



جامعة ابن خلدون - تيارت -  
كلية الحقوق والعلوم السياسية



قسم: الحقوق

ملحقة السوقر

مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر

الشعبة: حقوق

تخصص: القانون الجنائي والعلوم الجنائية

## جريمة التهرب الضريبي وإجراءات متابعتها في التشريع الجزائري

إشراف الدكتور:

- بن أحمد محمد

من إعداد:

- رابع ام الشيخ

- فراحي مختارية

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الجامعة الأصلية	الرتبة	اسم ولقب الأستاذ
رئيسا	جامعة تيارت	أستاذ محاضر "أ"	د. امحمدي محمد الأمين
مشرفا ومقررا	جامعة تيارت	أستاذ محاضر "أ"	د. بن احمد محمد
مناقشا	جامعة تيارت	أستاذ محاضر "أ"	د. بوحريرز دايج عائشة
مدعوا	جامعة تيارت	أستاذ التعليم العالي	د. بلفضل محمد

الموسم الجامعي 2021 - 2022



# شكر وتقدير

قال الله تعالى: {ولئن شكرتم لأزيدنكم}

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم: "من لم يشكر الناس لم يشكر الله"

الحمد والشكر لله عز وجل أولاً وقبل كل شيء على تيسيره وتوفيقه لنا

في إنجاز هذا العمل المتواضع.

كما نتوجه بالشكر الجزيل إلى من شرفنا بإشرافه على مذكرة بحثنا

الدكتور "بن أحمد محمد" الذي لم تكفيني حروف هذه المذكرة لإيفائه

حقه بصبره علينا، وتوجيهاته العلمية التي لا تقدر بثمن والتي ساهمت

بشكل كبير في إتمام واستكمال هذا العمل.

وإلى كل أعضاء اللجنة المناقشة الذين تكرموا بقراءة هذا البحث

المتواضع، وإثرائه بملاحظاتهم وتقويهم وتوجيهاتهم.

إلى كل طلبة العلم، كما نتوجه بشكرنا إلى أساتذة كلية الحقوق والعلوم

السياسية ملحقة السوقر جامعة ابن خلدون تيارت.

وإلى السيد مدير ملحقة السوقر

# إِهْدَاء

أهدي ثمرة جهدي المتواضع إلى من قال فيهما الله عز وجل :  
{وَاخْفِضْ لَهُمَا جَنَاحَ الذُّلِّ مِنَ الرَّحْمَةِ وَقُلْ رَبِّ ارْحَمْهُمَا كَمَا رَبَّيَانِي

صَغِيرًا}

إلى من سعى وشقى لأنعم بالراحة والهناء

إلى من لم يبخل علي بشيء من أجل دفعي إلى طريق النجاح

إلى من علمني أن أرتقي سلم الحياة بحكمة وصبر وإرادة

"والدي وسندي العزيز"

إلى من لو أفنيت عمري لأجلها فلن أوفيتها حقها أبدا ما حييت فلن أجد في

مثل عطاياها وحبها أحدا

"أمي الغالية"

إلى زوجي وأولادي "عماد، انفال " حفظهم الله ورعاهم

إلى اخوتي محمد حمودة

إلى أخواتي

إلى ابنة أختي لينا وابن أخي إياد وسهيله

إلى خالتي نبيهة وميمونة

إلى زملائي الذين قاسموني مشوار الدراسة

إلى كل من عائلة فراجي ودرمان وبالأخص إلى أم زوجي

وإلى كل زملائي في العمل

إلى كل من ساهم في إتمام هذا العمل ولو بالكلمة الطيبة

إلى كل هؤلاء أهدى هذا العمل.

مختارية



# إِهْدَاء

الحمد لله الذي أنار طريقي و كان لي خير عون. الصلاة و السلام على المصطفى  
الهادي الكريم و على اله و صحبه أجمعين و بعد مصدقا لقوله  
" و لئن شكرتم لأزيدنكم " , اشكر الله العلي القدير الذي أنار لي درب العلم و المعرفة  
و أعانني على اتمام هذا العمل.  
إلى روح والدي رحمه الله  
إلى أخي رحمه الله  
إلى أمي الحنونة لا أجد كلمات يمكن أن تمنحها حقها فهي ملحمة الحب  
و فرحة العمر و مثال التفاني  
إلى أبي الثاني " رابع محمد " أطال الله في عمره  
إلى كل عائلتي كبيرا و صغيرا  
إلى زملائي في العمل  
إلى كل من يحبني بصدق و إخلاص  
إلى كل من ساهم في إتمام هذا العمل ولو بالكلمة الطيبة  
إلى كل هؤلاء أهدي هذا العمل.

أم الشيخ

مُقَدِّمَةٌ

مقدمة:

تنص المادة 82<sup>1</sup> من الدستور الجزائري على ما يلي: لا تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون. كل المكلفين بالضريبة متساوون أمام الضريبة ويحدد القانون حالات وشروط الإعفاء الكلي أو الجزئي منها.

- الضريبة من واجبات المواطنة.

- لا تحدث بأثر رجعي، أية ضريبة، أو جبائية، أو رسم، أو حق كيفما كان نوعه.

- كل فعل يهدف الى التحايل على مبدأ المساواة بين المكلفين بالضريبة يعد مساسا بمصالح المجموعة الوطنية.

- يعاقب القانون على التهرب والغش الضريبي.

انطلاق من هذه المادة القانونية نرى أن:

- القانون الضريبي فرع من فروع القانون العام الداخلي، فالقانون العام ينظم علاقة الدولة بالأفراد من مختلف جوانبها، أما القانون الضريبي فإنه ينظم علاقة الدولة بالأفراد والمؤسسات من زاوية مساهمتهم الإيجابية في تمويل الأعباء العامة على أساس ارتباط ذلك بالانتماء السياسي والاقتصادي.

- يتم ذلك في النظم الديمقراطية على أساس مبدأ الشرعية فلا ضريبة إلا بقانون أو بناء على قانون. هذه قاعدة دستورية تنص عليها غالبية الدساتير في العالم ومنها الدستور الجزائري.

- زيادة على العلاقة التشريعية الضريبي بالأحكام الدستورية فإن له علاقة أيضا بالقانون المالي، بحكم، أن الضريبة تفرض على النشاط الاقتصادي بالأفراد والمؤسسات باعتبارها اقتطاع مالي تقوم به الدولة جبرا ويتم دفعها نقدا. من دون مقابل على الأشخاص الطبيعية أو المعنوية وهذا بهدف

<sup>1</sup> - المادة 82 من الدستور الجزائري لسنة 2020، الصادر بموجب المرسوم الرئاسي رقم 20-442 المؤرخ في 15 جمادى الأولى عام 1442 هـ الموافق لـ 30 ديسمبر 2020، يتعلق بإصدار التعديل الدستوري، المصادق عليه في استفتاء 1 نوفمبر 2020، ج.ر. رقم 82 الموافق لـ 30 ديسمبر 2020

تغطية الأعباء العامة وتشكل الحصيلة الضريبية جزءاً أساسياً من الإيرادات العامة.

وتظهر علاقة القانون الضريبي بالقانون المالي في أن الضرائب تحدد نسبها وتعديل أو يتقرر الإعفاء منها أو زيادة معدلاتها عند إصدار قانون المالية سواء السنوي أو التصحيحي، وباعتبار أن الضريبة هي اقتطاع من دخل الشخص الطبيعي أو المعنوي عن نشاطه في الأغراض التي تقوم بها الدولة في مجال النفقات العامة فإن محاولة الممول الضريبي الإفلات من أداء الضريبة التي حددتها الدولة أو إخفاء بعض الأنشطة التي يقوم بها وتدرّ عليه دخلاً للتهرب الضريبية.

يستلزم من الدولة جهوداً كبيرة لمواجهة هذا التهرب الضريبي حتى تقوم بأداء وظيفتها.

إن أهمية هذا الدور التي تؤديه الضرائب دفع بالمشروع الجزائي الى تجريم كل الأفعال والسلوكيات التي تؤدي الى المساس بالنظام الضريبي، وتم إطلاق مصطلح الجرائم الضريبية أو جرائم التهرب الضريبي على هذه الأفعال، ولقد نصت على ذلك مختلف القوانين الضريبية التي تضمنت أحكام ذات الطابع الجزائي، على أساس أن هذه الجرائم تمثل خطراً شديداً وتلحق ضرراً جسيماً على ميزانية الدولة وإرادتها العامة، الأمر الذي ينعكس سلباً على أداء الاقتصاد الوطني، فالتهرب الضريبي هو حقيقة واقعية تعاني منها دول العالم فلا تكاد تخلوا الأنشطة الاقتصادية من وجود التهرب الضريبي، وهناك مؤشرات قوية على أن الظاهرة في تزايد مستمر، وإن كانت أغلب المجتمعات تحاول السيطرة والتحكم فيها ولكن تختلف نسبة قدرته من دولة الى أخرى نتيجة لدرجة الوعي الضريبي عند المواطنين وكذلك نتيجة لتبني الجزائر للنظام الاقتصادي الحر والانفتاح على الأسواق الخارجية، أصبحت هناك زيادة الاستثمارات والأنشطة التجارية المختلفة حيث لم تعد التجارة تقتصر على متجر ثابت في مكان معين مما يسهل تتبعه وتحديد رقم أعماله ومراقبته. بل أن بعض المكلفين بالضريبة قاموا بتوسيع نشاطهم بإنشاء شركات إنتاجية أو شركات استيراد وتصدير. ولديها مقرات وفروع متعددة على مستوى الوطني والدولي مما يؤدي الى سهولة إخفاء المداخل الخاضعة للضريبة وصعوبة كشفها من طرق المصالح الضريبية.

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

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

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

وحفاظا على امتيازات الخزينة العمومية منح المشرع الجزائري للإدارة الجبائية كل الوسائل القانونية والتنظيمية اللازمة بهدف استرجاع حقوق المال العام ولمكافحة هذه الظاهرة أو على الأقل التخفيف من حدته، وهذا لما تسببه من متاعب وأضرار على الاقتصاد الوطني بشكل عام والخزينة العمومية بشكل خاص.

ولمعالجة هذه المشكلة يجب التغيير وذلك باستخدام استراتيجيات ملائمة تقوم من خلال تنوع أنشطة إدارة الضرائب. نجد أنها تستلزم بتحقيق هدفين أساسيين وهما وضع إدارة خدماتية وتنمية الوعي الضريبي في الجزائر الذي يعتبر من المفاهيم الحديثة على بيئة المال والأعمال الجزائرية وهذا ما يتطلب من الباحثين دراسته ومن الإدارة الضريبية تنمية عن طريق إجراءات وسياسات مدروسة وهو الأمر الذي يستوجب مكافحتها بمختلف الوسائل الموضوعية والإجرائية وهو موضوع دراستنا من خلال هذا البحث.

التهرب الضريبي وكغيره من الجرائم يتضمن اعتداء على مصلحة محمية إلا أن طبيعة تلك المصلحة تميزها عن باقي الجرائم فهو يشكل اعتداء على مصلحة الخزينة العامة من خلال إحدى طرق تمويلها وهي الضريبة التي أقر لها المشرع طرق عديدة في سبيل حمايتها ومكافحتها أي اعتداء ضدها. الشيء الذي يطرح التساؤل التالي:

ما المقصود بجريمة التهرب الضريبي وما هي الإجراءات التي اقرها المشرع الجبائي في سبيل مكافحتها؟.

ويمكن أن نطرح الإشكالية الفرعية التالية لمعالجة هذا الموضوع:

-ماذا يقصد بالضريبة؟.

-ما مفهوم جريمة التهرب الضريبي؟.

-ماهي إجراءات متابعة هذه الجريمة؟.

ويستمد أهميته من المكانة التي تحتلها الضريبة في الاقتصاد الوطني بشكل عام وفي تمويل الخزينة العمومية بشكل خاص. كما نجد أن ظاهرة التهرب الضريبي من أبرز العقبات التي تواجهها الدولة في رسمها وتنفيذها لمختلف سياساتها مما يستدعي الأمر ضرورة مجابهة هذه الأفة.

تهدف هذه الدراسة الى:

-محاولة تبسيط وتوضيح الالتزامات المقررة على المكلفين بالضريبة وإجراءات متابعة المتهربين منها.

-تبيان مختلف تعديلات النصوص القانونية التي تعالج جريمة التهرب الضريبي خاصة مع وجود تعديلات بشكل دوري.

-تقييم مدى نجاعة الآليات المرصودة ومدى كفاءتها في محاربة هذه الظاهرة.

ومن أسباب اختيار الموضوع: أسباب ذاتية وموضوعية فالذاتية تتمثل في:

-لكوننا موظفتان بالإدارة الجبائية سعينا لرفع مستوى المعرفة العلمية والقدرات المهنية باعتبار أن البحث العلمي يثري المعارف وينمي القدرات بهدف التحكم في أدوات وأساليب المنهجية العلمية والعملية على حد سواء.

-الرغبة الشخصية والملحة في التكامل المعرفي والمهني بين مجال الدراسة ومجال المهنة في الإدارة الجبائية.

أما الأسباب موضوعية: تتمثل في:

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

الباحثين الاقتصاديين.

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

مما لا شك فيه أن انجاز أي عمل بحثي لا بد وأن يلازم صاحبه عدد من الصعوبات.

نقص الكتب في هذا المجال وإن وجدت فإنها تحتوي نفس المعلومات.

أما المنهج المتبع: لقد اعتمدنا لدراسة هذا الموضوع كل من المنهج الوصفي لاستعراض جزئيات الموضوع وطبيعته والمنهج التحليلي فيما يتعلق دراسة الجانب الإجرائي الذي اتبعه المشرع من أجل مكافحة التهرب الضريبي عن طريق الوسائل الرقابية والعقابية.

-وللإجابة عن الإشكالية المطروحة والتساؤلات الفرعية ولإعداد دراستنا قسمنا بحثنا الى فصلين في الفصل الأول ماهية جريمة التهرب الضريبي قسمنا الى مبحثين المبحث الأول مفاهيم عامة حول الضريبة وجريمة التهرب الضريبي والمبحث الثاني أساليب التهرب الضريبي وإطارها التجريمي.

أما في الفصل الثاني: إجراءات متابعة جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري قسمناه الى مبحثين المبحث الأول تطرقنا الى دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي أما المبحث الثاني تناولنا فيه إثبات ومباشرة الدعوى العمومية والجبائية لجريمة التهرب الضريبي.



# الفصل الأول

ماهية جريمة التهرب الضريبي

تفرض الدولة على كل شخص طبيعي أو معنوي الالتزام بدفع الضريبة وذلك بدون مقابل مالي خاص أو مباشر يعود عليه، مما أدى الى ظهور ما يعرف بالتهرب الضريبي أو التملص من دفع الضريبة ومحاولة التخلص منها بصفة جزئية أو كلية، وتعتبر هذه الظاهرة من أكبر المشاكل التي تعاني منها الدولة الجزائرية إذ أنها تمس مختلف الجوانب المتعلقة بالتنمية الاقتصادية وتسبب المساس بالجزينة العامة للدولة الجزائرية. بلغ حجم التهرب الضريبي حسب بعض الإحصائيات في السنوات الأخيرة تقريبا 600 مليار دولار<sup>1</sup> مما جعل هذه الظاهرة من أكبر انشغالات الدولة والباحثين كونها أخذت بعدا وطنيا ودوليا فهي تؤدي الى الاساءة بالاقتصاد الوطني ولدراسة هذه الظاهرة وتشخيصها قسمنا هذا الفصل الى ثلاث مباحث سنتطرق في المبحث الأول الى ماهية جريمة التهرب الضريبي ثم نتحدث عن أساليب التهرب الضريبي والآثار المترتبة عليه في المبحث الثاني، أما في المبحث الثالث سوف نتناول أركان التهرب الضريبي.

### المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الضريبة وجريمة التهرب الضريبي:

إن المتتبع للنظام الاقتصادي لأي بلد كان ومهما كانت درجة التقدم فيه، إلا ونجد أنه يعاني من ظاهرة التهرب الضريبي التي تسبب في تخفيض الحصيلة الجبائية للدولة، إضافة الى العديد من الآثار السلبية الأخرى التي تلحق بها، لذا سنحاول في هذا المجال الإحاطة بمختلف الجوانب الموضوعية لجريمة التهرب الضريبي من خلال التوقف عن المقصود بالضريبة وأنواعها في المطلب الأول ثم التطرق الى مفهوم جريمة التهرب الضريبي في المطلب الثاني.

### المطلب الأول: مفهوم الضريبة وأنواعها:

تطور مفهوم الضريبة مع تطور الأنظمة الاجتماعية عبر التاريخ ذلك أن ظهور الدولة الحديثة أوجب على السلطة أن تؤمن الموارد اللازمة لجهاز الدولة، ولهذا فرضت السلطات الحاكمة تكاليف الزامية على الافراد. وبعد ذلك فرضت عليهم تكاليف على الأموال مقابل الخدمات التي تؤديها لهم، ومع تكاثر حاجيات ونفقات الدولة عمدت هذه الأخيرة الى فرض الضرائب أخرى

<sup>1</sup> - أسامة أ "حجم التهرب الضريبي في الجزائر" مقال تم نشره على الموقع الإلكتروني التالي [www.essalamovlin.com](http://www.essalamovlin.com) تم الاطلاع عليه في 2018/02/23 على الساعة 16:21.

حتى ولو لم تكن هناك منفعة خاصة للأفراد الذين يؤدونها.

ولم تكن الضريبة في بادئ الأمر تهدف الى غاية اقتصادية بل الهدف الأول والأخير هو تمويل خزانة الدولة بالموارد اللازمة لتغطية نفقاتها وأخذ مفهوم الضريبة يتغير بتغير مفهوم الدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية<sup>1</sup> وهذا يطرح التساؤل التالي:

- ما تعريف الضريبة؟ وماهي أنواعها؟.

### الفرع الأول: تعريف الضريبة:

يكتسب الضريبة أهمية بالغة وذلك لتمييزها عن الإيرادات الأخرى التي تتشابه معها في بعض الخصائص وقد حاول الكثير من علماء المالية تعريف الضريبة فجاءت أغلب تعاريفهم متشابهة نذكر منها الآتي:

عيسى مصطفى حسني "الضرائب هي المورد المالي العام الذي تقطعه الدولة من الأشخاص جبرا بغرض استخدامه لتحقيق أهداف عامة"<sup>2</sup>.

كذلك عرفه الفرنسي جيز والذي يعتبر أول تعريف حديث للضريبة على أنها استقطاع نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة<sup>3</sup> من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نستنتج التعريف التالي:

الضريبة هي أسلوب لتوزيع أعباء الميزانية بين الأفراد حسب مقدرتهم التكليفية، كذلك هي اقتطاع مالي، تأخذه الدولة جبرا على الأفراد دون مقابل بهدف تحقيق مصلحة عامة<sup>4</sup>.

فالضريبة مبلغ من المال تفرضه الدولة على المواطن بصورة جبرية ونهائية من دون مقابل خاص، وذلك من أجل المساهمة في تحمل الأعباء العامة<sup>5</sup> وتفرض على جميع الأفراد أمام القانون

<sup>1</sup> - حسين عواضة وعبد الرؤوف قطيش، المالية العامة (الموازنة نفقاتها، وادارتها (الضرائب، الرسوم) القروض الاصدار النقدي الخزينة، دراسة مقارنة)، الطبعة الأولى، المنشورات حلي الحقوقية، بيروت، 2013، ص ص 379، 380.

<sup>2</sup> - عيسى مصطفى حسني، المالية العامة، معهد العلوم القانونية والادارية، ديوان المطبوعات الجامعية، دط، الجزائر، سنة 1998، ص 72.

<sup>3</sup> - خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل، دط، عمان، سنة 2005، ص 145.

<sup>4</sup> - أحمد فنيديس، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، دط، المكتبة المصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2014، ص 14.

<sup>5</sup> - BETCH MATRINE. DROIT FISCAL. 2<sup>eme</sup> édition. VIBERT, paris, 2008, p 09.

في تحمل هذه الأعباء بشكل متساوي بين الغني والفقير، أي وفقا لمقدرة المكلف وهذا تكريسا لمبدأ العدل في فرض الضريبة التي أقرها المؤسس الدستوري في نص المادة 78 من الدستور 2016<sup>1</sup>.

فالنظام الضريبي في الجزائر يتم تحصيل موارده من طرف السلطة العامة على غرار جل النظم، ويتم تحديد قواعد حساب الضريبة وفرضها وتحصيلها وفقا لمجموعة من القوانين هي: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المتماثلة، قانون الرسوم على رقم الأعمال، قانون الضرائب غير المباشرة قانون التسجيل، قانون الطابع، قانون الإجراءات الجبائية (قانون المالية) وتوجد عدة أنواع من الضرائب تختلف من دولة لأخرى وقد يختلف المسمى لنفس الضريبة.

### الفرع الثاني: أنواع الضرائب:

تعددت أنواع الضرائب واختلفت صورها الفنية باختلاف المكان والزمان فالنظم الضريبية لا تقتصر على نوع واحد من الأنواع، بل تحاول المزج فيما بينها للتواصل الى نظام متلائم مع تحقيق أهداف المجتمع.

للضرائب عدة أنواع تكون فضاء متنوع للجباية والنظام الجبائي هذه أنواع مقسمة الى عدة معايير الاقتصادية والسياسية ... الخ<sup>2</sup> وتختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إليها ومنها:

أولاً: من حيث المصدر أو وعاء الضريبة.

ثانياً: من حيث تحمل العبء الضريبي.

ثالثاً: من حيث المادة الخاضعة للضريبة.

<sup>1</sup> - نصت المادة 78 من دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الصادر بموجب المرسوم الرئاسي رقم 96، المؤرخ في 08 ديسمبر 1996، المصادق عليه في استفتاء في 28 نوفمبر 1996، ج ر، عدد 76، الصادر في 8 ديسمبر 1996، معدل ومتمم بـ قانون رقم 02-03 مؤرخ في 10 أبريل 2002 يتضمن تعديل الدستور، ج، عدد 25 صادر في 14 أبريل 2002. قانون رقم 16-01 مؤرخ في 6 مارس 2016 يتضمن تعديل الدستور، ج، عدد 14 صادر في 7 مارس 2016، على ما يلي: "كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة. يجب على كل واحد ان يشارك في تمويل التكاليف العمومية. حسب قدرته الضريبية". قانون رقم 20-251 مؤرخ في 27 محرم عام 1442 الموافق 15 سبتمبر 2020 يتضمن استدعاء الهيئة الانتخابية .... المتعلق بمشروع تعديل الدستور المادة 82 " لا تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون كل المكلفين بالضريبة متساوون أمام الضريبة ويحدد القانون حالات وشروط الإعفاء الكلي أو الجزئي منها".

<sup>2</sup> - رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014، ص 124.

رابعاً: من حيث الموافقة المنشئة للضريبة.

خامساً: من حيث السعر.

**أولاً: من حيث المصدر أو وعاء الضريبة:** يعتمد هذا التقسيم على أساس الفصل بين ما هي ضريبة وحيدة تفرض بموجبها ضريبة واحدة واجمالية وضريبة متعددة مفادها أنه يتم اعداد عدة ضرائب مختلفة باختلاف طبيعتها والوعاء الذي تقع عليه<sup>1</sup>.

**أ- نظام الضريبة الوحيدة:** يقصد بالنظام الضريبة الوحيدة هو أن تقتصر الدولة في فرضها للضرائب على ضريبة واحدة رئيسية والى جانبها بعض الضرائب القليلة الأهمية<sup>2</sup>، وهي تجمع كل الأنشطة مهما كان نوعها تجارية صناعية، فلاحية، مالية واخضاعها الى ضريبة وحيدة كالضريبة على الدخل الإجمالي<sup>3</sup>.

**ب- نظام الضريبة المتعددة:** وهي الضرائب السائدة في النظم التي تأخذ بأكثر من ضريبة سعياً الى تحقيق عبء كل ضريبة على حدى، نتيجة اختلاف مواعيد استحقاقها، وهو ما يعمل على ارتفاع حصيلتها، خاصة وأن هذه الضرائب تمس أوعية متباينة ومتعددة، ويعقد على نطاق واسع أن تعدد الضرائب يؤدي الى تصحيح عيوب الضرائب الأخرى<sup>4</sup>.

هذه التعددية تسمح بتعويض نقائص كل ضريبة. مثلاً تفرض ضريبة مستقلة على الدخل الناتج عن كل الفروع الدخل المختلفة. تقوم الضرائب النوعية على أساس التمييز بين الدخل المختلفة فتفرض ضريبة على دخول العقارات، وأخرى على الأرباح التجارية والصناعية وثالثة على المرتبات والأجور<sup>5</sup>.

**ثانياً: من حيث تحمل العبء الضريبي:** حسب هذا المعيار توجد:

الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة يعتبر التمييز بين الضريبة المباشرة والضرائب غير

<sup>1</sup> - رفعت محجوب، المالية العامة، والسياسة المالية، منشورات جامعة حلب، 1980، ص 223.

<sup>2</sup> - حسين مصطفى حسني، المرجع السابق، ص 72.

<sup>3</sup> - رضا خلاصي، النظام الجبائي الجزائري الحديث، ج1، دار الهومة، ط، الجزائر، سنة 2005.

<sup>4</sup> - عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، الطبعة الأولى، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان 2011، ص 22.

<sup>5</sup> - رضا خلاصي، مرجع سابق، ص 128.

المباشرة أحد ميادين القانون الجبائي من حيث التفرقة بين الوعاء الضريبي والتصفية والتحصيل<sup>1</sup>.

أ- **الضرائب المباشرة:** هي الضرائب تورّد الى الخزّانة من قبل المكلف بها قانوناً، بمعنى ان العبء الضريبي يستقر على المكلف بها مثلاً الضريبة على تدخّل الاجمالي IRG هي ضريبة مباشرة كون أن المكلف بها لا يستطيع تحصيل عبئها على أي طرف آخر مهما كانت صفته<sup>2</sup>.

ب- **الضرائب غير المباشرة:** هي الضرائب التي يمكن للمكلف نقل عبئها الى الغير، بمعنى أن يكون المكلف الفعلي بها غير مكلف قانوني<sup>3</sup> أي أن المكلف يستطيع نقل عبئها الى الشخص الآخر مثل ضرائب الجمارك التي تكون متضمنة على التكاليف عند تحديد الأسعار وكذا الرسم الداخلي على الاستهلاك كما أنها تقرض عند استعمال الثروة. ومنها (ضريبة الانتاج، الضرائب الجمركية، ضرائب الاستهلاك)، ويعد الرسم على القيمة المضافة من أهم الضرائب غير المباشرة وبالتالي فالمستهلك هو الذي يدفع الرسم على القيمة المضافة والبائع يلعب دور الوساطة بين الخزينة والمستهلك.

### ثالثاً: من حيث المادة الخاضعة للضريبة:

أ- **الضرائب على الأشخاص:** إن الضرائب على الأشخاص تجعل من الشخص نفسه وعاء للضريبة بغض النظر عما يمتلكه من أموال فالوجود الإنساني هو أساس فرض الضريبة والمادة الخاضعة لها ويطلق على هذا النوع من الضرائب بضرائب الأشخاص والتي يلتزم في نطاقها كل فرد من أفراد المجتمع أو بعض أفراد بدفع مبلغ معين من المال خلال فترات زمنية مختلفة، وأهم ما تتسم به ضريبة الرؤوس أنها لا تعتمد على مقدار ما يكتبه الممول من دخل أو مقدار ما ينفقه أو مقدار ما يدخره، بل إنها تعتمد على وجود الإنساني نفسه.

