

جامعة محمد خيضر بسكرة
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم الحقوق



مذكرة ماستر

ميدان: الحقوق والعلوم السياسية
فرع: الحقوق
تخصص: قانون اعمال

رقم:

اعداد الطالبة:
عبد ايمان

يوم:

التهرب الضريبي و اثره على الخزينة العمومية

لجنة المناقشة:

رئيسا	جامعة بسكرة	محاضر ب	كليبي حسان
مشرف و مقرر	جامعة بسكرة	استاذ التعليم العالي	حوحو رمزي
مناقشا	جامعة بسكرة	مساعد ا	كلفالي خولة

السنة الجامعية: 2019 - 2020

الشكر و العرفان

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات، الحمد لله الذي ألهمنا الصبر والتوفيق لإنجاز هذا العمل المتواضع. أن نشكر الأستاذ المشرف "" أ/د حوجو رمزي ""

كما لا يفوتنا في هذا المقام أن نشكر الأساتذة والدكاترة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة كل واحد باسمه لقبولهم مناقشة المذكرة ولا ننسى أيضا كل الذين منحونا كل الدعم و المساعدة ،أخيرا نسال الله تعالى بأسمائه الحسنى أن يوفقنا جميعا وأن يبلغنا جميع منازل الناجحين، الفالحين مع اللذين أنعم الله عليهم من النبيين و الصديقين والشهداء الصالحين والصلاة والسلام على نبينا وحبينا محمد وعلى اله وصحبه وسلم تسليما .

إهداء

الحمد لله الذي وفقني لهذا و لم أكن لأصل إليه لولا فضل الله
علي والحمد لله أهدي ثمرة جهدي لأغلى ما وهبني الله في الحياة
إلى والديا العزيزين أطال الله في عمرهما . إلى أخى و أخواتي .
إلى كافة صديقاتي كل واحدة باسمها و زملاء الدراسة بدون
استثناء إلى جميع الأهل و الأقارب.

أولاً: باللغة العربية

الشرح	الرمز
الجريدة الرسمية	ج.ر
قانون الضريبة المباشرة والرسوم المماثلة	ق.ض.م.ر.م
قانون الضريبة غير المباشرة	ق.ض.غ.م
قانون رسم على رقم الأعمال	ق.ر.ع.ر.أ
قانون الطابع	ق.ط
قانون التسجيل	ق.ت
قانون الإجراءات الجبائية	ق.إ.ج

ثانياً: اللغة الفرنسية

الشرح	الرمز
Impôt sur revenu global	I.R.G
Impôt sur benefices des societies	I.B.S
L'instiut national des impôts	I.N.I
L'instiut national de douane	I.N.D

العقلية

تعتبر الضريبة أهم مصادر إيرادات الدولة و التي تعتمد عليها في تحقيق أهدافها المختلفة حيث تؤدي دورا هاما في المجال الإقتصادي و الإجتماعي و بما أنها مصدر حيوي في إقتصاد الدولة و السياسة التنموية لها فإنها أصبحت تشكل عبئا كبيرا على المكلف بها حيث تعتبر الوسيلة المالية أو بالأحرى العلاقة التي تربط الأفراد بالمؤسسات العمومية.

سعت الدولة إلى تطوير مختلف القوانين بحيث أنها عهدت على إجراء تعديلات و إصلاحات قانونية و تشريعية و ذلك بهدف زيادة الفعالية للأنشطة الإقتصادية و محاولة التطور و الزيادة في التقدم الإقتصادي ، طال هذا الإصلاح على الخصوص قانون الضرائب المباشرة و قانون الرسم على رقم الأعمال ، إضافة إلى تنظيم و تحديث الإدارة الجبائية التي لم تحقق الأهداف المنشودة.

أدت الإصلاحات و التعديلات الجذرية للنظام الجبائي القديم و ما يميزه من تعقيد و كثرة الضرائب، و تعدد الأوعية الضريبية، إلى ظهور جريمة التهرب الضريبي بين أوساط المكلفين و عدم الإستجابة لها و القيام بالإلتزامات الواقعة على عاتقهم كما ينبغي الحال ، كما يعتبر وسيلة هدامة للمجتمع لما ينجم عنه من أضرار على الخزينة العمومية و الإنفاق العام ، و يشكل إعتداء على أموال الدولة.

يؤثر التهرب الضريبي سلبا على الحصيلة الضريبية و يشكل عائقا هاما و أساسيا أمام تحقيق التنمية التي ترسمها السياسة المالية للدولة ، الشيء الذي يضطرها إلى تعويض النقص الذي يطرأ على الحصيلة الضريبية لفرض ضرائب جديدة أو يرفع الضرائب الموجودة، و هذا بدوره يؤثر سلبا على توزيع الدخل و مبدأ العدالة الضريبية و النمو الإقتصادي .

أصبح التهرب الضريبي في الآونة الأخيرة أكثر خطورة ، و لا يمس فقط الدولة الجزائرية و إنما معظم دول العالم ، خاصة الدول النامية و بما أن الجزائر تعتبر من الدول

المقدمة

النامية هذا ما جعلها تجمع و تستخدم كل إمكانياتها في مختلف المجالات سواء إقتصاديا، إجتماعيا أو سياسيا لنتمكن من تحقيق تطور إقتصادي و إجتماعي و تقليص مدى الهوة بيننا وبين الدول المتقدمة.

لكن رغم المجهودات الجبارة التي تقوم بها الجزائر لتنهض بالإقتصاد الجزائري إلا أنها تعاني من إختلال المستوى التنظيمي لاسيما الأنظمة الإقتصادية كالجهاز الإنتاجي، النظام المالي البنكي و كذا النظام الجبائي هذه الإختلالات و كثرة إنتشارها أصبحت تمثل مشكل أمام السلطات العمومية، و لعل تزايد الأرقام و نسب هذه الجريمة التي يشهدها الواقع الجزائري، فالدولة تسجل نسبة عجز في الميزانية تعد جد هامة و ترجع كلها إلى ما يسمى بالتهرب الضريبي.

أهمية الدراسة

تمكن أهمية الدراسة في معالجة هذه الجريمة التي إنتشرت بشكل كبير في مجتمعنا و أضرت بالإقتصاد الوطني و الخزينة العمومية رغم كل الإجراءات الردعية المتبعة من طرف الدولة للحد منها كذلك إرتأينا توضيح الأبعاد الحقيقية لهذه الجريمة من خلال تشخيصها و معرفة أسبابها و الوقوف على النصوص القانونية التي تعالجها كما نوضح الدور الفعال الذي تلعبه الرقابة الجبائية للتقليل من هذه الجريمة.

أسباب الدراسة

- ➔ يعتبر التهرب الضريبي موضوع شائع و هام.
- ➔ يشكل خطورة على المجتمع و على الخزينة العمومية.
- ➔ إهتمام شخصي بالمجال الجبائي حيث يعتبر مجال متجدد و متغير.

المقدمة

➔ توعية المكلفين بالضريبة بأهمية دفع الضريبة و إيصال فكرة لهم على مدى خطورة هذه الجريمة.

➔ معرفة تنظيم المشرع الجزائي لهذا النوع من الجرائم و الآليات التي إستخدمها أو لجأ إليها من أجل مكافحتها.

أهداف الدراسة

الهدف من دراستنا لهذا الموضوع هو :

❖ تسليط الضوء على جريمة التهرب الضريبي و مدى تأثير التطورات الإقتصادية و الإجتماعية والمالية لهذه الجريمة.

❖ إنتشارها الواسع بالرغم من الوسائل و الطرق للحد منها.

❖ نظرة المكلف بالضريبة إتجاه الضريبة على أنها عبء يسببه قلة وعيه الضريبي.

من خلال ما سبق يمكن أن تبرز معالم إشكالية بحثنا التالي والذي قمنا بصياغته على

النحو التالي:

"إلى أي مدى يمكن إعتبار التهرب الضريبي جريمة من شأنها إلحاق الضرر بالخزينة العمومية للدولة" ؟

و في ظل هذا التساؤل الرئيسي و ضمن سياق الإجابة عنه يمكننا أن نطرح التساؤلات

الفرعية التالية:

1/ ماذا يقصد بالتهرب الضريبي و الطرق المستعملة لذلك؟

2/ فيما تكمن الأسباب المؤدية إلى هذه الجريمة.

3/ ما هي الآثار الناجمة عن هذه الجريمة و هل تلحق ضرر كبير بالخزينة العمومية.

4/ ما هي الآليات التي تمكننا من الحد من هذه الجريمة؟

المنهج المستخدم

و للإجابة على التساؤلات المطروحة كان من الضروري إتباع المنهج الوصفي التحليلي نظرا لما يقوم به من مسح شامل لكل ما يتعلق بالتهرب الضريبي و دراسته من جميع أبعاده و إسقاط الضوء عليه و ذلك بتقديم مختلف التعاريف المتعلقة بهذا الموضوع بالإضافة إلى تحليل بعض الأفكار المتعلقة به مع تحليل بعض النصوص القانونية المرتبطة بالتهرب الضريبي و آليات مكافحته.

الصعوبات

تكمن صعوبات الدراسة :

- قلة المراجع

- إنتشار الوباء كوفيد 19 و هذا ما أدى إلى غلق المؤسسات و الجامعات و خروج العمال في عطل إستثنائية و أصبح من غير الممكن التقرب من المصالح الجبائية أو المكاتب لتقديم المعلومات الكافية.

و من أجل الإلمام بجميع جوانب الموضوع إرتأينا خطة بحث تتكون من مقدمة ، فصلين و خاتمة و إحتوى كل فصل على ما يلي:

الفصل الأول :

تناولنا الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي في المبحث الأول من خلال تعريفه، أنواعه، أسبابه و أساليب التهرب الضريبي.

أما في المبحث الثاني تعرضنا إلى الإطار القانوني لهذه الجريمة من خلال أركان جريمة التهرب الضريبي و التكييف القانوني لها و كيفية إثباتها و المتابعة الجزائية لها.

الفصل الثاني :

تناولنا فيه الآثار الناجمة عن التهرب الضريبي و آليات مكافحته حيث عالجنا في المبحث الأول : الآثار الإقتصادية و المالية و الإجتماعية و النفسية الناجمة عنه.

أما في المبحث الثاني تطرقنا إلى آليات مكافحته عن طريق الوسائل الوقائية و أخرى رقابية و أخيرا تقرير عقوبات جزائية و جنائية و أخرى تهديدية و مهنية.

الفصل الأول

الإطار المفاهيمي والقانوني لحماية الطبيب المريض

تعتبر الضريبة أهم ممولات الاقتصاد الوطني حيث تساهم في وفرة و غزارة الأموال التي تتدفق إلى الخزينة من وراء إيجابياتها و لهذا يعد التخلص من دفع هذه المستحقات تحايل واضح و ملموس يواجه الخزينة العمومية حيث لم يجد الأفراد سبيلا آخرا سوى التهرب منها و لهذا اعتبر التهرب الضريبي جريمة يعاقب عليها القانون و لمعرفة هذه الجريمة بشكل أوضح ارتأينا التطرق إلى دراسة الجانب و الإطار العام لها الجريمة من حيث مفاهيمها و كذلك أركان الجريمة و جانبها القانوني حيث تناولنا الإطار المفاهيمي في المبحث الأول من خلال تعريفه و أنواعه و أسبابه و أهم طرقه و أساليبه أما في المبحث الثاني الإطار القانوني لهذه الجريمة من خلال الركن المادي و المعنوي و الشرعي أيضا و كذلك المتابعة القضائية لها .

تتعدد مفاهيم التهرب الضريبي حسب الطريقة التي يتخذها المكلف القانوني حيث قد تكون مشروعة لا تتطوي على مخالفة قانونية و قد تكون بسبل غير مشروعة و مخالفة للقوانين الضريبية ، فما هو مفهوم التهرب الضريبي؟

المطلب الأول . تعريف التهرب الضريبي

تعددت التعاريف التي قدمها الباحثون و الفقهاء في تعريف ظاهرة التهرب الضريبي بحيث اختلفت بين الإقتصاديين و القانونيين و كل اختصاص يركز على اختصاصه و على الجوانب التي تحمله و بما أننا ندرس جريمة تهدد و تعاني منها جميع الدول فسنتركز إلى تعريفها شرعا و كيف تعرض لها الدين الإسلامي بعدها سنتناول تعريف التهرب الضريبي عند الفقهاء و القوانين الوضعية

الفرع الأول . تعريف التهرب الضريبي في الدين الإسلامي (شرعا)

قال تعالى: ﴿ و الذين في أموالهم حق معلوم للسائل و المحروم ﴾ المعارج 24- 25.

حيث يعد التكليف المالي عبادة و الضريبة المشروعة أمانة و المؤمن مطالب بأداء أمانته بعيدا عن الحرام و الإثم و هذا لا يكتمل إلا بالتسارع لأداء التكليف في القيام بالواجب البدني و

المالي و المعنوي و هذا مطلق الأداء من قبل المؤمن يسارع إليه حتى و لم يأمره به الحاكم و لا حاجة لوسائل و عقوباته¹.

و يتم إقطاع الضريبة بناء على الإمام ؛ أو من يمثله بتدوين أسماء المكلفين في جداول رسمية و كشف دورية و نظام الضريبة المباشرة يتبناه المشرع الضريبي الإسلامي بالنسبة لضريبي الجزية و الخراج حيث نظر الإسلام إلى المتهربين من خلال عدم أدائهم لفريضة الزكاة حيث شدد عليهم الإسلام في المعاملة و عاقبهم لامتناعهم من أداء ركن من أركان الإسلام أما بالنسبة لخراج الجزية و زكاة الفطر لقوله صلى الله عليه و سلم " إنما الخراج على اليهود و النصارى و ليس على المسلمين خراج" و هو يفرض على شكل ضريبة عقارية يقدرها الخليفة و يحددها إختصاصيون يعينهم الخليفة².

الفرع الثاني: تعريف التهرب الضريبي عند الفقهاء

يعتبر التهرب الضريبي من الناحية القانونية ظاهرة إجرامية عالمية توجد حيثما توجد الضرائب و يترتب عليها اختلالات هيكلية تؤثر على الإقتصاديات الجزئية و الكلية مما قد يترتب عليها استخدام السياسات الإقتصادية بطريقة خاطئة.

بحيث يفترض تحقق هذه الواقعة بأن يتهرب المكلف من دفعها كلياً أو جزئياً بالإستفادة من الإعفاءات الضريبية و ثغرات القانون و النقص الذي يتعري نصوصه³.

حيث يعرفه الدكتور **عبد المنعم فوزي** " التهرب من الضريبة هو التخلص بإحدى الوسائل المختلفة من الإلتزام بدفعها و يقسم عادة إلى مشروع و آخر غير مشروع ".

كما يعرفه **CAMEL ROSIER** بأنه " كل تصرف مادي كل العمليات الحسابية و كل المحاولات و الترتيبات التي يلجأ إليها المكلف أو غيره من أجل التخلص من الضريبة.

¹رحيم محمد، آليات مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ليسانس أكاديمي تخصص قانون عام جامعة قاصدي مرياح ، ورقلة، السنة الدراسية 2012-2013، ص 7.

²يحيوي نصيرة ، التهرب و الغش الضريبي (دراسة حالة الجزائر)، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية فرع تحليل اقتصادي ، جامعة الجزائر ، سنة الدراسي 1997-1998، ص 46-47.

³سوزي عدلي ناشد ، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي و آثارها على إقتصاديات الدول النامية ، دار المطبوعات الجامعية أمام كلية الحقوق ٤٨٢٢٨٩، الإسكندرية ، طبعة 1999، ص 29.

و يعرفها لوسان مهال " التهرب الضريبي ما هو إلا التحايل على القانون الجبائي بهدف التخلص من فرض الضريبة أو من أجل تخفيض الوعاء الخاضع للضريبة.¹

كما يعرفه البعض بأنه لجوء الأفراد إلى وسائل غير شرعية للإمتناع عن دفع الضرائب المقررة عليهم أو دفعها و لكن لمقدار أقل من المقدار المحدد قانونا لذا يظهر أن التهرب الضريبي أمر غير مشروع لأنه يعتمد على وسائل إحتيالية للتهرب من دفع الضرائب المقررة، حيث يفرض على تصرف معين كالبيع و الشراء لكن المكلف بالضريبة رغبة منه في عدم دفع الضريبة يعمل على عدم تحقق الواقعة المنشأ لها فتصرفه يكون سلبيا إذ لا يقوم بما يوافقها البيع و الشراء.

فالتهرب الضريبي يعني إذن " التخلص من عبء الضريبة كليا أو جزئيا دون مخالفة أو انتهاك القانون " حيث يستخدم المكلف حقا من حقوقه الدستورية بإعتبار أن حريته في القيام بأي تصرف سلبى ، نظرا لأنه لم ينتهك القانون أو يحتال عليه ، و نفس الشيء بالنسبة لشركات التي تقيم مراكزها و مقراتها الإقتصائية في دول أين توجد معدلات الضريبة فيها جد منخفضة كذلك قد يستفيد المكلف بالضريبة من ثغرات التشريع الجبائي لإخضاع الهبات للضريبة على الدخل الإجمالي فيقوم الشخص في حياته بتوزيع ثروته على الورثة عن طريق الهبة لكي

يتجنب الخضوع للضريبة الخاصة بالشركات فهذا الشخص لم يخالف القانون و لكنه إستفاد من الثغرات الموجودة فيه و بالرغم من أنه قد يكون سيء النية إلا أنه لا يمكن فرض أية عقوبة عليه و لا يكون أمام المشرع إلا محاولة سد هذه الثغرات .

أما تعريف يون أريون " يرى بأن التهرب الضريبي يقوم على تخفيض الأعباء الضريبية المستحقة و ذلك يدل على وجود قواعد قانونية دائما مخالفة للحق الضريبي العام أو يوجد فجوة في القانون و الغش الضريبي هو إخفاء غير قانوني لكل أو جزء من الدخل الخاضع للضريبة، و في هذا التعريف نجد أنه يطرح ما يسميه أحد أسباب بالتهرب الضريبي فهو يدل على وجود

¹علي دحمان الدراجي و قحيز ياسين ، التهرب الضريبي و أثره على الميزانية العامة ، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الليسانس في العلوم الإقتصادية ، تخصص محاسبة و ضرائب ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، سنة الجامعية 2008-2009، ص18.

ظلم ضريبي مما يجعل المكلف يتملص منه كما يوضح لنا أنه هناك مفهومين لتهرب الضريبي و حالة أخرى و هي حالة وجود ثغرات و فجوات في التشريع الضريبي.¹

من خلال ما سبق نجد أن جريمة التهرب الضريبي هي جريمة متعلقة بالطريقة التي يتملص منها مكلف بالضريبة من دفع مستحقاته الجبائية و هذا إما بالغش أو التجنب الضريبي و على هذا الأساس يمكن التمييز بينهما من خلال ما يلي:

- ☞ التهرب الضريبي بدون إنتهاك القانون الضريبي و هو ما يعرف بالتجنب الضريبي.
- ☞ التهرب الضريبي بإنتهاك القانون الضريبي و هو ما يعرف بالغش الضريبي.²
- ☞ **فالغش الضريبي** يعرفه أندري باريلاري André Baralari " بأنه الإمتناع أو التخفيض بطريقة غير شرعية عن دفع الضرائب مستحقة و نماذجه متنوعة جدا كالأخطاء الإدارية في التصريحات ، تخفيض الإيرادات، تضخيم النفقات " و منه يكون هناك غش جبائي عند لجوء المكلف بالضريبة إلى إستعمال طرق و أساليب إحتيالية و تدليسية قصد التخلص من دفع الضريبة المفروضة عليهم كليا أو جزئيا لذلك يطلق عليه أيضا بالتهرب الغير المشرع.
- ☞ أما **التجنب الضريبي** فيعرفه J.C.MARTIWEZ بأنه " هو فن تقادي الوقوع في مجال جاذبية القانون الجبائي "، أي أن المكلف بالضريبة يجتهد بشتى الطرق و الأساليب للتخلص من أداء بعض الضرائب المستحقة عليه دون مخالفة القانون و النصوص التشريعية أي يستفيد من الثغرات الموجودة في التشريعات الجبائية بفضل تعقد النظام الجبائي أو عدم إحكام صياغة قوانينه لذا يطلق عليه بالتهرب المشروع كون المكلف يتحرك في إطار قانوني.³

الفرع الثالث : تعريف التهرب الضريبي في التشريعات الوطنية

نجد بعض التعريفات في عدة قوانين على سبيل المثال:

¹ رحيم محمد ، المرجع السابق ، ص 16.

² ناصر مراد ، إشكالية التهرب الضريبي ، مجلة الحقيقة، المجلد 09 ، العدد 15، جامعة بليدة ، ص 114.

³ غوفى خالد ، أثر التهرب الضريبي على مداخيل الخزينة العمومية، دراسة حالة مديرية الضرائب بسكرة ، مذكرة مقدمة لجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبية، جامعة محمد خيضر بسكرة ، سنة الدراسية 2012/2013، ص 24.

فحسب المادة 36 من قانون الإجراءات الجبائية " تعتبر على وجه الخصوص

ممارسات تدليسية ما يأتي

ممارسة نشاط غير مصرح به.

إنجاز عمليات شراء و بيع البضائع دون فاتورة خاصة بالبضائع و ذلك مهما يكن

مكان حيازتها أو خزنها أو إستيادها.

تسليم فواتير و سندات تسليم أو أي وثيقة لا تتعلق لعمليات حقيقية.

نقل تقييدات حسابية خاطئة أو وهمية عمدا في الوثائق المحاسبية التي يكون مسكها

إجباريا بمقتضى القانون التجاري.

كل مناورة تهدف إلى تنظيم إعساره من طرف مكلف بالضريبة متابع لدفع ضرائبه¹.

كذلك حسب المادة 118 من قانون الرسوم على رقم الأعمال " لتطبيق أحكام المادة 117

من هذا القانون² تعتبر أعمالا تدليسية على وجه الخصوص:

1/ إخفاء أو محاولة إخفاء من قبل أي شخص للمبالغ أو الحواصل التي ينطبق عليها

الرسم على القيمة المضافة الذي هو مدين بها و لاسيما منها عمليات البيع بدون فاتورة.

2/ تقديم وثائق خاطئة أو غير صحيحة إثباتا لطلبات ترمي إلى الحصول إما على

تخفيض أو تحقيق أو مخالصة أو استرجاع الرسم على القيمة المضافة و إما إلى الإستفادة من

المزايا الجبائية المنصوص عليها لفائدة بعض الفئات من المدنيين بالضريبة.

3/ الإغفال عن قصد لنقل أو للعمل على نقل حسابات أو القيام لنقل أو السعي إلى نقل

حسابات غير صحيحة أو وهمية في الدفتر اليومي أو دفتر الجرد المنصوص عليهما في

¹ المادة 36 من قانون الإجراءات الجبائية، سلسلة مكونة تحت إشراف ف سيلبي قصر كتاب، 2010.

² المادة 117 ق رقم 04، 21 مؤرخ في 29 ديسمبر 2004 يعاقب طبقا للمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة كل من تملص أو حاول التملص بصفة كلية أو جزئية و باستعمال طرق تدليسية من أساس الضرائب و الحقوق و الرسوم التي تخضع لها أو تصفيتها أو دفعها.

المادتين 9 و 10 من القانون التجاري أو الوثائق التي تحل محلها و لا يطلق هذا الحكم إلا على مخالفات الأصول المتعلقة بالسنوات المالية التي أفلت حساباتها.

4/ الإغفال عن التصريح بمدخيل المنقولات أو رقم الأعمال أو التصريح الناقص بهما عن قصد.

5/ سعي المكلف بالضريبة إلى تنظيم عجزه عن الوفاء أو الحيلولة دون تحصيل أي ضريبة أو رسم هو مدين له و ذلك بواسطة طرق أخرى.

6/ كل عمل أو طريقة أو سلوك يقتضي ضمنا إرادة واضحة للتخلص من دفع كل مبلغ الرسوم على رقم الأعمال المستحقة أو جزء منها.

