ الذي يعود على المكلف إثر تهربه من الضريبة، في هذه الحالة يتعدد المكلف عن التهرب و العكس صحيح.<sup>(3)</sup> وعندما يشعر المكلف بضعف الرقابة الضريبية أو عدم وجودها، فإنه يزيد ميله للتهرب.

### رابعا: عدم استقرار التشريع الضريبي

و يكون بسبب إما:

- نقص التشريع الضريبي و عدم إحكام صياغته و احتوائه على ثغرات ينفذ منها المكلفون ليتخلصوا من دفع الضريبة.
- أو عدم دقة التشريعات الضريبية التي غالبا ما تصدر في البلدان النامية بصورة سريعة تصاغ من قبل أشخاص غير أكفاء و كذلك عدم إشراك العاملين في حقل التطبيق في إعداد مشروعات قوانين المالية.
- تعقيد التشريع الضريبي، كالإعفاءات و التخفيضات و الإضافات التي يتضمنها و التي تخلف مشكلات للدوائر المالية و تزيد من احتمال التهرب.<sup>(4)</sup>

(1) بوزيدة حميد، المرجع السابق، ص 25.

(2) ناصر مراد ، التهرب و الغش الضريبي في الجزائر، المرجع السابق ، ص 12 .

(3) المرجع نفسه ، ص ص 12-13.

(4) بوزيدة حميد، المرجع السابق، ص 25 .

و تؤدي هذه الأسباب إلى عدم ثقة المكلف بالنظام الضريبي، وبالتالي زيادة ميلهم للتهرب الضريبي.

### الفرع الثالث: الأسباب المتعلقة بالإدارة الضريبية

كلما كانت الإدارة الضريبية ضعيفة الكفاءة والنزاهة، سهل التهرب الضريبي ويرجع عدم كفاءة الإدارة الضريبية إلى ضعف الإمكانيات والوسائل المادية، بالإضافة إلى نقص الأيدي العاملة الفنية، نقص الخبرة العملية للعاملين وذلك نتيجة ضعف الأجور في الوظيف العمومي، وقلة المعاهد المتخصصة في تكوين الإطارات الضريبية، بالإضافة إلى ذلك وجود ظاهرة خطيرة تهدد وجود الإدارة الضريبية والتي ترتبط بالجانب الخلفي لموظفي إدارة الضرائب والمتمثلة في الرشوة بحيث أنها تعتبر أخطر من ضعف الكفاءة، وتندرج ضمن الفساد الضريبي.<sup>(1)</sup>

أما فيها يخص الإدارة الضريبية في الجزائر فإنها تعاني من عدة مشاكل منها:

- نقص الإمكانيات البشرية مما يؤدي إلى نقص الرقابة و المعاينة مما يجعل الخزينة العامة تفقد موارد مالية هامة .
- نقص الإمكانيات المادية من وسائل نقل، مباني و إعلام آلي.
- غياب المفاهيم الحديثة في تسيير الإدارة الضريبية.
- غياب التنسيق بين الإدارات و المصالح المختلفة.
- عدم إستقرار القوانين و التشريعات الجبائية.
- انتهاج برامج تكوين مختلفة بحيث يختلف التكوين في المعهد الوطني للمالية عن معهد الإقتصاد الجمركي و الجبائي.

<sup>(1)</sup> ناصر مراد، التهرب و الغش الضريبي في الجزائر، المرجع السابق، ص 13.



### المطلب الثاني: آثار التهرب الضريبي

يشكل التهرب الضريبي عائقاً أمام التنمية الاقتصادية في جميع الدول باختلاف مستوياتها الاقتصادية، حيث تعد مشكلة التهرب الضريبي إحدى مظاهر الإنحلال السياسي والاقتصادي والاجتماعي وتترتب عنها الآثار السلبية الموضحة كالتالي :

#### الفرع الأول: الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي

من الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي إحداث إعوجاج بالنسبة للاقتصاد الوطني و تتمثل فيما يلي :

#### أولاً: إعاقة المنافسة الاقتصادية

إذ نجد أن المؤسسة التي تتخلص من دفع الضرائب تحقق أرباحاً وتكون وضعيتها المالية أحسن من المؤسسة التي تدفع الضرائب بصفة منتظمة، فالمؤسسة الأقل إنتاجية هي التي تقوم في أغلب الأحيان بعملية التهرب من دفع الضريبة فهي لا تحاول تحسين الإنتاجية، أو تحقيق التقدم الاقتصادي لتحقيق أرباح أكبر، وإنما تقوم بعملية التهرب الضريبي للحصول على موارد للتمويل وبذلك بيع منتجاتها بأسعار منخفضة مقارنة مع الأسعار المعمول بها في السوق، فتكون لها إمكانيات تمويلية مرتفعة تعزز إمكانياتها في السوق على عكس المؤسسات الأخرى التي لا تتهرب من الضريبة، وهذا ما يتسبب في إعاقة المنافسة الاقتصادية.<sup>(1)</sup>

#### ثانياً: ارتفاع معدلات الضريبة

يؤدي التهرب الضريبي إلى إنقاص إيرادات الضرائب فتلجأ الدولة إلى رفع معدلات الضرائب من أجل تغطية العجز في الإيرادات ، وعليه فإن التهرب الضريبي يؤدي إلى

(1) لخذاري عبد الجليل، المرجع السابق، ص 48.

الضغط الضريبي على المكلفين المداومين على دفع الضرائب مما ينتج عنه خرق لقاعدة العدالة الإجتماعية.<sup>(1)</sup>

### ثالثا: التوجيه الوهمي للنشاط الإقتصادي

قد يؤدي التهرب الضريبي إلى المساس بالإقتصاد الوطني إذ يمكن أن يؤدي وجود إمكانيات واسعة للتهرب في نطاق نشاط معين إلى جذب المتعاملين الإقتصاديين والأموال نحوه على الرغم من أن إنتاجاته الإجتماعية منخفضة مقارنة بباقي الأنشطة التي لا تتوفر فيها أو تقل فيها الإمكانيات.<sup>(2)</sup>

وبذلك يصبح التهرب الضريبي سببا في الركود الإقتصادي .

### رابعا: ظهور أزمة رؤوس الأموال

يكون التهرب الضريبي في أغلب الأحيان في شكل إخفاء كلي لرقم أعمال المكلف أو الأرباح الحقيقية ، إذ يلجأ المكلف إلى الإكتناز أو فتح حسابات بنكية في الخارج وتهريب رؤوس الأموال إليها بما يؤثر على الإيرادات العامة للدولة.<sup>(3)</sup>

### خامسا: التأثير على الصناعة الوطنية

يؤدي التهرب الضريبي إلى زيادة حجم النقد المتاح في أيدي المتهربين مما يدفعهم إلى زيادة الإنفاق واللجوء إلى المنتجات المستوردة، مما يؤدي إلى قلة الطلب على المنتجات الوطنية التي تؤثر بدورها على مشاريع الصناعة.<sup>(4)</sup>

(1) قرموش ليندة، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون جنائي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014، ص 45 .

(2) الخطيب خالد، " التهرب الضريبي " ، مجلة جامعة دمشق ، المجلد 12 ، العدد الثاني، سوريا، 2000، ص 171.

(3) قرموش ليندة ، المرجع السابق ، ص 45 .

(4) آيت بلقاسم لامية، آليات وإجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في العلوم الإقتصادية والتجارية، تخصص إقتصاديات المالية والبنوك ، جامعة آكلي محند البويرة، 2014، ص 26.

### الفرع الثاني: الآثار المالية للتهرب الضريبي

يفوت التهرب الضريبي موردا هاما على الخزينة العمومية ، مما يؤثر على الإنفاق العام للدولة، حيث تصبح الدولة عاجزة عن أداء واجباتها الأساسية. (1)

ويترتب عن ذلك عجز الدولة عن الإنفاق العام وخلق مناصب الشغل، ذلك أن نقص الأموال في الخزينة العمومية يؤدي إلى عجز الدولة جزئيا عن تنفيذ المشاريع التي تساهم في خلق فرص شغل جديدة، فنقص الإيرادات يؤدي إلى وقوع إختلال مالي بين إيرادات ونفقات الدولة. (2)

وفي ظل هذا العجز تلجأ الدولة إلى تغطيته بطرق أخرى، كالإصدار النقدي الذي يعرف أيضا بالتمويل بالتضخم، وهو ما يؤثر سلبا على الإقتصاد الوطني، كما أن الدولة قد تلجأ إلى استعمال أسلوب الدين العام و الذي يعد عبئا على ميزان المدفوعات الخاصة في حالة استعماله لأغراض إستهلاكية بدل استعماله في مشاريع استثمارية لتخفيف العبء.

و قد تلجأ الدولة إلى فرض معدلات ضريبية مرتفعة أو فرض ضرائب جديدة من أجل زيادة حصيلة الضرائب لمواجهة العجز الذي مس الخزينة العمومية و المتولد عن ظاهرة التهرب الضريبي، مما يؤدي إلى زيادة الضغط الجبائي المفروض على المكلفين و يحفزهم على التهريب، وبالتالي استفحال ظاهرة الغش الضريبي. (3)

### الفرع الثالث: الآثار الإجتماعية للتهرب الضريبي

يؤدي التهرب الضريبي إلى إفساد تصرفات المكلفين، حيث تتعدم الثقة بين المتعاملين ،لأن كل متعامل يعد محاسبة مزورة لاعتبارات جبائية، مما يؤدي إلى عدم

(1) ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، المرجع السابق، ص 17.

(2) لخذاري عبد الجليل ، المرجع السابق، ص 47.

(3) رجال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية، تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة 2007، ص 88.

الإطمئنان في منح القروض للعملاء، لاحتمال تدخل الإدارة الجبائية وفرضها ديونا بسبب التهرب الضريبي.<sup>(1)</sup>

و تؤدي كثرة التهرب الضريبي إلى لجوء الدولة لرفع معدلات الضرائب الموجودة فيزداد العبء على المكلف ، لذلك تصبح الضريبة عاجزة عن تحقيق التكافل الإجتماعي فضلا على أنها تؤدي إلى إفساد الأخلاق بالبحث عن الوسائل المشروعة أو غير المشروعة قصد التحايل.<sup>(2)</sup>

و الملاحظ أن التهرب قد يولد تهريا آخر فالأمناء ممن يتحملون التزامهم الضريبي بكل إخلاص قد ينظمون للمكلفين المتهربين من دفع الضريبة نتيجة لعدم إحساسهم بالعدالة وقد يكون رفع سعر الضريبة هو السبب وذلك بتحميلهم لعبء فوق طاقتهم سعيا من المشرع الضريبي لتدارك النقص الحاصل في الإيرادات الضريبية.<sup>(3)</sup>

(1) عوادي مصطفى، رجال نصر، المرجع السابق، ص 95.

(2) ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، المرجع السابق، ص 18.

(3) Guetteuch Nacir, la fraude fiscale en Algérie, causes et conséquences, Mémoire de gestion, ESC, Alger,1999, p103.

### المبحث الثالث: أركان جريمة التهرب الضريبي

إن المخالفات الضريبية تأخذ عدة صور، تشترك في تكوين جريمة واحدة هي التهرب الضريبي، المتفق على تجريمها.

وكما هو الحال بالنسبة لجرائم القانون العام التي تشترط الركن المادي والركن المعنوي لتتوافر الجريمة، فإن ذلك مطلوباً في التهرب الضريبي إذ يشترط قيام الركنين المادي و المعنوي لكي يتخذ ذلك السلوك صفة الجريمة وذلك حسب التوضيح التالي:

#### المطلب الأول: الركن المادي لجريمة التهرب الضريبي

لقيام الركن المادي لجريمة التهرب الضريبي يقتضي توافر ثلاث عناصر هي: السلوك الإجرامي الذي يكون عن طريق استعمال طرق تدليسية من طرف الجاني، والنتيجة وهي التي تعبر عن التملص إما كلياً أو جزئياً من أداء الضريبة، والعلاقة السببية التي تربط بين كل من الطرق التدليسية والنتيجة أي التملص من أداء الضريبة نتيجة استعمال طرق احتيالية.

#### الفرع الأول: استعمال طرق إحتيالية

يمارس التهرب الضريبي بعدة أساليب تستهدف في مجموعها الإفلات من دفع الضريبة، وفي هذه الدراسة سنعالج أهم الأساليب التي قد تكون في شكل عمليات مادية قانونية أو محاسبية.<sup>(1)</sup>

والملاحظ أن جميع التشريعات الضريبية لم تنطرق إلى تعريف الطرق الإحتيالية وهذا للتخوف من عدم الإلمام بكل الحالات .

وقد جاءت المادة 533 من قانون الضرائب غير المباشرة بست حالات تعتبر حالات تدليسية، كما جاءت المادة 118 من قانون الرسوم على رقم الأعمال بنفس العدد، وكذلك

(1) بوسقيعة أحسن، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، الجزء الأول، ط 15، دار هومة، الجزائر، 2013، ص 469.

الحال بالنسبة للمادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، أما المادة 119 من قانون التسجيل والمادة 34 من قانون الطابع فقد جاءتا بحالتين للتدليس.

وبالرجوع إلى هذه النصوص نجد أن المشرع قبل تناوله لحالات التدليس جاء بصيغ تدل على أن حالات التدليس لم تأت على سبيل الحصر بل جاءت على سبيل المثال ومن هذه الصيغ نجد: "...على وجه الخصوص ..." ، "...تعتبر من الأعمال التدليسية..." "..." يقصد بالأعمال التدليسية و خاصة ... " ، "...طرق أخرى...". (1)

و يمكن إدراج الطرق التدليسية المنصوص عليها في مختلف التشريعات الضريبية و الحالات الأخرى غير المنصوص عليها ضمن ثلاثة أصناف :

#### أولاً: التحايل المادي

يكمن التهرب الضريبي عن طريق العمليات المادية في إخفاء المكلف للسلع و المواد شرط أن تكون خاضعة للضريبة وقد يكون الإخفاء كلياً أو جزئياً، ويكون كلياً في حالة تخلص المكلف بالضريبة من عبئها نهائياً، و يكون جزئياً عندما يؤدي إلى التخفيف من عبء الضريبة. (2)

و يعتبر الإخفاء الكلي و الجزئي غير قانونيين و قد يؤديان إلى إرساء إقتصاد خفي غير شرعي.

#### 1-الإخفاء الكلي

يحدث هذا الإخفاء عندما يسعى المكلف بالضريبة إلى التخلص نهائياً من دفعها و قد يستغل نقص الرقابة من طرف الإدارة الجبائية مثلاً كأن يتم إنشاء مصانع صغيرة في

(1) جبالي محمد، المرجع السابق ، ص 65.

(2) عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي، دار الهدى، الجزائر، 2012، ص 106.

أماكن معزولة، أو محلات لإيداع البضائع، أو التخلي عن استعمال الفواتير، و هذا ما يعرف قانونا بعدم التصريح بالنشاط. (1)

و يؤدي هذا النوع من من التحايل إلى إنشاء إقتصاد خفي غير مصرح به و غير قانوني و مما يساعد على إنتشار هذا النوع من التهرب و هو ضعف الرقابة الممارسة من قبل الإدارة الجبائية.

و يعتبر أيضا إحتيالا ماديا قيام المكلف بالضريبة بعرقلة الأعوان المؤهلين لإثبات المخالفات القانونية أو التنظيمية، مما يجعلهم غير قادرين على القيام بعملهم.

و قد تناولت المادة 5/533 من قانون الضرائب غير المباشرة هذه الصورة من التدليس و اعتبرها حالة من حالات التدليس. أما المادة 1/122 من قانون الضرائب على رقم الأعمال فقد تناولت هذه الحالة من التدليس، كما حددت مبلغ الغرامة لمرتكبها والتي قدرت ما بين ألف و عشرة آلاف دينار جزائري.

وفي الفقرة الثانية من نفس المادة نجد أن المشرع قد ربط تطبيق هذه الغرامة بشرط أن يكون تقدير أهمية التدليس ممكنا.

فقانون الضرائب غير المباشرة اعتبره صراحة من بين الطرق الاحتيالية، بينما قانون الرسوم على رقم الأعمال لم يعتبره كذلك ولا تسري عليه أحكام التهرب الضريبي إلا إذا أمكن تقدير أهمية التدليس. (2)

(1) عباس عبد الرزاق، المرجع السابق، ص 107.

(2) زروقي نجيب، جريمة التهرب الضريبي وآليات مكافحتها في التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون، تخصص العلوم الجنائية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2013، ص 130.

## 2-الإخفاء الجزئي

في هذه الحالة يقوم المكلف بالإعلان عن قيمة أقل من القيمة الحقيقية للمادة الخاضعة للضريبة تهرباً من دفعها جزئياً، كالضرائب الجمركية وضرائب الإنتاج.<sup>(1)</sup>

كما يمكن للمكلف بالضريبة التهرب من التصرف في جزء من أمواله للورثة قبل وفاته، حيث يقوم بإخفاء بعض أموال الشركة خاصة المنقولة منها، حيث يتم بعد توزيع الميراث التصرف فيها دون علم الإدارة الجبائية.<sup>(2)</sup>

وكمثال عن الإخفاء الجزئي نجد أن المكلف بالضريبة يصرح بنشاط تجاري يمارسه مع إخفائه لنشاط آخر كأن يكون له متجران ولا يصرح لإدارة الضرائب إلا بأحد المتجرين والكثير من التجار يستعملون محلا تجاريا صغيرا كواجهة تسمح لهم بالحصول على قاعدة تجارية، في حين تكون لهم محلات أخرى لا علم للإدارة الجبائية بوجودها.<sup>(3)</sup>

### ثانيا: التحايل القانوني

يتمثل في إيجاد حالات قانونية تسمح للمكلفين بالاستفادة من مزايا ضريبية ليس لهم الحق فيها، وذلك من خلال خلق وضعية قانونية صورية محل وضعية قانونية حقيقية، فهذا الأسلوب يقوم على أساس التظاهر بسلوك غير حقيقي لدفع ضريبة أقل.<sup>(4)</sup>

(1) عوادي مصطفى - رجال نصر، المرجع السابق، ص 50.

(2) عباس عبد الرزاق، المرجع السابق، ص 107.

(3) منصور رحمانى، القانون الجنائي للمال و الأعمال، الجزء الأول، دار العلوم للنشر و التوزيع، الجزائر، 2012، ص 148.

(4) لخذاري عبد الجليل ، المرجع السابق، ص 42.



ويتحقق هذا بشكلين:

### 1- الغش بالقيام بعمليات وهمية

تقوم الإدارة الجبائية بالتحقيق ومطابقة الوثائق المحاسبية المقدمة والكتابات، فيستغل المكلف هذه الثغرة القانونية من أجل تحقيق نوع من الغش. (1)

ويكون هذا الأسلوب خاصة في مجال الرسم على القيمة المضافة (TVA)، حيث يتم إعداد فواتير مزورة من مؤسسات وهمية مختصة ببيع مثل تلك الفواتير، التي تتضمن حدوث بيع وشراء يتطلب خصم الرسم على القيمة المضافة والذي لم يدفع أصلاً، كما يتم تخفيض الربح الخاضع للضريبة بمقدار ما تحمله تلك الفواتير الوهمية. (2)

### 2- التهرب عن طريق التلاعب في تصنيف الحالات القانونية:

يندرج هذا الأسلوب في إطار التهرب عن طريق التصنيف إذ أنه يقوم على تزييف الحالة أو الواقعة القانونية الخاضعة للضريبة إلى وضعية أخرى مشابهة لها لكنها وضعية تجعلها معفاة من الضريبة أو خاضعة لسعر ضريبي أقل. (3)

و يستوجب هذا الأسلوب دراية خاصة بمختلف الصيغ القانونية ومن صور هذا التحايل:  
- قد يقوم المكلف بتمرير حالة البيع على أساس أنها هبة وذلك من أجل التخلص من دفع حقوق التسجيل بالنسبة لعقد الهبات الواقعة بين الأصول من الدرجة الأولى وبين الأزواج أما بالنسبة لدرجات القرابة الأخرى فان حقوق التسجيل تقدر برسم 5%. (4)

(1) عباس عبد الرزاق، المرجع السابق، ص 107.

(2) جبالي محمد، المرجع السابق، ص 79.

(3) عباس عبد الرزاق، المرجع السابق، ص 108 .

(4) المادة 231، من الأمر رقم 76-105، يتضمن ق ت، المرجع السابق.

- قيام المكلف بتنظيم إعساره خلافا للواقع، كان يقوم المكلف بإشهار إفلاسه من أجل التهرب من الضريبة بعد أن يقوم بتسجيل ممتلكاته باسم أولاده، وقد نصت العديد من التشريعات الضريبية على هذا الأسلوب.<sup>(1)</sup>
- القيام عمدا بنسيان تقييد أو إجراء قيد غير صحيح أو وهمي في الحسابات التي يتضمنها دفتر اليومية أو الجرد أو الوثائق التي تحل محلها.

### ثالثا: التحايل المحاسبي

يلزم القانون الجبائي المكلف بتسليم التصريحات التي يوضح فيها نتائج نشاطه الصناعي أو التجاري خلال السنة المالية، وذلك بوثائق ثبوتية كالفواتير ووصلات التسليم ويكون تسليمها في أجل محددة قانونا.<sup>(2)</sup>

وتعتبر المحاسبة قاعدة لإجراء التحقيقات من قبل المصالح الجبائية، فإذا كان التحقيق في المحاسبة يتمثل في التأكد من مطابقة القيود في الدفاتر المحاسبية مع مستندات الثبوتية، كفواتير سندات الطالب، و إيصالات التوريد أو نسخ فواتير البيع، فالمكلف يبحث عن وضع لمطابقة القيود المحاسبية فيما بينها من ناحية، و بينها و بين مستندات الثبوتية من ناحية أخرى.<sup>(3)</sup>

وقد يكون التهرب الضريبي عن طريق التحايل المحاسبي في شكلين:

- ✓ التحايل بتضخيم الأعباء و التكاليف المحاسبية و الجبائية.
- ✓ التحايل بتخفيض الإيرادات و الأرباح.

(1) المادة 34 من الأمر رقم 76-103، يتضمن ق ط، المرجع السابق.

(2) عباس عبد الرزاق، المرجع السابق، ص 100.

(3) براهيمى سمية- بلعاش ميادة، "مساهمة المراجعة الجبائية في مكافحة الغش و التهرب الضريبي لتفعيل مبادئ حكومة

الشركات"، العددان 67-68، بحوث اقتصادية عربية، 2014، ص 234.