إن هذا النوع من الضرائب هو السباق الى الظهور حيث تدفع من أشخاص مقيمين في اقليم معين، كما تدفع حسب الانتماء الاجتماعي لهؤلاء الأشخاص وتعرف بالجزية يدفعها أشخاص مقيمين في بلد يعتمد التشريع الإسلامي ولكن مع ارتقاء المجتمعات وتطورها تم التخلي

<sup>1</sup> - رضا خلاصي: المرجع السابق، ص 132.

<sup>2</sup> - رضا خلاصي: المرجع نفسه، ج1، ص 18.

<sup>3</sup> - عبد المجيد قدي: مرجع السابق، ص 32.

عن هذه الضرائب جزئيا وبدأ الاهتمام بتزايد الضرائب على الأموال<sup>1</sup>.

**ب-الضرائب على الأموال:** فهي المرحلة الأخيرة لتطور الضرائب في الوقت الحاضر وهنا تنصب الضريبة على ما يملكه الفرد من أموال داخل المجتمع ممثلة في رأسماله أو دخله واخذت في ذلك أشكالا عديدة من حيث تحديد الوعاء الخاضع للضريبة والواقعة المنشأة له<sup>2</sup> فهي الضريبة التي تفرض على المال ذاته أو ما يطلق عليه ضريبة رأس المال حيث تصيب العقارات بحد ذاتها وليس إيراداتها والأموال بذاتها وليس ناتجها<sup>3</sup>.

**رابعا: من حيث الواقعة المنشئة للضريبة:** حسب هذا المعيار نميز أربعة أنواع:

**أ-واقعة تملك رأس مال:** بمعنى انتقال رأس المال من شخص لأخر يترتب عنه تكليف ضريبي، فمثلا انتقال المال من المالك الى الوارث يجعل هذا الأخير خاضع للضريبة على رأس المال<sup>4</sup> ولتحديد رأس المال من الناحية الضريبية يجب حصر وجرد وتقويم ، أصول وخصوم المكلف بالضريبة<sup>5</sup>.

**ب-الضريبة على الإنتاج:** هي الضريبة التي تفرض على المنتجات الطبيعية أو الصناعية، ويطلق عليها رؤوس الإنتاج، وتفرض في أي مرحلة من مراحل التصنيع أو الإنتاج، حيث يقوم المنتج بدفعها ويضيف قيمة الضريبة الى سعر البيع<sup>6</sup>.

**ج-الضريبة على الإنفاق:** هي الضريبة التي تفرض على الدخل عند إنفاقه في شراء السلع والخدمات وهي من أهم الضرائب غير المباشرة، وبصورة عامة هي تفرض على مختلف مظاهر استعمال واستخدام الدخل وإنفاقه وهي ضريبة متنوعة ومتعددة، وتفرض بمناسبة استعمال الفرد لدخله للحصول على السلع والخدمات التي يحتاج إليها<sup>7</sup>.

<sup>1</sup> - سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب الحشماوي، اقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية، د ط، الإسكندرية، سنة 2008، ص 63.

<sup>2</sup> - حسين مصطفى حسني، مرجع سابق، ص 62.

<sup>3</sup> - خالد شحادة الخطيب، مرجع سابق، ص 145.

<sup>4</sup> - رضا خلاصي، مرجع سابق، ص 19.

<sup>5</sup> - محمد الصغير يعلي ويرى أبو العلاء، المالية العامة، د.ط، دار العلوم، عنابة، الجزائر، 2003، ص 70.

<sup>6</sup> - حسين عواضة وعبد الرؤوف قطيشي، ص 379-380

<sup>7</sup> - محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الثالثة، دار الهومة، الجزائر، 2003، ص 132-134.



د-الضريبة على الدخل: ينشأ الالتزام بدفع الضريبة بمجرد تحقق الدخل ومعروف أن مصدر الدخل لأي كان يأتي عن طريق سلعة ينتجها أو خدمة يقدمها وبذلك تكون المصادر الأساسية للدخل هي العمل-رأس المال- العمل ورأس المال معاً، ويتميز الدخل بصفاته الدورية خلال فترة زمنية معينة<sup>1</sup>.

خامساً: من حيث السعر:

أ-ضرائب نسبية: هي تلك الضرائب التي يتم فيها تطبيق معدل ثابت على المادة الخاضعة للضريبة، مهما كانت قيمتها كما هو الشأن بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات<sup>2</sup>.

ب-الضرائب التصاعدية: نجد هنا علاقة طردية بين الدخل والمعدل فكلما زاد الدخل زاد المعدل المطبق تفرض هذه الضرائب بنسب تتزايد بتزايد قيمة الوعاء الضريبي، وهذا الأسلوب هو الأكثر انتشاراً<sup>3</sup>.

المطلب الثاني: مفهوم جريمة التهرب الضريبي.

تعد الضريبة وسيلة مالية تتخذها السلطات العامة لتحقيق أغراضها، فهي انعكاس للأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في المجتمع الذي تعرض عليه، لكن غالباً ما يلجأ المكلف الى التصرفات معينة من أجل التخلص من الضريبة المفروضة عليه عن طريق ما يصطلح عليه بالتهرب الضريبي الذي أصبح يمثل عائقاً أساسياً للتنمية الاقتصادية في أغلب دول العالم ورغم عدم وجود تعريف محدد له إلا ان السلطات الجبائية تعمل دوماً على إيجاد إطار قانوني لسد الطريق أمام هذه الظاهرة وذلك لأنها تؤدي الى فقدان الخزينة العامة للدولة موارد مالية هامة مما يحول عن تحمل أعباءها المختلفة وتجلب مستويات كثيرة في تسطير سياسة الأنفاق العام وللحد من هذه الظاهرة يجب وضع نظام رقابي فعال معتمد ووضع قوانين صارمة ورادعة.

<sup>1</sup> - محمد عباس محرزى، المرجع السابق، ص 89.

<sup>2</sup> - عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص 34.

<sup>3</sup> - رضا خلاصي، مرجع سابق، ج1، ص 20.

### الفرع الأول: تعريف جريمة التهرب الضريبي:

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

**التعريف 1:** للتهرب الضريبي مفاهيم كثيرة ومتعددة فمن الجانب القانوني ركز في تعريفه على الطرق المستعملة في التهرب الضريبي ما كانت مشروعة أو غير مشروعة في حين من الجانب الاقتصادي ركز على الآثار المترتبة على الخزينة العمومية<sup>1</sup>.

**التعريف 2:** يعرف التهرب الضريبي على أنه ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر ولتحقيق التهرب الضريبي يتخذ المكلف عدة طرق وأساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة<sup>2</sup>.

**التعريف 3:** عرفه كذلك Margiraze André التهرب الضريبي هو محاولة التملص من الضريبة في حدود تعريف القانون<sup>3</sup>.

من خلال هذه التعريفات التي تطرقنا لها توصلنا إلى ما يلي:

- التهرب الضريبي هو محاولة المكلف تجنب دفع الضريبة المستحقة مستغلاً الثغرات القانونية.

- التهرب الضريبي هو استعمال المكلف أساليب احتيالية ومناورات تدليسية للتملص من دفع الضريبة.

وللتهرب الضريبي تعريف موحد وشامل وهو أن يقوم المكلف بالضريبة كلياً أو جزئياً

<sup>1</sup> - طروش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، جامعة قسنطينة، 2011-2012، ص 11.

<sup>2</sup> - كردودي سهام، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، د ط، سنة 2011، ص 07.

<sup>3</sup> - Margairaz André lia, fraude fiscales et ses succédanées, comment on échappes à l'impôt, édition Blonay, suisse, 1988 ; p33.

بالطريقة التي تسهل عليه.

وللتهرب الضريبي تعريف موحد وشامل وهو أن يقوم المكلف بالضريبة من التخلص من عبئها كلياً أو جزئياً وذلك دون نقل عبئها للغير باستعمال وسائل وطرق مشروعة أو غير مشروعة تؤدي في النهاية إلى حرمان الخزينة العمومية من إيراداتها.

### الفرع الثاني: أشكال جريمة التهرب الضريبي:

يعتبر التهرب الضريبي مجموع السلوكيات الرامية إلى تقليص مبالغ الاقتطاعات الضريبية الواجبة الدفع فإذا كان ذلك باستخدام أدوات مشروعة فيدخل في إطار التجنب الضريبي وإذا كان بوسائل غير مشروعة فيدخل ضمن دائرة الغش الضريبي.

#### أولاً: من حيث المشروعية:

ينقسم التهرب الضريبي من حيث المشروعية إلى نوعين التهرب الضريبي المشروع (التجنب الضريبي)، التهرب الضريبي الغير المشروع (الغش الضريبي).

أ- التهرب المشروع (التجنب الضريبي): يعرف على أنه هو امتناع الشخص عن النشاط الذي يؤدي إلى خضوعه للضريبة عن طريق الاستفادة من الثغرات القانونية للتخلص من دفع الضريبة حيث يستطيع المكلف أن ينفذ من إحداها وتجد لنفسه مخرجا قانونيا بتجنب الضريبة أو يخفف من وعائها والتجنب الضريبي يعد أمراً مشروعاً لا يحاسب عليه القانون<sup>1</sup>.

وهو أيضاً استغلال المكلف لبعض الثغرات القانونية بغية عدم تحقيق الضريبة عليه بصورة صحيحة وعدم الالتزام بها أو دفعها حيث إن التهرب المشروع أمر لا يحاسب عليه القانون طبقاً للقاعدة القانونية القائلة "لا جريمة ولا عقوبة إلا بنص"<sup>2</sup>.

ومن نماذج التهرب المشروع:

\*تجزئة الشركة الأم إلى شركات صغيرة متعلقة قانوناً وبترخيص من القانون التجاري.

<sup>1</sup> - ملخص لأوراق العمل حول التهرب الضريبي، الائتلاف من أجل النزاهة والمساءلة، نيسان 2017، ص 02.

<sup>2</sup> - محمد محمود ذيب حوسو، التدقيق بأغراض الضريبة، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة نابلس، فلسطين، 2005، ص 108، ص

\*يرفض استرداد بعض السلع الأجنبية لتفادي الضرائب الجمركية.

\*تقديم الهبات، مثل توزيع المالك ثرواته على كل الورثة الشرعيين وهو على قيد الحياة في شكل هبات حتى لا تخضع أمواله لضريبة التركات.

**ب-التهرب الغير مشروع (الغش الضريبي):** يعرف على أنه صورة غير مشروعة من صور التهرب من أداء الضريبة الى خزينة الدولة وهذه الصور تتجلى في تزوير المستندات حيناً وعدم دقة القيود حيناً آخر وفي مخالفات تضاف الى حملة أخرى من المخالفات التي يمكن لمرتكب الغش الضريبي أن يمارسها إزاء القوانين والانظمة التي تراعي شؤون الضرائب والرسوم في البلاد<sup>1</sup>.

ويعرف أيضاً أنه تخلص المكلف من دفع الضريبة عن طريق مخالفة القوانين وذلك بالاستعانة بكافة الوسائل غير المشروعة للتهرب من فرض الضريبة عليه<sup>2</sup> كما عرفه القانون الجبائي الجزائري "كل محاولة لتخلص من الضريبة باستعمال الطرق التدليسية في قرار أساس الضرائب والرسوم التي يخضع لها المكلف أو تصفيتها كلياً أو جزئياً"<sup>3</sup>.

ومن أهم أساليب ونماذج عن هذا التهرب الغير المشروع:

-إعطاء معلومات مزورة وغير دقيقة أو وهمية بدفتر الجرد ودفتر اليومية.

-التهرب على الحدود تجنباً للحواجز الجمركية واستغلال المناصب والنفوذ.

-القيام بإجراء القيد على الحسابات غير الدقيقة أو الوهمية بدفتر الجرد ودفتر اليومية.

-بيع السلع أو تقديرها بأقل من قيمتها الحقيقية بتقديم فواتير كاذبة.

**ثانياً: التهرب الضريبي من حيث حجمه:**

**أ-التهرب الكلي:** وهو أن يتخلص المكلف كلياً من دفع الضريبة المترتبة عليه باستخدام أساليب الغش والاحتيال ليكون خارج نطاق الضريبة وهناك صور ووسائل متعددة يلجأ إليها

<sup>1</sup> - فوزي عطوي، المالية العامة، النظم الضريبية وموازنة الدولة، منشورات الهي الحقيقية، لبنان، 2003، ص 274، 275.

<sup>2</sup> - ريم عمورة، الضريبة والتهرب 2010 منشور على <http://www.tahasoft.com/library/370>، ص 370.

<sup>3</sup> - المادة 303-1 قانون الضرائب المباشرة من الأمر رقم 76-101 بتاريخ 1976/12/09 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

المكلف لتخلص من دفع الضريبة المستحقة عليه، مثل أصحاب المهن كالمساسة وأصحاب الحرف الذين لا يكون لهم مكاتب معية أو تصاريح بمزاولة المهنة، ولم يتم بإدراجهم في سجلات الضريبة.

ويترتب على هذا النوع من التهرب آثارا سلبية خطيرة إذ يفقد الخزينة العامة أموالا طائلة ويضعف الدور المالي لدائرة الضريبة في التمويل والتنمية التي تسعى إليها أكثر البلدان بشكل عام ولا سيما البلدان النامية وتمويل الخدمات التي تقدمها الدولة للمواطنين<sup>1</sup>.

**ب-التهرب الضريبي الجزئي:** هو محاولة المكلف التخلص من جزء من الضريبة المفروضة عليه وذلك عن طريق إخفاء جزء من نشاطه باستخدام الأساليب الغير المشروعة مثل إخفاء جزء من مبيعاته أو تسجيلها بأسعار تقل عن سعر بيعها الحقيقي، ويتحقق التهرب الجزئي عن طريق تقديم المكلف اقرارا غير صحيح وذلك بتضمينه معلومات غير صحيحة أو غير دقيقة<sup>2</sup>.

### ثالثا: من حيث الجغرافية:

وينقسم بهذا التهرب الى:

**أ-التهرب الضريبي الوطني:** ويحدث التهرب داخل إقليم الدولة ويخضع لقانونها الوطني ويحدث داخل تراب الدولة ومنه يسهل مراقبته ووضع حلول لمحاربهه لأنه يخضع لقانون الدولة وسيادته.

**ب-التهرب الضريبي الدولي:** ويعرف على أنه العمل على التخلص من الضريبة المفروضة على مواطنيها عن طريق التهرب للمداخيل والأرباح التي من المفروض أن تخضع لضرائب البلد التي حققت فيه فعلا الى بلد آخر يتميز بضغطه الضريبي.

ومن أدوات التهرب الضريبي الدولي نجد:

<sup>1</sup> - حسن سالم محسن، الحصر الضريبي ومدى مساهمته في حد من التهرب الضريبي، مجلة الدناير، العدد9، جامعة المستنصرية، العراق، سنة 2016، ص 513.

<sup>2</sup> - علاء سعيد حسين سعد، تقييم دور نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي من وجهة نظر مكاتب المحاسبة والدوائر الضريبية، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، سنة 2014، ص 29.

1/ الشركات الوهمية: هي عبارة عن شركة اصطناعية دورها تجنب الخضوع العادي للضرائب عن طريق الانتفاع من الجبايات الضريبية للحصول على تحويلات الأرباح من أعضاء أو فروع المجموعة المتواجدون في بلدان يكون فيها الضغط الضريبي مرتفعاً<sup>1</sup>.

وتتميز هذه الشركات بما يلي:

\*عدم دفع الضرائب على جزء من الأرباح الموجهة الى الشركات الوهمية المتواجدة في البلدان ذات الانظمة الضريبية الفنصلية أو الجنات الضريبية.

\*إعادة استثمار الفوائد المتراكمة في بلدان أخرى بما في ذلك الشركة الأم وعدم دفع الضرائب على هذه الأرباح المحصل عليها من هذه العملية.

\*الأرباح المتراكمة يمكن استعمالها في صفقات مشبوهة كإسهم في بعض الشركات الاستثمارية والسعي الى تبيض هذه الأموال في بلدان أخرى<sup>2</sup>.

2/الملاذات الضريبية (الجنات الضريبية): هي دولة أو دويلة أو إقليم تكون فيه الضريبة على الربح والدخل منخفضة جداً أو معدومة وتعمل على جذب الاموال اعتماد هذه الميزة وعادة ما تمنح هذه الدول ميزة أخرى وهي السرية وهي ضرورية لمن يريد أن يتهرب من دفع الضريبة في بلده حتى لا تستطيع السلطات الضريبية في بلده الوصول الى المعلومات عن هذه الأموال.

ومن أهم ما تمتاز به الجنات الضريبية هو:

-عدم شفافية النظام.

-عدم تبادل المعلومات الضريبية.

-تنامي الشركات الوهمية.

<sup>1</sup> -إيمان بوقروة، كيفية تفادي الازدواج الضريبي الدولي في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 2009-2010، ص29.

<sup>2</sup> - بشرى عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية ودورها في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، 2010، 2011، ص51.

الفرع الثالث: تمييز التهرب الضريبي عن غيره من المصطلحات:

يتضح مما سبق أن التهرب الضريبي يكون دون انتهاك القانون وهو ما يعرف بالتجنب الضريبي أو يكون باستخدام وسائل وطرق غير مشروعة فينتهك من خلالها القانون وهو ما يعرف بالغش الضريبي.

**1- تمييز التهرب الضريبي عن التجنب الضريبي (التهرب المشروع):** يقصد بالتجنب الضريبي أن تفرض الضريبة على تصرف معين كالبيع أو الشراء لكن المكلف رغبة منه في عدم دفع الضريبة يعمل على عدم تحقق الواقعة المنشئة لها فيتصرف بطريقة سلبية إذا لا يقوم بواقعة البيع أو الشراء، فالتجنب الضريبي يعني إذن التخلص من عبئ الضريبة كلياً أو جزئياً دون مخالفة أو انتهاك لأحكام القانون، حيث يستخدم، المكلف حقاً من حقوقه الدستورية باعتبار أن حرته في القيام بأي تصرف تكون مكفولة دستورياً ومن ثم لا يسأل عن تصرفه السليبي لأنه لم ينتهك القانون<sup>1</sup>.

ويراد أيضاً بالتجنب الضريبي ما يعمد إليه الأفراد أحياناً من الاستفادة مما في قانون الضريبة من ثغرات ينفذون منها للتخلص من الالتزام بدفع الضريبة<sup>2</sup>.

وهو أيضاً النفاذ من الثغرات القانونية التي ينطوي عليها التشريع الضريبي والتي تهيئ للمكلفين أسباب تفادي أداء ما يستحق عليهم من الضرائب كما بالنسبة للضريبة على أرباح شركات الاموال والتي تكون أعلى من معدلات الضريبة على الرواتب والأجور<sup>3</sup>.

إذن هي الوضعية التي ينجح فيها المكلف بتقليل مبلغ الضريبة الواجب عليه دفعها من دون انتهاك القانون أو تقليل التزاماته الضريبية وعليه يستفيد من الامكانيات القانونية باستخدام الثغرات القانونية وعدم دقة النصوص<sup>4</sup>.

من خلال هذا يتضح أن المكلف بالضريبة باستطاعته تجنب قيام وأداء الضريبة من الأساس

<sup>1</sup> - سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة (النفقات العامة، الإيرادات العامة، الميزانية العامة)، د.ط، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، 2000، ص 51.

<sup>2</sup> - عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، د.ط، دار النهضة العربية للطباعة، لبنان، دون سنة نشر، ص 223.

<sup>3</sup> - فوزي عطوي، المرجع السابق، ص 274.

<sup>4</sup> - عبد المجيد قدي، المرجع السابق، ص 215.



بوسيلتين:

-الأولى: التهرب الناشئ عن الثغرات القانونية والتي يستغلها المكلف بغية عدم تحقق الضريبة في حقه.

-الثانية: الامتناع عن القيام بأعمال ونشاطات سواء في مجال التجارة أو الصناعة لكي لا يحقق إنتاج يخضع للضريبة فيمارس نشاطات أخرى لا تدخل في إعداد الاوعية الضريبية الخاضعة للتكليف الضريبي<sup>1</sup>.

**2- تمييز التهرب الضريبي عن الغش الضريبي (التهرب الغير المشروع):** كما ذكرنا سابقا أن التهرب الضريبي تكون فيه إرادة المكلف متجهة نحو التحقيق العبء الضريبي إلا أنه يسلك في سبيل ذلك سبلا مشروعة، فالمكلف هنا يمارس حقا من حقوقه القانونية والاقتصادية ليحقق هدفا مشروعا بالنسبة له وبالتالي فلا يوقع عليه أي عقوبة أو جزاء، فالتهرب الضريبي بهدف الصورة يتوفر فيه العنصر المعنوي (سوء النية دون العنصر المادي (الحيل التدليسية)) أما الغش الضريبي فتتجه فيه إرادة المكلف نحو تحقيق أو اسقاط العبء الضريبي ولكنه يسلك في سبيل تحقق ذلك طرق غير مشروعة تصل الى حد التدليس والاحتيال، فالغش الضريبي بهذه الصورة يتوفر فيه العنصر المعنوي والعنصر المادي ولذلك يتعين عدم الخلط بين التهرب الضريبي والغش الضريبي فالأول يمثل العام والثاني الخاص فالغش الضريبي يمثل حالة خاصة من حالة التهرب الضريبي عن طريق انتهاك القانون<sup>2</sup>.

**3- تمييز التهرب الضريبي عن التهريب الجمركي:** لا يمكن تصور تهريب ضريبي خارج نطاق قانون الجمارك يعني منه كل مخالفة أحكام قانون الجمارك بهدف الإفلات من الضريبة الجمركية التحقيق منها<sup>3</sup>.

يقتصر التهرب الضريبي بهذه الصورة على التهرب من ضريبة معينة بالذات هي الضريبة

<sup>1</sup> - فوزي عطوي، المرجع سابق، ص ص 223، 224.

<sup>2</sup> - سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية، منشورات الحلبي الحقوقية، د.ط، لبنان، سنة 2008، ص 209.

<sup>3</sup> - يقصد بالضريبة الجمركية تلك الضريبة التي تفرض على السلع التي تجتاز الحدود إما عند استيرادها أو تصديرها للتوسيع أكثر نرجع: أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، د.ط، دار النهضة العربية، القاهرة، 1990، ص 275.

الجمركية وذلك بالمخالفة لأحكام قانون الجمارك ففي هذه الحالة يعتبر تهرب بالمفهوم القانوني وليس الاقتصادي.

أما التهرب الضريبي بالمفهوم الاقتصادي أوسع نطاق، إذ ينطوي تحت لوائه كافة صور التهرب من تحمل عبئ الضريبة، أيا كان نوعها، كلياً أو جزئياً وبغض النظر عما إذا كانت تلك الصور مشروعة أم غير مشروعة وشم يدخل في إطارها ظاهرة التهرب الضريبي.

### المبحث الثاني: أساليب التهرب الضريبي وإطارها التجريمي:

إن المكلفين يتقنون ويبتكرون طرق عديدة للتهرب والغش الضريبي لذلك فإن عملية حصر هذه الطرق والأساليب عملية صعبة وهذا من أجل تفادي المكلفين للضريبة، الى جانب الآثار السلبية التي تؤدي الى تخفيض الارادات العامة وبالتالي الإضرار بالخزينة العامة، وهذا ما سنتحدث عنه في المطلب الأول أساليب التهرب الضريبي، وبما أن التهرب الضريبي جريمة تمس بالكيان والسير الحسن الاقتصاد الوطني فهو يعتبر من الجرائم الاقتصادية وذلك لما له من أثار سلبية على السياسة الاقتصادية للدولة. حيث يكون المكلف بالضريبة الطرف السليبي لهذه العلاقة وبمقتضاها تقع على عاتقه التزام ضريبي بالقيام بعمل أو الامتناع عنه وبمخالفته هذا الالتزام تقع الجريمة الضريبية<sup>1</sup>، وهو ما سنعرضه في المطلب الثاني الإطار التجريمي للتهرب الضريبي.

### المطلب الأول: أساليب التهرب الضريبي:

يتقن المكلفين ويغير أساليب عديدة لا يمكن حصرها من أجل تفادي الضريبة وذلك باستعمال مختلف الطرق الاحتمالية واستغلال الثغرات والنواقص الموجودة في القانون الجبائي الجزائري، والتي تكون إما عن طريق التحايل المادي (الفرع الأول) والفرع الثاني نتحدث عن التحايل القانوني وفي الأخير عن طرق التلاعب بالعمليات الحسابية في الفرع الثالث.

### الفرع الأول: التهرب عن طريق التحايل المادي:

يعتبر التهرب الضريبي عن طريق التحايل المادي أقل فعالية من التهرب عن طريقة التحايل القانوني، وهذا التحايل يتمثل في عدم التصريح القانوني للمواد والمنتجات والأرباح التي تدخل في

<sup>1</sup> - أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، القاهرة، 1990، ص 18.

احتساب الاقتطاع الضريبي. بحيث أن المكلف يقوم بتغيير واقعة مادية بطريقة غير قانونية أي أن هذه الصورة من التحايل تتم عن طريق إخفاء المكلف بالضريبة للسلع والمنتجات والموارد الخاضعة للضريبة وجعلها بعيدا عن مراقبة إدارة الضرائب<sup>1</sup>.

اشار المشرع الجزائري الى هذه الصورة ضمن أغلب القوانين التي لها علاقة بالضرائب وذلك في المواد 05/533 من القانون الضرائب غير المباشرة<sup>2</sup> والمادة 118 من القانون الرسوم على رقم الأعمال<sup>3</sup> والتي تقيد أن الإخفاء من قبل أي شخص لمنتجات تطبق عليها الضرائب أو الرسوم يعد من قبيل الطرق الاحتيالية، كما اعتبر المشرع الجزائري أن الإخفاء يمكن أن يكون جزئيا ويمكن أن يكون كليا وتتناوله فيما يلي.

**أولا: الإخفاء الجزئي:** يكون الإخفاء جزئيا عندما يقوم المكلف بإخفاء لجزء من بضاعته أو سلعه التي تكون من المفروض خاضعة للضريبة وذلك من أجل إعادة بيعها في السوق السوداء<sup>4</sup> كإخفاء بضائع مستوردة بهدف التخلص من الرسوم الجمركية والضريبة معا<sup>5</sup> كما يظهر هذا الإخفاء أيضا عندما يقوم المكلف بالإعلان عن قيمة أقل من قيمته الحقيقية للضريبة، والإخفاء املاكه بصفة جزئية، كحالة المكلف الذي صدر في حقه أمر بالحجز على أمواله حتى تستوفي الإدارة الجبائية الضريبة الصادرة في حقه من ثمن بيع الأموال المحجوزة فيقوم المكلف في هذه الحالة من تدبير اعساره طريق إخفاء أمواله.

توجد حالات أخرى أين يعتمد فيها المكلف عند تحايله على البيع والشراء نقدا ودون فواتير في جزء من نشاطه، كما يمكن له أن يقوم بالتحويل المباشر للأموال العقارية والممتلكات الموروثة من غير التصريح بها كالتصرف الذي يقوم به المكلف في جزء من أمواله للورثة قبل وفاته،

1 - بشرى عبد الغاني، مرجع سابق، ص 63.

2 - المادة 05/533 قانون الضرائب غير المباشرة ما يلي: "القيام بأي وسيلة كانت تجعل الأعوان المؤهلين لأثبات المخالفات القانونية أو التنظيمية التي تضبط الضرائب غير المباشرة"

3 - المادة 01/118 من قانون الرسم "إخفاء من قبل أي شخص للمبالغ والحواصل التي ينطبق عليها الرسم على القيمة المضافة الذي هو مدين بها ولا سيما منها عملية البيع بدون فاتورة".

4 - تمثل السوق السوداء سوق موازية للسوق الأساسية أي ان السوق يخضع للقواعد والقوانين التي تدير بها الدولة سوق السلعة وفي معظم الأحيان تنشأ السوق السوداء جراء زيادة الطلب على السلعة مع ندرة المعروض منها فتتجه الحكومة إلى وضع حد أقصى للسعر السلعة لا يمكن للتجار الزيادة عنه فيتم بيع السلعة في السوق موازية.