المطلب الثاني : أنواع التهرب الضريبي

تختلف أنواع التهرب الضريبي باختلاف المعيار المعتمد في تصنيفه و على هذا الأساس تقسم أنواع التهرب الضريبي كل حسب معياره المعتمد في ذلك.

الفرع الأول: أنواع التهرب الضريبي من حيث مشروعيته

تتلخص أشكال التهرب الضريبي في نوعين هما التهرب الضريبي المشروع و التهرب الضريبي غير المشروع.

أولاً: التهرب الضريبي المشروع: أو التجنب الضريبي و يقصد به تخلص الممول من أداء الضريبة نظرا لإستفادته من الثغرات القانونية الموجودة في التشريع الضريبي دون مخالفته لنصوصه و يصنف التهرب الضريبي المشروع في حد ذاته إلى صنفين:

1. التجنب الضريبي المقصود من المشرع الجبائي : حيث يلجأ لهذا النوع من

التهرب لتحقيق أهداف معينة و ذلك في عدة صور كفرض ضرائب مرتفعة على نشاطات و سلع معينة و ذلك لتقليل من إستيرادها و تشجيع المنتج الوطني أو إلغاء الضرائب على مناطق حتى تشجع المؤسسات للإنشاء بها¹.

2. التجنب الضريبي غير المقصود من المشرع الجبائي: و يتمثل في عدم

إحكام المشرع الجبائي لصياغة نصوصه و مواده القانونية فيقوم المكلف بالتهرب بإستغلاله لهذه الثغرات القانونية من أجل عدم دفع الضريبة و بهذا فهو يقوم بهذا الإنتهاك لأن المشرع حدد له مجموعة من الإعفاءات و التخفيضات في بعض الضرائب الخاصة بأنشطة معينة على شكل هبات للذين تربطهم بصاحب الشركة قرابة من الدرجة الأولى و هو قيد الحياة لا تخضع بعد وفاته تلك الأمور لضريبة الشركات.

ثانيا: التهرب الضريبي غير المشروع : أو ما يعرف بالغش الضريبي و يكون مقصود من طرف المكلفين و ذلك عن طريق مخالفتهم عمدا لنصوص و أحكام القانون الجبائي و قانون الضرائب قصدا منهم عدم دفعهم للضرائب المستحقة إما بالإمتناع أو التحايل بتقديم تصريحات بالأرباح مغالطة لما هي عليه في الواقع. و يصنف التهرب الضريبي الغير مشروع إلى صنفين:

1. الغش العادي (البسيط): يتمثل هذا النوع من التهرب في محاولة المكلف

بالضريبة في دفع ضريبة أقل و هذا من خلال تقديم تصريحات ناقصة أو التأخر في تقديمها أو عدم تقديمها نهائيا.² حيث تكون محاولة التظليل هذه دون اللجوء إلى أسلوب الإحتيال و التدليس، حيث ورد ذكر هذا النوع من الغش في المواد 192، 193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

¹ رقاى عبد الرزاق، التهرب الضريبي، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في الحقوق ، جامعة عبد الحميد بن باديس ، مستغانم ، السنة الجامعية 2016-2017، ص 22.

² رقاى عبد الرزاق، المرجع السابق، ص 23.

2. الغش الموصوف (المركب): حيث يكون غش بسيط مقرون بممارسات

تدليسية حيث يستعمل المكلف أساليب إحتيالية تمكنه من التملص من الضريبة م 303¹.
و كذلك يقوم بمسح كل الآثار المؤدية لمغالطة أو الشك فيه فالغش المركب يتوفر على
العناصر التالية:

- عنصر النية الذي يقصد به أن المكلف على دراية بأن الفعل غير مشروع.
- العنصر المادي و المتمثل في تخفيض أساس الضريبة.
- العنصر التدليسي لجوء المكلف إلى مسح كل الأدلة ترقبا لأي مراقبة محتملة²

الفرع الثاني: أنواع التهرب الضريبي من حيث الحيز الجغرافي

ينقسم التهرب الضريبي من حيث الحيز الجغرافي إلى نوعين:

- تهرب داخل إقليم الدولة و يسمى بالتهرب الداخلي أو الوطني.
- تهرب خارج إقليم الدولة و يسمى بالتهرب الخارجي أو الدولي.

أولاً: التهرب الضريبي الداخلي : أو المحلي أو الوطني

و يحدث داخل نطاق حدود الدولة بحيث تكون أفعال التزوير التي يقوم بها المكلف لا تتعدى الحدود الإقليمية للدولة، و إن المكلف داخل الحدود الإقليمية للبلد الذي ينتمي لها يكون تابع لإدارة جبائية واحدة ألا و هي الإدارة الجبائية المحلية التي تقوم بمتابعة و مراقبته و معاقبته إذا حدث و أمسكت دليلا على إرتكابه التهرب الضريبي.

ثانياً: التهرب الضريبي الدولي

¹ محمدي فوزية ، التهرب الضريبي و الطرق المتبعة في مكافحته (دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب بسكرة)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ليسانس في العلوم تجارية ، جامعة محمد خيضر، سنة الدراسة 2014-2015، ص 13.
² محمدي فوزية، المرجع السابق ، ص 13.

يتمثل في التخلص من دفع الضريبة أو الضرائب داخل البلد و تحويل المداخيل إلى بلد يتميز بجاذبيته الجبائية إن صح التعبير و هذا بغية التقليل من المبالغ المقطعة حيث يتمكن الممول من تهريب أمواله خارج البلاد بطريقة مشروعة.

فالتهرب الضريبي على المستوى الدولي هو تهرب إقتصادي حيث يتمثل في ضياع أحد الموارد المهمة للإقتصاد في تلك الدولة حيث تعتبر ظاهرة سلبية في إطار العلاقة من الفرد و المجتمع.¹ و يمكن أن يأخذ الأشكال التالية:

➔ التلاعب في التصريح بأسعار الصفقات التجارية.

➔ المبالغة في تقسيم التكاليف (تضخيم التكاليف).

الفرع الثالث: أنواع التهرب الضريبي من حيث الحجم

يقسم التهرب الضريبي من حيث الحجم إلى نوعين التهرب الكلي و التهرب الجزئي سنشرح كل منهما على حدا:

أولاً: التهرب الكلي

يعتبر التهرب كلياً إذ إستطاع المكلف من الضريبة التخلص من الضريبة المستحقة عليه بعدم سدادها كلياً بإستعماله إحدى الطرق الإحتيالية المنصوص عليها قانوناً:

➔ إخفاء نشاطه كلياً على مصلحة الضرائب.²

➔ الإمتناع عن التسجيل لدى مصلحة الضرائب على المبيعات.

¹ رقاى عبد الرزاق ، المرجع السابق ، ص 26.

² محمدي فوزية، المرجع السابق ، ص 14.

ثانياً: التهرب الجزئي

و هو التهرب الذي يقوم به المكلف بالضريبة و لكن بعدم سداد جزء منها فقط بإستعمال الطرق الإحتيالية المنصوص عليها قانوناً و ذلك :

✚ تقديم إقرارات ضريبية مخالفة لحجم إيراداته و أرباحه الحقيقية أو أقل منها.

✚ يضمن إقراراته الضريبية المقدمة لمصلحة الضرائب على حجم مبيعات أقل من حجم مبيعاته الحقيقية.¹

المطلب الثالث: أسباب التهرب الضريبي

يشكل التهرب الضريبي خطورة على كيان التنمية الإقتصادية حيث يعد ظاهرة إجتماعية تمس جميع طبقات المجتمع كما قيل عنه بأنه جريمة الشرفاء بدعوى أن بعض الأشخاص ذوي الضمائر الحية الذين لا يقبلون في كل الظروف الإستيلاء على أشياء غير مملوكة لهم مهما كانت تافهة بغير حق لا يتورعون عن مخالفة قانون الضرائب إعتقاد منهم بأن هذا القانون يفرض عليهم تقديم تضحيات بالتنازل عن جزء من ثروتهم و أنهم ضحية لنصوص تحكيمية.²

و منه نستطيع القول أن للتهرب الضريبي أسباب عديدة هناك أسباب مباشرة و أسباب غير مباشرة.

الفرع الأول: الأسباب المباشرة

هناك أسباب مباشرة تدفع المكلفين لعدم إلتزامهم بدفع الضريبة من بينها.

أولاً: الأسباب التشريعية

¹ محمدي فوزية ، المرجع السابق ، ص 15.

² عبد الحكيم مصطفى الشراوي، التهرب الضريبي و الإقتصاد الأسود ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، الإسكندرية ، 2006 ، ص 113.

نجد المكلف منافذ للتهرب من خلال التعقيدات التي يحتويها النظام الضريبي سواء في تقدير الوعاء أو في حساب حتمية الضريبة أو الإعفاءات أو التخفيضات و يمكن حصر أهم الأسباب التشريعية في النقاط التالية:

- لجوء الموظفين إلى الرشوة و هذا ما يظهر الجانب السلبي له في عدم وجود وعي مهني.
- عدم إستقرار التشريعات الراجع إلى التغييرات الدائمة التي تحدث في مجال التقنين الجبائي مما يصعب على المكلفين من جهة مسايرة التغييرات التي تطرأ على النظام و القواعد المعمول بها و من جهة أخرى تؤدي إلى خلق حالة حساسية من الضريبة، تدفع بهم إلى رفض كل مشروع للإصلاح الضريبي و بالتالي زيادة ميلهم للتهرب الضريبي¹.
- مزاولة القطاع الجبائي في فئات قديمة ثوراتها من قبل الإستعمار في حين أن القطاعات الأخرى إستفادت من منشآت عمرانية جديدة.
- تعتبر الإجراءات الضريبية إجراءات روتينية ركيكة و معقدة و هذا ما خلق جو من الكراهية بين المكلف و مديرية الضرائب و ما يمثلها من أجهزة و أعوان و هذا ما تسبب في :
 - صعوبة تقدير الوعاء الضريبي.
 - عدم مساواة في تطبيق الإجراءات.
 - تعقد الإجراءات الخاصة بتحصيل الضريبة.

الفرع الثاني: الأسباب الغير مباشرة

هناك عدة أسباب غير مباشرة تؤدي بالمكلف بالضريبة إلى التهرب منها و هي :

أولاً: الأسباب الإقتصادية

¹مراح فاروق ، التهرب الضريبي (دراسة ميدانية : مديرية الضرائب الولائية باتنة)، مذكرة مقدمة لجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبية ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، السنة الدراسية 2010-2011، ص 85.

تعتبر الأسباب الإقتصادية من أهم الأسباب التي أدت إلى إنتشار جريمة التهرب الضريبي حيث تتعلق بالظروف الإقتصادية التي يعايشها المكلف من جهة و الإدارة الضريبية من جهة أخرى و أهمها :

✍ تعد الوضعية الإقتصادية عاملا مهما في جعل المكلف يهرب من تسديد الضريبة التي على عاتقه و إتباع طرق تدليسية خصوصا في فترات الكساد و الأزمات المالية التي تمر بها المشاريع و ما ينجز عند ذلك من إنخفاض في المداخل.

✍ يختلف نطاق التهرب بإختلاف الظروف الإقتصادية للدولة حيث يزداد التهرب الضريبي في فترات العسر المالي و يقل تماما في فترات الرخاء حيث تزداد المداخل للأفراد و لهذا تتحسن قدراتهم الشرائية و بالتالي يدرج العبء الضريبي في سعر السلع و الخدمات مما يقلل من التهرب الضريبي.

✍ إنتشار الإقتصاد غير الرسمي بسبب القيود و القوانين الضريبية التي أصبحت تشكل عبئا على الأفراد¹

ثانيا: الأسباب النفسية

تعتبر الأسباب النفسية أحد أهم الأسباب التي تجعل المكلف يتهرب من تسديد ما عليه من ضرائب و ذلك من خلال إعتقادهم بأن الضريبة أداة إفقاره و هذا ما ينمي الكراهية بين المكلف و جهاز الضرائب.

¹ بوشخي عائشة، بوشخي فاطمة، أسباب التهرب الضريبي و أثره على الخزنة العامة في الجزائر، مجلة الدراسات الجبائية، المجلد 03 العدد 03، جامعة بليدة، السنة 2016، ص 156-157.

✍ كذلك سوء فهم لمصطلح الإقتطاع الضريبي الذي يراه البعض مجرد أموال ضائعة بدون مردودية لا بد من التخفيض منها.

✍ عدم إرتكاز الضريبة على معتقدات دينية بعكس الزكاة التي تعتبر من أركان الإسلام.

✍ إعتقاد المكلفين بالضريبة بأن التهرب الضريبي لا يعد خسارة إذن لا يعد جريمة في حد ذاتها إستنادا إلى فكرة سرقة الدولة لا تعد سرقة مادامت هذه الأخيرة شخصا معنويا.¹

ثالثا: الأسباب الإجتماعية

يلعب المجتمع دور مهم في تكوين هذه الجريمة بين أفرادها لأن العقلية السائدة فيه هي التي تساعد على تكوين هذه الفكرة أو تغيير سلوك الأفراد إتجاهها.

و يعد عدم وجود طرق مبتكرة لتطبيق مبدأ العدالة الضريبية أحد أهم الأسباب بل و سبب

الرئيسي في لجوء الأفراد إلى التهرب من دفع الضرائب خاصة في البلدان النامية حيث أن مختلف أنظمتها الضريبية لم تحقق العدالة الإجتماعية بين أفرادها.²

رابعا: الأسباب السياسية

كلما أحسن الحكام إستخدام الأموال العامة كلما ساعد ذلك في التخلص من ظاهرة التهرب الضريبي حيث أن سوء توجيه النفقات العامة للدولة يولد شعور سلبي لدى المكلف

¹ مراح فاروق، المرجع السابق ، ص83.

² تواتي سعاد، بن علي رفيقة ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة ليسانس في علوم التسير، جامعة محمد خيضر بسكرة، السنة الدراسية، 2009، 2010، ص 16.

بالضريبة مما يدفعه للتهرب منها و هذا ما يجعل هناك عدم إستقرار سياسي داخل الدولة بحيث تعتبر سياسة الإنفاق أحد الأسباب في تفشي مثل هذه الجرائم في المجتمع.¹

المطلب الرابع : أساليب التهرب الضريبي

تعددت و تنوعت طرق التي يلجأ إليها المتهربون من الضريبة في عدم دفعها و في هذا المطلب سنسلط الضوء على أهم الطرق المستخدمة في عمليات التهرب الضريبي و هي:

الفرع الاول: التهرب عن طريق عمليات المحاسبية (التحايل المحاسبي)

حسب ما يقول JC.MARTINEZ " تتعدد طرق التهرب الضريبي و التي تمتد من التخفيض التافه لمبالغ المبيعات أو الإستيراد دون تصريح إلى إهمال تسجيل الإيرادات محاسبيا مرورا بتضخيم الأعباء القابلة للخصم" ، حيث يعد النظام المحاسبي نظام تسجيل و تليخيص العمليات المالية التي يقوم بها المكلف و إعطاء بيان دوري للجهات المعنية بنتائج نشاطها مع إفتراض جزء من تضامن المكلف إتجاه الإدارة الجبائية فإن المكلف يسعى دوما إلى إدخال تغيرات على ملفه الجبائي خاصة من الجانب المحاسبي.²

و منه فإن أهم طرق التهرب عن طريق العمليات المحاسبية.

أولا: التهرب بتخفيض الإيرادات

¹ بوزيد سفيان ، التهرب الضريبي مفهوم و قياس ، مجلة المالية و الصفقات ، العدد 15، جوان 2016، جامعة مستغانم ، ص 144.

² بداني عبد الهادي ، الغش الجبائي و مدى فعالية الإصلاحات في مكافحته، مذكرة نهاية الدراسة لنيل شهادة الماستر في الحقوق تخصص قانون الجنائي و العلوم الجنائية ، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، السنة الجامعية 2018/2019، ص 9-10.

تعتبر هذه الطريقة أكثر إستعمالا من طرف المكلف التي يعتمد من خلالها على تخفيض الوعاء الضريبي أو التصريح على جزء كبير من هذه الإيرادات التي تدخل في حساب الربح الخاضع للإقتطاع و يتم بعدها التسجيل المحاسبي لبعض الإيرادات كلي أو جزء منها و تكون في إحدى الأشكال التالية:

1- البيع دون فاتورة : حيث يتم الدفع نقدا دون ترك أثر كإستعمال الشيك مثلا أو يتفق المورد مع زبون بأن يسلمه وصل بالسلع و المواد (Bon de livraisons) أو فواتير مؤقتة يتم نقلها دون مشاكل على أن يتم تمزيق الوصل أو الفاتورة بعد الوصول لمحل الزبون أو إعادته للمورد في المرة القادمة.

2- عدم التسجيل المحاسبي لبعض التنازلات على الإستثمارات المحققة لفائض القيمة : كما في حالة التنازل أو بيع مؤسسة لعنصر من عناصر أصولها ثابتة لأحد مسيرها بقيمة أدنى من سعرها الحقيقي¹.

3- فوترة العملية بسعر أقل من السعر الحقيقي

La dissimulation ou la minoration de recettes et Sous-Facturation

وذلك بتغطية على الإدارة الضريبية وجود نظام ضريبي أو قبض دخل حيث يتم دفع السعر المدخل في الفاتورة بشيك و باقي نقدا.²

ثانيا: التهرب بزيادة التكاليف

¹أوغاري فاطمة الزهراء، التهرب الضريبي و أثره على الخزينة العمومية (دراسة ميدانية علي مستوى الخزينة العمومية مستغانم)، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي في التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير ، جامعة عبدالحاميد بن باديس، مستغانم ، السنة الجامعية 2016-2017، ص 34.

²HALFAOUI ZAHIA , NARAOU CHAFAA, la fraude Fiscale Ampleur Mécanismes et Impact sur l'économie nationale , Mémoire de fin cycle du diplôme Master Université A/RHAMANE MIRA au BEJAIA ,l'année 2012 /2013, page 26 .

حيث يقوم المكلف بتضخيم بعض التكاليف و الأعباء الخاصة بنشاط المؤسسة أو تسجيل مناصب شغل ليس لها أي وثائق أو تسديد أجور عمال أو مسيرين وهمين و ذلك لتخفيض الربح الخاضع للضريبة وفقا للشروط تالية :

- أن تكون موضوعة في صالح نشاط المؤسسة .
- أن تكون لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة.
- أن تتصل بأعباء فعلية مرفقة لمبررات و وثائق رسمية.
- أن تكون في حدود السقف الذي حدده القانون.¹

هذه الرخصة تجعل المكلف يسرع إلى رفع من نسبة التكاليف و الأعباء و يحاول دوما تضخيم أعبائه بكل الوسائل و الطرق.

الفرع الثاني : التهرب الضريبي عن طريق عمليات مادية

يتمثل في إخفاء السلع أو مواد أولية التي في الواقع تكون خاضعة للضريبة سواء كان هذا الإخفاء جزئي أو كلي.

أولاً: الإخفاء الجزئي : يتمثل في إخفاء جزء من أملاكه أو جزء من المخزونات التي هي في الواقع تخضع للضريبة ليعاد بيعها بعد ذلك في السوق السوداء .

ثانياً: الإخفاء الكلي : يقوم أصحاب المشاريع بإنشاء مصانع صغيرة في المناطق الريفية ليصعب الوصول إليها و بالتالي الإنتاج المحصل عليه منها يباع دون فواتير يكون بعيد عن كل مراقبة و هكذا تحرم خزينة الدولة من إيرادات مالية لتمويل مشاريعها .

الفرع الثالث : التهرب الضريبي عن طريق عمليات قانونية

¹ أوغاري فاطمة الزهراء، المرجع السابق، ص 34.

يعتبر التحايل القانوني هو أكثر الإستعمالات حيث يتم التهرب عن طريق الثغرات القانونية من خلال إستغلال هذه الثغرات في النظام الجبائي لصالح المكلف و هنا تكون الإشكالية في أن المشرع الجبائي لا يستطيع فرض أي عقوبة على مرتكبه حيث يقوم المتهرب الضريبي في إيجاد حالات قانونية تسمح له بالإستفادة من مزايا له الحق فيها ألا و هي :

أولاً: وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية

حيث يقوم بإخفاء عملية الربح الخاضع للضريبة أو بتمويه على عملية غير قانونية بأخرى قانونية مشابهة لها أقل إخضاعاً للضريبة منها.

ثانياً: تزيف حالة قانونية خاضعة للضريبة أساساً إلى وضعية قانونية تجعلها معفاة من الضريبة

كتزيف وضعية نشاط إستثماري من خلال توهيم الإدارة الضريبية بأنه نشاط مدعم من طرف الوكالة الوطنية لتدعيم الإستثمارات للإستفادة من الحوافز الضريبية و الإعفاءات ثم القيام بتنازل عن هذه الإستثمارات للتهرب من قيمة الضريبة التي تترتب عليها و هذه الطريقة أكثر شيوعاً بين المتهربين لصعوبة إكتشافها من طرف مراقبي الإدارة الجبائية.¹

المبحث الثاني : الإطار القانوني لجريمة التهرب الضريبي

تقوم جريمة التهرب الضريبي على عناصر جوهرية و أساسية ترتبط وجودها بإرتباط الجريمة و هناك عناصر ثانوية لا يؤثر وجودها على وجود الجريمة و إنما يقتصر أثرها على تحديد نوع العقاب أو درجته (المطلب الأول) حيث تتضح ملامح هذه الجريمة من خلال مجموعة من النصوص القانونية الموجودة في قانون الضرائب و قانون الإجراءات الجبائية أو

¹بوشري عبد الغني ، فعالية الرقابة الجبائية و أثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر 1999-2009، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية تخصص نقود مالية وبنوك، جامعة تلمسان، السنة الجامعية 2010-2011، ص 62-63.

الإتفاقيات الدولية التي تهدف إلى الوقاية من الإزدواج و التي يتبين من خلال إضفاء المشرع لها الطابع الجزائي (المطلب الثاني) لها، مع كيفية إثبات الجريمة و طريقة متابعتهم قانونيا (المطلب الثالث).

المطلب الأول : أركان جريمة التهرب الضريبي

من الناحية القانونية لا تقوم جريمة التهرب الضريبي إلا بتوفر الأركان الثلاثة لها و هي الركن الشرعي و المادي و المعنوي.

الفرع الأول : الركن الشرعي

تقوم الشرعية الجزائية في العديد من التشريعات الجزائية و هي العنصر الأساسي لوجود الجريمة و هذا ما سندرسه في الركن الشرعي للجريمة من خلال توضيح مدى شرعية هذه الجريمة و كذلك خصوصيتها على باقي الجرائم الأخرى الإقتصادية.

أولاً: شرعية جريمة التهرب الضريبي

إستنادا إلى المادة 58 من الدستور 2016 "لا إدانة إلا بمقتضى قانوني صادر قبل ارتكاب الفعل المجرم"¹ بحيث لا يمكن أن يتابع أحد ولا يوقف أو يحتجز إلا في الحالات المحددة بالقانون و طبقا للأشكال التي نص عليها².

من خلال ما سبق نستطيع القول أن الشرعية أساسها القانوني هو الدستور بحيث يقصد بمبدأ الشرعية في قانون العقوبات أن لا جريمة و لا عقوبة إلا بنص في القانون³ بحيث يقوم قانون العقوبات على تحديد الجرائم و الأفعال الغير مشروعة و يحدد لها العقوبات المناسبة و

¹ المادة 58 من دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية لسنة 2016، الجريدة الرسمية المؤرخة في 07 مارس 2016.

