

الآليات القانونية والمؤسسية لمحاربة التهرب الضريبي كأهم منافذ الفساد  
في المنظومة التشريعية الجزائرية

د/ العياشي عجلان

أ/حمريط النوارى

ج.المسيلة

**الملخص:**

تتناول الدراسة الآليات القانونية والمؤسسية لمحاربة التهرب الضريبي كأحد مظاهر الفساد المالي والاقتصادي والاجتماعي، مما يستوجب تحديث تلك المنظومة القانونية والمؤسسية وتدعيمها بما يمكن الآليات الرقابية المؤسسية من التفعيل والتحديث والملاءمة التزامية وبما يجعل من الرقابة على المالية العامة آلية قانونية ومدنية ترفع من التحضر الجبائي وتؤسس لمحاربة الفساد المالي كأساس لمحاربة الفساد الاقتصادي والاجتماعي، المقوض لمقتضيات الإنصاف ومرتكزات العدالة الاجتماعية. بتحليل وتقييم التصدي القانوني والمؤسسي للفساد و التأسيس لقواعد الترشيح الجبائي كمدخل للحكم الراشد وتحقيق التنمية المستدامة بالجزائر.

**الكلمات المفتاحية:**

التهرب الضريبي ; الآليات القانونية ; الفساد المالي ; الترشيح الجبائي ;

**Résumé:**

Cette étude traite les procédures et les mécanismes juridiques et socio organisationnelle pour lutter contre la fraude fiscale comme l'un des phénomènes de corruption financio-économiques et sociales.

Ceci une actualisation et un renforcement de cette organisation par de nouveaux mécanismes de contrôle et leur actualisation.

Ces mécanismes rendront le contrôle des finances et des mécanismes juridico-civil plus aisé et cela permettra sans doute de faire évoluer le système fiscal et améliorera l'organisation

pour la lutte contre la corruption financière. Ceci servira de base à la lutte contre la corruption économique et sociale.

Et devient ainsi, un élément qui assure la justice sociale, et met en avant-garde l'organisation des règles de rationalisation fiscales comme une approche à la bonne gouvernance pour réaliser un développement durable en Algérie

**Mots clés :** fraude fiscale ; mécanismes juridiques ; corruption financière ; rationalisation fiscales ;

#### تمهيد:

تعد المنظومة القانونية المدخل الأساسي لضبط وتحديد الجرائم الاقتصادية والمالية الهادمة لأسس بناء المجتمعات وتطور الأفراد، و الإضرار بمراكزهم القانونية، واختلال دعائم العدالة الاجتماعية، لكل ذلك فإن القواعد المنظمة لحماية الحقوق المالية الفردية والمجتمعية تستند إلى آليات قانونية لضمان حمايتها والمحافظة عليها بصفة كلية، وتنفرد الأموال العامة بآليات حماية قانونية خاصة، من كل الأفعال الضارة المعتادة أو المستحدثة، ومنها التهرب الضريبي وغسيل الأموال كأهم منافذ الفساد المالي والاقتصادي والاجتماعي، مما دفع المشرع بالتصدي لكل تلك الجرائم بأن خصص آليات قانونية لمكافحتها ضمنها في اسمي الوثائق القانونية المنظمة للمجتمع برمته وجسدها في هيئات مؤسسية تنظيمية على مختلف المستويات، لكونها تمثل انشغال واهتمام أساسي يمكن طرحه في التساؤل الرئيسي التالي :

ما هي الآليات القانونية والمؤسسية لمحاربة التهرب الضريبي كأهم منافذ للفساد في المنظومة التشريعية الجزائرية؟.

وللإجابة على ذلك التساؤل الرئيسي تنطرق الدراسة إلى المحاور التالية :

- الأسس القانونية لحماية الأموال العامة في المنظومة التشريعية الجزائرية.
- استحداث الأقطاب القضائية المتخصصة في جرائم الفساد المرتبطة بالتهرب الضريبي.
- تطبيقات عملية للتناول القضائي لجرائم التهرب الضريبي بالجزائر.

## أولا : الأسس القانونية لحماية الأموال العامة في المنظومة التشريعية الجزائرية.

في هذا الجانب نتطرق الدراسة إلى جملة القوانين والتشريعات الهادفة لحماية الأموال العامة التي أساسها الإيرادات والنفقات العامة وكل التصرفات الواقعة على المالية العامة، سواء على المستوى المحلي المتعلق بالجباية المحلية أو نطاقها الوطني الشامل للجباية بشكل عام .

ونظر لأهمية الجانب القانوني في حفظ ومراقبة كل التصرفات التي تقع على الأموال العامة بكونها أموال المجتمع، فقد ضمنها المشرع في القوانين التالية :

**أ- الدستور:**

يعد الدستور الوثيقة الاجتماعية السيادية العليا المحددة والمنظمة لكل السلطات ولكل المراكز القانونية المجتمعية، وما تتطلبه من أسس لتطورها وبقائها واستمرارها معتمدة في كل ذلك على الأموال العامة والتي تعتبر الجباية أهم مصادرها، لذا افردتها الدستور بالمواد: (18، 64، 120، 121، 122، 123، 160، 170)، وكل هذه المواد تقدم الصورة التشريعية الواضحة لمكانة الأموال العامة في المنظومة القانونية الجزائرية، ولذلك نجدها تحدد مصادرها ومكوناتها ومستوياتها وطرق تأسيسها وكيفية المصادقة عليها وطرق مراقبة مآلها.

### أ-1- مكونات الأموال العامة كأموال وطنية:

تكفلت بهذا المفهوم المادة: 18 من الدستور بنصها "إن الأملاك العمومية والخاصة التي تملكها كل من الدولة والولاية والبلدية ... ويتم تسيير الأملاك الوطنية طبقا للقانون".

ويستخلص من نص المادة السالفة الذكر إن الجباية سواء كانت وطنية أو محلية هي أملاك وطنية محددة ومضبوطة بنص قانوني في التكوين والتسيير.

### أ-2- الالتزامات القانونية المترتبة على أفراد المجتمع اتجاه الجباية:

إن الإلزام القانوني لأفراد المجتمع اتجاه الجباية أساسها وجوهرها أداء الضريبة كعلاقة تعكس المشاركة في تمويل التكاليف العمومية، ولذلك نجد المادة : 64 من الدستور تنص على أن "كل المواطنين متساوون في أداء

الضريبة، ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية، ولا يجوز أن تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون، ولا يجوز أن تحدث بأثر رجعي أية ضريبة أو جباية أو رسم أو أي حق كيفما كان نوعه".

إن هذه الأسس التشريعية التي حددتها المادة السالفة الذكر تظهر عديد المرتكزات، والمبادئ لجوهر الجباية ألا وهي الضريبة ومن هذه المبادئ الكبرى نجد:

- العدالة والمساواة في أداء الضريبة .
- العدالة الاجتماعية لكل الأفراد بالمشاركة، وتحمل الأعباء العمومية بالاستناد للقدرة والطاقة الضريبية لكل فرد من أفراد المجتمع .
- قانونية الضريبة باعتبارها لا تحدث إلا بنص قانوني، ولذلك فإن التهرب من أداء الضريبة هو تهرب واعتداء على القوانين المنظمة للمجتمع.
- عدم إمكانية استحداث أي ضريبة أو جباية بأثر رجعي مهما كانت الدوافع، مما يعتبر من الضمانات الدستورية للأفراد والجماعات كحماية لهم من تجاوزات السلطة المالية التنفيذية.

### أ-3- ضبط مسؤولية الأموال العامة وتحديد مواعيدها وصيانتها:

إن الجباية كمورد أساسي لتمويل التكاليف المجتمعية العامة، وبالنظر لأهميتها فقد منحها الدستور لممثلي الشعب دون سواهم إلا في حالات محددة إذا تجاوزت المدة الدستورية، فعهد بها للقاضي الأول في البلاد كدليل على سمو وأهمية هذه الأموال، ولذلك نصت المادة 120 من الدستور على "يصادق البرلمان على قانون المالية في مدة أقصاها خمسة وسبعون يوما من تاريخ إيداعه، وفي حالة عدم المصادقة عليه في الأجل المحدد سابقا يصدر رئيس الجمهورية أمرا بذلك".