5 - كردودي سهام، مرجع سابق، ص 08.

حيث يقوم بإخفاء بعض أموال التركة خاصة المنقولة منها، حيث يتم بعد توزيع الميراث التصرف فيها دون علم الإدارة الجبائية<sup>1</sup>.

### ثانيا: الإخفاء الكلي:

يكون الإخفاء كليا عندما يسعى المكلف بالضريبة الى التخلص من دفعها نهائيا، بحيث أن هذا النوع من التحايل يؤدي الى إنشاء اقتصاد خفي غير مصرح به وغير قانوني وذلك في ظروف سرية عن طريق السوق السوداء ويرجع ذلك الى غياب الرقابة الجبائية في مواجهة هذا النوع من الغش نظرا لما يعترض الإدارة الجبائية من صعوبات في اخضاع التبادلات التي تتم في السوق السوداء<sup>2</sup>.

ويعتبر احتيالا ماديا قيام المكلف بالضريبة بعرقلة الأعوان الاقتصاديين المؤهلين لإثبات المخالفات القانونية أو التنظيمية، مما يجعلهم غير قادرين على القيام بعملهم، ولقد تناولت المادة 05/533 من قانون الضرائب غير المباشرة<sup>3</sup> هذه الحالة من التدليس (لقد أشرنا الى هذه المادة سابقا) بينما قانون الرسم على رقم الأعمال لم يعتبره كذلك ولا تسري عليه أحكام التهرب الضريبي إلا إذا أمكن تقدير أهمية التدليس<sup>4</sup>.

نجد كذلك المادة 1/122 من قانون الضرائب على الرقم الأعمال قد تناولت هذه الحالة من التدليس، كما حددت مبلغ الغرامة لمرتكبها، أما في فقرتها الثانية نلاحظ أن المشرع قد ربط تطبيق هذه الغرامة بشرط أن يكون تقدير أهمية التدليس ممكنا<sup>5</sup>.

ومن هنا سنحاول تقديم بعض الأمثلة للتحايل المادي في الجزائر سواء كان هذا التحايل

<sup>1</sup> - غضبان مريم، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي (دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية البويرة)، مذكرة لنيل شهادة الماستر مالية ومحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند اولحاج، البويرة، 2015، ص 23.

<sup>2</sup> - زروقي نجيب، جريمة التملص الضريبي وآليات مكافحته في التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية، تخصص: العلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، ص ص 129-130.

<sup>3</sup> - المادة 05/533 من قانون الضرائب غير المباشرة، مرجع سابق.

<sup>4</sup> - المادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال، مرجع سابق.

<sup>5</sup> - نصت المادة 122 من قانون الرسوم على رقم الأعمال المرجع السابق ما يلي: "يعاقب بغرامة جبائية يتراوح مبلغها بين 1000 و10.000 دج، كل من يجعل الأعوان المؤهلين لمعينة المخالفات المتعلقة بالتشريع الجبائي، في وضع يستحيل عليهم فيه أداء وظائفهم، تكون هذه الغرامة خارجة عن تطبيق العقوبات الأخرى المنصوص عليها في النصوص السارية المعقول، كلما كان تقدير أهمية التدليس ممكنا.

جزئيا أو كليا والهدف من ذلك هو معرفة هذه الصورة من التحايل بصفة واضحة.

**شكل 1:** المكلف بالضريبة يصرح بنشاط تجاري يمارسه مع إخفائه لنشاط آخر كأن يكون له متجران ولا يصرح بإدارة 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.

**شكل 2:** كأن يتم إنشاء مصانع صغيرة في أماكن معروفة أو محلات لإيداع البضائع أو التخلص من الضريبة من دون استعمال الفواتير.

وهذا ما يعرف قانونا بعدم التصريح بالنشاط.

**شكل 3:** توزيع الأرباح على شريك أو الشركاء وهميين بقصد تخفيض نصيب المكلف من الأرباح.

**شكل 4:** ورشة لصناعة الملابس النسيجية تصرح بنسبة خسارة قدرها 90 بالمائة على شكل فضلات ومهملات في حين النسبة العادية 10 بالمائة فالفارق إذن يكون محل صفقة بين صاحب الورشة وصانعي الأغطية<sup>1</sup>.

**شكل 5:** المكلف عادة ما يقوم بتقديم البيان الضريبي السنوي بالاستناد الى دفاتر وسجلات أو حسابات أو مستندات مصطنعة متضمنة بيانات تخالف ما هو ثابت في الدفاتر والسجلات الحقيقية التي اخفاها.

### الفرع الثاني: التهرب عن طريق التحايل القانوني:

بالإضافة الى أسلوب التحايل المادي الذي يعمل على إنشاء الاقتصاد غير الشرعي بعيدا عن المراقبة والذي يكون بمبادرة من المكلف والجهود الذي يبذلها من أجل التهرب من الدفع الضريبة سواء كليا أو جزئيا، نجد أسلوب آخر يتمثل في التحايل عن طريق عمليات قانونية بحيث أنه

<sup>1</sup> - لا بد لزرق، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر (دراسة حالة ولاية تيارت)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير المالية العامة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2012، ص

صنف ضمن أحد الأشكال الأكثر خطورة في الجزائر.

كما أنه يعتبر الأسلوب الأكثر استعمالا وتنفيذا والأرقى تقنية.

يتم التحايل القانوني عن طريق استغلال الثغرات الموجودة في النظام الجبائي لصالح المكلفين الذين سيتعينون بأهل الخبرة والاختصاص لاستنباط طرق التحايل مستندين بذلك الى النصوص القانونية ويتجلى في ذلك الى ايجاد حالات قانونية تسمح للمكلف بالضريبة الاستفادة من مزايا ليس له الحق في الاستفادة منها وذلك من خلال وضعيته قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية التي كانت عليه<sup>1</sup>.

وهذا ما أكده الفقيه Bruno في تعريفه بحيث قال "التحايل القانوني هي تلك العملية التي من خلالها يتم خلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية"<sup>2</sup>.

ومن هنا فإن التحايل القانوني يتحقق وفق شكلين أساسيين.

### أولا: التكييف الخاطئ للعمليات القانونية:

ينصب هذا النوع من التحايل عن طريق التطبيق الخاطئ لبعض العمليات في محاولة تبرير نشاط ما خاضع للضريبة وراء نشاط آخر بحيث أن المكلف يقوم بتزييف واقعة أو حالة قانونية خاضعة للضريبة الى وضعية أخرى متشابهة لها وذلك يجعلها معفاة من الضريبة أو خاضعة لسعر ضريبي أقل<sup>3</sup> كقيام المكلف بالأعمال التالية:

- دخول المكلف في النظام الإعفاءات، كتوزيع أرباح الشركات على المساهمين في شكل رواتب وأجور لينخفض معدل الضريبة.

- كما يمكن أيضا التلاعب أو التهرب عن طريق التعديل في برنامج الكمبيوتر نفسه أو القيام ببناء كمبيوتر كامل، بحيث يصبح هذا البرنامج يعمل بطريقة تحقق أغراض المحتال، ولكن

<sup>1</sup> - هو إظهار الأمر على غير صورته التي كانت عليه فهو تعريف لحقيقة موجودة أو ابتداء لحقيقة جديدة مخالفة.

<sup>2</sup> - نقلا عن قرموش ليندة: جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون جنائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014، ص 41.

<sup>3</sup> - غلام ليلي، آليات مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في القانون، فرع القانون الدولي للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2016، ص 40.

تعتبر هذه الطريقة صعبة الاستخدام وغير منتشرة لأنها تحتاج الى مهارات تقنية في البرمجة وعلم الكمبيوتر<sup>1</sup>.

-قيام المكلف بتمرير حالة البيع على أساس أنها هبة وذلك من أجل التخلص من دفع حقوق التسجيل.

-قيام المكلف بإشهار إفلاسه من أجل التهرب من دفع الضريبة بعد أن يقوم بتسجيل ممتلكاته باسم أولاده.

### ثانيا: التحايل عن طريق عمليات وهمية:

يلجأ المكلف بالضريبة الى استغلال الثغرات الموجودة في القانون من أجل الإفلات من دفع الضريبة، بحيث أنه يقوم بتركيب عمليات وهمية تهدف الى التخلص منها، ويستعمل هذا النوع من التحايل غالبا في مجال الرسم على القيمة المضافة (TVA) والذي يتمثل في إنشاء فواتير مزيفة لعمليات البيع والشراء من طرف المكلف الذي يستطيع من خلالها الاستفادة من حق خصم الرسوم على المشتريات<sup>2</sup>.

بحيث أن المكلف يلجأ الى انتهاج مثل هذه التقنية ضنا منه أن التحقيقات الجبائية تقوم على مطابقة القيود المحاسبية للوثائق التبريرية المقدمة ولأجل ذلك فالمتهربين يقومون بتأسيس نظام تهرب قائم على كتابات حسابية متناقضة فيما بينها وتبريرها بفواتير وهمية وهذا ما يسمح بالاستفادة من تخفيض الرسم على القيمة المضافة الخاص برقم الأعمال<sup>3</sup>.

ومن صور هذا التهرب نجد:

مؤسسة (أ) تشتري من مؤسسة أخرى (ب) بضاعة بدون فاتورة، وبثمن أقل من الثمن المعمول به في السوق، بينما المؤسسة (أ) تتعامل مع مؤسسة أخرى وهمية تمنحها فاتورة بأسعار باهضة مع الاخراط في التسجيل مبلغ تكاليف النقل والرسوم التي لم تدفع أصلا، بعد ذلك تدفع

<sup>1</sup> - البريم محمد نور الدين، حوكمة الشركات ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، دراسة ميدانية على الدوائر الضريبة في غزة، قدمت هذه الرسالة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، 2016، ص 49.

<sup>2</sup> - لايد لزرق، المرجع السابق، ص 98.

<sup>3</sup> - المرجع نفسه، ص 99.



المؤسسة (أ) صكا بنكيا للمؤسسة الوهمية التي تتقاضى قيمتها شكليا وتعيدها نقدا لمسيري المؤسسة (أ) مقابل حصولها على عمولة، هذه التلاعبات تسمح للمؤسسة (أ) بتبرير سعر التكلفة المرتفع لمشترياتها والذي يمكنها من تخفيض ربحها الخاضع للضريبة على أرباح الشركات والأرباح المتقطعة بضريبة الدخل<sup>1</sup>.

بالإضافة الى ذلك فإن شراء بضاعة برسم للخصم قابل للتعرض إذا كانت الرسوم السابقة تقوم الرسوم اللاحقة، فالفارق بين سعر البضاعة المسجل في الفاتورة المزورة وسعرها الحقيقي المدفوع للمؤسسة الوهمية والذي يخرج من خزينة المؤسسة (أ) يعف من كل اقتطاع، وقد تعمد الى تصدير نفس البضاعة والتي لم تدفع لاسمها طمعا في تعويضها باعتبار أن التصدير معفى من كل اقتطاع<sup>2</sup>.

### الفرع الثالث: التهرب عن طريق التحايل المحاسبي:

يعتبر هذا النوع من التحايل بالإضافة الى أساليب السالفة الذكر إحدى الطرق التي يلجأ إليها المكلف من أجل التملص من دفع الضريبة، بحيث أنه يقوم بالتلاعب المحاسبي وذلك إما بتضخيم التكاليف أو بتخفيض الإيرادات أو بهما معا، باعتبار أن المحاسبة قاعدة للرقابة من طرف الإدارة الجبائية، فالقانون الجزائري الزم الأفراد بموافاة مصلحة الضرائب بالتصريحات الخاصة يشيرون فيها الى جميع المبالغ والأرباح التي حققها المشروع التجاري أو المشروع الصناعي من خلال السنة المالية وتدعم هذه التصريحات بالوثائق اللازمة والضرورية التي تثبت ذلك في الآجال المحددة قانونا (القوانين، السجلات التجارية)<sup>3</sup> وبالتالي فإن التشريعات لما أوجبت على المكلف مسك محاسبة شاملة ومقنعة بصورة واضحة، فالممول أو المكلف دائما يجده يبحث عن وضع مطابقة القيود المحاسبية فيما بينها وبين المستندات الثبوتية المضللة من ناحية أخرى، أي أنه يلجأ الى تقديم اقرار ضريبي استنادا الى دفاتر وسجلات وحسابات مصطنعة مخالفة للدفاتر والسجلات

<sup>1</sup> - رجال الناصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (حالة ولاية الوادي)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص: تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، قسم العلوم الاقتصادية جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2007، ص 66.

<sup>2</sup> - رجال الناصر، مرجع نفسه، ص 67.

<sup>3</sup> - براهمي سمية، بلعاش ميادة، مساهمة المراجعة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي لتفعيل مبادئ، حوكمة الشركات، العددان 68، 67، بحوث اقتصادية عربية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014، ص 234.

الحقيقية، مثل اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو التوزيع الأرباح على شركاء وهميين بقصد التقليل من الإيرادات والزيادة في النفقات أو اللجوء الى اتلاف واخفاء الدفاتر والسجلات والمستندات قبل انقضاء الآجل المحدد لتقادم دين الضريبة<sup>1</sup>.

ومن هنا نستنتج أن التحايل عن طريق العمليات الحاسوبية يتم بطريقتين:

### أولاً: تضخيم الأعباء والتكاليف الجبائية والمحاسبية:

يقوم المكلف بخضم الأعباء والتكاليف الجبائية والمحاسبية بحيث تطرق إليها المشرع الجزائري في القسم الأول من الباب الثالث من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وذلك تحت عنوان "التكاليف الواجب خصمها"، وتمثل هذه الشروط في:

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

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

- أن تكون في حدود التي وضعها القانون.

هناك بعض من الممولين الذين يستغلون هذا الحق وذلك بإدخال المبالغة في التقدير تكاليف ليست لها علاقة بالنشاط الممارس من طرف المكلف وذلك بهدف تخفيض الأساس الخاضع للضريبة<sup>2</sup> ومن بين الأساليب التي يلجأ إليها المكلف:

### 1- تسجيل عمال وهميين: يلجأ المكلف الى تسجيل أجور عمال لا وجود لهم في الوثائق

المحاسبية بحيث تؤدي هذه العملية الى تضخيم الأعباء، كنتيجة عكسية تؤدي الى خفض نسب الضرائب، كما يمكن أن يكون المستخدمين أو العمال موجودين في الواقع إلا أنهم يستغلون مناصب ثانوية لتضخيم رواتبهم، مثل تسجيل عون إداري في منصب رئيس مصلحة أو مدير

<sup>1</sup> - غوثي خالد، أثر التهرب الضريبي على مداخل الخزينة العمومية، دراسة حالة مديرية الضرائب، بسكرة، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، ص 30.

<sup>2</sup> - ونادي رشيد، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش (حالة الجزائر)، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم، فرع التخطيط، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002، ص 41.

تجاري<sup>1</sup>.

**2-التكاليف العامة غير المبررة:** يسمح المشرع للمكلف بخصم الأعباء بشرط أن تكون لها علاقة بنشاط المؤسسة، كما يشترط أيضا أن تتعلق هذه الأعباء بالتسيير العادي للمؤسسة وأن 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 مرتبطة بالمؤسسة، مثل صيانة سيارة خاصة لأحد مسيري المؤسسة وتسجيل نفقات باسم المؤسسة<sup>2</sup>.

**3-تقنية الاهتلاكات:** يقصد بالاهتلاك النقص التدريجي الذي يصيب الموجودات الثابتة لدى المؤسسة مع مرور الزمن ويعتبر عبئ من الناحية المحاسبية، وبالتالي فهو يعد من نفقات الاستغلال، لذلك المشرع الجزائري سمح للمكلف بالضريبة خصمه من الأرباح المحققة مقترنا بذلك الشروط التالية:

-الاهتلاك يمس بالأصول الثابتة.

-أن تكون هذه الأصول محل الاستغلال.

-أن لا تتجاوز مجموع الاهتلاك القيمة الاسمية للأصول.

-أن تقيد الاهتلاكات محاسبيا.

كما أن المشرع لم يقيم بتحديد معدل الاهتلاكات بل يمكن للمؤسسة باعتمادها لمعدل معين يطبق لاهتلاك الأصل من أصولها الثابتة فلا يمكن أن تتجاوز قيمته الاسمية<sup>3</sup>.

يقوم المكلف بالتلاعب في النسب الواجبة تطبيقها فيحاول رفعها أو يطبق معدلات لا تتعلق بالأصول المهتلكة، فبدلا من ان يحسب ثمن الشراء باستثناء الرسم (HT) يقوم بإضافة الرسم (TTC) الى ثمن الشراء، كما يمكن التصرف فيها ويمكن أن يلجأ المكلف أيضا الى إضافة قيمة الاهتلاكات لأصول تم التصرف فيها أو سبق اهتلاكها، (ثمن الشراء + TVA ) ضرب

<sup>1</sup> -غضبان مریم، المرجع السابق، ص 32.

<sup>2</sup> - غضبان مریم، المرجع نفسه، ص 32.

<sup>3</sup> - ونادي رشيد، المرجع السابق، ص 42.

معدل الاهتلاك<sup>1</sup>.

ثانيا: تخفيض الإيرادات:

يلجأ المكلف الى هذا النوع من التحايل بغرض التملص من دفع الضريبة كليا، بحيث أنه يعتمد على التصريح بأرباح أقل من الأرباح التي حققها ويقوم بتخفيض الوعاء الضريبي واخفاء رقم اعماله<sup>2</sup>.

يتبع المكلف بالضرائب عند تخفيضه للإيرادات عدة طرق سنحاول تلخيصها فيما يلي:

- هناك بعض المبيعات التي تتم بدون فواتير، ويتم الدفع نقدا.

- يقوم المكلف بالتخفيض من المبلغ المبيعات محاسبيا، وذلك عن طريق تسجيل بضائع وهمية أو خصومات ممنوحة بشكل مبالغ، مع العلم أنه لا يوجد استيراد ولا خصم للبضاعة.

- يقوم المكلف بعدم التسجيل المحاسب لبعض التنازلات على الاستثمارات المحققة لفائض القيمة.

- يلجأ بعض المكلفين بالضريبة الى تسجيل قيمة المبيعات بأقل من ثمنها الحقيقي وذلك بالتواطئ مع الزبون، من جملة المفرقات المعتمدة من قبل المكلف والتي تبرر الغش جليا، عندما تخفض من قيمة المشتريات بشكل كبير يؤدي الى التباين في الربح الإجمالي، الشيء الذي تلقى انتباه المحقق الجبائي<sup>3</sup>.

المطلب الثاني: الإطار التجريمي للتهرب الضريبي.

التهرب الضريبي هو جريمة ضريبية كسائر الجرائم في القانون العام تستوجب لتحقيقها لكل من الركن الشرعي المتمثل في المجموعة النصوص القانونية التي تبين أن الفعل يعد جريمة والركن المادي المتمثل في استعمال طرق تدليسية من أجل التملص من أداء الضريبة كلها أو بعضها

<sup>1</sup> - غضبان مريم، المرجع السابق، ص 31.

<sup>2</sup> - غرة مبروك، فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من التهرب الضريبي، (دراسة حالة لمديرية الضرائب -بسكرة-)، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات لنيل شهادة الماستر في العلوم التسيير، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016، ص 26.

<sup>3</sup> - كردودي سهام، المرجع السابق، ص 26، 27.

وكذلك الركن المعنوي المتمثل في القصد الجنائي العام بعلم المكلف لارتكابه أعمال تدليسية والقصد الجنائي الخاص. وهو قصد المكلف التخلص من أداء الضريبة.

### الفرع الأول: أركان جريمة التهرب الضريبي:

لا تختلف أركان جريمة التهرب الضريبي عن الأركان الكلاسيكية المعروفة للجرائم العادية وهي الركن الشرعي، المادي والمعنوي وهي الأركان التي سنحاول تبيانها فيما يلي:

#### أولاً: الركن الشرعي:

يتمثل الركن الشرعي في مجموعة النصوص القانونية التي تبين أن الفعل يعد جريمة وأن هاته الجريمة معاقب عليها، وبالتالي لا يمكن تجريم فعل دون نص قانوني، والمبدأ العام في الركن الشرعي المنصوص عليه في المادة الأولى من قانون العقوبات<sup>1</sup> "لا جريمة ولا عقوبة أو تدابير أمن بغير قانون".

والمتمتع في التقنيات الجبائية المختلفة التي يركز عليها النظام الجبائي الجزائري يلاحظ عليها لعمومية والشمولية والتشابه التام في تحرير المواد المنظمة لجريمة التهرب الضريبي.

وقد جاء المشرع الجبائي الجزائري بالنص على الحالة العامة للتهرب في الفقرة الأولى من المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وصيغت المادة 117 من قانون الرسوم على رقم الأعمال<sup>2</sup> بنفس الأسلوب والعبارات الواردة في المادة 303 أعلاه وهو الشيء ذاته بالنسبة للمادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة<sup>3</sup>.

نلخص أن الركن الشرعي في الميدان الجبائي يتجسد في المواد المجرمة للأفعال المادية والمنصوص عليها في التقنيات الجبائية الخمسة ويمكن حصرها كما يلي:

<sup>1</sup> - الأمر رقم 66-156 المؤرخ في 8 يونيو 1966م والمتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم لا سيما بالقانون رقم 16-02 المؤرخ في 19 يونيو سنة 2016.

<sup>2</sup> - الأمر رقم 102/76 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396هـ الموافق ل 9 سبتمبر 1976 يتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية 103 ديسمبر 1986.

<sup>3</sup> - الأمر رقم 107/76 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396هـ الموافق ل 9 ديسمبر 1986، يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية، العدد 106، السنة 1976.

-قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المواد 192-193، 01/303 - 407 و408 والمادة 309 ملغاة بموجب المادة 200 ق م /2002 تنقل هذه الأحكام الى قانون الإجراءات الجبائية.

-قانون الضرائب غير المباشرة المواد 530، 532، 538، 542، 544.

-قانون التسجيل<sup>1</sup> المواد 119 فقرة 1 و120.

-قانون الطابع<sup>2</sup> المواد 33 و34.

-قانون الرسوم على رقم الأعمال المواد 117 و118 ملغاة معدلة ومتممة بموجب المادة 33 م 2005.

للإشارة فإن قانون العقوبات الجزائرية نص على جنائية المساس ب حسن سير الاقتصاد الوطني في نص المادة 418 لكنها الغيت بموجب المادة 12 من القانون رقم 01-09 المؤرخ في 26 جويلية 2001 الجريدة الرسمية العدد 34 لسنة 2001.

**ثانيا: الركن المادي:** الركن المادي لجريمة التهرب الضريبي يتركز على الإخلال بالالتزامات الضريبية وعدم الالتزام بها على الوجه الذي رسمه القانون<sup>3</sup> فالركن المادي في الجريمة بصفة عامة يقوم على ثلاث عناصر، الأول هو السلوك الإجرامي والثاني هو النتيجة المادية والثالث هو علاقة السببية بين السلوك والنتيجة.

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

من خلال ما جاء في النص المادة 303 وما سلف الركن المادي للجريمة بصفة عامة

<sup>1</sup> -- الأمر رقم 105/76 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396هـ الموافق ل 9 ديسمبر 1976 والمتضمن قانون التسجيل المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية العدد 81، لسنة 1976.

<sup>2</sup> - الأمر رقم 103/76 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396هـ الموافق ل 9 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الطابع المعدل والمتمم إلى غاية 2022.

<sup>3</sup> - الشوريجي (البشرى) جرائم الضرائب والرسوم، دار الجامعات المصرية، ص 233.

نستخلص 3 عناصر مكونة للركن المادي، جريمة التهرب الضريبي وهي:

- استعمال طرق ووسائل تدليسية.

- التملص من الضريبة.

- علاقة السببية بين استعمال الطرق التدليسية والتملص من الضريبة.

#### أ- استعمال الطرق ووسائل تدليسية:

إن المشرع الجزائري لم يعرف الطرق التدليسية بل أشار الى الأعمال التي يعتبرها طرق تدليسية وأوردها في مختلف نصوص القوانين الضريبية ففي قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فقد أوردت 6 أعمال اعتبارها أعمال تدليسية في كل من المادة 193 في فقرتها الثانية والمادة 407 في فقرتها الثانية كذلك كما أورد في المادة 533 من قانون الضرائب الغير مباشرة 06 أعمال أخرى اعتبرها طرق احتيالية، ونفس العدد أورده المادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال، أما المادة 33 و34 من قانون الطابع والمادة 119 من قانون التسجيل نص على كل منها على العمل واحد اعتبره كطريقة احتيالية.

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

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

- طرق تدليسية أثناء قيام الضريبة (الوعاء الضريبي): كالإغفال أو التقليد عن قصد في

التصريح عن رقم الأعمال مثلا من أجل خضوع المكلف الى النظام الجزائي ( Le régime forfaitaire).

- طرق تدليسية أثناء قيام الضريبة (الوعاء الضريبي): هنا التهرب لا يكون في تقدير الوعاء بل أيضا في تحصيل الضريبة (ضريبة قائمة) وذلك بتحضير المكلف إعصاره (Organisation de l'insolvabilité) مثلا بيع العقار بثمن بخص.

### ب- التملص من الضريبة:

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

- التملص الكلي أو الجزئي من تحديد الوعاء الضريبي أي التهرب من تحديد أساس الضريبة وذلك بقيام المكلف بإخفاء كل المادة الخاضعة للضريبة أو بعضها وذلك بتقديم التصريحات والوثائق غير صحيحة، وأحسن مثال يمكن تقديمه هو المتعلق بالرسم على القيمة المضافة TVA وهذا طبقا لأحكام المواد 42 الى 49 من قانون الرسم على رقم الأعمال التي تمنح للمكلف فيما يخص بعض العمليات للاستفادة من نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة وهذا عند تعامله مع شركات بترولية (سونطراك مثلا) فيقوم المكلف بتقديم وثائق مزورة لإدارة الضرائب على أنه سيتعامل مع مؤسسة سونطراك من أجل الاستفادة من الامتيازات الجبائية الخاصة بالشراء بالإعفاء من الرسم (L'achat en franchise).

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

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

### ثانيا: الركن المعنوي:

يعد الركن المعنوي روح الجريمة والوسيلة التي تُحدد المسؤول عنها فلا يسأل التخلص عن



الجريمة ارتكابها ما لم تتم علاقة بين مادياتها ونفسيته والركن المادي ضمان للعدالة وشرط لكي تحقق العقوبة أغراضها الاجتماعية<sup>1</sup>، وتعتبر جريمة التهرب الضريبي من الجرائم العمدية التي تتطلب توافر القصد الجنائي بشقيه العام والخاص، فقد استعمل المشرع الجنائي في جل النصوص الضريبية عبارة "قصد" أو "عمد" فلا جريمة ما لم يثبت توافر الفساد الجنائي<sup>2</sup>.

### القصد الجنائي العام:

يقصد بالقصد الجنائي العام توجه إرادة الجاني نحو ارتكاب الجريمة علما بعناصرها القانونية.

وفي هذه الجريمة القصد الجنائي العام فيها هو افتراض علم الجاني بارتكابه فعلا من أفعال الاحتيال والغش المؤدية الى التملص، ومحاولة التملص من كل أو بعض الضريبة أو الرسم أداء أو تحديد أو علمه كذلك بعدم مشروعية الواقعة والأفعال المرتكبة وهذا أخذا بقاعدة لا يعذر بجهل القانون.

كما يتطلب القصد العام توافر عنصر الارادة أي اتجاه ارادة الجاني الى الاحتيال وإيقاع الادارة الضريبية في الغلط<sup>3</sup>.