² المادة 59 من دستور 2016، المرجع السابق

³ المادة الأولى من الأمر 156/66 مؤرخ في 8 جوان 1966 يتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم، ج ر عدد 49

بالتالي لا بد من خضوع هذا السلوك الإجرامي إلى نص قانوني لجريمة سواء كان في قانون العقوبات أو القوانين المكملة له.¹

و الملاحظ في التشريعات الجبائية الجزائرية أن المشرع الجبائي كثير ما يستعين بقانون العقوبات لتجريم بعض الأفعال التي تمس النظام الإقتصادي حيث نجد المادة 408 من قانون الضرائب المباشرة تنص على أن " يعاقب كل من يقوم على أي نحو كان بتنظيم الرفض الجماعي لأداء الضريبة بالعقوبات المنصوص عليها في المادة 418 من قانون العقوبات التي تمنح أنواع المس بحسن سير الإقتصاد الوطني".²

ثانيا: خصوصية مبدأ الشرعية في جريمة التهرب الضريبي

نص المشرع الجزائري على تجريم ظاهرة التهرب الضريبي في عدة قوانين حيث أكدت المادة 407 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على معاقبة كل من يتملص بأي طريقة كانت من الدفع التام أو الجزئي للضرائب و الرسوم الواقعة في ذمته و يعتبر طرق تدليسية قيام المكلف بتنظيم إفساره أو وضعه لعراقيل من خلال اللجوء لطرق تعرقل تحصيل الضريبة أو الرسم المفروض على المكلف.³

كذلك أكد المشرع الجزائري في المادة 33 من قانون الطابع على أن لكل غش أو محاولة للغش و كل مناورة تكون غايتها أو نتيجتها الغش يتم عن طريق إستعمال الآلات المشار إليها في المادة الرابعة من هذا القانون و يتعلق الأمر بالآلات الطبع التي سبق أن وافقت عليها الإدارة الجبائية يعاقب عليه بالعقوبات المنصوص كلها في التشريع الجاري به العمل

¹ محمد بلول ، التهرب الضريبي و آليات مكافحته، مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في الحقوق ، السنة الجامعية 2016/2017، ص 20

² قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة معدل و متمم بالقانون رقم 10-13 المؤرخ في 29 ديسمبر 2010 المتضمن قانون المالية لسنة 2011.

³ المادة 407 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المرجع السابق.

بالنسبة لكل ضريبة متملص منها و في الحالة التي يتم فيها استعمال أله بدون ترخيص من الإدارة فإن الغرامة لا يمكن أن تكون أقل من 10,000 دج.¹

يستفاد مما سبق أن التشريع في المجال الضريبي محصور في القانون و يفهم من ذلك أن المشرع الجزائري إلترم بالقواعد العامة فيما يتعلق بتجريم ظاهرة الغش الضريبي و يرجع ذلك لعدة إعتبارات إقتصادية تتجلى في حرص المشرع على كسب ثقة المتعاملين الإقتصاديين فالأصل في القانون الجزائري العام أن تحدد القاعدة الجزائية تحديدا دقيقا للعناصر التي تشكل ماديا الجريمة و العقوبات الأصلية أو التكميلية².

الفرع الثاني : الركن المادي.

يعتبر الركن المادي عنصر أساسي في جريمة الغش الضريبي فلا تقوم الجريمة إلا به و لمعرفة طبيعة الركن المادي للجريم. يجب التعرض لعناصره الثلاث.

أولا : السلوك الإجرامي

ذهب البعض إلى إشتراط المشرع لتوفر جريمة التهرب الضريبي إستعمال المكلف لطرق إحتيالية غير معرفة بموجب نصوص قانونية بل أورد حالات إعتبرها الأكثر إنتشارا لهذا فقد ترك للإدارة الجبائية و للقضاء سلطة تكييف أي فعل كعمل غش و تختلف الوسائل و لكن الهدف يبقى واحد و هو التهرب كليا أو جزئيا من دفع الضريبة و قد أورد قانون الضرائب الغير مباشرة ستة (06) حالات إعتبرت طرق إحتيالية³ نفس الشيء ورد في المادة 118 من قانون

¹ المادة 33 من أمر رقم 76-103 المؤرخ في 17 ديسمبر 1976 يتضمن قانون الطابع معدل و متمم بالقانون رقم 10-13 المؤرخ في 29 ديسمبر المتضمن قانون المالية لسنة 2011.

² أحسن بو سقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص ، دار هومة للجزائر ، الجزء الأول ، الطبعة السابعة ، سنة 2014، ص 469-470.

³ م 533 من الأمر رقم 76-104 مؤرخ في 9 ديسمبر 1976 يتضمن قانون الضرائب الغير مباشرة معدل و متمم بالقانون رقم 10-13 المؤرخ في 29 ديسمبر 2010 المتضمن قانون المالية لسنة 2011.

الرسم على رقم الأعمال و بنفس العدد ¹ كذلك المادة 407 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة في فقرتها الثانية أوردت عمليين إعتبر لهما طرق تدليسية نفس العدد ورد في المادة 34 الفقرة الثالثة من قانون الطابع و كذلك المادة 119 من قانون التسجيل.

ثانيا : العلاقة السببية

لابد أن تكون هناك علاقة سببية بين سلوك الجاني و النتيجة التي تترتب عن الجريمة و ظهرت عدة نظريات فقهية حاولت دراسة العلاقة التي تربط بين سلوك الجاني و النتيجة أو الأثر المترتب عن سلوكه.

أهم هذه النظريات نظرية السبب المباشر ظهرت في انجلترا حيث تتلخص في أنه في حال تعدد العوامل التي تؤدي لإحداث النتيجة الإجرامية فيجب تجاهل الأسباب البعيدة و تتم مسائلة الفاعل على أساس أفعاله الحالية التي أسهمت في إحداث النتيجة إجرامية و يترتب عن ذلك إستثناء العوامل التي أضيفت لهذا الفعل و ساعدت على حدوثها و إعتد المشرع هذه النظرية لتبرير العلاقة السببية بين فعل الجاني و النتيجة الإجرامية.²

تقوم السببية في جريمة التهرب الضريبي إذا أدت الطرق الإحتيالية التدليسية إلى إستعمالها من طرف الجاني للتملص من الضريبة و بذلك تتجلى علاقة السببية في جريمة التهرب الضريبي غير أنه أحيانا يتدخل عامل بين السلوك و النتيجة إجرامية فتتعدم الجريمة إذ تخلص الممول من الضريبة نتيجة خطأ إرتكبته الإدارة الضريبية أثناء قيامها بتقدير الوعاء الضريبي و تحديد نسبته و في أغلب الأحيان تكون هذه الأخطاء من طبيعة إدارية يترتب

¹ المادة 118 من قانون الرسوم على رقم الأعمال معدل و متمم بالقانون رقم 10-13 المؤرخ في 29 ديسمبر 2010 المتضمن قانون المالية لسنة 2011.

² أحسن بوسقيعة ، المرجع السابق، ص 20.

عنها منازعة إدارية و في الحالة التي يثبت فيها إستعمال المكلف لطرق تدليسية إحتيالية يترتب عنها منازعة ذات طابع جزائي يصطلح عليها جريمة التهرب الضريبي.¹

ثالثا: النتيجة

تتحدد النتيجة بالنظر إلى أحد المعنيين الأول طبيعي أو مادي و الثاني المعنوي أو القانوني و يقصد بالنتيجة بالمفهوم الطبيعي (المادي) التعبير الذي يحدثه النشاط الإجرامي في العالم الخارجي كوفاة المجني عليه في جريمة قتل و إنتقال المال إلى حيازة الجاني في جريمة السرقة و طبقا لهذا الوصف توجد بعض الجرائم السلبية لا تتحقق فيها النتيجة أما النتيجة لمعناها الموضوعي أو القانوني (المعنوي) هي الإعتداء على الحق الذي تحميه هذه القاعدة العقابية أو بعبارة أخرى الضرر أو الخطر الذي يصيب أو يهدد الحق الذي تحميه هذه القاعدة² تتحقق النتيجة الإجرامية في جريمة التهرب الضريبي بتملص المكلف من الضريبة بشكل جزئي أو كلي بإستعمال طرق تدليسية إحتيالية حيث تتحقق الفقرة الأولى من المادة 303³ و 193 من قانون الضرائب المباشرة⁴ و المادة 119⁵ من قانون التسجيل و 532⁶ من قانون الضرائب الغير مباشرة على إستعمال كلمة " التملص".

¹بولجة نادية، النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الدولي للأعمال، جامعة تيزيوزو ، تاريخ المناقشة 2010/10/27، ص 66.

² نبيل صقر ، الوسيط في الشرح قانون العقوبات الخاصة بجريمة الضريبة و التهرب ، دار الهدى ، عين مليلة ، الجزائر ، ص 24.

³ م 303 من ق ضرائب المباشرة،المرجع السابق.

⁴ م 193 من ق ضرائب المباشرة،المرجع السابق.

⁵ م 119 من قانون التسجيل ، معدل ومتمم بالقانون رقم 10-13 المؤرخ في 29/ديسمبر/2010 المتضمن قانون المالية لسنة 2011.

⁶ م 532 من ق ضرائب الغير مباشرة،المرجع السابق.

كما ورد في نص المادة 117 من قانون الرسم على رقم الأعمال¹ عبارة "التخفيض" و مصطلح "الإنقاص" في قانون الطابع و ذلك في الفقرة الأولى من المادة 34².

حيث يتبين من كل المواد السابقة أن النتيجة الإجرامية في جريمة التهرب الضريبي تتحقق بتحقق الفعل المادي و هو التملص من الضريبة سواء كلياً أو جزئياً غير أنه ليس من الضروري أن يترتب عن فعل التملص نتيجة ضارة لكي يعاقب الفاعل و إنما يعاقب على محاولة التملص أو التخفيض و الإنقاص من الضريبة، و في حالات أخرى يتم التملص الكلي أو الجزئي من تصفية الضريبة و يقصد بتصفية الضريبة إعداد الجداول و الإنذارات و إرسالها إلى الجهة المختصة بتحصيل الضريبة.³

الفرع الثالث : الركن المعنوي

تعتبر جريمة التهرب الضريبي جريمة عمدية و تبين ذلك خلال نصها الضريبية المختلفة التي إستعملها المشرع فيها عبارة " عن قصد" أو "عمدا" فركنها المعنوي هو القصد الجبائي. التي تدل صراحة مواده و خاصة الم 118 من قانون الرسم على الأعمال لأنه عنصر أساسي⁴ و قد تطلب القانون في هذه الجريمة فصلا عن القصد العام قصدا جنائيا خاصا هو قصد التخلص من الضريبة كلها أو بعضها.

أولاً: القصد العام

يفترض قصد العام علم الجاني بإرتكابه فعلا من أفعال الإحتيال و الطرق التدليسية التي من شأنها أن تمكنه من التخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها ، فإذا أخفى المكلف بعض

¹ م 117 ق الرسم على رقم الأعمال، المرجع السابق.

² م 34 من ق الطابع، المرجع السابق.

³ منصور رحمانى ، القانون الجنائي للمال والأعمال الجزء الأول، دار العلوم للنشر والتوزيع ، ص 148.

⁴ بولجة نادية ، المرجع السابق ، ص 76-77

المبالغ التي تسري عليها الضريبة نتيجة لخطأ مادي أو لجهله بقواعد المحاسبة لا يعد القصد متوافر لديه ، و يتعين أن نتيجة إرادة الجاني إلى الإحتيال و إيقاع الإدارة الضريبة في الغلط.¹

ثانيا : القصد الخاص

تتطلب هذه الجريمة توافر القصد الخاص لدى المكلف و تسببه في ارتكاب التهرب الضريبي بمعنى أن تتجه إرادة المكلف بالضريبة إلى التخلص من الضريبة كليا أو جزئيا و حرمان إدارة الضرائب من الحصول حقوقها، و متى توافر هذا القصد في حق الجاني لا يجوز له أن يدفع التهمة بدعوى أن التزوير الذي شاب البيانات التي قدمها قد ارتكبه أو إعتده المحاسب.

إن نصوص القانون الجنائي التي تناولت الغش الضريبي لم تستعمل في غالبيتها عبارات صريحة تدل على القصد الجنائي إلا أنه بعض صور الغش كذلك التي جاء بها قانون الرسوم على رقم الأعمال في المادة 6/118 حيث تنص على أنه يعتبر من الأعمال التدليسية كل عمل أو سلوك ينتميزمنيا إرادة واضحة للتملص من دفع مبلغ الرسوم على رقم الأعمال المستحقة أو تأجيل دفعها إضافة إلى بعض العبارات النادرة مثل الإغفال عن قصد..، النقل عمدالتقييدات و لكن المعني العام لمختلف النصوص و طريقة وصف أساليب الغش توحى كلها إلى نية المشرع الجنائي في إشتراط قصد التهرب من الضريبة لتحقق حالة الغش الجنائي.²

قد يستخلص الركن المعنوي أساسا من الركن المادي كأن لا يستجيب المكلف بالضريبة للإنذارات الموجهة له من قبل إدارة الضرائب فهذا السلوك يشكل عنصر سوء نية الجاني عند

¹ نجيب زروقي ، جريمة التملص الضريبي و آليات مكافحتها في التشريع الجزائري ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية، جامعة الحاج لخضر ، باتنة، السنة الجامعية 2012-2013، ص 14.

² د. عيسى سماعين، ظاهرة الغش الضريبي في القانون الجنائي الجزائري (التشخيص و العلاج)، مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا، مجلد 15 ، العدد 02 ، جامعة شلف، جزائر، تاريخ النشر ، 12-09-2019 ، ص 578.

رفضه الإدلاء بالتصريح الجبائي لإدارة الضرائب على الدخل (IRG) و كذا أرباح الشركات (IBS) فسلوك الممول الذي يتخذ صورة الإمتناع العمدي عن الإنصياح لإنذارات إدارة الضرائب و الذي يشكل الركن المعنوي للجريمة في حد ذاته.

يقع عبء إثبات الركن المعنوي على عاتق إدارة الضرائب و النيابة العامة و يتعين على القاضي في حالة الحكم على الجاني بالإدانة أن يبرز الركن المعنوي لجريمة الغش الضريبي و إلا كان حكمه مشوباً بالقصور في التسبب¹.

المطلب الثاني : التكييف القانوني لجريمة التهرب الضريبي

بالرجوع إلى القوانين الجبائية نجدها لم تحدد التكييف القانوني لجريمة التهرب الضريبي بل عمدت إلى تقرير عقوبات لأفعال مجرمة ، لأن المشرع الجزائري لم يأخذ بمبدأ قانون العقوبات الخاص بالمسائل الضريبية و بالتالي إستلزام الأمر الرجوع إلى قانون العقوبات و الإجراءات الجزائية لمعرفة التكييف القانوني لهذه الجريمة إذ كانت مخالفة، جنحة أو جناية .

الفرع الأول : المخالفات الضريبية

بالرجوع إلى الهيئات القضائية بمختلف أقسامها نجد أن معظم القضايا الضريبية المطروحة أمامها تأخذ التكييف القانوني بصفقتها جنحة أو جناية و ينعدم التكييف الذي يخص المخالفة الضريبية حيث أن إدارة الضرائب مؤهلة لفرض الجزاءات الجبائية على مرتكبي المخالفات الضريبية حيث تكون مخيرة بين تسليط الجزاءات الجبائية بنفسها أو تترك ذلك للهيئات القضائية المتخصصة بذلك² .

لذلك نستطيع القول أن المشرع الجزائري لم ينص في مختلف قوانينه الجبائية على عقوبة الحبس بالنسبة للمخالفات الجبائية و إكتفى بتوقيع الغرامة على مرتكبيها و الملاحظ على هذه

¹ نجيب زروقي ، المرجع السابق ، ص 147.

² أحسن بوسقيعة ، المرجع السابق، ص 144.

العقوبات الجبائية تفوق الحد الأقصى للغرامة المالية المحددة في المادة 05 من قانون العقوبات بالنسبة للمخالفة¹. أما فيما يخص قوانين الضريبة تعرضت للمخالفات الضريبية في قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة في المادة 304 و المواد 114- 116- 122 من قانون الرسم على رقم الأعمال و المواد من 98- 125 من قانون التسجيل و المواد 523-528 - 537 من قانون الضرائب الغير مباشرة و المواد 18 و 103 من قانون الطابع حيث في المخالفات الضريبية لا يترتب عليها سوى زيادة الضريبة و تقوم الإدارة الضريبية بتوقيعها على المتهرب من تلقاء نفسها و هي ليست عقوبات جزائية².

فمن خلال ماسبق نحاول تقسيم المخالفات إلى خمسة أنواع و هي :

أولا : مخالفات الإحتيال الضريبي

تتمثل في إستعمال المخالف لطرق إحتيالية من أجل التخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها :

✓ عدم قيام المكلفين الذين يقومون بأعمال المقاوله العقاريه بوضع لوحات تحتوي على كل المعلومات المتعلقة بالمقاوله أو الشركة و طبيعة الأشغال أو المشروع أمام ورشات البناء التي يمارسون فيها نشاطهم .

✓ عدم قيام المكلفين المقاولين بتصريح نشاطهم عن المقاوله عن الباطن (sais traitance) إلى مفتشيات الضرائب التابع لها نشاطهم³.

¹ المادة 05 من قانون العقوبات في العقوبات الأصلية في مادة المخالفات تشير إلى :

- الحبس من يوم واحد على الأقل إلى شهرين على الأكثر .
- الغرامة من 2000 دج إلى 20.000 دج

²طورش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة تخرج كلية الحقوق قسم القانون الخاص ،جامعة قسنطينة، السنة الدراسية 2011-2012،ص 37.

³المادة 61 من قانون الرسم على رقم الأعمال، المرجع السابق.

✓ عدم قيام المكلفين الخاضعين للرسم على القيمة المضافة بتصريح يبين فيه مبلغ العمليات المحققة و ذلك قبل العشرين (20) من كل شهر متعلق بالشهر السابق لدى قباضة الضرائب التابعين لها¹.

فحسب المادة 114 من قانون الرسم على رقم الأعمال تعتبر مخالفة عدم الإلتزام بالأحكام التنظيمية التطبيقية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة كأن يقوم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين خاضعين للرسم على القيمة المضافة بعدم وضع لوحة تحمل إسمهم و لقبهم أو عنوان المؤسسة و طبيعة نشاطهم على مدخل المبنى الذي يمارسون فيه نشاطهم².

بالنسبة للمادة 523 من قانون الضرائب الغير مباشرة يعاقب على جمع المخالفات للأحكام القانونية و التنظيمية المتعلقة بالضرائب الغير مباشرة

✓ الأجهزة المخصصة لصناعة الكحول أو تصفيتها حسب المادة 525 من قانون الضرائب الغير مباشرة ، و لا يمكن حيازتها دون الحصول على رخصة مسبقة من إدارة الضرائب³.

✓ زراعة التبغ الغير مطابقة لأحكام المادة 527 من قانون الضرائب الغير مباشرة .
✓ تعتبر مخالفة كذلك إستعمال وقود البنزين أو المازوت المخصص للفلاحة و الخاضع للأسعار المخفضة في مركبة غير متعلقة بالنشاط الفلاحي حسب المادة 528 من قانون الضرائب الغير مباشرة.

ثانيا: مخالفة إساءة إستعمال طابع أو بصمة أو عدم بيان مبلغ الرسوم المدفوعة

¹المادة 76 و المادة 15 من قانون الرسم على رقم الأعمال،المرجع السابق.
²المادة 60 من قانون الرسم على الأعمال " على الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يقومون بأعمال خاضعة لرسم على القيمة المضافة، أن يضعو بصفة علني عند مدخل المبنى الذي يمارسون فيه نشاط رئيسيا أو جزئيا لوحة تحمل إسمهم و لقبهم ، أو عنوان المؤسسة و طبيعة نشاطهم ما لم يتوفروا على وسائل تعريف أخرى مثل اللافتات.
³المادة 640 من قانون الضرائب الغير مباشرة.

تعتبر مخالفات الأفعال التالية:

✓ إستعمال الطابع و ذلك بوضع علامات الطابع مشبوهة أو مغطى بالكتابة على الوثائق الرسمية حسب المادة 11 من قانون الطابع.

✓ كذلك تحرير عقود عرفية مخالفة لأحكام القانون كإستعمال ورق مدموغ سبق

إستعماله من أجل تحرير عقد آخر، أو تحرير عقدان واحد تلوى الآخر في نفس الورقة المدموغة أو تسلم صورة عنها حسب المادة 12-13 .

✓ قيام كتاب الضبط و الموثقون أو المستكتبون بعدم بيان مبلغ الرسوم المدفوع للخرينة على كشوف المصاريف التي يعدونها حسب المادة 105 من قانون الطابع .

✓ عدم إصاق الطوابع المنفصلة التي تحل محل رسم الطابع المخالص (tamber de Quittance) و يحدد شكل و كفيات إستعمال الطوابع المنفصلة بموجب مرسوم و هذا حسب المادة 103 من قانون الطابع¹.

ثالثا : مخالفات الإمتناع عن أداء أو تأخر في دفع الضريبة

نصف على هذه الأفعال كل من المواد التالية:

✓ الورثة أو الموصي لهم الذين لم يقدموا تصريحات بأموالهم المنقولة لهم عن طريق الوفاة خلال الآجال المحددة قانونا و يدفعون تعويضا يحدد معدله ب 1% من كل شهر أو جزء من

¹المادة 18 من قانون الطابع (القانون رقم 19-11 المؤرخ في 23 ديسمبر 1999) تفرض غرامة تتراوح بين 500 و 5000دج.

الشهر من التأخير و مستحق إبتداءا من اليوم الأول من الشهر الذي يلي تاريخ إستحقاق الرسوم التي يتعلق بها و لا يمكن أن يقل هذا التعويض عن 5000 دج.

و يتحمل الأوصياء أو الممثلون الشرعيون شخصا نفس العقوبة السابقة الذكر عند إهمالهم التصريحات خلال الآجال المحددة حسب المادة 98 من قانون التسجيل.

✓ عدم ذكر الموثق في نسخ العقود العمومية أو المدنية أو القضائية التي يقوم بتسجيلها مخالصة الرسوم المدفوعة بكتابة حرفية للمبلغ حسب المادة 125 من قانون التسجيل.

✓ عدم دفع المكلف لرسم الطابع الواجب دفعه في الأيام العشرون الأولى من الشهر الذي يلي الشهر أو الثلاثي الذي إستحققت فيه الرسوم حسب المادة 19 من قانون الطابع.

✓ تقديم محررات غير مدموغة أو ناقصة الدمغة حسب المادة 90 من قانون الطابع.

✓ عدم دفع رسوم رسوم امتحان الحصول على رخصة السياقة مقدرة ب 200 دج أو رسوم تسليم رخصة السياقة المقدرة ب 500 دج أو شهادة سياقة الدراجة النارية المقدرة ب 300 دج و يعاقب عليها حسب المادة 146 من قانون الطابع.

رابعا: مخالفة عدم تقديم التصريحات الضريبية أو تزويرها

أوردت المادة 99 من قانون التسجيل صورا عن هذه المخالفات عن تقديم بيانات غير صحيحة تنعكس على مبلغ الرسوم في كل من عقد الهبة بين الأحياء أو التصريح بالشركة و على الخصوص البيانات المتعلقة بدرجة قرابة الواهب المتوفى و الورثة أو الموصى لهم و كذلك فيما يخص أسماء و ألقاب الورثة أو الموهوب لهم أو الموصى لهم.

أما المادة 116 من قانون الرسم على رقم الأعمال تكون أمام مخالفة في التصريحات إذ تبين بعد عملية التحقيق أن رقم الأعمال السنوي المحقق في هذه الحالة تطبق غرامات جبائية بنسبة من 10% إلى 25% و هذا التهرب يمس الوعاء الضريبي الذي تأسست عليه الضريبة المستحقة¹.

خامسا: مخالفة الإخلال بالرقابة الضريبية

المخالفة المتعلقة بعرقلة الرقابة تكون في المادة 122 من قانون الرسم على رقم الأعمال تكون للأعوان المؤهلين لمعاينة المخالفات المتعلقة بالتشريع الجبائي في وضع يستحيل عليهم فيه أداء وظائفهم.