### أ-4- ضرورة الموازنة بين الإيرادات والنفقات العمومية:

بالرجوع إلى نص المادة: 121 من الدستور التي تنص " لايقبل اقتراح أي قانون مضمونه أو نتيجته تخفيض الموارد العمومية أو زيادة النفقات

العمومية، إلا إذا كان مرفقا بتدابير تستهدف الزيادة في إيرادات الدولة أو توفير مبالغ مالية في فصل آخر من النفقات العمومية تساوي على الأقل المبالغ المقترح إنفاقها".

يتضح جليا أن الأهداف السامية للمنظومة التشريعية هي أعمال التوازن بين الإيرادات والنفقات كشرط من شروط العدالة المالية العامة وإرساء الاستقرار المالي كأساس للاستقرار الاقتصادي والاجتماعي.

#### أ-5- مساهمة البرلمان في أحداث مصادر للجباية المحلية:

في هذا الصدد فإنه من المهام المسندة لممثلي الشعب التشريع في مجالات أساسية، منها مجال الجباية من خلال ضبط الضرائب والرسوم وتحديد أوعيتها ونسب مساهمات المكلفين بها، كما تنص عليه المادة: 122 من الدستور في فقرتها 13 بالقول "يشرع البرلمان في الميادين التي يخصصها له الدستور، وكذا في المجالات التالية... أحداث الضرائب والجبايات والرسوم والحقوق المختلفة وتحديد أساسها ونسبها".

#### أ-6- إقرار الموارد الجبائية وهيئات الرقابة عليها:

لأهمية هذه الموارد الجبائية والحاجة إلى ديمومتها وتنظيمها سنويا فقد أوكلها الدستور لممثلي الشعب على مستوى البرلمان، من خلال المصادقة على القوانين المالية، وكذلك القانون المتضمن تسوية ميزانية السنة المالية المنتهية وكل ذلك أسند إلى الرقابة السيادية من خلال مجلس المحاسبة وفقا للمادة 77 من الدستور.

من كل ما سبق يتضح أن المواد: 123، 160، 170 من الدستور وضحت أهمية الموارد الجبائية، وضرورة الحفاظ عليها من كل اعتداء سواء تعلق الأمر بالتهرب الجبائي، أو بإهدار صرفها في غير مجالاتها المحددة قانونا من خلال تأسيس آليات الرقابة الشعبية والإدارية والقضائية والدستورية.

#### ب- قانون الجماعات المحلية:

ويقصد به ذلك القانون المنظم للبلدية والقانون المنظم للولاية كجماعات محلية إقليمية.

### ب-1- قانون البلدية<sup>1</sup>:

تتكون الموارد الميزانية والمالية للبلدية باعتبارها الجماعة المحلية الأساسية في المجتمع من عدة مصادر، كحصيلة الموارد الجبائية والرسوم ودخل ممتلكاتها والإعانات والمخصصات والاقتراضات<sup>2</sup>، وقد أنطت ذات القانون للبلدية مسؤولية تسيير ماليتها بموجب المادة: 169 من ذات القانون التي تنص على أن "البلدية مسؤولة عن تسيير مواردها المالية الخاصة بها وهي مسؤولة أيضا عن تعبئة مواردها"، وهذا دون نسيان الدور الذي يلعبه أعضاء المجلس الشعبي البلدي في التصويت والمصادقة، وضبط كل إجراء من شأنه المحافظة على الجباية المحلية .

يتأكد من خلال ما سبق أن محاربة ظاهرة التهرب الضريبي هي من مسؤولية الجماعات المحلية، بكونه يخالف تعبئة حصيلة الإيرادات المالية للبلدية بل مهدما لقدرات الجباية المحلية.

### ب-2- قانون الولاية<sup>3</sup>:

في نفس الإطار المحلي السابق فإن الولاية وباعتبارها جماعة محلية فلها موارد مختلفة كالتخصيصات ونتائج الجباية والرسوم ومداخل ممتلكاتها كما هو وارد بالمادة: 151 من ذات القانون، والولاية كذلك مسؤولة عن تسيير وسائلها المالية كما هو ثابت من نص المادة: 152 من قانونها التي تنص على أن "الولاية مسؤولة عن تسيير مواردها المالية الخاصة، وهي مسؤولة أيضا عن تعبئة مواردها"، وهذا دون نسيان الدور الذي يلعبه أعضاء المجلس الشعبي الولائي في التصويت والمصادقة، وضبط كل إجراء من شأنه المحافظة على الجباية المحلية .

### ج- القانون الجبائي وقانون الإجراءات الجبائية:

هو القانون المحدد بالأوامر المرقمة من: 101 إلى 106 لسنة 1976 والمتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وقانون الضرائب غير المباشرة وقانون الرسم على رقم الأعمال، وقانون التسجيل وقانون الطابع

وقانون الجمارك الصادر سنة 1979، بالإضافة إلى قانون الإجراءات الجبائية المحدث بموجب المادة 40 من قانون المالية لسنة 2001 . إن المتفحص لهذه المنظومة القانونية الضريبية نجدها تركز على آليات أساسية في محاربة الغش والتهرب الجبائي، إذ لا يخلو قانون مالية سنويا (العادي أو التكميلي من إحداث أو تعديل بقواعد والإجراءات التي تكافح الغش والتهرب الجبائي وتشخيص مداخله وأسبابه كما تضمنته المادة 36 من قانون الإجراءات الجبائية والتي تم إلغاؤها واستحداث آليات مواكبة لخطورة الغش و التهرب الجبائيين، ومن أهمها التلبس الجبائي (laflagrance.fiscale) لتعزيز الرقابة الجبائية وتفعيلها وكذلك الرقابة على أسعار التحويل للكبج التهرب الجبائي الدولي.

### ج-1- التلبس الجبائي:

أحدث قانون المالية لسنة 2010 آلية التلبس الجبائي كإجراء رقابي يمنح للإدارة الجبائية وسائل أكثر فعالية وردعية من شأنها أن تضع حدا للغش و التهرب الجبائيين، وتم تعديله بموجب قانون المالية لسنة 2013<sup>4</sup>، وذلك بمرافقتها بإطار قانوني يسمح لها خلال ممارسة حق المعاينة و الرقابة الجزئية... إلخ، من التدخل ووقف عملية الغش الجبائي الجارية ومعاينة لجنة التلبس وهذا قبل انقضاء أجل الالتزامات التصريحية مما يخضع المتهرب لمحضر تلبس جبائي<sup>5</sup>، الذي يحرر طبقا لجنحة التلبس الجبائي إذا انطبقت على مكلف ما الحالات التالية:

- ممارسة نشاط ما دون أن يتم التصريح به لدى المصالح الجبائية.
- إصدار فواتير وسندات تسليم أو أي وثيقة لا تتطابق مع البضائع أو الخدمات التي يتم تسليمها فعلا.
- ارتكاب مخالفة بيع وشراء البضائع دون فواتير وهذا مهما كان مكان امتلاكها وتخزينها وإيداعها.
- تقديم وثائق ومستندات محاسبية تنتزع من المحاسبة قيمتها الإثباتية، وكذا استعمال برامج محاسبية لأغراض الغش.

- ارتكاب المخالفات المرتبطة بالتشريع والتنظيم التجاري وكذا الخاص بالعمل.
- تحويل الامتيازات الجبائية الممنوحة بصدد الأنظمة الخاصة<sup>6</sup>.

### ج-2- آلية الرقابة الجبائية على أسعار التحويل المؤسسية المرتبطة:

هذه الآلية القانونية والرقابية التي أدرجت بموجب قوانين المالية لسنة 2012 و 2013، تمثل أداة وقائية وردعية لمعالجة أخطار الغش والتهرب الجبائي الدولي، الذي ينفذ من خلال تحويل الأرباح والاستثمارات والسلع والخدمات باستغلال علاقة الارتباط بين المؤسسة الأم وفروعها الدولية وبتغطية التنافسية الجبائية الدولية مما وفر منفذ لخروج الأموال باستغلال الفوارق القيمية بين أسعار تحويل العملات (الجنات الضريبية) ولعل فضيحة أوراق بنما تمثل دليل قاطع على خطورة هذا المنفذ الذي يجعل من التهرب الجبائي الدولي بوابة للفساد المالي والاقتصادي والسياسي ومهدر للقدرات والطاقات المجتمعية، ولذلك فإن ضبط مفهوم أسعار التحويل والتي يقصد بها تلك الأسعار المطبقة من قبل مؤسسة في إطار تحويل سلع عينية أو أصول أو تقديم خدمة لمؤسسة أو لعدة مؤسسات مرتبطة والمتواجدة على مستوى الوطن أو الخارج، لا سيما تلك المتعلقة بالتنازل أو حق الامتياز لأملاك مكتوبة كالعلامات وبراءات الاختراع و المهارات وإعادة فوترة التكاليف أو منح قروض دون فوائد أو بفائدة منخفضة... إلخ، في إطار علاقة الارتباط والتبعية من خلال المراقبة أو التسيير... إلخ<sup>7</sup>. وأن تلك العلاقات المشبوهة والمتخذة غطاءً لتهريب رؤوس الأموال للجنات الضريبية وانتشار الفساد بشكل أهم منافذ الغش والتهرب الجبائي التي تستلزم مكافحتها

### د- قانون مكافحة التهريب<sup>8</sup>:

هو القانون الهادف إلى دعم وسائل مكافحة التهريب من خلال وضع التدابير الوقائية، وتفعيل آليات التنسيق بين القطاعات المكلفة بذلك مع تركيزه على قواعد خاصة في مجال المتابعة والقمع، بالإضافة إلى تأسيسه إلى آليات التعاون الدولي.