### القصد الجنائي الخاص:

يشترط أيضا لقيام الركن المعنوي في الجريمة التهرب الضريبي توافر القصد الجنائي الخاص وهو أن يكون سلوك المكلف منبعتا عن قصده في التخلص من الضريبة كليا أو جزئيا، وحرمان الادارة الضريبية من الحصول على حقها من هذه الضريبة أي أن النية الإجرامية في إضرار بمصالح الادارة الضريبية وعدم أداء التزام قانوني شرط جوهري لإسناد الجريمة.

ويطرح إشكال في إثبات توافر عنصر النية، ففي غياب الاقرار وهي فرضية نادرة يميل القضاة الى افتراض وجود النية في بعض الحالات وعليه فقد استخلص القضاء الفرنسي الى توافر سوء النية في ظل غير المبالاة المكلف بإنذارات الادارة المتكررة أو في ظل تأخير تحصيل الإيرادات

<sup>1</sup> - علي حسن الخلف وسلطان الشاوي، المبادئ العامة في قانون العقوبات، د.ط، مطابع الرسالة، الكويت، 1982، ص 148.

<sup>2</sup> - أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الجنائي الخاص (الجرائم ضد الأموال، الجرائم ضد الأشخاص، بعض الجرائم الخاصة)، الطبعة السابعة عشر، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2015، ص 474.

<sup>3</sup> - أحمد فتحي سرور، المرجع السابق، ص 17.

للاستفادة من النظام الجزائي<sup>1</sup>، وبالتالي فإن الباعث أو القصد هو عنصر تقدير شدة أو خفة العقوبة حسبما يقدره القانون استخلاصا من ظروف الدعوى وخاصة في شقها الجزائي فقط دون الشق الجبائي الذي لا تطبق عليه أحكام المواد 53 مكرر 8 من قانون العقوبات الجزائري<sup>2</sup>.

### الفرع الثالث: صور جريمة التهرب الضريبي:

علاوة على جريمة التهرب الضريبي نصت مختلف القوانين الجبائية على صور أخرى وهي محاولة الغش والاشترك والعود وتطرق إليها فيما يلي:

#### 1-المحاولة:

إن محاولة ارتكاب الجريمة أو الشروع فيها معاقب عليها في جميع جرائم الغش الضريبي بنص صريح من المشرع الجبائي عملا بالمبدأ العام، ونصت عليها المادة 303-1 من قانون الضرائب المباشرة<sup>3</sup> ويقصد بالمحاولة أن المكلف بهذه الجريمة قد يتجاوز مرحلة التفكير والتخطيط لها ويتجه نحو تنفيذها فعلا فيقال أنه شرع في تنفيذ الجريمة الضريبية.

-ومن المادة 30 من ق، ع يمكن استخلاص معنى المحاولة على أنها البدء بالشروع في التنفيذ مما يؤدي مباشرة الى ارتكاب الجريمة إذا لم توقف لأسباب خارجة عن ارادة الفاعل ومن ثم يكفي لوقوع جريمة الغش الضريبي مباشرة احدى طرق الاحتيال السالفة الذكر سواء تحققت النتيجة أو لم تتحقق لأسباب لا دخل لإرادة الفاعل فيها.

والمحاولة أو الشروع معاقب عليها في جميع القوانين الجبائية بنفس العقوبة المقررة لمن قام فعلا بالجريمة. فالمحاولة تكفي لقيام الجريمة الضريبية<sup>4</sup>.

#### 2-الاشترك: كل النصوص الجبائية أجمعت باعتبار الشريك مسؤولا مسؤولية جزائية

كاملة وتطبق عليه العقوبات المقررة للفاعل الأصلي، كما أقلت هذه النصوص الى قانون

<sup>1</sup> - أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الخاص، (الجرائم ضد الأموال الاشخاص، الجرائم ضد الأموال، بعض الجرائم الخاصة ص 474)، مرجع سابق.

<sup>2</sup> - فارس السبعي، المنازعات الضريبية في التشريع، الفضاء الجزائري، د ط، دار هومة، الجزائر، 2008، ص 253..

<sup>3</sup> - المادة 01/303 من قانون الضرائب المباشرة، مرجع سابق.

<sup>4</sup> - المادة 30 من قانون العقوبات من الأمر 66-156 بتاريخ 1966/06/08 المتضمن قانون العقوبات.

العقوبات في التعريف الشريك حيث تعرفه المادة 42 منه على أنه "يعتبر الشريك في الجريمة من لم يشترك اشتراكا مباشرا لكنه ساعد بكل الطرق أو عاون الفاعل أو الفاعلين على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة مع علمه بذلك<sup>1</sup>.

حيث نصت المادة 303 من قانون الضرائب، م، ر، م "تطبيق على شركاء مرتكبي المخالفات والجنح المحدد نفس العقوبات المطبقة على مرتكبي هذه المخالفات انفسهم مع مراعات أحكام المادة 306 من نفس القانون.

إن تعريف شركاء مرتكبي الجرائم والجنح المحدد بموجب المادة 42-2 من ق، ع "يطبق على شركاء مرتكبي المخالفات المشار في الفقرة السابقة، ويعتبر على الخصوص كشركاء الأشخاص.

-الذي يتدخلون بصفة غير قانونية للإلتجار في القيم المنقولة أو تحصيل قسائم في الخارج.

-الذين قبضوا باسم قسائم يملكها الغير<sup>2</sup>.

وكذلك تعتبر من أفعال المشاركة من ساهم في اعداد أو استعمال وثائق أو معلومات تثبت عدم صحتها، من قبل وكيل أعمال أو خبير وبصفة أعم من قبل كل شخص أو شركة تتمثل مهمتها في مسلك التسجيلات الحسابية أو في المساعدة على مسكها لعدة زبائن<sup>3</sup>.

لما جاءت به المادة 42 من قانون العقوبات لمساعدة في المجال الجبائي تعني المساعدة في الاحتيال بإخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة أو باعتماد بيانات غير صحيحة في الاقرارات الضريبية وحتى تقوم جريمة الاشتراك يجب على الفاعل أن يكون على علم بما يفعله. وإن ارادته تتجه الى تحقيق جريمة التملص من أداء الضريبة كلها أو بعضها.

فالشريك هو كل من ليست له صفة المكلف ولا يخضع قانونا للضريبة ومن أمثلة ذلك كأن يساعد المدين الدائن على إخفاء بعض المبالغ الدين الخاضعة فوائدها للضريبة<sup>4</sup>، أو كأن يتفق

<sup>1</sup> - المادة 42 من ق، ع.

<sup>2</sup> - المادة 02/303 من ق، ض، م من الأمر رقم 101/76 بتاريخ 1976/12/9 المتضمن قن ض، م المعدل والمتمم.

<sup>3</sup> - المادة 01/306 من ق، ض، م من الأمر رقم 101-76 بتاريخ 1976/12/9 المتضمن ق، ض، م.

<sup>4</sup> - الشورباجي البشري، مرجع سابق، ص 269.

شخص مع المكلف على اصطناع فواتير من شأنها تخفيض الضريبة الواجبة قانونا عليه ويساعده على ذلك بأن يجررها ويقدمها إليه.

وكذلك اعتماد المحاسب أو الخبير على أوراق ومستندات غير صحيحة قصد مساعدة المكلف للتخلص من أداء الضريبة، ومن هنا تظهر المسؤولية الجنائية للمحاسبين، ويعاقب القانون العام للضرائب في فرنسا الخبير المحاسب القانوني في مساعدة المكلف على ارتكاب الغش الضريبي، مع توافر قصد الغش لدى المحاسب<sup>1</sup>.

**3-العود:** عمل به المشرع في الجريمة الضريبية وحددتها المادة 303-3 من ق، ض، م، ر، م بمهلة 5 سنوات، ومن أثر العود في هذه الجريمة مضاعفة العقوبات الجزائية والجبائية وهو يتحقق بارتكاب جريمة مماثلة في خلال خمسة سنوات من تاريخ ارتكاب الجريمة الأولى أو من تاريخ صدور حكم الإدانة وهو يعتبر ظرفا مشددا والشديد هذا يظهر من خلال ما نصت عليه المادة المذكورة أعلاه: "على مضاعفة العقوبة الجزائية والجبائية، توجد عقوبات أخرى نذكر منها المنع من ممارسة المهنة والعزل من ممارسة الوظيفة وغلق المؤسسة... الخ"<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - الشورباحي البشري، مرجع السابق، ص 271.

<sup>2</sup> - المادة 03/303 من ق، ص، م من الأمر رقم 76-101 بتاريخ 9-12-1966، المتضمن ق، ض، م معدل و متمم.

# الفصل الثاني

إجراءات متابعة جريمة التهرب الضريبي

اعتمدت الجزائر في نظامها الجبائي على النظام التصريحي الذي يمنح كامل الحرية للمكلف بالضريبة بتقديم تصريحات مكتتبه بشكل يوافق نشاطه ومداخيله الحقيقية، لكن قد يلجأ المكلفين بالضريبة الى إخفاء مداخيلهم وتقديم المعلومات وتبريرات غير حقيقية أثناء اعدادهم بهذه التصريحات سواء بحسن نية أو بسوء نية للتملص من الدفع الضريبية، مما جعل المشرع يثبت حقا أساسيا من حقوق الدولة في المحافظة على مصادر التمويل للخزينة العمومية وهي الرقابة الجبائية وهي من أهم الإجراءات التي خولت للإدارة الجبائية من أجل التأكد من صحة التصريحات وهذا ما سنتحدث عنه في المبحث الأول من الفصل أما في المبحث الثاني سنتناول اجراءات اثبات ومباشرة الدعوى العمومية الجبائية التي سنتطرق فيها الى طرق الاثبات والأعوان المكلفون بذلك وطرق متابعة جريمة التهرب الضريبي ثم اجراءات المحاكمة وانقضاء الدعوى العمومية الجبائية.

### المبحث الأول: دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي:

تعد الرقابة الجبائية أحد أهم الآليات التي تسعى من وراءها الإدارة الضريبية الى المحافظة على وارداتها وعلى تكريس مبدأ العدالة الضريبية، وذلك من خلال محاربة التهرب الضريبي والتقليل من حدته فالرقابة الجبائية هي فحص تصريحات، وسجلات ووثائق المكلفين بالضريبة ومقارنتها بما هو مصرح به وما هو متحصل عليه من مصادر أخرى للتأكد من التطابق الموجود<sup>1</sup>، ونظرا لخطورة جريمة التهرب الضريبي التي انعكست سلبا على الخزينة العمومية عملت التشريعات الضريبية على قمع وردع الجريمة الضريبية وذلك يفرض عقوبات بالغة الشدة على كل من يرتكبها ولكن تطورت فكرة العقاب الضريبي، فأصبحت أخف مما كانت عليه من قبل (غرامات مالية، عقوبات مقيدة للحرية) والتي يمكن أن نصنفها الى عقوبات جبائية وجزائية، وهذا ما سنتطرق إليه في المبحث الأول من خلال مطلبين الأول يتحدث عن الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية والمطلب الثاني سنتحدث عن العقوبات الجبائية والجزائية للتهرب الضريبي.

<sup>1</sup> - عبد المنعم فوزي: المالية العامة والسياسة المالية، دون طبعة، دار النهضة العربية للطباعة، لبنان، دون سنة نشر، ص 223.

### المطلب الأول: الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية:

لقد اطلعنا ولو بصفة سطحية للأثار السلبية الناجمة عن ظاهرة التهرب الضريبي ووجدنا أن الحل الأمثل لمحاولة الحد منها هو القيام بعملية الرقابة التي أولاها المشرع الجزائري أهمية كبيرة ولتنظيمها شرع لها أدوات قانونية زيادة على الأدوات الميدانية وستتطرق في هذا المطلب الى الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية.

### الفرع الأول: الإطار القانوني للرقابة الجبائية:

لقد رسم المشرع الجزائري إطارا قانونيا لا يمكن من خلاله للمحققين أو أعوان الضرائب الحياد عنه لممارسة أي شكل من أشكال التعسف بحجة تطبيق القانون، فقد حدد القانون صورا متتابعة ومتكاملة فيما بينها والزم المحقق اتباعها عند عملية الرقابة.

ويقصد بالاطار القانوني للرقابة الجبائية: مجموع الحقوق المخولة لإدارة الضرائب من أجل ممارسة عملية الرقابة<sup>1</sup> ومن جهة أخرى يمثل جميع الضمانات التي تحافظ على أموال وحقوق المكلف بالضريبة وتتمثل مختلف هذه الحقوق فيما يلي<sup>2</sup>:

1-سلطات الإدارة الجبائية.

2-الحقوق المخولة للمكلف بالضريبة.

### أولا: سلطات الإدارة الجبائية: تتمثل في

**1-حق الرقابة:** يعتبر حق الرقابة من أهم الصلاحيات الممنوحة لإدارة الضريبة حيث تراقب الإدارة تصريحات المكلف والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم واثاوة، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليس لها صفة التاجر، والتي تدفع اجورا أو مرتبات، ويتم ممارسة الرقابة على مستوى المؤسسات والمنشآت المعنية خلال ساعات

<sup>1</sup> - المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>2</sup> - وزارة المالية: المديرية العامة للضرائب، قانون الاجراءات الجبائية المادة 18 والمادة 12/18، ص 11.

وزارة المالية: رسالة المديرية العامة للضرائب، العدد 2012/58، الرقابة الجبائية عمل ثابت للإدارة الجبائية، عمل ثابت للإدارة الجبائية، عبد الرحمن راوية، م. م. ع. ض. ص 07.

فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها.

**2- حق المعاينة:** يمكن للإدارة الجبائية في حالة وجود قرائن تدل على ممارسات تدليسية أن تقوم بمعاينة مفاجئة في كل المحلات قصد البحث والحصول على المستندات والوثائق والدعائم والعناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة الى التملص من الوعاء والمراقبة ودفن الضريبة.

يجرى حق المعاينة بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاضي يفوضه هذا الأخير، كما يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية ويعطي كل التعليمات للأعوان الذين يشاركون في هذه العملية.

**3- حق الاطلاع:** إن الرقابة الجبائية لا تتحقق إلا عن طريق الاطلاع على جميع الملفات المتعلقة بنشاطات المكلف بالضريبة حسب المادة 51 من قانون الإجراءات الجبائية تتم من طرف الأعوان الإدارة الضريبية الذين لا تقل رتبهم عن مراقب مع التزامهم بالسري المهني، وفقا لأحكام المادة 61 الفقرة الثانية من نفس القانون وخول المشرع حق الاطلاع على الوثائق الإدارات العمومية والمؤسسات الخاصة وتمثل هذه الحالات في<sup>1</sup>:

**أ- الإدارات العمومية:** لا يمكن لأي حال من الأحوال لإدارات الدولة والمؤسسات الخاصة أن تحتج بالسري المهني أمام أعوان الإدارة المالية الذين يطلبون منها الاطلاع على الوثائق المصلحة التي توجد في حوزتها.

**ب- مصالح الضمان الاجتماعي:** إن المصالح الضمان الاجتماعي معنية اتجاه الإدارة الجبائية سنويا، وذلك بمدى كشف فردي عن ممارسي السلك الطبي تظهر فيه رقم تسجيل المؤمن لهم مع تحديد المدة الزمنية، والمبالغ المالية التي تحتويها وثائق العلاج.

**ج- السلطة القضائية:** إن السلطة القضائية ملزمة بإعلان الإدارة الجبائية بالمعلومات التي تخص كل الدعاوى المسجلة لديها، والتي تكون هذه الأخيرة في أمس الحاجة إليها من أجل رفع التبس عن أي إجراء أو مناورة يقوم بها المكلف الذي يعمل على إنقاص العبء الضريبي المفروض

<sup>1</sup> - المادتين 46، 47 من قانون الإجراءات الجبائية.



عليه.

**د- المؤسسات المالية والمكلفين بالضريبة:** يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، بتصفح الوثائق والمعلومات المتعلقة بالمؤسسات المالية والمؤسسات الخاصة فضلا عن المكلفين بالضريبة الآخرين وفق ما يلي<sup>1</sup>:

**\*المؤسسات المالية:** يجب على المؤسسات والشركات والقائمين بأعمال الصرف والمصرفيين وأصحاب العمولات وكل الأشخاص أو الشركات المتحصلة على ودائع للقيم المنقولة أن يرسلوا اشعارا خاصة للإدارة الضريبية بفتح وإقفال كل حساب إيداع للسندات أو الأحوال أو أي حسابات أخرى تسيروها مؤسسائهم بالجزائر.

**\*حق الاطلاع على المؤسسات الخاصة:** تسيير المراقبة التصريحات بالضرائب المكتسبة إما من قبل المعنين انفسهم وإما من قبل الغير يتعين على جميع المصرفيين والقائمين بإدارة الأموال وغيرهم من التجار الذين تتمثل مهمتهم في دفع إيرادات عن قيم منقولة، وكذا جميع التجار وجميع الشركات أن يقدموا عند كل طلب من أعوان الضرائب الذين لهم رتبة مراقب على الأقل.

**\*حق الاطلاع على المكلفين الآخرين:** يتعين على كل شخص أو شركة تقوم بعملية الوساطة من أجل شراء أو بيع عقارات أو محلات تجارية أو تشتري بصفة اعتيادية ممتلكات لإعادة بيعها، أن تتقيد قصد ممارسة أعوان إدارة التسجيل لحق الاطلاع ويتعرض المكلف عند رفضه حق الاطلاع الى جملة من العقوبات.

**4-حق استدراك الأخطاء:** الحق الممنوح للإدارة لا جراء تقويمات لنفس المدة ونفس الضرائب عندما يقدم المكلف عناصر غير كاملة أو خاطئة<sup>2</sup> وفق استدراك الأخطاء أو الإعادة هو الإمكانية الممنوحة للإدارة الجبائية لإعادة النظر في الأخطاء سواء بالتعديلات أو انشاء اقتطاع جديد سواء من نوع الضريبة أو مكان فرضها بالنسبة لأي كان من الضرائب والرسوم المؤسسة

<sup>1</sup> - 51، 53، 57، 58، 62، من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>2</sup> - العثماني مصطفى، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، فرع المالية ومحاسبة، جامعة المدية، 2008-2009، ص 173.

عن طريق الجداول<sup>1</sup>.

**5- حق الزيارة:** إن أعوان الضرائب يستمدون من القانون الجبائي حق زيارة المكلفين المسموح لهم بكل حرية التحرك في المقرات المهنية، كما يمكنهم مصادرة ما يخزنه هؤلاء المكلفون من بضاعة أو قيامهم بنشاطات تجارية صناعية دون تصريحات بذلك مما يسمح بالتهريب من دفع الضرائب والرسوم.

هذا الحق يستعمل عادة في مجال الرقابة على المؤسسات إذ يعتبر الوسيلة الوحيدة الممكنة لمعرفة رقم الأعمال الحقيقي.

واخيرا يمكن للمحقق استعمال طريقة المراقبة المفاجأة *Contrôle inopiné* إذا كانت الحالة تقتضي ذلك لأنه أحيانا عند ارسال إشعار بالمراقبة تفقد الرقابة فعاليتها<sup>2</sup>.

### ثانيا: الحقوق المخولة للمكلف بالضريبة:

**1- الحقوق المخولة للمكلف بالضريبة:** لا يمكن القيام بالرقابة الجبائية إلا عن طريق إجراء قانوني صارم، يملك المكلف حق الرقابة عدة ضمانات تؤمن له حقوقه في حالة أي خلاف مع الإدارة الجبائية، وتتمثل تلك الضمانات في ما يلي<sup>3</sup>:

**أ- الإشعار المسبق بالرقابة:** لا يمكن الشروع في التحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة مسبقا عن طريق ارسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف.

**ب- حق الاستعانة بمستشار:** يجب أن يشار في الإشعار بإعادة التقييم الى أن المكلف بالضريبة له الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره من أجل مناقشة اقتراحات رفع مبلغ الضريبة، أو من أجل الإجابة عليها.

**ج- حق استحالة إعادة الرقابة:** في حالة القبول الصريح بين العون المحقق والمكلف يصبح

<sup>1</sup> - وزارة المالية المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 2012 المادة 327، ص 118.

<sup>2</sup> - محمد طالب، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري، الفترة 1995-1999، رسالة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2002/2001، ص 62.

<sup>3</sup> - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة، الجزائر، 2013، ص 15.

أساس فرض الضريبة المحدد نهائيا، ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه أو الشروع في تحقيق جديد خاص بنفس الفترة ونفس الضريبة إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد أدلى بمعلومات غير كاملة خلال التحقيق أو استعمال أساليب تدليسية.

**د-محدودية مدة الرقابة:** لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراءات أن تتعدى مدة التحقيق في التصريحات والوثائق المحاسبية طبقا لرقم الأعمال المحقق سنويا وطبيعة نشاط المؤسسة آجال محددة<sup>1</sup> وتختلف هذه الآجال باختلاف نمطية الرقابة المعمول بها كما يلي<sup>2</sup>:

\***المعاينة اليومية:** لا يمكن لأعوان الضرائب الدخول الى محلات الصناع، والتجار والمكلفين بالضريبة الآخرين، من أجل القيام بكل أعمال المعاينة والتحقيق إلا خلال النهار.

\***التحقيق المصوب:** لا يمكن تحت طائلة البطلان أن تستغرق مدة التحقيق أكثر من شهرين.

**ه-السر المهني:** يجب على الأعوان المحققين الاحتفاظ بالسر المهني باعتبارهم قد اطلعوا على ملف المكلف وعملوا على جميع معلومات هامة حول نشاطه.

**و-الابلاغ بنتائج الرقابة:** لقد فرض المشرع على المراقب ضرورة ابلاغ المكلف بالنتائج المتواصل إليها اعترافا منه لهذا الأخير بحق الاطلاع على النتائج وذلك بواسطة رسالة مسجلة مع وصل استلام.

**ز-حق الطعن:** في حالة اعتراض المكلف على الضريبة المفروضة عليه منح القانون له ثلاث طرق لذلك وهي:

\***الطعن التزاعي:** وذلك بتقديم شكوى أولية لدى الإدارة الجبائية ترسل الى رئيس مركز الضرائب الذي يتبع له المكلف<sup>3</sup> والتي ييثر فيها مدير مركز الضرائب في أجل أقصاه أربعة

<sup>1</sup> - شريط كمال، الرقابة الجبائية في الجزائر، الإجراءات والأدوات، مذكرة ماجستير، جامعة قسنطينة، 2004، ص 103.

<sup>2</sup> - مغني ناصر، دراسة تقييمية للتهرب الضريبي من خلال مؤشرات الأداء، حالة ولاية المسيلة، 2004، 2008، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، فرع اقتصاديات مالية وبنوك، جامعة بومرداس، السنة الجامعة 2009، 2010، ص 113.

<sup>3</sup> - المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

أشهر<sup>1</sup> في حالة عدم رضی المكلف عن القرارات المتخذ بشأن شكواه يمكن له اللجوء الى لجنة الطعن الولائية بإرسال الطعن الى رئيس اللجنة بشرط ألا يكون قد رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية<sup>2</sup>.

وهناك طريق آخر للطعن وهو الطعن القضائي أمام المحكمة الإدارية واستئناف قراراتها أمام مجلس الدولة وذلك وفق الشروط المحددة قانوناً<sup>3</sup>.

**\*الطعن الولائي:** وذلك في حالة العوز أو ضيق الحال الذي يجعل المكلف غير قادر على الوفاء بالتزاماته اتجاه الخزينة بحيث يقدم التماساً لدى الإدارة الجبائية للإعفاء أو التخفيف من الضرائب المفروضة عليه وكذا الغرامات والزيادات الجبائية<sup>4</sup>.

**\*التخفيض المشروط:** يمكن للإدارة بصيغة تعاقدية، قبول طلب المكلف بالضريبة الزامي الى تخفيض الغرامات الجبائية أو الزيادات الضريبية، من أجل الاستفادة من هذا التدبير يتعين على المكلف بالضريبة تقديم طلب كتابياً لدى السلطة المختصة يلتزم من خلاله التخفيض المشروط.

### الفرع الثاني: الاطار التنظيمي للرقابة الجبائية:

تمارس الرقابة الجبائية بواسطة هيئات وآليات محددة تعمل على تحقيق والتدقيق في الوضعية الجبائية للمكلف، وعلى محاربة وكشف كل الأفعال غير المشروعة في المجال الجبائي التي تهدف الى التهرب من تحديد وعاء الضريبة أو من أدائها وأهم هاته الأجهزة والمصالح نذكرها فيما يلي:

**أولاً: المصالح المركزية:** تعتبر مديرية الأبحاث والمراجعات المحرك الأساسي والمركزي لعملية التحقيق والبحث عن المعلومات الجبائية، حيث أنشأت هذه المديرية وتم تنظيمها ضمن المديرية المركزية التابعة لوزارة المالية<sup>5</sup> وقد نظمت هذه المديرية لمحاربة التهرب الضريبي بشكل فعال حيث

<sup>1</sup> - المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

<sup>2</sup> - المادة 80 من القانون نفسه.

<sup>3</sup> - المادة 82 من القانون نفسه.

<sup>4</sup> - المادة 92 من القانون نفسه.

<sup>5</sup> - المرسوم التنفيذي رقم 98-288 المؤرخ في 13/07/1998 يتضمن التنظيم الإداري لوزارة المالية، الجريدة الرسمية، العدد 51، الصادرة بتاريخ 1998/12/31.

تتكون مديرية الأبحاث والمراجعات من ثلاث مصالح جهوية وأربع مديريات فرعية<sup>1</sup>.

تتواجد المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات حاليا بالجزائر، قسنطينة، وهران، وتتمتع بالصلاحيات التدخل على مستوى الوطني للتأكد من وضعية كبار المكلفين نظرا لأهميتهم، حيث تنظم كل مصلحة في ثلاثة أقسام وهي<sup>2</sup>:

1- قسم المراقبة والإحصائيات والتقييم: يعمل على تنفيذ برامج المراقبة في شكل فرق وجمع المعلومات الجبائية المتعلقة بمراقبة النشاطات.

2- قسم المساعدة على الرقابة: يكلف لا سيما بمساعدة المحققين.

3- قسم الوسائل: يساعد المصلحة في توفير الوسائل اللازمة لإنجاز المهام المخولة لها.

أما المديريات الفرعية الأربع لمديرية الأبحاث والمراجعات فهي:

أ- المديريات الفرعية للتحقيق والبحث عن المعلومة الجبائي.

ب- المديرية الفرعية للبرمجة.

ج- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

د- المديرية الفرعية للمقاييس والإجراءات.

ثانيا: **المصالح اللامركزية:** هي مصالح تابعة للإدارة المركزية حيث تتمثل فيما يلي<sup>3</sup>:

1- **المديرية الجهوية للضرائب:** هذه المديرية متواجدة في كل من الجزائر، عنابة وهران، قسنطينة، البليدة، شلف، سطيف، بشار، ورقلة، يتمثل دورها الأساسي في إعطاء دفع قوي

<sup>1</sup> - المادة 42 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/02/21 المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها الجريدة الرسمية، العدد 20 الصادر بتاريخ 1998/12/31.

<sup>2</sup> - المواد 43-45 و 454 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/02/21، المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية، عدد 20 الصادرة بتاريخ 1998/12/21.

<sup>3</sup> - المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ 2006/09/18، المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية عدد 59، الصادرة بتاريخ 2006/09/24.

- المادة 23 من القرار المشترك المؤرخ في 2004/02/21، مرجع السابق.

للمديريات الولائية الواقعة تحت دائرة اختصاصها الإقليمي وهي مكلفة بالتوصية ومراقبة نشاطات المصالح الجبائية التابعة لها.

### 2- المديرية الولائية للضرائب: تقسم الى خمس 5 مديريات فرعية وهي<sup>1</sup>:

أ- نيابة مديرية الوسائل.

ب- نيابة مديرية التحصيلات.