## 1-التحايل بتضخيم الأعباء و التكاليف المحاسبية و الجبائية:

تسمح القوانين الجبائية للمكلف بأن يقوم بخصم الأعباء و التكاليف ضمن حالات و شروط محددة في المواد: 168-169-170-171 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و قد يستغل بعض الممولين هذا الحق من أجل إدخال بعض التكاليف أو المبالغ في تقديرها و توجد عدة طرق في هذا المجال:

### أ- تسجيل العمال الوهميين:

يلجأ المكلف بالضريبة إلى تسجيل أجور عمال لا وجود لهم في الوثائق المحاسبية بحيث تؤدي هذه العملية إلى تضخيم الأعباء و كنتيجة عكسية تؤدي إلى خفض نسبة الضرائب.(1)

كما يمكن للمكلف أيضا أن يقوم بدفع أجور باهظة لأشخاص حقيقيين ، وتكون هذه الأجور غير متناسبة مع وظائفهم مع العلم أن المكلف يقوم بإسترداد فوائض هذه الأجور.(2)

### ب- الأعباء و المصاريف غير المبررة:

يسمح المشرع للمكلف بخصم بعض الأعباء شرط أن تكون لها علاقة بنشاط المؤسسة، كما يشترط أن تتعلق هذه الأعباء بالتسيير العادي للمؤسسة و أن تكون مبررة بالوثائق اللازمة، كما يجب أن تعبر عن تخفيض في المحصول الصافي للمؤسسة لكن المكلف لا يعمل بهذه الشروط فيسجل أعباء خارج نشاط المؤسسة من أجل خلق أعباء غير

(1) عباس عبد الرزاق ، المرجع السابق، ص 101.

(2) أوهيب بن سالمة ياقوت، الغش الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في القانون الجبائي و العلوم الجبائية جامعة الجزائر، 2003 ، ص 54.

مرتبطة بالمؤسسة، كقيام مسيري المؤسسة بإجراء ترميمات على مبانيهم الخاصة مع تسجيلها على أنها ترميمات في المؤسسة. (1)

### ج- تقنيات الإهلاك:

تعرف الإهلاكات على أنها عبارة: " إثبات محاسبي للتدني الذي يحدث في قيمة الإستثمارات بفعل الإستعمال و التقادم ". (2)

تعبّر الإهلاكات عن القيمة المفقودة لممتلكات المؤسسة سواء كانت عقارات أو تجهيزات أو وسائل و معدات، فالإهلاك يعتبر أحد العناصر المكونة للأرباح التي تكون خاضعة للضريبة و قد أجاز التشريع الضريبي للمكلف خصم قيمة الإهلاكات من الربح الصافي للمؤسسة وفق ما هو محدد. (3)

يقوم المكلف بالتلاعب في النسب الواجب تطبيقها فيحاول رفعها أو يطبق معدلات لا تتعلق بالأصول المهتلكة، فبدلاً من أن يحسب ثمن الشراء بإستثناء الرسم (HT) يقوم بإضافة الرسم (TTC) إلى ثمن الشراء، كما يمكن أن يلجأ المكلف أيضاً إلى إضافة قيمة إهلاكات لأصول تم التصرف فيها أو سبق إهلاكها.

### 2- التحايل بتخفيض الإيرادات و الأرباح:

يعتبر عدم التصريح بالمداخيل أو التقليل في المحاسبي من ضمن الطرق التي يلجأ إليها المكلف لتخفيض قيمة الضريبة، حيث يعتمد إلى التصريح بأرباح أقل من التي حققها. (4)

(1) عباس عبد الرزاق ، المرجع السابق، ص 102 .

(2) عوادي مصطفى - رجال نصر، المرجع السابق، ص 46.

(3) المادة 3/141 من الأمر رقم 47-107 ، يتضمن ق ض م ر م ، المرجع السابق.

(4) عوادي مصطفى - رجال نصر، المرجع السابق، ص 48.

وقد اعتبرت المادة 118 من قانون الرسوم على رقم الأعمال في فقرتها الرابعة الإغفال عن التصريح أو التصريح الناقص للإيرادات بنية التدليس احتيالا، فقد يلجأ المكلف لهذا الأسلوب مثلا عن طريق بيع منتجات مؤسسة دون فويرة.

و قد جاء في الفقرة الثانية من النص السابق ذكره أن تقديم وثائق خاطئة بغية تخفيض أو إسترجاع الرسم على القيمة المضافة أو الحصول على مزايا جبائية لفائدة بعض الفئات المدينين بالضريبة يعتبر أيضا إحتيالا.

والملاحظ أن هذه الصورة لا تقتصر على أصحاب المؤسسات بل تتسع لتشمل بذلك أصحاب المهن الحرة، إذ يحجم بعضهم عن التصريح بالأرباح الحقيقية أو يصرحون بجزء منها.<sup>(1)</sup>

### الفرع الثاني: التملص من الضريبة

يعد التملص أو الإفلات من دفع الضريبة نتيجة جريمة في التهرب الضريبي يلجأ المكلف بمقتضاها إلى طرق إحتيالية .

و قد تناولت كل التشريعات الجبائية التملص الضريبي في صيغ متماثلة فقانون الضرائب المباشر و الرسوم المماثلة استعملت صيغة "... تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية أو إقرار وعاء أي ضريبة أو حق رسم خاضع له، أو تصفيته، كليا أو جزئيا..."<sup>(2)</sup> وهو ما جاء في باقي التشريعات الجبائية الوطنية.

<sup>(1)</sup> أوهيب بن سالمه ياقوت ، المرجع السابق ، ص 56.

<sup>(2)</sup> المادة 303 من الأمر 76-104 ، يتضمن ق ض م ر م ، المرجع السابق.

كما اتفقت التشريعات الجبائية على أن الإمتناع الكلي أو الجزئي قد يكون في ثلاث صور، إما تملص كلي أو جزئي من وعاء الضريبة، أو تملص كلي أو جزئي من تصفية الضريبة، وقد يكون تملص كلي أو جزئي من أداء الضريبة.<sup>(1)</sup>

### أولاً: التملص الكلي أو الجزئي من الوعاء الضريبي

يتحقق هذا النوع من التهرب حيث يقوم الممول بإخفاء المواد الخاضعة للضريبة أو بعض منها عندما يقدم إقراراً غير صحيح، أو مزور.<sup>(2)</sup>

### ثانياً: التملص الكلي أو الجزئي من تصفية الضريبة

و يكون هذا النوع من التملص عن طريق إعداد الجداول و الإنذارات و إرسالها إلى الجهة المختصة بتحصيل الضريبة.<sup>(3)</sup>

### ثالثاً: التملص الكلي أو الجزئي من أداء الضريبة

بعد القيام بعملية تصفية الضريبة تعمل إدارة الضرائب على تحصيلها لكنها في أغلب الحالات تواجه رفضاً من قبل المكلف يترجم في شكل إمتناع عن أداء الضريبة أو اللجوء إلى تخفيف عبئها عن طريق دفع جزء منها دون الوفاء بالباقي.<sup>(4)</sup>

### الفرع الثالث: العلاقة السببية بين الطرق الإحتيالية و التملص من الضريبة

إن محاولة ممارسة التهرب الضريبي بإحدى طرق الاحتيال لا تستلزم قيام نتيجة معينة أي التملص ، فالمحاولة تكفي وعليه فلا يستوجب الأمر وجود علاقة سببية لعدم تحقق النتيجة وهذا ماجاءت به جميع التشريعات الجبائية الوطنية.

(1) بوسقيعة أحسن، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، المرجع السابق ، ص 47 .

(2) السبتي فارس، المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائري الجزائري، ط 2، دار هومة، الجزائر 2011، ص 105.

(3) بوسقيعة أحسن، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، المرجع السابق، ص 473.

(4) السبتي فارس، المرجع السابق، ص 105.

غير أن الأمر يختلف إذا تحققت النتيجة و اعتبرت الجريمة تامة، إذ يتعين لقيامها أن يتم التهرب من الضريبة نتيجة لطرق إحتيالية مارسها المكلف، أو إحدى هذه الطرق و من تم تتعدم الجريمة إذا تخلص الممول من الضريبة لخطأ ارتكبته إدارة في ربط الوعاء الضريبي بتصريحات المكلف، أو وفقاً لما هو معمول به قانوناً أو تقدير بعض الإعفاءات.<sup>(1)</sup>

و بالرجوع إلى النصوص الجبائية السابقة الذكر نجد أن المشرع لم يميز بين التملص الضريبي و محاولة التملص الضريبي، إذ لم يشترط أن يتحقق التهرب الضريبي لقيام جريمة التهرب، بل أن المحاولة تكفي لوصفه بالجرم.

و بالرجوع إلى قانون العقوبات نجد أن المحاولة في الشروع في تنفيذ أعمال لا لبس فيها قد تؤدي مباشرة إلى ارتكاب الجريمة، إذا لم توقف أو لم تحدث أثرها، لأسباب لا دخل لإرادة الفاعل فيها.<sup>(2)</sup>

و عليه يكفي لقيام جريمة التهرب الضريبي سلوك المكلف إحدى الطرق الإحتيالية سواء تحقق التملص من الضريبة أو لم يتحقق، فإذا كان العدول من المكلف فلا يعاقب على المحاولة، أما في الحالة العكسية كأن يتم إكتشافه من طرف إدارة الضرائب فإن المكلف يعاقب على محاولته و إن قام بدفع الضريبة المقررة.

إذ لا يكتمل القصد الجنائي إلا إذا اتجهت إرادة الجاني إلى الإحتيال سواء عن طريق التدليس أو الإخفاء فيوقع الإدارة الضريبية في الغلط.

### المطلب الثاني: الركن المعنوي لجريمة التهرب الضريبي

يتطلب لقيام جريمة التهرب الضريبي العمدية، إلى جانب إثبات عمل مادي يحضره القانون، أو الإمتناع عن عمل يأمر به، إذ يجب أن يصدر العمل المادي عن إرادة الجاني أي الإرادة المخالفة للقانون، فالتهرب الضريبي جريمة عمدية تتطلب توفر شرط القصد

(1) السبتي فارس، المرجع السابق، ص 106.

(2) المادة 30 من الأمر رقم 66-156، يتضمن ق ع، المؤرخ في 8 جوان 1966، ج رعدد49،الصادرة في 11 جوان 1966، المعدل و المتمم.

الجنائي، وإذا لم يتوفر القصد تتعدم الجريمة، وزيادة على القصد الجنائي العام، كما يقتضي لقيام الجريمة وجود قصد جنائي خاص.

### الفرع الأول: القصد الجنائي العام

القصد العام يقصد به أن تتصرف إرادة الجاني إلى القيام بفعل، و هو يعلم أنه مجرم قانوناً.<sup>(1)</sup>

فهو يعبر عن نية المكلف، و ينحصر تماماً في علم المكلف بارتكابه لفعل يدخل ضمن الطرق الاحتمالية و الذي من شأنه أن يؤدي إلى التملص من الضريبة كلياً أو جزئياً. عليه فإن الركن المعنوي يقوم على العلم و الإرادة، فلكي تقوم الجريمة في حق الممول فلا بد أن يكون عالماً بحقيقة ثروته، ثم تتجه إرادته الحرة إلى التملص أو محاولته، فمن قدم تصريحات غير صحيحة لخطأ فيه أو كان هناك خطأ من طرف إدارة الضرائب، و نتج عن ذلك تملص من كل أو من بعض الضريبة فلا تقوم الجريمة في حقه، فالمشرع استعمل كلمة "تملص" و هي فعل إرادي مبني على العلم و الإرادة.<sup>(2)</sup>

و كمثال نجد قانون الضرائب غير المباشرة اعتبر الإغفال عن قصد نقل كتابات غير صحيحة أو صورية في دفتر اليومية أو دفتر الجرد بإحدى الطرق الاحتمالية.<sup>(3)</sup> وهو أمر منبثق من الإرادة السيئة للمكلف لا عن جهله أو الغلط في القانون.

### الفرع الثاني: القصد الجنائي الخاص

القصد الخاص هو إنصراف نية مرتكب الجريمة إلى غاية معينة ، أو هو نية دفعها إلى الفعل باعث خاص.<sup>(4)</sup>

(1) بوسقيعة أحسن، الوجيز في القانون الجزائي العام، ط 9، دار هومة، الجزائر، 2009، ص 125.

(2) رحمانى منصور، المرجع السابق، ص ص 151-152.

(3) المادة 533 من الأمر رقم 76-104، يتضمن ق ض م ر م ، المرجع السابق .

(4) معز أحمد محمد الحياي، الركن المادي للجريمة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2010، ص 74.



والقصد الخاص في جريمة التهرب الضريبي هو الرغبة في الإثراء نتيجة اتجاه إرادة الجاني إلى التخلص من جزء من الضريبة أو كلها، و عليه حرمان إدارة الضرائب من تحصيلها. (1)

و يقوم القصد الجنائي الخاص على توجه إرادة الجاني إلى تحقيق التملص أو محاولة التملص من الضريبة المفروضة على المكلف، و في الحالة العكسية إذا لجأ المكلف إلى طرق تدليسية لكن إرادته لم تتجه إلى التملص أو محاولة التملص في هذه الحالة لا تقام جريمة التهرب الضريبي، كأن يقوم المكلف بتقديم سندات مزورة لإثبات حقه في دعوى مدنية. (2)

و القصد الخاص يختلف من جاني إلى آخر فقد تتجه إرادة أحدهم إلى التخلص من الوعاء الضريبي ككل بواسطة طرق إحتيالية، في حين تتجه إرادة الآخر إلى التخلص من جزء من الوعاء الضريبي ، إلا أنها تتفق في غاية و هو حرمان الإدارة الجبائية من حقها في الوعاء الضريبي. (3)

(1) بوسقيعة أحسن، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، المرجع السابق، ص 474.

(2) السبتي فارس، المرجع السابق، ص 106.

(3) المرجع نفسه ، الصفحة نفسها.

## الفصل الثاني:

# أليات مكافحة النهب الضريبي

يؤثر التهرب الضريبي على حصيلة الخزينة العمومية ، ويحدث آثارا سلبية تمس جميع المجالات، الإقتصادية و المالية، الإجتماعية و السياسية.

وتجنبنا لهذه الآثار تسعى جميع التشريعات الضريبية جاهدة لتبني آليات مختلفة من أجل مكافحة هذه الظاهرة المتزايدة، و قد عمد المشرع الجزائري إلى انتهاج وسائل وقائية على مستوى التشريع الضريبي والإدارة الجبائية والمكلف .

كما اتبع الأسلوب الرقابي بأشكاله المختلفة بالإضافة إلى التعاون والتنسيق بين الإدارة الضريبية وباقي الإدارات، وصولا للطرق المتخذة لمكافحة التهرب على المستوى الدولي

وقد أعطى المشرع أهمية بالغة للإجراءات الردعية لجريمة التهرب الضريبي من خلال إجراءات المعاينة والمتابعة ، وتحديد العقوبات المقررة، والتي تتلخص حسب التوضيح التالي:

## المبحث الأول: الآليات الوقائية لمكافحة التهرب الضريبي

نظرا لآثار السلبية التي تترتب عن التهرب الضريبي فإن التشريعات الضريبية المختلفة تحاول مكافحته بمختلف الوسائل.

وفي هذا المجال، تعد الوقاية أنجع أسلوب لمعالجة ظاهرة التهرب الضريبي، نظرا لاحتوائها على مجموعة من الحلول المساعدة على التقليل منه، وبموجب هذه الآلية تسعى الدولة جاهدة لسد الطريق أمام المكلف بالضريبة لمنعه من ممارسة التهرب الضريبي و ذلك من خلال إتباع إجراءات وقائية تفعل التشريع الضريبي وتدعيم مصالح الإدارة الضريبية بمختلف الوسائل، فضلا عن تحسين العلاقة بين الإدارة و المكلف بالضريبة و ذلك حسب الموضوع أدناه:

## المطلب الأول: ضمان فعالية النظام الضريبي

إن للتشريع الضريبي دور بالغ الأهمية في محاربة التهرب الضريبي، لذا وجب العمل على صياغة تشريع ضريبي سهل الفهم من قبل المكلفين وموظفي الضرائب، وهذا ما سيوضح أدناه.

## الفرع الأول: تبسيط النظام الضريبي

يجب أن يكون النظام الضريبي واضحا، لا يتضمن أي غموض، أو إبهام وذلك من خلال آلية جديدة تتمثل في التحكم في الزخم التشريعي ومحاولة جمع النصوص الضريبية.<sup>(1)</sup>

فالصياغة الجيدة للتشريعات الجبائية تلعب دورا مهما في نجاح أو فشل أي نوع من أنواع الضرائب لذلك يجب العمل على صياغة قانون جبائي واضح، كما يجب الابتعاد عن

(1) زروقي نجيب، المرجع السابق، ص 18.

كافة النصوص التي قد تثير اللبس أو الغموض، فنترك الباب مفتوحا للتغيرات أو الاجتهادات التي تؤدي إلى كثرة الثغرات القانونية وارتفاع معدل التهرب الضريبي.<sup>(1)</sup>

ولا يمكننا أن نصل إلى هذا المستوى من الدقة إلا إذا تضافرت الجهود بين السلطة التنفيذية باعتبارها على علم بجميع ما يحيط بالضريبة من لحظة فرضها إلى تحصيلها و السلطة التشريعية التي تقوم بإعادة صياغة النصوص المقترحة عليها من السلطة التنفيذية و إزالة الغموض الذي قد يشوبها.<sup>(2)</sup>

### الفرع الثاني: إرساء نظام ضريبي عادل

يجب أن يتصف النظام الضريبي بالعدالة، بحيث يخضع جميع أفراد المجتمع للضريبة، ويساهموا جميعا في أعباء النفقات العامة، حسب مقدرة كل واحد منهم مراعاة لقاعدة العدالة وتقاديا للتهرب من دفعها والذي يحدث إخلالا بقاعدة العدالة.<sup>(3)</sup>

و يسعى المشرع الجزائري لضمان العدالة في توزيع العبء الضريبي، غير أن ذلك لا يكون إلا على نحو تقديري، خاصة إذا لاحظنا ما يقع من تهرب من طرف بعض المكلفين وزيادة العبء على عاتق المكلفين النزهاء، ويولد غياب العدالة أمام الضريبة الشعور بالظلم الذي يؤثر سلبا على سلوك المكلف ، وروح المسؤولية لديه مما يفتح المجال أمامه للتهرب من الضريبة.<sup>(4)</sup>

(1) العثماني مصطفى، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية (حالة الجزائر )، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة يحيى فارس، المدية، 2008، ص 118.

(2) طرشي إبراهيم، المرجع السابق، ص 22.

(3) نابتي رحمة، النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الإسلامي (دراسة مقارنة)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة مالية، جامعة قسنطينة 2، 2014، ص 7.

(4) يحيوي نضيرة، دراسة حالة التهرب والغش الضريبي (حالة الجزائر)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع تحليل اقتصادي، جامعة الجزائر، 1998، ص 139.

والملاحظ أن تحقيق العدالة الضريبية للتخفيف من حدة التهرب أمر صعب التطبيق، فمن الناحية القانونية يمكننا أن نلاحظ وجود نوع من العدالة، لكنها غير مجسدة ميدانيا فتطبيق العدالة الضريبية لا تكون إلا بالقضاء على المحسوبية والرشوة في حساب الوعاء الضريبي.

### الفرع الثالث: استقرار النظام الضريبي

يجب أن يتمتع النظام الضريبي بدرجة من الاستقرار سواء بالنسبة لأساليب الاقتطاع الضريبي، أو مستوى عبئه ذلك أن الاستقرار يولد ويدعم الثقة به من قبل المكلف. (1)

ويتعين على المشرع أن يضمن استقرار النظام الضريبي بسن قانون ضريبي قادر على البقاء لمدة طويلة حتى نضمن تحصيل الضريبة ومتابعتها بالنسبة للموظفين، والوقاية من ارتكاب المكلف لجريمة التهرب الضريبي لأن المشكل يكون في مدى استقرار القوانين الضريبية. (2)

والملاحظ أن مختلف التشريعات الضريبية تهدف إلى تحقيق نوع من البساطة، لكن الواقع العملي يثبت عكس ذلك، ويتضح ذلك من خلال عدم قدرة النظام الجبائي التلخص من عادة التعديلات المستمرة بمناسبة إعداد قوانين المالية. (3)

(1) عفيف عبد الحميد، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة (دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2001-2012)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص الإقتصاد الدولي والتنمية المستدامة جامعة فرحات عباس، سطيف1، 2014، ص 30.

(2) طرشي إبراهيم، المرجع السابق، ص 23.

(3) رزيق كمال - رحمون بوعلام، "تقييم السياسة الجبائية في الجزائر"، جامعة سعد دحلب، ص 14.

## المطلب الثاني: تحسين الإدارة الضريبية

إن الإصلاحات التي تمس التشريع الضريبي لا تكفي وحدها لمواجهة التهرب الضريبي، بل يجب توفر هيئة تنفيذية تتمتع بمستوى مقبول من الكفاءة والتنظيم وعلى هذا الأساس فإن فعالية النظام الضريبي تستلزم وجود هيكل إداري عصري من حيث الإمكانيات لأن أي خلل أو عدم تجانس أو تفاوت في الحداثة بين النص والإدارة سيؤدي إلى عدم تطبيق النص.

## الفرع الأول: تحسين الإمكانيات البشرية

أمام تزايد النشاطات الخاصة بتحصيل الضريبة يستلزم تدعيم الهياكل الجبائية بالإمكانيات البشرية، غير الكافية من ناحية الكم نظرا لاتساع المناطق الجغرافية، وارتفاع عدد المكلفين، إذ نجد أنها محدودة من حيث العدد، و غير متلائمة مع عدد المكلفين أو الملفات المطروحة للمعالجة أو المراقبة، ويؤدي هذا النقص إلى إحداث مظاهر سلبية وعوائق تحول دون القيام بالمهام المخولة بصورة جيدة. (1)

وبالإضافة إلى ما تفتقر إليه الإدارة الجبائية الجزائرية من موظفين فإنها تفتقر أيضا لإطارات ذات كفاءة للقيام بواجبها على أكمل وجه وبشكل متقن، وهو ما يسهل التهرب و يحرم الخزينة من مبالغ هامة. (2)

ولسد هذا العجز، فإن الجهات المعنية قد عمدت إلى القيام بمجهودات، لرفع مستوى موظفي جهاز الضرائب. (3)

(1) أوهيب بن سالمة ياقوت، المرجع السابق، ص 88.

(2) تريش مختار، المرجع السابق، ص 43 .

(3) ناصر مراد، "الإصلاحات الضريبية في الجزائر"، مجلة الباحث، جامعة البليدة، العدد2، 2003، ص30.

ويضاف إلى ذلك إعادة النظر في رفع أجور موظفي مصلحة الضرائب بالشكل الذي يمنحهم دافعا للقيام بواجباتهم على أكمل وجه، كما أن تحسين الأوضاع المادية والإجتماعية للعاملين بالإدارة الضريبية يؤدي إلى غلق منافذ الإغراءات المقدمة لهم كالرشوة. (1)

ويضاف لما تقدم أنه يتعين توفير الحماية اللازمة للموظفين في مجال الرقابة الميدانية، خاصة إذا تعلق الأمر بمراقبة المصالح الشخصية للمكلفين، وذلك من أجل ضمان السير الحسن لمهامهم. (2)

مع تحسين علاقة الإدارة بالمكلفين ومعرفة إنشغالاتهم والأخذ بعين الإعتبار بمقترحاتهم باعتبارهم زبائن لديها، فضلا عن توفير المعلومات الضرورية التي يطلبها المكلف، ككيفية تقدير الوعاء وفرض سعر الضريبة والإجراءات الضريبية. (3)

### الفرع الثاني: تحسين الإمكانيات المادية

إن تعدد مهام الإدارة الجبائية المتعلقة بإحصاء المكلفين والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتحديد وعائها وتحصيلها، أو عملية الرقابة والقيام بمهمة التفتيش، كل هذا يجعل من الضرورة توفر مقرات مجهزة بالمعدات الضرورية، والوسائل المادية المتطورة، وأنه حرصا على المتابعة الجيدة للملفات وفحصها في أوقات قياسية وسهولة تخزينها، أصبح

(1) ناصر مراد، "تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر"، مجلة جامعة دمشق للعلوم القانونية والاقتصادية، المجلد 25 العدد 2، 2009، ص 195.