أما المادة 304 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و المادة 537 من قانون الضرائب الغير مباشرة تمثلان عرقلة أعوان الضرائب المؤهلين لمعاينة المخالفات بأي وسيلة كانت بحيث يصبحون غير قادرين على تأدية وظائفهم سواء المخالفات التي تمس الوعاء الضريبي أو تحصيلها و يعاقب بغرامة جبائية تتراوح بين 1000 دج إلى 10000 دج هذا فيما يخص الضريبة على رقم الأعمال و بغرامة جبائية تتراوح 10000 دج إلى 100000 د فيما يخص الضرائب الغير مباشرة أو بغرامة جبائية من 10000 إلى 30000 دج و في حالة غلق المحل بهدف عرقلة الرقابة ترفع إلى 50000 دج أما في حالة إجراء معاينتين متتاليتين و المحل مغلق يضاعف إلى ثلاث 03 مرات و هذا فيما يخص الضرائب المباشرة.

الفرع الثاني : الجنح الضريبية

تكون الجريمة جنحة عندما لا تتجاوز قيمة الضريبة المتملص منها مبلغ 1000000 كالاتي :

¹طورش بتاتة، المرجع السابق، ص 40.

☞ غرامة مالية من 50000 دج إلى 100000 دج عندما لا يفوق المبلغ المتملص من قيمة 100000 دج .

☞ الحبس من سنة إلى 05 سنوات و غرامة مالية م 50000 دج إلى 100000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 100000 دج و لا يتجاوز 300000 دج.

☞ الحبس من سنتين إلى 10 سنوات و بغرامة مالية من 100000 إلى 300000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 300000 دج و لا يتجاوز 1000000 دج.

يمكننا التعرض إلى 08 أفعال إتفقت جميع القوانين الجبائية على إعتبارها جنح ضريبية.

أولا : جنحة الإحتيال الضريبي

حسب المواد 407 من قانون الضرائب المباشرة و 533 من قانون الضرائب الغير مباشرة، 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال المادة 119 من قانون التسجيل و كذلك المواد 33، 34 من قانون الطابع إعتبر المشرع إحتيال ضريبي كل :

✚ إخفاء أو محاولة إخفاء من قبل أي شخص للمبالغ أو الحواصل التي تطبق عليها الضريبة هو مدين بها و لاسيما منها عمليات البيع بدون فاتورة.

✚ الإغفال عن قصد لنقل حسابات أو نقل حسابات غير صحيحة و وهمية في الدفاتر التجارية.

✚ الإغفال عن التصريح لمداخل المنقولات رقم الأعمال أو التصريح الناقص بها.

✚ سعي المكلف بالضريبة إلى تنظيم إعساره من الوفاء بالضريبة أو الحيلولة دون تحصيل أي ضريبة بواسطة مختلف الطرق .

✚ القيام عن قصد إخفاء الأرباح و الإيرادات الخاضعة للضريبة .

✚ تسليم سندات أو فواتير أو أي وثائق لا تتعلق بعمليات وهمية.

✚ كل عمل أو سلوك يقتضي ضمنيا إرادة واضحة للتملص من دفع الضريبة المستحقة أو

جزء منها أو تأجيلها.

وضع عراقيل تحول دون تحصيل الضريبة المدلى بها من المكلف.¹

ثانيا : جنحة الإخلال بواجب تقديم التصريحات

تعتبر جنحة كل إمتناع عن تقديم أو التأخر عن تقديم التصريحات في موعدها القانوني حيث يجب على الممول تقديم تصريحات شهرية (G50)²، قبل اليوم 20 من الشهر الموالي لتحقيق رقم الأعمال و كذلك تقديم تصريحات سنوية (le Bilan) قبل 30 أفريل من كل سنة عن مبلغ الأرباح الصافية للسنة المالية السابقة و هذا حسب المادة 18 من قانون الضرائب المباشرة.

حسب المادة 192-2 و المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة المكلف بالضريبة ملزم بتقديم هذه التصريحات التي تتضمن العناصر و الأسس التي تعتمد عليها المصالح الضريبية من أجل تحديد وعاء الضريبة فعدم تقديمها يعتبر جنحة و بمجرد تأخيره عن التصريح في الأجل المحددة يؤدي بالقابض إلى تحصيل الضريبة و تطبيق غرامة التأخير و على المكلف تقديم شكوى أمام المدير الولائي للضرائب يثبت فيها حسن نيته و أن تأخره يعود لأسباب خارجة عن إرادته و يطلب فيه إلغاء الغرامات الموقعة عليه أما في حين رفعها أمام الجهات القضائية يكون للقاضي سلطته التقديرية حسب ما يقدمه المكلف من إثبات حسن النية.

ثالثا : جنحة رفض تقديم الوثائق أو إتلافها

¹يعاقب على جنحة الإحتيال الضريبي حسب المادة 532 من قانون الضرائب المباشرة و المادة 117 من قانون الرسم على رقم الأعمال بالحبس من سنة إلى 05 سنوات و غرامة من 50000 دج إلى 200000 دج أو إحدى هاتين العقوبتين ، ماعدا في حالة الإخفاء لا تطبق العقوبات هذه المواد إلا إذا تجاوز مبلغ الإخفاء 10.1 عشر المبلغ الخاضع للضريبة.
²G50 هي وثيقة رسمية يقدم فيها المكلف تصريحاته التهريبية إلى قباضة الضرائب التابع لها و تسلم من طرف مفتشية الضرائب.

هي إمتناع أي شخص طبيعي أو معنوي عن تقديم وثائق يوجب عليه التنظيم مسكها أو يقوم بإتلافها قبل إنقضاء المدة المحددة لحفظها المقدرة ب 10 سنوات و تحسب إبتداءا من آخر تاريخ للكتابة.¹

و يعاقب على هذا الإمتناع بغرامة من 1000 دج إلى 10000 دجو كذلك إكراه مالي قدره 50 دج على الأقل عن كل يوم تأخير يبتدئ حسابه من تاريخ تحرير عون الضرائب محضر إثبات الإمتناع حسب المادة 538 من قانون الضرائب الغير مباشرة.

أما المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية نصت على غرامة جبائية تتراوح بين 500 دج إلى 50000 دج على كل سرقة أو شخص يقوم بإتلاف الوثائق قبل إنقضاء الأجال المحددة و كذلك يجب الرجوع إلى العقوبات المقررة في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة.

رابعا : جنحة الإخلال بالرقابة الجبائية

كل شخص يتصرف بأي طريقة كانت تحمل الأعوان المؤهلين لمعاينة المخالفات المتعلقة بالتشريع الجبائي في وضع بتسجيل عليهم فيه أداء وظائفهم كأن يقوم المكلف بغلق المحل أو رفض حق الإطلاع أو إتلاف الوثائق و عدم تقديم التصريحات فيعاقب على الإخلال بالرقابة الجبائية حسب المادة 304 من قانون الضرائب المباشرة و المادة 192 من قانون الرسم على رقم الأعمال و المادة 537 من قانون الضرائب الغير مباشرة و المادة 37 من قانون الطابع.

خامسا : جنحة تحصيل ضرائب غير مستحقة أو الإعفاء منها

تتميز هذه الجنحة بأن يقوم بها أعوان الإدارة الجبائية حيث يقومون بتحصيل ضريبة غير مستحقة أو الإعفاء مكلفين بالضريبة منها بدون وجه حق أي دون أن يعفيهم القانون حيث

¹المادة 640 من قانون الإجراءات الجبائية و المادة 25 من القانون التجاري.

نص عليها قانون العقوبات دون أن تنص عليها القوانين الجنائية حيث نجد المشرع الذي يعاقب فيه المكلفين بالضريبة عن الإخلال بالتزامهم بالضريبة يوقع في نفس الوقت العقاب على أعوان إدارة الضرائب حسب نص المادة 122 من قانون العقوبات حيث يعاقب كل صاحب سلطة عمومية يأمر بتحصيل ضرائب مباشرة أو غير مباشرة غير تلك التي حددها القانون و كذلك كل موظف يضع جداولها أو يقوم بتحصيلها و كذلك الموظفون الذين يمنحون إعفاءات ضريبية دون أن تكون هذه الإعفاءات مسموحة قانونا.

و قد نتخذ هذه الجريمة صورة الإعفاء أو التنازل من قبل صاحب السلطة أو الموظف المختص عن كل المال أو بعضه و كذلك أي رسوم و غرامات و تكاليف مقررة قانونا و لا يملك أحد التنازل عنها أو عن بعضها بأية صورة كانت أو أي سبب كان ¹.

سادسا: جنحة التزوير في الوثائق و التصريحات الضريبية

تتميز في تغيير الحقيقة بالنسبة للبيانات و التصريحات التي يدلي بها المكلف بالضريبة عن الحالة المالية لنشاطه من أجل تقليص وعاء الضريبة الذي يحسب على أساسه الضريبة المفروضة عليه حيث أن المشرع الجنائي نص على معاقبة التزوير في التصريحات الضريبية الذي من شأنه إعطاء بيانات و معلومات خاطئة و غير صحيحة لأنه من أهم الطرق التدليسية التي يلجأ إليها المكلف للتهرب من الضريبة كليا أو جزئيا حيث لا يقوم العقاب في التزوير الضريبي ما لم تقترن بالإستعمال و تقديم الوثائق المزورة إلى الإدارة الضريبية حيث لا يكفي مجرد الإستناد إليه دون تقديمه أو إظهار المحرر في مناقشة ما دون تقديمه.

فالتزوير الضريبي نصت عليه المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة و المادة 533 من قانون الضرائب الغير مباشرة على أنه تعتبر طرق إحتيالية كل من قدم أوراق مزورة أو غير صحيحة كدعم للطلبات التي ترمي إلى الحصول إما على تخفيف الضرائب أو الرسوم أو

¹سليمان عبد الله ، شرح قانون العقوبات الجزائري قسم خاص ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1986 ، ص 109.

تخفيضها أو إعفاء منها أو إسترجاعها أو من أجل الإستفادة من الإمتيازات الجبائية المقررة لصالح بعض الفئات من المكلفين بالضريبة " كما نصت المادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال أنه يعاقب على تزوير أو تقديم وثائق غير صحيحة لإثبات طلبات ترمي إلى الحصول إما على تخفيض أو مخالصة أو إسترجاع الرسم على القيمة المضافة أو الإستفادة من هذه الضريبة أو الشراء بالإعفاء من هذا الرسم كحالة الشركات البيترولية و بالعقوبات المنصوص عليها في المادة 117 من نفس القانون ."

سابعا : جنحة إستعمال أختام الدولة و الدمغات و الطابع و العلامات المقلدة

تتحقق هذه الجنحة بتحقق العناصر المذكورة في المواد 208 إلى 212 من قانون العقوبات و هو كل إستعمال لختام الدولة أو طابع أو علامات قد سبق إستعمالها أو كانت مقلدة و كذلك تحصيل علامات و دمغات و طابع و أختام دولة صحيحة بغير وجه حق و إستعمالها من أجل التهرب من دفع الرسوم و الضرائب الواجبة بحيث يشترط علمه بأن محل الجريمة مستعمل من قبل أو مقلد و إلا إنتفت الجريمة كذلك صناعتها و بيعها من طرف الصناع المحترفين دون رخصه مسبقه من طرف السلطات المختصة و يجدر الإشارة إلى أنه لا تتحقق هذه الجنحة إذا أستعمل الختم أو الطابع أو العلامة على محررات لا تستحق فيها الضريبة أو الرسم و أما بالنسبة للمكلف الحائز عليها دون علمه بأنها مستعملة من قبل أو أنها مقلدة فتكون الجريمة قائمة و على المكلف المتهم عبء إثبات العكس أي عدم علمه على أن هذه الطابع أو العلامات أو الأختام مستعملة أو مقلدة.¹

ثامنا : جنحة الإخلال بالسر المهني

¹طورش بتاتة ، المرجع السابق ، ص 49.

جنحة إفشاء السر المهني هي جريمة عمدية يقوم لها موظفي الإدارة الجبائية عن علم و إرادة.

نصت المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية في فقرتها الأولى و كذلك المادة 539 من قانون الضرائب الغير مباشرة على أنه كل مخالفة للأحكام المتعلقة بالسر المهني التي ترتكب من قبل الأشخاص ينبغي عليهم المحافظة عليه لموجب تنظيم الضرائب أو الرسوم عند تأديتها أو مراقبتها أو في المنازعات التي يشاركون فيها و يعاقب على ذلك بالعقوبة المنصوص عليها في المادة 302 من قانون العقوبات¹ غير أنه يسمح للموظفين بالإدلاء بالمعلومات التي بحوزته دون أن تعتبر هذه الأخيرة إخلال بالسر المهني و هذه الإستثناءات تضمنتها المواد من 65 إلى 69 من قانون الإجراءات الجبائية.

يمكن تبليغ لجان الطعن بكل المعلومات المفيدة لتمكينها من الفصل في النزاعات المعروضة عليها.

كذلك يمكن تبادل الإدارة الجزائرية المعلومات مع الإدارات المالية للدول التي أبرمت معها الجزائر إتفاقيات للتعاون المتبادل في المجال الضريبي.

في حالة تقديم الإدارة الجبائية دعوى ضد مكلف ما ، و بفتح تحقيق بذلك فأعوان الإدارة غير ملزمين بالسر المهني إتجاه قاضي التحقيق.

لا يكون كذلك أعوان الإدارة غير ملزمين بالسر المهني إتجاه الموظفين المكلفين بوظائف ممثلي الدولة لدى منظمة المحاسبين و خبراءها المعتمدين، و ذلك من أجل الفصل في

¹ المادة 302 من قانون العقوبات " كل من يعمل بأنه صفة كاتب في مؤسسة و أدلى أو شرع في الإدلاء إلى أجنب أو إلى جزائرين يقيمون في بلاد أجنبية بأسرار المؤسسة التي يعمل فيها دون أن يكون مخلولا له ذلك يعاقب بالحبس من سنتين إلى 5 سنوات و بغرامة مالية من 500 إلى 10.000 دج.

و إذا أدلى بهذه الأسرار إلى جزائريين يقيمون في الجزائر فتكون العقوبة الحبس من 03 أشهر إلى سنتين و بغرامة مالية من 500 دج إلى 1.500 دج ، حرمان الجاني من حق أو أكثر من الحقوق الواردة في المادة 08 من القانون لمدة سنة على الأقل و خمس 05 سنوات على الأكثر".

الشكاوي المعروضة عليهم المتعلقة بدراسة الملفات التأديبية أو ممارسة إحدى المهن التابعة للمنظمة.

يرخص أيضا لأعوان الإدارة الجبائية في حالة وجود نزاع يتعلق بتقدير رقم الأعمال الذي سجله المكلف بالضريبة بالإدلاء بالمعلومات التي هي بحوزتهم من أجل إثبات الأهمية الحقيقية للأعمال المنجزة من قبل المكلف بالضريبة.

الفرع الثالث : الجنايات الضريبية

الجنايات الضريبية هي كل الأفعال التي في حالة ارتكابها من طرف المكلفين بالضريبة ينجم عنها مساس بحسن سير الإقتصاد الوطني حيث تكون الجريمة الجنائية عندها تفوق قيمة حقوق المتملص منها مبلغ 1000000 دج كآتى :

السجن المؤقت من 05 سنوات إلى 10 سنة و بغرامة مالية من 3000000 دج إلى 1000000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 1000000 دج ولايتجاوز 3000000 دج.

السجن المؤقت من 10 سنوات إلى 20 سنة و بغرامة مالية من 1000000 دج إلى 3000000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 3000000 دج.

شدد المشرع على العقوبة الجنائية لما تلحقه من ضرر لحقوق و مصالح الدولة و تضعف الثقة العامة فنكون أمام ثلاث أنواع من الجنايات

أولاً : جناية تقليد أختام الدولة و الدمغات الطوابع و العلامات

إن المشرع تناول التقليد الذي يرد على خاتم الدولة، الطابع الوطني العلامة أو الدمغات و لا يشترط أن يكون التقليد متقناً إلى درجة يصعب كشفها عند الفحص المدقق، بل يكفي أن يكون التقليد يجعل الناس العاديين يتوهمون في صحة الشيء المقلد.¹

فتقليد خاتم الدولة أو إستعماله يعاقب عليه بالسجن المؤبد حسب المادة 205 من قانون العقوبات و تطبق على مرتكب هذه الخيانة الأعذار المعفية المنصوص عليها في المادة 119 من قانون العقوبات التي تنص على أنه إذا أخبر أحد مرتكبي الجنايات السلطات أو كشف لها عن شخصية الجناة قبل إتمام هذه الجناية أو قبل البدء أي إجراء من إجراءات التحقيق فيها أو سهل القبض على الجناة الآخرين حتى بعد بدء التحقيق فإنه سيستفيد من العذرالمعفي بالشروط المنصوص عليها في المادة 52 من نفس القانون كما نصت المادة 206 من قانون العقوبات على السجن من 05 سنوات إلى 20 سنة على كل من قام بتقليد أو تزوير الطوابع الوطنية أو العلامات أو الدمغات و كل من إستعملها مع علمه بالتقليد أو التزوير كذلك من تحصل عليها بغير حق و إستعملها إستعمالاً ضاراً لمصلحة الدولة يعاقب كذلك بالسجن من 05 إلى 20 سنة حسب المادة 207 من قانون العقوبات.

ثانياً : جناية المساس بحسن سير الإقتصاد الوطني

يعتبر كل عمل أو إمتناع عن أداء عمل يسبب به عرقلة تحصيل الضريبة و كان الهدف منه الإستفادة على حساب الإقتصاد الوطني لمكاسب مالية و عرقلة التنمية و الإختلاس يؤدي إلى المساس بحسن سير الإقتصاد الوطني.

حيث نصت المواد 536 و 537 من قانون الضرائب الغير مباشرة و المواد 304 و 408 من قانون الضرائب المباشرة و المواد 121 و 122 من قانون الرسم على رقم الأعمال

¹ سليمان عبد الله ، المرجع السابق ، ص 134.

على أن كل من قام بتنظيم إعتراض أو رفض جماعي على تأسيس الوعاء الضريبي أو أدائه و تأخير في أدائها.

كل من قام بتحريض الجمهور على ذلك يعاقب كما إتفقت عليه المواد السابقة وفقا لأحكام المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و كذلك المواد 418 من قانون العقوبات¹.

ثالثا : جناية التهرب الضريبي

لم يعرف المشرع التهرب الضريبي بل إكتفى بذكر الطرق الإحتيالية التي يعتمد عليها المكلف بالضريبة للتهرب من دفعها على سبيل المثال لا الحصر لأنه لا يستطيع الإلمام بمختلف الأفعال التي تعد تهرب من دفع الضريبة.

فذكر المشرع هذه الأفعال في كل النصوص القانونية التالية:

- المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة.
- المادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال.
- المادة 530 و 533 من قانون الضرائب الغير مباشرة.
- المادة 34 من قانون الطابع.
- المادة 119 من قانون التسجيل.
- المادة 36 من قانون الإجراءات الجبائية.

فنكون أمام وصف هذه الأفعال المرتكبة إلى جناية الغش الضريبي عندما يفوق المبلغ المتملص منه 1000000 دج و لا يتجاوز 3000000 دج و بالسجن المؤقت من 10 إلى

¹المادة 418 من قانون العقوبات تشير أنه يعد مرتكب لجريمة التخريب الإقتصادي كل من أحدث أو حاول أن يحدث متعمدا شغبا من شأنه أن يعرقل الأجهزة الأساسية و الإقتصادية و بعقوبة من 10 سنوات إلى 20 سنة و إذا كان مرتكب الجريمة موظف أو من الأشخاص المنصوص عليها في المادة 119 من قانون العقوبات تكون العقوبة الإعدام، إلا أن المادة ألغيت بموجب المادة 12 من قانون رقم 01-09 المؤرخ في 26 جويلية 2001 (ج ر 34) بما ان المادة غير سارية المفعول لإستحالة العقاب لغياب النصب القانوني أصلا فإن المشرع لم يقدّم بأي تعديل يخص النص العقابي لهذه الجريمة.

20 سنة و غرامة مالية من 1000000 دج إلى 3000000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 3000000 دج¹

المطلب الثالث : إثبات و متابعة جريمة التهرب الضريبي

تتميز جريمة التهرب الضريبي بتعدد الأشخاص الذين خول لهم القانون مهمة إثبات وقوعها و متابعتها جزائيا حيث سنتعرض لإجراءات إثبات جريمة التهرب الضريبي مرورا إلى كيفية تحريك الدعوى العمومية في جريمة التهرب الضريبي.

الفرع الأول : إثبات جريمة التهرب الضريبي

حرص المشرع على فرض إجراءات خاصة للأشخاص المكلفين بإثبات جريمة التهرب الضريبي كذلك إشكاليات التي تتطلبها المحاضر الضريبية حيث يتم إثباتها وفقا لإجراءات المنصوص عليها في القواعد العامة و المحددة في التشريع الضريبي و تجمع وسائلها بين التحقيق الجبائي و الوسائل الأخرى المنصوص عليها في القانون العام.

أولا: الأشخاص المختصة بإثبات جريمة الغش الضريبي

تتميز القوانين الجبائية باختلاف في تحديد الأشخاص المخولون للقيام بإثبات الجريمة الضريبية حيث جاء في المادة 504 من قانون الضرائب الغير مباشرة بأن الأشخاص المؤهلين لإثبات التهرب الضريبي هم جميع أعوان إدارة الضرائب المفوضين والمكلفين قانونا مكلفون بإثبات المخالفات للقوانين و الأنظمة المتعلقة بالضرائب.²

¹ حسب المادة 303 من الفقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة بعد تعديلها بموجب المادة 28 من قانون المالية لسنة 2003 قد ركزت أكثر على العقوبات السالبة للجريمة و شددت العقوبات المالية حيث أصبحت العقوبة تتناسب مع قيمة الضريبة المتهرب منها فكلما كنا أمام جرائم ضريبية (جنح - جنائيات) نلجأ إلى العقوبات المنصوص عليها في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة.

² المادة 04 من قانون الضرائب الغير مباشرة، المرجع السابق.

خلافا لذلك جاء في نص المادة 112 من قانون الرسم على الأعمال بأن مهمة إثبات واقعة الغش الضريبي لضباط الشرطة القضائية و أعوان إدارة الضرائب المختلفة و التسجيل و مصالح الجمارك و قمع الغش و المخالفات الإقتصادية.¹

حيث يعتبر ضباط الشرطة القضائية كل من الولاية ، رؤساء المجالس الشعبية البلدية ، ضباط الدرك الوطني، محافظ الشرطة، ضباط الشرطة ذوي الرتب في الدرك الوطني و رجال الدرك الذي أمضوا في سلك الخدمة ثلاث سنوات على الأقل و عينوا بموجب قرار وزاري مشترك من وزير العدل و وزير الدفاع الوطني بعد موافقة لجنة خاصة، مفتشو الأمن الوطني الذين قضوا في خدمتهم بهذه الصفة ثلاث سنوات و عينوا بموجب قرار وزاري مشترك من وزير العدل و وزير الداخلية بعد موافقة لجنة خاصة، ضباط و ضباط الصف للأمن العسكري الذين عينوا بموجب قرار مشترك صادر عن وزير الدفاع الوطني و وزير العدل.²

إستنادا إلى ما سبق و كقاعدة عامة أن الشرطة القضائية هي صاحبة الإختصاص العام في إثبات الجرائم و لها صلاحية البحث و جمع الأدلة ما لم تستثنى بنص قانوني و عليه :

- بما أن الجرائم الضريبية لها طابع خاص يمس الوعاء الضريبي و له علاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية فإنه يكون لأعوان الإدارة الضريبية الحق في إثبات هذه الجريمة.

- طالما لا يوجد نص قانوني صريح يستثنى ضباط الشرطة القضائية من إثبات هذه الجرائم فمن حقهم إثباتها على أن يحيلوا محاضر الإثبات إلى الإدارة الضريبية المختصة دون سواها لتحريك الدعوى العمومية.³

¹ المادة 112 من قانون الرسم على الأعمال، المرجع السابق.

² بولجة نادية ، المرجع السابق، ص 88.