ج- نيابة مديرية المنازعات.

د- نيابة مديرية العمليات.

هـ- نيابة مديرية الرقابة الجبائية.

غير أن نيابة مديرية العمليات (SDOF) والرقابة (SDCF) هما اللتان لهما صلاحية القيام بالرقابة الجبائية.

### 3- المفتشيات: لقد تم استثناء مفتشيات الضرائب المتعددة الاختصاص سنة 1994 وذلك

أثر عملية توحيد هياكل الوعاء، فهي تقوم بتقديم الضريبة أي القيام بتحديد الأسس الخاضعة للضريبة للمكلفين على مستوى الضرائب والرسوم ومختلف الحقوق<sup>2</sup>.

تقوم بمراقبة التصريحات المسجلة من طرف المكلفين في الاطار الرسمي عندما تستقبل التصريحات أو في اطار المراقبة المعمقة للملفات والمراقبة الدقيقة الخاصة ببعض الضرائب مثل الضرائب المباشرة، حقوق الطابع، أو في إطار الاحصاء الدوري للعقارات المبينة والمنقولات.

### 4- قباضات الضرائب: تتكفل قباضات الضرائب أساسا بجداول الضرائب والتحصيل

الضريبي<sup>3</sup>.

### 5- الهياكل الخارجية المستحدثة للرقابة: تحسبا لفعاليتها قامت المديرية العامة للضرائب

<sup>1</sup> - المادة 59 من القرار المشترك المؤرخ في 2004/02/21 المرجع السابق.

<sup>2</sup> - MF/DGI DV 26/03/1994/78 = Circulaire N°

<sup>3</sup> - المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 60/91 المؤرخ في 1991/02/23 المحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارات الجبائية، مرجع سبق ذكره.

بإنشاء مجموعة من الهياكل الجديدة وهي<sup>1</sup>:

-مديرية المؤسسات الكبرى DGE .

-مركز الضرائب الكبرى CDI.

-مركز الضرائب الجوارية CPI.

أ-مديرية المؤسسات الكبرى DGE: تنظم المديرية المؤسسات الكبرى في خمس مديريات فرعية<sup>2</sup> من بينها: المديرية الفرعية للرقابة والبطاقات.

ب-مركز الضرائب CDI: ينقسم هذا المركز الى<sup>3</sup> ثلاث 3مصالح رئيسية وقباضة ومصلحتين حيث تقوم تحت سلطة رئيس المركز بأعمال الترقيم، متابعة واجبات التصريح والدفع، الرقابة واجراءات التفصيل.

ج-المراكز الجوارية للضرائب CPI: تتابع مراكز الضرائب الجوارية ملفات المكلفين الغير تابعين للهيئات الجبائية السابقة والخاضعة للضريبة الجزافية.

### المطلب الثاني: العقوبات الجبائية والجزائية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر:

سعيًا من طرف القانون لمعاقبة وفرض جزاءات على مرتكبي جريمة التهرب الضريبي رسم المشرع إطار قانونيا على الدولة اتباعه بهدف الحد من هذه الظاهرة وبالتالي عند اكتشاف الأعوان والمحققين للمخلفات والاعفالات وكل الأخطاء الجبائية تطبق عقوبات اتجاه المكلف الخاضع للرقابة وتختلف هذه العقوبات من كونها عقوبات جبائية وهذا ما تطرقنا إليه في الفرع الأول، كما هناك عقوبات جزائية وذلك حسب درجة خطورة وحجم المخالفة المرتكبة وهذا ما تناولناه في الفرع الثاني.

<sup>1</sup> - المواد 2-11 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/02/21 مرجع سبق ذكره.

<sup>2</sup> - المادة 2 من القرار الوزاري المنشور المؤرخ في 2009/02/11 يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة وصلاحياتها، مرجع سبق ذكره.

<sup>3</sup> - المادة 88 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/02/21، مرجع سبق ذكره الموقع الإلكتروني الرسمي للمديرية العامة للضرائب

www.inpet.dz.org 2009/02/17

### الفرع الأول: العقوبات الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر:

تجد العقوبات الجبائية سندها في القوانين الجبائية، وتختلف هذه الجزاءات من نص لآخر ومن مضمون لآخر ولكن جميعها تتفق على غرامات وتتمثل فيما يلي:

**أولاً: الغرامات:** اعتبر أغلبية الفقهاء أن الغرامات الجبائية هي ذات طبيعة مزدوجة على اعتبار أنها تجمع بين صفتين العقوبة والتعويض في نفس الوقت، فهي عقوبة توقع على مرتكبي الجريمة، كما أنها تعتبر تعويض للخرينة العامة، عما لحقها من ضرر<sup>1</sup>.

وبالعودة الى المشرع الجزائري نجد أنه أخذ بالطبيعة المختلطة للغرامات الجبائية<sup>2</sup> وقبل أن نتطرق الى هاته العقوبات بالتفصيل يجب أولاً التعرف على أن الأشخاص الخاضعين للجزاء وذلك في النقاط التالية:

**أ-المكلف بالضريبة:** تجدر الإشارة الى أن المكلف بالضريبة هو الفاعل الأصلي لارتكاب جريمة التهرب الضريبي، ويقصد بالفاعل الأصلي طبقاً للمادة 41 ق.ع "يعتبر فاعلاً كل من ساهم مساهمة مباشرة في تنفيذ الجريمة أو حرض على ارتكاب الفعل بالهبة أو الوعد أو التهديد أو إساءة استعمال السلطة أو الولاية أو التحايل أو التدليس الإجرامي".

**ب-الشريك:** يتحمل الشريك في الجريمة الضريبة للمسؤولية الجزائية ونطق عليه العقوبات المقررة وهو الممول، فكل ما يتطلبه القانون لتجريم ومعاينة عمل الشريك هو ارتباط عمله بفعل أصلي معاقبة عليه وهو بحد ذاته النشاط الإجرامي الموصف في مختلف القوانين الجبائية<sup>3</sup>، ويقصد بالشريك طبقاً لنص للمادة 42 ق.ع "يعتبر شريكاً في الجريمة من لم يشترك اشتراكاً مباشراً، لكنه ساعد بكل الطرق أو عاون الفاعل أو الفاعلين على ارتكاب الأفعال التحريضية أو المسهلة أو المنفذة لها مع علمه بذلك"<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - سرور أحمد فنجي، المرجع السابق، ص 201، 202.

<sup>2</sup> - استقر بهذا الرأي قضاء المحكمة العليا بشأن المخالفات الضريبية بتاريخ 1996/10/07 عن غرفة الخنج والمخالفات القسم الثالث في القضية رقم 136291 نقضت فيه قرار مجلس قضاء تلمسان الذي وصف فيه دعوى الضرائب بأنها دعوى مدنية، واعتبرت الغرامات الجبائية تعويضات مدنية تؤدي الى إدارة الضرائب وانتهت المحكمة العليا في قرارها إلى الطبيعة المختلطة للغرامات الجبائية..

<sup>3</sup> - المادة 42 من القانون العقوبات، المرجع السابق.

<sup>4</sup> - نفس المادة 42 ق.ع المرجع السابق.



ج- الشخص المعنوي: يخضع الشخص الطبيعي كمل نعرف الى المساءلة الجنائية وذلك عند ما يخالف ما جاء به القانون الجبائي المعمول به فنجد المشرع الجزائري انه ذكر مسؤولية الأشخاص المعنوية على سبيل الحصر بحيث أنها تقع فقط على الأشخاص الخاضعة للقانون الخاص كالشركات والجمعيات والمؤسسات والهيئات وهذا ما تثبته المادة 1/36 من قانون الطابع والتي تنص على ما يلي "يكون الأشخاص أو الشركات المحكوم عليها لنفس المخالفة متضامنين في دفع الغرامات المالية الصادرة في حقهم<sup>1</sup>.

وكذا المادة 9/303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي تنص على ما يلي: "عندما يرتكب المخالفة من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع لقانون خاص يصدر الحكم بعقوبات الحبس المستحقة وبالعقوبات الملحقة ضد المتصرفين أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين للمجموعة<sup>2</sup>.

أما الأشخاص المعنوية العامة مثل الدولة، الولاية، البلدية، والمرافق العمومية، فإنها لا يمكن مساءلتهم جنائيا لأنه يطبق عليهم القانون العام<sup>3</sup>.

وللتوضيح أكثر فإن الشخص المعنوي يتحمل المسؤولية الجزائية عن مخالفات الالتزامات الضريبية باعتباره المسؤول القانوني، وبالتالي فإن العقوبات المقررة تطبق عليه هذا من جهة، ومن جهة أخرى تطبق على ممثله القانوني باعتباره المسؤول عن التنفيذ والتعبير عن ارادة الشخص المعنوي، أما إذا ارتكب جريمة التهرب الضريبي فإنه يتم تطبيق العقوبات المالية والعقوبات الأخرى (غلق، حل، اقصاء) على الشخص المعنوي باعتباره المسؤول الفعلي، أما العقوبات المقيدة للحرية وبعض الغرامات الجزائية تطبق على الشخص الطبيعي باسم الشخص المعنوي أو الممثل أو المسير<sup>4</sup>.

يمكن الإشارة الى أن الغرامات الجبائية تختلف من نص لأخر مضمونا ومقدرا، ويتضح ذلك

<sup>1</sup> - المادة 36 من قانون الطابع، المرجع السابق.

<sup>2</sup> - المادة 303 المرجع السابق والمادة 13 من قانون 12.12 المؤرخ في 2012/12/26 يتضمن قانون المالية لسنة 2003، ج. ر، عدد 72، الصادر في 2012/12/30.

<sup>3</sup> - عوادي مصطفى، عوادي مصطفى، رحال ناصر، الغش التهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مكتبة بن حوش السعيد، الجزائر، 2011، ص 30، 31، 32.

<sup>4</sup> - طورش بتانة، المرجع السابق، ص 152.

فيما يلي:

### 1- بالنسبة لقانون الضرائب المباشرة والمرسوم المماثلة:

يتعرض المكلف بالضريبة الى أول غرامة جبائية متعلقة بعدم التصريحات بالوجود في آجاله المحددة بتطبيق غرامة مالية محددة ب 30.000.00 دج وتفرض تلقائيا مباشرة لمخالفة الإجراءات الجبائية<sup>1</sup>.

"يعاقب بغرامة تقدر ب5000 دج للمكلفين المنتمين للنظام الجزائي أو التقدير الإداري الذين لا يمسكون الدفاتر المرقمة والمسجلة والمنصوص عليها في المادتين 15، 12-30 من هذا القانون"<sup>2</sup>.

"يعاقب أيضا بغرامة تتراوح ما بين 10.000 دج 30.000.00 دج عند عرقلة أعوان الضرائب في القيام بأعمالهم"<sup>3</sup>.

### 2- بالنسبة لقانون الضرائب غير المباشرة: هنا نميز بين نوعين من العقوبات الجبائية:

أ-العقوبات الثابتة: يعاقب على جميع المخالفات للأحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب غير المباشرة بغرامة من 5000 الى 25.000 دج مع مراعاة الأحكام المنصوص عليها في المواد 524 الى 527 من هذا القانون.

ب-العقوبات النسبية: ففي حالة التملص من الحقوق يعاقب بغرامة مساوية لمبلغ الضريبة أو الرسم غير المسدد دون أن يقل مبلغ الغرامة عن 50.000 دج<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - نصت المادة 1/194 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ما يلي: "يعاقب المكلف بالضريبة الذي يقدم تصريحاً بالوجود المنصوص عليه في م 183 من هذا القانون بدفع غرامة جبائية محددة ب30.000 دج وهذه دون المساس بالعقوبات المنصوص عليها في هذا القانون هذه المادة معدلة بموجب المادتين 27 من المرسوم التشريعي رقم 92-11 المؤرخ في 11/10/1992 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 1992 ج. ر، عدد 73 لسنة 1992 والمادة 19 من قانون رقم 89-12 المؤرخ في 31/12/1998 المتضمن قانون المالية لسنة 1999 ج. ر، عدد 98 لسنة 1998.

<sup>2</sup> - المادة 3/194 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المرجع نفسه.

<sup>3</sup> - نظام 1/304 من نفس القانون: "كل شخص يتصرف بأي طريقة كانت بحيث يتعذر على الأعوان المؤهلين لمعاينة مخالفات تشريع الضرائب، القيام بمهامهم يعاقب بغرامة جبائية من 10.000 الى 30.000".

<sup>4</sup> - نصت المادة 2/524 من القانون نفسه على ما يلي: "في حالة طرق احتيالية ومهما كان مبلغ الحقوق موضوع الغش وكذا بين حالة الغرامة المنصوص عليها في م 2/530 أدناه (أنواع كحول مغيرة) تحدد الغرامة المنصوص عليها في الفقرة "أ" أعلاه بضعف الحقوق موضوع الغش على أن لا تقل عن 50.000 دج".

أما الأفعال المخالفة للقانون والخاضعة للغرامة نذكر من بينها:

- عرقلة أعوان المراقبة الجبائية بأي وسيلة كانت أثناء تأدية مهامها وفي هذه الحالة تتراوح ما بين 10.000 دج الى 100.000 دج<sup>1</sup>.

- رفض تقديم الوثائق أو تعديلها قبل انقضاء الأجل المحدد لحفظها وتتراوح الغرامة المطبقة في هذه الحالة 1000 دج الى 10.000 دج<sup>2</sup>.

- في حالة مساهمة وكيل أعمال أو خبير جبائي في إعداد وثائق يتبين أنها غير صحيحة تطبق غرامة تحدد من 1000 دج بالنسبة للمخالفة الأولى المسلطة في حقه و 2000 بالنسبة للمخالفة الثانية وهكذا دواليك مع زيادة 1000 في مبلغ الغرامة لكل مخالفة جديدة<sup>3</sup>.

**3- بالنسبة لقانون التسجيل:** تنص المادة 1/119 من قانون التسجيل على ما يلي: "فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة يعاقب كل من تملص أو حاول التملص كليا أو جزئيا من وعاء الضرائب أو باستعمال طرقا تدليسية بغرامة تتراوح من 5000 دج الى 20.000 دج<sup>4</sup>

أما المادة 2/120 من نفس القانون نصت على ما يلي: "فيما يخص العقوبات الجبائية في حالة الرسوم التملص منها فإن الغرامة المطبقة تكون دائما مساوية لأربعة أضعاف هذه الرسوم من دون أن تقل عن 5000 دج<sup>5</sup>.

**4- بالنسبة لقانون الطابع:** بالعودة الى المادة 33 من قانون الطابع نجد بأن كل غش أو محاولة للغش وبصفة عامة كل مناورة تكون غايتها أو نتيجتها الغش أو التعريض الضريبية للشبهة، يتم عن طريق استعمال الآلات المشار إليها في المادة 4 يعاقب عليها بالعقوبة المنصوص عليها في

<sup>1</sup> - نصت المادة 1/537 من ق الضرائب غير المباشر على ما يلي: "يعاقب كل من يجعل أي وسيلة كانت للأعوان المؤهلين لإثبات المخالفات لتسريع الضرائب غير قادرين على تأدية وظائفهم بغرامة جبائية من 10.000 الى 100.000 دج معدلة بموجب المادة 57 من ق المالية لسنة 2003 المرجع السابق.

<sup>2</sup> - نصت المادة 538 من نفس القانون على ما يلي: "كل شخص أو شركة ترفض تقديم وثائق يوجب عليها تنظيم أو إتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها، تعاقب بغرامة جبائية من 1000 الى 10.000 دج.

<sup>3</sup> - المادة 544 من نفس القانون.

<sup>4</sup> - المادة 1/119 من قانون التسجيل المعدلة بموجب المادة 17 من قانون المالية لسنة 2012 المرجع السابق.

<sup>5</sup> - المادة 2/20 من قانون التسجيل المعدلة بموجب المادة 21 من قانون 11/99 المؤرخ في 1999/12/23 يتضمن القانون المالي لسنة 2000، ج. ر، عدد 92، الصادر في 1999/12/25، المرجع السابق.

التشريع الجاري به العمل لكل ضريبة متملص منها، غير أنه في حالة استعمال آلة بدون ترخيص من الإدارة فإن الغرامة لا يمكن أن تكون أقل من 10.000 دج<sup>1</sup>.

أما المادة 34 من قانون الطابع نجد بأن كل من نقص أو حاول الإنقاص كلياً أو جزئياً من وعاء الضريبة وتصفيته أو دفع الضرائب أو الرسوم المترتبة عليه باستعمال الغش تطبق عليه غرامة جزائية بين 5000 دج الى 20.000 دج<sup>2</sup>.

أما المادة 2/35 من نفس القانون فإنها حددت العقوبات الجبائية في حالة التملص من الرسوم، بحيث تكون الغرامة المترتبة تساوي دائماً خمس مرات هذه الرسوم دون أن تقل عن 2000 دج<sup>3</sup>.

أما المادة 37 من قانون الطابع نصت كذلك على كل من يجعل بأي طريقة كانت الأعوان المؤهلين لمعاينة المخالفات لتشريع الضرائب في حالة تمنعهم من القيام بمهامهم يعاقب بغرامة تتراوح من 10.000 الى 100.000 دج<sup>4</sup>.

**5- بالنسبة لقانون الرسوم على الرقم الأعمال:** بالرجوع الى نص المادة من قانون الرسم على رقم الأعمال نجد بأنها تعاقب كل من يقوم بمخالفة الحكام القانونية أو النصوص التنظيمية التطبيقية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة بغرامة جبائية تتراوح ما بين 500 دج الى 2500 دج وفي حالة استعمال طرق تدليسية يحدد مبلغ الغرامة الجبائية من 1000 دج الى 5000 دج<sup>5</sup>.

وإذا تبين بعد عملية التحقيق أن رقم الأعمال السنوي المصرح به من طرف المدين غير كاف، وإذا طبق الخصم في غير محله يضاف الى المبلغ الرسوم المتملص منها النسب الآتية:

-10% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها المجموع في السنة المالية يزيد عن مبلغ 50.000 دج أو يساويه.

<sup>1</sup> - المادة 33 من قانون الطابع المعدلة بموجب المادة 31 من قانون المالية لسنة 2000. المرجع السابق.

<sup>2</sup> - المادة 33 من قانون الطابع المعدلة بموجب المادة 31 من قانون المالية لسنة 2000. المرجع السابق.

<sup>3</sup> - المادة 2/35 من نفس القانون المعدلة بموجب المادة 31 من قانون 2000، المرجع السابق.

<sup>4</sup> - المادة 37 من القانون نفسه معدلة بموجب المادة 31 ق. م. لسنة 2000، المرجع السابق.

<sup>5</sup> - المادة 114 من قانون الرسم على الرقم الأعمال، المرجع السابق.

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

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

كما أضاف قانون الرسم على رقم الأعمال غرامة جبائية يتراوح مبلغها بين 1000 دج الى 10.000 دج على كل من يجعل الأعوان المؤهلين لمعاينة المخالفات المتعلقة بالتشريع الجبائي في وضع يستحيل فيه أداء وظائفهم في نص المادة 122<sup>2</sup>.

ثانيا: الزيادات: تمثل نسبة تختلف باختلاف درجة المخالفة وتطبق على المكلف عند عدم دفعه بتسوية وضعيته في الآجال المحددة قانونا، كما أنها تفرض تلقائيا وهي مقررة في حالات معينة:

#### أ-التأخر في تقديم التصريح:

أقر المشرع الجزائري عند تأخر في تقديم التصريح أن تطبق زيادة 25% فيما يخص الضرائب المباشرة<sup>3</sup>.

#### ب-النقص في التصريح أو القيام بأعمال الغش:

بناء على نص المادة 1/193 من قانون الضرائب المباشرة، عندما يصبح المكلف ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة على أسس أو عناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة أو بين دخلا أو ربطا ناقصا أو غير صحيح، يزداد على المبلغ الحقوق التي تملص منها أو أقل بها نسبة:

-10% إذا كان مبلغ الحقوق للتملص منها يقل عن 50.000 دج أو يساويه.

<sup>1</sup> - المادة 116 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، المرجع السابق.

<sup>2</sup> - المادة 122 من قانون نفسه.

<sup>3</sup> - نصت المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة على ما يلي: "تفرض تلقائيا الضريبة على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح السنوي حسب الحالة إما يصدد الضريبة على الدخل وإما يصدد الضريبة على أرباح الشركات ويضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 25%، المرجع السابق.

-15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000 دج ويقل عن المبلغ 200.000 دج أو يساويه.

-25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج<sup>1</sup>.

وعند محاولة المكلف القيام بأعمال تدليسية أو بأعمال الغش تطبق عليه زيادة موافقة لنسبة الإخفاء المرتكبة من طرف المكلف، توافق هذه النسبة حصة الحقوق التي تم إخفائها مقارنة بالحقوق المستحقة بعنوان نفس السنة، ولا يمكن أن تقل هذه الزيادة عن 50% وفي حالة عدم دفعه حق تحدد النسبة ب 100% بحيث تطبق كذلك هذه النسبة عندما تتعلق الحقوق المتملصة منها بالحقوق الواجب دفعها عن طريق الاقتطاع من المصدر<sup>2</sup>.

### ج-التأخير في تقديم التصريح:

يترتب على الإيداع التأخر للتصريحات التي تحمل عبارة لا شيء والتصريحات التي تكتب من طرف المكلفين بالضريبة الذي يستفيدون من الإعفاء الجبائي أو الذين يتحصلون على نتائج عاجزة في تطبيق الغرامات الآتية:

-200 دج عندما تكون مدة التأخير شهرا واحدا.

-5000 دج عندما يتجاوز التأخير شهرا ويقل عن الشهرين.

-10.000 دج عندما يتجاوز التأخير شهرين<sup>3</sup>.

### ثالثا: المصادرة:

بالرجوع الى نص المادة 15 ق. ع نجد أن المشرع الجزائري قد عرف المصادرة بأنها الأيلولة النهائية الى الدولة لمال أو مجموعة من أموال معينة وأماما يعادل قيمتها عند الاقتضاء، كما أنها تعني نقل ملكية أو أكثر، فالأشياء المصادرة تؤول الى المحني عليه أو الى خزانة الدولة كتعويض عما

<sup>1</sup> - المادة 1/193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للعدالة بموجب المواد 17 من قانون رقم 95-27 المؤرخ في 12/30.

<sup>2</sup> - المادة 2/193 من القانون نفسه.

<sup>3</sup> - المادة 322 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدلة بموجب المادتين 29 من قانون المالية لسنة 1996 والمادة 13 من قانون 06/00 المؤرخ في 23/12/2000 المتضمن قانون المالية 2002 الصادر في 24/01/2000، المرجع السابق.

سببته من ضرر<sup>1</sup>.

وكذلك بالرجوع الى نص المادة 525 ق. ض. غ. م نجد أيضا أن المشرع نص على عقوبة المصادرة كما يلي: "إن المخالفات التي يتم قمعها ضمن الشروط المنصوص عليها في المادتين 523 و524 أعلاه تؤدي في جميع الحالات الى مصادرة الأشياء ووسائل التزوير المحددة في المقطع أدناه وتصادر أيضا الأجهزة أو أجزاء الأجهزة المخصصة للتقطير وغير المدموغة أو التي تكون حيازتها غير شرعية طبقا لأحكام المادتين 64-66 من هذا القانون وتعتبر كأشياء أو وسائل التزوير، ليس فقط الأجهزة والأوعية والآليات والأواني غير المصرح بها، العربات أو وسائل الأخرى المستعملة في نقل الأشياء المحجوزة<sup>2</sup> كما نصت المادة 531 ق. ض. غ. م كذلك على استعمال طوابع مزورة أو مستعملة من قبل وكذلك بيع التبغ وعليه تلك الطوابع يمكن أن تؤدي الى تطبيق العقوبات المنصوص عليها في المادتين 209، 210<sup>3</sup>.

كما تنص المادة 213 ق. ض. غ. م على: "إن الأوعية الحاوية للكحول المرسل من معامل التقطير الثابتة أو المتجولة يجب أن تكون حاملة لأوراق أو بطاقات تشير الى اسم موطن المرسل إليه ونوع السائل وكميته (الحجم، الدرجة، الكحول الصافي) وساعة الرفع وأجل النقل<sup>4</sup>.

وبالرجوع الى نص المادة 15 ق.ع نجدها تنص على الأشياء التي لا تكون غير قابلة للمصادرة:

1- محل السكن الازم لإيواء الزوج وأولاد المحكوم عليه إن كانوا يشغلونه فعلا، عند معاينة المخالفة وعلى شرط أن لا يكون هذا المحل مكتسبا عن طريق غير مشروع.

2- الأموال المشار إليها في الفقرات 2، 3، 4، 5، 7، 8 من المادة 378 من قانون الإجراءات المدنية.

3- المداخيل الضرورية لمعيشة الزوج وأولاد المحكوم عليه، وكذلك الأصول الذين يعيشون

<sup>1</sup> - المادة 15 من قانون العقوبات، المرجع السابق.

<sup>2</sup> - المادة 525 من قانون الضرائب غير المباشرة، المرجع السابق.

<sup>3</sup> - المادة 531 من قانون الضرائب غير المباشرة، المرجع السابق.

<sup>4</sup> - المادة 213 من قانون الضرائب غير المباشرة، المرجع السابق.

تحت كفالتة<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: العقوبات الجزائية:

العقوبات الجزائية ترتبط ارتباطا وثيقا بمرتكبها وتأخذ وصف الجنحة على مرتكب جريمة التملص الضريبي وتتمثل هذه العقوبات في عقوبات أصلية وعقوبات تكميلية<sup>2</sup> نعالجها فيما يلي:

#### أولا: العقوبات الأصلية:

قد تقوم الإدارة الجبائية بإجراءات المتابعة الجزائية ضد كل من يحاول التملص من الضريبة باستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كليا أو جزئيا وتتمثل عقوبتها في الغرامة فقط في حالة معينة أو الحبس والغرامة معا في حالات أخرى كما يلي:

غرامة مالية من 50.000 دج الى 100.000 دج عند ما يفوق مبلغ الحقوق التملص منها 1.000.000 دج.

- الحبس من شهر الى ستة أشهر وغرامة مالية من 100.000 دج الى 5.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق التملص منها 1.000.000 دج ولا يتجاوز 5.000.000 دج.

- الحبس من 5 الى 10 سنوات وغرامة مالية من 500.000 دج الى 1.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق التملص منها 1.000.000 دج وهو ما أكدته المادة 303 ق. ض. م. ر. م.<sup>3</sup>

- كما حددته المادة 532 من قانون الضرائب الغير مباشرة العقوبات المقررة لكل من وعاء الضريبة أو التصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها وذلك بغرامة من 5000 دج الى 20.000 دج وبالحبس من سنة الى خمس سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط.

<sup>1</sup> - المادة 15 قانون العقوبات. مرجع سابق.

<sup>2</sup> - زروقي نجيب، مرجع سابق، ص 156.

<sup>3</sup> - انظر المادة 303 من الضرائب المباشرة والرسوم المعدلة بموجب المادتين 28 من قانون المالية 2003، والمادة 13 من قانون المالية 2012.



غير أن هذا الحكم لا يطبق في حالة الإخفاء إلا إذا كان هذا الأخير يتجاوز (10/1)، مبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 10.000 دج<sup>1</sup>.

وبناء عليه فإن الغرامة المطبقة تتراوح ما بين 5000 دج الى 20.000 دج وسجن من عام الى خمسة أعوام أو بإحدى هاتين العقوبتين وهو ما أكدته المادة 119 قانون التسجيل وما يجب الإشارة إليه أن العقوبة لا تطبق في حالة الإخفاء إلا إذا تجاوز (10/1) من المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 1000 دج<sup>2</sup>.