(2) ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب (دراسة حالة الجزائر)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، فرع التسيير، جامعة الجزائر، 2002، ص 308.

(3) قدي عبد المجيد، دراسات في علم الضرائب، دار جرير، عمان، 2011، ص 229.



تعميم الإعلام الآلي أمر ضروري من أجل تسهيل أعمال الإدارة الجبائية والحد من مشكل التهرب الضريبي. (1)

ويكتسي نظام الإعلام الآلي أهمية بالغة كونه يسمح بتحسين الرقابة عن طريق برمجة عملية للملفات المراقبة وسهولة الكشف عن الوضعيات الإحتيالية الممارسة من قبل المكلفين. (2)

فضلا على أنه يساعد على تخزين أكبر قدر ممكن من المعلومات في مساحات صغيرة، وعدم ضياعها وسرعة الإطلاع عليها وبالتالي تحسين عمليات الرقابة الجبائية. (3)

وعلاوة على ذلك فإنه لا بد من توفير وسائل النقل الضرورية ولوازم العمل مثل لوازم المكتب لأعوان الإدارة الجبائية لإجراء عمليات الرقابة في الظروف الملائمة وحصر معلومات الخاصة بالمكلفين في أوقات قياسية من أجل ضمان تحصيل الضرائب والرسوم المفروضة عليهم. (4)

### الفرع الثالث: إصلاح التنظيم الهيكلي الضريبي

اتخذ المشرع الجبائي عدة تعديلات من أجل إعادة تنظيم مصالح الإدارة الجبائية وتطويرها وقد مست هذه التعديلات التنظيم الهيكلي على المستوى المحلي والمركزي، وذلك بموجب المرسوم التنفيذي رقم 90-190 المؤرخ في 23 /06/ 1990، المتعلق بتنظيم الإدارة المركزية لوزارة الإقتصاد وذلك بتحويل الإدارة المركزية إلى المديرية العامة للضرائب

(1) طرشي إبراهيم، المرجع السابق، ص 25.

(2) ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، المرجع السابق، ص 34.

(3) عوادي مصطفى، رجال نصر، المرجع السابق، ص 65.

(4) أو هيب بن سالمة ياقوت، المرجع السابق، ص ص 87-88.

وإنشاء تسع مديريات جهوية بموجب المرسوم التنفيذي 60/91 المؤرخ في 1991/02/23 فضلا عن إنشاء مديريات فرعية على مستوى المديريات الولائية.<sup>(1)</sup>

وبالمقابل دخلت الإدارة العامة للضرائب في فترة إنتقالية من مديرية أفقية التنظيم (مديرية التحصيل ، مديرية المنازعات ، مديرية المراقبة الجبائية ، مديرية الوسائل العامة) إلى إدارة عمودية التنظيم تتوافق مع حجم نشاط المكلفين وتسير ملفاتهم بشكل جاد.<sup>(2)</sup>

وبجانب ما تقدم فقد أنشأت إبتداءا من 2002 هياكل جديدة لتعزيز وتفعيل عمل الإدارة الجبائية وهي المديريات المنوه عنها أسفله:

#### أولا: مديرية كبريات المؤسسات

لقد كان لزاما على الدولة الإهتمام بهذه المؤسسات لأنها تساهم بأكثر من 70 % من المداخل الجبائية، وإنها ولذلك أنشأت مديرية الشركات الكبرى بموجب المرسوم 02-03 المؤرخ في 28 سبتمبر 2002.<sup>(3)</sup>

والتي تتكون من المديريات الفرعية التالية:

- 1- المديرية الفرعية لجباية المحروقات.
- 2- المديرية الفرعية للتسيير.
- 3- المديرية الفرعية للرقابة والبطاقات.
- 4- المديرية الفرعية للمنازعات.

(1) ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب، المرجع السابق، ص 310.

(2) طورش بناتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص القانون الخاص جامعة قسنطينة 1، 2012، ص 104.

(3) دوداح رضوان، طرق مكافحة الغش والتهرب الضريبي ( دراسة حالة الجزائر )، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص التحليل الإقتصادي، جامعة الجزائر، 2006، ص 102.

5- المديرية الفرعية للوسائل.

وتتضمن أيضا :

- قباضة.

- مصلحة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة.

- مصلحة الإعلام الآلي.

كما تتضمن مديرية كبيريات المؤسسات ملحقتين يحدد إنشاؤهما وتنظيمهما وصلاحياتهما بقرار وزاري مشترك بين الوزير المكلف بالمالية والسلطة المكلفة بالوظيفة العمومية.<sup>(1)</sup>

تعمل المديرية الفرعية التابعة لمديرية كبيريات المؤسسات على التخفيف من أعمال الإدارة العامة للضرائب، وتقوم لتحقيق هذا الغرض بالرقابة الجبائية للمؤسسات الكبرى التي لا يقل رقم أعمالها عن 100 مليون دج، كما تعتبر مكانا لدفع التصاريح، وتسديد الضرائب.<sup>(2)</sup>

### ثانيا: مراكز الضرائب

تعتبر مراكز الضرائب من الهياكل الجديدة للإدارة الجبائية، والتي لم يتم تعميمها على كامل التراب الوطني، وأنه وإلى غاية التعميم المذكور تواصل مفتشيات وقباضات الضرائب عملها بصفة انتقالية في انتظار إدماجها الكلي.

<sup>(1)</sup> المادة 4 من المرسوم التنفيذي رقم 06 - 327، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، المؤرخ في 18 سبتمبر 2006، ج ر عدد 59، الصادرة في 24 سبتمبر 2006.

<sup>(2)</sup> حميشي وسيلة، التدقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية ( دراسة حالة لمديرية الضرائب لولاية البويرة )، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص محاسبة ومراجعة، جامعة آكلي محند أولحاج، البويرة 2014، ص 45.

و تعتبر هذه المراكز مصالِح تنفيذية على المستوى المحلي مرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب، تتكفل بتسيير الملفات الجبائية لمختلف المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم 100.000.000 دج، بالإضافة إلى المهن الحرة، كما تختص هذه المراكز بكل المراحل بداية من تحديد الوعاء الضريبي إلى غاية التحصيل و الرقابة الجبائية والمنازعات.<sup>(1)</sup>

ونظرا لقرب تواجد مراكز الضرائب من المكلفين فإن لها عدة مهام على كل المستويات نذكر منها:

- التسيير والتكفل الحسن بملفات المكلفين ومراقبتها باستمرار للتخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي.
- القيام بالبحث عن المعلومات الجبائية وبالتالي معرفة المادة الخاضعة للضريبة.
- إعداد وإنجاز برامج التدخلات والرقابة الجبائية لدى المكلفين بالضريبة مع تقييم النتائج و إحالة الملف الجبائي لعملية التحقيق المعمق في حالة الكشف عن تجاوزات.<sup>(2)</sup>

### ثالثا: مراكز التقارب

تقوم مراكز التقارب أو مراكز الضرائب بتتبع ملفات المكلفين غير التابعين للهيئات الجبائية الأخرى، وهي من المصالِح المستحدثة بالنظام الجبائي الجزائري، كما تقوم بتتبع

(1) آيت بلقاسم لامية، المرجع السابق، ص 49.

(2) غضبان مريم، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي (دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية البويرة)، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر المالية ومحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة آكلي محند أو الحاج، البويرة، 2015 ص59.

ملفات الخاضعين للضريبة الجزائية بالإضافة إلى إقامة مفتشيات متخصصة في متابعة الجباية العقارية، المعادن النفيسة الكحول، التبغ، وكذا الجباية المحلية والفلاحة.<sup>(1)</sup>

يمكن إبراز مهام المراكز الجوارية للضرائب في النقاط التالية:<sup>(2)</sup>

- مسك وتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لإختصاصها.
- إصدار الجداول والقوائم التحصيل وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعابنها وتصادق عليها.
- البحث عن المعلومات الجبائية وتجمعها وتستغلها.
- مراقبة التصريحات وتنظم التدخلات.
- دراسة الشكاوي ومعالجتها.
- تتابع المنازعات الإدارية والقضائية.

ويعود الهدف من إنشاء التنظيم الهيكلي الجديد للإدارة الجبائية إلى الرغبة في التحكم الفعال في مختلف الموارد الضريبية، و إعطاء فعالية أكثر للرقابة الجبائية والتحصيل الضريبي، مع محاولة منع كل التجاوزات الضريبية ومنها التهرب الضريبي، كما تعمل على تحسين الخدمات المقدمة وتقريب الإدارة الجبائية من المكلفين.

### المطلب الثالث: تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف

على الرغم من التعديلات التي طرأت على الهيكل الإداري فإن الجو بقي مشحونا ومكهربا بينها وبين المكلف، ويعود هذا الأمر لإستمرار النظرة التقليدية للإدارة كوسيلة

(1) عتير سليمان، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية (دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي)

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، 2012، ص 109.

(2) المادة 26 من المرسوم التنفيذي رقم 06 - 327، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، المرجع

السابق.

إغتصاب سبق وإن إستعملها الإستعمار فضلا عن افتقار الموظف لأدنى مبادئ المعاملة، لأن مدة تكوين هذا الأخير إقتصرت على الجانب التشريعي والإقتصادي والنقدي دون مراعاة لمبدأ العلاقات الإنسانية التي تتطلب التعاون والتضامن بين المكلف والإدارة<sup>(1)</sup>

### الفرع الأول: توعية المكلف بأهمية الضريبة

يعتبر المكلف الطرف المباشر في عملية التهرب، لذلك يجب تنمية الوعي الضريبي لديه وإقناعه بالواجب الضريبي، حتى تصبح سلوكاته أكثر عقلانية.

وفي هذا المجال يجب أن يقدر المكلف الواجب الجبائي، ويقتنع بأن ما يدفعه من إلتزامات ما هو إلا مساهمة ضرورية في مالية الدولة .<sup>(2)</sup>

فنجاح أو فشل أي نظام ضريبي يقاس بمدى وعي المكلفين به ومدى إقتناعهم بأهمية الضريبة في تمويل الخزينة العمومية بغية تنفيذ الإستراتيجيات الحكومية التي تعود بالمنفعة على الجماعة، لأن تبعية التهرب لا تقع على الإدارة والمشرع بقدر ما يتحمل عبئها المكلف بإعتباره جزء من المجتمع الذي يعاني من الآثار الوخيمة للتهرب.<sup>(3)</sup>

ومن أجل إرساء الوعي بين الأفراد يجب اتخاذ الإجراءات التالية:

- تعريف المكلفين بمعنى الضريبة وطبيعتها ومشروعيتها، وأوجه إنفاقها من خلال أجهزة الإعلام المختلفة ولا يكتفي بإذاعة نشرات تذكيرية بالصحف ليقوم المكلفون بتقديم إقراراتهم في الميعاد، وتسديد الضريبة في الوقت المحدد، وذلك لأن الشعور بالمسؤولية

(1) تريش مختار، دور مفتش الضرائب في قمع ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر، تخصص القانون العام للأعمال، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014، ص 44.

(2) ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، المرجع السابق، ص 37.

(3) طرشي ابراهيم، المرجع السابق، ص 26.

تجاه دفع الضريبة أمر لا يقوم فقط على الإعتبارات الموضوعية والفنية وحدها، بل يستند على الوعي الضريبي للمكلف. (1)

- إعلامه بأن الضريبة من أهم صفات المواطنة ، تعود بالفائدة عليه وعلى وطنه، وأن التخلي عن الواجب الضريبي يؤدي إلى تحميله للغير. (2)

### الفرع الثاني: تكوين المكلف وإعلامه

يهدف تكوين وإعلام المكلف إلى تحويل ذلك المكلف من معارض للضريبة إلى مكلف ملتزم، وذلك بإتباع سياسة تكوينية وإعلامية، من خلال تثقيف المكلف، وتعريفه بالمستجدات والتعديلات. (3)

إذ يتعين على الإدارة الجبائية تولى العناية اللازمة بهدف خلق ثقة متبادلة بينها وبين المكلف، كأن تقوم الإدارة الجبائية بإعلام المكلف بوضع المذكرات الكتابية لتفسير بعض الإجراءات المتخذة من قبلها، كما عليها أن تزيل الغموض الذي يكتنف بعض النصوص القانونية و إزالة كل التأويلات المستعصية الفهم فضلا عن ترشيد الإنفاق العام بما يخدم الصالح العام. (4)

(1) زروقي نجيب، المرجع السابق، ص ص 34 - 35.

(2) طرشي إبراهيم، المرجع السابق، ص 27.

(3) ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، المرجع السابق، ص 38.

(4) ترييش مختار، المرجع السابق، ص ص 44 - 45.

## الفرع الثالث: إزالة التوتر بين الإدارة والمكلف

إن الإدارة المتخلفة تتعسف مع المكلف وتتجاهله وبذلك تتوتر العلاقة بينهما ويحدث التهرب (1).

ولتحسين هذه العلاقة قام المشرع الضريبي بإنشاء مصلحة الإتصال على المستوى المركزي، والمتمثلة في مديرية العلاقات العامة للإتصال (DRPC)، والمكلفة بتحسين العلاقة بين الطرفين بتقديم خدمات ذات جودة للمكلف تعكس تطور التحضر الجبائي لديه كما تقوم بالتنسيق لجميع عمليات الإتصال و الإعلام على المستوى المركزي و المحلي (2).

كما تم إنشاء مكاتب للعلاقات العامة على مستوى المديرية الولائية للضرائب، تقوم بتنظيم إستقبال المكلفين بالضريبة و تقوم بنشر المعلومات و الآراء لفائدة المكلفين (3).

أما بالنسبة للهيئات الإدارية المستحدثة في التنظيم الإداري الجبائي، فقد خصص لها المشرع خلايا للإستقبال على مستوى كل هيئة، والمكلفة بتحقيق الأهداف التالية:

## - على مستوى مديرية كبريات المؤسسات

تتضمن هذه المديرية مصلحة خاصة بالإستقبال و الإعلام تعمل، على تقديم الخدمات التالية:

- إستقبال و إعلام المكلفين بالضريبة، ونشر المعلومات التي تخص المكلفين بالضريبة التابعين لها مع تذكيرهم بحقوقهم و واجباتهم في مجال الجباية، فضلا على

(1) طرشي ابراهيم، المرجع السابق، ص 27.

(2) طورش بتاتة، المرجع السابق، ص 108.

(3) المادة 17 من المرسوم التنفيذي 06-327، يحدد تنظيم المصالح الخارجية لإدارة الضرائب و صلاحياتها، المرجع السابق.



أنها تتعاون و تتسق مع الهيكل المركزي للمكلف بالإعلام في مجال إستراتيجية الإتصال و الإستقبال و الإعلام وكذا تنفيذها.

**- على مستوى مراكز الضرائب**

يجب على كل مصلحة إستقبال على مستوى مراكز الضرائب في جميع ولايات الوطن أن تسهر على ضمان مايلي:

- تضمن مهمة إستقبال و إعلام المكلفين بالضريبة.
- تتكفل بالإجراءات الإدارية المرتبطة بالوعاء لاسيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات و تعديل نظامها الأساسي.
- تنظم المواعد و تسيرها.
- تنشر المعلومات و الآراء لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لإختصاص مراكز الضرائب.(1)

كما تضمن هذه المصلحة للمكلف خدمة الإستقبال الهاتفي و ذلك بوضع أرقام هاتفية تحت خدمة المكلف بالضريبة، للإتصال و طلب تفسيرات إذا يقوم فريق ذو كفاءة عالية بالرد على إستفسارات المكلفين و تهدف هذه الخدمة إلى:

- تمكين المكلف من الإتصال بالإدارة في أي وقت.
- تجنب إرهاق المكلف بالتثقل إلى الإدارة.
- تجنب الإكتظاظ في مكاتب الإدارة.
- **على مستوى المراكز الجوارية للضرائب**

تلعب خلية الإستقبال و الإعلام على مستوى المراكز الجوارية للضرائب دورا هاما في نجاح الإتصال مع المكلفين بالضريبة التابعين لدائرة إختصاصها، خاصة أن معظم

(1) المادة 20 من المرسوم التنفيذي 06-327 ، يحدد تنظيم المصالح الخارجية لإدارة الضرائب وصلاحياتها، المرجع السابق.

المكلفين من الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة، بالتالي فخلية الإعلام و الإستقبال في فضاء لا يمكن التخلي عنه من أجل التسيير الحسن لهذا النوع من المراكز، وهي تضمن تقديم الخدمات التالية:

- تضمن مهمة إستقبال و إعلام المكلفين بالضريبة.
- تتكفل بالإجراءات الإدارية المرتبطة بالوعاء لاسيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات أو التصريح بكل تعديل.
- تنظم المواعيد و تسييرها.
- تنشر المعلومات و الآراء لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لمجال إختصاص المراكز الجوارية للضرائب.<sup>(1)</sup>

(1) المادة 26 من المرسوم التنفيذي 06-327، يحدد تنظيم المصالح الخارجية لإدارة الضرائب وصلاحياتها، المرجع السابق.

## المبحث الثاني: الوسائل الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي

تعد الوسائل الرقابية التي وضعتها الإدارة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي من أهم الوسائل بإعتبارها تقوم على الرقابة من صحة المعلومات و الأرقام المصرح بها من قبل المكلف بالضريبة.

و تعتمد الإدارة الجبائية على صور مختلفة من الرقابة تتسع لتشمل الرقابة بصفة دورية أو عن طريق الإنتقال إلى الأماكن المراد مراقبتها، فالوسائل الرقابية قد تمارس على المستوى الوطني و ذلك بتطبيق القوانين الداخلية من أجل الرقابة و التحقق عن طريق التنسيق بين الإدارات لتبادل المعلومات و الوثائق و معرفة حقيقة التصريحات المقدمة من قبل المكلف بالضريبة أو على المستوى الدولي وذلك بتكثيف العمل الثنائي عن طريق إبرام اتفاقيات دولية تعتمد هذه الدول من أجل فرض رقابة خارجية مشددة للحد من هذه الظاهرة التي باتت تهدد إقتصاد الدول النامية، وذلك حسب التوضيح التالي:

## المطلب الأول: الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي

تعد الرقابة الجبائية المتعددة الأشكال من أهم الطرق التي تستعملها الإدارة الجبائية قصد المحافظة على المال العام، و ذلك من خلال مكافحة التهرب الضريبي و الحد منه فما المقصود بالرقابة الجبائية و ما هي صورها؟

## الفرع الأول: تعريف الرقابة الجبائية

قبل التطرق إلى تعريف الرقابة الجبائية لابد أن نعرف الرقابة بمعناها الواسع، فقد عرفها فايول بأنها: "الرقابة التي تقوم على التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة و التعليمات الصارمة و القواعد المقررة، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها".<sup>(1)</sup>

(1) نقلا عن لخزاري عبد الجليل، المرجع السابق، ص 52.

وعرفت كذلك بأنها: "الوظيفة الأساسية لقياس الأداء الوظيفي للتأكد من الأهداف التي حققت و أن الخطط وضعت موضع التنفيذ بالطرق الصحيحة، فالرقابة الحقيقية تلك الرقابة التي تستطيع أن تسبق الأحداث فتعمل على التنبيه إلى الانحرافات قبل وقوعها، وليتم التنفيذ وفقا لمقياس مقرر".<sup>(1)</sup>

وعرفت أيضا بأنها: "التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة و التعليمات الصادرة و القواعد المقررة، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها و منع تكرارها".<sup>(2)</sup>

أما الرقابة الجبائية فتعرف بأنها: "فحص تصريحات و سجلات و وثائق و مستندات المكلفين بالضريبة سواء كانوا أشخاصا طبيعية أو معنوية، و ذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية".<sup>(3)</sup>

أو أنها: "وسيلة للكشف عن المخالفات و تسمح بإرساء مبدأ أساسي للإقتطاعات و يتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة، و إحترام قواعد المنافسة التي تعرقل دوما من طرف المتمردين".<sup>(4)</sup>

وهناك من يرى بأن الرقابة الجبائية هي الأداة القانونية التي تعين السلطة المختصة على الوقوف على الأخطاء و تقويمها و بما أن الإدارة الجبائية إحدى هذه السلطات المختصة فإن رقاباتها حسب الإقتصادي CLOUD – LAURET تمثل الوسيلة التي تمكنها من التحقق بأن المكلفين ملتزمين في أداء وجباتهم الجبائية و تصحيح الأخطاء الملاحظة.<sup>(5)</sup>

(1) لياس قلاب ذبيح، المرجع السابق، ص 18.

(2) آيت بلقاسم لامية، المرجع السابق، ص 30.

(3) كردودي سهام، الرقابة الجبائية بين النظرية و التطبيق، دار المفيد للنشر و التوزيع، الجزائر، 2011، ص 47.

(4) قرموش ليندة، المرجع السابق، ص 61.

(5) نقلا عن لياس قلاب ذبيح، المرجع السابق، ص 19.

والملاحظ بأن المديرية العامة للضرائب تعرف الرقابة بأنها: "الوسيلة الضرورية لضمان المساواة بين الأفراد في دفع الضريبة و تشكل شرطا من الشروط الأساسية و الفعالة لتحقيق منافسة شريفة و عادلة بين المؤسسات".<sup>(1)</sup>

أما التعريف التشريعي فورد في المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية التي عرفتها بأنها تلك السلطة المخولة للإدارة الجبائية لمراقبة التصريحات و المستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة.<sup>(2)</sup>

و يمكن من خلال ما سبق تعريف الرقابة الجبائية بأنها مجموع العمليات المنظمة التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة و مصداقية التصريحات و تقييمها بطريقة موضوعية، و تصحيح الأخطاء المرتكبة بالإطلاع على كل المعلومات المقدمة للإدارة الجبائية، و إكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التهرب الضريبي.

### الفرع الثاني: أشكال الرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية وسيلة هامة لكشف المناورات التدليسية و مكافحة العمليات غير قانونية التي تلحق أضرارا بالخرزينة العمومية و الإقتصاد الوطني، سواء كانت هذه الرقابة تمارس على مستوى مفتشيات الضرائب أو على مستوى الرقابة الجبائية المعقدة.

#### أولاً: الرقابة الموجزة

يتم هذا النوع من الرقابة داخل مكاتب مفتشيات الضرائب بشكل دوري دون تنقل أو بحث خاص من طرف أعوان الإدارة الجبائية ، بل ينجز هذا العمل بالمفتشية التي

(1) ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2006، ص5.

[www.mfdgi.gov.dz](http://www.mfdgi.gov.dz)

(2) المادة 18 من ق إ الجبائية، الصادر بموجب المادة 40 من القانون رقم 01-21، الصادر في 22 ديسمبر 2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج ر عدد 49 سنة 2001.