يستخلص الباحث باستقراء هذا القانون أن المشرع مدركا لخطورة ظاهرة التهريب، وعدم مسايرة قدرات الجماعات المحلية في علاج ومكافحة هذه الظاهرة بكونها ظاهرة دولية، وهو ما يستشف من نصه على آليات التعاون الدولي على مكافحة هذه الظاهرة<sup>9</sup>.

#### هـ- قانون محاربة غسيل الأموال:

إن هذه الجرائم المستحدثة والماسة بالأموال العامة، والناجمة من مصادر غير مشروعة ترتبط في مجملها باقتصاد الجريمة، مثل تجارة المخدرات وتجارة الجنس والاختلاسات والاستيلاء على المقدرات المجتمعية لذا افرد لها المشرع الجزائري بداية من سنة 2001 خلية خاصة سميت خلية مكافحة غسيل الأموال<sup>10</sup>.

بالنظر إلى تطورات هذه الآفة العابرة للحدود، ولعدم قدرات الجماعات المحلية على مواكبتها، فقد تم تعديل وتطوير آلياتها سنتي: 2007 و2011 بموجب قانوني المالية لتلك السنتين<sup>11</sup>.

الباحث إذ يتطرق إلى هذا المجال فإنه يدرك جيدا أن غسيل الأموال إنما هو مرحلة مطورة من مراحل التهرب الضريبي، ولذلك فالمشرع واكب ذلك بتطوير آليات الرقابة وقواعد القمع والتحري، كل ذلك من أجل حفظ الحقوق العامة وإيجاد ضمانات ممارسة الأعمال، ومنها الشفافية في اكتساب الأموال وإنفاقها وفي تحديد حقوق الجباية المحلية.

#### و- قانون الوقاية من الفساد ومكافحته<sup>12</sup>:

هذا الجانب التشريعي يهدف إلى دعم التدابير الرامية إلى الوقاية من الفساد ومكافحته، ولاشك أن التهرب الضريبي هو أحد مظاهر الفساد الاقتصادي<sup>13</sup>. لذلك نجد أن هذا القانون تصدى للإعفاء من الضريبة أو لمجرد التخفيض غير القانوني لها، ولمختلف الرسوم العمومية كما هو وارد بالمادة: 31 وما بعدها من ذات القانون، وهذا لإظهار خطورة التخفيض غير القانوني في الضريبة والرسم، أو من خلال تحصيل ما يتجاوز ما هو محدد قانونا أو من خلال عدم

التصريح أو التصريح الكاذب بالامتلاكات، كل ذلك بهدف كشف الأوعية الحقيقية وإيضاح مصادر الأموال العامة المجتمعية وضمان حمايتها<sup>14</sup>.  
**ل- المنظمات الدولية .**

من البداية يلفت الباحث النظر إلى سمو المعاهدات الدولية على القوانين الوطنية، بالاستناد إلى نص المادة 132 من الدستور، وهو بعد تشريعي دولي للمنظومة التشريعية الجزائرية من أجل التكفل بالجرائم العابرة للحدود الوطنية ومنها جريمتي التهرب الضريبي وغسيل الأموال.

#### **ل-1- المنظمات العالمية الاتجاه :**

مما لا شك فيه أن الأمم المتحدة كمنظمة عالمية نموذجية عملت عن طريق المجلس الاجتماعي، والاقتصادي التابع لها تنشط كثيرا في مجال التنمية المحلية والتنمية المستدامة في مختلف البلدان، وأبرمت لذلك الغرض العديد من المعاهدات الشارعة التي تكفل مختلف السبل لتحقيق ذلك، وفي نفس الوقت واكبت ذلك بمعاهدات أخرى من ذات الطابع في إطار التعاون الدولي في المجال النقدي والمصرفي وغسيل الأموال والجرائم العابرة للحدود، بما فيها الإرهاب بنصوص دولية تنص على تلك المواضيع حفاظا على الثروات الوطنية العامة بقصد إحداث تنمية الأجيال الحالية والأجيال المستقبلية.  
إن نشاط الأمم المتحدة المتمثل في مختلف البرامج المحدثة بالدول السائرة في طريق النمو يصب كله في الاتجاه السابق، وهو الأمر الذي لا يتأتى إلا بمراقبة وجهت الأموال المخصصة لتلك البرامج التنموية بمحاصرة ظاهرة تهريبها إلى وجهات أخرى تحت أي مسمى.

#### **ل-2- المنظمات الإقليمية الاتجاه:**

إن نشاط المنظمات الإقليمية لا يقل أهمية عن المنظمات العالمية في المجالات السالفة الذكر، وهذا مجسد في مختلف البرامج الميدانية التي يشرف عليها الاتحاد الإفريقي أو جامعة الدول العربية أو الاتحاد الأوروبي، إلا أن إشكالات تلك البرامج أن الأموال المخصصة لها لا تكون محل رقابة صارمة وعادة ما تعرف تحويلها إلى وجهات غير وجهتها الحقيقية أو على الأقل جزء كبير منها وهذا بالنظر إلى مصدرها، وهو الوضع الذي يجعل الجهات المحلية

المستفيدة منها لا تحقق النتائج المرجوة، من مثل تلك البرامج ليصبح من الضروري فرض رقابة مالية صارمة على تلك المشاريع حتى تتحقق أهدافها الرامية إلى تنمية مثل تلك المناطق.

### ثانيا: الهيكلية القضائية واستحداث الأقطاب القضائية لمعالجة الجرائم المرتبطة بالتهرب الضريبي.

يتطرق الباحث في هذا الجانب إلى تطور المنظومة التشريعية، وهذا بتطور ظاهرة التهرب الضريبي ومآلاتها المستحدثة، والمشكلة لإخطار مجتمعية متعددة كخطر غسيل الأموال وخطر تمويل الإرهاب، وإن كان الجانب الثاني يتعلق بالاحتجاجات العنيفة المدمرة للقواعد القانونية المنظمة لشؤون المجتمع المحلي أو الدولي بمقاربة المدخل السياسي لمعالجة الظاهرة غير أن ذلك يدفع بالباحث ليرز ارتباط هذه الظواهر ارتباطا مطلقا بالتهرب الضريبي، وهو الأمر الذي استحدث من أجله المشرع الجزائري هيكلية قضائية سميت بالأقطاب القضائية كانت في مضمونها محدثة لتغيرات هيكلية كبرى في التنظيم القضائي الجزائري .

#### أ- الأقطاب القضائية:

بالنظر إلى نوعية بعض الدعاوى والجرائم وطابعها المتميز والمعقد وتأثيرها على الاقتصاد الوطني أحدث المشرع الجزائري في التعديل الجديد الخاص بقانوني الإجراءات المدنية والإدارية، وقانون الإجراءات الجزائية محاكم متخصصة تكون لها وحدها الولاية النوعية عليها للبت فيها دون سواها أو ما سمي بالأقطاب المتخصصة.

أن المتمعن في الإصلاحات التي مست مرفق القضاء مؤخرا نجدها عملت على تفعيل شئئين مهمين وهما:

- الاهتمام الكبير بالقضاة والتركيز على الكفاءات العلمية، من خلال تخصصهم في ميادين معينة، كالمادة الجبائية والمعلوماتية والتجارية والعقارية، وهذا من خلال إرسال بعض القضاة إلى الخارج، أو من خلال جلب الخبراء الأجانب للوطن للاستفادة من خبراتهم .