وبالرجوع الى نص المادة 42 من قانون العقوبات فإن هذه العقوبات لا تقتصر على الفاعل الأصلي فقط وإنما تمتد الى الشريك ويعتبر شركاء لكل من:

- يتدخلون بصفة غير قانونية للإشهار بصفة غير منقولة أو التحصيل قسائم في الخارج.

-الذين قبضوا باسمهم قسائم يملكها الغير<sup>3</sup>.

تنص المادة 306 على أن:

"يعاقب على المشاركة في اعداد أو استعمال وثائق ومعلومات تثبت عدم صحتها من قبل وكيل الأعمال أو خبير وبصفة أعم من كل شخص أو شركة تتمثل مهمتها في مسك السجلات الحسائية أو في المساعدة على مسكها لعدة زبائن بغرامة جبائية قدرها:

-1000 دج عن المخالفة الأولى المثبتة عليه.

-2000 دج عن المخالفة الأولى.

-3000 دج عن المخالفة الثانية.

وهكذا دواليك بإضافة 1000 دج الى المبلغ الغرامة عن كل مخالفة جديدة دون أن تستوجب ذلك التمييز فيها إذا ارتكبت المخالفة لدى مكلف واحد بالضريبة أو لدى عدة مكلفين

<sup>1</sup> - انظر المادة 532 أمر رقم 76-105 مؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق ل 9 ديسمبر سنة 1976، المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة المعدل والمتمم.

<sup>2</sup> - أنظر المادة 119 من قانون التسجيل، المصدر السابق.

<sup>3</sup> - أنظر المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المصدر السابق.

إما بالتعاقب إما بالتوازن<sup>1</sup>.

### ثانيا: العقوبات التكميلية:

العقوبات التكميلية هي تلك الجزاءات المالية للحقوق في حالة المخالفات الأحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب ويتم اللجوء إليها بهدف حماية الخزينة العمومية والاقتصاد الوطني وتمثل هذه العقوبات التكميلية فيما يلي:

-تحديد الإقامة، المنع من الإقامة، الحرمان من مباشرة بعض الحقوق المصادرة الجزئية للأموال على الشخص الاعتباري<sup>2</sup> نشر الحكم وتعليقه.

وقد أجمعت كل النصوص الضريبية على أنه بإمكان المحكمة أن تنشر الحكم كاملا أو مستخرجا منه في الجرائد التي تعينها وتعليقه في الأماكن التي تحددها وذلك على نفقة المحكوم عليه<sup>3</sup> وتكون هذه العقوبة إلزامية في حالة العود وهو ما أكدته المواد 303 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 516 من قانون الضرائب غير المباشرة و المادة 120 قانون التسجيل.

كما نصت المادة 525 من قانون الضرائب الغير المباشر على مصادرة الأشياء موضوع الغش ووسائل التزوير وكذلك الاواني الغير المصرح بها المستعملة في عمليات الصنع أو الحيازة وكذلك العربات أو الوسائل الأخرى المستعملة في نقل الأشياء المحجوزة<sup>4</sup>.

ونصت أيضا المادة 544 من قانون الضرائب الغير المباشرة على انه فيما يخص رجال الأعمال والخبراء والمحاسبين في حالة العود أو تعدد الجرائم المثبتة المشتبه بحكم واحد أو بعدة أحكام تطبق عليهم بقوة القانون عقوبات منع مزاولة المهن رجال الأعمال أو المستثمر جبائي أو خبير أو محاسب ولو بصفة مسير أو مستخدم وتطبق عليهم عقوبة غلق المؤسسة<sup>5</sup> غلق المحل أو

<sup>1</sup> - أنظر المادة 306 من قانون الضرائب غير المباشرة والرسوم المماثلة، المصدر السابق.

<sup>2</sup> - عوادي مصطفى، المرجع السابق، ص36.

<sup>3</sup> - أنظر المواد 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والمادة 550 من قانون الضرائب غير المباشرة، المادة 120 من قانون التسجيل.

<sup>4</sup> - أنظر المادة 525 من قانون الضرائب الغير المباشرة، المصدر السابق.

<sup>5</sup> - أنظر المادة 544 المصدر نفسه.

المؤسسة مؤقتا.

### المطلب الثالث: الإجراءات الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي:

نظرا لأسباب متعددة يلجأ بعض المكلفين بالضريبة الى التهرب أو تخفيض العبء الضريبي بشتى الطرق والأساليب الشرعية وغير الشرعية لذلك فإن عمليات مكافحة هذه الممارسات التدليسية يعتبر من أولويات الإدارة الجبائية وهذا ما سنتطرق له في الفرع الأول وهو إجراءات المتابعة على مستوى التحصيل الضريبي (القباضة) وستحدث في الفرع الثاني عن الإجراءات الجبائية للوعاء الضريبي (المفتشية).

### الفرع الأول: إجراءات المتابعة على مستوى التحصيل الضريبي:

تبدأ إجراءات المتابعة المباشرة بعد دخول الضريبة حيز سريان استحقاقها حيث تبدأ مباشرة تحرير وإرسال انذار الذي يعد بداية لمرحلة المتابعة والتي تتحدد بعد يوم من تاريخ استحقاق الضريبة وتمر بمرحلتين: اجراءات تحصيل ودية وفي حالة امتناع المكلف بالضريبة تلجأ الإدارة الجبائية الى اجراءات التحصيل الجبرية.

#### أولاً: اجراءات التحصيل الودية:

التحصيل الودي للضريبة هو اجراء عادي يتضمن استدعاء مباشر للمكلف قصد تسديد مستحقته الضريبية في الوقت المحدد طبقاً للتنظيمات الجاري العمل بها وهذه العملية تعني توجه المكلف نفسه الى الإدارة الضريبية وتولي عملية دفع الأموال.

#### ثانياً: اجراءات التحصيل الجبرية:

قد يحدث أن يمتنع المكلف من دفع الضريبة. في هذه الحالة أعطى المشرع الجزائري حقا للإدارة الضريبية لمتابعة المكلفين وهذا ضمناً لحقوق الخزينة بأي طريقة، وبكل الوسائل المتاحة التي شرعها القانون، وسنعرض فيما يلي ادارة ومراقبة المتابعات وكذا اجراءاتها الأولية ومختلف درجاتها كما يلي:

### أ- ارسال اذارات: **nt des RemisesAvertisseme**

يتم ارسال اذارات التنبيهات الى المكلفين المسجلين في سجل الضرائب الذي Role الذي يحتوي على المبلغ الواجب الدفع، طبيعة الضريبة، تاريخ قرار التحصيل، ترسل اذارات عن طريق أعوان المتابعة المحلفين المرسمين الى مقر نشاط المكلف.

### ب-التنبيه الرسمي: **mandementle com**

التنبيه اجراء يتبعه قابض الضرائب المختص، وذلك من خلال استخدام اجراءات ردعية منها: البيع بالمزاد العلني والغلق الإداري وهذا الإجراء يتضمن بعض البيانات وهي اسم ولقب المدين بالضريبة، نوع الضريبة، العقوبات، امضاء القابض الضرائب.

وفي حالة عدم دفع هذه الوسيلة يلجأ قابض الضرائب الى وسيلة أكثر ردعا وهي غلق الحساب البنكي للمدين بالضريبة أو الغلق المؤقت للمحل المهني<sup>1</sup>.

### ج-الحجز الإداري:

يعرف الحجز الإداري بأنه مجموعة الإجراءات التي تقوم بها إدارة الضرائب بوضع المال تحت يدها ويبيعه لاستفءاء حقوقها وذلك بموجب قرار يصدره المدير الولائي للضرائب، وهذا الإجراء وضعه المشرع الجبائي ليسهل على الإدارة الضريبية لتحصيل ديونها عن اموال المكلف بالضريبة<sup>2</sup>.

### اجراءات الحجز الإداري:

لإدارة الضرائب مباشرة الحجز على أموال المدين المكلف بالضريبة ولكن ضمن الشروط والإجراءات المحددة وفقا لأحكام المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية<sup>3</sup> حيث يتعين على المنفذ احترام القواعد العامة للحجز الإداري تكون كاللاقي: إجراءات الحجز على المنقول اداريا واجراءات الحجز على العقار.

<sup>1</sup> - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص85.

<sup>2</sup> - فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار الهومة، الجزائر، 2011، ص 32.

<sup>3</sup> - نص المادة 145 من القانون رقم 21/01 على أنه "تتم المتابعات على يد أعوان الإدارة المعتمدين قانونا أو المحضرين القضائيين، كما يمكن أن تسند الاقتضاء فيما يخص بالحجز التنفيذي.

\*إجراءات الحجز على المنقول اداريا: يقصد هنا بالحجز على المنقولات المادية المملوكة للمكلف بالضريبة وفي حيازة من يمثله وذلك بقصد بيعها لاستفاء حقوق الخزينة العمومية من ثمنها وتتم المتابعة بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجداول من طرف الوزير المكلف بالمالية على يد أعوان الضرائب أو المحضر القضائي، أما إذا كان المتهرب الضريبي مفلسا أو في حالة تسوية قضائية تحتفظ الخزينة العمومية الحق في أن تتابع مباشرة تحصيل دينها بالامتياز على جميع الأملاك حسب المادة 149 من القانون الإجرائية الجبائية.

\*إجراءات الحجز على العقار: تباشر اجراءات الحجز على العقار بتوجيه تنبيه للمكلف بالضريبة حسب المادة 147 من نفس القانون بمجرد توفر وجوب التحصيل يجوز حينئذ القيام بالحجز بعد يوم من تبليغ التنبيه، ويجب مراعات الأحكام العامة للحجز الإداري وأهمها سند الحجز المتمثل في القرار الصادر عن المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الولاة للضرائب، ويشترط أن لا يكون للمكلف أموال منقولة أي لا يتم الشروع في الحجز على العقار إلا بعد الحجز على المنقول<sup>1</sup> وجاء في المادة 388 من ق. ض. ر. م "الخزينة العمومية رهن قانوني على جميع الأملاك العقارية للمدينين بالضريبة وذلك بالنسبة لتحصيل الضرائب بمختلف أنواعها والغرامات الجبائية المذكورة في القانون.

تقوم المديرية بإرسال طلب الى المحافظ العقاري ليوافيهم بكشف يحوي قائمة الأموال العقارية التابعة للمكلف بالضريبة.

### \*الغلق المؤقت للمحلات:

يعد الغلق المؤقت للمحل التجاري من بين الإجراءات الاستثنائية التي منحها المشرع الجبائي للإدارة الضريبية لتمكينها من تحصيل أموال الخزينة العمومية<sup>2</sup> يعتبر قرار الغلق المؤقت للمحل التجاري أو المهني عملا تهديديا الى جانب الحجز والبيع الذي يصدره مدير الضرائب للولاية الى جانب هذا تضمنت المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية القواعد العامة التي تضبط عملية

<sup>1</sup> - فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 31.

<sup>2</sup> - عزيز أمزيان: المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الجزائر، 2005، ص 68.

القلق المؤقت للمحل التجاري لإجبار المكلف بالضريبة على الوفاء بمسئولياته<sup>1</sup>.

بالإضافة الى ذلك وضع المشرع الجزائري عقوبات ذات طابع خاص منصوص عليها في قانون المالية 1997 منها.

### اقصاء المكلفين بالضريبة من المشاركة في الصفقات العمومية:

أقر المشرع الجزائري على اقصاء المكلفين بالضريبة من المشاركة في الصفقات العمومية وذلك في المادة 75 من المرسوم الرئاسي 15-275 الذي يتضمن تنظيم الصفقات العمومية بحيث أنها تنص على:

يقصى بشكل مؤقت أو نهائي من المشاركة في الصفقات العمومية المتعاملون الاقتصاديون -الذين لا يستوفون واجباتهم.

-المسجلون في البطاقة الوطنية لمرتكي الغش ومرتكي المخالفة الخطيرة للتشريع والتنظيم في مجال الجباية والجمارك والتجارة<sup>2</sup>.

-سحب التوطين المصرفي:

تخص شهادة التوطين المصرفي للمكلفين بالضريبة الذين يقومون بعمليات الاستيراد وهي عبارة عن رخصة تقدمها البنوك الوطنية للمتعاملين لهم أو ذلك بهدف السماح لهم للقيام بعمليات الاستيراد<sup>3</sup>.

نجد أن المشرع الجزائري عمل على مكافحة التهرب الضريبي بحيث أنه أقر بموجب الأمر رقم 05-05 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005 رسم خاص للتوطين المصرفي والذي

<sup>1</sup> - المادة 146 من قانون رقم 21/01، مرجع سابق.

<sup>2</sup> - المادة 75 من المرسوم الرئاسي 15-275 المتضمن تنظيم لصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام المؤرخ في 16 سبتمبر 2015 الصادر 31 ديسمبر 2005.

<sup>3</sup> - بن صفي الدين أحلام، الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق، مدرسة دكتوراه الدولة والمؤسسات العمومية، جامعة الجزائر رقم 1، 2014، ص

يتم تطبيقه على عمليات الاستيراد<sup>1</sup> بحيث تنص المادة 2منه:

"فكل طلب يخضع بفتح ملف توطين مصرفي خاص بعمليات الاستيراد يخضع لتسديد رسم مقداره 10.000د.ج.

ويسدد هذا الرسم لدى قابض الضرائب ويترتب عنه منح شهادة وتسليم إيصال عن ذلك، وتحدد كفاءات تطبيق عن طريق التنظيم<sup>2</sup>.

ويلتزم قابض الضرائب قبل تسليم هذه البطاقة الى المستوردين أن يقوم بالتحقيقات اللازمة، وعندما ينتهي من التحقيقات ويتبين أن المكلف لم يقم ب:

-بواجباته والتزاماته اتجاه الخزينة العمومية.

-أو أنه مسجل في البطاقة الخاصة بالمتهربين أو المستوردين غير معروف نشاطهم فيرفض قابض الضرائب الطلب، وفي هذه الحالة فإن ادارة الضرائب تطلب من البنوك سحب الوثيقة التي تمنح المستوردين حتى تتم تسويتهم وضعيتهم الجبائية.

### الفرع الثاني: الاجراءات الجبائية للوعاء الضريبي (المفتشية):

**1-** تبدأ الاجراءات الجبائية للوعاء الضريبي منذ استلام المصالح المعنية للتصريحات الجبائية المودعة من طرف المكلفين وتتم على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص، والتابع لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة والتي تنجز في كل سنة، وتقوم المصالح المعنية بالتحقيق الشكلي للمعلومات التي يتضمنها التصريح كالهوية والامضاء ختم المكلف، ويقوم بفحص سريع للتصريحات التي يقدمها المكلف خاصة من حيث الشكل والتي تهدف الى اعطاء فكرة أولية عن الملف الجبائي.

**2-** في هذه المرحلة يتم فحص نقدي وكامل للتصريحات الجبائية المكتتبه من قبل المكلفين

<sup>1</sup> - المادة 02 من الأمر رقم 05-05 المؤرخ في 2005/07/25 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005 ج. ر عدد 52 سنة 2005، الصادر في 26 يوليو 2005.

<sup>2</sup> - بن صفحي الدين أحلام، المرجع نفس، ص 83، 84.

الخاضعين للرقابة الجبائية والتي تتم في مقر المفتشية التي يتواجد بها الملف الجبائي<sup>1</sup>.

في حالة وجود معلومات تشوبها الغموض وهذا بفضل الامتيازات المخولة للمفتش الذي يمكنه توجيه طلب سواء كان شفويا أو كتابيا.

وفي حالة عدم استجابة المكلف للطلب فإنه لا يتعرض لأي عقوبة بل تقوم الإدارة الجبائية بإرسال طلب كتابي آخر، وفي حالة عدم الرد يتخذ الاجراء الآتي: تقوم بإرسال اشعار ابتدائي بالتسوية سلسلة C4 من أجل اقتراح التسوية الجبائية على أساس أرقام الأعمال الواردة للمصلحة طبقا للمادة 19 من ق. إ الجبائية<sup>2</sup> مع اقتراح عقوبة الوعاء المقدرة ب 100% طبقا للمادة 193 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة<sup>3</sup> تطبق نسبة 100% عندما تتعلق الحقوق المتملص منها بالحقوق الواجب جمعها عن طريق الاقتطاع من المصدر في حالة قيام المكلف بالعملية الجبائية تصریحا ودفعيا يستفيد المكلف من اشعار بالتخلي عن التسوية C4 Tere.

وعند عدم استجابة للطلب أو يكون الجواب يمثل الرفض عن كل جزء من النقاط المطلوب تقديمها يمنح للمكلف أجل ثلاثين يوما، خلال هذه المدة بإمكانه التسوية والاستعانة بمستشارين من اختياره.

بعد انقضاء المدة المحددة ولم يستجيب المكلف بالضرية للطلب تقوم المصلحة الجبائية بإجراء وجاهي وهو ارسال سلسلة C4 Bis وهو إشعار النهائي يسمى اقتراح تبني التسوية وتعلن المصلحة بان التسوية قد تمت بصفة نهائية واعتمدت من قبل المفتشية وهو مدان بالمبلغ المسجل نهائيا بواسطة جدول التسوية D37 /D37<sup>A</sup> بعد اتمام الاجراءات يتم رفع تقرير يتضمن اقتراح شكوى لعدم التصريح.

<sup>1</sup> - المادة 18 من قانون الاجراءات الجبائية.

<sup>2</sup> - المادة 19 ق. إ جبائية.

<sup>3</sup> - المادة 193 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة.



### المبحث الثاني: اثبات ومباشرة الدعوى العمومية والجبائية لجريمة التهرب الضريبي

تنطلق الإجراءات الجبائية الجزائية بمعاينة الجريمة الجبائية واثباتها إذ حرص المشرع على التدقيق في الإجراءات والطرق الخاصة بإثبات الجريمة والأعوان المكلفون بإثباتها ومختلف الطرق ووسائل الإثبات، وهي المرحلة التحضيرية للدعوى الجنائية لها دور فعال في تحريك ومباشرة الدعوى العمومية الجبائية واحالة مرتكبيها على القضاء للمحاكمة بالإضافة الى المراحل السابقة فالجرائم الضريبية كباقي الجرائم لديها أسباب تنقضي بها.

#### المطلب الأول: اثبات جريمة التهرب الضريبي:

حدد المشرع الجزائري الأعوان المكلفين بإثبات الجرائم الضريبية في الفرع الأول وكذا مختلف طرق الإثبات في جريمة التهرب الضريبي في الفرع الثاني.

#### الفرع الأول: الأعوان المكلفون بإثبات جريمة التهرب الضريبي:

اتسمت قوانين التشريع الجبائي بعدم الانسجام في تحديد الأشخاص المكلفين بإثبات الجرائم الضريبية كونها تختلف من نص لآخر، وحتى بعد استحداث قانون الاجراءات الجبائية الذي يفصل في الأمر وتركه كما كان في السابق غير أنه حدد بعض الرتب من الموظفين للقيام بمعاينة بعض الحالات دون غيرهم<sup>1</sup>.

وفي هذا الصدد يمكن تصنيف النصوص التي تناولت وحددت الأعوان المكلفين بالإثبات في المجال الضريبي الى ثلاثة أصناف<sup>2</sup>.

#### الفقرة الأولى: قانون الضرائب غير المباشر وقانون الطابع:

جاءت المادتان 21 من قانون الطابع والمادة 504 من قانون الضرائب غير المباشرة على أن جميع أعوان إدارة الضرائب المفوضين والمكلفين قانونا مكلفون بإثبات المخالفات المتعلقة بالضرائب.

<sup>1</sup> - فارس السبيتي، مرجع سابق، ص 112.

<sup>2</sup> - أحسن بوسقيعة، مرجع سابق، ص 475.

### الفقرة الثانية: قانون الرسوم على رقم الأعمال:

وسعت المادة 112 من قانون الرسوم على رقم الأعمال من دائرة الأعوان المكلفين بمعاينة وإثبات المخالفات الضريبية بحيث ذكرت كل ضباط الشرطة القضائية، أعوان إدارات الضرائب المختلفة، مصالح الجمارك أعوان قمع الغش والجرائم الاقتصادية<sup>1</sup>.

### الفقرة الثالثة: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانون التسجيل:

لم يأتي قانون ض. م. ر. م قانون التسجيل على ذكر الأشخاص المكلفين بإثبات الجرائم الضريبية أساسا، وقد أثير إشكالا حول صلاحية ضباط الشرطة القضائية في اثبات الجريمة الضريبية، كما هو منصوص عليه في المادة 112 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

ترى الطائفة الأولى بجواز اثبات المخالفة الضريبية انطلاقا من قاعدة أن الشرطة القضائية صاحبة الاختصاص العام في الإثبات ما لم تستبعد بنص صريح<sup>2</sup>.

فيما ترى الطائفة الثانية بعدم صلاحية ضباط الشرطة القضائية لإثبات المخالفة الضريبية، وذلك لخصوصية هذا النوع من الجرائم، وكذا للطابع التقني للإدارة الجبائية والعلاقة الخاصة بينها وبين المكلف، من خلال التصريحات والاككتابات المتبادلة فيما بينهما وطابع السرية الذي يحكمها وبالتالي يستحيل على رجال الضبطية القضائية الاطلاع على هاته الوثائق ما لم تتمكنها منها الإدارة الجبائية. فالأولوية إذن تكون من حق الإدارة الجبائية لإثبات الجرائم ومعاينتها<sup>3</sup>.

والرأي الراجح هو أنه طالما لا يوجد نص صريح يستثنى ضباط الشرطة القضائية من إثبات ومعاينة هذا النوع من الجرائم، فلهم الحق والصلاحية لإثباتها على أن يحيلوا محاضر الإثبات الى إدارة الضرائب لأنها صاحبة الاختصاص دون سواها فيما يخص تحريك الدعوى العمومية<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - أنظر المادة 112 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

<sup>2</sup> - أحسن بوسقيعة، مرجع سابق، ص 475.

<sup>3</sup> - فارس السبيتي، مرجع سابق، ص 113.

<sup>4</sup> - أحسن بوسقيعة، مرجع سابق، ص 476.

### الفرع الثاني: طرق الاثبات في جريمة التهرب الضريبي:

تقسم طرق ووسائل الاثبات في المجال الجبائي الى صنفين هما:

المحاضر الضريبية وطرق الاثبات في القانون العام والتي سنستعرضها من خلال الفقرة الأولى والفقرة الثانية نبين حجية هاته الوسائل في الاثبات.

#### الفقرة الأولى: وسائل الاثبات:

يتم إثبات جريمة التهرب الضريبي كغيرها من الجرائم الضريبية بوسيلتين هما المحاضر الضريبية وطرق الاثبات في القانون العام.

#### أولاً: المحاضر الضريبية:

يتعين على أعوان الإدارة الضريبية المؤهلين لإثبات الجرائم الضريبية التي تتم عادة عن طريق إجراء أو تحقيق المحاسبي أو تحقيق المعمق بتحرير محاضر بالتناج المتوصل إليها مستوفية للشروط القانونية.

وتعرف المحاضر الضريبية بأنها الأوراق المحررة من طرف أعوان الإدارة المالية، المؤهلين لذلك لإثبات الجرائم الضريبية وظروفها وجميع حيثياتها وتوصف هذه المحاضر بأنها شهادة صامته مثبتة في ورقة<sup>1</sup>.

#### أ- محضر المعاينة:

من أجل حق الرقابة المحول للإدارة الجبائية يجوز لأعوانها المؤهلين قانوناً للقيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول على مختلف الوثائق والدعائم التي من شأنها الكشف عن التصرفات الهادفة الى التملص من أداء الالتزامات الضريبية.

وتحرر إجراءات المعاينة وفق محضر يستوفي جميع الاجراءات الشكلية والموضوعية القبلية منها والبعديّة وأهم هاته الإجراءات:

<sup>1</sup> - فارس السبتي، مرجع سابق، ص 148.

- ترخيص مقدم من مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل مؤسس ومستوفي لجميع البيانات ومقدم للجهة القضائية المختصة، هاته الأخيرة التي تضمن إجراء وتنفيذ المعاينة وفق الشروط القانونية<sup>1</sup>.
- احترام واستفاء الشكليات الجهوية الواجب توافرها في محضر المعاينة كصفة الاشخاص الذين أجروا عمليات المعاينة، تاريخ التدخل، الوثائق والأشياء المحجوزة<sup>2</sup>.
- الإجراءات اللاحقة لتحرير المحضر وتمثل في ارسال النسخ الأصلية للمحاضر للقاضي الذي رخص لإجراء المعاينة وكذا تسليم نسخة الى الشخص الصادر ضده إجراء المعاينة<sup>3</sup>.
- تأكيد المحاضر أمام أحد القضاة التابعين لاختصاص المحكمة التي يتبعها مكان ارتكاب المخالفة الضريبية<sup>4</sup>.

### ب-محضر الحجز:

- منح قانون الضرائب غير المباشرة لأعوان الإدارة الجبائية سلطة اتخاذ تدابير تحفظية، فأجاز لهم حجز الأشياء محل الغش والوسائل المستعملة في الغش<sup>5</sup> وإجراءات الحجز تتم وفق محضر مستوفي لأهم الشروط القانونية التالية:
- التصريح بالحجز الى المتهم واسم وصفة والمحل إقامة العون أو الأعوان الذين قاموا بتحرير المحاضر والذين قاموا بالإجراءات.
- ذكر نوع ووزن وقياس الأشياء المحجوزة وتقديراتها التقريبية مع اشتراط حضور المتهم أثناء إعداد وإجراء الحجز مع تبيان اسم وصفة الحارس وكذا مكان تحرير المحضر وساعة اختتامه<sup>6</sup>.

### ثانيا: طرق الاثبات في القانون العام:

لم تستبعد القوانين الجبائية طرق الاثبات في القانون العام وعليه يجوز إثبات الجريمة بأي

<sup>1</sup> - أنظر المادة 505 من قانون ض. غ. م المعدل والمتمم.

<sup>2</sup> - أنظر المادة 506 والمادة 507 من القانون ض. ع. م المعدل والمتمم.

<sup>3</sup> - المادة 508 من القانون نفسه.

<sup>4</sup> - المادة 518 من القانون نفسه.

<sup>5</sup> - أحسن بوسقيعة، مرجع سابق، ص 477.

<sup>6</sup> - أنظر المادة 506 من القانون ض. ع. م المعدل والمتمم.

طريق من طرق الإثبات<sup>1</sup>.

وعليه فإذا عاين كل من ضباط الشرطة القضائية جرائم ضريبية اثر تحقيقات ابتدائية أو عاينها أعوان الإدارة المالية إثر تحقيقات اقتصادية في إطار قانون المنافسة والأسعار وقمع الغش أو إذا تمت معاينة الجريمة الضريبية بناء على مستندات ووثائق أثناء سريان دعاوى قضائية مهما كانت طبيعتها ومهما كانت درجة الجهة القضائية التي تمت المعاينة على مستواها فإن كل هاته الطرق يجوز إثبات الجرائم الضريبية بواسطتها وتتمتع بالحجية القانونية<sup>2</sup>.

يحكم الإثبات في القانون العام القواعد العامة المنصوص عليها في المواد 212 الى 238 من قانون الإجراءات الجزائية والتي تنص على طرق الإثبات المختلفة وهي المحاضر، التقارير الاعترافات والشهادات وكتابة الشهود فضلا عن إجراء الخبرات الفنية.

تطرح مسألة الخبرة إشكالية كبيرة في قانون الإجراءات الجبائية وذلك في المنازعات الإدارية بحيث يقوم الخبير الواحد بإجراء الخبرة تعيينه الغرفة الإدارية غير أنه إذا تقدم المكلف بدفع الضريبة أو مدير الضرائب للولاية بطلب خبير فإن كل طرف يعين خبيره<sup>3</sup>، وهذا طبق لنص للمادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية.