بحوزتها الملف الجبائي و في مكتب العون المكلف بالرقابة الجبائية خاصة منها الخاضعة للنظام الحقيقي.<sup>(1)</sup>

و حسب المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية فإن الإدارة الجبائية تقوم بمراقبة التصريحات و المستندات المستعملة لفرض كل ضريبة، أو حق أو رسم أو إتاوة كما يمكنها أن تراقب المؤسسات و الهيئات التي ليست لها صفة التاجر و التي تدفع أجورا و إتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها.

و تمارس الرقابة خلال ساعات فتح المنشآت و المؤسسات المعنية للجمهور و ساعات ممارسة نشاطها.<sup>(2)</sup>

و تتم هذه الرقابة حسب المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية بطريقتين: رقابة شكلية و رقابة بعين المكان.

### 1- الرقابة الشكلية

يعد هذا الطريق عملية تخضع لها التصريحات المقدمة حيث تخضع مجمل التدخلات التي لها علاقة بتصحيح الأخطاء المادية الظاهرة في التصريحات،<sup>(3)</sup> و حسب ما نصت عليه المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية، فإن المفتش يراقب التصريحات، كما يمكنه أن يقوم بتصحيح التصريحات و عليه أن يعلم المكلف بالضريبة بالتصحيح المقرر و يبين له بكل وضوح بالنسبة لكل إعادة تقويم الأسباب التي دعت إلى ذلك التأسيس القانوني،<sup>(4)</sup> كما يهتم المفتش بالتحقق من هوية المكلف بالضريبة

(1) لياس قلاب ذبيح، المرجع السابق، ص22.

(2) المادة 18 من ق إ الجبائية، المرجع السابق.

(3) قرموش ليندة، المرجع السابق، ص63.

(4) المادة 19 من ق إ الجبائية، المرجع السابق.

و عنوانه و كذا عناصر الجرد لإعادة تصحيح الوعاء الضريبي، إذ يشكل عمل تحضيره للمراقبة على الوثائق.

## 2- الرقابة على الوثائق

وتعد هذه الصورة إجراء ثانياً تقوم به الإدارة الجبائية بعد الرقابة الشكلية بحيث يجب أن تكون الرقابة على الوثائق كاملة و هذا ما يستلزم المراقبة الإنتقادية و الإجمالية، و يقوم الأعوان بفحص التصريحات فحصاً دقيقاً للقيام بمقارنتها بالمعلومات التي يحوزونها عن المكلف ضمن ملفه الجبائي.<sup>(1)</sup>

و يقصد بالوثائق الدفاتر و التسجيلات و الوثائق و المستندات التي يمارس عليها حق الإطلاع و المراقبة، و التي يجب أن تحفظ لمدة 10 سنوات انطلاقاً من تاريخ آخر عملية مقيدة في الدفاتر و الوثائق، وبموجب هذه الصورة تقوم الإدارة الجبائية بمقارنة المعلومات المصرح بها بالمستندات الملحقة بالتصريح و كذا جميع المعلومات و البيانات التي في حوزة الإدارة الجبائية، فهذا النوع من الرقابة يمكن أن يؤدي إلى التحقيق أو الرقابة المعمقة، إذ يمكن للمحقق طلب المعلومات بغرض إزالة الغموض و الشك في التصريحات المقدمة من طرف المصلحة المحققة إلى المكلف بالضريبة من أجل تقديم المعلومات الإضافية فيما يخص النقاط و المسائل التي تم تحديدها من طرف مصلحة الضرائب.

و بإمكان المحقق أن يطلب توضيحات و تبريرات عندما يرفض المكلف بالضريبة الإجابة على الطلب الشفوي، أو عندما يكون الجواب عبارة عن رفض للإجابة على كل أو جزء من النقاط المطلوب توضيحها.

(1) عوادي مصطفى- زين يونس، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، الجزائر، 2011

و يتعين على المحقق أن يعيد طلبه كتابيا لإضفاء طابع الإلزامية أكثر، و يجب أن يبين هذا الطلب الكتابي بشكل صريح النقاط التي يراها المحقق ضرورية للحصول على التوضيحات أو التبريرات، في مدة لا تقل عن 30 يوما. (1)

و بعد عدم الرد بعد انقضاء الميعاد المنوه عنه آفا قبولا ضمنيا للتصحيح و بالتالي فإن المفتش يحدد أساس فرض الضريبة على ضوء هذا التصحيح.

### ثانيا: الرقابة في عين المكان

"هي مجموع العمليات التي لها غرض الفحص في عين المكان في محاسبة مؤسسة ما أو شخص معين و مقارنة النتائج مع بعض المعطيات المادية بهدف مراقبة مدى سلامة ودقة التصريحات المكتتبه و عند إقتضاء الآجال يمكن اللجوء إلى الإجراءات الضرورية لتحقيق التعديلات اللازمة". (2)

و يمكن أن تكون الإجراءات السابق ذكرها غير كافية بالنسبة للمحقق الجبائي ولذلك يلجأ إلى الرقابة الخارجية التي تتمثل في التدخلات المباشرة للأعوان المحققين للأمكنة التي يزاول فيها المكلفون بالضريبة نشاطاتهم، مما يسمح بإجراء بحوث ميدانية للتأكد من صحة المعلومات المصرح بها، من خلال الفحص الميداني للدفاتر و الوثائق المحاسبية و كذا جميع الوثائق الملحقة و تبريراتها اللازمة، لمحاولة الكشف عن احتمالات التهرب الضريبي و هذا بهدف مقارنة العناصر و المعطيات المصرح بها مع تلك الموجودة على أرض الواقع وهذا ما كرسته المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية بالقول: "تتم ممارسة حق الرقابة

(1) المادة 19 من ق إ الجبائية، المرجع السابق.

(2) قرموش ليندة، المرجع السابق، ص 65.



على مستوى المنشآت و المؤسسات المعنية خلال ساعات فتحها للجمهور و ساعات ممارسة نشاطها".<sup>(1)</sup>

و أجازت المادة 22 من نفس القانون لأعوان الإدارة الجبائية القيام بكل التحقيقات و المعاينات التي تبدو لهم ضرورية في المحلات المهنية للمكلفين بالضريبة.<sup>(2)</sup>

و يمارس التحقيق في المحاسبة على الشخص معنوي أو الشخص الطبيعي بالتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية له.

### 1- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

يعرف هذا الإجراء بأنه: "مجموع عمليات التحقق و التقصي بغرض إكتشاف الفروق المحتملة بين المداخل المصرح بها من طرف المكلف بالضريبة وتلك التي حققها فعلا".<sup>(3)</sup>

و قد نصت المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية على انه في حال وجود قرائن تدل على ممارسات تدليسية يمكن للإدارة الجبائية القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث و الحصول و حجز كل المستندات و الوثائق و الدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء و المراقبة و دفع الضريبة.<sup>(4)</sup>

و لقد حدد المشرع الجبائي في المادة 21 من نفس القانون شروط القيام بهذه العملية كالاتي:

(1) المادة 18 من ق إ جبائية، المرجع السابق.

(2) المادة 22 من نفس القانون.

(3) عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، الجزائر، 2012، ص21.

(4) المادة 34 من ق إ جبائية، المرجع السابق.

- أن ينصب التحقق على الأشخاص الطبيعيين، أي أن يتم التحقق المعمق لمعرفة الدخل الحقيقي للشخص الطبيعي.
  - وأن يبحث فيه عن الإنسجام بين المداخل المصرح بها من جهة و الذمة المالية و الحالة المالية و العناصر المكونة لنمط أعضاء المقر الجبائي.
  - مع وجوب إجراء هذا التحقق في الوضعية الجبائية الشاملة من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مراقب على الأقل.<sup>(1)</sup>
- ولقد نصت نفس المادة على إجراءات التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة كالآتي:

- إعلام المكلف بالضريبة مسبقا و ذلك عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع ضرورة إرفاقه بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية.
- منح المكلف بالضريبة المراد التحقيق في وضعيته الجبائية أجل 15 يوما تحتسب إبتداء من تاريخ الإستلام كما يمكنه الإستعانة بمستشار من إختياره.
- و يجب أن يحدد الإشعار بالتحقيق الفترة موضوع التحقيق و التي لا يمكن أن تتجاوز السنة غير أن هناك استثناءات قد تطيل هذه المراقبة و ذلك في الحالات التالية:

- لا تطبق مدة المراقبة في حالة استعمال مناورات تدليسية متبثة قانونا.
- كما أن هذه المدة لا يمكن الإعتداد بها إذا تماطل المكلف بالضريبة في الرد عن طلبات التفسير أو التبرير في الآجال القانونية المنصوص عليها في المادة 19 من قانون الإجراءات المدنية و المحددة ب 30 يوما.

(1) المادة 21 من ق إ الجبائية، المرجع السابق.

• و بعد الإنتهاء من التحقق يجب على الإدارة الجبائية أن تعلم المكلف بالضريبة بالنتيجة ويجب أن يكون هذا الإعلام برسالة موسى عليها مع إشعار بالتقويم.

و في حالة إعادة التقويم يجب إن يكون الإشعار بإعادة التقويم مفصلا بكفاية و مبررا بكيفية تسمح للمكلف بالضريبة بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة و صياغة ملاحظاته أو التصريح بقبوله.

كما منح المشرع للمكلف بالضريبة أجل 40 يوما لتبليغ ملاحظاته أو قبوله، و يعتبر عدم الرد خلال هذا الأجل قبولا ضميا من طرفه.

كما يمكن مناقشة أسس فرض الضريبة بين العون المحقق و المكلف بالضريبة وعلى العون المحقق إذا طلب منه المكلف بالضريبة أن يفسر له مضمون التبليغ.

كما يمكن للعون المحقق بعد الرد الإستماع إلى المكلف بالضريبة إذا كان سماعه مجديا أو إذا طلب هذا الأخير إعطاء تفسيرات تكميلية.

و في حالة رفض العون المحقق لملاحظات المكلف بالضريبة يجب عليه ان يعمل بذلك بمراسلة تكون كذلك مفصلة ومبررة.

و لا يجوز للإدارة الجبائية بعد انتهائها من إجراء التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة بالنسبة للضريبة على الدخل، أن تشرع في تحقيق جديد خاص بنفس الفترة و نفس الضريبة، إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد أدلى بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق أو يكون قد استعمل أساليب تدليسية.<sup>(1)</sup>

(1) المادة 21 من ق إ الجبائية، المرجع السابق.

## 2- التحقيق في المحاسبة:

يقصد بهذا الإجراء جميع العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة و فحص محاسبتهم، و التأكد من مدى تطابقها مع المعطيات و غيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها.(1)

ويعرف هذا التحقيق أيضا بأنه : "مجموعة من العمليات التي تهدف إلى مراجعة المحاسبة شكلا و مضمونا من أجل مراقبة صحة التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة".(2)

ويعود الهدف الأساسي من التحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة و إجراء كل التحريات، إلى ضرورة تأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها، عملا بالقواعد و الضوابط المحددة بموجب المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، والتي تتمثل في :

- وجوب إنجاز التحقيق في المحاسبة بعين المكان، ماعدا في حالة طلب خطي معاكس من طرف المكلف بالضريبة تقبله المصلحة، أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة.
- إجراء التحقيق في المحاسبة من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مراقب على الأقل، و في حالة استبدال المحققين يجب إعلام المكلف بالضريبة.
- ممارسة التحقيق مهما كانت الوسيلة أو السند المستعمل لحفظ الحقوق، وإن كانت المحاسبة مسموعة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، فإنه يمكن أن تشمل المراقبة مجمل

(1) صالح العبد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2014، ص 40.

(2) بن اعمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية و الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011، ص 53.

المعلومات و المعطيات و المعالجات التي تساهم بصورة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية.(1)

أما فيما يخص إجراءات التحقيق في المحاسبة فتتمثل فيما يلي:

- إعلام المكلف بالضريبة مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق ووجبات المكلف المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته 10 أيام، ابتداء من تاريخ إستلام هذا الإشعار وذلك قبل الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة .

غير أن هناك استثناء متعلقا بحالة حدوث مراقبة مفاجئة، يكون الهدف منها أو مبررها هو المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للإستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها، و في هذه الحالة يسلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عند البداية بعمليات المراقبة.

ويجب أن يتضمن الإشعار بالتحقيق البيانات التالية:

- ألقاب و أسماء و رتب المحققين .
- تاريخ و ساعة أول تدخل و الفترة التي يتم التحقيق فيها .
- الحقوق و الضرائب و الرسوم و الأتاوى المعنية، و كذا الوثائق الواجب الإطلاع عليها .
- يجب أن يشير الإشعار صراحة و تحت طائلة بطلان الإجراء ،إلى أحقية المكلف بالضريبة في الإستعانة بمستشار من إختياره أثناء إجراء عملية الرقابة .
- كما حددت نفس المادة مدة التحقيق بعين المكان و الاستثناءات الواردة عليها .

(1) المادة 20 من ق إ الجبائية، المرجع السابق .

## 3-التحقيق المصوب في المحاسبة:

هو عبارة عن تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو جزء منها غير متقدمة، أو مجموعة العمليات أو المعطيات المحاسبية المتعلقة بفترة تقل عن سنة جبائية.<sup>(1)</sup>

و قد استحدثت هذه الطريقة بموجب قانون المالية لسنة 2010،<sup>(2)</sup> وهي لا تختلف عن التحقيق في المحاسبة العادية من حيث الإجراءات، بإستثناء النقاط المذكورة في الفقرتين الرابعة و الخامسة، كما حددت الفقرة الرابعة من المادة 21 مكرر مدة التحقيق، وتحت طائلة البطلان، بأن لا تتجاوز أكثر من شهرين.

كما لا يمكن، و تحت طائلة بطلان الإجراءات، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر و الوثائق المحاسبية أكثر من 3 أشهر.<sup>(3)</sup>

## المطلب الثاني: التنسيق بين الإدارات في إطار مكافحة التهرب الضريبي

أدى توسع ظاهرة التهرب الضريبي بالإدارة الضريبية إلى تكوين لجان تنسيق، و فرق مختلطة و كذا العمل على التنسيق بينهما و بين الإدارات الأخرى من أجل العمل على مكافحة هذه الظاهرة أو الحد منها، لأنها لم تعد قادرة على مواجهة هذه الظاهرة لوحدها وعليه سنوضح لجان التنسيق ، وطريقة التنسيق بين الإدارة الضريبية و الإدارات الأخرى كما يلي:

(1) المادة 20 مكرر من ق إ الجبائية، المرجع السابق.

(2) المادة 24 من قانون رقم 09-09 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2010، المؤرخ في 30 ديسمبر 2003 ، ج ر عدد 78، الصادرة في 31 ديسمبر 2009.

(3) المادة 21 مكرر من ق إ الجبائية، المرجع السابق.

### الفرع الأول: لجان التنسيق والفرق المختلطة

تتضح عملية التنسيق بين الإدارات في إطار مكافحة التهرب الضريبي من خلال ما تقوم به لجان التنسيق و الفرق المختلطة:

#### أولاً: لجان التنسيق

لقد أنشأ المشرع لجننتين للتنسيق هما:

#### 1- لجنة التنسيق الوزارية المشتركة

من أجل مراقبة المعلومات المصرح بها وتوحيد برامج التدخل بين الإدارات الثلاثة (ضرائب، الجمارك، تجارة) أنشأ المشرع لجنة وزارية مشتركة يتولى رئاستها لمدة سنة وبالتناوب ، ممثل كل مصلحة من مصالح الإدارة المركزية المذكورة ، تبعا للترتيب التالي: الضرائب، الجمارك، التجارة.<sup>(1)</sup>

أما فيما يخص تشكيلة لجنة التنسيق الوزارية المشتركة فقد نصت عليها المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 97-290، حيث تتشكل من ثلاثة أعضاء دائمين موزعة بين الإدارات التي تتشكل منها :

- مدير العمليات الجبائية بالمديرية العامة للضرائب .
- مدير مكافحة الغش بالمديرية العامة للجمارك .
- المفتش المركزي للتحقيقات الإقتصادية .

(1) المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 97-290، يتضمن تأسيس لجان التنسيق والفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية ووزارة التجارة وتنظيمها، المؤرخ في 27 جويلية 1997، ج ر عدد 50، الصادرة في 30 جويلية 1997.

بالإضافة إلى أعضاء إضافيين يتم تعيينهم من طرف الوزير المكلف بالمالية و الوزير المكلف بالتجارة كل فيما يخصه من بين الموظفين اللذين لهم على الأقل رتبة نائب مدير بالإدارة المركزية أو رتبة تعادلها.

تقوم اللجنة الوزارية المشتركة على وجه الخصوص بالمهام التالية:

- تنظيم وتطوير تداول المعلومات بين المصالح التابعة للهيكل المركزية التي تتشكل منها اللجنة.
- اقتراح كل التدابير والإجراءات التي من شأنها أن تطور الأعمال ذات الاهتمام المشترك بالنسبة لمصالح الإدارات الثلاث.
- إنجاز الأعمال المشتركة في مجال الرقابة.
- تنسيق عمل لجان التنسيق الولائية ودراسة الحصائل السداسية لأشغال هذه اللجان.
- إعداد حصيلة سداسية عن أشغالها.<sup>(1)</sup>

## 2 : لجنة التنسيق الولائية :

تقوم الإدارات الثلاث بالتنسيق فيما بينها على المستوى المحلي و ذلك من أجل تبادل المعلومات و تطبيق برامج التدخل الخاصة بمراقبة نشاطات كل المتدخلين في النشاطات التجاري و مدى الإلتزام بتطبيق القوانين السارية المفعول سواء ما تعلق بالجانب الجبائي أو الجانب الإقتصادي بصفة عامة ، فضلا عن تأسيس لجان تنسيق بين مصالح الضرائب ومصالح الجمارك ومصالح التجارة على المستوى المحلي.<sup>(2)</sup>

(1) المادة 4 من المرسوم التنفيذي 97-290، يتضمن تأسيس لجان التنسيق و الفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية ووزارة التجارة وتنظيمها، المرجع السابق.

(2) المادة 7 من نفس المرسوم.



يتولى رئاستها بالتناوب لمدة سنة ممثل عن كل مصلحة من المصالح المحلية المعنية تبعا لنفس الترتيب المذكور ألفا(الضرائب ثم الجمارك ثم التجارة )، وتتولى كتابتها بصفة دائمة مصالح المديرية الولائية للضرائب.(1)

تتشكل لجنة التنسيق الولائية من ثلاثة أعضاء دائمين وثلاثة أعضاء إضافيين.

فالأعضاء الدائمون هم:

- مدير الضرائب بالولاية.
- رئيس قطاع مكافحة الغش أو رئيس مفتشية قسم الجمارك بالولاية.
- مدير المنافسة والأسعار بالولاية.

أما الأعضاء الإضافيين فيتم تعيينهم من طرف كل من المدير العام للضرائب والمدير العام للجمارك والمفتش المركزي للتحقيقات الإقتصادية و قمع الغش كل فيما يخصه ويتم إختيارهم من بين الموظفين الذين لهم على الأقل رتبة نائب مدير ولائي أو رتبة تعادلها.(2)

وأما فيما يخص مهام اللجنة الولائية فتمثل فيما يلي:

- تضمن إرسال المعلومات وتبادلها بين الإدارات المعنية على مستوى الولاية.
- تضبط برامج الأعمال المشتركة في مجال الرقابة.
- تسهر على إنجاز برامج التدخل.
- تطبق الإجراءات المقررة بصفة مشتركة.

(1) المادة 9 من المرسوم 97-290، يتضمن تأسيس لجان التنسيق والفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية ووزارة التجارة وتنظيمها، المرجع السابق.

(2) المادة 8 من نفس المرسوم.

- تعد حصيلة سداسية على أشغالها.(1)

### ثانيا: الفرق المختلطة

أنشأت الفرق المختلطة للتنسيق بين تدخلات المصالح التابعة للضرائب والجمارك والتجارة بموجب المرسوم التنفيذي 97-230 المؤرخ في 27 جويلية 1997، وذلك من أجل محاربة ظاهرة التهرب الضريبي، والتي تتحقق بالتوسع في العمليات المشتركة من حيث تلقي المعلومات والإستغلال الأفضل لها، ويتم إنشاء فرقة أو عدة فرق على مستوى كل ولاية بموجب قرار وزاري مشترك بين الوزير المكلف بالمالية والوزير المكلف بالتجارة حسب كثافة النشاط في كل ولاية كما يمكن أن يتم إنشاء فرق جهوية يمتد اختصاصها الإقليمي عبر عدة ولايات.(2)

و تتشكل الفرقة المختلطة من ستة أعوان إداريين لكل إدارة عضوين برتبة مفتش خبرته لا تقل عن ثلاثة سنوات في الميدان.(3)

و تقوم الفرق المختلطة بتنفيذ القرارات المتخذة وبرامج الرقابة المسطرة من طرف لجان التنسيق الثلاثة،(4) حيث تقوم برقابة الأشخاص الطبيعية والمعنوية القائمين بعمليات التجارة بالجملة أو بالتجزئة للتأكد من مشروعيتها وتطابقها مع التشريعات الجبائية والجمركية و التجارية المعمول بها.(5)

(1) المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 97-290، يتضمن تأسيس لجان التنسيق والفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية ووزارة التجارة وتنظيمها، المرجع السابق.

(2) المادة 12 من نفس المرسوم.

(3) المادة 13 من نفس المرسوم.

(4) المادة 11 من نفس المرسوم.

(5) المادة 18 من نفس المرسوم.

كما تقوم بتبادل المعلومات والقيام بالتحقيقات المشتركة كما أنها تبادر بتنظيم أيام دراسية وطنية بمشاركة إدارات الضرائب والجمارك والتجارة لدراسة وضعية الجباية وكل ما يتصل بها من مشاكل ومحاولة تطوير أو تغيير أساليب العمل.<sup>(1)</sup>

و للإشارة فإنه تم إنشاء فرق مختلطة مختصة في الإعلام الآلي ومهامها تنحصر في إجراء تبادل المعلومات الخاصة بالمبادلات الخارجية والعمل لإنسجام نماذج أنظمة الإعلام الآلي والاستغلال المشترك للملفات من أجل متابعة أفضل وكذا المشاركة في مختلف دورات التدريب في مراكز الإعلام الآلي.

ويمكن القول بأن إنشاء الفرق المختلطة من أهم الإجراءات التي اتخذتها الحكومة من أجل حماية الاقتصاد الوطني من خطورة التهرب الضريبي.

#### الفرع الثاني: التنسيق بين الإدارة الضريبية و الإدارات الأخرى

تعمل الإدارة الضريبية على التنسيق بينها و بين الإدارات الأخرى، و ذلك من أجل العمل على مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي نظرا لعدم مقدرتها على ذلك لوحدها.