³ أحسن بو سقيعة، المخالفة الضريبية - الغش الضريبي، المجلة القضائية ، عدد 1، السنة 1998، ص 24

خول المشرع للأشخاص المؤهلين لإثبات الغش الضريبي صلاحيات و هي تحرير محضر إثبات المخالفة حسب المادة 505 من قانون الضرائب الغير مباشرة تنص على أن هناك إجراءات شكلية يتعين إحترامها عند تحرير المحضر و ذلك بذكر تاريخ اليوم الذي تم فيه تحريره و الشخص المكلف بالمتابعات و مكان تحرير المحضر و ساعة إختتامه¹ بالنسبة للمادة 112 من قانون الرسم على رقم الأعمال يفهم أنه لكل جهة مؤهلة لإثبات الغش الضريبي تحرير محاضرها وفقا للأوضاع و الإجراءات التي تحكم تحرير محاضرها.

أعطى المشرع لهذه المحاضر الضريبية قوة إثبات مطلقة إذ تم تحريرها وفقا للشروط الشكلية و الموضوعية فهي تتميز بالقوة الثبوتية من أجل إثبات الجرائم حيث لا يمكن أن تقدم شكوى بدون إثبات للجريمة كما أعطى المشرع بالمقابل للمكلف بالضريبة الذين هم محل متابعة جزائية حق الطعن في هذه المحاضر الضريبية بالبطلان.

ثانيا : وسائل إثبات جريمة التهرب الضريبي

يوجد نوعين من طرق الإثبات واحدة المنصوص عليها في القانون الجبائي و الثانية المنصوص عليها في القواعد العامة.

1- إثبات جريمة التهرب الضريبي في القانون الجبائي

تتمثل وسائل الإثبات في القانون الجبائي في :

¹ المادة 505 من قانون الضرائب الغير مباشرة.

*المحاضر الضريبية هي الأوراق التي يحررها أعوان الإدارة المالية بصفة عامة و المؤهلين لذلك لإثبات ما يتوصلون إليه من جرائم ضريبية و ظروفها و أدلتها و مرتكبيها و قد وصفت هذه المحاضرات بأنها شهادة صامته مثبتة في ورقة.

أ- المعايينة و الحجز : تعتبر المعايينة إجراء قانوني تلجأ إليه الإدارة الضريبية في حالة وجود قرائن تدل على إستعمال المكلف لطرق تدليسية بهدف التهرب من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً و يترتب على هذا الإجراء تحرير محضر معايينة.¹

حسب المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية أسندت مهمة المعايينة للأشخاص الذين لهم رتبة مفتش في كل المجالات قصد البحث و الحصول على كل الوثائق و المستندات التي تبرز التصرفات التي تهدف إلى التملص من الضريبة.

أما المادة 35 من نفس القانون قيدت من صلاحيات هؤلاء الأشخاص لإجراء المعايينة حيث يجب أن يكون طالب الترخيص بإجراء معايينة صادر من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهلة قانوناً و يتضمن مبررات اللجوء للمعايينة و التعريف بالشخص الطبيعي أو المعنوي محل المعايينة و الوقائع المادية و القانونية التي من شأنها إثبات إستعمال المكلف لطرق إحتيالية التدليسية و أسماء الأعوان المكلفين بالمعايينة و صفتهم و يوجه هذا الطلب لرئيس المحكمة المختصة إقليمياً أو أي قاض مفوض قانوناً لإستصدار أمر بإجراء معايينة.²

كما يمكن لضباط الشرطة القضائية و بتعيين من وكيل الجمهورية حجز كل الوثائق و الأملاك التي لها علاقة بالواقعة التي يتم التحقيق فيها و التي قد تكون دليلاً مفيداً في الدعوى حيث يتم تكوين النتائج المتوصل إليها في محاضر حسب المادة 505 من قانون الضرائب

¹ رضوان العمودي ، جريمة الغش الضريبي ، مذكرة لنيل شهادة الماستر في القانون العام ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة قاصدي مرياح ورقلة ، سنة 2015، ص 30.

² المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية

نصت على البيانات التي يجب توفيرها في المحاضر حيث نصت على " يذكر في المحاضر تاريخ اليوم الذي تم تحريرها فيه، و نوع المخالفة ، و في حالة الحجز التصريح الذي قدم في هذا الشأن إلى المتهم و إسم و صفة و محل إقامة العون أو الأعوان الذين قاموا بتحرير المحاضر و الشخص المكلف بالمتابعات و نوع و وزن أو قياس الأشياء المحجوزة و تقديراتها التقريبية و حضور الطرف أثناء إعداد بيانهم الوصفي أو الإخطار الرسمي الذي قدم له للحضور و إسم و صفة و قبول الحارس و مكان تحرير المحاضر و ساعة إختتامه و عندما لا يكون المتعلم محل إقامته معروفة في التراب الوطني فإن التصريح الخاص بالمحاضر يكون عن طريق ظرف موصي عليه مع طلب الإشعار بالإستلام من إدارة البريد و المواصلات يرسل إلى آخر محل إقامة معروفة للمخالف و يجب أن تحمل الرسائل بيان مكانه و تاريخ تحرير المحاضر"

غير المباشرة و المادة 112 من قانون الرسم على رقم الأعمال و المادة 506 من قانون الضرائب الغير مباشرة.

أضافت المادة 507 من قانون الضرائب الغير مباشرة على أنه في حالة مباشرة إجراء الحجز بسبب التزوير أو الإلتلاف الذي أحدث في الدفاتر و الرخص و النسخ يجب أن يتضمن المحضر نوع التزوير أو الإلتلاف، و تسلم نسخة من هذا المحضر للمتهم و في حالة غيابه و كانت له إقامة معروفة في مكان الحجز أو تحرير العقد يبلغ بالمحضر خلال 48 ساعة من إختتام عملية الحجز أما إذ لم يكن لديه عنوان معروف فإنه يعلق في نفس هذا الأجل في البلدية التابعة لمكان الحجز التي حرر فيها العقد.

يجوز للدائن خلال عشرة أيام الموالية لتبليغ الحجز التنفيذي أن يطلب من القاضي الذي يباشر المتابعة بيع المحل التجاري في المزاد العلني حيث ينفذ البيع على من تقدم بأكبر عطاء مالي و رسا عليه المزاد و يصدر القاضي حكما يسمى حكم إيقاع البيع أو مرسى المزاد و يبدأ الحجز بالمنقول و بيعه و في حالة عدم كفاية ثمن المحصولات و المنقولات لسداد الأموال أو الرسوم المستحقة فإنه يشرع الحجز على العقار و بيعه.¹

تتمتع محاضر المعاينة و الحجز و التي تتعلق بحجز المنقولات بحجية كاملة أما المحاضر التي تتضمن المعاينات المادية و الحجز التي تحرر من طرف عون غير مؤهل قانونا بحجية نسبية و يتمتع القاضي الجزائي بدور إيجابي في الإعتداد بها كوسيلة إثبات.²

ب- **التحقيق الجبائي** : يتم التحقيق الجبائي من خلال إظهار الفرق بين المداخل المصرح بها و يكون التحقيق الجبائي على ثلاث أشكال (و سنذكره مفصلا في الفصل الثاني من المذكرة).

¹ بولجة نادية ، المرجع السابق ، ص 93.

² المادة 505 من قانون الضرائب الغير مباشرة، المرجع السابق.

الفرع الثاني : المتابعة الجزائية

تبدأ المتابعة الجزائية لجريمة التهرب الضريبي بمباشرة تحريك الدعوى العمومية من طرف النيابة العامة بإعتبارها من يمثل الحق العام أمام الجهة القضائية المختصة و هذا من خلال تقديم شكوى من إدارة الضرائب المختصة و التي تختلف طبيعتها عن الإذن و كل واحدة تأخذ شروط معينة لتحريك الدعوى كما يخضع إنقضائها كذلك لشروط معينة.

أولا : الجهة القضائية المختصة للفصل في جريمة التهرب الضريبي

يعتبر الإختصاص المحلي في القانون الجزائري من النظام العام حيث يجوز للقاضي إثارته من تلقاء نفسه في أية مرحلة من مراحل الدعوى حسب المادة 1/329 من قانون الإجراءات الجزائية و التي نصت على أن " تختص محليا بالنظر في الجنحة محكمة محل الجريمة أو محل إقامة أحد المتهمين أو شركائهم أو محل القبض عليهم و لو كان هذا القبض لسبب آخر " ¹.

بينما ينحرف المشرع الجزائري عن القواعد العامة للإختصاص المحلي من خلال المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة و المادة 119 من قانون التسجيل و 34 من قانون الطابع حيث أخضع المشرع الإختصاص المحلي بالنظر في جريمة التهرب الضريبي لإختيار إدارة الضرائب على أن يؤول الإختصاص للمحكمة التي يقع في دائرة إختصاصها مكان فرض الغرامة أو مكان الحجز أو مقر المؤسسة و ذلك لتمكين الإدارة الضريبية من تحصيل المعلومات اللازمة لتبرير هذه الجريمة² ، حيث جاءت بصفة واسعة عبارة " الجهة القضائية المختصة " و لم يحدد بدقة و ذلك بهدف أن جريمة التهرب الضريبي تغلب عليها فكرة

¹ المادة 329 من قانون رقم 66-155 مؤرخ في 8 يونيو 1966 المتضمن قانون إجراءات الجزائية المعدل و المتمم بالأمر رقم 15-02 المؤرخ في 23 جويلية 2015.

² أحسن بو سقيعة، المرجع السابق، ص 437.

المصلحة الإقتصادية للدولة بإعتبارها جريمة إقتصادية تمس بالمالية العمومية للدولة و تعرقل سير المرفق العام بإنتظام.¹

ثانيا : شروط تحريك الدعوى العمومية في جريمة التهرب الضريبي

يقصد بتحريك الدعوى العمومية رفعها أو البدء فيها حيث يشمل مباشرة الدعوى العمومية تحريكها و تتبعها إلى حين صدور الحكم النهائي فيها بحيث تعتبر النيابة العامة الجهة الوحيدة المخولة لتمثيل المجتمع²، حيث يعتبر تحريك الدعوى العمومية و مباشرتها إختصاص أصيل للنيابة العامة بإعتبارها ممثلة للحق العام في جميع الجرائم التي لها وصف جزائي.

يعتبر إختصاص النيابة العامة في التشريع الجزائري عام سواء كانت جرائم عادية أو إقتصادية بخلاف المشرع الفرنسي الذي شهد تطور من خلال إستحداث قانون رقم 1117-2013 المتعلق بمكافحة الغش الضريبي الذي خلق منصب وكيل جمهورية مالي يتمتع بإختصاص وطني تحت سلطة وكيل الجمهورية لمحكمة الإستئناف بباريس³.

يشترط في تحريك الدعوى العمومية في جريمة التهرب الضريبي تقديم شكوى من إدارة الضرائب المختصة حيث قيد المشرع سلطات النيابة العامة في تحريك الدعوى العمومية كأصل عام و إستثنى بالضرورة الحصول على طلب أو إذن أو تقديم شكوى⁴.

تختلف الشكوى عن الإذن الذي إشتراطه المشرع لتحريك الدعوى العمومية بمناسبة الجرائم التي ترتكب من بعض الموظفين فأذن عبارة عن رخصة مكتوبة تتضمن الأمر أو الموافقة على مباشرة إجراءات المتابعة القضائية في حق شخص ينتمي إليها في إطار الحصانة

¹GDFRIN,PHILIPPE, Droit administratif des biens, 4 édition, Masson, Paris, 1994, p 173.

² طاهري حسين ، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجزائية، الطبعة الثانية، دار المحمدية ، الجزائر ، ص 31.

³La loi N°2013-1117 en date du 06/12/2013 Relative à la lute contre la Frauda, Fiscale-bulletin officiel du ministère de la justice la Paris, P1.

⁴طالب نور شرع، الجريمة الضريبية، دار وائل للنشر، الطبعة الاولى 2008، ص 191-192.

التي يمنحها الدستور الجزائري لنواب البرلمان بغرفتيه حيث لا يمكن متابعة أي نائب جزائياً إلا بموجب إذن يخول للنيابة العامة مباشرة إجراءات الجزائية حسب المادة 110 من الدستور الجزائري.¹

يشترط في الشكوى أن تكون صحيحة و أن تقدم من طرف من كلفه القانون بذلك شخصياً و يجوز تقديمها ممن سمح القانون بإنابته في ذلك و يكفي لذلك الإنابة العامة و إذا صدرت الشكوى من شخص غير مختص يكون الإجراء باطلاً و يشترط أيضاً أن تكون مكتوبة كما يشترط أيضاً لإجراء الشكوى الحصول على الموافقة من طرف اللجنة التي تنشأ لدى المديرية الجهوية للضرائب التي تتبعها إدارياً المديرية الولائية للضرائب حسب المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية.²

يترتب على تحريك الدعوى العمومية على أساس متابعة جريمة الغش الضريبي دون شكوى مسبقة من إدارة الضرائب بطلان إجراءات سير الدعوى إذ كانت أمام جهة التحقيق و بطلان الحكم القضائي إذ صدر و لا يمكن تصحيح الإجراءات أمام جهة الإستئناف.³

تتميز الدعوى العمومية في جريمة التهرب الضريبي بإستقلالها عن الدعوى المرفوعة أمام القاضي الإداري بالرغم من أن المنازعات الجبائية بمفهومها الواسع تشمل كل نزاع بين المصالح الضريبية و المكلف بالضريبة و هو ما أكدته المحكمة العليا في القرار رقم 378030 الصادر بتاريخ 2009/01/28 عن محكمة الجنح و المخالفات في قضية (أ. س) ضد مديرية الضرائب و النيابة العامة و الذي قضى فيه بتأسيس الطعن الذي قدمه الطاعن و أبطلت القرار المطعون فيه الصادر بتاريخ 2004/07/06 عن مجلس قضاء قسنطينة و يرجع ذلك إلى أن التسبيب الذي جاء به قضاة المجلس خاطئ فالنزاع الإداري الضريبي مستقل عن الدعوى

¹ المادة 127 من الدستور الجزائري 2016.

² المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

³ طورش بتاتة، المرجع السابق، ص 146.

الجزائية المعروضة أما القاضي الجزائي و أضافت المحكمة العليا بأن القاضي الجزائي مستقل في حكمه عن القاضي الإداري و لا حجة للحكم الإداري الفاصل في المنازعات الضريبية أمام القاضي الجزائي حيث يتعلق موضوع القضية الإدارية بتحديد الوعاء الضريبي و قيمة الأرباح و التصريحات المختلفة و يتعلق موضوع التهرب الضريبي بإستعمال المكلف لطرق تدليسية للإفلات من دفع الضريبة المستحقة.

ثالثا: إنقضاء الدعوى العمومية في جريمة التهرب الضريبي

بالرجوع إلى النصوص الجبائية المختلفة فإن المشرع لم يحدد بشكل صريح أسباب إنقضاء الدعوى العمومية و إنما وردت في شكل نصوص مبعثرة ، هناك أسباب تدرج ضمن الأسباب العامة لإنقضاء الدعوى العمومية في القواعد العامة و هناك أسباب خاصة أيضا لإنقضاء الدعوى العمومية و التي حددها المشرع في نص المادة السادسة من قانون الإجراءات الجزائية حرصا منه لحماية و ضمان الحقوق العامة و الخاصة.¹

1- الأسباب العامة لإنقضاء الدعوى العمومية

تنقضي الدعوى العمومية طبقا لنص المادة السادسة من قانون الإجراءات الجزائية للأسباب التالية:

" تنقضي الدعوى العمومية الرامية إلى تطبيق العقوبة بوفاة المتهم و بالتقادم و العفو الشامل و بإلغاء قانون العقوبات و بصدور حكم حائز لقوة الشئى المقضى فيه..."

يستفاد من نص المادة الأسباب العامة لإنقضاء الدعوى :

¹ المادة 06 من قانون الإجراءات الجزائية، المرجع السابق.

أ- وفاة المتهم :

يسقط الحق في تحريك الدعوى العمومية بوفاة الجاني سواء كان من جهة تطبيق العقوبة الأصلية و التبعية أو التكميلية فإذا حصلت واقعة الوفاة بعد إرتكاب الجريمة و لم يتخذ أي إجراء لتحريك الدعوى العمومية فتعتبر مباشرتها إجراء باطل أما إذ كانت على مستوى النيابة و حدثت الوفاة يتقرر سقوطها أما إذ صدر حكم ابتدائي و حصلت الوفاة يعتبر هذا الحكم آخر إجراءات الدعوى و لا مجال للطعن فيه و في حالة وفاة الجاني بعد صدور حكم قطعي فلا تنفيذ للعقوبة إذ لم يبدأ بعد في تنفيذها.

ب- التقادم

يقصد به مرور فترة زمنية من يوم وقوع الجريمة أو من يوم إنقطاع هذه المدة و تختلف مدة التقادم حسب جسامة الجريمة حيث حددت بعشر سنوات في الجنايات حسب المادة 07 من قانون الإجراءات الجزائية و 3 سنوات في الجرح حسب المادة 08 من نفس القانون و سنتين بالنسبة للمخالفات حسب المادة 09 من نفس القانون السابق الذكر.

يتميز تطبيق أحكام التقادم في التشريع الجزائري بمرونته حيث تعتبر الجنايات و الجرح الموصوفة بأفعال إرهابية أو تخريبية مستثناة من ذلك ، كذلك المتعلقة بالجريمة المنظمة العابرة للحدود الوطنية و الرشوة و إختلاس الأموال العمومية و ذلك حماية للإقتصاد الوطني من الجرائم المالية التي تهدده إلا أن جريمة التهرب الضريبي أخضعها لأحكام التقادم سواء الدعوى العمومية أو الجبائية.

حيث تكون مدة التقادم في دعوى الإدارة بأربع سنوات من يوم إرتكاب المخالفة حسب المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.¹ و نفس الأجل تضمنته المادة

¹ المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة ،المرجع السابق

564 من قانون الضرائب الغير مباشرة¹، كذلك في المادة 106 من قانون الرسم على رقم الأعمال² و المادة 110 من قانون الإجراءات الجبائية و يمدد هذا الأجل بسنتين بمجرد أن يتبين للإدارة أن المكلف بالضريبة قام بإستعمال طرق تدليسية و رفعت ضده دعوى قضائية.³

ت- العفو الشامل

يشمل طائفة من الجرائم إرتكبت في فترة زمنية و في ظروف معينة و لا يشمل أشخاص معينين بأسمائهم حيث يعتبر سبب عام لإنقضاء الدعوى العمومية يصدر من السلطة العامة بهدف نسيان بعض الجرائم التي وقعت فيها دعاوي أو التي يحتمل أن ترفع فيها الدعوى و الأحكام الصادرة غير أنه في التشريع الجزائري يصدر العفو الشامل بموجب قانون من البرلمان طبقا للمادة 140 من الدستور و التي نصت على صلاحية البرلمان للتشريع في الميادين التي يخصصها له الدستور و كذلك فيما يتعلق بقواعد قانون العقوبات و الإجراءات الجزائية لا سيما القواعد التي تتعلق بالعفو الشامل.⁴

كما يختلف العفو الشامل عن العفو عن العقوبة الذي تكرم من رئيس الجمهورية حسب المادة 91 من الدستور 2016/الفقرة السابعة " يضطلع رئيس الجمهورية بالإضافة إلى السلطات التي تخولها إياه صراحة أحكام الدستور ... له حق إصدار العفو و حق تخفيض العقوبات و إستبدالها "⁵.

نرى أن المشرع الضريبي لم يتعرض لهذه الحالة في تشريعاته حيث يمكن للمتهم الدفع بها أمام القضاء كسبب لإنقضاء الدعوى العمومية.

¹ المادة 564 من قانون الضرائب غير مباشرة، المرجع السابق.

² المادة 106 من قانون الرسم على الأعمال، المرجع السابق

³ المادة 110 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

⁴ المادة 140 من دستور الجزائري 2016، المرجع السابق.

⁵ المادة 91 من دستور 2016، المرجع السابق.

ث- إلغاء قانون العقوبات

حيث يقصد بإلغاء قانون العقوبات وقف تنفيذ النص القانوني بسبب زوال الوقائع التي كان ينظمها و إحلال مكانه نص قانوني جديد أو إلغاء دون إحلال أي نص قانوني جديد و يرد الإلغاء على جميع القواعد القانونية و يصدر من السلطة التي أنشأته أو سلطة أعلى منها.

يترتب عن إلغاء قانون العقوبات إنقضاء الدعوى العمومية إذ صدر قانون جديد قبل صدور الحكم النهائي و يوقف تنفيذ العقوبة إذ صدر حكم نهائي و يطبق القانون الجديد إذ كان أصح للمتهم حسب المادة 02 من قانون العقوبات " لا يسرى قانون العقوبات على الماضي إلا ما كان منه أقل شدة " ¹.

ج- صدور حكم حائز لقوة الشيء المقضى فيه

يحوز كل حكم قضائي نهائي قطعي لحجية الشيء المقضى فيه ، فيمنع القاضي من إعادة الفصل في الدعوى التي سبق له الفصل فيها و يلزم القاضي بإحترام الحكم السابق عند الفصل في دعوى أخرى يتم التعرض فيها لهذا الحكم سواء من حيث الموضوع أو الأطراف أو الوقائع.

2- الأسباب الخاصة لإنقضاء الدعوى العمومية

هناك أسباب خاصة نصت عليها المادة السادسة من قانون الإجراءات الجزائية و هي :

أ- سحب الشكوى

يعتبر سحب الشكوى أو التنازل عنها أحد أسباب إنقضاء الدعوى و هذا لوقف إجراءات المتابعة حيث لا يمكن لمدير الضرائب تقديم شكوى أخرى بعد التنازل عنها و هذا ضمانا لإستقرار المراكز القانونية و لسحب الشكوى يشترط المشرع في ذلك تسديد المكلف لكامل

¹ بولجة نادية ، المرجع السابق ، ص 125.

الديون الضريبية المستحقة للخبزينة العمومية و كل الحقوق التابعة في حالة تسديد كل الحقوق البسيطة و الجزاءات محل المتابعة كذلك يمكن سحبها في حال تسديد 50 % من الحقوق الأصلية و الغرامات موضوع الملاحقة و إكتتاب جدول الإستحقاق للتسديد ... و هذا حسب المادة 44 من قانون المالية لسنة 2012.¹

ب- المصالحة

أو الصلح هو تسوية النزاع بطريقة ودية و المصالحة عرفتها المادة 459 من القانون المدني بأنه " عقد ينهي به الطرفان نزاعا قائما أو يتوقيان به نزاعا محتملا، وذلك بأن يتنازل كل منهما على وجه التبادل عن حقه"²

يترتب على الصلح إنقضاء الدعوى العمومية غير أن الصلح لا يترتب عليه أثر بالنسبة لحقوق المضرور من الجريمة و يختلف الصلح القضائي عن التنازل عن الحكم حيث في التنازل عن الحكم يتم إرجاع الخصوم إلى ما كانوا عليه قبل صدور الحكم.

و يشترط لقبول الصلح أن يتم بناء على تراضي الطرفين بحيث يتنازل كل طرف عن جزء من إدعاءاته و يشترط في محل الصلح كافة الشروط التي يجب أن تتوفر في محل الإلتزام، و التي تتمثل أساسا في أن يكون محل الصلح موجودا و ممكنا و أن يكون معينا أو قابلا للتعيين و مشروعا و غير مخالف للنظام العام.

¹ المادة 44 من قانون رقم 11-16 مؤرخ في 28 ديسمبر 2011.

² المادة 459 من القانون المدني.

ملخص الفصل الأول

من خلال ما سبق يتعين أن جريمة التهرب الضريبي جريمة عالمية تعاني منها أغلب دول العالم رغم عدم تمكن الفقهاء و رجال القانون من تحديد تعريف واضح للتهرب الضريبي رغم إختلاف وجهات نظرهم لأنها تأخذ عدة أشكال و أنواع يقوم بها المكلف للتخلص من الضريبة كلياً أو جزئياً هذا من جهة و من جهة أخرى تحديد الأساليب التي تهدف إلى التخفيض من الضريبة الواجبة الأداء فإن لهذه الجريمة أسباب عدة التي أدت بالمكلف للتملص حيث يواجه أحيانا أمواله لقطاعات تكون معفاة من الضريبة أو خاضعة لضرائب أقل و لا يمكن أن يصل المكلف إلى هذه الدرجة من الكفاءة إلا إذ توفرت أسباب خاصة بالنظام الضريبي تسهل عليه عمله أو أخرى متعلقة بالإدارة الجبائية تجعل من الرقابة على أعماله أمرا مستعصيا أو كان مستوى وعيه لا يرقى به إلى معرفة النتائج المترتبة عن أفعاله من جميع النواحي (الإقتصادية و المالية ، الإجتماعية).