### الفقرة الثانية: تقدير وسائل الإثبات:

منح المشرع الجزائري القاضي سلطة تقديرية في إصدار حكمه وذلك حسب اقتناعه الخاص في إطار القانون، ولا يصوغ للقاضي أن يبني قراره إلا على الأدلة المقدمة له في معرض المرافعات والتي حصلت المناقشة فيها حضوريا أمامه<sup>4</sup>.

وباستقراء مختلف القوانين الجبائية فإننا لا نلمس فيها أي تقييد لسلطة القاضي بل له كامل السلطة التقديرية في إطار المحاضر والأدلة المقدمة من طرف الإدارة الجبائية.

<sup>1</sup> - أنظر المادة 212 من الأمر 155/66 المؤرخ في 18 صفر 1386ه الموافق ل 08 يونيو 1966 يتضمن قانون الإجراءات الجزائية المعدل والمتمم الجريدة الرسمية عدد 48 بالنسبة 1966.

<sup>2</sup> - فارس السبتي، مرجع سابق، ص 164.

<sup>3</sup> - حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دون طبعة، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2008، ص 94.

<sup>4</sup> - أنظر المادة 212 من قانون الإجراءات الجزائية المعدل والمتمم.

وعليه نبين خلال هاته الفقرة حجية كل من المحاضر الضريبية (أولاً) ووسائل الإثبات الأخرى (ثانياً).

### أولاً: المحاضر الضريبية:

تشكل المحاضر الضريبية من صنفين محضر المعاينة ومحضر الحجز وأعطى المشرع الجبائي لهما حجية في الإثبات وتختلف هاته الحجية بحيث تكون مطلقة في حالات، ونصفية في حالات أخرى.

#### 1- الحالة التي تكون فيها للمحاضر حجية مطلقة:

تتمتع محاضر المعاينة والحجز المحررة في إطار قانون الضرائب غير المباشرة بالحجية الكاملة وذلك إذا حررت وفق الشروط والإجراءات المنصوص عليها في المواد 504 الى 519 من قانون الضرائب الغير المباشرة والتي تتعلق بالمراحل السابقة على تحرير المحضر وأثناء تحرير المحضر واللاحقة على تحريره وكذا البيانات الواجب ذكرها في مضمون المحضر<sup>1</sup>.

في حالة احترام وتوافر الشروط السالفة الذكر تكون المحاضر صحيحة وذلك حجية مطلقة الى غاية الطعن فيها بالتزوير<sup>2</sup>.

#### 2- الحالة التي تكون فيها للمحاضر الضريبية حجية نسبية:

وهي المحاضر التي تتضمن اعترافات وكذا معاينات مادية وحجوز تمت من طرف عون واحد أو من طرف عون غير مؤهل للقيام بذلك وفي هذه الحالة فالقاضي الجزائي له كامل الحرية في الأخذ بالمحضر أو الامتناع عن الأخذ به والاعتماد على غيره من الأدلة لتكوين اقتناعه واعتقاده الشخصي.

وعليه فالمحاضر التي لها حجية نسبية تبقى دليل يمكن الاستناد إليه في الادانة إذا بني على إجراءات مشروعة وصحيحة غير أنه تعثره بعض النقائص الشكلية ويمكن للمتهم دحض هاته المحاضر بوسائل الإثبات في القانون العام، وفي حالة إثباته لذلك ينتج عنه بطلان المحضر

<sup>1</sup> - فارس السبيتي، مرجع سابق، ص 107.

<sup>2</sup> - أنظر الفقرة الثانية من المادة 505 قانون ض. ع.م المعدل والمتمم.

والإجراءات الخاصة به<sup>1</sup>.

### ثانيا: وسائل الإثبات الأخرى:

مما سبق أجاز المشرع الجبائي إثبات الجرائم الضريبية بمختلف وسائل الإثبات في القانون العام ولتبيان حجية هاته الوسائل علينا الرجوع الى الاصل العام في الإثبات أي الى قانون الإجراءات الجبائية والى المواد 212 الى 218 منه والتي توضح وتبين متى تكون لوسائل الإثبات في القانون العام حجية مطلقة أو نسبية وكيفية الطعن فيها (التزوير أو البطلان)، وسلطة القاضي في الأخذ بها من عدمه.

### المطلب الثاني: المتابعة في جريمة التهرب الضريبي:

تتمتع جريمة التهرب الضريبي كغيرها من الجرائم الضريبية ببعض الخصوصية، خاصة فيما يخص المتابعة وذلك من حيث القيود المفروضة على السلطات النيابة العامة في تحريك الدعوى، ومن حيث الجهة القضائية المختصة للنظر في مثل هذه الجرائم إضافة الى الطابع المميز فيما يخص الدعوى والتي تتولد عنها دعويان<sup>2</sup> دعوى عمومية تهدف لتطبيق العقوبات الجزائية ودعوى جبائية تهدف لتطبيق الجزاءات الجبائية.

وعليه نبين إجراءات تحريك ومباشرة الدعوى العمومية والجزائية في الفرع الأول وقواعد الاختصاص في الجريمة التهرب الضريبي في الفرع الثاني وإجراءات المحاكمة في القضايا الجبائية في الفرع الثالث.

أما الفرع الرابع نتحدث عن انقضاء الدعوى العمومية والجبائية.

### الفرع الأول: تحريك ومباشرة الدعوى العمومية والجبائية:

#### أولاً: تحريك الدعوى العمومية والجبائية:

إن رفع الدعوى الجبائية الجزائية بدون طلب في الحالات التي يتطلب فيها القانون ذلك

<sup>1</sup> - فارس السبيتي، مرجع سابق، ص 173، 174.

<sup>2</sup> - المادة 72 من قانون الإجراءات الجزائية، الصادر بموجب الأمر رقم 15-02 المؤرخ في 23 جويلية 2015 المعدل والمتمم للأمر رقم 66-155 المؤرخ في 08 جوان 1966، جريدة رسمية، العدد 40، سنة 2015.

يجعلها غير مقبولة أي أن تحريك الدعوى العمومية بالنسبة للجرائم الجبائية، لا يتم ولا تعتبر إجراءاته صحيحة إلا بعد تقديم طلب من إدارة الضرائب<sup>1</sup>. تنظم إجراءات إيداع شكوى إدارة الضرائب بموجب المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على أن المخالفات تباشر من أجل تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في قوانين الضرائب.

يمكن إيداع الشكوى إدارة الضرائب أمام وكيل الجمهورية<sup>2</sup> كما يمكن إيداعها أمام قاضي التحقيق مع التأسيس كطرف مدني<sup>3</sup> بعد صدور الاقتراحات ضد مرتكب جريمة التهرب الضريبي من طرف المصالح التالية:

-مصالح الوعاء.

-مصالح التحصيل.

-مصالح المراقبة الجبائية.

أ/ في مجال الوعاء:

يجب أن يتضمن ملف إيداع الشكوى المقترح من طرف المصلحة التي أثبتت الجريمة الجبائية إضافة الى الوثائق المثبتة للإدانة. كل العناصر المرتبطة بإجراءات الاخضاع الضريبي لا سيما تلك المتعلقة بإجراءات الحضورية<sup>4</sup>.

يتضمن ملف إيداع الشكوى المقترح في مجال الوعاء من طرف رئيس المفتشية الوثائق التالية:

-المحاضر أو الوثائق والمستندات المثبتة للجريمة.

-مختلف التبليغات مرفقة بوصلات الاستلام.

<sup>1</sup> - حسن صادق المرصفاوي، التجريم في تشريعات الضرائب، دار المعارف، الطبعة الأولى، مصر، 1963، ص 67.

<sup>2</sup> - المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية (المادة 40 من القانون رقم 01-21 المؤرخ في 2001/12/22).

<sup>3</sup> - المادة 72 من قانون الإجراءات الجزائية، الصادر بموجب الأمر رقم 15-02 المؤرخ في 23 جويلية 2015 المعدل والمتمم للأمر رقم 66-

155 المؤرخ في 08 جوان 1966، جريدة رسمية، العدد 40، سنة 2015.

<sup>4</sup> - عبد الله هلال، الاستخلاص الجزري في المادة الجبائية، تونس، 2008، ص 67.



-الجدول الضريبي.

-الوثيقة الجوهرية التي قامت عليها الشكوى (التصريحات، جدول الزبائن، كشوفات بنكية).

-نسخة من السجل التجاري.

-نسخة من القانون الأساسي للشركة.

### ب/ مصالح التحصيل:

إن ملف إيداع الشكوى المقترح من طرف قابض الضرائب، يجب أن يثبت عدم جدوى كل الإجراءات القانونية المقررة في مجال التحصيل الجبري ويحتوي الملف على الوثائق التالية:

-مستخرج الضرائب.

-الإشعارات والتنبيهات بالتسديد مرفقة بوصولات الاستلام المتعلقة بها<sup>1</sup>.

-محرمات المتابعة المبلغة من طرف قابض الضرائب (الاشعار بالحجز، الغلق).

-محاضر عدم جدوى إجراءات التحصيل.

-كل الوثائق المثبتة لتنظيم الاعسار.

### ج/ مصلحة الرقابة الجبائية:

إن ملف رفع الشكوى المقترح في مجال التحقيق المحاسبي المعد من قبل المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية يجب أن يتضمن الوثائق التالية:

-التقرير المعد من طرف المحقق.

-الوثائق والمستندات المثبتة للمخالفة.

<sup>1</sup> - أحمد فيدس، إجراءات الرقابة الضريبية في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص مؤسسات دستورية وإدارية، عنابة، 2014، ص338-339.

-مختلف الاشعارات والتبليغات، مرفقة بوصولات الاستلام (الاشعار بالمراقبة، التبليغ الأولي والتبليغ النهائي).

-الجدول الضريبي، الذي يجب أن يحمل رقم وتاريخ اعداده.

-نسخة من السجل التجاري<sup>1</sup>.

بعد تسليم ملف ايداع الشكوى الوارد من المصلحة المثبتة للجريمة الجبائية تقوم المديرية الفرعية بتحويله الى مكتب المنازعات القضائية من أجل تكوين ملف واخضاعه الى مدير الضرائب بالولاية، ويحق للمدير الولائي للضرائب باعتباره الممثل القانوني لإدارة الضرائب بإيداع شكوى الى اللجنة الجهوية للجرائم الجبائية.

#### د/ اللجنة الجهوية للجرائم:

لقد تم إنشاء اللجنة الجهوية للجرائم مكلفة بإصدار رأي مطابق حول المتابعات الجزائية المقترحة من طرف مديري الضرائب للولايات بتاريخ 26-02-2012 تحت رقم 216. يحدد إنشاء تشكيلة وسير اللجنة الجهوية بمقرر صادر عن المدير العام للضرائب .

تشكل اللجنة الجهوية للجرائم الجبائية من المدير الجهوي للضرائب رئيسا ومدراء الضرائب للولاية التابعون إقليميا للمديرية الجهوية للضرائب.

يقوم أعضاء اللجنة بدراسة إيداع الشكاوى المقترحة من طرف مدراء الضرائب بالولاية ويبدون رأيهم، بعد أجل أقصاه ثمانية أيام من تاريخ نهاية المداوات والرأي الموافق بالمتابعة هو وثيقة إدارية تتضمن كل المؤشرات التي تسمح بضمان انتظام الإجراءات المتبع أمام هذه اللجنة، ويتم تسجيل المعني ضمن المدونة الوطنية للغشاشين طبقا للقرار الوزاري المشترك رقم 127 ليوم 1997/07/26 بعد الموافقة ترسل طلب تسجيل المعني بالتهرب الضريبي ضمن المدونة الوطنية للغشاشين الى المفتشية ثم الى المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية التي تقترح بدورها على السلطة المركزية الوصية بإدخاله ضمن المدونة وفي كل هاته الحالات إذا قام المتهرب قبل إيداع الشكوى

<sup>1</sup> - وزارة المالية، المديرية للضرائب، مديرية المنازعات ، التعلية رقم 03 المؤرخة في 02/05/2012 المتعلقة بإجراءات تسيير المنازعة الجزائية، ص 24.

بتسديد المبلغ الإجمالي للدين الجبائي يمكن سحب الشكوى حسب مقتضيات المادة 106<sup>1</sup> من قانون الإجراءات الجبائية والمواد 92، 93<sup>2</sup> من نفس القانون وتنقضي الدعوى العمومية. وفي حالة عدم التسديد وسريان الشكوى القضائية فإن الإدارة الجبائية تتأسس كطرف مدني في محاضر الضبطية القضائية طبقا للمادة 104<sup>3</sup> من قانون الإجراءات الجبائية.

### ثانيا: مباشرة الدعوى العمومية والجبائية لجريمة التهرب الضريبي:

بعد تسلم الملف إيداع الشكوى مرفقا بالشكوى، ممضاه من طرف المدير الولائي، وبالوثيقة المتضمنة رأي الموافقة الصادر عن اللجنة الجهوية للجرائم الجبائية وكذا بالتوكيل يقوم رئيس مكتب المنازعات القضائية بعد تدوين تاريخ توقيع الشكوى ضمن السجل تسجيل القضية أمام الجهة القضائية المختصة.

### الفرع الثاني: قواعد الاختصاص في جريمة التهرب الضريبي:

نبين خلال هذا الفرع قواعد الاختصاص النوعي وقواعد الاختصاص المحلي.

#### أولا: قواعد الاختصاص النوعي:

يخضع الاختصاص النوعي أمام جهات الحكم في المجال الضريبي الى الأصل العام والمحدد في نص المادة 328 من قانون الإجراءات الجزائية، وذلك في مادة الجنح والمخالفات.

وبالنظر الى العقوبات المطبقة في جريمة التهرب الضريبي وتوجه الحديث للمشرع الجزائري واعتماده على سياسة التجنيح في جرائم المالية والاقتصادية فإن التكيف القانوني لجريمة التهرب الضريبي هو جنحة وعليه فإن قسم الجنح هو صاحب الاختصاص للنظر في الدعاوى الخاصة بالتهرب الضريبي.

<sup>1</sup> - المادة 06 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>2</sup> - المادة 92، 93 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>3</sup> - المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية.

ثانيا: الاختصاص المحلي:

قبل صدور قانون المالية 2012<sup>1</sup>، أخضع المشرع الجبائي الاختصاص المحلي في الجرائم الضريبية لاختيار إدارة الضرائب، على أن يؤول الاختصاص للمحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الغرامة أو مكان الحجز أو مقر المؤسسة وذلك بنص المواد<sup>2</sup>:

-305 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة<sup>3</sup>.

-534 من قانون الضرائب غير المباشرة<sup>4</sup>.

-119 من قانون التسجيل<sup>5</sup>.

-34 من قانون الطابع<sup>6</sup>.

لكن بعد سنة 2012 وتعديل بعض المواد في الجانب الجبائي، ومنها المواد السالفة الذكر والتي تبين وتتضمن قواعد الاختصاص المحلي، والتي تحيلنا بعد تعديلها الى نص المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية، والتي لا تتطرق مطلقا للاختصاص المحلي .

وباعتبار عدم وجود نص في المجال الجبائي يحدد الاختصاص المحلي في الجرائم الضريبية، فإننا نعود للأصل العام أي قانون الإجراءات الجزائية والذي يحدد الاختصاص المحلي للنظر في مواد الجنح بانه يعود للمحكمة محل الجريمة، أو محل إقامة أحد المتهمين أو شركائهم، أو محل القبض عليهم.

الفرع الثالث: إجراءات المحاكمة في القضايا الجبائية:

تخضع إجراءات المحاكمة عموما أمام جهات الحكم في القضايا الجبائية لنفس الإجراءات

<sup>1</sup> - القانون رقم 11-26 المؤرخ في 03 صفر 1433ه الموافق ل28 ديسمبر 2011م، يتضمن قانون المالية لسنة 2012، الجريدة الرسمية، عدد72، لسنة 2011.

<sup>2</sup> - أحسن بوسقيعة، مرجع سابق، ص 484.

<sup>3</sup> - المادة 305 معدلة بموجب المادة 14 من قانون المالية لسنة 2012.

<sup>4</sup> - المادة 534 معدلة بموجب قانون المادة 29 من قانون المالية لسنة 2012.

<sup>5</sup> - المادة 119 معدلة بموجب المادة 17 من قانون المالية لسنة 2012.

<sup>6</sup> - المادة 34 معدلة بموجب المادة 21 من قانون المالية لسنة 2012.

المقررة في قانون الإجراءات الجزائية الأمر الذي يجبرنا على اتباع القواعد العامة التي تحكم الإجراءات أمام هذه المحاكم في غياب إجراءات خاضعة بالمحاكمة بشأن الجرائم الجبائية.

### أولاً: اخطار جهات الحكم:

وفقاً للقواعد العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجزائية فإن كل القضايا تحال أمام الجهات المختصة بالمحاكمة إما عن طريق الإحالة من قاض التحقيق<sup>1</sup> أو التكليف المباشر بالحضور<sup>2</sup> أو التلبس. وبالنسبة للقضايا الجبائية لم تحدد طرق خاصة لأخطار جهة الحكم.

#### 1- الإحالة من قاضي التحقيق أو غرفة الاتهام.

بتطبيق القواعد العامة المنصوص عليها في المادتين 66 و164 من قانون الإجراءات الجزائية فإن لوكيل الجمهورية القيام بإخطار قاضي التحقيق باتخاذ جميع إجراءات التحقيق التي يراها مفيدة للكشف عن الحقيقة بكافة الطرق وخصوصاً اللجوء الى خبير محاسبي.

وإذا اسفرت نتائج التحقيق عن كون الوقائع مخالفة أو جنحة يصدر أمر بإحالة الدعوى الى المحكمة الجنح والمخالفات وإذا كانت جناية فالجريمة تحال على محكمة الجرائم.

#### 2- التكليف المباشر بالحضور:

تنص المادة 440 قانون الإجراءات الجزائية على أنه: يسلم التكليف بالحضور بناء على طلب النيابة العامة: ومن كل إدارة مرخص لها قانوناً بذلك....

من خلال هذه المادة فإن التكليف بالحضور يتم إما:

1- بناء على طلب النيابة العامة.

2- بناء على طلب من كل إدارة مرخص لها قانوناً بذلك.

وما يؤكد ذلك أيضاً المادة 522 من قانون الضرائب غير المباشرة التي تنص على أن التكليف بالحضور في نهاية الحكم يمكن أن يتم عن طريق أعوان الضرائب.

<sup>1</sup> - أنظر المادتين: 196 و248 من قانون الإجراءات الجزائية.

<sup>2</sup> - أنظر المادتين: 333 و335 من نفس القانون.

### 3- التلبس:

طبقا للمادة 42 من قانون الإجراءات الجزائية أوجبت على ضابط الشرطة القضائية الذي بلغ بجناية في حالة تلبس أن يخطر بها وكيل الجمهورية على الفور.

وعليه فعقب فحص العون المراقب لدفاتر المكلف ومستنداته واكتشافه وجود غش أو تحايل بقصد التهرب من الضريبة يخطر المدير الولائي للضرائب والذي بدوره يرفع شكوى لوكيل الجمهورية لتحريك الدعوى العمومية.

#### ثانيا: إجراءات سير الجلسة:

تخضع الإجراءات أمام جهات الحكم بالنسبة للجرائم الجبائية لنفس الإجراءات المقررة في قانون الإجراءات الجزائية، سنتحدث عن إجراءات المحاكمة أمام محكمة المخالفات والجنح والإجراءات التي تتم أمام محكمة الجنايات.

#### 1- إجراءات المحاكمة أمام محكمة المخالفات أو الجنح:

تتعقد محكمة المخالفات والجنح للنظر في مواد المخالفات والجنح بما فيها تلك المتعلقة بالمسائل الجبائية، وتتلخص الإجراءات أمامها في إثبات حضور الخصوم وسماع شهود الإثبات والاستعانة بالخبراء والنفي والمرافعة في الدعوى ثم إصدار الحكم اعمالا لما نصت عليه المواد من 381 الى 406 قانون الإجراءات الجزائية.

#### 2- إجراءات المحاكمة أمام محكمة الجنايات:

تختلف الإجراءات المتبعة أمام محكمة الجنايات عن تلك المتبعة أمام محكمة الجنح والمخالفات وتعتبر جناية في المادة الجبائية كل الأفعال الماسة بحسن سير الاقتصاد الوطني كعدم دفع الضرائب والتهرب الضريبي باستعمال طرق تدليسية المبلغ الإجمالي يفوق 10 ملايين دج<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> - أنظر المادة 303 من قانون الضرائب غير المباشرة.

أهم الإجراءات المتبعة أمام محكمة الجنايات<sup>1</sup> فيما يخص الجرائم الجبائية:

1-تبليغ المتهم.

2-استجواب المتهم: يقوم رئيس محكمة الجنايات أو احد مساعديه باستجواب المتهم عن هويته والتحقق من تلقيه قرار الاحالة وتسليمه نسخة إذا لم يكن قد تسلمها، ويجرر المحضر بذلك ويوقع عليه الرئيس والكتاب والمتهم.

3-استجواب الشهود: يحق لأعضاء المحكمة ومحامي المتهم والإدارة الجبائية أن تطرح الأسئلة على الشهود.

بعد الانتهاء من مرحلة الاستجواب تبدأ مرحلة المرافعات حيث يقوم ممثل الإدارة الجبائية بالمرافعة مركزا على الفعل المحرم الذي قام به المكلف بالضريبة والنتيجة المترتبة على ذلك وهي ضياع حق الخزينة وترافع النيابة العامة باعتبارها جهة اهتمام وممثلة للمجتمع وتبرز أدلة الإثبات.

-ويرافع محامي المكلف بالضريبة بكل الطرق القانونية لكي ينفي التجريم.

بعد انتهاء المحاكمة يصدر القاضي حكمه مسيئا وفقا لسلطته التقديرية إما بقبول طلبات الإدارة الجبائية أو رفضها.

وفي حالة تخلف المتهم عن الحضور بعد صدور قرار الاتهام<sup>2</sup> ضده، يأمر القاضي باتخاذ إجراءات التخلف عن الحضور وتعلق نسخة من هذا الأمر خلال 10 أيام وإلا اعتبر خارجا عن القانون.

ثالثا: تنفيذ الحكم والطعن فيه:

فالحكم هو نطق لازم وعلني يصدر من القاضي ليفصل به في الخصومة أو النزاع المطروح

<sup>1</sup> - تختلف محكمة الجنايات محكمة الجنايات من حيث انعقادها إذ تنعقد دورة كل ثلاثة أشهر بأمر من رئيس المجلس القضائي (المادة 253 من قانون الإجراءات الجزائية)، وتشكل محكمة الجنايات من قاضي برتبة رئيس غرفة بالمجلس القضائي على الأقل وقاضيين برتبة مستشار على الأقل، ومن محلفين، ويعين القضاة بأمر من رئيس المجلس القضائي (المادة 258 قانون الإجراءات الجزائية).

<sup>2</sup> - تصدر المحكمة حكمها على المتهم الغائب بعد محاكمة المتهمين الحاضرين في جميع الأحوال (م 5/319 ق إ الجزائية ولا يترتب على ذلك إيقاف أو تأخير إجراءات التحقيق بالنسبة للمتهمين المشاركين الحاضرين م 1/324 ق إ الجزائية).

عليه وهو أهم إجراءات الدعوى لأنه غايتها، كما أن الحكم هو الأساس القانوني لوحدة الدعوى واتخاذها صورة ظاهرة قانونية متماسكة الأجزاء<sup>1</sup> والحكم الجزائي الفاصل في الجريمة الجبائية في شقه الجزائي يتم وفقا لإجراءات تنفيذ الأحكام الجزائية بصيغة عامة فهذا إذا كان الحكم قطعي ونهائي فيتم تسليط العقوبة أو الاعفاء منها أما الشق المدني لهذا الحكم ينفذ بإجراءات خاصة من قبل إدارة الضرائب كون الإدارة تتمتع بإميازات في التنفيذ ولها موقع خاص في القضية، فهي طرف مدني وتتمتع بصلاحيات واسعة، إذ تقدم طلبات وتحدد مبلغ الغرامة الجبائية وقيمة الضريبة المفروضة على المتهم فإذا رفض المحكوم عليه الخضوع للتنفيذ يتابع جزائيا.

إضافة الى ذلك فإن لإدارة الضرائب صلاحية تحصيل الضرائب دون اللجوء الى القضاء وهذا يسمح بالتقليل من القضايا الجبائية المطروحة أمام القضاء وككل الأحكام القضائية يجوز الطعن في الأحكام الصادرة في القضايا الجبائية بكل طرق الطعن العادية وغير العادية.

#### رابعا: إجراءات الطعن بالحكم:

**1- الطعن بالمعارضة:** الطعن في الحكم الغيبي بالمعارضة يجوز بتقرير كتابي أو شفوي لدى كتابة الضبط لدى المحكمة التي أصدرت الحكم في مهلة 10 أيام.

وكأصل عام يحق للمحكمة أن تصدر حكما غيبيًا اتجاه أي طرف تخلف عن حضور جلسة المحاكمة وعليه يعتبر الحكم غيبيًا بالنسبة للمكلف إذا لم يسلم التكليف بالحضور له شخصيا وفقا لما تقتضيه أحكام المواد 345، 346، 407 من قانون الإجراءات الجبائية وتكون المعارضة مقبولة في مهلة 10 أيام من تاريخ تبليغ الحكم وشهرين للطرف المقيم في الخارج.

أما المعارضة الصادرة من الإدارة الجبائية عن حقوق الجبائية باعتبارها الطرف المدني كما جاء في المادة 307 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فلا أثر لها إلا على ما يتعلق بالحقوق الجبائية (مستحقات، غرامات تأخير).

**2- الطعن بالاستئناف:** بالرجوع للمادة 416 من قانون الإجراءات الجزائية فإنه بالنسبة للجنة الجبائية يجوز استئناف الحكم الصادر فيها سواء أكانت العقوبة حبس أو غرامة مالية أو

<sup>1</sup> - محمد نجيب حسني، شرع قانون الإجراءات الجنائية، مصر، 1988، ص 879.



تعويضات مدنية أو غرامات جبائية.

أما المخالفة الجبائية لا يجوز استئناف الحكم الصادر فيها إلا إذا قضت بعقوبة حبس تتجاوز 5 أيام أو غرامة تتجاوز 100 دج وكقاعدة عامة بالرجوع للمادة 418 من قانون الإجراءات الجزائية فإن الاستئناف يرفع في مهلة 10 أيام ويرفع بتقرير كتابي أو شفوي من المحكمة التي أصدرت الحكم المطعون فيه بتوقيع من كاتب الضبط للمحكمة ومن المستأنف أو محامه أو وكيله المفوض بالتوقيع<sup>1</sup>.

ونجد أن المشرع قد منح الإدارة الحق في أن تتأسس كطرف مدني في الدعوى لأنها هي الأصلية في معرفة حقوقها الجبائية.

في حالة الإدانة فإنه على الرغم من عدم حضور الإدارة الجبائية للجلسة أو عدم تأسيسها كطرف مدني لا يجرمها من حقها في الاستئناف ورغم عدم حضورها للجلسة فإنه وحفاظا على الحق الخزينية العامة. نظرا لخصوصية الدعوى الجبائية عموما.

### 3-الطعن بالنقض:

يرفع بالنقض بتقرير لدى كتاب الجهة التي أصدرت القرار المطعون فيه ويجب أن يكون موقعا من الكاتب والطاعن أو محامه، طبقا للمادة 504 من ق إ الجزائية، أما بالنسبة للنيابة العامة فيحصل طعنها من قبل النائب العام لدى المجلس القضائي شخصا أو من أحد مساعديه أمام كتاب الضبط التابع للجهة القضائية التي أصدرت القانون المطعون فيه<sup>2</sup>.

### الفرع الثالث: انقضاء الدعوى العمومية والجبائية:

تنقضي الدعوى وفقا لأحكام القانون لأسباب عامة كوفاة المتهم، التقادم، العفو الشامل، وصدور حكم حائز لقوة الشيء المقضي له، كما تنقضي أيضا لأسباب خاصة تتمثل في الصلح وسحب الشكوى.