#### أولا: التنسيق بين الإدارة الضريبية و إدارة الجمارك

تقوم إدارة الضرائب بتقديم طلب إلى إدارة الجمارك بخصوص مؤسسة قيد التحقيق سواء كانت مؤسسة خاصة أو عامة، وذلك من أجل معرفة قيمة السلع (المصدرة أو المستوردة) ومقارنتها بتلك المصرح بها لتحديد الفروقات إن وجدت وذلك لما لها من إمكانية استقصاء للمعلومات بشأن حركة رؤوس الأموال والتحويلات المشبوهة من قبل المؤسسات المالية، باعتبارها حلقة وصل بين الداخل والخارج، كما تلزم إدارة الجمارك بالتبليغ التلقائي بكل المعلومات التي تخص الإستيراد الخاصة بالمكلف.<sup>(2)</sup>

(1) المادة 17 من المرسوم التنفيذي رقم 97-290، يتضمن تأسيس لجان التنسيق والفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية ووزارة التجارة وتنظيمها، المرجع السابق.

(2) طرشي إبراهيم، المرجع السابق، ص 32.

## ثانيا: التنسيق بين الإدارة الضريبية ومصالح التجارة

تقوم مصالح التجارة بتحديد ثمن البيع والشراء للمواد التي تستعملها المؤسسة أو الشركة قيد التحقيق، فيقوم مفتش الضرائب بالإطلاع على محاضر الضبط المرسله من قبل المصلحة إلى المكلف وذلك بخصوص المخالفات المتعلقة بالبيع و الشراء دون فاتورة وكذا الزيادة في الأسعار بشكل مخالف للقانون. (1)

## ثالثا: التنسيق بين الإدارة الضريبية و إدارة البنوك

بموجب التعليمه الصادره بتاريخ 12 أبريل 1992 عن المديرية العامة للضرائب يجب على كل المؤسسات البنكية أن تقدم إجباريا كل المعلومات التي تطلبها إدارة الضرائب والمتعلقة والتي تخص كشوفات المكلفين وحركة رؤوس الأموال، و هذا يساعد المفتش من التأكد من تطابق ما هو مسجل من محاسبة المؤسسة وما تحتويه الكشوفات البنكية. (2)

و قد ألزمت المادة 51 من قانون الإجراءات الجبائية بإرسال إشعار خاص للإدارة الجبائية بفتح وإقفال كل حساب إيداع أو السندات أو القيم أو الأموال... أو أي حسابات أخرى تسيرها مؤسساتهم بالجزائر. (3)

كما أن إدارة البنوك تطلب من الأشخاص الطبيعيين والمعنويين غير المقيمين الذين يرغبون في تحويل أموالهم، بتقديم شهادة من المصالح الجبائية والتي توضع المعالجة الجبائية لهذه الأموال، وبعد دراسة ملفه الجبائي في أجل أقصاه سبعة أيام، ابتداء من تقديم طلبه تسلم له الشهادة لكن بعد تسوية الوضعية الضريبية للشخص.

(1) طرشي إبراهيم، المرجع السابق، ص 32.

(2) عباس عبد الرزاق، المرجع السابق، ص 72.

(3) المادة 51 من ق إ الجبائية، المرجع السابق.

أما فيما يخص الأشخاص المقيمين داخل الوطن، إذا أرادوا تحويل أموالهم إلى الخارج من أجل الإستيراد، فترسل نسخة من شهادة تحويل الأموال إلى المصالح الجبائية توضح فيها المبالغ المالية المحولة إلى الخارج. (1)

#### رابعاً: التنسيق بين الإدارة الضريبية والجهات القضائية

كما تعمل الجهات القضائية على التنسيق بينها وبين الإدارة الضريبية عن طريق دعوتها لتتدخل كطرف مدني في إجراءات المحاكمة، كما أنها تسهر على تطبيق العقوبات الردعية التي تراها مناسبة، وذلك من أجل ردع المتهرب وعدم عودته للفعل المجرم قانوناً مرة أخرى، كما تقوم الجهات القضائية بتحويل كل المعلومات التي بحوزتها فيما يخص المخالفات الجبائية للإدارة الضريبية. (2)

#### المطلب الثالث: التعاون الدولي في إطار مكافحة التهرب الضريبي

بالنظر إلى الأهمية البالغة للتنسيق و التعاون الدولي في إطار مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، انتهجت الجزائر و كغيرها من دول العالم سياسة التعاون الدولي للتصدي لهذه الظاهرة عن طريق تبني آليات جديدة من أجل حماية اقتصادها و كذا المكلفين بالضريبة سواء كانوا المواطنين منهم أو الأجانب بالإضافة إلى تشجيع الاستثمار الوطني و الأجنبي على حد سواء.

و عليه سوف نتطرق في هذا المطلب إلى الآليات الإتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي و الإتفاقيات الدولية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي .

(1) تريش مختار، المرجع السابق، ص 45.

(2) طرشي ابراهيم، المرجع السابق، ص 33.

### الفرع الأول: الآليات الإتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي

يعتمد التعاون الدولي آليات متعددة لمواجهة التهرب الضريبي على المستوى الدولي أهمها: التنسيق الضريبي، و معاملة المستثمر الأجنبي بمثل ما يعامل به المستثمر الوطني الشفافية الجبائية و المصرفية و تبادل المعلومات و التعاون في مجال التحصيل الضريبي.

#### أولاً: التنسيق الضريبي

و تتمثل هذه الوسيلة في تنسيق النظم و التشريعات الضريبية بحيث تصبح متناغمة و متقاربة.

فبعض الدول تسعى إلى استقطاب الاستثمارات الأجنبية عن طريق الحوافز الحيلية الممنوحة للمستثمرين الأجانب و إن تنسيق السياسات الجبائية يؤدي إلى تحقيق مزايا إقتصادية عديدة، أهمها تحقيق التكامل الاقتصادي و تشجيع الاستثمارات المشتركة و تتميتها وفق أدوات التنسيق المتبعة.<sup>(1)</sup>

#### ثانياً: الشفافية الضريبية

أي تمكين المكلفين من الإطلاع على القوانين و الأنظمة و التعليمات الضريبية و هو ما يؤدي إلى زيادة معرفتهم بمقدار الضريبة المفروضة على دخولهم.

و تعتبر هذه الوسيلة ناجحة للحد من الفساد الإداري، حيث أن موظف السلطة المالية لا يمكنه التلاعب بمقدار الضريبة، كما تخفض تكلفة فرض الضريبة الناجمة عن اعتراض المكلف على الضريبة المفروضة، و تعزز عنصر المسائلة و زيادة الثقة في الإدارة الضريبية مما يشجع على جلب الإستثمارات الأجنبية.<sup>(2)</sup>

(1) مهداوي عبد القادر، المرجع السابق، ص 6.

(2) المرجع نفسه، ص 7.

## ثالثا: الشفافية المصرفية

عمدت أغلب الدول إلى سن قوانين الشفافية المصرفية بسبب تزايد الأعمال الإجرامية العابرة للحدود و اتساع نطاق المعاملات الإلكترونية المرتبطة بتبييض العائدات الإجرامية و أضحى مطلب الشفافية المصرفية حلا لأجل حماية التعاملات الإقتصادية و تمكين الأجهزة الضريبية من تحصيل الضرائب المترتبة على الثروة و المداخيل.

## رابعا: المساواة في المعاملة

نصت أغلب الإتفاقيات الجبائية الثنائية في مجال الخضوع الضريبي على ضمان المساواة في المعاملة بين الأشخاص الطبيعيين و المعنويين لكلا الدولتين، و تهدف هذه الوسيلة إلى فرض ضريبة متساوية مع المتعامل الأجنبي و المتعامل الوطني اللذين يوجدان في نفس الوضعية و أنه و بهذه الطريقة يتجنب المكلف ازدواجية الضريبة أو عدم دفعها في بلد معين إستنادا لإختلاف الضابط المستند إليه في فرض الضريبة.<sup>(1)</sup>

## خامسا: المساعدات الإدارية المتبادلة في المجال الضريبي

لقد تم إبرام اتفاقية في هذا المجال من قبل منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية و التي بموجبها تتم المساعدة بين الإدارات الجبائية و التي دخلت حيز النفاذ في 1 جوان 2011 و من أهم بنودها تحديد نطاق المساعدة الإدارية المتبادلة حيث حددت المادة الأولى من الاتفاقية نطاق المساعدة المتبادلة بين الإدارات الضريبية و تمكن هذه المساعدات من تبادل المعلومات الضريبية و التفتيش الضريبي المشترك كما حددت المواد 5 و 6 و 7 أساليب تبادل المعلومات بناء على الطلب أو بصورة تلقائية بمجرد استفادة المكلف من

(1) المادة 25 من إتفاقية تجنب الازدواج الضريبي و مكافحة التهرب الضريبي و الغش الجبائي و وضع قواعد المساعدة المتبادلة في ميدان الضريبة على الدخل و الثروة و الشركات، المبرمة بين الجزائر و فرنسا، المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 02-121، المؤرخ في 27 أفريل 2002، ج ر عدد 23، الصادرة في 30 أفريل 2002.

تخفيضات أو إعفاءات جبائية في إحدى دول الأطراف في الإتفاقية، بينما تركت المادتان 8 و9 حرية الموافقة أو الرفض للتفتيش الضريبي المشترك إلى السلطات المختصة في كل دولة مراعاة لمبدأ سيادة الضريبة وإقليمية الضريبة.

كما نصت الاتفاقية على واجب حماية خصوصيات المكلف وعدم إستغلالها إلا لأغراض جبائية بحتة وذلك من أجل حماية معلومات المكلف وأسراره التجارية والصناعية.<sup>(1)</sup>

### الفرع الثاني: الاتفاقيات الدولية في إطار مكافحة التهرب الضريبي الدولي

إن اتساع نطاق التهرب الضريبي على المستوى الدولي جعل التعاون ضرورة حتمية وذلك من أجل تبادل المعلومات للكشف عن الوظيفة المالية للمكلف، إلا أن المنظمة العالمية للتجارة تعارض مبدأ التعاون الدولي لأنه يؤدي إلى المساس بسرية المعاملات التجارية وإفشاء أسرار الأرصدة النقدية التي يملكها رجال الأعمال في بنوك الدول.

(1) مهداوي عبد القادر، المرجع السابق، ص ص 7-8.



و تسعى الجزائر جاهدة لتطوير التعاون الدولي من أجل تبادل المعلومات اللازمة لتطبيق أحكام المعاهدات الدولية و ذلك بإبرامها للعديد من الإتفاقيات مع مختلف الدول. (1)

(1) انظر الإتفاقيات التالية:

- إتفاقية تجنب الإزدواج الضريبي، التهرب و الغش الجبائي ووضع قواعدالمساعدة المتبادلة في ميدان الضريبة على الدخل و الثروة، المبرمة بين الجزائر وتركيا، المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 94-305، المؤرخ في 02 أكتوبر 1994، ج ر عدد 65، الصادرة في 12 أكتوبر 1994.
- إتفاقية تجنب الإزدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة، المبرمة بين الجزائر و جنوب افريقيا، المصادق عليها بالمرسوم الرئاسي رقم 2000-95، المؤرخ في 04 ماي 2000، ج ر عدد 26، الصادرة في 07 ماي 2000.
- إتفاقية تجنب الإزدواج الضريبي و منع التهرب الضريبي بالنسبة للضرائب على الدخل و رأس المال، المبرمة بين الجزائر و مصر، المصادق عليها بالمرسوم الرئاسي 03-142، المؤرخ في 25 مارس 2003، ج ر عدد 23، الصادرة في 02 أبريل 2003.
- إتفاقية من أجل تفادي الإزدواج الضريبي و تجنب التهرب و الغش الضريبيين فيما يتعلق بالضرائب على الدخل و على الثروة، المبرمة بين الجزائر و ألمانيا، المصادق عليها بالمرسوم الرئاسي 08-174، المؤرخ في 14 جوان 2008، ج ر عدد 33، الصادرة في 22 جوان 2008.
- إتفاقية تجنب الإزدواج الضريبي و منع التهرب الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل المبرمة بين الجزائر و الكويت، المصادق عليها بالمرسوم الرئاسي رقم 08-355، المؤرخ في 05 نوفمبر 2008، ج ر عدد 66، الصادرة في 26 نوفمبر 2008.

**المبحث الثالث: الآليات الإجرائية لقمع جريمة التهرب الضريبي**

على الرغم من تكريس المشرع للآليات الموضوعية التي اعتمدها للوقاية والرقابة من أجل الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، إلا أن بعض المكلفين يلجؤون إلى ارتكاب جريمة التهرب الضريبي، و لذلك قام المشرع الجزائري بتعزيز هذه الآليات من خلال الإجراءات القمعية الموضحة أدناه.

**المطلب الأول: معاينة جريمة التهرب الضريبي**

أوكل المشرع الجبائي الجزائري مهمة متابعة جريمة التهرب الضريبي إلى أشخاص مؤهلين من أجل إثباتها، كما افرد لها عدة أحكام خاصة، تتمحور حول طبيعتها الخاصة من حيث معاينتها وكذلك تبيان شروطها والإجراءات التي يتبعها الأشخاص المؤهلين للقيام بذلك، من أجل إثباتها ومحاولة قمع مرتكبيها.

وهذا ما سوف نوضحه فيما يلي:

**الفرع الأول: الأشخاص المؤهلين لمعاينة جريمة التهرب الضريبي**

نظم المشرع الجبائي أحكاما تجريبية وإجرائية خاصة بجريمة التهرب الضريبي، تخرج عن نطاق القواعد العامة المتعارف عليها، وأوكل مهمة إثبات هذه الجرائم لأشخاص مؤهلين، تكمن مهمتهم في الوصول إلى دلائل من خلال المهام المحددة لهم قانونا في هذا المجال، كما أن القوانين الضريبية اختلفت في تحديد الأشخاص المؤهلين لإثبات جرائم التهرب الضريبي.

أولاً: الأشخاص المؤهلين لإثبات جريمة التهرب الضريبي في قانوني الضرائب غير المباشرة و قانون الطابع

توكل مهمة إثبات الجريمة التهرب الضريبي إلى أعوان الضرائب المفوضين والملحقين دون سواهم، حيث أن مخالفة الأحكام المتعلقة بالمراقبات و التحصيلات في المراحل المعهود بها إلى دائرة الضرائب تثبت في محاضر تقدم بناء على طلب من المدير العام للضرائب، وتؤكد أمام القاضي خلال ثلاثة أيام من تاريخها وذلك تحت طائلة البطلان. و تكون هذه المحاضر محررة من قبل عون واحد، وفي هذه الحالة تكون حجة أمام القضاء إلى أن يثبت العكس، وعندما تكون محررة من قبل عونين تكون حجة إلى أن يطعن في تزويرها. (1)

ثانياً: الأشخاص المؤهلين لإثبات جريمة التهرب الضريبي في قانون الرسم على رقم الأعمال

وسع هذا القانون من قائمة الأشخاص المؤهلين لإثبات هذه الجريمة، حيث جاءت المادة 112 من قانون التسجيل كما يلي: "يمكن أن تثبت مخالفات الأحكام المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة بكل وسائل الإثبات التابع للقانون العام، أو تعاین بواسطة محاضر يعدها ضباط الشرطة القضائية أو أعوان إدارات الضرائب المختلفة، والضرائب المباشرة والتسجيل ومصالح الجمارك، أو قمع الغش والمخالفات الإقتصادية.

و تلاحق المخلفات ويحكم فيها طبقاً للقواعد الخاصة بكل واحدة من الإدارة المكلفة بتحصيل هذا الرسم". (2)

(1) المادة 505 من الأمر رقم 76-104، يتضمن ق ض غ م، المرجع السابق.

(2) المادة 112 من الأمر 76-102، يتضمن ق ر ر أ، المرجع السابق.

و تتجلى الغاية من توسيع قائمة الأشخاص المؤهلين لإثبات جريمة التهرب الضريبي في مساهمة كل هيئات العامة في مكافحة هذه الجريمة، وذلك بتضافر الجهود قصد حماية المال العام، لأن مجمل العمليات الاقتصادية تمر على الهيئات السابق ذكرها.

حيث يقوم الأشخاص المؤهلين الخارجين عن الإدارة الضريبية عند قيامهم بمعاينة واثبات جريمة التهرب الضريبي بتقديم ما تم ضبطه من مخالفات في محضر لإدارة الضرائب، لتقوم الأخيرة فيما بعد بما تراه مناسبة. (1)

**ثالثاً: الأشخاص المؤهلون لإثبات جريمة التهرب الضريبي في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتسجيل**

باستقراء كل من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة وقانون التسجيل نجد أن هذين الأخيرين لم يتعرضا إلى الأشخاص المؤهلين لإثبات جريمة التهرب الضريبي.

ونظراً لهذا الفراغ القانوني يسند الفقه مهمة إثبات جريمة التهرب الضريبي إلى صاحب الاختصاص العام المتمثل في الشرطة القضائية، والتي من صلاحياتها البحث وجمع الاستدلالات في كل الجرائم ما لم تكن و بنص صريح متعلقة بوعاء الضريبة الذي تختص بها إدارة الضرائب دون سواها.

إلا أنه ومن الراجح حسب رأي الفقهاء فإنه يوجد نص صريح يستثني ضباط الشرطة القضائية من إثبات هذه الجرائم، وذلك بإحالة محاضر الإثبات إلى إدارة الضرائب المختصة دون سواها بتحريك الدعوى العمومية وذلك باعتبارها الجهة الوحيدة المخول لها تقديم الشكوى لتحريكها. (2)

(1) زروقي نجيب، المرجع السابق، ص 172.

(2) المرجع نفسه، ص ص 173 - 174.

غير أن مجال التحصيل وإدخال موارد مالية للدولة لا يجب أن ينحصر في أعوان الإدارة الجبائية، بل يجب توسيع مجال الأشخاص المؤهلين في مختلف النشاطات للكشف عن هذه الخروقات.

### الفرع الثاني: أحكام المعاينة لإثبات جريمة التهرب الضريبي

يقوم الأشخاص المؤهلون بإثبات جريمة التهرب الضريبي عندما تكون لديهم قرائن تدل على ممارسات تدليسية، ولا تتم هذه المعاينات إلا بعد حصولهم على ترخيص يمكنهم من القيام بأجراء المعاينة في كل المحلات من أجل البحث والحصول وحجز المستندات والوثائق والدعائم، أو العناصر المادية، التي من شأنها أن تبرز التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة. (1)

#### أولاً: شروط المعاينة

وللقيام بإجراءات المعاينة لا بد من توافر شروط ، وهي:

- ضرورة وجود قرائن جدية تدل على التهرب.
- الحصول على الترخيص المسبق من طرف الإدارة الجبائية. (2)

وتطبق إجراءات المعاينة بوجه خاصة على المتعدين بالسوق الموازية، وذلك من أجل إقتناء الملفات ذات الأهمية، أما الحالات الأقل أهمية فهي مصليحات الوسائل الأخرى ( مصالح التدخلات، الفرق المختلطة، فرق التحقيق...)، من أجل تحقيق الأهداف المسطرة لهذه الأداة الجديدة للتدخل.

(1) المادة 34 من ق إ الجبائية، المرجع السابق.

(2) نفس المادة.

ويتم الترخيص للمصلحة بإجراء حق المعاينة، عن طريق إرسال طلب إلى مديرية البحث والمراجعات (D.R.V) عن طريق الفاكس، الذي يجب أن يفصل فيه المدير الولائي.<sup>(1)</sup> و يمارس حق المعاينة من طرف أعوان ذوي رتبة مفتش على الأقل، والمؤهلين من طرف المدير الولائي للضرائب، ويجب أن لا يقل عدد الأعوان بالنسبة لكل تدخل عن عشرين دون أن يتعدى أربعة أعوان، ويتم الإختيار من بين الأعوان الأكثر تأهيلا والمتمتعين بالكفاءات والمميزات المطلوبة لتحقيق هذه المهمات.<sup>(2)</sup>

### ثانيا: إجراءات المعاينة

تتمثل هذه الإجراءات فيما يلي:

- الحصول على الترخيص من طرف رئيس المحكمة المختصة إقليميا، أو الأملاك والأماكن المراد معاينتها الواقعة في دائرة إختصاصه، أو من طرف القاضي الذي يفوضه رئيس المحكمة المختصة.
- يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضباط الشرطة القضائية، ويعطي جميع التعليمات إلى الأعوان المشاركين في هذه العملية.
- يتخذ الترخيص شكل أمر بناء على طلب المدير الولائي للضرائب.
- يجب على العون الذي كشف فعل التدليس أن يقدم الإثبات المادي للمدير الولائي للضرائب بواسطة تقرير مفصل.<sup>(3)</sup>

<sup>(1)</sup> زروقي نجيب، المرجع السابق، ص 175.

<sup>(2)</sup> المادة 34 من ق إ الجبائية، المرجع السابق

<sup>(3)</sup> أنظر نص المواد: - 538 من الأمر رقم 76-104، يتضمن ق ض غ م، المرجع السابق.  
- 309 و 312 و 313 و 315 من الأمر رقم 76-101، يتضمن ق ض م ر م، المرجع السابق.

## ثالثاً: طرق التدخل للمعاينة

يمارس حق المعاينة بالبحث عن القيام بالتصرفات التدليسية سواء في المحلات المهنية التي يمكن أن تستعمل لتخزين السلع، أو في وسائل النقل، أو المحلات ذات الإستعمال السكني، التي تحتوي على مستندات تهم المصلحة.

كما يمكن أن تخص المعاينة الأماكن المملوكة من طرف الغير، المشكوك في أنهم يملكون أو يخفون مستندات تهم المصلحة، مثل مسيروا الشركات، الشركاء، المحاسبون أو أي شخص طبيعي أو معنوي.

و تمارس المعاينة بشكل يؤدي إلى الحفاظ على ما يمس الحياة الشخصية للأشخاص المراقبين، ولا يمكن في جميع الحالات تجاوز الإطار المخصص لحق المعاينة.<sup>(1)</sup>

أما فيما يخص مواقيت التدخل فتكون عملية المعاينة ما بين الساعة 6 صباحا إلى غاية الساعة 8 مساء، ولا ينبغي القيام بأي تدخل خارج هذه الأوقات.

و تتم المعاينة بحضور الشخص المعني بالأمر أو ممثله، أو أي شاغل للمكان.<sup>(2)</sup>

وفي حالة غياب أي شخص في عين المكان، يطلب ضابط الشرطة القضائية شاهدين خارج تعداد المستخدمين التابعين لسلطته، أو سلطة الإدارة الجبائية وفي حالة استحالة طلب الشاهدين يستعين ضباط الشرطة القضائية بمحضر قضائي.<sup>(3)</sup>

(1) زروقي نجيب، المرجع السابق، ص 176.

(2) المادة 5/37 من ق إ الجبائية، المرجع السابق.

(3) المادة 4/37 من نفس القانون.