الفصل الثاني

أثر التهرب الضريبي واليات مكافئته

تمهيد

تعد الضرائب من أهم ممولات الخزينة العامة و جريمة التهرب الضريبي من أخطر الجرائم التي تمس بدورها التمويلي هذا حيث تؤثر سلبا على التنمية المستدامة و تخلف عجز في ميزانية الدولة.

حيث يخلف التهرب الضريبي آثار مختلفة في مجالات عدة مالية - إقتصادية و إجتماعية و نفسية فالضريبة أهم مورد مالي للدولة و أداة لتوجيه سياستها الإقتصادية و الإجتماعية (المبحث الأول).

و لتفادي تفشي هذه الجريمة و الآثار المترتبة عنها يجب على السلطات المعنية إنتهاج سياسة رشيدة للحد من إستغلال و تقاوم الوضع و ذلك من خلال وسائل و أساليب ردية كالعقوبات كذلك الأساليب الوقائية والرقابية (المبحث الثاني).

المبحث الأول : آثار التهرب الضريبي على الخزينة العمومية

يؤدي التهرب الضريبي بالإضرار بالخزينة العمومية و ميزانيتها حيث يؤدي إلى ضياع نسب مالية كبيرة من هذه الموارد و يخل بالسياسة المالية للدولة و يترتب عنه نتائج و آثار وخيمة سواء كانت مالية (المطلب الأول) ، إقتصادية (المطلب الثاني)، و إجتماعية ونفسية(المطلب الثالث) وسياسية (المطلب الرابع).

المطلب الأول : الآثار المالية للتهرب الضريبي تبدا الآثار المالية للتهرب الضريبي واضحة و جلية بالنسبة للخزينة العمومية حيث يؤدي إلى نقص الأموال و من ثم عجز الدولة عن تنفيذ مشاريعها و إستثماراتها و ينعكس هذا العجز من حرمان المواطن من الإستفادة بهذه المشاريع.¹

¹ علي دحمان الدراجي، قحيز ياسين ، المرجع السابق، ص 38.

و هذا ما يجعل الدولة تلجأ للإقتراض الخارجي أو إلى طبع الأموال دون مقابل حيث يولد إرتفاع نسبة التضخم و رفع الضغط الجبائي.

الفرع الأول : الإصدار النقدي

هو ضخ قدر من النقود " الكتلة النقدية " و أطلق عليه كذلك التمويل بالتضخم و ينتج عنه:¹

➤ زيادة مفرطة في الأسعار، إرتفاع غير طبيعي دون أن يقابله زيادة في الإنتاج.

➤ ظهور التضخم باختلاف أنواعه.

➤ نقص القدرة الشرائية للمواطنين و تدهورها.

➤ تغير نمط الإستهلاك.

➤ إنخفاض الصادرات في البلاد و الذي يؤدي إلى قصور في الحصول على العملة الصعبة.

➤ إختلال التوازن الإجتماعي بين طبقات المجتمع و ظهور السوق السوداء.

الفرع الثاني : الدين العام

و ذلك على إعتبار الدين العام من ممولات الدولة قد يكون داخليا أو خارجيا و حسب المدة طويلة أو قصيرة² و طريقة الإكتتاب العام أو عن طريق البنك و اللجوء إليه يؤدي إلى آثار سلبية منها:

¹ محمدي فوزية ، المرجع السابق، ص 40.

² بن كردة رشيدة، أثر التهرب الضريبي على التنمية الاقتصادية(دراسة حالة مركز الضرائب)، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة تسيير ، جامعة عبد الحميد إبن باديس، مستغانم، قسم العلوم المالية و المحاسبية، السنة الجامعية 2016-2017.

يشكل عبء على ميزان المدفوعات في حالة التسديد و تتحمل الأجيال المستقبلية أعباء هذه القروض خاصة إذا كانت موجهة في أغراض إستهلاكية لا تعود بأي فائدة للأجيال القادمة .

نقص الإنفاق العام الناتج عن تسديد القروض و ضعف القدرة الشرائية للأفراد.

فقدان الثقة في الدولة و عزوف الهيئات المالية و الأفراد عن منح القروض.

الفرع الثالث : زيادة الضغط الجبائي

إن لجوء الدولة إلى فرض معدلات ضريبية مرتفعة أو فرض ضرائب جديدة من أجل زيادة حصيلة الضرائب لمواجهة العجز المتولد عن ظاهرة التهرب الضريبي يولد زيادة في الضغط الجبائي على المكلفين بالضريبة ما يساهم في تهربهم منها و ميولهم للغش و التملص من دفعها و هذا ما يساعد و يشجع على إستغلال جريمة التهرب الضريبي.¹

المطلب الثاني : الآثار الإقتصادية

للضريبة دور إقتصادي هام بإعتبارها وسيلة لتمويل مختلف الأنشطة الإقتصادية لذلك فإن التهرب من هذه الضريبة يترتب عنه آثار سلبية وخيمة على الإقتصاد الوطني من عدة جوانب أهمها ما يلي:

الفرع الأول : التأثير على المنافسة

يشوه التهرب الضريبي المنافسة النزيهة فهو يسمح لدافعي الضرائب بالحصول على أقصى فائدة مما يمنحهم إمكانية حفظ² أسعار تكلفة المنتجات المباعة أقل من المعايير المعتادة لمنافستها، كما أن التهرب الضريبي يسمح للمؤسسات بالتخفيض من أسعار عائداتها

¹رجال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة، حالة ولاية الوادي، مذكرة ماجستير، جامعة ورقلة ، السنة الدراسية 2006-2007، ص 41-42.

²Talbi Abdelhak – Yacini Halim , la contrôle fiscal Outil de lutte contre la Frande fiscale, Mémoire de fin de cycle diplôme de Master en science de gestion , Université Abderrahmane, Mira, Bejaia, Anneé 2012/2013, page 48 .

المالية و ذلك لأن لها وسائل مالية تساعد على تعويض ذلك النقص في أسعارها و هذا من عائدات الغش الضريبي حيث يعتبر ربح لها و هذا ما يمنحها ميزة تنافسية غير مشروعة على حساب غيرها.¹

كذلك فإن التهرب الضريبي يساهم في الحد من القدرة التنافسية للمؤسسات التي تعمل ضمن ضوابط التسيير الجيد لمواردها و التي تهدف إلى رفع معدلات أرباحها طبقا لقواعد السوق على عكس المؤسسات التي تلجأ إلى التهرب للحصول على وسائل التمويل و من ثم التأثير على أسعار المواد المباعة في السوق مما يقوي مركزها التنافسي.

الفرع الثاني : تراجع مؤشرات التنمية الإقتصادية

يساهم التهرب الضريبي في تراجع النمو الإقتصادي و مؤشرات التنمية الإقتصادية و هذا يحول دون السير الحسن للإقتصاد الوطني و الذي يمثل الإيرادات و المداخيل الغير معلنة أو غير مصرح بها للهيئة الجبائية المعنية حيث تفلت أموال ضخمة من الرقابة الجبائية و تحرم الدولة من إستثمارها في مشاريع إقتصادية محلية² و هذا ما يرتب خسائر تلحق بالخرينة العمومية للدولة، فالتهرب الضريبي يآثر على النشاط الإقتصادي و يعيد توجيهه حسب الإعتبارات الجبائية أكثر منها إقتصادية حيث يتوجهون للقطاعات أكثر حساسية للتهرب من الضريبة و يتركون النشاطات أكثر إستثمار و تخلق ثروات.

الفرع الثالث : ظهور أزمة رؤوس الأموال

¹ عبد الغفور هلايلي، آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مشروع مذكرة مكملة من متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق تخصص قانون إداري ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2015-2016، ص 37.

² بوعكاز سميرة ، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، رسالة دكتوراة الطور الثالث في العلوم التجارية ، تخصص محاسبة ، جامعة محمد خيضر ، سنة 2014-2015، ص 37.

يلجأ المكلف بالضريبة إلى إخفاء رقم أعماله و أرباحه الحقيقية عن طريق الإكتناز أو على شكل أوراق نقدية أو معادن كالذهب حيث يتجه سلوك المتهرب الضريبي إلى فتح حسابات بنكية خارج الوطن كمثل على ذلك رؤوس الأموال الجزائرية في البنوك السويسرية و هذا ما يؤدي إلى إضعاف إيرادات الدولة كذلك إضعاف مبالغ الإدخار العمومية و ينعكس كل ذلك على الإستثمارات حيث يقلل ذلك من إمكانيات الدولة في مجال الإنفاق العمومي مثال : التعمير ، البناء ، المساكن ، المدارس ... إلخ.

الفرع الرابع : زعزعة الإستقرار الإقتصادي

قد يتركز في حالتين هما :

أولا : في أوقات التضخم

يسبب التضخم المالي و رواج السلع إتساع نطاق التهرب الضريبي و بالتالي إتساع رقعة التهرب تقود إلى تخفيض درجة فاعلية السياسة الضريبية في كبح التضخم نتيجة عجز الضريبة عن إمتصاص جزء كبير من القوة الشرائية الزائدة الداعمة للضغوط التضخمية¹.

ثانيا : في أوقات الإنكماش

يكون هناك نوع من الإكتناز و هذا بإنتظار المزيد من إنهيار الأسعار بحيث لن تؤثر التخفيضات أو الإعفاءات الضريبية في إنتعاش الظروف الإقتصادية.

المطلب الثالث : الآثار الإجتماعية و النفسية

يسبب التهرب الضريبي آثار إجتماعية و نفسية على المكلفين بالضريبة خاصة في تحمل عبء الضريبة فبعض يتحملها بكاملها بينما البعض يتخلص منها و هذا ما ينجم عنه

¹ سهام كردودي ، الرقابة الجبائية بين النظرية و التطبيق، دار المفيد للنشر و التوزيع ، الجزائر ، 2010، ص 22.

عدم عدالة توزيع العبء الضريبي بالإضافة إلى ذلك تصبح الضريبة عامل إفساد أخلاقي ما يسبب التحايل و التهرب من الواجب الضريبي.¹

الفرع الأول : تعميق الفوارق الإجتماعية

ينجم عن رفع معدلات الضرائب لتعويض النقص الموجود في الإيرادات من طرف الدولة من أجل تحقيق النفع العام إلى إزدياد الفقر و حرمان المواطنين من المرافق العامة و الوسائل الضرورية التي ينبغي أن تمنحها الدولة مجاناً.

في حين تلجأ الطبقة الغنية من أصحاب الأموال و التجار و رجال الأعمال إلى التهرب من الضرائب و ظهور الفساد في المجتمع من خلال إنتشار الرشوة بين المكلفين و الإدارة الضريبية هذا ما يؤدي إلى ظهور ثروات غير مبررة و الطبقة بين فئات المجتمع.²

بالإضافة إلى ظهور الفساد في المجتمع خاصة في ظل إنخفاض العقوبات الردعية أو سد باب الخوف من العقوبات و الغرامات.

ينجم عن ذلك إزدياد الهوة بين الفئات حيث يجد المكلفون سهولة في إرتكاب جريمة التهرب و هذا ما يضعف روح التضامن الإجتماعي و بالتالي تدهور الحس الجبائي ما يؤدي إلى الطبقة في هذا المجال.

الفرع الثاني : عدم تطبيق مبدأ العدالة

يتجلى عدم تطبيق مبدأ العدالة و المساواة في عدم خضوع البعض للضريبة فالعدالة و المساواة تعني شمول الضريبة للجميع و الإخلال بهذا المبدأ يؤدي إلى إضعاف إيمان المجتمع

¹ عبلة العطاروي_نوار رميته ، المراجعة الجبائية كألية للحد من التهرب الضريبي(دراسة حالة مديرية الضرائب مسيلة) ،مذكرة لنيل شهادة ماستر تخصص محاسبة و جباية معمقة،جامعة محمد بوضياف مسيلة،سنة2018-2019 ص 23.

² بوزرورة حيزبة ، بوزيدي كاهنة ، التهرب الضريبي في الجزائر و آليات مكافحته ، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق تخصص قانون عام للأعمال، جامعة عبد الرحمان ميرة بجاية ، سنة 2018، ص 50.

بدور الدولة في تحقيق الخدمات الضرورية للأفراد و يرون أن المكلفين الذين لا يستطيعون التهرب أو الحريصون على أداء واجبهم الإجتماعي و الوطني في أداء الضريبة هم الذين يتحملون العبء الأكبر منها.¹

و قد تضطر الدولة أحيانا إلى زيادة سعر الضرائب أو فرض ضرائب جديدة لتعويض النقص و ذلك ما يزيد من عبء دافعي الضرائب بحيث يدفعه ذلك إلى التفكير في التهرب مما يزيد من حدة عجز الميزانية و تدهور الحس الجبائي لدى المكلفين لذلك تصبح الضريبة عاجزة عن تحقيق التكافل الإجتماعي بين أفراد المجتمع، بالإضافة إلى ذلك تصبح عامل إفساد أخلاقي من خلال البحث عن جميع الوسائل سواء المشروعة أو غير المشروعة قصد التحايل و الإفلات من الواجب الضريبي.

و منه فالعدالة الضريبية يمكن أن تتضمن إختلافات معتبرة بين الأفراد في دفع دين الضريبة و بالتالي فإن المكلفين الأمناء الذين يتحملون إلتزامهم الضريبي بكل إخلاص ينظمون إلى فئة المكلفين الذين يتهربون و يتملصون من دفع الضرائب كلما سمحت لهم الفرصة بذلك و السبب في ذلك يعود إلى عدم إحساسهم بالعدالة الضريبية.

الفرع الثالث: إنعدام الشفافية في المعاملات الإقتصادية

أو ما يسمى أيضا بإنعدام الثقة و تراجع الصدق في المعاملات الإقتصادية و هو أثر نفسي أكثر ما هو إجتماعي حيث ينتج عنه فقدان الثقة بين المكلف المؤدي واجباته بكل صدق و إخلاص عند رؤية منافسه ينعم بالأموال ليست حقا له يدعم بها أسعاره و يتحكم في السوق كما يشاء، فكل متهرب محاسبة مزورة لرقم أعماله يمكن أن يضع خطة بديلة في حال إكتشفت الإدارة الجبائية ذلك و التي بدورها تبشر في الإجراءات القانونية للتحصيل لما تحمله من عقوبات على إخفائه لرقم أعماله، و يتمتع عن منح قروض نتيجة عدم إطمئنانه لما يصدر من

¹ علي دحمان الدراجي ، قحير ياسين ، المرجع السابق ، ص 40.

الإدارة الجبائية و هذا ما يجعل الصدق بينهما معدوم¹ إضافة إلى أن المؤسسات و الهيئات المالية أصبحت هي أيضا تقوم بالتحقيقات الخاصة بالمقترضين حول وضعيتهم الجبائية قبل منحها للقروض للمستثمرين و التجار لضمان حقوقها.

فكيف يمكن منح قروض للزبون بكل شفافية و ثقة و أمان إذ كانت الإدارة الجبائية بإمكانها التدخل في أي وقت لتلقي على عاتقه ديون ثقيلة ؟ و إذ كان عدم الثقة هذا متواجد من طرف هيئات مالية حكومية فما بال المتعاملين الخواص؟.

نتيجة لذلك يكون التهرب الضريبي سبب في إعاقة العمل المشروع للمؤسسات و يدفعها على إنتشار الخداع و الحيل من أجل منافسة عادلة و حقوق متساوية.

الفرع الرابع : تدهور الحس المدني

يساهم التهرب الضريبي في تدهور الحس المدني بصفة عامة و الحس الجبائي بصفة خاصة فلا يمكن طبعا تفضيل النفع العام على النفع الخاص و ينمي ذلك روح الأنانية و ذلك راجع إلى الإحساس بعدم المساواة و حصر دفع الضرائب على فئة معينة دون الأخرى حيث يقبل المكلف مبدئيا إمكانية إنقاص أو تخفيض جزء من المساهمة المالية التي يجب أن يؤديها للمجتمع فإن وجود التهرب الضريبي بين مختلف الطبقات الإجتماعية هو عامل من عوامل تدهور المدنية الجبائية.²

المطلب الرابع : الآثار السياسية

نجد أن الوضعية السياسية لها علاقة وثيقة بالوضعية المالية و الإقتصادية و الإجتماعية في الجزائر أو في أي بلد آخر حيث تلعب الضريبة دور هام في التأثير على الجانب السياسي للدولة من خلال :

¹ بوزرورة حيزية ، بوزيدي كاهنة ، المرجع السابق ، ص 49.

² بوزرورة حيزية ، بوزيدي كاهنة ، المرجع السابق ، ص 50.

الفرع الأول : عدم إستقرار السياسي

حتى يكون هناك نظام ضريبي فعال يتطلب وضع إستراتيجية لكافة شؤون المجتمع على الصعيدين الداخلي و الخارجي يتم من خلاله تحقيق الأهداف التي أنشأت من أجلها الضريبة يحقق مصلحة الخزينة العمومية من ناحية و يحقق مصلحة المكلف من ناحية أخرى و يحقق مصلحة المجتمع من ناحية ثالثة حيث يؤدي التهرب الضريبي إلى خلق تذبذب في مؤشرات الإقتصاد الكلي و يؤثر على التحكم في الموارد المالية مما ينتج عنه عدم إستقرار الوضعية السياسية في الوطن و سقوط الحكومات.¹

الفرع الثاني : عدم قدرة الدولة في التحكم في سياستها الإقتصادية

إن الممارسة الواعية للوظيفة السياسية للضرائب تتطلب وضع إستراتيجية رئيسة لكافة شؤون المجتمع الداخلية و الخارجية يتم في إطارها رسم سياسات الفرائض المالية اللازمة لها و التخطيط لتنفيذها أو بناء نظام الضرائب في مراحل العمل الوطني على نحو يكفل أهدافها ، مما يقضي توافر قاعدة بيانات شاملة و سليمة كما يتطلب كذلك إصدار القوانين الضريبية إقامة جهاز جبائي بالمستوى العصري لفرض الضرائب و تحصيلها بكفاءة، و تنمية الوعي الضريبي لدى أفراد المجتمع لضمان الوفاء بالضريبة كي نكون أمام تحقيق نظام سياسي جبائي فعال.

و لكن التهرب يؤثر على التحكم في الموارد المالية ، مما يؤدي إلى إتباع سياسة غير سليمة، فتصبح الدولة غير قادرة على التحكم في سياستها الإقتصادية و لأن التهرب الضريبي يعطي تحليل و إحصاء إقتصادي غير صحيح يجعل الدولة تبني قراراتها و برامجها التخطيطية وفقا لإحصائيات بعيدة كل البعد عن الحقيقة المعاشة.²

¹ طورش بتاتة ، المرجع السابق ، ص 93.

²طورش لبتاتة ، المرجع السابق ، ص 93.

الفرع الثالث: نظرية التضامن الإجتماعي

ظهرت في وقت لاحق نظرية أساسها التضامن الإجتماعي و التي إرتكزت على فكرة أن المواطنين يسلمون لوجود الدولة لأسباب سياسية و إجتماعية حيث تسعى الدولة لتحقيق مصالحهم، و إتباع إحتياجاتهم ، و تمثل فكرة التضامن الإجتماعي الأساس القانوني الذي يبرز مشروعية فرض الدولة لضرائب بأنواعها المختلفة سواء كان ذلك على مواطنيها أو المقيمين على إقليمها ، ذلك أن نظرية التضامن الإجتماعي ترتبط بفكرة السيادة التي تمارسها الدولة على مواطنيها و التي يتولد عنها عنصر الإلزام بالمشاركة في تمويل الأعباء العامة.

تعتبر قاعدة العدالة و المساواة في فرض الضريبة الأساس الذي تقوم عليه التشريعات الضريبية ، حيث يرى آدم سميث في كتابه ثروة الأمم " يجب أن يساهم رعايا الدولة في النفقات الحكومية وفقا لمقدرتهم النسبية بقدر الإمكان، أي نسبة الدخل الذي يتمتع به كل منهم في حماية الدولة " .

يترتب على التهرب الضريبي عدم إحترام مبدأ المساواة أمام الضريبة و يشكل هذا إعتداء على حقوق المجتمع ، فكل نظام إنساني مهما كان نوعه ينحرف عن النظم القانونية السائدة يفسح المجال لمنطق القوة، و العنف ليسود في المجتمع ، و لا يخرج التهرب الضريبي عن هذه القاعدة فأثار الضغط الإجتماعي و الإقتصادي الناتجة عن التهرب الضريبي تنعكس سلبا على إستقرار الدولة، و أمنها السياسي خاصة مع تراجع روح المواطنة و إرتفاع نسب الهجرة غير الشرعية.¹

و لهذا تسعى الأنظمة السياسية الحديثة لوضع نظام جبائي عصري يسمح بتحصيل الضريبة و يحقق أهداف الدولة التنموية و يضع حد لحالات التهرب الضريبي و يسمح للدولة بتتبع سياسة إقتصادية سليمة تقوم على إعطاء تحاليل و إحصائيات حقيقية ذلك أن التهرب

¹ بو لجة نادية، المرجع السابق ، ص 43.

الضريبي يعزز الصراع بين الحاكم و المحكوم الذي يتميز بحرص الدولة على فرض الضرائب و تحصيلها و السعي الدائم للمكلف بتهرب منها بإستعمال طرق تدليسية إحتيالية.

و في الأخير نستنتج أن النظام الضريبي في الجزائر نظام غير فعال و سيء لأنه يفتح المجال لإرتكاب المكلفين من دفع الضريبة لجريمة التهرب و التملص من دفعها الأمر الذي يقلل من قيمة الضريبة و أهميتها و عرقلة الأهداف السياسية و المالية و الإقتصادية للدولة.

المبحث الثاني : آليات مكافحة التهرب الضريبي

لقد منح المشرع الجزائري لكل من المكلفين بالضريبة و الإدارة الجبائية حقوق و واجبات من أجل حماية الحقوق العامة و الخاصة فقد أوجب على المكلفين إعطاء تصريحات صادقة و صحيحة بحيث تختلف هذه التصريحات بإختلاف الأنظمة التي يخضع لها هؤلاء المكلفين و تعتبر هذه الأساليب أو الآليات الوقائية التي سنتعرض لها في (المطلب الأول) إلا أن بعض المكلفين يرون أن الضريبة مجرد قيد على نفوذهم المالي و حريتهم الإقتصادية مما يجعلهم يفكرون في مختلف الوسائل التي تمكنهم من تفادي الضريبة و هذا ما يؤثر مباشرة على مصالح الخزينة العمومية مما جعل المشرع يثبت حقا أساسيا من حقوق الدولة في المحافظة على مصادر التمويل للخزينة العمومية و هي الرقابة و التحقيق الجبائي حيث يعد أهم إجراء خول للإدارة الجبائية حتى تتأكد من صحة التصريحات و التطبيق الميداني للقوانين و التشريعات الجبائية و سنتناوله من خلال (المطلب الثاني) كذلك تعمل الدولة جاهدة على مكافحة و ردع هذه الجريمة و هذا ما سنتناوله في (المطلب الثالث).

المطلب الأول : الآليات الوقائية

إن أساليب الإدارة الجبائية مهما كانت صارمة و رادعة تبقى في أمس الحاجة إلى طرق و مبادئ تكون لها فعالية في خلق و إرساء هيئات جبائية تعمل على توجيه المكلف توجيهها سليما قيما يضمن لنا نتيجة إيجابية و هي تحمل واجبات الضريبة مما يستوجب وضع نظام

ضريبي مترابط و منسجم خال من التعقيد بحيث لا يتضمن وجود ثغرات تسمح و تترك مجال للمكلف حتى يتملص منه أو عدم مساواة في الضريبة و هذا ما يحد من جريمة التهرب الضريبي.¹

تعد الوقاية أنجح أسلوب في مكافحة هذه الجريمة من خلال وضع أساليب من طرف الإدارة الضريبية يتقبلها المكلف تتماشى مع متطلباته و تحسن علاقته مع الإدارة الجبائية.