- تخصص جهات قضائية في ميادين محددة حصرا، وهي من أبرز التوجهات الحديثة للتنظيم القضائي الجزائري، كما هو وارد بالقانون العضوي: 11/05 المؤرخ في 2005/07/17 المتعلق بالتنظيم القضائي.

#### ب- اختصاصات الأقطاب القضائية المتخصصة . ب-1- بالنسبة للأقطاب المدنية:

لقد أسند المشرع لتلك الأقطاب بعض الدعاوى بصورة حصرية تختص بالنظر فيها دون سواها، من ضمنها المنازعات المتعلقة بالتجارة الدولية والإفلاس والتسوية القضائية<sup>15</sup>.

بالتالي فهي لها اختصاص نوعي في منازعات محددة على سبيل الحصر ويغلب على تلك المنازعات الطابع التجاري الحساس مثل التجارة الدولية وتأثيرها على اقتصاد البلد بشكل كبير.

#### ب-2- بالنسبة للأقطاب المتخصصة الجزائية:

لقد وسع المشرع بمناسبة تعديل قانون الإجراءات الجزائية الاختصاص المحلي لعدد من المحاكم إلى اختصاص محاكم مجالس قضائية أخرى، وذلك فقط في نوع محدد حصرا بجرائم متميزة بخطورتها من جهة ونظرا لطابعها الخاص من جهة أخرى وهي<sup>16</sup> :

- الجرائم المتعلقة بالتجارة بالمخدرات.
- الجريمة المنظمة عبر الحدود الوطنية.
- الجرائم الماسة بأنظمة المعالجة الآلية للمعطيات.
- جرائم تبييض الأموال والإرهاب.
- الجرائم المتعلقة بالتشريع الخاص بالصرف.

يتضح أن كل المجالات السابقة هي مجالات خصبة للتهرب الضريبي، لذا فالمشرع بذلك يتجه إلى إيجاد آليات جديدة لمحاصرة ظاهرة التهرب الضريبي، وتبقى الإشارة إلى أن القانون العضوي المتعلق بالتنظيم القضائي السالف ذكره - 11/05 - كان موضوعا لأخطار من طرف السيد رئيس الجمهورية للمجلس الدستوري حول مدى مطابقة ذلك القانون للدستور<sup>17</sup>.

### ج- الديوان الوطني لمكافحة التهريب.

نص الأمر رقم 06/05 المؤرخ في 2005/08/23 المتعلق بمكافحة التهريب في مادته السادسة على إنشاء ديوان وطني لمكافحة التهريب يقوم بالصلاحيات المنوطة به، والواردة بالمادة 07 من ذات القانون وترك أمر هيكلته للتنظيم، والذي صدر بموجب المرسوم التنفيذي رقم : 286/06 المؤرخ في 2006/08/26، والذي يحدد تنظيم الديوان الوطني لمكافحة التهريب وسيره والملاحظ أن مجلس التوجيه والمتابعة يرأسه وزير العدل حافظ الأختام أو ممثله ومن بين أعضائه ممثل وزير المالية<sup>18</sup>.

### ج-1- اللجنة المحلية لمكافحة التهريب

تطبيقا لأحكام المادتين: 09 و 16 من الأمر رقم: 06/05 المؤرخ في 2005/08/23 المتعلق بمكافحة التهريب، تم استحداث اللجنة المحلية لمكافحة التهريب وفقا للمرسوم التنفيذي رقم : 287/06 المؤرخ في: 2006/08/26 والذي يحدد تشكيلتها ومهامها، ومما يلاحظ بالنظر إلى أهمية تلك اللجنة التي تعمل تحت إشراف الديوان الوطني لمكافحة التهريب أنها تُرأس من طرف الوالي، وبعضوية مجموعة من القطاعات من ضمنها المدير الولائي للضرائب<sup>19</sup>.

وكل ذلك يؤكد مسؤولية الجماعات المحلية والهيئات التنفيذية المحلية في معالجة، ومكافحة التهرب الضريبي باعتباره آفة مدمرة للمجتمع بكل مستوياته المحلية وغيرها .

### ج-2- اللجنة الوطنية لتنسيق أعمال مكافحة الجريمة

يهدف تنسيق أعمال مكافحة الجريمة لاسيما الغش والتهرب الضريبي بمختلف أشكاله، تم إنشاء اللجنة السالفة الذكر بموجب المرسوم التنفيذي رقم: 108/06 المؤرخ في: 2006/03/08 المتضمن إنشاء لجنة وطنية لتنسيق أعمال مكافحة الجريمة برئاسة وزير الداخلية، أو ممثلا عنه وبعضوية مجموعة من القطاعات من بينها ممثل عن الضرائب<sup>20</sup>.

### ج-3- لجنة التنسيق والتقييم والمتابعة

تم تشكيل تلك اللجنة على مستوى كل ولاية برئاسة الوالي وعضوية مجموعة من القطاعات من ضمنها المدير الولائي للضرائب<sup>21</sup>.  
إن استحداث مثل تلك اللجنة يؤكد الأهمية البالغة التي يوليها المشرع للجماعات المحلية كأساس لأي عمل يهدف إلى حماية إراداتها العامة، وإلى ضبط وترشيد أموالها العمومية لتكون مصدرا لتمويل التنمية المحلية.

#### ثالثا: تجارب عملية للتناول القضائي للتهرب الضريبي بالجزائر:

في هذا الجانب يحاول الباحث تقديم صورة ميدانية لتطبيقات المنظومة التشريعية في المجال القضائي كأداة لمحاربة آفة التهرب الضريبي، كونها من الجرائم المالية الواقعة على حقوق المجتمع العام بكل مستوياته المحلية والوطنية، وقد تعداها في كثير من الأحيان كونها عابرة للحدود، ولذلك كثيرا ما كانت الولايات الحدودية تعاني أكثر من غيرها من هذه الجريمة، إما بتهرب الموارد الداخلية إلى خارج الحدود رغم الحاجة إليها، وهو ما يعني الإضرار بحقوق المواطنين، أو من خلال إدخال السلع والمواد والبضائع الأجنبية بمخالفة الآليات التي حددها القانون لدخولها، مما يخل بالحقوق الجمركية والجبائية، وبالتالي إهدار حقوق الخزينة العامة من جهة وتحطيم قواعد المنافسة العادلة بين الأعوان الاقتصاديين المحليين من جهة ثانية، وفي الكثير من الحالات يتم إدخال سلع وخدمات ضارة بالمجتمع من جهة أخيرة .  
ويمثل التشريع الجبائي الجزائري خلال الفترة (1962-2015) مجالا لإظهار منافذ الغش والتهرب الجبائي من خلال عدم الاستمرار التشريعي وتناقضه وتداخله وتأخره عن مواكبة التنافسية الجبائية الدولية كما يبرز من خلال شواهد كثيرة منها:

(أ) تشريع جبائي فاقد للتزامنية والمواءمة مع الظرف السياسي والقانوني والاقتصادي والاجتماعي السائد:

أثبت خبراء الجباية أنّ القبول الفردي للاقتطاع الجبائي يُعتبر واجبا مؤسسا على ضرورة اجتماعية مرتبطة بالانتماء إلى مجموعة، أو كيان ما

حدّده القانون حيث تمثّل الضريبة التّعبير الاقتصادي لوحدة الفرد والأمة<sup>22</sup>، كما أنّ "قدرة المساهمة الجبائية لأمة ما تعبّر بشكل مباشر عن إحتياجاتها الاقتصادية، ويمكن أن تثبت ذلك دون صعوبته"<sup>23</sup>، وإذا كان الأمر على تلك الدّرجة من التزامية في إظهار مقوّمات الأمة والمجتمع من خلال التّشريع الجبائي، فإنّ الأمر في الجزائر يخالف ذلك كما توضّحه أهم فترات التّشريع الجبائي الجزائري عبر مراحل التّنمية من 1962-2015:

**أ-1) تشريع بذور الغش الجبائي من مدخل عدم المساس بالسير الحسن لشؤون الدولة 1962-1975:**

إنّ الإبقاء على تناقضات التّشريع الجبائي الاستعماري من خلال تمديد العمل بمختلف القوانين والنّصوص التّشريعية والتنظيمية<sup>24</sup> التي كانت متأخّرة عن ما هو مطبّق بفرنسا ذاتها، حيث أدخلت إصلاحات لنظامها الجبائي الموحد منذ سنة 1949، فضلا على أنّ الإبقاء على تلك المنظومة هو إمعان في الانفصال بين تطلّعات المجتمع وأهداف النّظام الجبائي، ممّا يؤدي إلى فجوة أخرى في القبول به كون رفضه ومخالفته كانت مقاومة مشروعة قبل الاستقلال!!؟، وبالتالي تكون منافذ الغش والتهرب الجبائي تمديدًا موازيًا تشريعيًا.