تتم عملية المعاينة تحت سلطة القاضي الذي منح الترخيص، حيث يقوم ضباط الشرطة القضائية بإعلامه عن شروط إجراء المعاينة. (1)

و يجب تعداد المستندات، والأغراض، والوثائق، وكل المحجوزات في لائحة موقعة من طرف ممثل الإدارة، والخاضع للضريبة أو ممثلة إلى غاية إرجاعها، وكذا إخضاعها للتحليل من أجل تحديد طبيعتها، وتدوين النقايس المستخرجة، وتقريبها من القرائن الأولية لأجل إثبات وجود تصرفات تدليسية ومدى تماديها. (2)

#### رابعا: إعداد تقرير مفصل للمعاينة

يجب أن يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل، مؤسسا و أن يحتوي على البيانات التي هي في حوزة الإدارة بحيث تبرر بها المعاينة، التي تبين ما يلي:

- تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعاينة.
- عنوان الأماكن التي ستتم معاينتها.
- العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض منها وجود طرق تدليسية، والتي يتم البحث دليل عليها.
- أسماء أعوان المكلفين بإجراء عمليات المعاينة ورتبهم وصفاتهم.

وبعد عملية المعاينة يتم تحرير محضر ترسل نسخته الأصلية للقاضي الذي رخص بالمعاينة والذي تمت العملية تحت رعايته ورقابته، وتشمل نسخة من المحضر المعني بالأمر، أو ممثله في حالة غيابه، أو أي شاغل للمكان.

(1) المادة 3/35 من ق إ الجبائية، المرجع السابق.

(2) المادة 38 من نفس القانون.



و يجب أن يتضمن المحضر على وجه الخصوص:

- تعريف الأشخاص الذين أجروا عمليات المعاينة،
- تعريف الأشخاص الذين حضروا عملية إجراء المعاينة وصفاتهم ( المعني أو ممثله أو كل شاغل آخر، الشهود المختارون إلخ... )،
- تاريخ وساعة التدخل،
- جرد المستندات والأشياء والوثائق المحجوزة، (1)

### المطلب الثاني: المتابعة عن جريمة التهرب الضريبي

تقوم المتابعة عن جريمة التهرب الضريبي بالجوء إلى الجهة القضائية المختصة وعرض النزاع عليها.

وتتميز إجراءات المتابعة عن جريمة التهرب الضريبي و إلى حد كبير عن تلك المتعلقة بجرائم القانون العام، وهذا ما يدفعنا إلى التطرق أولاً للتكييف القانون لجريمة التهرب الضريبي وآلية تحريك الدعوى العمومية، مروراً إلى الجهة القضائية المختصة في دعوى التهرب ثم آجال تقادمها.

### الفرع الأول: التكييف القانوني لجريمة التهرب الضريبي

كانت جريمة التهرب الضريبي قبل عام 2003 ذات طبيعة جنحية، لكن بعد صدور قانون المالية لسنة 2003 تغير تكييفها القانوني.

حيث عدل مضمون نص المادة 303 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة، وشددت عقوبة جريمة التهرب الضريبي، حيث اتخذ فيها المشرع مبلغ الوعاء الضريبي موضوع التملص كمعيار للتدرج بهذه الجريمة من مجرد مخالفة جنحية إلى جنائية. (2)

(1) المادة 38 من ق إ الجبائية، المرجع السابق.

(2) المادة 28 من القانون رقم 11-02، يتضمن قانون المالية لسنة 2003، المؤرخ في 24 ديسمبر 2002، ج ر عدد 86، الصادرة في 25 ديسمبر 2002.

وهو نفس التكييف المنصوص عليه في المادة 117 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، غير أن الأمر يختلف بالنسبة لباقي التشريعات الجبائية، التي أبقّت على التكييف الجنحي لجريمة التهرب الضريبي.

لكن الأمر لم يبق على حاله إذ أن المشرع الجبائي، بموجب قانون المالية لسنة 2012، وحد التكييف القانوني لجريمة التهرب الضريبي بعد ما ألغى الوصف الجنائي للوقائع، لتأخذ صيغة الجنحة في جميع التشريعات الجبائية.<sup>(1)</sup>

وقد اعتمد المشرع الجزائري سياسة التجنيح القانوني أو التشريعي، من أجل إعطاء نفس جديد للجهات القضائية لتمكينها من معالجة أنجع لهذه الجريمة، نظرا لسلبات المعالجة الجنائية للتهرب بسبب بطء إجراءات سير الدعوى الجنائية مقارنة بإجراءات التحقيق والمحاكمة في الجنحة.<sup>(2)</sup>

فضلا عن قلة الكفاءة والحرفية للقضاة المشكلين لمحكمة الجنايات إذ أن قضاة محكمة الجنايات أغلبهم من المحلفين، ونظرا إلى أن سير المداولة بعد المرافعة تكون بالتصويت من قبل المحلفين الذين لا يملكون قدرات تكوينية متخصصة في الجانب الضريبي، حيث يؤثر ذلك سلبا على الأحكام الجبائية.

ومن الأسباب أيضا التي دفعت بالمشرع إلى انتهاج سياسة التجنيح بالنسبة لجريمة التهرب الضريبي، هو العمل على تعزيز حق المكلف في الدفاع، وذلك بتمكينه من ممارسة

(1) المادة 13 من القانون رقم 11-16، يتضمن قانون المالية لسنة 2012، المؤرخ في 28 ديسمبر 2011، ج ر عدد

72، الصادرة في 29 ديسمبر 2011.

(2) زروقي نجيب، المرجع السابق، ص 157.

حقه في التقاضي على درجتين، وذلك باستئناف الحكم أمام المجلس القضائي وهو ما لا يتمتع به في الجناية التي يطعن في الحكم فيها للطعن بالنقض فقط. (1)

### الفرع الثاني: مباشرة الدعوى العمومية و الجبائية لجريمة التهرب الضريبي

إن الأصل في مباشرة الدعوى العمومية منوط بجهة الإتهام أي النيابة العامة ممثلة للحق العام، لكن القوانين الجبائية ومنها قانون الإجراءات الجبائية لم تأخذ بهذه القاعدة، بل تضمنت بعض الأحكام الخاصة في تحريك دعوى التهرب الضريبي، إذ منحت هذه الصلاحية للإدارة الجبائية خاصة والإدارة المالية عامة في مباشرة المتابعات القضائية، نظرا للطابع الذي تتميز به هذه الجريمة. (2)

والتي تولد دعويين أولهما عمومية تستهدف تطبيق العقوبات الجزائية وهي الحبس والغرامات الجزائية، وثانيهما جبائية تستهدف تطبيق الجزاءات الجبائية وهي الغرامة الجبائية والمصادرة والحجز.

### أولاً: الشكوى كآلية لتحريك دعوى التهرب الضريبي

إن يد النيابة العمومية مغلولة، لا تتمتع بالحرية في تحريك الدعوى العمومية في جريمة التهرب الضريبي، ذلك أنها تحرك بناء على شكوى تقدم من المجني عليه وهو إدارة الضرائب، التي تعتبر بمثابة إخطار للنياية العامة. (3)

(1) زروقي نجيب، المرجع السابق، ص 157.

(2) قرموش ليندة، المرجع السابق، ص 91.

(3) المادة 104 من ق إ الجبائية المنشأة بموجب المادة 44 من الأمر 11-16، يتضمن قانون المالية لسنة 2012، المرجع السابق.

ويعود السبب في إشتراط تقديم شكوى في الجرائم الضريبية إلى طبيعة العلاقة بين المكلفين والإدارة الضريبية، إذ يترك المشرع للإدارة سلطة تقدير الظروف وملابسات الجريمة. (1)

وتجدر الإشارة هنا إلى أن اشتراط تقديم الشكوى لا يستوجب من إدارة الضرائب القيام مسبقا بإنذار المعني بأن يقدم أو يكمل تصريحه أو يسوي وضعيته إزاء التنظيم الجبائي فالإدارة الجبائية غير ملزمة بذلك. (2)

فالمادة 305 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كانت تنص قبل تعديلها بموجب قانون المالية 2012 على ما يلي:

" تباشر الملاحقات من أجل تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في المادة 303 بناء على شكوى من إدارة الضرائب دون أن يستوجب ذلك القيام مسبقا بإنذار المعني بأن يقدم أو يكمل تصريحه أو يسوي وضعيته إزاء التنظيم الجبائي".

و يشترط في الشكوى حسب القوانين الجبائية قبل التعديلات التي طرأت بموجب قانون المالية لسنة 2012 أن يتوفر على شرطين أساسيين:

أولهما: أن تقدم الشكوى ممن أناط به القانون مهمة تقديمها، غير أنه يجوز تقديمها ممن سمح القانون بإنابته في تقديمها، وإذا صدرت الشكوى من شخص غير مختص بإصدارها يكون الإجراء باطلا.

(1) السبتي فارس، المرجع السابق، ص ص 190 - 191.

(2) أو لعربي جمال، دور القاضي الوطني في تقدير العناصر المكونة لجريمة الغش الجبائي الدولي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع القانون الدولي للأعمال، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2013، ص 39.

وثانيهما: أن تكون الشكوى مكتوبة، والحكمة من ذلك تقتضي أن تكون الشكوى موقعة من صاحب السلطة في إصدارها. (1)

وقد جاءت المادة 305 بعد تعديلها بموجب قانون المالية لسنة 2012 بما يلي: (2)

" تباشر المتابعات من اجل تحقيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وفقا للشروط المنصوص عليها في المادة 104 من قانون الإجراءات الجزائية ".

وبالرجوع إلى نص المادة 104 من قانون الإجراءات الجزائية المذكورة سابقا، نجد أنها تؤكد في فقرتها الأولى على وجوب تقديم الشكوى من طرف مدير الضرائب بالولاية كما أنها تشترط لتمام هذه الشكاوي بإستثناء تلك المتعلقة بحقوق الضمان وحق الطابع، أن تتم بعد الحصول على موافقة من اللجنة المنشأة لهذا الغرض لدى المديرية الجهوية للضرائب المختصة التي تتبعها مديرية الضرائب للولاية.

### ثانيا: مصير الدعوى في حالة تخلف أو سحب الشكوى

إن انعدام الشكوى يتطلب معرفة المرحلة التي تكون عليها الدعوى، فإذا رفعت الدعوى أمام القضاء قبل صدور الشكوى من الجهة المخولة قانونا، فإن الإجراء يكون باطلا بطلانا مطلقا، وذلك لتخلف شرط أصيل ولازم لتحريك الدعوى العمومية، أما إذا كانت الدعوى على مستوى التحقيق يتعين على قاضي التحقيق أن يصدر أمرا برفض التحقيق، أما إذا كانت الدعوى على مستوى جهات الحكم فإنه يتعين عليها القضاء بعدم قبول الدعوى العمومية من تلقاء نفسها. (3)

(1) أو لعربي جمال، المرجع السابق، ص 39.

(2) المادة 14 من القانون رقم 11-16، يتضمن قانون المالية لسنة 2012، المرجع السابق.

(3) زروقي نجيب، المرجع السابق، ص 183.

أما بالنسبة لسحب الشكوى فالأصل لصاحب الحق أن يتنازل عنه، وهذا ما جاء في المادة 6 من قانون الإجراءات الجزائية حيث نصت على إنقضاء الدعوى العمومية في حالة سحب الشكوى إذا كانت شرطا لازما للمتابعة، والشكوى في دعوى التهرب الضريبي هي أساس وآلية لتحريك الدعوى العمومية.<sup>(1)</sup>

وبالرجوع إلى قانون الإجراءات الجبائية نجد أن المادة 104 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية المحدثة بقانون المالية لسنة 2012 قد جاءت كما يلي:

"يمكن لمدير كبريات المؤسسات ومديري الضرائب بالولاية سحب الشكوى في حالة تسديد 50% من الحقوق الأصلية والغرامات موضوع الملاحقة الجزائية ... و يوقف سحب الشكوى الدعوى العمومية طبقا للمادة 6 من قانون الإجراءات الجزائية ".<sup>(2)</sup>

وعليه فإن مديرية الضرائب يمكنها أن تتصالح مع المتهم بمجرد دفعه لنصف قيمة الحقوق والغرامات التي كانت محل المتابعة من أجلها، ولا يمكن للنيابة العامة التمسك بالدعوى الجزائية كما هو معمول في بعض القضايا التي تخضع للقانون العام، مثل إصدار الشيك بدون رصيد.<sup>(3)</sup>

(1) أوهايبه عبد الله، شرح قانون الإجراءات الجزائية الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2009، ص 137.

(2) المادة 104 مكرر من ق إ الجبائية، محدثة بموجب المادة 45 من القانون رقم 11-16، يتضمن قانون المالية لسنة 2012، المرجع السابق.

(3) زروقي نجيب، المرجع السابق، ص 186.

### الفرع الثالث: الجهة المختصة محليا للنظر في دعوى التهرب الضريبي

يعد الإختصاص المحلي من النظام العام، وهو محدد بالنسبة للجنح في قانون الإجراءات الجزائية، بمحل وقوع الجريمة أو محل إقامة أحد المتهمين أو شركائهم أو محل القبض عليهم. (1)

وبعد الإطلاع على باقي التشريعات الجبائية الأخرى كالمادة 534 من قانون الضرائب غير المباشرة والمادة 34 من قانون الطابع، نجد أنها بعد تعديلها بموجب قانون المالية لسنة 2012 لم تحدد الإختصاص الإقليمي حيث إكتفت بعبارة : "تلاحق المخالفات المشار إليها في المقطع الأول أعلاه، أمام الجهة القضائية المختصة...".

بعد ما كانت تحدد الجهة القضائية المختصة فالمادة 34 من قانون الطابع كانت تنص قبل التعديل على: " تلاحق أمام الجهة القضائية المختصة بناءا على شكوى إدارة الضرائب فيما يخص الضرائب التابعة لإختصاصها، والجهة القضائية المختصة حسب الحالة وحسب إختيار الإدارة هي الجهة القضائية التي يوجد في نطاقها مكان فرض الضريبة أو مكان الحجز ".

### الفرع الرابع: تقادم دعوى التهرب الضريبي

تتقادم الدعوى الجبائية و كقاعدة عامة بمرور أربع سنوات، ويبدأ إحتساب سريان التقادم من يوم إستحقاق الضريبة. (2)

و تقضي المادة 118 من قانون الإجراءات الجبائية كالاتي:

"يكون التقادم، بالنسبة لطلب حقوق التسجيل:

(1) المادة 1/329 من الأمر رقم 66-155، المؤرخ في 08 جوان 1966، يتضمن ق إ الجزائرية، المؤرخ في 08 جوان 1966، ج ر عدد 48، الصادرة في 10 جوان 1966، المعدل والمتمم.

(2) أوهيب بن سالمه ياقوت، المرجع السابق، ص ص 38-39.

- بعد أجل أربع سنوات، ابتداء من يوم تسجيل عقد أو وثيقة أخرى أو تصريح، يظهر بصفة كافية إستحقاقية هذه الحقوق من دون أن يكون من الضروري اللجوء فيما بعد إلى تحريات لاحقة.

- بعد عشر سنوات، إبتداء من يوم تسجيل التصريح بالتركة، إذا كان الأمر يتعلق بإغفال أموال في تصريح بتركة.

- بعد عشر سنوات، إبتداء من يو فتح التركة بالنسبة للتركات غير المصرح بها...".

كما جاء في المادة 127 من قانون الإجراءات الجبائية: " يحدد الأجل الذي تتقدم فيه دعوى الإدارة، في مجال حقوق الطابع بـ 4 سنوات...".

وهو ما جاء أيضا في المادة 138 من نفس القانون.

أما بالنسبة لسريان التقادم فقد جاءت المادة 128 كما يلي:

"يسرى من أجل التقادم:

- ابتداء من يوم استحقاق الحقوق، من اجل تأسيسها وتحصيلها، مع مراعاة الأحكام المنصوص عليها المقطع - 2 - أدناه.

- ابتداء من اليوم الذي ارتكبت فيه المخالفات فيما يخص قمع هذه الأخيرة ووعاء الحقوق التي تنطبق عليها، عندما تكون هذه المخالفات قد ارتكبت بعد تاريخ استحقاق الضريبة.

غير أنه، في حالة ما إذا قام المكلف أو المدين بالضريبة بمحاولة يقصد من ورائها إخفاء إستحقاق الحقوق أو أية مخالفة أخرى، فان التقادم لا يسرى إلا إبتداءا من اليوم الذي يتمكن فيه أعوان الإدارة من معاينة استحقاق الحقوق أو المخالفات".



كما يمكن أن تمتد مدة التقادم إلى ست سنوات عندما تثبت الإدارة الجبائية أن المكلف بالضريبة لجأ عمداً إلى طرق تدليسية. (1)

وهذا فيما يتعلق بالضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال كما جاء في المادتين 106 و 110 من قانون الإجراءات الجزائية.

غير أن الإشكال المثار هو عدم انسجام بداية سريان آجال التقادم للدعوى العمومية بيوم ارتكاب المخالفة مع طبيعة جريمة التملص الضريبي، عندما تكون هذه الأخيرة مستمرة كحالة عدم الإقرار بالأرباح الصناعية والتجارية مع الاستمرار في ذلك، فهنا تظل الجريمة قائمة يبدأ سريان حساب آجال التقادم في هذه الحالة من تاريخ نهاية حالة الاستمرار. (2)

### المطلب الثالث: سياسة العقاب في جريمة التهرب الضريبي

تتفق جميع النصوص الضريبية على تصنيف جريمة التهرب الضريبي على أنها جريمة جنحية، ويقرر لها من حيث الجزاء عقوبات جزائية وأخرى جبائية كما أن هذه العقوبات تتال الشخص الطبيعي وكذا المعنوي على حد سواء وهذا ما سيوضح كما يلي:

### الفرع الأول: الأشخاص الخاضعون للجزاء في جريمة التهرب الضريبي

من البديهي أن يكون الفاعل أول من يخضع للجزاء ويكون في العموم شخصا طبيعيا كما أن الفاعل الأصلي قد تقدم له مساعدة في ارتكاب الجريمة فيكون شريكا في الجرم وهو الآخر محل مسائلة قانونية، فضلا عن الشخص الطبيعي قد يكون الفاعل الأصلي أو الشريك شخصا معنويا، والذي قد أقر المشرع له بمبدأ المسائلة. (3)

(1) أو هيب بن سالمة ياقوت، المرجع السابق، ص 38-39.

(2) زروقي نجيب، المرجع السابق، ص 191.

(3) بوسقيعة أحسن، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، المرجع السابق، ص 466.

## أولاً: المكلف بالضريبة

بالرجوع إلى قانون العقوبات، نجد أنه قد عرف الفاعل الأصلي بأنه كل من ساهم مساهمة مباشرة في تنفيذ الجريمة أو حرض على ارتكابها بالهبة أو الوعد أو التهديد أو إساءة استعمال السلطة أو الولاية أو التحايل أو التدليس الإجرامي.<sup>(1)</sup>

والفاعل الأصلي في جريمة التهرب الضريبي هو المكلف، ويقصد به كل مدين للخزينة العامة للدولة بمبالغ تتمثل في الضرائب أو الرسوم التي يتملص أو يحاول التملص منها كلياً أو جزئياً بتقديمه لمصلحة الضرائب ببيانات ناقصة تنقص من قيمة الضريبة المحددة قانوناً.<sup>(2)</sup>

ولا يعتبر الفاعل أصلياً في الجريمة الضريبية إلا إذا كان طرفاً سلبياً في هذه العلاقة الضريبية كعدم تقديم الإقرار من الملمزم تقديمه، كما أنه قد يتعدد الفاعلون الأصليون في الجريمة الضريبية عند تعدد الأطراف السلبيين كحالة التضامن في الوفاء بالالتزام بأداء دين الضريبة.<sup>(3)</sup>

## ثانياً: الشريك

أجمعت كل النصوص الضريبية على تحميل الشريك المسؤولية الجزائية كاملة وتطبيق عليه العقوبات المقررة للفاعل الأصلي وقد أحالت جميعها تعريف الشريك لقانون العقوبات بموجب المادة 42 / 2 منه.

(1) المادة 41 من الأمر رقم 66-156، يتضمن ق ع، المرجع السابق.

(2) عوادي مصطفى، رجال نصر، المرجع السابق، ص 30.

(3) صمودي سليم، المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي دراسة مقارنة بين التشريع الجزائري والفرنسي، دار الهدى، الجزائر ص ص 53-54.

وقد جاءت المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بفعلين اعتبرت مرتكبيها شركاء، وقد عبرت عنهما بمصطلح "على الخصوص" أي أنها تركت المجال مفتوحاً وهذان الفعلان هما:

- الذين يتدخلون بصفة غير قانونية للاتجار في القيم المنقولة أو تحصيل قسائم في الخارج.
- الذين قبضوا باسمهم قسائم يملكها غيرهم.

### ثالثاً: الشخص المعنوي

من بين الخصائص المميزة للجرائم الضريبية عن باقي الجرائم، إمكانية مسائلة الأشخاص المعنوية كالشركات والجمعيات والمؤسسات والهيئات جزائياً ومن بين هذه العقوبات توقيع غرامات مالية على هؤلاء الأشخاص.<sup>(1)</sup>

وهذا ما اتفقت عليه النصوص الجبائية كالمادة 303 / 9 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 36 / 4 من قانون الطابع.

عندما تتحقق مسؤولية الشخص المعنوي ويصدر حكم يتضمن عقوبة بالحبس يطبق ضد المتصرفين أو الممثلين الشرعيين للشركة.

وما يلاحظ أيضاً أن مسؤولية الشخص المعنوي ليست مطلقة إذ حرص المشرع على حصرها في الشخص المعنوي الخاص، مستبعداً بذلك الدولة والجماعات المحلية وكذا الهيئات العمومية ذات الطابع الإداري، أما الهيئات العمومية الأخرى الخاضعة للقانون

(1) زروقي نجيب ، المرجع السابق، ص 51 .

الخاص كالمؤسسات العمومية الاقتصادية، فإنها تكون مسؤولة جزئياً عن التهرب الضريبي.<sup>(1)</sup>

#### رابعاً: المحاسب

تنص المادة 128 من قانون الرسم على رقم الأعمال على ما يلي:

"إن المساهمة في إعداد أو استعمال وثائق أو معلومات يعتبرها غير صحيحة أي رجل أعمال، أو خبير أو على العموم، أي شخص أو شركة تتمثل مهنتها في مسك الحسابات عدة زبائن أو تساعدهم على مسكها، يعاقب عليها بغرامة مالية ... "وفي حالة العدد أو تعدد الجرح المعاينة بحكم أو عدة أحكام، يترتب وجوباً عن الحكم الصادر بمقتضى الفقرة السابقة منع مرتكب هذه المخالفات من ممارسة مهنة رجل أعمال، أو مستشار جبائي أو خبير أو محاسب، ولو بصفة مسير أو مستخدم، وعند الاقتضاء غلق المؤسسة".

وهو نفس التنظيم الذي جاءت به المادة 306 من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة.

غير أن المادة 2/544 من قانون الضرائب غير المباشرة والرسم المماثلة جاءت بصياغة مخالفة للنصوص الأخرى، إذ تضمنت: " ... وعندما يكون المخالفون واثقون بأنهم أعدوا أو ساعدوا على إعداد موازنات و جرود وحسابات ووثائق مزورة...".

إذ أن هذا النص يشترط على المخالف إثبات حسن نيته أو عدم إقرار الجرم الذي تتسبب للزبون وحده، ولم يكن المحاسب على علم به.<sup>(2)</sup>

(1) أو لعربي جمال، المرجع السابق، ص 45.

(2) المرجع نفسه، ص 46.