الفرع الأول : تحسين فعالية النظام الضريبي

لتحسين فعالية النظام الضريبي يجب مراعاة مجموعة من الإجراءات و السلوكيات و هي :

أولاً: تبسيط النظام الجبائي

و هذا بالعمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بضبط و تحصيل الضرائب و إعادة صياغة التشريع بأسلوب يسهل على المكلفين فهمه كذلك يجب أن يتسم النظام الضريبي بالشفافية في إجراءات فرض الضرائب و الرسوم و كذلك في تقييم رقم الأعمال خاصة فيما يتعلق بالنظام الجزائي.

إضافة إلى أنه يجب أن تكون القوانين و اللوائح المطبقة هي ذاتها على المستوى المركزي أو الجهوي حتى لا يظهر التضارب في القوانين.

يجب فرض قوانين عادلة في الحالات الخاصة بالطعن و التي تخص حل النزاعات التي قد تحدث بين السلطة الجبائية و المكلفين حيث يؤدي عدم الإستقرار التشريعي الضريبي إلى

¹ إسما نصيرة ، بوثينة نصير ، زليخة عبد الستار ، كفاية آلية الرقابة الجنائية في الحد من التهرب الضريبي، مذكرة لإستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي في علوم المالية و المحاسبة ، جامعة الشهيد حمه لخضر ، الوادي ، السنة الجامعية 2016-2017، ص 13.

نشوء حالة من الحساسية إتجاه الضريبة لذلك يجب العمل على تبسيط التشريعات الضريبية و إستقرارها بالإضافة إلى وضوحها بالقدر اللازم من أجل مكافحة التهرب الضريبي.¹

ثانيا: إرساء نظام ضريبي عادل

تعتبر العدالة الضريبية من أبرز إهتمامات المشرع الضريبي فمن خلالها يكتسب النظام الضريبي نجاحه و مصداقيته لدى المكلفين بالضريبة و يسعى النظام الضريبي من خلال مراعاة مبدأ شخصية الضريبة

☞ شمولية الضريبة.

☞ إعفاءات ضريبية غير مدروسة.

☞ بالإضافة إلى ذلك يجب تحقيق المساواة التامة من جميع الممولين أمام قانون الضريبة و ذلك بعدم تمييز أي طائفة في المعاملة الضريبية عن غيرها ما لم يكن ذلك لأسباب موضوعية بحته و حقيقية.²

ثالثا: إحكام صياغة التشريع الضريبي

إن التشريع الضريبي الجيد و المنسجم و المترابط عليه أن يتجنب الثغرات التي تترك مجالا للتهرب و يتم ذلك عن طريق إصدار تشريعات ضريبة جديدة يتم بالوضوح و البساطة و يجب إحكام صياغة نصوصها حتى يفوت الفرصة على المكلف للإستفادة من بعض الثغرات التي قد يتضمنها التشريع الضريبي و عليه سد منافذ التهرب.

¹ عبد الغفور هلايلي ، المرجع السابق، ص 3.

² قرموش ليندة ، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري ، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر حقوق، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، السنة الدراسية 2013-2014، ص 51.

بالإضافة إلى إدخال المرونة على قواعد القانون الضريبي حتى تتمكن من إحداث تجاوب بين الظروف الإقتصادية و طبيعة الضرائب الجديدة و مدى تكيفها مع مستجدات وتيرة النمو الإقتصادي.¹

الفرع الثاني : تحسين الجهاز الإداري الضريبي

إن التشريع الضريبي الجيد لا يكفي وحده لمواجهة التهرب الضريبي بل يجب توفر إدارة ضريبية تمتاز بدرجة عالية من الكفاءة سواء من حيث التطبيق أو التنظيم كما أن الجهاز الضريبي الكفأ يمكنه تحويل ضريبة سيئة إلى ضريبة حسنة إلا أن الجهاز الضريبي غير الكفأ يساهم في تحويل ضريبة حسنة إلى أسوء منها مما يستوجب الإهتمام بالإدارة الضريبية.²

و من أجل تحقيق هذا الأمر وجب الإهتمام بالأمر التالية :

أولاً : تحسين الوسائل (الإمكانيات) البشرية

في ضل الإصلاحات الإقتصادية و ما نتج عنها من إرتفاع عدد المتعاملين الإقتصاديين، واجهت إدارة الضرائب عدة صعوبات في أداء مهامها و ذلك لقلّة عدد موظفيها ، و نقص كفاءتهم المهنية و في ضل هذا الإختلال بين وظائف الإدارة و إمكانياتها البشرية أصبح من الضروري تحسين كفاءة الموظفين ، و تكوين إطارات متخصصة في المجال الضريبي و في هذا السياق يجب إتخاذ الإجراءات التالية :

1/ تحسين أجور الموظفين في مصلحة الضرائب .

2/ وضع برنامج تكويني يتماشى مع التغيرات التي يشهدها النظام الضريبي.

¹ محمدي فوزية، المرجع السابق، ص 49.

² عبد الغفور هلايلي ، المرجع السابق، ص 6.

3/ فتح مدارس متخصصة في المجال الضريبي عبر مختلف جهات الوطن قصد تكوين إطارات ضريبية و رسكلة الأعوان الإداريين.

4/ تحسين الأوضاع المادية و الإجتماعية للعاملين بالإدارة الضريبية قصد غلق منافذ الإغراءات المقدمة لهم.

5/ وضع أسس عادل للترقية و بالمقابل تسليط أقصى العقوبات لمن يثبت في حقهم سلوكات غير مشروعة و منافية لأخلاقيات المهنة كالرشوة مثلا.

6/ توفير الحماية اللازمة للموظفين في مجال الرقابة المدنية خاصة إذ تعلق الأمر بمراقبة المصالح الشخصية للمكلفين المعنيين و ذلك لضمان السير الحسن لمهامهم الرقابية ، وعليه فإن إدارة كفاءة و ناجعة و متوفرة على العدد الكافي من المواطنين الحاصلين على رواتب مناسبة تجعلهم في مأمن من الحاجة و الإغراء، إن هذه الإدارة تضمن أحسن تطبيق للنظام الضريبي و تؤمن له الظروف الموضوعية لأخلاقيات العمل الضريبي و مردوديته التامة.

ثانيا : تحسين الوسائل المادية

و هذا يكون عن طريق تدعيم الجهاز الضريبي بالآلات الحديثة من حاسوب و أجهزة متطورة و ضرورة لسرعة إنجاز العمل و ذلك بإتباع الأسلوب العصري الحضاري في تنظيم المكاتب و تسليم البيانات و إقامة نظام إستعلامات عصري يسمح بتحسين الرقابة الضريبية عن طريق برمجة علمية لملفات المراقبة و سهولة الكشف عن الوضعيات الإحتيالية.

و في هذا الإطار سطرت الإدارة العامة للضرائب برنامجا طموحا يهدف إلى تحسين إمكاناتها المادية و ذلك بتجهيز مختلف مفتشيات الضرائب عبر كامل التراب الوطني

بتجهيزات الإعلام الآلي لكن يجب أن نشير إلى نقائص و حدود أجهزة الإعلام الآلي من خلال¹:

1/ تتحصر مهمة جهاز الإعلام الآلي على المعلومات التي تحتوي عليها فقط لذلك تتوقف إمكانياته في مكافحة التهرب الضريبي على صحة تلك المعلومات.

2/ يتطلب إستخدام جهاز الإعلام الآلي وجود فنيين يختص بعضهم بترجمة القوانين و التعليمات الضريبية إلى معادلات رياضية يفهم رموزها الجهاز المستعمل حسب لغته و يختص البعض الآخر على مراجعة المعلومات حسب التصورات المتعلقة بالضريبة و بالمكلف.

3/ يتطلب تغطية الإدارة الضريبية بنظام الإعلاميات توفر الإعتمادات المالية اللازمة مما قد يشكل صعوبة للدول النامية.

4/ يشكل نظام الإعلام الآلي خطورة قد تمس الحرية الشخصية للمواطن لذا يجب إستخدامه لأغراض ضريبية فقط.

ثالثا: إعادة هيكلة الإدارة الضريبية

إن تنظيم الإدارة الضريبية وفق مبدأ لا مركزية الإدارة ، يهدف إلى فسح المجال لإتخاذ القرارات بصفة عقلانية ، وضمان سرعة و فعالية في العمل و بحثا عن فعالية الإدارة الضريبية الجزائرية إتخذ المشرع بعض التعديلات في جانبها التنظيمي بإعادة هيكلة مصالحها على مستويين المحلي و المركزي و ذلك لتجاوز نقائص التنظيم السابق و التكيف مع الإصلاحات الضريبية المنتهجة و حتى يكون لهذه التعديلات فعالية و لا تبقى منقوصة و يجب الوقوف على النقاط التالية و هي :

1/ تنظيم سير الإدارات المختلفة لما يضمن سلامة تطبيق التشريعات الضريبية.

¹لابد لزرق ، ظاهرة التهرب الضريبي و إنعكاسها على الإقتصاد الرسمي في الجزائر ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية ، جامعة أبي بكر بلقايد ، تلمسان ، السنة الجامعية ، 2011-2013، ص 112.

- 2/ تنسيق العمل بين مختلف الإدارات على المستوى الوطني لتوحيد المعاملة الضريبية.
- 3/ تحسين وسائل الفحص و المراجعة و تحديد معايير إختيار العينة التي يتم فحصها.
- 4/ تسهيل الإجراءات الإدارية المرتبطة بالمكلف و توفير تصريحات ضريبية بسيطة و في مواعيدها المحددة.
- 5/ تبسيط إجراءات المنازعات و إضفاء شفافية في حل مختلف المنازعات لكسب ثقة المكلف.

الفرع الثالث : تحسين العلاقة بين الإدارة و المكلف

نظرا للعلاقة المشحونة و التي يسودها نوع من الحساسية و العداوة بين الإدارة و المكلف بالضريبة و التي يعود إلى السبب التقليدي و الذي يتمثل في نظرة المكلف على أن الإدارة تعتبر أداة إغتصاب لأمواله ساعد على إنتشار ظاهرة التهرب الضريبي.

و من أجل ذلك كان لا بد من تحسين هذه العلاقة و هذا بإتباع أساليب عملية و ناجحة لها التأثير المباشر و الواضح في تحسين العلاقة بين الإدارة و المكلف و هذا من خلال نشر الوعي الضريبي بالإضافة إلى محاولة تكوين و إعلام المكلفين.

أولا: نشر الوعي الضريبي

إن فرض نجاح أي نظام ضريبي تعتمد أساسا على درجة الوعي الضريبي لدى المكلف و ثقافة الضريبة و مدى إقتناعه بأهمية الضريبة في تمويل الخزينة العمومية من أجل تنفيذ البرامج الحكومية التي تعود بالمنفعة الجماعية و لذلك يجب تنمية وعيه الضريبي و إقناعه بالواجب الضريبي حتى تصبح سلوكاته أكثر عقلانية، و من أجل نشر الوعي الضريبي يجب إتخاذ الإجراءات التالية :

1/ القيام بحملات توعوية لجميع المكلفين بإختلاف مستوياتهم حتى يدرك المكلفون بواجباتهم الضريبية و من ذلك تستعمل إدارة الضرائب شتى الطرق مثل الصحافة المكتوبة و المسموعة و كذا تنظيم ملتقيات و أبواب مفتوحة عامة حول النظام الضريبي و مستجداته.

2/ تحسيس المكلف بأهمية دفع الضريبة كونها تمثل مساهمة في مالية الدولة و التي تخصص للقيام بالخدمات العامة، بإنتهاج سياسة إنفاقية رشيدة حتى تكسب إحترام و ثقة المكلف بالضريبة بالمقابل يجب أن تزرع في نفوس المواطنين نظرة سيئة لأولئك الذين يتهربون من دفع الضريبة.

3/ التعريف بالضريبة و أهدافها من خلال تعميمها في البرامج التربوية قصد إرساء ثقافة ضريبية لدى المواطن.

4/ أن لا يكون التهرب الضريبي موضع تأييد الرأي العام و محل إرضائه لأن مثل هذا الأمر يدفع المكلفين إلى تقليد بعضهم بعضا في التهرب الضريبي.

5/ رفع التهرب إلى جناية تؤدي إلى الحرمان من الحقوق المدنية و السياسية.¹

ثانيا : تكوين موظفي مصلحة الضرائب و إعلام المكلفين بها

تعاني إدارة الضرائب في الجزائر بشكل عام من النقص في الكفاءة بالنسبة لليد العاملة فرغم كثرتها من حيث الكم العددي إلا أنها تعاني من نقص فادح في المستوى التكويني و التأهيلي بالإضافة إلى التخصص في مجال الضرائب.

و من أجل ذلك فإن الجزائر حاولت بهدف تحسين الخدمات الضريبية من خلال توفير التكوين الجيد لأعوان الإدارة الضريبية فقد أنشأت في سبيل ذلك معاهد متخصصة منها :

¹عبد الغفور هلايلي ، المرجع السابق، ص 5 من الفصل الثاني.

- المعهد الوطني للضرائب (INF).
- المعهد الوطني للجمارك (IND).

و كذلك تكوين المكلف و إعلامه بإتباع سياسة إعلامية رشيدة ، من خلال تثقيف المكلف و إطلاعهم بمختلف المستجدات و التعديلات التي يشهدها النظام الضريبي، و تستعين الإدارة الضريبية بالصحف و المنشورات و المحلات الدورية لإبراز الغموض الذي قد تتضمنه النصوص القانونية ، كما يجب إقامة مكاتب على مستوى مصالح الإدارة الضريبية توكل لها مهام شرح الإجراءات المتعلقة بالتزامات المكلفين ، و يجب أن تدير هذه المكاتب من طرف موظفين مؤهلين بالوظيفة الموكلة إليهم ، و يسعون إلى تحسين العلاقة مع المكلفين من خلال حسن الإستقبال و الإستجابة لمختلف تساؤلات المكلفين.

ثالثا : تحسين العلاقات الإنسانية

تشكل العلاقات الإنسانية من أهم الوسائل ذات الأثر البالغ على نفسية المكلف بحيث تعمل على تحسين تصرفات الموظفين إتجاه المكلفين و تخفيض حدة التوترات التي قد تحدثها الضريبة ، و لتحقيق ذلك يجب إحداث برامج التكوين النفسي لجميع الموظفين و الهادفة إلى تحسين المعاملة إتجاه المكلفين.¹

المطلب الثاني : الآليات الرقابية

تتمثل الآليات الرقابية في الرقابة الجبائية و التحقيق المحاسبي إجراء ضروري لمكافحة التهرب الضريبي حيث تسعى الإدارة الجبائية من خلاله إلى المحافظة على حقوق الخزينة من خلال محاربة التهرب الضريبي أو التخفيف على الأقل من حدته حيث تقوم الإدارة بعدة أشكال للرقابة الجبائية قصد الكشف عن مختلف المخالفات المرتكبة.

¹محمدي فوزية ، التهرب الضريبي و الطرق المتبعة في مكافحته ، مذكرة ليسانس في العلوم التجارية ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2014-2015، ص 55.

الفرع الأول : الرقابة الجبائية و التحقيق الجبائي

تعتبر الرقابة وسيلة للإدارة الجبائية لتأكد من صحة و سلامة المعلومات المدلى بها في تصريحات المكلفين و تسمح أيضا بإرساء مبدأ أساسي للإقتطاعات و المتمثل في وقوف جميع الممولين على قدم المساواة أمام الضريبة .

أولا : مفهوم الرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الوظيفة الأساسية لقياس الأداء و التأكد من أن الأهداف قد تحققت و أن الخطط قد وضعت موضع التنفيذ بالطرق الصحيحة فالرقابة الحقيقية تلك الرقابة التي تستطيع أن تنسق الأحداث فتعمل على التنبيه على الإنحرافات قبل وقوعها.¹

و قد قدمت عدة تعاريف للرقابة الجبائية نذكر منها :

تعرف على أنها مجموعة العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة و مصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين لغرض إكتشاف العمليات التدليسية التي توجي إلى التملص و التهرب من دفع الضريبة و تقويمها.²

الرقابة الجبائية هي عبارة عن فحص لتصريحات و سجلات و وثائق و مستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها ، سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية و ذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية على أن يستعمل الشخص المكلف لهذه العملية أفضل الوسائل للإستعلام و الإستفسار و الإستيضاح على كل ما هو مدون في التصريحات و الوثائق المرفقة بها، و لا يكتفي فقط بدراسة و مراجعة التصريحات ،

¹ حمداوي آمنة ، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي (دراسة حالة لمديرية الضرائب أم البواقي)، مذكرة لنيل شهادة الماستر فرع علوم التسيير تخصص إدارة مالية ، كلية العلوم الإقتصادية ، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي ، السنة الجامعية 2017-2018، ص 27.

² عطاب تواتية ، الرقابة الجبائية كأداة في محاربة التهرب الضريبي و الغش الضريبي ، مذكرة نيل شهادة الماستر في المالية و المحاسبة ، جامعة مستغانم ، السنة الجامعية 2017-2018، ص 09.

بل عليه أن يقوم بعملية مقارنة بين ما هو مصرح به و المعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى المالية للممول، حيث انها تخص كل أنواع الضرائب وكل أنواع المكلفين¹.
تعرف أيضا على أنها الوسيلة التي تمكن الإدارة الجبائية من التحقق بأن المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم و تسمح لها بتصحيح الأخطاء الملاحظة.

من خلال ما تقدم نستنتج أن الرقابة الجبائية عبارة عن وسيلة تسعى من خلالها الإدارة الجبائية للتأكد من صحة تصريحات المكلفين بالضريبة و إكتشاف التلاعبات و التجاوزات الموجودة في هذه التصريحات بهدف المحافظة على حقوق الخزينة من خلال محاربة التهرب الضريبي.

1- الإطار القانوني للرقابة

لتنظيم الرقابة الجبائية ، حدد المشرع الجزائري الإطار القانوني لتلك العملية من خلال وضع مختلف صلاحيات و حقوق الإدارة إتجاه المكلفين أثناء أدائها لمهمتها الرقابية، بالمقابل حددت ضمانات لحماية المكلف من مختلف أشكال التعسف و يتضمن هذا التنظيم الجوانب التالية :

أ- حق الإطلاع

بمقتضى المواد 309 إلى 316 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة يمكن للمفتش الإطلاع على دفاتر المكلف و سنداتة قصد الحصول على المعلومات الكافية لأداء مهمة التحقيق ، و تعتبر عملية الإطلاع أداة فعالة في كل عملية مراقبة ، و ذلك إما لإتمام المعلومات الموجودة لدى الإدارة الضريبية الذين هم برتبة مراقب على الأقل إلترامهم بالسر

¹ قتال عبد العزيز ، اسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين(حالة الجزائرمن 2003-2008)،مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجيستار في علوم التسيير المركز الجامعي يحي فارس المدينة، ص 38.

المهني عند أداء مهامهم ، و يمارس الإطلاع في الإدارات العمومية و المؤسسات الخاصة و البنوك، كما تختلف طريقة الإطلاع حسب طبيعة الهيئة المعنية.

ب- حق الرقابة

يتمثل حق الرقابة في مجمل العمليات التي تسمح بالتحقق من صحة و نزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف و ذلك بمقارنتها بمعطيات خارجية و يأخذ حق الرقابة شكلين هما:

☞ **الوثائق المحاسبية** و مقارنتها بعناصر الإستغلال لتأكد من صحة التصريحات المكتتبه من أجل تحديد وعاء الضريبة، و يستمد هذا النوع دعامة من نفس المادة 190 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

☞ أما الشكل الثاني : يتمثل في **التدقيق المعق لمجمل الوضعية الجبائية** و الذي يهدف للكشف عن الفارق الموجود بين المداخل المصرح بها من جانب، و الوضعية المالية الحقيقية و هذا ما نصت عليه المادة 131 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، كما يمكن إستعمال كل من الطريقتين في آن واحد لأنه في الواقع أثناء إجراء التحقيق في المحاسبات مؤسسة ما يقوم المحقق في نفس الوقت بمعاينة و فحص الحالة الجبائية للمسيرين.¹

ت- حق إستدراك الأخطاء

و يتمثل في إمكانية الممنوحة للإدارة الضريبة لإعادة النظر في فرض الضريبة و ذلك بتعديلها أو فرض ضرائب جديدة و طبقا للمادة 327 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة فإنه يجوز إستدراك كل خطأ يترتب سواء من نوع الضريبة أو في مكان فرضها و لقد حدد الأجل القانوني لإستدراك الأخطاء ب 4 سنوات للقيام بتحصيل جداول الضريبة التي

¹كريم فاطمة ، التهرب الضريبي و أثره على الخزينة العمومية ، مذكرة لنيل شهادة الماستر كلية العلوم الإقتصادية و التجارية، السنة الجامعية 2015-2016، ص 37.

يقتضيها إستدراك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، أو تطبيق العقوبات الجبائية المترتبة عن تأسيس الضرائب المعنية.

ث- الضمانات الممنوحة للمكلف

يحتاج المكلف إلى ضمانات تحميه من تعسف الإدارة الضريبية عند قيامها بمهمة التحقيق ، و بالتالي إحداث توازن بين الإلتزامات المفروضة على المكلف و الحقوق التي منحت للإدارة الضريبية و تتمثل هذه الضمانات فيما يلي :

- الإشعار بالتحقيق و هذا بإرسال إشعار مسبق للتحقيق، للسماح للمكلف بتحضير نفسه للتحقيق و هذا لمدة 10 أيام من تاريخ إستلام الإشعار كما ورد في المادة 190 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.
- تحديد مدة التحقيق و التي لا يمكن أن تتجاوز سنة إبتداء من تاريخ إستلام أو تسليم الإشعار بالتحقيق هذا بالنسبة للتحقيق المعمق كما ورد في المادة 131 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.
- أما بالنسبة للتحقيق في الوثائق المحاسبية فلا يجب أن تتجاوز المدة أكثر من 4 أشهر بالنسبة لـ :

- مؤسسات تأدية الخدمات التي تحتوي على رقم الأعمال سنوي لا يتعدى 1000,000 دج لكل سنة مالية.

- كل المؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها لا يتعدى 2000.000 دج كل سنة مالية.

و يمدد الأجل إلى 6 أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 5000.000 و 10.000,000 عن كل سنة مالية يحقق فيها ، و لا تتعدى مدة التحقيق لعين المكان في جميع الحالات الأخرى سنة واحدة، و هذا حسب المادة 190 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

عدم إمكانية إجراء تحقيق جديد عند إنتهاء مهمة التحقيق لنفس الفترة و نفس الضرائب سواء بالنسبة للتحقيق المعمق أو التحقيق المحاسبي.

كما توجد هناك ضمانات متعلقة بإجراءات التقييم و التي تتمثل في إرسال نتائج التقييم المتواصل إليها من طرف إدارة الرقابة الجبائية و يكون ذلك عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار الإستلام، و يجب أن يكون هذا الإشعار مفصل و معلل لما فيه الكفاية بطريقة تسمح للمكلف بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة و تقديم ملاحظاته أو التبليغ بقبوله و هذا في أجل 40 يوما إمكانية الطعن في نتائج التحقيق و هذا بتقديم شكوى لدى الجهات المعنية إبتداءا من المفتش رئيسقسم الضرائب بالولاية ، ثم لجان الطعن، ثم الغرفة الإدارية لدى مجلس القضاء.¹

2- أشكالها

تختلف أشكال الرقابة الجبائية بإختلاف الوسائل المتبعة في ذلك إذ تعتبر الرقابة الجبائية وسيلة لكشف حالات التهرب خاصة مع العدد الهائل للتصريحات الجبائية التي تتطلب الرقابة و يحتم على الإدارة تنويع مخطط عملها في هذا الشأن و يمكن تمييز بين ثلاثة أشكال للرقابة متكاملة و متتابعة.