<sup>1</sup> -أنظر المواد 420، 421، 423 من قانون إ الجزائية.

<sup>2</sup> - جيلالي بغداداي، التحقيق، دراسة مقارنة وتطبيقية، الطبعة الأولى، الجزائر، ط1، الديوان الوطني للأشغال التربوية، 1999، ص280.

أولاً: الأسباب العام لانقضاء الدعوى الجبائية الجزائية.

### 1- وفاة المتهم المكلف المتهرب:

إذا توفي المتهم المتهرب من الضريبة أثناء مرحلة التحقيق، فإنه قاضي التحقيق يصدر أمراً بأن لا وجه للمتابعة وتنقضي بالنسبة لشركاء المتوفي إن وجدوا أما إذا توفي المكلف أثناء المحاكمة وقبل صدور الحكم وجب على المحكمة الحكم بانقضاء الدعوى لوفاة المتهم مع استمرار المحاكمة بالنسبة للشركاء<sup>1</sup>.

أما إذا حصلت الوفاة بعد صدور حكم نهائي فإن الدعوى تنقضي بهذا الحكم وينفذ ما يجب رده من مصاريف ومبالغ مالية فيما يتعلق بالدعوى الجبائية وتنتقل إلى الورثة وللإدارة الضريبية أن تلجأ إلى الطريق المدني للمطالبة بحقوقها قبل صدور الحكم بالإدانة<sup>2</sup>.

### 2- التقادم:

التقادم هو مضي فترة من الوقت على ارتكاب الجريمة وعليه فإن مدة التقادم الدعوى الجبائية تقدر بأربعة سنوات من يوم ارتكاب المخالفة<sup>3</sup>. وهذا ما تنص عليه مختلف النصوص القانونية<sup>4</sup>.

### 3- صدور حكم حائز لقوة الشيء المقضي به:

إن الهدف من تحريك الدعوى العمومية بصيغة عامة هو صدور حكم نهائي فيها وبالتالي انقضاءها ولكي يكون للحكم حجية لا بد أن يستنفذ جميع أطوار الدعوى أي يصبح غير قابل لي أية طريقة من طرق الطعن ويشترط في الحكم أن يكون:

- حكماً قضائياً.

<sup>1</sup> - راضية مشري، إجراءات المتابعة في جريمة التهرب الضريبي، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، قسم العلوم القانونية والإدارية يومي 12 و 22 أبريل 2008، ص 33.

<sup>2</sup> - فارس السبيتي، مرجع سابق، ص 253.

<sup>3</sup> - سليمان بارش، شرح قانون الإجراءات الجزائية الجزائرية، دار الشهاب للطباعة والنشر، باتنة، الجزائر، 1968، ص 315.

<sup>4</sup> - المادة 114، 110، 118، 127، 133 من قانون الإجراءات الجبائية.

-حكما نهائيا.

-حكما قطعيا فاصلا في الموضوع.

#### 4-الغاء قانون العقوبات:

انه لا عقوبة ولا جريمة ولا تدبير أمن إلا بنص<sup>1</sup> لذا فإن الغاء قانون العقوبات يترتب عليه انقضاء الدعوى العمومية وتصبح الأفعال مباحة إذا كانت الدعوى لم ترفع الى القضاء ولم تحرك من النيابة أو تقدم بشأن شكوى الإدارة الجبائية فلا يجوز للنيابة تحريكها وإذا طرحت أمام القضاء ولم يحكم فيها يجب على المحاكم أن تحكم بانقضائها لإنهاء النص التحريمي أما إذا كانت الدعوى صدر فيها أحكام بالإدانة فإنه يوقف تنفيذه.

#### 5-العفو الشامل:

نصت المادة 06 من قانون الإجراءات الجزائية على انقضاء الدعوى العمومية بالعفو الشامل الذي لا يكون إلا بقانون يصدر من الهيئة التشريعية ويتعلق بالجريمة بحيث يترع عنها الوصف الجرمي.

ثانيا: الأسباب الخاصة: تتمثل في:

#### 1-المصالحة:

يجب أن تكون المصالحة باتفاق الطرفين وهما المكلف المخالف والإدارة<sup>2</sup> الجبائية، دون أن تكون هذه الأخيرة ملزمة بقبول الطلب المكلف بالمصالحة لأنه من حقها الرفض ومواصلة السير في الدعوى الجبائية الجزائية، أما في حالة قبولها فإنها تتفق مع المكلف على وضع رزنامة ليتمكن من خلالها من سداد ما في ذمتها لها مقابل سحب الإدارة لطلبها والتنازل نهائيا عن الدعوى<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - المادة 1 من قانون العقوبات.

<sup>2</sup> - فارس السبيتي، مرجع سابق، ص 152.

<sup>3</sup> - فارس السبيتي، مرجع سابق، ص 269.

## 2- سحب الشكوى:

من أهم الأسباب الخاصة لانقضاء الدعوى العمومية التنازل عن الدعوى بسحب الشكوى إذا كان شرطاً لازماً للمتابعة.

يمكن للإدارة الجبائية سحب طلبها والتنازل عن دعواها وبالتالي انقضاء الدعوى العمومية استناداً على المادة 6 من قانون الإجراءات الجزائية التي تخولها الحق في طلب تحريك الدعوى العمومية وبالتالي من يملك هذا الحق يملك التنازل عنه، وبذلك لا يمكنها إيقاف الدعوى من جديد<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> - أحسن بوسقيعة، مرجع سابق، ص 27.

خاتمة

خاتمة:

إن دراسة جريمة التهرب الضريبي في القانون الجزائري تظهر مدى أهمية هذا الموضوع، ليس فقط لاعتبارات قانونية وإنما أيضا لخطورة هذه الجرائم وتأثيرها على الميزانية العامة للدولة وبالتالي على نظام المالية العامة والاقتصاد الوطني ككل.

ولقد حاولنا من خلال بحثنا المتواضع دراسة موضوع التهرب الضريبي فقمنا في بادئ الأمر بالتعرف على الضريبة كنظام جبائي مالي، وكذا مفهوم التهرب الضريبي وهذا من خلال الوقوف عند تعاريف لمختلف الباحثين في هذا المجال، وتوصلنا بذلك الى وضع تعريف شامل للتهرب الضريبي الذي أدى بنا الى استخلاص نوعين للتهرب الضريبي من خلال أشكال التهرب الضريبي وهما التجنب الضريبي والغش الضريبي وأن الاختلاف بينهما يكمن من حيث أن النوع الأول هو التهرب مشروع غير معاقب عليه قانونا أما النوع الثاني فهو قهري غير مشروع يعاقب عليه قانونا. كما قمنا بدراسة أساليب التهرب الضريبي وإطارها التجريمي وذلك باستعمال الطرق الاحتمالية واستغلال الثغرات والاطار التجريمي المتمثل في الركن المادي والركن المعنوي، وصور جريمة التهرب الضريبي وهي محاولة الغش والمحاولة والعود.

كما تطرقنا الى إجراءات متابعة جريمة التهرب الضريبي عن طريق الرقابة الجبائية بأنواعها، باعتبار أن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي. بمعنى أن الضريبة تأسس بإدراج المكلف للعناصر الضرورية ضمن تصريحاته وانطلاقا من هذا المنطق تحتفظ الإدارة بحق الرقابة من أجل التأكد من صحة المعلومات الواردة في التصريحات المكتتبه.

كما وجدنا أن الإدارة الجبائية تسعى منذ أعوام على تحقيق الجودة في تقديم خدماتها بغية تحسين علاقتها مع متعاملها وهذا من خلال الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية وذلك من خلال النظام الجديد (مديرية كبريات المؤسسات (DGE)، مراكز الضرائب (CDI)، المراكز الجوارية للضرائب (CPI).

كما تناولنا كذلك المنظومة العقابية التي قررها المشرع من أجل قمع وردع التهرب الضريبي عن طريق اخضاع المكلفين لتطبيق وتنفيذ الالتزامات الجبائية واحترامها، تحت طائلة توقيع عقوبات جزائية وجبائية على كل مخالفة للتنظيم والتشريع الجبائي.

في الأخير تطرقنا الى اثبات ومعاينة الجرائم الضريبية والأشخاص التي تقع عليها المسؤولية الجزائية، بدءا بالمكلف بالضريبة وكل هذا يؤدي الى تحريك ومباشرة دعوى عمومية وجبائية ضد مرتكبي التهرب الضريبي التي يكون الاختصاص فيها لإدارة الضرائب دون سواها. بعد معالجتنا وتحليلنا بمختلف جوانب موضوع التهرب الضريبي توصلنا الى النتائج والاقتراحات التالية:

- عدم استقرار المنظومة التشريعية الجبائية.
- سيطرة قطاع المحروقات على بنية الاقتصاد الوطني، مما أدى بالاعتماد على الجبائية البترولية واهمال الجبائية العادية (الايرادات الضريبية).
- ضعف مستوى موظفي الضرائب ونقص الكفاءة ونقص المنتقيات والدورات لمساعدة الموظفين على مواكبة التغيرات المحدثة كل سنة في القوانين الجبائية.
- انشاء ظاهرة الرشوة الناتجة عن غياب الرقابة والعقوبات الصارمة ضد اعوان الضرائب.
- نقص الامكانيات المادية على مستوى مقرات الإدارة وعدم تجهيزها باللوازم الاساسية.
- تعدد النصوص التجريبية للأفعال المتعلقة بالتهرب الضريبي، بالرغم أن أغلب النصوص الواردة في القوانين الجبائية تضمنت نفس العقوبات الجزائية. فكان من الأجدر توحيد هذه النصوص وإدراجها في مادة واحدة لأن توحيد النصوص يسهل على الباحث والدارس والقاضي وكذلك المكلف معرفة ما يترتب على مخالفة القوانين الجبائية وهذا يساعد على الحد من التهرب الضريبي.

#### توصيات واقتراحات:

- اصلاح شامل للإدارة الضريبية، وفقا للمعايير الدولية مع الأخذ بعين الاعتبار المعايير الخاصة بالجزائر.
- ضرورة تزويد الإدارة الضريبية بالإعلام الألي، عن طريق انشاء شبكة معلوماتية ذات صلة بكافة الإدارات العمومية لتمكينها من رفع مستوى خدماتها.
- تبسيط الإجراءات والسرعة في الفصل في الشكاوى المقدمة من طرف المكلفين أمام المدير الولائي ولجان الطعن.

-القضاء على جميع النشاطات التي تغذي ظاهرة التهرب الضريبي، منها الاقتصاد الموازي، والمنافسة غير المشروعة.

-تعميم التعامل بالشيكات من أجل ضبط مختلف المعاملات التجارية.

وكذا الزام أطراف العلاقات التجارية على التعامل بالفواتير واستعمال كل الطرق للوقوف ضد الفواتير المزورة.

-تكثيف التعاون بين إدارة الضرائب ومختلف الإدارات العمومية من أجل تزويدها بكل المعلومات والتوضيحات اللازمة حول نشاط المكلفين قصد مكافحة التهرب الضريبي.

-تحسين الوضعية الاجتماعية لأعوان الضرائب.

-تكوين وتأطير قضاة مختصين في مجال الجباية، لأن التشريع الجبائي يبقى من التشريعات المعقدة، لأنه يتسم بالجانب التقني، مما يصعب على القاضي التحكم فيه خاصة أن القوانين الجبائية تخضع لتعديلات وتغيرات سنوية مستمرة.

-إن الجرائم الضريبية جرائم ذات طبيعة خاصة تتميز عن جرائم القانون العام من حيث التجريم، إجراءات المتابعة وكذلك الجزاءات المقررة لها ونقترح وضع قانون عقوبات ضريبي.

-إن محاولة القضاء على التهرب الضريبي ودراسة تحليل أساليبه ليس أمر اختياري للمشرع والإدارة الضريبية بل هو لأمر حتمي يجب عليهم تدارك كل النقائص والتناقضات التي تعترى التشريع الجبائي وكذلك توفير وتجنيد كل الإمكانيات البشرية والمادية التي بجوزة الإدارة من أجل التحكم والحد من التهرب الضريبي ولو نسبيا.

في آخر المطاف نأمل أن نكون قد وفقنا بالقدر الكافي في اختيار الموضوع ومعالجته، وأي نقاط لم يتم التطرق إليها تشكل منطلقا لموضوعات أخرى تحتاج الى البحث فيها في دراسات حول مشكلة التهرب الضريبي.



# قائمة المصادر والمراجع

1. أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الجنائي الخاص (الجرائم ضد الأموال، الجرائم ضد الأشخاص، بعض الجرائم الخاصة)، الطبعة السابعة عشر، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2015.
2. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، د.ط، دار النهضة العربية، القاهرة، 1990.
3. أحمد فيدس، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، د.ط، المكتبة المصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2014.
4. جيلالي بغدادي، التحقيق، دراسة مقارنة وتطبيقية، الطبعة الأولى، الجزائر، ط1، الديوان الوطني للأشغال التربوية، 1999.
5. حسن صادق المرصفاوي، التجريم في تشريعات الضرائب، دار المعارف، الطبعة الأولى، مصر، 1963.
6. حسين عواضة وعبد الرؤوف قطيش، المالية العامة (الموازنة نفقاتها، وإدارتها (الضرائب، الرسوم) القروض الاصدار النقدي الخزينة، دراسة مقارنة)، الطبعة الأولى، المنشورات حلي الحقوقية، بيروت، 2013.
7. حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دون طبعة، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2008.
8. خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل، د.ط، عمان، سنة 2005.
9. رضا خلاصي، النظام الجبائي الجزائري الحديث، ج1، دار الهومة، ط، الجزائر، سنة 2005.
10. رفعت محجوب، المالية العامة، والسياسة المالية، منشورات جامعة حلب، 1980.
11. سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب الحشماوي، اقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية، د ط، الإسكندرية، سنة 2008.
12. سليمان بارش، شرح قانون الإجراءات الجزائية الجزائرية، دار الشهاب للطباعة والنشر، باتنة، الجزائر، 1968.
13. سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية، منشورات الحلبي الحقوقية، د.ط، لبنان، سنة 2008.
14. سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة (النفقات العامة، الإيرادات العامة، الميزانية العامة)، د.ط، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، 2000.

15. الشوريحي (البشرى) جرائم الضرائب والمرسوم، دار الجامعات المصرية.
16. عبد الله هلالى، الاستخلاص الجبري في المادة الجبائية، تونس، 2008.
17. عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، الطبعة الأولى، دار حرير للنشر والتوزيع، عمان 2011.
18. عبد المنعم فوزي: المالية العامة والسياسة المالية، دون طبعة، دار النهضة العربية للطباعة، لبنان، دون سنة نشر.
19. عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، د.ط، دار النهضة العربية للطباعة، لبنان، دون سنة نشر.
20. عزيز أمزيان: المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الجزائر، 2005.
21. علي حسن الخلف وسلطان الشاوي، المبادئ العامة في قانون العقوبات، د.ط، مطابع الرسالة، الكويت، 1982.
22. عوادي مصطفى، عوادي مصطفى، رحال ناصر، الغش التهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مكتبة بن حوش السعيد، الجزائر، 2011.
23. عيسى مصطفى حسني، المالية العامة، معهد العلوم القانونية والادارية، ديوان المطبوعات الجامعية، د.ط، الجزائر، سنة 1998.
24. فارس السبعي، المنازعات الضريبية في التشريع، الفضاء الجزائري، د ط، دار هومة، الجزائر، 2008.
25. فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار الهومة، الجزائر، 2011.
26. فوزي عطوي، المالية العامة، النظم الضريبية وموازنة الدولة، منشورات الهي الحقيقية، لبنان، 2003.
27. كردودي سهام، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، د ط، سنة 2011.
28. محمد الصغير يعلي ويرى أبو العلاء، المالية العامة، د.ط، دار العلوم، عنابة، الجزائر، 2003.
29. محمد عباس محرزى، اقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الثالثة، دار الهومة، الجزائر، 2003.
30. محمد نجيب حسني، شرع قانون الإجراءات الجنائية، مصر، 1988.
31. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.
32. رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014.

## أطروحات دكتوراه

1. أحمد فينيس، إجراءات الرقابة الضريبية في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص مؤسسات دستورية وإدارية، عنابة، 2014.

## رسائل الماجستير

2. إيمان بوقرو، كيفية تفادي الازدواج الضريبي الدولي في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 2009-2010.
3. الريم محمد نور الدين، حوكمة الشركات ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، دراسة ميدانية على الدوائر الضريبية في غزة، قدمت هذه الرسالة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة.
4. بشرى عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية ودورها في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، 2010، 2011.
5. بن صفي الدين أحلام، الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق، مدرسة دكتوراه الدولة والمؤسسات العمومية، جامعة الجزائر رقم 1، 2014.
6. رحال الناصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (حالة ولاية الوادي)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص: تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، قسم العلوم الاقتصادية جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2007.
7. زروقي نجيب، جريمة التملص الضريبي وآليات مكافحته في التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية، تخصص: العلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة.
8. شريط كمال، الرقابة الجبائية في الجزائر، الإجراءات والأدوات، مذكرة ماجستير، جامعة قسنطينة، 2004.
9. طروش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، جامعة قسنطينة، 2011-2012.
10. العثماني مصطفى، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير،

فرع المالية ومحاسبة، جامعة المدية، 2008-2009.

11. علاء سعيد حسين سعد، تقييم دور نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي من وجهة نظر مكاتب المحاسبة والدوائر الضريبية، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، سنة 2014.

12. علام ليلي، آليات مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في القانون، فرع القانون الدولي للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2016.

13. لابد لزرق، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر (دراسة حالة ولاية تيارت)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير المالية العامة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2012.

14. محمد طالب، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري، الفترة 1995-1999، رسالة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2001/2002.

15. المدية، 2008-2009.

16. مغني ناصر، دراسة تقييمية للتهرب الضريبي من خلال مؤشرات الأداء، حالة ولاية المسيلة، 2004، 2008، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، فرع اقتصاديات مالية وبنوك، جامعة بومرداس، السنة الجامعة 2009، 2010.

17. ونادي رشيد، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش (حالة الجزائر)، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم، فرع التخطيط، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002.

### مذكرات الماستر

1. غزة مبروك، فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من التهرب الضريبي، (دراسة حالة لمديرية الضرائب -بسكرة-)، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات لنيل شهادة الماستر في العلوم التسيير، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016.

2. غضبان مريم، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي (دراسة حالة لمديرية الضرائب لولاية البويرة)، مذكرة لنيل شهادة الماستر مالية ومحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند اولحاج، البويرة، 2015.

3. غوثي خالد، أثر التهرب الضريبي على مداخل الخزينة العمومية، دراسة حالة لمديرية الضرائب،

- بسكرة، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة.
4. قرموش ليندة: جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون جنائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014.
5. محمد محمود ذيب حوسو، التدقيق بأغراض الضريبة، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة نابلس، فلسطين، 2005.

### المقالات والمجلات:

1. براهيمى سمية، بلعايش ميادة، مساهمة المراجعة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي لتفعيل مبادئ، حوكمة الشركات، العددان 68، 67، بحوث اقتصادية عربية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014.
2. حسن سالم محسن، الحصر الضريبي ومدى مساهمته في حد من التهرب الضريبي، مجلة الدنانير، العدد9، جامعة المستنصرية، العراق، سنة 2016.
3. راضية مشري، إجراءات المتابعة في جريمة التهرب الضريبي، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، قسم العلوم القانونية والإدارية يومي 12 و22 أبريل 2008.
4. ملخص لأوراق العمل حول التهرب الضريبي، الائتلاف من أجل النزاهة والمساءلة، نيسان 2017.
5. وزارة المالية: رسالة المديرية العامة للضرائب، العدد 2012/58، الرقابة الجبائية عمل ثابت للإدارة الجبائية، عمل ثابت للإدارة الجبائية، عبد الرحمن راوية، م. م. ع. ض.

### النصوص القانونية

#### الدستور

1. دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية لسنة 1996، المنشور بموجب المرسوم الرئاسي رقم 96-438، مؤرخ في 7 ديسمبر 1996، ج ر ج ج، عدد76، صادرة في 8 ديسمبر 1996، معدل ومتمم بالقانون رقم 02-03 مؤرخ في 10 أبريل 2002، ج ر ج ج، عدد 25، صادرة في 14 أبريل 2002، وبالقانون رقم 08-19، مؤرخ في 15 نوفمبر 2008، ج ر ج ج، عدد 63، صادرة في 16 أبريل 2008، معدل و متمم بالقانون رقم 16-01، مؤرخ في 6 مارس 2016، ج ر ج ج، عدد 14، صادرة

في 7 مارس 2016، المعدل بالمرسوم الرئاسي رقم 20-442 المؤرخ في 15 جمادى الأولى عام 1442 هـ الموافق لـ 30 ديسمبر 2020، يتعلق بإصدار التعديل الدستوري، المصادق عليه في استفتاء 1 نوفمبر 2020، ج.ر رقم 82 الموافق لـ 30 ديسمبر 2020

## النصوص التشريعية

الأمر 155/66 المؤرخ في 18 صفر 1386هـ الموافق لـ 08 يونيو 1966 يتضمن قانون الإجراءات الجزائية المعدل والمتمم الجريدة الرسمية عدد 48 بالنسبة 1966.

الأمر رقم 105/76 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396هـ الموافق لـ 9 ديسمبر 1976 والمتضمن قانون التسجيل المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية العدد 81، لسنة 1976.

قانون الضرائب المباشرة من الأمر رقم 76-101 بتاريخ 09/12/1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الأمر رقم 101/76 بتاريخ 09/12/1976 المتضمن ق ن ض، م المعدل والمتمم.

الأمر رقم 107/76 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396هـ الموافق لـ 9 ديسمبر 1986، يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية، العدد 106، السنة 1976.

الأمر رقم 102/76 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396هـ الموافق لـ 9 سبتمبر 1976 يتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية 103 ديسمبر 1986.

قانون رقم 02-03 مؤرخ 10 أفريل 2002 يتضمن تعديل الدستور، ج، عدد 25 صادر في 14 أفريل 2002.

القانون رقم 11-26 المؤرخ في 03 صفر 1433هـ الموافق لـ 28 ديسمبر 2011م، يتضمن قانون المالية لسنة 2012، الجريدة الرسمية، عدد 72، لسنة 2011.

الأمر رقم 02-15 المؤرخ في 23 جويلية 2015 المعدل والمتمم للأمر رقم 66-155 المؤرخ في 08 جوان 1966، جريدة رسمية، العدد 40، سنة 2015.

الأمر رقم 66-156 المؤرخ في 8 يونيو 1966م والمتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم لا سيما بالقانون رقم 16-02 المؤرخ في 19 يونيو سنة 2016.

الأمر رقم 103/76 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396هـ الموافق لـ 9 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الطابع المعدل والمتمم إلى غاية 2022.

## المراسيم:

المرسوم التنفيذي رقم 98-288 المؤرخ في 13/07/1998 يتضمن التنظيم الإداري لوزارة المالية، الجريدة الرسمية، العدد 51، الصادرة بتاريخ 31/12/1998.

المرسوم التشريعي رقم 92-11 المؤرخ في 11/10/1992 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 1992 ج. ر، عدد 73 لسنة 1992 والمادة 19 من قانون رقم 89-12 المؤرخ في 31/12/1998 المتضمن قانون المالية لسنة 1999 ج. ر،

المرسوم الرئاسي 15-275 المتضمن تنظيم لصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام المؤرخ في 16 سبتمبر 2015 الصادر 31 ديسمبر 2005.

المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ 18/09/2006، المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية عدد 59، الصادرة بتاريخ 24/09/2006.

## القرارات الوزارية:

القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21/02/2009 المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها الجريدة الرسمية، العدد 20 الصادر بتاريخ 31/12/1998.

القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21/02/2009، مرجع سبق ذكره الموقع الإلكتروني الرسمي للمديرية العامة للضرائب 17/02/2009.

## المواقع الإلكترونية:

أسامة أ "حجم التهرب الضريبي في الجزائر" مقال تم نشره على الموقع الإلكتروني التالي [www.essalamovlin.com](http://www.essalamovlin.com) تم الاطلاع عليه في 23/02/2018 على الساعة 16:21.

ريم عمورة، الضريبة والتهرب 2010 منشور على

<http://www.tahasof#.uaylw9/wffk> t.com/libary/370

## باللغة الأجنبية:

BETCH MATRINE. DROIT FISCAL. 2<sup>eme</sup> édition. VIBERT, paris, 2008.

Margairaz André lia, fraud discales et ses succédanées, comment on échappes à l'impôt, édition Blonay, suisse, 1988 .



# فهرس المحتويات

# فهرس المحتويات

اهداء

كلمة شكر

مقدمة ..... أ

## الفصل الأول: ملعية جريمة التهرب الضريبي

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الضريبة وجريمة التهرب الضريبي ..... 2

المطلب الأول: مفهوم الضريبة وأنواعها ..... 2

الفرع الأول: تعريف الضريبة ..... 3

الفرع الثاني: أنواع الضرائب ..... 4

المطلب الثاني: مفهوم جريمة التهرب الضريبي ..... 8

الفرع الأول: تعريف جريمة التهرب الضريبي ..... 9

الفرع الثاني: أشكال جريمة التهرب الضريبي ..... 10

الفرع الثالث: تمييز التهرب الضريبي عن غيره من المصطلحات ..... 14

المبحث الثاني: أساليب التهرب الضريبي وإطارها التحريمي ..... 16

المطلب الأول: أساليب التهرب الضريبي ..... 16

الفرع الأول: التهرب عن طريق التحايل المادي ..... 16

الفرع الثاني: التهرب عن طريق التحايل القانوني ..... 19

الفرع الثالث: التهرب عن طريق التحايل المحاسبي ..... 22

المطلب الثاني: الإطار التحريمي للتهرب الضريبي ..... 25

الفرع الأول: أركان جريمة التهرب الضريبي ..... 26

الفرع الثاني: صور جريمة التهرب الضريبي ..... 31

## الفصل الثاني: إجراءات متابعة جريمة التهرب الضريبي:

- المبحث الأول: دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي..... 35
- المطلب الأول: الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية ..... 36
- الفرع الأول: الإطار القانوني للرقابة الجبائية..... 36
- الفرع الثاني: الاطار التنظيمي للرقابة الجبائية ..... 41
- المطلب الثاني: العقوبات الجبائية والجزائية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر..... 44
- الفرع الأول: العقوبات الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر ..... 45
- الفرع الثاني: العقوبات الجزائية ..... 53
- المطلب الثالث: الإجراءات الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي..... 56
- الفرع الأول: إجراءات المتابعة على مستوى التحصيل الضريبي..... 56
- الفرع الثاني: الاجراءات الجبائية للوعاء الضريبي (المفتشية) ..... 60
- المبحث الثاني: اثبات ومباشرة الدعوى العمومية والجبائية لجريمة التهرب الضريبي ..... 62
- المطلب الأول: اثبات جريمة التهرب الضريبي..... 62
- الفرع الأول: الأعوان المكلفون بإثبات جريمة التهرب الضريبي..... 62
- الفرع الثاني: طرق الاثبات في جريمة التهرب الضريبي..... 64
- المطلب الثاني: المتابعة في جريمة التهرب الضريبي ..... 68
- الفرع الأول: تحريك ومباشرة الدعوى العمومية والجبائية ..... 68
- الفرع الثاني: قواعد الاختصاص في جريمة التهرب الضريبي ..... 72
- الفرع الثالث: إجراءات المحاكمة في القضايا الجبائية..... 73
- الفرع الرابع: انقضاء الدعوى العمومية والجبائية..... 78
- خاتمة ..... 83
- قائمة والمراجع ..... 87

# الملاحق