**أ-2) التّشريع الجبائي الجزائري الموصف بالتّعقد وقليل المردودية وفاقد الفاعلية 1976-1991<sup>25</sup>:**

تمثّلت منظومة التّشريع الجبائي في القوانين الضرائب المباشرة والرّسوم المماثلة وقانون الرّسم على رقم الأعمال، وقانون الضرائب غير المباشرة وقانون التّسجيل وقانون الطّابع وتأخّر صدور قانون الجمارك إلى غاية 1979، مع عدم وجود لقانون الإجراءات الجبائية استخدم التّشريع الجبائي لتكريس الحكم الاشتراكي 1976-1986، لقد تمّ اعتبار ثروات القطاع الخاص غش جبائي يحارب على أساس شبهة تكديس الثّروة في أيدي أشخاص محدّودين، وأنّ الأجر المرتفع على مبلغ 2500 دج، يخضع لتطبيق ضريبة الدّخل 100%، وأبقى على نفس الآليات التّشريعية في مجال الرّسوم على الإنتاج والخدمات التي كانت مطبّقة وسارية قبل جانفي 1963 وقد وصف

التشريع الجبائي في تلك الفترة بمحدودية المنطق وارتفاع الضغط ومستويات الإخضاع الضريبي المجففة، إذ وصلت إلى معدّل 70% بالنسبة للأشخاص الطبيعيين و 60% للأشخاص المعنويين، وأفضى تعقّد نظام الإخضاع الجبائي إلى صعوبة التسيير وضعف المردودية واختلالات على مستوى المؤسسة، إلى درجة لم يكن الهدف من منع الاستثمار تشجيعاً على الاستثمار، وإنما التهرب من تعقّد النظام<sup>26</sup>، والأخطر من كل ذلك أنّ فشل ذلك التشريع المتخفي بالعوائد البترولية تمّ سنة 1986، فتداعى الحكم لتأسس لجنة الإصلاح سنة 1987 ولم تظهر نتائجها إلا سنة 1989<sup>27</sup>، ولم يطبّق ما توصلت إليه إلا بعد 1991، أي أنّ الزمن في صالح الغش والتهرب الجبائي. أ-3) تشريع مسابير للخارج (الدول الأوروبية) ومطبّق في مرحلة المأساة الوطنية 1992-1999:

إنه التشريع المناقض لما سبقه بعد تهاوي منظومة المعسكر الاشتراكي، وبتأثير المنظمات الدولية خاصة صندوق النقد الدولي، والبنك العالمي وتوابعهما الظاهرة والخفية في توجيه التشريع الجبائي حسب الشروط الدولية، حيث أصبح مكدساً للثروة (الغاش والمتهرب الجبائي السابق) يمكن أن يكون من ضمن ركائز القطاع الخاص والفاعل في اقتصاد السوق، وقد أدخل هذا التشريع الضرائب والرسوم الدولية وأساسها الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات والرّسم على القيمة المضافة، ولم تسلم هذه الفترة التي اعتبرت فترة إقامة نظام جبائي حديث مشابهة للأنظمة الجبائية الدولية، ويقوم على تخفيض العبء الجبائي وتوسيع الوعاء الجبائي من تداخل التعديلات والإلغاءات والتّميمات، كما هو الشأن بالنسبة إلى مساهمة التّضامن الوطني التي تتخذ من حقوق الضريبة على الدخل الإجمالي وعاءاً لها<sup>28</sup>، وبتأسيس الرسوم على الرسوم كما تمّ سنة 1996<sup>29</sup>، ومن المدخل الميداني فإنّ تلك المرحلة لم تسجّل الانتشار الرهيب للغش والتهرب الجبائي فحسب، بل تجاوز الأمر إلى ترهيب أعوان الإدارة الجبائية وانتشار الإرهاب، ودفع البعض منهم حياته ثمناً لذلك، وكم كان الثمن غالياً بالمفهوم الواسع لمحاربة الإرهاب والتهريب لتلك الفترة التي سمّيت المأساة الوطنية.

**أ-4) تشريع إزالة عوائق وتعقيدات الإصلاح الجبائي 1999-2008:**  
عرّف التشريع الجبائي خلال هذه الفترة مزيّداً من التعديلات والتغيرات لإزالة العوائق والتعقيدات، ومنها الإلغاء الكامل للنظام النوعي وبعض الضرائب والرسوم واستحداث الضريبة الجرافية الوحيدة، والانطلاق في إصلاح النظام المحاسبي سنة 2001 وإتمامه سنة 2007<sup>30</sup>، ليطبّق سنة 2010<sup>31</sup>، وهو ما يؤكّد عدم تزامنية التشريع مع الظرف الاقتصادي والاجتماعي، ويجسّد مقولة الحكومة ليست مستعجلة على معالجة التهرب والغش الجبائي.

**أ-5) تشريع التودد للمتهربين 2009-2015:**  
يمكن وصف الفترة التشريعية الجبائية لهذه المرحلة بأنها تشريع التودد لغشاشين الكبار الذين يمتلكون أكثر من 3700 مليار دج، أي أكثر من 52% من ميزانية الدولة لسنة 2015، فبعد ما تبيّن زيف خرافة مكافحة الغش والتهرب الجبائي الذي كشفتها البطاقة الوطنية للغشاشين<sup>32</sup>، والتي بيّنت أنّ معظم المتعاملين الاقتصاديين يتهربون من الجباية ودفع الضرائب نتيجة الحجم الكبير للسوق الموازية كون التشريع الجبائي وشبه الجبائي يدفع إلى التهرب الجبائي<sup>33</sup>، ورغم محاولة التقليل من حدة التهريب خلال سنة 2011، عن طريق إلزامية الفوترة واستعمال الشيك التي باءت بالفشل وتمّ تعليق القانون ورغم محاولة إعادة الأمر خلال سنة 2015، إلا أنّ التودد للمهربين كان تشريعياً بامتياز، ومن خلال تأسيس برنامج الامتثال الجبائي الإداري لكل شخص طبيعي مهما كانت وضعيته، أي بغض النظر عن أسلوب الغش أو طريق التهريب الجبائي الذي سلكه، المهم أنّ يكون محل إخضاع جزافي يحرّر بمعدّل 7%<sup>34</sup>، في حين كان النزهاء يتحمّلون الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة 19%، ودون حساب قسط الدّخل الإجمالي في أعلى شريحة له ب 35%، إنها سمات العملة الرديئة التي تترد العملة الجيدة، وإنها مؤشّر دال على تشريع جبائي فاقد للتزامنية للظرف القانوني والسياسي والاقتصادي والاجتماعي بكل المقاييس.

ولكل ذلك فإن التهرب الضريبي يشكل جريمة من الجرائم الاقتصادية ولتفصيل التناول القضائي لهذه الجرائم من حيث إجراءات المتابعة القضائية والفصل فيها، ومن حيث مكانة جرائم التهرب الضريبي في مجمل المنازعات الجبائية نأخذ سنوات 2005-2011 بالدراسة على سبيل المثال.

#### ب- إجراءات المتابعة القضائية لجريمة التهرب الضريبي:

منح القانون الضريبي وقانون الإجراءات الجبائية مسؤولية تقديم شكوى بالتهرب الضريبي لمدير الضرائب بالولاية، أو قابض الجمارك عندما يتعلق الأمر بالدعوى الجمركية.

إن إيداع شكوى التهرب الضريبي Dépôts de Plaintes يكون أمام وكيل الجمهورية بالمحكمة التي وقعت فيها جريمة التهرب الضريبي لكون الأمر يتعلق بحفظ وحماية أموال عمومية كحق من حقوق الخزينة، له الأولوية في استرجاعه مقدما على الكثير من الحقوق الأخرى، ولذلك أفردت قواعد قانون الإجراءات الجبائية الكيفيات الواجب التقيد بها لإيداع شكوى التهرب الضريبي.