## الفرع الثاني: العقوبات المقررة

ينص القانون الجبائي على نوعين من العقوبات أولهما جبائية و ثانيهما جزائية و الأخيرة تنتوع إلى عقوبات أصلية و أخرى تبعية، تتمثل الأولى في الحبس و الغرامات المالية ، كما هو الحال في القانون العام، أما العقوبات الجبائية فتمثل في الحكم يمنع مزاوله مهنة الخبراء و المستشارين الجبائيين و المحاسبين وعند الإقتضاء صدور قرار تعلق المؤسسة و كذلك نشر الحكم و تعليقه، وفي حالة العود يصبح هذا الإجراء إلزاميا.

## أولاً: العقوبات الجبائية

باستقراء مختلف النصوص الجبائية نجد على أنها نصت على نوعين من الجزاءات جزاءات مالية ذات طبيعة إدارية توقع من الإدارة الجبائية، و جزاءات جبائية تصدرها المحاكم ضد مرتكبي المخالفات و المتابعين من طرفها.

وتتخذ الجزاءات الجبائية نوعين، فقد تكون عبارة عن زيادات تدفع علاوة على الضريبة المفروضة أو عبارة عن غرامات مالية ذات طابع إداري، كما تختلف هذه العقوبات من نص إلى آخر مضمونا و مقدارا و إن كانت جميعها تتفق على فرض غرامات.

## 1-الزيادات:

" الزيادات تمثل نسبة تختلف باختلاف درجة المخالفة و تطبق على المكلف عند عدم قيامه بتسوية وضعيته في الآجال المحددة قانونا، كما أنها تفرض تلقائيا "، و هي مقررة في حالات معينة.

- التأخر في تقديم التصريح.
- النقص في تقديم التصريح.

- عدم التصريح.<sup>(1)</sup>

## 2- الغرامات الجبائية:

عرفتها الأستاذة الشورجي البشرى بأنها "غرامات إضافية تلحق بالضريبة الأصلية".<sup>(2)</sup>

و بإستقراءنا لنصوص مواد القوانين الجبائية نجدها قد نصت على الأفعال المخالفة للقانون الخاضعة للعقوبات المالية، و ما يلاحظ عل هذه العقوبات أنها تختلف من قانون لآخر و ذلك حسب كل حالة.

حيث حددت الغرامة المالية في قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة من 5.000 دج إلى 30.000 دج و ذلك حسب الحالات المذكورة في نص المادة 304 من نفس القانون.<sup>(3)</sup>

أما قانون الضرائب غير المباشرة فنجده قد ميز بين نوعين من العقوبات الجبائية: فالعقوبات الثابتة يتراوح فيها مبلغ الغرامة الجبائية من 50.000 دج إلى 25.000 دج دون الإخلال بالعقوبات المنصوص عليها في القانون العام. أما العقوبات النسبية، فهذا القانون هو الآخر حدد الحالات التي يلجا فيها لهذه الغرامات، و حدد مبلغ الغرامة من 1000 دج إلى 100000 دج.<sup>(4)</sup>

(1) أنظر نص المواد: 192 و 193 و 194 من الأمر رقم 76-101، يتضمن ق ض م ر م، المرجع السابق.

(2) الشورجي البشرى، جرائم الضرائب و الرسوم، دار الجامعات المصرية، مصر، 1972، ص 60.

(3) أنظر نص المواد: 194 و 304 و 523 من الأمر رقم 76-101، يتضمن ق ض م ر م، المرجع السابق.

(4) أنظر نص المواد: 524 و 527 و 537 و 538 و 544 من أمر 76-104، يتضمن ق ض غ م، المرجع السابق.

و كغيره من القوانين حدد قانون التسجيل هو الآخر قيمة الغرامة الجبائية، حيث نص القانون على حالة واحدة تفرض فيها الغرامة و هي في حالة قيام المكلف بالتملص من رسوم التسجيل إذ تفرض عليه غرامة مساوية لأربعة أضعاف هذه الرسوم من دون أن تقل عن 5000 دج في حين نص قانون الإجراءات الجبائية على هذه الحالة و حدد غرامة تتراوح ما بين 5000 دج و 50.000 دج.<sup>(1)</sup> بينما حدد الغرامة الجبائية في قانون الطابع من 2.000 دج إلى 100.000 دج.<sup>(2)</sup>

و حددت في قانون الرسم على رقم الأعمال من 500 دج إلى 10.000 دج.<sup>(3)</sup>

و بالإضافة إلى العقوبات السابقة قد يتعرض المكلف بالضريبة إلى عقوبات أخرى قد تكون تهديدية أو مهنية.

فالعقوبات التهديدية هي وسيلة تستخدمها الإدارة الجبائية بهدف الضغط على المكلف بالضريبة و حمله على السرعة في تنفيذ التزاماته، و هي عبارة عن مبلغ مالي يدفعه المكلف بالضريبة عن كل يوم تأخير عن أداء التزاماته الضريبية.<sup>(4)</sup>

و قد حددت المادة 63 من قانون الإجراءات الجبائية مبلغ التلجأة المالية بـ 100 دج كحد أدنى عن كل يوم تأخير.<sup>(5)</sup>

(1) أنظر نص المواد:

- 120 من الأمر 76-105، يتضمن ق ت، المرجع السابق.

- 101، يتضمن ق ت، المرجع السابق.

- 62 ق إ جبائية، المرجع السابق.

(2) أنظر نص المواد: 35 و 37 و 40 من الأمر 76-103، يتضمن ق ط، المرجع السابق.

(3) أنظر نص المواد: 114 و 122 و 123 من الأمر 76-102، يتضمن ق رر أ، المرجع السابق.

(4) طورش بناتة، المرجع السابق، ص 181.

(5) المادة 63 ق إ الجبائية، المرجع السابق.

و قد حدد كل من قانون الرسم على رقم الأعمال في مادته 123 و كذا المادة 40 من قانون الطابع و المادة 538 من قانون الضرائب المباشرة مبلغ التلجأة بـ 50 دج عن كل يوم تأخير.

و ما يلاحظ على المواد السابقة أنها حددت مبلغ التلجأة بـ 50 دج، في حين المادة 63 من قانون الإجراءات الجبائية حددتها بـ 100 دج إلى غاية قانون المالية لسنة 2002 حيث تم إلغاء المادتين 123 من قانون الرسم على رقم الأعمال و إعادة 40 من قانون الطابع بموجب المادة 200 حيث نقلت أحكام هذه المواد إلى قانون الإجراءات الجبائية، أما نص المادة 538 من قانون الضرائب غير المباشرة فقد أهمل أو نسي المشرع إلغائها و منه فالنص الواجب التطبيق في حالة رفض تقديم الوثائق و المستندات أو إتلافها كما جاء في نص المادة 538 أعلاه هو المادة 63 من قانون الإجراءات الجبائية.

أما فيما يخص العقوبات المهنية، فهي عقوبات تضاف على العقوبات الجزائية و الجبائية التي وقعها المشرع على مرتكبي التهرب الضريبي من أجل حماية حقوق الخزينة العامة.

#### - الغلق المؤقت لمقر نشاط المكلف:

هذه العقوبة تلجأ إليها إدارة الضرائب بعد إستيفاء كل المحاولات الودية لتحصيل الضريبة، و الهدف من هذه العقوبة هو إجبار المكلف على تسديد دينه للخزينة العمومية. و في حالة عدم دفع المكلف ما عليه من دين ضريبي، أو لم يكتب سجلات للإستحقاق يوافق عليها قابض الضرائب، فيتخذ القرار ضده في أجل 10 أيام من تاريخ التبليغ، و يقوم العون المبالغ و المحضر القضائي بتنفيذ القرار.<sup>(1)</sup>

(1) المادة 146 من ق إ الجبائية، المرجع السابق.



### - تسجيل المكلفين المتهربين من الضريبة في بطاقة معلوماتية:

تتم هذه العملية بموجب تعليمات بين وزارة المالية و وزارة التجارة، حيث يتم وضع بطاقة معلوماتية وطنية من طرف المديرية العامة للضرائب، يسجل فيها المكلفين المتهربين المخالفين للتشريع الجبائي و الجمركي و التجاري.

و تعد هذه البطاقة بنكا للمعلومات المتعلقة بالمتهربين ضريبيا، تحتوي على إسم و لقب و عنوان المتهربين، رقم التسجيل الجبائي، نوع المخالفة، تاريخها، نوع العقوبة الديون الضريبية... الخ.

و في حالة تسوية المكلف لوضعية الجبائية يمكنه طلب إلغاء تسجيله من هذه البطاقة، و الإلغاء يكون بعد مرور سنتين من تسوية الوضعية.<sup>(1)</sup>

### - إقصاء المكلفين بالضريبة من المشاركة في الصفقات العمومية:

جاءت المادة 75 من المرسوم الرئاسي 15-247 المتضمن قانون الصفقات العمومية، حين نصت على أنه: " يقصى بشكل مؤقت أو نهائي، من المشاركة في الصفقات العمومية ، المتعاملون الإقتصاديون:

- الذين لا يستوفون واجباتهم الجبائية و شبه الجبائية.
- المسلحون في البطاقة الوطنية لمرتكبي الغش و مرتكبي المخالفات الخطيرة للتشريع و التنظيم في مجال الحياتية و الجمارك و التجارة.<sup>(2)</sup>

(1) طورش بناتة، المرجع السابق، ص 186.

(2) المادة 75 من المرسوم الرئاسي 15-247، يتضمن تنظيم الصفقات العمومية و تفويض المرفق العام، المؤرخ في 16 سبتمبر 2015، ج ر عدد 50، الصادرة في 20 سبتمبر 2015.

**- المنع من مزاوله النشاط التجاري:**

في حالة العود أو تعدد الجرائم المثبتة بواسطة حكم أو عدة أحكام، فإن العقوبة المقررة تؤدي بحكم القانون إلى المنع من مزاوله المهنة لكن من رجال الأعمال، الخبير الجبائي أو المحاسبي، ولكل من له هذه الصفة، و حتى إذا كان بصفة مسير أو مستخدم و عند الإقتضاء غلق المؤسسة.<sup>(1)</sup>

**ثانيا: العقوبات الجزائية**

تشير القوانين الجبائية إلى العقوبات الجزائية بالإضافة إلى العقوبات الجبائية، إلا أنها كثيرا ما ترجع هذه القوانين إلى نصوص قانون العقوبات في توقيع العقاب.

**1- العقوبات الأصلية:**

توصف جريمة التهرب الضريبي بالجنحة، و تتمثل عقوبتها في الغرامة أو الحبس و الغرامة في آن واحد، و تتفق مجمل النصوص الضريبية على أن تكون الجريمة جنحة لاسيما بعد التعديل الأخير للمادة 303 من قانون الضرائب المباشر غير أنها تختلف من حيث تشديد العقوبة، كما أنها تختلف بالنسبة لمقدار الغرامة الجزائية.

حيث حددت مبلغ الغرامة الجزائية و الذي يتراوح بين 10.000 دج و ذلك حسب قيمة المبلغ المتهرب منه، أو الحبس و الذي تتراوح مدته بين شهرين إلى 10 سنوات.<sup>(2)</sup>

(1) أنظر نص المواد:

- 544 من الأمر رقم 76-101، يتضمن ق ض م ر م، المرجع السابق.

- 306 من الأمر رقم 76-104، يتضمن ق ض غ م، المرجع السابق.

(2) المادة 303 من الأمر 76-101، يتضمن ق ض م ر م، المرجع السابق.

كما نصت نفس المادة على مضاعفة العقوبات في حالة العود و المحددة بخمس سنوات،<sup>(1)</sup> وهذا ما أكدت عليه كذلك المادة 53 من قانون العقوبات، كما أجازت المادة إفادة المتهم بالظروف المخففة متى توافرت شروط تطبيقها على ألا ينصرف أثر الظروف المخففة إلى العقوبات الجبائية التي لا يجوز تخفيضها.<sup>(2)</sup>

## 2- العقوبات التكميلية:

بالإضافة إلى العقوبات الأصلية نصت القوانين الجبائية على فرض العقوبات التكميلية على غرار قانون العقوبات، حيث تتمثل العقوبات التكميلية فيما يلي:

- تحديد الإقامة.
- المنع من الإقامة.
- الحرمان من مباشرة بعض الحقوق.
- المصادرة الجزئية للأموال.
- حل الشخص الاعتباري.
- نشر الحكم و تعليقه و ذلك على نفقة المحكوم عليه ، و يكون هذا الإجراء إلزاميا حالة العود.<sup>(3)</sup>

كما نصت المادة 29 من قانون المالية لسنة 2004 على منع المكلف من ممارسة النشاط التجاري للمكلف الذي صدر في حقه حكم نهائي بممارسة الغش الضريبي،<sup>(4)</sup> بالإضافة إلى المنع من ممارسة المهنة بالنسبة إلى المستشار الجبائي أو المحاسب الذين

(1) المادة 303 من الأمر رقم 76-101، يتضمن ق ض م ر م، المرجع السابق.

(2) المادة 53 من الأمر رقم 66-156، يتضمن ق ع، المرجع السابق.

(3) المادة 9 من الأمر رقم 66-156، يتضمن ق ع، المرجع السابق.

(4) المادة 29 من القانون رقم 03-22 يتضمن قانون المالية لسنة 2004، المؤرخ في 28 ديسمبر 2003، ج ر عدد 83، الصادرة في 29 ديسمبر 2003.

إشتركوا معه و يعتبر هذا الإجراء من تدابير الأمن الشخصية التي نص عليها قانون العقوبات.<sup>(1)</sup>

بالإضافة إلى مصادرة الأشياء موضوع الغش و وسائل التزوير، وقد إنفرد بهذا الحكم قانون الضرائب غير المباشرة في المادة 525 منه، و كذلك الأواني غير المصرح بها المستعملة في عمليات الصنع أو الحيازة و كذلك العربات أو الوسائل الأخرى المستعملة في نقل الأشياء المحجوزة.<sup>(2)</sup>

---

(1) المادة 19 من الأمر رقم 66-156، يتضمن ق ع، المرجع السابق.

(2) المادة 525 من الأمر رقم 76-104، يتضمن ق ض غ م، المرجع السابق.

الخاتمة

## خاتمة:

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي من أهم التحديات التي تواجهها السياسة الضريبية و إن هذه الدراسة توضح بأن هذه الظاهرة تعود لعدة أسباب تؤدي إلى التملص الكلي أو الجزئي للمكلفين بها، و ذلك عن طريق اللجوء إلى طرق و أساليب متنوعة ترتب أثارا سلبية على عدة مستويات، إلا أن هذه الآليات تبقى قاصرة في معالجة هذه الظاهرة لنقص الوسائل المادية و البشرية خاصة الكفاءات العليا في الميدان المحاسبي و القانوني، فضلا عن سوء التنسيق بين الإدارات المختلفة في إطار تبادل المعلومات سواء كانت وطنية أو دولية و صعوبة الإجراءات الرقابية و التغيير المستمر للقوانين و التشريعات الجبائية و احتوائها على ثغرات قانونية، مما يصعب على الأعوان الجبائين و أداء مهامهم.

و من بين النتائج المتوصل إليها:

- اختلاف التعاريف التي قيل بها في تعريف التهرب الضريبي و إتفاقها في كون أن المكلف بالضريبة يتبع سلوكا من أجل التهرب من دفعها كليا أو جزئيا، إلا أن المشرع الجزائري لم يتطرق إلى تعريف ظاهرة التهرب الضريبي و اكتفى بذكر بعض حالاته.
- كما أن للتهرب الضريبي عدة أنواع فهناك تهرب من حيث القصد سواء كان تهربا مشروعاً تم دون مخالفة التشريع الضريبي أو كان التهرب غير مشروع، أما التهرب من حيث الحيز الجغرافي فقد يكون تهربا محليا يجري داخل حدود بلد معين، كما يمكن أن يكون تهربا دوليا عن طريق التهرب إلى بلد آخر يتميز بضعفه الجبائي المنخفض.
- اعتبار التهرب الضريبي نتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي.
- يشترط لقيام جريمة التهرب الضريبي توفر الركن المادي و المعنوي.

- تتم معاينة جريمة التهرب الضريبي من قبل أشخاص مؤهلين من قبل الإدارة الجبائية و ذلك من أجل إثباتها و محاولة قمع مرتكبيها.
  - إن المشرع الجبائي وحد وصف جريمة التهرب الضريبي في جميع التشريعات الجبائية لتأخذ وصف الجنحة، و ذلك بإلغاء الوصف الجنائي لها بموجب قانون المالية لسنة 2012، و كان ذلك لعدة أسباب منها منح المكلف حق التقاضي على درجتين.
  - لا تحرك الدعوى العمومية للتهرب الضريبي إلاّ بموجب شكوى تقدم من قبل إدارة الضرائب.
  - يعقد الاختصاص المحلي لجريمة التهرب الضريبي للمحكمة الجزائية التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة و التي تكون في الغالب مكان إقامة المتهم أو مكان ارتكاب الفعل المجرم.
  - تفرض عقوبات على المكلفين بالضريبة المتهربين من دفعها حيث تم إقرار عقوبات مالية عقوبات سالبة للحرية في مختلف نصوص القوانين الجبائية.
- و من خلال هذه الدراسة يمكن تقديم التوصيات التالية:
- ضرورة معرفة الأسباب الحقيقية التي أدت بالمكلف إلى التهرب من دفع الضريبة و معالجة هذه الأسباب و هذا عن طريق الإحتكاك المباشر بالمكلفين بها.
  - العمل على نشر الوعي الضريبي خاصة لدى المكلفين بالضريبة، و ذلك من خلال استعمال الوسائل الإعلامية و الحملات التحسيسية.
  - تطوير الموظفين بمهارات جديدة من خلال إشراكهم في دورات تدريبية و العمل على رفع كفاءتهم و زيادة قدراتهم في إجراء عملية التحاسب.
  - ضرورة تفعيل النظام الضريبي و تحسين الإدارة الضريبية من خلال تدعيمها بالوسائل المادية و البشرية.

- إجبار المكلفين على مسك دفاتر منظمة و مراقبتها في كل وقت، و كذا التعامل بالفاتورة لتسهيل عملية المراقبة.
- التنسيق بين مختلف الهيئات و الإدارات من أجل تبادل المعلومات سواء كانت هذه الهيئات وطنية أو دولية.
- نشر التقارير الدورية و السنوية عن إجمالي الإيرادات الضريبية و أوجه إنفاقها و بذلك يمكن المجتمع من الإطلاع عليها، و بالتالي تحفيزه لعدم التهرب من دفع الضريبة.
- تبسيط الإجراءات الرقابية و إضفاء نوع من الإستقرار على القوانين و التشريعات الجبائية لتفادي الثغرات، بالإضافة إلى تكثيف الإمكانيات البشرية لمجابهة هذه الجريمة.
- تأكيد الحضور الدائم للإدارة في الميدان عن طريق التدخلات المستمرة و عمليات التحقيق المتكررة للكشف عن الممارسات المعلنة و الكشف عن مصادر العائدات و ذلك بنشر أعوانها في كل أنحاء البلديات و الدوائر قصد الإحصاء.
- إختصاص كل فرقة من فرق الرقابة بمراقبة إنتاج أو منتج معين.
- منح النيابة العامة صلاحية تحريك الدعوى العمومية لجريمة التهرب الضريبي دون اشتراط تقديم شكوى من إدارة الضرائب.
- تشديد العقوبات على الأعوان المتواطئين في التهرب الضريبي.



# قائمة المراجع

## قائمة المراجع:

### أولاً: باللغة العربية

#### I- النصوص القانونية

##### أ- الاتفاقيات الدولية:

- 1- إتفاقية تجنب الإزدواج الضريبي، التهرب و الغش الجبائي ووضع قواعد المساعدة المتبادلة في ميدان الضريبة على الدخل و الثروة، المبرمة بين الجزائر وتركيا المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 94-305، المؤرخ في 02 أكتوبر 1994، ج ر عدد 65، الصادرة في 12 أكتوبر 1994.
- 2- إتفاقية تجنب الإزدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة، المبرمة بين الجزائر و جنوب افريقيا، المصادق عليها بالمرسوم الرئاسي رقم 2000-95، المؤرخ في 04 ماي 2000، ج ر عدد 26، الصادرة في 07 ماي 2000.
- 3- إتفاقية تجنب الازدواج الضريبي و مكافحة التهرب الضريبي و الغش الجبائي و وضع قواعد المساعدة المتبادلة في ميدان الضريبة على الدخل و الثروة و الشركات، المبرمة بين الجزائر و فرنسا، المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 02-121، المؤرخ في 27 أبريل 2002، ج ر عدد 23، الصادرة في 30 أبريل 2002.
- 4- إتفاقية تجنب الإزدواج الضريبي و منع التهرب الضريبي بالنسبة للضرائب على الدخل و رأس المال، المبرمة بين الجائر و مصر، المصادق عليها بالمرسوم الرئاسي 03-142، المؤرخ في 25 مارس 2003، ج ر عدد 23، الصادرة في 02 أبريل 2003.

5- إتفاقية من أجل تقادي الإزدواج الضريبي و تجنب التهرب و الغش الضريبيين فيما يتعلق بالضرائب على الدخل و على الثروة، المبرمة بين الجزائر و ألمانيا المصادق عليها بالمرسوم الرئاسي 08-174، المؤرخ في 14 جوان 2008، ج ر عدد 33، الصادرة في 22 جوان 2008.

6- إتفاقية تجنب الإزدواج الضريبي و منع التهرب الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل المبرمة بين الجزائر و الكويت، المصادق عليها بالمرسوم الرئاسي رقم 08-355، المؤرخ في 05 نوفمبر 2008، ج ر عدد 66، الصادرة في 26 نوفمبر 2008.

#### ب- النصوص التشريعية:

1-الأمر رقم 66-155، المؤرخ في 08 جوان 1966، يتضمن قانون الإجراءات الجزائية، المؤرخ في 08 جوان 1966، ج ر عدد 48، الصادرة في 10 جوان 1966، المعدل والمتمم.

2-الأمر رقم 66-156، يتضمن قانون العقوبات، المؤرخ في 8 جوان 1966، ج ر عدد 49، الصادرة في 11 جوان 1966، المعدل و المتمم .

3-قانون الإجراءات الجبائية، الصادر بموجب المادة 40 من القانون رقم 01-21، الصادر في 22 ديسمبر 2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج ر عدد 49 سنة 2001.

4-الأمر رقم 76-101، يتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، المؤرخ في 9 ديسمبر 1976، ج ر عدد 103 الصادرة في 2 أكتوبر 1976، المعدل و المتمم إلى غاية قانون رقم 15-18، يتضمن قانون المالية لسنة 2016 ج ر عدد 78، الصادرة في 31 ديسمبر 2015 .