#### ب-1- مفهوم الغش والتهرب الضريبي وفقا لقانون الإجراءات الجبائية:

حددت المادة 36 من قانون الإجراءات الجبائية الطرق والأساليب التي إذا تحققت تشكل غش ضريبي أو تهرب ضريبي، والواضح من استقراءها أنها تركز على الركنين المادي والمعنوي والعلاقة بينهما لتشكل جريمة تهرب ضريبي، وتستند إلى عنصر الاحتيال ومخالفة القانون أو إلى الإخفاء المادي لوقائع وحسابات أو منتوجات أو عدم التقيد بضوابط المرور في إنتاج الكحول والتبغ أو مخالفة معايير الضمان للمعادن النفيسة، كما يمتد فعل الإجرام الضريبي إلى التهرب من تسديد الحقوق الضريبية أو الجمركية بقصد الإضرار بحقوق الخزينة، وبالتالي التملص من تحمل الأعباء الاجتماعية المحددة قانونا.

## ب-2- قواعد القانون الضريبي والفصل في جرائم التهرب الضريبي:

أقرت قواعد القانون الضريبي بالرغم من تجزئته إلى قانون الضرائب المباشرة والرسوم المباشرة وقانون الرسم على قانون الأعمال وقانون الضرائب غير المباشرة، وقانون حقوق التسجيل وقانون الطابع عديدة القرائن والدلائل الضابطة لفعل التجريم الضريبي، والتي إما تشكل تلبس بجريمة التهرب الضريبي من خلال الأفعال المادية وهي حجز السلع والخدمات المهربة أو تزوير الفواتير والمحركات التجارية وممارسة الأنشطة دون التقيد بالتسجيل في السجل التجاري، أو من خلال ما تكشف عليه الرقابة الجبائية بأشكالها المختلفة أو ما تؤكد إجراءات اللجوء إلى الخبرة المحاسبية والجبائية للكشف عن الفاعل الرئيسي والشريك أو الوكيل<sup>35</sup>، وتحديد حجم الحقوق الضريبية المتملص منها أو محاولة التملص منها، كل ذلك بتطبيق نص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة<sup>36</sup>.

## ج- مكانة التهرب الضريبي في المنازعات الجبائية في الفترة 2005-2013

أ رست المنظومة التشريعية قواعد جبائية للفصل في التظلمات والنزاعات الجبائية وترجم ذلك بإنشاء المديرية الفرعية للمنازعات الجبائية في الهيكل الضريبي على كل المستويات، سواء كانت محلية كمديرية الضرائب بالولاية، أو على المستوى الجهوي بالمديرية الجهوية للضرائب التي تضم العديد من المديريات الولائية بجهة معينة، أو على مستوى المديرية العامة للضرائب بوزارة المالية، ونفس التنظيم على مستوى الجمارك الجزائرية ولذلك فإن الباحث تطرق إلى آليات حل النزاعات الجبائية من المدخل الإداري والمدني، ومن المدخل الجزائي المتعلق بجريمة التهرب الضريبي وإظهار المكانة الترتيبية لهذا النوع من الجرائم ومجالاتها من الفترة الممتدة من 2005 إلى 2013 بقصد إعطاء صورة واقعية لخطورة تفشي ظاهرة التهرب الضريبي والجهود القضائية للتصدي لها.

### ج-1- المنازعات الضريبية من المدخل الإداري والمدني:

بكونها أموال عمومية ووجهتها الخزينة العامة أو الخزينة البلدية فإن الإيرادات الجبائية للبلدية والولاية والدولة، مصدرها الأعوان الاقتصادية بصفتهم مكلفين بالضريبة كأشخاص طبيعية أو معنوية يتحملون عبء التكليف الضريبي لاعتماد مبدأ سيادة المجتمع العام ممثلا في الدولة أو المرافق المكلفة بتطبيق قواعد القانون الضريبي، مثل: مفتش الضرائب أو فرق التحقيق المختلفة أو قابض الضرائب والجمارك، طبقا لنصوص قواعد قانون المالية السنوي الساري المفعول، وما يتضمنه من قواعد ضريبية وجبائية من لحظة توقيع القاضي الأول عليه وصدوره في الجريدة الرسمية.

من جهة أخرى فإن جملة من هذه القواعد الجبائية، وخاصة قانون الإجراءات الجبائية قد وضعت ضمانات هامة لحماية المكلفين أو المخاطبين بالضريبة من أخطاء أو تجاوزات المصالح الجبائية عند القيام بأداء أعمالها أو أعمال الرقابة الجبائية<sup>37</sup>.

من هذه الضمانات حق التظلم أمام المصالح الضريبية ممثلة في المدير الولائي للضرائب بشكل مبدئي والذي يجب أن يفصل في تظلمه خلال مدة 04 أشهر من استلام ذلك التظلم، كما منح له حق الطعن في قرار مدير الضرائب أمام لجان الطعن المحلية "الدائرة والولاية" أو اللجنة المركزية لنفس الغرض<sup>38</sup>، ومن الضمانات أيضا اللجوء بعد صدور قرار المدير الولائي الفاصل في الشكوى الابتدائية في أي مرحلة من المراحل السابقة بطرح النزاع أمام المحكمة الإدارية وله أن يرفع استئنافا أمام مجلس الدولة.

### ج-2- جريمة التهرب الضريبي من المدخل الجزائي:

في إطار الحفاظ على حقوق الخزينة كاملة وبأولوية مطلقة فإن تسخير قواعد القانون الجزائي لمتابعة جريمة التهرب الضريبي في المنظومة التشريعية الجزائرية الحالية تهدف إلى الوقائية والمعالجة من هذه الظاهرة من خلال الهيكل القضائي والدواوين المشار إليها سابقا، وإلى تفعيل دورها وإحالة جرائم التهرب الضريبي على القضاء الجزائي.

إن المتفحص لتقارير المديرية العامة للمنازعات الجبائية بالمديرية العامة للضرائب للفترة الممتدة من سنة : 2005 إلى سنة 2013<sup>39</sup>. يقف على المكانة التي وصل إليها التهرب الضريبي بالجزائر، والمجالات التي استشرى فيها.

**ج-2-1- تطور حجم المنازعات الجبائية الجزائرية (الغش والتهرب الجبائي)**  
يمكن اظهارها بالجدول التالي:

**جدول رقم 01 : تطور حجم المنازعات الجبائية الجزائرية (الغش والتهرب الجبائي) للفترة 2013-2005**

السنوات	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
حجم المنازعات الجبائية	955	1084	968	997	1181	1254	1456	1487	845

**Source:** rapport sur l'activité contentieuse des directions des impots de wilaya, op-cit, 2008, 2010, 2011 et 2013.

تبين المعطيات السابقة العدد الضخم للمنازعات التي حولت إلى مصالح القضاء ضمن دعاوي الغش والتهرب الجبائي، والتي لا تشكل إلا نسبة ضئيلة جدا من حجم المنازعات المتعلقة بالتسويات خارج التصريح الجبائي قدرت نسبتها ب 39.12% سنة 2007، و 53% سنة 2010، و 57.6% سنة 2011، بالإضافة إلى معدل يتراوح بين 1 إلى 2% من المنازعات المتعلقة بالرقابة الجبائية، كما بينت تلك المنازعات الرديعة طبيعة وأشكال الفساد الجبائي كما تظهره المعطيات التالية:

**الجدول رقم 02 : أصناف المنازعات الجبائية الجزائرية للفترة 2007-2013**

السنوات	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
التهرب الجبائي	48%	64.2%	54.9%	54.3%	45.2%	53.1%	55.4%
عدم الالتزام بالتسديد	30%	20.7%	23.7%	27.5%	27.3%	24.3%	20.1%
مخالفة حقوق الضمان	22%	15.1%	21.4%	18.2%	25.8%	22.6%	24.5%

**Source :** direction générale des impôts, rapport sur l'activité

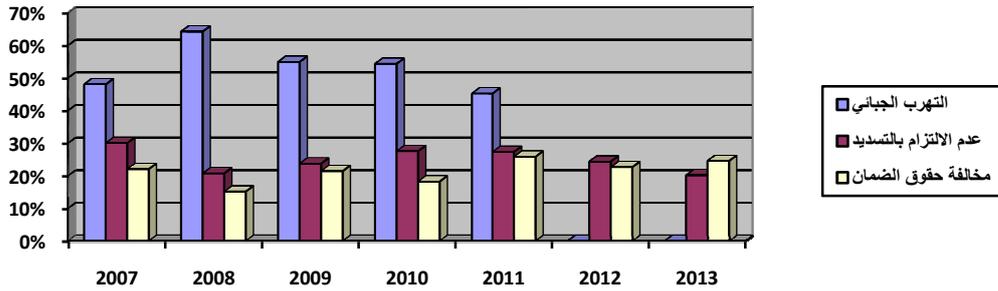
1-rapport N° 154/2008, op-cit, p26. ( 30 juin 2008).