5-الأمر رقم 76-102، يتضمن قانون الرسم على رقم الأعمال، المؤرخ في 9 ديسمبر 1976، ج ر عدد 103، الصادرة في 26 ديسمبر 1976، المعدل

- والمتمم إلى غاية القانون رقم 15-18، يتضمن قانون المالية لسنة 2016، المؤرخ في 30 ديسمبر 2015، ج ر عدد 72، الصادرة في 31 ديسمبر 2015.
- 6-الأمر رقم 76-103، يتضمن قانون الطابع، المؤرخ في 9 ديسمبر 1976، ج ر عدد 39، الصادرة في 26 ديسمبر 1976، المعدل والمتمم إلى غاية القانون رقم 15-18، يتضمن قانون المالية لسنة 2016، المؤرخ في 30 ديسمبر 2015، ج ر عدد 72، الصادرة في 31 ديسمبر 2015.
- 7-الأمر رقم 76-104، يتضمن قانون الضرائب غير مباشرة، المؤرخ في 9 ديسمبر 1976، ج ر عدد 70 المعدل و المتمم إلى غاية القانون رقم 15-18، يتضمن قانون المالية لسنة 2016، المؤرخ في 30 ديسمبر 2015، ج ر عدد 72 الصادرة في 31 ديسمبر 2015.
- 8-الأمر 76-105، يتضمن قانون التسجيل، المؤرخ في 9 ديسمبر 1976، ج ر عدد 81، الصادرة في 18 ديسمبر 1977، المعدل و المتمم إلى غاية القانون رقم 14 - 10، يتضمن قانون المالية لسنة 2015، المؤرخ في 30 ديسمبر 2014 ج ر عدد 78، الصادرة في 31 ديسمبر 2014.
- 9-القانون رقم 02-11، يتضمن قانون المالية لسنة 2003، المؤرخ في 24 ديسمبر 2002، ج ر عدد 86، الصادرة في 25 ديسمبر 2002.
- 10- القانون رقم 03-22 يتضمن قانون المالية لسنة 2004، المؤرخ في 28 ديسمبر 2003، ج ر عدد 83، الصادرة في 29 ديسمبر 2003.
- 11- القانون رقم 08-09، يتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، المؤرخ في 25 فيفري 2008 ج ر العدد 21، الصادرة في 23 أبريل 2008.
- 12- القانون رقم 09-09، يتضمن قانون المالية لسنة 2010، المؤرخ في 30 ديسمبر 2003، ج ر عدد 78، الصادرة في 31 ديسمبر 2009.

- 13- القانون رقم 11-16، يتضمن قانون المالية لسنة 2012، المؤرخ في 28 ديسمبر 2011، ج ر عدد 72، الصادرة في 29 ديسمبر 2011.
- 14- القانون رقم 15-20، يتضمن القانون التجاري، المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، ج ر عدد 71، الصادرة في 30 ديسمبر 2015.
- 15- القانون الإجراءات الجبائية، المعدل إلى غاية الأمر 15-18، يتضمن قانون المالية لسنة 2016، المؤرخ في 30 ديسمبر 2015، ج ر عدد 72، الصادرة في 31 ديسمبر 2015.

### ج- النصوص التنظيمية:

- 1- المرسوم التنفيذي رقم 97-290، يتضمن تأسيس لجان التنسيق والفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية ووزارة التجارة وتنظيمها، المؤرخ في 27 جويلية 1997، ج ر عدد 50، الصادرة في 30 جويلية 1997.
- 2- المرسوم التنفيذي رقم 06 - 327، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، المؤرخ في 18 سبتمبر 2006، ج ر عدد 59، الصادرة في 24 سبتمبر 2006.
- 3- المرسوم الرئاسي 15-247، يتضمن تنظيم الصفقات العمومية و تفويض المرفق العام، المؤرخ في 16 سبتمبر 2015، ج ر عدد 50، الصادرة في 20 سبتمبر 2015.

### II- الكتب

- 1- أبو الحسين أحمد، مقياس اللغة ، دار إحياء التراث العربي، لبنان، 2001.
- 2- أوهابيه عبد الله، شرح قانون الإجراءات الجزائية الجزائري، دار هومة، الجزائر 2009.
- 3- أنطوان نعمة، المنجد في اللغة العربية المعاصرة، ط 3، دار المشرق، لبنان، 2008.

- 4-السبتي فارس، المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائري الجزائري، ط 2 دار هومة، الجزائر 2011.
- 5-السويسي فاطمة، المالية العامة، مؤسسة حديث للكتاب، لبنان، 2005.
- 6-الشورجي البشرى، جرائم الضرائب و الرسوم، دار الجامعات المصرية، مصر 1972.
- 7-بوزيدة حميد، جباية المؤسسات، ط 3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.
- 8-بوسقيعة أحسن، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، الجزء الأول، ط 15، دار هومة، الجزائر، 2013.
- 9-بوسقيعة أحسن، الوجيز في القانون الجزائري العام، ط 9، دار هومة، الجزائر 2009.
- 10- بن اعمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية و الجبائية، دار هومة الجزائر، 2011.
- 11- جوزف بادروس، القاموس الموسوعي الإداري، منشورات الحلبي الحقوقية لبنان، 2006.
- 12- زغدودي علي، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط 2، الجزائر 2006.
- 13- حسن مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1999.
- 14- يونس أحمد البطريق، المالية العامة للضرائب و النفقات العامة، الدار الجامعية، مصر، 2005.
- 15- كردودي سهام، الرقابة الجبائية بين النظرية و التطبيق، دار المفيد للنشر و التوزيع، الجزائر، 2011.

- 16- منصور القاضي، معجم المصطلحات القانونية ، المؤسسة الجامعية، لبنان  
1998.
- 17- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة  
الجزائر، 2003.
- 18- ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة، الجزائر  
2004.
- 19- معز أحمد محمد الحيارى، الركن المادي للجريمة، منشورات الحلبي الحقوقية  
لبنان، 2010.
- 20- نجار إبراهيم وآخرون، القاموس القانوني الجديد، مكتبة لبنان، لبنان، 2006.
- 21- عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي، دار الهدى  
الجزائر، 2012.
- 22- عدلي سوزي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي و أثارها على إقتصاديات  
الدول النامية، منشورات الحلبي الحقوقية لبنان، 2008.
- 23- عوادي مصطفى- زين يونس، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في  
النظام الجبائي الجزائري، الجزائر، 2011.
- 24- عوادي مصطفى- رحال نصر، الغش و التهرب الضريبي في النظام  
الضريبي الجزائري، مكتبة بن موسى السعيد الجزائر، 2011.
- 25- صالحى العيد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة  
الجزائر، 2014.
- 26- صمودي سليم، المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي دراسة مقارنة بين التشريع  
الجزائري والفرنسي، دار الهدى، الجزائر.
- 27- قدي عبد المجيد، دراسات في علم الضرائب، دار جرير، عمان، 2011.

28- روجي البعلبكي، المورد الثلاثي، ط 3، دار العلوم الملايين، لبنان، 2004  
ص 557.

29- رحمانى منصور، القانون الجنائي للمال و الأعمال، الجزء الأول، دار العلوم  
للنشر و التوزيع، الجزائر، 2012.

### III- الرسائل و المذكرات الجامعية:

1-أوهيب بن سالمة ياقوت، الغش الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في  
القانون الجنائي و العلوم الجنائية جامعة الجزائر، 2003.

2-أو لعربي جمال، دور القاضي الوطني في تقدير العناصر المكونة لجريمة الغش  
الجنائي الدولي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع القانون الدولي  
للأعمال، جامعة مولود معمري ، تيزي وزو ، 2013.

3-آيت بلقاسم لامية، آليات وإجراءات الرقابة الجنائية في الجزائر ودورها في الحد من  
ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في العلوم الإقتصادية  
والتجارية، تخصص إقتصاديات المالية والبنوك ، جامعة آكلي محند البويرة، 2014.

4-العثماني مصطفى، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجنائية (حالة الجزائر)  
مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة  
جامعة يحيى فارس، المدية، 2008.

5-بدارية يحي، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري  
مذكر مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية والإدارية، تخصص قانون  
إداري وإدارة عامة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2012.

6-جبالي محمد، مكافحة الغش الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم  
القانونية والإدارية، جامعة محمد الصديق بن يحي ، جيجل، 2008.



- 7- دوداح رضوان، طرق مكافحة الغش والتهرب الضريبي ( دراسة حالة الجزائر) مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص التحليل الإقتصادي، جامعة الجزائر، 2006.
- 8- ونادي رشيد، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الضريبي ( حالة الجزائر)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2002.
- 9- زروقي نجيب، جريمة التهرب الضريبي وآليات مكافحتها في التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون، تخصص العلوم الجنائية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2013.
- 10- حميشي وسيلة، التدقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية ( دراسة حالة لمديرية الضرائب لولاية البويرة )، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير تخصص محاسبة ومراجعة، جامعة آكلي محند أولحاج، البويرة، 2014.
- 11- طورش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص القانون الخاص جامعة قسنطينة 1، 2012.
- 12- طرشي إبراهيم، التهرب الضريبي وآليات مكافحته، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في القانون العام للأعمال، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة، 2015.
- 13- يحياوي نضيرة، دراسة حالة التهرب والغش الضريبي (حالة الجزائر)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع تحليل اقتصادي، جامعة الجزائر، 1998.
- 14- لياس قلاب دبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية ( دراسة الحالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر ، بسكرة، 2011.

- 15- لخذاري عبد الجليل، الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب الضريبي(دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية بسكرة)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية ، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014.
- 16- نابتي رحمة، النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الإسلامي (دراسة مقارنة)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص إدارة مالية، جامعة قسنطينة 2، 2014.
- 17- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب (دراسة حالة الجزائر) أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه دولة في العلوم الإقتصادية، فرع التسيير، جامعة الجزائر، 2002.
- 18- عفيف عبد الحميد، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة (دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2001-2012)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص الإقتصاد الدولي والتنمية المستدامة جامعة فرحات عباس، سطيف1، 2014.
- 19- عتير سليمان، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية (دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي) مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، 2012.
- 20- قرموش ليندة، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون جنائي، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014.
- 21- رجال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم الإقتصادية، تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، 2007.

22- تريش مختار، دور مفتش الضرائب في قمع ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر، تخصص القانون العام للأعمال، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2014.

23- غضبان مريم، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي (دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية البويرة)، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر مالية ومحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة آكلي محند أو الحاج، البويرة، 2015.

#### IV- المقالات:

1- الخطيب خالد، " التهرب الضريبي " ، مجلة جامعة دمشق، المجلد 12، العدد الثاني، سوريا، 2000 ، ص ص 157-182.

2- براهيمى سمية- بلعاش ميادة، "مساهمة المراجعة الجبائية في مكافحة الغش و التهرب الضريبي لتفعيل مبادئ حكومة الشركات"، العددان 67- 68، بحوث اقتصادية عربية، 2014، ص ص 228-245.

3- مهداوي عبد القادر، " الآليات القانونية الاتفاقية لمكافحة التهرب الدولي "، العدد 12 دفاتر السياسة و القانون، جانفي 2015، ص ص 1-10.

4- ناصر مراد، " تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر "، مجلة جامعة دمشق للعلوم القانونية والاقتصادية، المجلد 25 العدد 2، 2009، ص ص 179-199.

5- ناصر مراد، " الإصلاحات الضريبية في الجزائر "، مجلة الباحث، جامعة البلدية العدد 2، 2003، ص ص 24-32.

6- صالح حسن كاظم، " مكافحة التهرب الضريبي ضرورة ملحة في الحد من الفساد " قسم البحوث والدراسات، دار الشؤون القانونية.

7- رزيق كمال - رحمون بوعلام ، " تقييم السياسة الجبائية في الجزائر "، جامعة سعد دحلب، ص ص 1-17.

#### V- المواقع الإلكترونية:

1- <http://www.joradp.dz/HAR/Index.htm>

2- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية المديرية العامة للضرائب، الجزائر  
2006.

[www.mfdgi.gov.dz](http://www.mfdgi.gov.dz)

ثانيا: باللغة الفرنسية

- Guetteuch Nacir, la fraude fiscale en Algérie, causes et conséquences, Mémoire de gestion, ESC, Alger,1999, p103.

## فهرس المحتويات

المحتويات	الصفحة
دعاء	
شكر و عرفان	
قائمة المختصرات.....	01
مقدمة.....	03
الفصل الأول: المجال المفاهيمي للتهرب الضريبي .....	08
المبحث الأول: التعريف بالتهرب الضريبي.....	09
المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي.....	09
الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي لغة.....	09
الفرع الثاني: تعريف التهرب الضريبي اصطلاحا.....	10
الفرع الثالث: تعريف التهرب الضريبي فقهيًا.....	10
الفرع الرابع: تعريف التهرب الضريبي تشريعيًا.....	12
المطلب الثاني: تمييز التهرب الضريبي عن غيره من المصطلحات المشابهة له .....	14
الفرع الأول: تمييز التهرب الضريبي عن الغش الضريبي.....	15
الفرع الثاني: تمييز التهرب الضريبي عن التجنب الضريبي.....	19
الفرع الثالث: تمييز التهرب الضريبي عن التهريب الضريبي.....	19
الفرع الرابع: تمييز التهرب الضريبي عن الغلط.....	20

المطلب الثالث: أنواع التهرب الضريبي	21
الفرع الأول: التهرب الضريبي من حيث القصد	21
الفرع الثاني: التهرب الضريبي الدولي	22
المبحث الثاني: أسباب و آثار التهرب الضريبي	24
المطلب الأول: أسباب التهرب الضريبي	24
الفرع الأول: الأسباب المتعلقة بالمكلف بالضريبة	24
أولاً: ضعف المستوى الخلفي و الوضعية السيئة للمكلف	24
ثانياً: ضعف الوعي الضريبي	25
ثالثاً: الوضعية المالية السيئة للمكلف	26
رابعاً: شعور المكلف بعدم العدالة	26
الفرع الثاني: الأسباب المتعلقة بالنظام الضريبي	27
أولاً: ثقل عبء الضريبة	27
ثانياً: تعقد النظام الضريبي	28
ثالثاً: ضعف العقاب و الرقابة المفروضة على المتهرب	28
رابعاً: عدم استقرار التشريع الضريبي	28
الفرع الثالث: الأسباب المتعلقة بالإدارة الضريبية	29
المطلب الثاني: آثار التهرب الضريبي	30
الفرع الأول: الآثار الإقتصادية للتهرب الضريبي	30
أولاً: إعاقة المنافسة الإقتصادية	30
ثانياً: إرتفاع معدلات الضريبة	30

- 31..... ثالثا: التوجيه الوهمي للنشاط الإقتصادي
- 31..... رابعا: ظهور أزمة رؤوس الأموال
- 31..... خامسا: التأثير على الصناعة الوطنية
- 32..... الفرع الثاني: الآثار المالية للتهرب الضريبي
- 32..... الفرع الثالث: الآثار الإجتماعية للتهرب الضريبي
- 34..... المبحث الثالث: أركان جريمة التهرب الضريبي**
- 34..... المطلب الأول: الركن المادي لجريمة التهرب الضريبي**
- 34..... الفرع الأول: استعمال طرق إحتيالية
- 35..... أولا: التحايل المادي
- 37..... ثانيا: التحايل القانوني
- 39..... ثالثا: التحايل المحاسبي
- 42..... الفرع الثاني: التملص من الضريبة
- 43..... أولا: التملص الكلي أو الجزئي من الوعاء الضريبي
- 43..... ثانيا: التملص الكلي أو الجزئي من تصفية الضريبة
- 43..... ثالثا: التملص الكلي أو الجزئي من أداء الضريبة
- 43..... الفرع الثالث: العلاقة السببية بين الطرق الإحتيالية و التملص من الضريبة
- 44..... المطلب الثاني: الركن المعنوي لجريمة التهرب الضريبي**
- 45..... الفرع الأول: القصد الجنائي العام
- 45..... الفرع الثاني: القصد الجنائي الخاص
- 48..... الفصل الثاني: آليات مكافحة التهرب الضريبي**

- 49.....المبحث الأول: الآليات الوقائية لمكافحة التهرب الضريبي
- 49.....المطلب الأول: ضمان فعالية النظام الضريبي
- 49.....الفرع الأول: تبسيط النظام الضريبي
- 50.....الفرع الثاني: إرساء نظام ضريبي عادل
- 51.....الفرع الثالث: استقرار النظام الضريبي
- 52.....المطلب الثاني: تحسين الإدارة الضريبية
- 52.....الفرع الأول: تحسين الإمكانيات البشرية
- 53.....الفرع الثاني: تحسين الإمكانيات المادية
- 54.....الفرع الثالث: إصلاح التنظيم الهيكلي الضريبي
- 55.....أولاً: مديرية كبيريات المؤسسات
- 56.....ثانياً: مراكز الضرائب
- 57.....ثالثاً: مراكز التقارب
- 58.....المطلب الثالث: تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف
- 59.....الفرع الأول: توعية المكلف بأهمية الضريبة
- 60.....الفرع الثاني: تكوين المكلف وإعلامه
- 61.....الفرع الثالث: إزالة التوتر بين الإدارة والمكلف
- 64.....المبحث الثاني: الوسائل الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي
- 64.....المطلب الأول: الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي



64.....	الفرع الأول: تعريف الرقابة الجبائية.....
66.....	الفرع الثاني: أشكال الرقابة الجبائية.....
66.....	أولاً: الرقابة الموجزة.....
69.....	ثانياً: الرقابة في عين المكان.....
75.....	<b>المطلب الثاني: التنسيق بين الإدارات في إطار مكافحة التهرب الضريبي.....</b>
76.....	الفرع الأول: لجان التنسيق والفرق المختلطة .....
76.....	أولاً: لجان التنسيق.....
79.....	ثانياً: الفرق المختلطة .....
80.....	الفرع الثاني: التنسيق بين الإدارة الضريبية و الإدارات الأخرى .....
80.....	أولاً: التنسيق بين الإدارة الضريبية و إدارة الجمارك .....
81.....	ثانياً: التنسيق بين الإدارة الضريبية ومصالح التجارة.....
81.....	ثالثاً: التنسيق بين الإدارة الضريبية و إدارة البنوك.....
82.....	رابعاً: التنسيق بين الإدارة الضريبية والجهات القضائية.....
82.....	<b>المطلب الثالث: التعاون الدولي في إطار مكافحة التهرب الضريبي.....</b>
83.....	الفرع الأول: الآليات الإتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي.....
83.....	أولاً: التنسيق الضريبي.....
83.....	ثانياً: الشفافية الضريبية.....
84.....	ثالثاً: الشفافية المصرفية.....

- 84..... رابعا: المساواة في المعاملة
- 84..... خامسا: المساعدات الإدارية المتبادلة في المجال الضريبي
- 85..... الفرع الثاني: الاتفاقيات الدولية في إطار مكافحة التهرب الضريبي الدولي
- 87..... المبحث الثالث: الآليات الإجرائية لقمع جريمة التهرب الضريبي
- 87..... المطلب الأول: معاينة جريمة التهرب الضريبي
- 87..... الفرع الأول: الأشخاص المؤهلين لمعاينة جريمة التهرب الضريبي
- أولا: الأشخاص المؤهلين لإثبات جريمة التهرب الضريبي في قانوني الضرائب غير  
المباشرة و قانون الطابع.....
- 88.....
- ثانيا: الأشخاص المؤهلين لإثبات جريمة التهرب الضريبي في قانون الرسم على رقم  
الأعمال.....
- 88.....
- ثالثا: الأشخاص المؤهلين لإثبات جريمة التهرب الضريبي في قانون الضرائب  
المباشرة والرسم المماثلة والتسجيل.....
- 89.....
- الفرع الثاني: أحكام المعاينة لإثبات جريمة التهرب الضريبي
- 90.....
- أولا: شروط المعاينة.....
- 90.....
- ثانيا: إجراءات المعاينة.....
- 91.....
- ثالثا: طرق التدخل للمعاينة
- 92.....
- رابعا: إعداد تقرير مفصل للمعاينة.....
- 93.....
- 94..... المطلب الثاني: متابعة جريمة التهرب الضريبي
- 94..... الفرع الأول: التكييف القانوني لجريمة التهرب الضريبي

96.....	الفرع الثاني: مباشرة الدعوى العمومية و الجبائية لجريمة التهرب الضريبي
96.....	أولا: الشكوى كآلية لتحريك دعوى التهرب الضريبي
98.....	ثانيا: مصير الدعوى في حالة تخلف أو سحب الشكوى
100.....	الفرع الثالث: الجهة المختصة محليا للنظر في دعوى التهرب الضريبي
100.....	الفرع الرابع: تقادم دعوى التهرب الضريبي
102.....	المطلب الثالث: سياسة العقاب في جريمة التهرب الضريبي
102.....	الفرع الأول: الأشخاص الخاضعين للجزاء في جريمة التهرب الضريبي
103.....	أولا: المكلف بالضريبة
103.....	ثانيا: الشريك
104.....	ثالثا: الشخص المعنوي
105.....	رابعا: المحاسب
106.....	الفرع الثاني: العقوبات المقررة
106.....	أولا: العقوبات الجبائية
111.....	ثانيا: العقوبات الجزائية
115.....	الخاتمة
119.....	قائمة المراجع

## ملخص :

يهدف التهرب الضريبي حرمان الخزينة العمومية من مبالغ مالية هامة، و يتم ذلك من خلال طرق مختلفة تعكس مهارة المكلف في تطبيقها، و قد انتشرت هذه الظاهرة و تزايدت بشكل كبير لعدة أسباب، أهمها الزخم التشريعي في المجال الضريبي. و في سبيل التخفيف من حدة التهرب الضريبي عمدت السياسة الجبائية الجزائرية إلى وضع آليات لمكافحته، تهدف بالدرجة إلى الوقاية، ثم الرقابة بمختلف صورها، لتصل في الأخير إلى مقتضيات التجريم و العقاب لهذه الجريمة. و تبدوا الآليات المقدره قانونا كافية بيد أن التطبيق العملي يثبت خلاف ذلك، بدليل وجود مواد مالية تتعرض للنهب بسبب التهرب الضريبي، و لسد هذه النقائص يجب ضمان كفاءة و تطور الإدارة الضريبية حتى تتلاءم مع التطور التكنولوجي، وتحلي موظفيها بروح المسؤولية، و هو ما يجب أن يمتد إلى الجانب القضائي من أجل ضمان تفعيل النصوص الجبائية و حماية مصالح الخزينة العمومية.

## Résumé

L'évasion Fiscale vise à priver le trésor public des sommes d'argent très importantes. Cela s'effectue à travers de différentes méthodes reflétant la compétence de la personne qui les applique. Ce phénomène s'est répandu et augmenté de façon spectaculaire du à plusieurs raisons, dont l'abondance législative dans le domaine fiscal.

Dans le but de diminuer cette évasion, la politique fiscale algérienne a élaboré des mécanismes servant à combattre cette pratique, et comprenant, au premier degré, la prévention; puis le contrôle, sous toutes ses formes; pour s'arrêter enfin sur les exigences de la criminalisation et la punition spécifiques à ce crime.

Il parait dans un premier lieu que ces mécanismes établi légalement sont suffisant, mais l'application effective en est différente la preuve en est l'existence de ressources financières qui se font piller à travers l'évasion fiscale. A fin de combler ces lacunes, il faudra assurer une compétence et développement administratifs fiscaux adaptés au développement technologique, ainsi que des fonctionnaires ayant un sens de la responsabilité, ce qui doit atteindre le coté judiciaire afin de garantir une actualisation des textes fiscaux et protéger les intérêts du trésor public.