2- rapport annuel sur l' activité contentieuse 2010, du mai 2011, op-cit, p 59.

3- rapport N° 946/2011( 1ere trimestre) 20/11/2011 et 2013., op-cit, p 44.

تبين معطيات الجدول أعلاه المستويات القصوى للتهرب الجبائي ضمن  
الجزئية البسيطة من المنازعات 39.1 إلى 57.6 يمثل التهرب الجبائي نسبة  
45.2% إلى 64.2% ويمكن تجسيد ذلك من خلال المخطط أدناه:

**الشكل رقم 01 : أحجام وأصناف الغش والتهرب الجبائي للفترة 2007-2013 من خلال  
المنازعات الرديئة**



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على معطيات الجدول السابق

إن تلك المؤشرات تبين المعوقات والتحديات الكبيرة أمام الأداء التمويلي  
والتنموي للنظام الجبائي الراشد، تستوجب الترشيح الشامل على مستوى

الإدارة الجبائية، وعلى مستوى العدالة الجزائرية في إيجاد الفضاء الجبائي المتخصص لردع مختلف أشكال الفساد الجبائي.  
**ب-2) المنازعات الردعية الأنشطة المشبوهة باستفحال الغش والتهرب الجبائي:**

يتبين من معطيات تقارير المنازعات الجبائية الوطنية للفترة المذكورة أعلاه، أن الغش والتهرب الجبائي يتمدد في الأنشطة المختلفة التي تشمل الاستيراد وتجارة الجملة والأشغال العمومية، والتجارة المتعددة والخدمات وأنشطة الإنتاج والتحويل بنسب متباينة، كما تؤكد عينة من المنازعات الجبائية الجزائرية في الجدول أدناه:

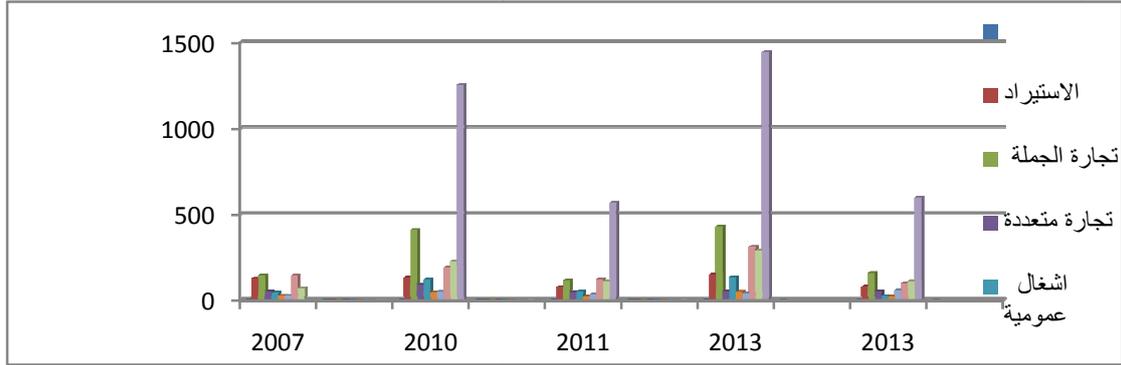
**الجدول رقم 03: توزيع منافذ الغش الجبائي عبر قطاعات الأنشطة للفترة (2007-2013)**

الأنشطة / السنوات	2007		2010		2011		2012		2013	
	العدد	النسبة								
الاستيراد	124	%20	131	%10.4	76	%13.4	148	%10	78	%13
تجارة الجملة	142	%23	408	%32.5	113	%20	428	%29	157	%26
تجارة متعددة	49	%8	89	%7.1	47	%8.3	50	%3.4	52	%8.6
اشغال عمومية	43	%7	119	%9.5	51	%9	134	%9	24	%4
الانتاج و التحويل	25	%4	45	%3.6	19	%2.6	48	%3	21	%3.5
تقديم الخدمات	25	%4	48	%3.8	33	%5.8	39	%2	58	%9.6
المجوهرات	143	%23	189	%15.1	121	%21.4	310	%21	98	%16.3
انشطة اخرى	69	%11	225	%17.9	110	%19.4	287	%19	110	%18.3
المجموع	620	%100	1254	%100	566	%100	1444	%100	598	%100

Source: ibid, 2008, p 26, 2010, p 59 , 2011, p45.

تبيّن المعطيات أعلاه تمدد أصناف الغش الجبائي في قطاعات الأنشطة المختلفة للفترة 2007-2011، كما يجسده الشكل أدناه:

الشكل رقم 02: مستويات الغش والتهرب الجبائي في قطاعات الأنشطة للفترة 2007-2013.



المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على معطيات الجدول أعلاه

إن هذه الوضعية هي في متناول مقومات النظام الجبائي الراشد، كونها عوائق داخلية ترتبط بهيكلة وإجراءاته ومنظومته المؤسسية ذات تأثير كبير على أداءه، يعد الترشيح الجبائي من مقومات علاجها بشكل مسبق ومكافحتها عند إثبات حدوثها من خلال تنسيق الجهود بين هياكل النظام الجبائي والجمركي لردع مختلف صور المساس بالاقتصاد الوطني، خاصة في سد التهريب عبر الحدود، كما بينته قضايا التهريب المثبتة خلال سنة 2011، والمقدرة ب 1812 قضية تبين أن الحدود الغربية تمثل منها نسبة 52%، 947 قضية والحدود الشرقية بنسبة 22%، 400 قضية بلغت حصيلتها 11.3 مليار دج سنة 2011 في مقابل 5.9 مليار دج سنة 2010 و 3.8 مليار دج سنة 2009، أما عدد المنازعات المسجلة سنة 2011 فقد بلغت 30525 مخالفة جمركية وسنة 2010 بلغت 28387 مخالفة وسنة 2009 بلغت 24209 مخالفة، بلغت مجموع الغرامات المطبقة عليها 307.6 مليار دج لسنة 2011، تمثل منها مخالفات التهريب 66.7 مليار دج بنسبة 45.9%، ومخالفة تشريع الصرف 63.6 مليار دج بنسبة 43% إلى جانب هذا الحجم الرهيب من التهريب الجمركي، فقد لوحظ سوء في تسيير السلع المحجوزة من طرف مصالح الجمارك فساد وتلف وتدهور في قيمتها، ومع طول مدة مكوث

تلك المحجوزات سلع وسيارات لجأت بعض مصالح الجمارك لكراء مساحات ومحلات ملك للغير، مما أدى إلى ارتفاع مصاريف توفر الأمن الكافي لحمايتها لسنوات عديدة في الموانئ، وعلى الحدود كانت عرضة للسرقة على مستوى جميع مكاتب الجمارك دون التعرف على مرتكبيها من تسبب في ضياع موارد مالية لصالح الخزينة العمومية.

### الخاتمة:

توصلت الدراسة إلى أن المنظومة التشريعية والقانونية في مجال محاربة التهرب الضريبي ورغم تنوعها إلا أنها تعاني من قصور في أوجه عديدة مما فتح منافذ الفساد بكل أشكاله.

### النتائج:

- إن الهياكل المستحدثة للتكفل بمكافحة الظاهرة مشمولة بالنقص المذكورة أعلاه انطلاقاً من عدم استقرار وهشاشة المنظومة القانونية بتركيزها على الجوانب المالية دون بقية الجوانب الأخرى الاقتصادية والاجتماعية والثقافية والدينية والبيئية.
- عدم ارتباط المنظومة القانونية بالظروف الاجتماعية والاقتصادية والنفسية السائدة في المجتمع الجزائري والمشكلة لدواعي التهرب الضريبي مما غيب التحضر الجبائي والوعي المدني باعتبار الإيرادات الجبائية مال عام في مصدرها ومصبتها.
- التضارب والتناقض وتعدد الإجراءات والهياكل في النصوص والصلاحيات فتح ثغرات كبرى لاتساع ظاهرة التهرب الضريبي في الوقت الذي كان للتنسيق والتجانس لمعالجة الظاهرة بين مختلف القطاعات والفعاليات هو السبيل الأمثل للتكفل بهذا الأمر الخطير.
- عجز المنظومة التشريعية على مواكبة التطورات الحاصلة في مجال التهرب الضريبي يعزى في جانب مهم منها لتركيبية الهيئة التشريعية ومدى إلمامها بهكذا مجالات.

### التوصيات:

- يوصى الباحث بتفعيل آليات التنسيق والتجانس بين قواعد المنظومة التشريعية والقانونية المختصة بمعالجة التطورات الحاصلة في مجال التهرب الضريبي.

توحيد خطة العمل والرؤية الإستراتيجية بين مختلف الهيئات المسند لها متابعة ومعالجة ومكافحة هذه الظاهرة.

- التركيز على الوعي المدني والنشر الواسع للثقافة القانونية الهادفة لحماية المجتمع من خطر ظاهرة التهرب الضريبي بكل أبعادها كونها أهم مظاهر الفساد المرتبط بالجريمة المنظمة والعبارة للحدود المقوضة للمنظومة التشريعية والمؤسسية.

- تفعيل الوسائل البديلة في القوانين الجزائية المرتقب تعديلها كطرق بديلة عن المنازعة القضائية لإعطاء ضمانات بديلة عن المتابعات الجزائية, وهذا لتقليص مدة استفادة الجماعات المحلية من تلك الموارد الجبائية.

- تخصيص تحفييزات مالية في شكل نسب محددة مسبقا للقائمين على الطرق البديلة في حالة تحصيل المبالغ الضريبية المتهرب من دفعها من اجل تفعيل تلك البدائل.

## الهوامش و المراجع:

- 1- القانون رقم: 10/11 المؤرخ في: 22/06/2011 المتعلق بالبلدية.
- 2- طالع المادة 170 من نفس المرجع السابق.
- 3- القانون رقم: 07/12 المؤرخ في: 21/02/2012 المتعلق بالولاية.
- 4 - المواد 7 -18 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010.
- 5- La fragrance fiscale pour un contrôle fiscale plus efficace, la lettre de la DGI N°68/2013, p01.  
6Ibid, p02.
- 7 - les prix de transfer, problematique de la fiscalité international, la letter de la DGI N°68/2013, pp 1-2.
- 8- القانون رقم: 06/05 المؤرخ في: 23/08/2005 المتعلق بمكافحة التهريب معدل ومتمم بالأمر رقم: 09/06 المؤرخ في: 15/07/2006 والقانون رقم: 24/06 المؤرخ في: 26/12/2006 المتضمن قانون المالية لسنة 2007 والأمر رقم: 01/10 المؤرخ في 26/08/2010 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010.
- 9- طالع المادة: 01 من القانون رقم: 06/05 المؤرخ في: 23/08/2005 المتعلق بمكافحة.
- 10- قانون المالية لسنة 2001.
- 11- قانوني المالية لسنتي: 2007 و 2011 المتعلقين بهيكلية وتوسيع مجالات اختصاصات خلية الاستعلام المالي.
- 12- القانون رقم: 01/06 المؤرخ في: 20/02/2006 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته المعدل والمتمم بالأمر رقم: 05/10 المؤرخ في: 26/08/2010 .
- 13- طالع: التهرب الضريبي كأحد مظاهر الفساد الاقتصادي , الأستاذين : ولهي بوعلام وعجلان العياشي, مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير, العدد08, لسنة 2008, جامعة فرحات عباس بسطيف, الصفحات من : 141 إلى 161 .

- <sup>14</sup>- طالعالمواد : 30 , 31 , 36 من القانون رقم: 01/06 المؤرخ في: 2006/02/20 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته المعدل والمتمم بالأمر رقم: 05/10 المؤرخ في 2010/08/26 .
- <sup>15</sup>- طالع المادة: 32 الفقرة 06 من القانون رقم: 09/08 المؤرخ في: 2009/02/25 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية.
- <sup>16</sup>- طالع المواد: 37 , 40 , 329 من القانون رقم : 14/04 المؤرخ في: 2004/11/10 المعدل والمتمم للأمر رقم: 155/66 المؤرخ في: 1966/06/08 المتضمن قانون الإجراءات الجزائية.
- <sup>17</sup>- طالع رأي المجلس الدستوري رقم: 01 / ر ق ع / م د / 05 المؤرخ في: 2005/06/17 المتعلق بمراقبة مطابقة القانون العضوي المتعلق بالتنظيم القضائي للدستور, الجريدة الرسمية, العدد 51 لسنة 2005 .
- <sup>18</sup>- طالعالمواد من: 01 إلى 20 من المرسوم التنفيذي رقم: 286/06 المؤرخ في: 2006/08/26 المحدد لتنظيم الديوان الوطني لمكافحة التهريب وسيره.
- <sup>19</sup>- طالع المواد من: 01 إلى 14 من المرسوم التنفيذي رقم: 287/06 المؤرخ في : 2006/08/26 المتعلق باستحداث اللجنة المحلية لمكافحة التهريب.
- <sup>20</sup>- طالعالمواد من: 01 إلى 06 من المرسوم التنفيذي رقم: 108/06 المؤرخ في: 2006/03/08 المتضمن إنشاء لجنة وطنية لتنسيق أعمال مكافحة الجريمة.
- <sup>21</sup>- طالع المادتين: 07 , 08 من المرسوم التنفيذي رقم: 108/06 المؤرخ في: 2006/03/08 المتضمن إنشاء لجنة وطنية لتنسيق أعمال مكافحة الجريمة.
- <sup>22</sup>Pierre beltrane: la fiscalité en France Hachette 8<sup>ème</sup> édition, 2001, p p 271-272.
- <sup>23</sup>Maurice lauré: traite de la politique fiscale P.U.E, paris, 1956, p14.
- <sup>24</sup>القانون رقم 62-157، المؤرخ في 31/12/1963، المتضمن تمديد العمل إلى غاية تاريخ لاحق بالتشريع المعمول به إلى غاية 31/12/1962.
- <sup>25</sup> وزارة المالية : كتاب خمسون سنة من الانجاز، مطبعة الساحل، 2012.

<sup>26</sup> راوية عبد الرحمن: المدير العام للضرائب، عصرنة النظام الجبائي الجزائري، السياسة الجبائية و نجاعة المؤسسة الاقتصادية ، أشغال اليومين البرلمانيين ، لجنة المالية و الميزانية بالمجلس الشعبي الوطني، 9 جوان 2009، ص 26.

<sup>27</sup>Rapport final de comité nationale de reforme fiscal CNRF, janvier 1983, p p 66-68.

<sup>28</sup> قانون المالية لسنة 1993.

<sup>29</sup> قانون المالية التكميلي لسنة 1996.

<sup>30</sup> القانون 11-07، المتضمن النظام المحاسبي المالي المؤرخ في 2007/11/25.

<sup>31</sup> قانون المالية التكميلي لسنة 2009.

<sup>32</sup> قانون المالية لسنة 2009.

<sup>33</sup> إبراهيم بن جابر: رئيس فرقة الجزائرية للتجارة و الصناعة، القانون الجبائي الواقع و الأفاق، مطبوعة السياسة الجبائية و نجاعة المؤسسة الاقتصادية.

<sup>34</sup> المادة 43 من قانون المالية التكميلي لسنة 2015، الجريدة الرسمية 2015/40.

<sup>35</sup> - طالع المادة: 08 من قانون المالية التكميلي لسنة 2001.

<sup>36</sup> - طالع المادة: 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في تحديد الحقوق المتملص منها وأساس التكليف إلى جنحة أو جنابة.

<sup>37</sup> - طالع عجلان العياشي: ضمانات المكلف بالضريبة في إجراءات الرقابة الجبائية، منشورات أوراق الملتقى الوطني الثاني للإجراءات الجبائية، كلية الحقوق جامعة قلمة، سنة 2008، ص 24 وما بعدها.

<sup>38</sup> - طالع المادة 88 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>39</sup> - العياشي عجلان: آليات ترشيد النظام الجبائي لتحقيق التنمية المستدامة، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة سطيف، 2016، ص 135.