أ- الرقابة الشكلية

¹ عبد الغفور هلايلي ، المرجع السابق، ص 9 من الفصل الثاني.

هي عبارة عن المرحلة التمهيديّة لعملية الرقابة الجبائية و هي مجموع الإجراءات التي تقوم بها الإدارة الجبائية لمعالجة الأخطاء الشكلية الموجودة في التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة.¹

و يمكن أن تؤدي هذه الرقابة الشكلية إلى التصحيح المادي للأخطاء الواضحة دون أن يؤدي ذلك إلى الشك في المصدقية تصريحات المكلف الخاضع للرقابة.

و عليه فإن هذا النوع من الرقابة يهتم أساسا بكل التصريحات المقدمة إلى مصلحة الرقابة و التأكد من أنها تحتوي على المعلومات التالية:

- رقم بطاقة التعريف الجبائية.
- إسم و لقب المكلف أو عنوان الشركة (الإسم التجاري).
- نشاط و عنوان المكلف.
- توقيع المعني بالأمر.
- تاريخ إيداع التصريحات.

بصفة عامة الرقابة الشكلية لا تأخذ بعين الإعتبار مدى صحة المعلومات التي تحملها التصريحات و إنما تهتم فقط بالشكل الذي قدمت به هذه المعلومات حيث تعتبر مرحلة تحضيرية للرقابة على الوثائق تبعا لهذه الرقابة الشكلية تقوم الإدارة الجبائية برقابة تكميلية تتمثل في الرقابة على الوثائق.²

ب- الرقابة على الوثائق

¹ دوداح رضوان ، طرق مكافحة الغش و التهرب الضريبي(دراسة حالة الجزائر) ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية ، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر، سنة الدراسية 2005-2006، ص 64.

² محمدي فوزية ، المرجع السابق ، ص 58.

هو ثاني إجراء تقوم به الإدارة الجبائية بعد الرقابة الشكلية ، بعكس الرقابة الشكلية فإن الرقابة على الوثائق يجب أن تكون كاملة و هذا ما يستلزم المرافقة الإنتقادية و الإجمالية ، فيتجلى دورها في مجموعة من العمليات و الفحوصات الدقيقة التي تتم على مستوى المكتب، فتقوم الإدارة الجبائية بمقارنة المعلومات المصرح بها بالمستندات الملحقة بالتصريح و كذا جميع المعلومات و البيانات التي هي في حوزة الإدارة الجبائية فهذا النوع من الرقابة يمكن أن يؤدي إلى التحقيق أو الرقابة المعمقة، و يمكن للمحقق طلب تبريرات أو توضيحات من المكلف إذ لزم الأمر.¹

ت- الرقابة عند مقر المكلف

تتم هذه الرقابة خارج مكاتب الإدارة الضريبية و ذلك من خلال التدخلات التي يقوم بها المراقبون للأمكنة التي يزاول فيها المكلفون بالضريبة نشاطاتهم و ذلك من خلال مراقبتها للصفقات المبرمة بين المنتجين و المسوقين ، متابعة حركة البضائع في مختلف مراحل التسويق، و تهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة الإجراءات المصرح بها من خلال الفحص الميداني للدفاتر و الوثائق المحاسبية كما يمكن للأعوان المحققين إجراء معاينة ميدانية للعناصر المادية للإستغلال داخل مقرات العمل قصد مقارنة العناصر و المعطيات المصرح بها و المسجلة في الوثائق المحاسبية مع تلك الموجودة في الميدان.

و يعد هذا الإجراء المنهج الوحيد الذي يسمح لنا بمعرفة رقم الأعمال الحقيقي للمكلف، إن هذه الرقابة تعد أكثر فاعلية بالنسبة للإدارة الجبائية ، حيث تساعدها على التأكد من صحة التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين، و كشف حالات تهرب و الغش الضريبي.²

¹ يدو لويزة - قاري حياة ، الغش الضريبي و آليات مكافحته، مذكرة نيل شهادة ليسانس في العلوم الإقتصادية ، المركز الجامعي العقيد أكلي محند و الحاج بويرة ، السنة الجامعية ، 2010-2011، ص 48.
² عبد الغفور هلايلي ، المرجع السابق، ص 11.

ثانيا : التحقيق الجبائي

يعتبر التحقيق الجبائي من بين المهام التي تقوم بها المصلحة المحققة من أجل كشف الكامل لتصرّيات المكلفين و هو يعد وسيلة أخرى للرقابة و هي الرقابة بعين المكان أو الرقابة على المستوى الخارجي، إذ أنها تتم خارج مكاتب الإدارة الجبائية و ذلك بالتنقل إلى مقر المهني للمكلف و يأخذ التحقيق الجبائي ثلاثة أشكال و هي :

- التحقيق في المحاسبة.
- التحقيق المعمق في مجمل وضعية الجبائية.
- التحقيق المصوب في المحاسبة.

1- التحقيق في المحاسبة

نصت المادة 20-1 من قانون الإجراءات الجبائية ، يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة و إجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها.

يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر و الوثائق المحاسبية يعين المكان ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يواجهه كتابيا و تقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة.¹

2- التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

نصت عليه المادة 21-1 من قانون الإجراءات الجبائية يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة

¹ غزة مبروك ، فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة ماستر في علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، السنة الجامعية 2015-2016،ص39.

للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا ، عندما تكون لديهم إلتزامات متعلقة لهذه الضريبة و في هذا التحقيق، يتأكد الأعوان المحققون من الإنسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة و الذمة أو الحالة المالية و العناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى و هذا حسب المادتين 06 و 98 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

3- التحقيق المصوب في المحاسبة

يعرف على أنه إجراء رقابي مصوب أقل شمولاً، سريع و أقل بعداً من التحقيق المحاسبي، هو مدخل لفحص وثائق الثبوتية و المحاسبية لفئة من الضرائب و الرسوم و المدة المحدودة يمكن أن تقل عن سنة محاسبية.¹

و يمثل التحقيق المصوب وسيلة جديدة للرقابة تسمح بالبحث المصوب أو البرمجة ذات الأولوية من خلال:

- مراقبة نوع أو عدة أنواع من الضرائب خلال الفترة المحددة أقل أو تساوي أربع (04) سنوات.
- مراقبة قانونية حسومات المطبقة فيما يخص الرسم على القيمة المضافة و معرفة مصدر الرصيد الدائن لرسم على القيمة المضافة.
- مراقبة بنود المحاسبة بوضوح و بإنفراد إنطلاقاً من التصريح بالنتائج (أعباء ، إمتلاك المؤونات).
- مراقبة التصريح بالعجز المتكرر، الإمتيازات الجبائية المقبولة، الأرباح المعاد إستثمارها ... إلخ.
- مراقبة و إسترجاع القرض الضريبي.

¹بن صفي الدين أحلام، الرقابة الجبائية -مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق -مدرسة دكتوراة دولة والمؤسسات العمومية، جامعة الجزائر، سنة 2014، ص 52

الفرع الثاني : التنسيق بين الإدارات

إن رفع مستوى كفاءة الإدارة الجبائية وحدها دون غيرها من الإدارات الحكومية لا يكفي لتمكينها من تطبيق أحكام قوانين الضرائب المختلفة على أكمل وجه إذ أن مراجعة إقرارات ممولين و تتبع أوجه أنشطتهم المختلفة، يتطلب وجود تعاون وثيق بين الإدارة الجبائية و غيرها من الإدارات كالجمارك و مديرية التجارة و هذا من أجل تحقيق مردود أفضل ، يتعلق بالتصدير و الإستيراد التي يقوم بها المكلفون و مع الذين يهربون أموالهم إلى الخارج و كذا بالنسبة إلى مديرية المنافسة و الأسعار عن طريق أعوانها بتدخلاتهم العديدة على التجار و التي تخدم بطريقة أو بأخرى مصالح الجبائية في الكشف عن ظاهرة التهرب و محاولة القضاء عليها و قد تأكد هذا المبدأ بصفة واضحة في قانون المالية لسنة 1997 و ما بعده من قوانين فيما يتعلق بالتنسيق بين الإدارات.

أولاً : تنسيق الرقابة بين الإدارات (مالية تجارية جمركية)

لقد أدى التوسع الضريبي لبعض المتعاملين إلى إنتحال أساليب و طرق جديدة للتخلص من دفع إلتزاماتهم الجبائية و هذا ما زاد في توسيع حلقة التهرب و أصبحت الإدارة الجبائية غير قادرة وحدها على مجابهة هذه الآفات و في هذا الصدد وضعت سياسة منسجمة تقوم على التنسيق بين الإدارات المعنية (ضرائب - جمارك - تجارة - بنوك) و ذلك بتأسيس لجان بين الإدارات الثلاثة على المستوى المركزي و الجمهوري و المحلي و المكلفة مباشرة بتطبيق برنامج مكافحة الغش و التهرب الضريبي و الممارسات المشبوهة ، غير أن نجاح مهام هذه اللجان مرتبط بتحقيق الشروط التالية:

● إختيار أعضاء هذه الفرق من بين أحسن أعوان و أكثرهم تجربة و ذلك من طرف الإدارات الثلاثة و يجب أن يتمتع كل عضو منها بالنزاهة و لا تقل رتبته عن مراقب و له على الأقل ثلاث سنوات خبرة في العمل.

•دراسة مشاكل التي تعيق هذه الفرق و ذلك بتنظيم إجتماعات عمل دورية و بصفة مستمرة.

•نظرا للعمل المكلف بين هذه الإدارات يجب مكافأة أعضاء هذه الفرق.¹

ثانيا : أشكال التنسيق بين الإدارة الجبائية و الإدارات الأخرى

إن وضع سياسة منهجية لمحاربة التهرب الضريبي يتطلبالتنسيق بين الإدارات المعنية التي يمكن أن يركز على النقاط التالية :

•التنسيق بين برامج التدخل بعين المكان، خاصة في إطار الفرق الموحدة ضرائب جمارك، تجارة ، مصالح الأمن.

هذا الإجراء يعد ضروريا خاصة عندما يتعلق الأمر بالبحوث الخارجية المنظمة لكشف الأنشطة المخفأة (إقتصاد سري) و الأشخاص الذين يمارسونها.

•هذا التدخل المشترك ، يمكن أن ينتج عنه نتائج إيجابية إنطلاقا من المعلومات المجمعة لدى كل هيئة أو إدارة ، يمكن إستغلالها للخروج بنتيجة مشتركة و مقنعة مع الدعم اللازم للقوة العمومية التي تلعب دورا هاما في تشخيص المتهربين الموجودين في المناطق أو الأحياء التي يصعب التوغل فيها.

•التنسيق الثنائي دائما و في مجال التنسيق بين الإدارة الجبائية و الإدارات الأخرى و في إطار تبادل المعلومات عن الوضعية المالية الحقيقية للمكلفين يمكن ذكر الأمثلة التالية:

¹تويريت حنان رحمة، آليات مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر في الحقوق تخصص قانون دولي إقتصادي ، جامعة عبد الحميد بن باديس ، مستغرم ، السنة الجامعية 2016/2017، ص 67.

1-التنسيق بين الإدارة الجبائية و مصلحة الجمارك

و ذلك بتقديم طلب إليها بخصوص مؤسسة قيد التحقيق سواء أكانت مؤسسة خاصة أو عامة، من أجل معرفة قيمة السلع (المصدرة و المستوردة) و مقارنتها بتلك المصرح بها لتبيين الفروقات إن وجدت و ذلك لما لها من إمكانية إستقصاء للمعلومات بشأن حركة رؤوس الأموال و التحويلات المشبوهة من قبل المؤسسات المالية، بإعتبارها حلقة وصل بين الداخل و الخارج كما تلتزم إدارة الجمارك بالتبليغ التلقائي بكل المعلومات التي تخص الإستيراد الخاصة بالمكلف.¹

2-التنسيق بين الإدارة الجبائية و إدارة البنوك

بموجب التعلية الصادرة بتاريخ 12 أفريل 1992 عن المديرية العامة للضرائب يجب على كل المؤسسات البنكية أن تقدم إجباريا كل المعلومات التي تطلبه إدارة الضرائب المتعلقة و التي تخص كشوفات المكلفين و حركة رؤوس الأموال، فهذا يساعد المفتش من التأكد من تطابق ما هو مسجل من محاسبة المؤسسة و ما تحتويه الكشوفات البنكية لذلك فالبنوك بإعتبارها مؤسسات مالية فهي ملزمة بصفة خاصة بنص المادة 51 من قانون الإجراءات الجبائية بإرسال إشعار خاص للإدارة الجبائية بفتح و إقفال كل حساب إيداع أو السندات أو القيم أو الأموال ... أو أي حسابات أخرى تسيرها مؤسساتهم بالجزائر.

3-التنسيق بين الإدارة الجبائية و مصالح التجارة

قصد إيجاد تجاوب من شأنه أن يقلل من حالات التهرب ، أصبح من الضروري التنسيق بين الإدارة الجبائية و المصالح التجارية الخاصة ، مديرية المنافسة و الأسعار و مديرية الإحصاءات التي تساعدها في التبليغ عن المخالفات التي يرتكبها بعض المكلفين

¹طرشي إبراهيم ، التهرب الضريبي و آلية مكافحته ، مذكرة ماستر قانون العام للأعمال، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، السنة الجامعية 2014-2015، ص 32.

بالضريبة، التي تؤثر سلبا على الإقتصاد الوطني بالإضافة إلى التبليغ عن أسعار البيع و الخدمات.

الفرع الثالث: الجهاز الإداري المكلف بالرقابة الجبائية

هناك وسائل هيكلية أي أجهزة مختصة تسند لها مهمة المراقبة و بواسطتها تنفذ برامج التحقيق الجبائي و المتمثلة في :

أولاً: الجهاز المركزي (مديرية البحث و التحقيق)

أنشأت مديرية البحث و التحقيق بموجب المرسوم التنفيذي رقم 88 / 288 الصادر في 13 جويلية 1988، و قد جاءت هذه المديرية لتدعيم باقي المديريات الأخرى في الرقابة الجبائية على المستوى الولائي و تحت غطائها.

1- تنظيم مديرية الأبحاث و المراجعات

مديرية الأبحاث و التحقيقات مكلفة بأعمال المخولة لمصالح الجباية و المتمثلة بمحاربة التهرب الضريبي، و لكي تقوم بذلك تسند المهام إلى أربعة مديريات فرعية منبثقة منها

- نيابة مديرية البرمجة.
- نيابة مديرية الرقابة الجبائية.
- نيابة مديرية الإجراءات الجبائية.
- نيابة مديرية التحقيقات و البحث عن المعلومات الجبائية.¹

و تهتم هذه المديريات بـ :

التعريف بالعمليات الدائمة الواجب تحقيقها من أجل تجميع و مراقبة و إستعمال المعلومات الجبائية.

¹ محمدي فوزية ، المرجع السابق ، ص 75.

توجيه و تقديم نشاطات مصالح التحقيقات المحاسبية و الجبائية المتواجدة على المستوى الجهوي و المحلي.

2- مهام مديرية الأبحاث و المراجعات

يتم تحديد و إختيار المكلفين بالضريبة و الذين يقع عليهم التحقيق من خلال برنامج مسبق ، حيث يتم إنتقاء الملفات عن طريق وضع برنامج لذلك، أين يتم إقتراح الملفات المراد مراقبتها من طرف مفتشيات الضرائب أولاً، ثم نيابة مديرية الرقابة الجبائية على مستوى مديرية الضرائب الولائية، و يصادق على البرنامج أو غيره من طرف مديرية البحث و التحقيقات و المؤسسات التي تسند مهمة رقابتها إلى مديرية الأبحاث و التحقيقات يجب أن يتوفر فيها شرط يتمثل فيما إذا كان : رقم الأعمال للأربع سنوات الأخيرة التي هي محل التحقيق يفوق أو يساوي 4000,000 دج بالنسبة لمقدمي الخدمات و النشاطات الحرة و ب 10000,000 دج بالنسبة للمؤسسات الأخرى.¹

و في إطار البحث و التحقيق و إعتقاد على صلاحيات مديرية البحث و المراجعة فهي مكلفة بـ :

- الكشف عن التيارات الكبيرة للغش و التهرب الجبائي.
- جعل الرقابة أكثر شفافية بالأخذ بعين الإعتبار حقوق المكلفين بالضريبة في هذا الإطار.
- إجراء سلسلة من العمليات إلى جانب المفتشية العامة للمصالح الجبائية لتقييم أداء المفتشيات المحلية للضرائب و تحسين مردودية الجبائية العامة.

¹ مبروك نور الإسلام، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي دراسة حالة بمركز الضرائب أم البواقي ، مذكرة مكملة لمتطلبات شهادة الماستر أكاديمي في العلوم الإقتصادية تخصص بنوك و مالية ، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي ، السنة الجامعية 2014/2015، ص 57.

إن الهدف الرئيسي لمديرية الأبحاث و التحقيقات هو الحد و سد منافذ الغش و التهرب الضريبي و نظرا للحيل التي يستعملها بعض المكلفين للتلاعب بحقوق الخزينة العامة فقد إستوجب على مديرية البحث و المراجعات وضع إستراتيجية للمراقبة و المتمثلة في :

- الأولوية في برمجة الملفات ذات الأهمية و المداخل الكبيرة .
- رفع نوعية التحقيق و الإرتقاء به إلى مستوى أحسن.
- تحسين مردودية الرقابة الجبائية.

و هذا كله من أجل حماية الخزينة من جهة و كذا حقوق و ضمانات الممولين ذوي النية الحسنة من جهة أخرى.

ثانيا : المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

إضافة إلى مديرية البحث و التحقيقات فإن المديرية الولائية للضرائب هي أيضا مكلفة بالقيام بعمليات الرقابة الجبائية و تتكفل مديريتها الفرعية للرقابة الجبائية بهذه المهمة إذ تعد الهيئة المخصصة لعملية الرقابة¹.

1- مكوناتها

تتكون من ثلاث مصالح تمثل التنظيم الهيكلي و الوسائل الميدانية للرقابة الجبائية المختصة أساسا في تسيير و تنفيذ برامج التحقيق الجبائي و هذه المصالح تتمثل في :

أ- مكتب البحث عن المعلومات الجبائية

هذا المكتب مكلف بما يلي :

✍ إعداد بطاقة خاصة بالجماعات المحلية، الإدارات ، المؤسسات و الأشخاص الذين من المحتمل أن تتوفر لديهم المعلومات التي تفيدهم في تأسيس وعاء الضريبة و تحصيلها.

¹ قرموش ليندة ، المرجع السابق ، ص 72.

➤ برمجة التدخلات التي سيجريها المكتب مباشرة عن طريق فرق البحث و القيام بجمع المعلومات و إرسالها إلى المكتب المكلف بمصلحة مقارنة المعلومات.

➤ برمجة التدخلات على المستوى المحلي عن طريق الفرق المختلفة قصد البحث عن المادة الجبائية.

ب- مكتب البطاقات و مقارنة المعلومات

يكلف مكتب البطاقات و مقارنة المعلومات بـ:

➤ تسيير البطاقات و مساعدة مفتشيات الوعاء على تأسيس بطاقتها.

➤ إستقبال المعلومات التي يتحصل عليها المكتب و المصالح المكلفة بالبحث عن المادة الخاضعة للضريبة و تصنيفها و توزيعها على مفتشيات الضرائب المعنية لإستغلالها.

ت- مكتب المراقبة الجبائية

يقوم هذا المكتب بـ:

➤ تكوين و تسيير ملفات المؤسسات و الأشخاص الطبيعيين الذين يحتمل أن يكونوا محل مراجعة أو مراقبة معمقة لوضعيتهم الجبائية.

➤ متابعة و مراقبة عمل فرق التحقيقات و التأكد من أنها تقوم بتدخلاتها وفقا للتشريع و التنظيم المعمول بهما و حقوق المكلفين الذين خضعوا للمراجعة و المحافظة على مصالح الخزينة.

➤ تحصيل الضرائب و الرسوم الناتجة عن عملية المراجعة.¹

و لقيام هذه المصالح بهذه المهمة فإنه توكل مهمة ذلك إلى مجموعة من الأعوان المحققين الذين يتألفون من نائب المدير، رئيس فرقة التحقيق، المحققون.

¹ عبد الغفور هلايلي ، المرجع السابق ، ص 24.

- ✓ **نائب المدير :** هو المسؤول عن الإعداد لبرامج التحقيقات الممنوحة للمصلحة و في هذا المجال يراقب أعمال فرق التحقيق الجبائي
- ✓ **رئيس فرقة التحقيق:** إن القانون يستوجب أن تكون لرئيس فرقة التحقيق رتبة مفتش و خبرة لا تقل عن 06 سنوات كمحقق جبائي.
- ✓ **المحققون :** هم الذين تسند لهم مهام التدخل و هم وحدهم المكلفين بأعمال التحقيق و مراقبة النتائج و حسابها مع إرسال التقويمات و معالجة الملاحظات الإحتمالية للمكلف بالضريبة المحقق معه.

ثالثا: مديريات كبريات المؤسسات

بالإضافة إلى الجهازين السابقين الذكر و المكلفين بالقيام بعملية الرقابة الجبائية، قد إستحدث جهاز ثالث تدعيما لهما في مكافحة التهرب الضريبي ، بموجب المرسوم التنفيذي رقم 303/02 المؤرخ بـ 21 رجب 1423 الموافق لـ 28 ديسمبر 2002، و الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحيتها، و لكن الملاحظ هو أنه حتى في وقتنا الحالي لم تدخل هذه المديرية الميدان العملي ، تتكون مديرية كبريات المؤسسات من خمس مديريات منشقة منها تتمثل في :

✓ المديرية الفرعية لجباية المحروقات.

✓ المديرية الفرعية للتحصيل.

✓ المديرية الفرعية للتسيير.

✓ المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

✓ المديرية الفرعية للمنازعات.

المطلب الثالث : الآليات القمعية (الردعية)

إن القوانين الجبائية تضمنت عقوبات ردية لمرتكبي التهرب الضريبي، و بصدد الجزاء سوف نتطرق أولا للأشخاص الخاضعين له (الفرع الأول) و بعدها إلى أنواع العقوبات المطبقة عليهم (الفرع الثاني).

الفرع الأول : الأشخاص الخاضعين للجزاء

أولا: المكلف بالضريبة

هو أول من يخضع للمساءلة الجزائية سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا حيث يعتبر هو الفاعل الأصلي لإرتكاب جريمة التهرب الضريبي و يقصد بالفاعل الأصلي طبقا لما جاء في نص المادة 41 من قانون العقوبات " يعتبر فاعلا كل من ساهم مساهمة مباشرة في تنفيذ الجريمة أو حرض على إرتكاب الفعل بالهبة أو الوعد أو التهديد أو إساءة إستعمال السلطة أو الولاية أو التحايل أو التدليس الإجرامي " ¹.

كما يقصد بالمكلف أيضا : كل مدين للخزينة العامة بمبالغ تتمثل في الضرائب أو الرسوم التي يتلمص أو يحاول التملص كليا أو جزئيا بتقديمه لمصلحة الضرائب ببيانات ناقصة تربط الضريبة بأقل مما يجب عليه قانونا.

و لا يعتبر فاعلا أصليا في الجريمة الضريبية إلا من كان طرفا سلبيا في هذه العلاقة الضريبية فمثلا جريمة عدم تقديم الإقرار فاعلها الأصلي من كان ملزم بتقديم الإقرار، و يتعدد الفاعلون الأصليون في الجريمة الضريبية عند تعدد الأطراف السلبيون كحالة التضامن في الوفاء بالإلتزام بأداء دين الضريبة، فهنا الفاعل الأصلي هو فاعل مادي كما قد يكون الفاعل معنويا و يمثل في هذه الحالة في صاحب الشركة ما إذا حمل صاحب الشركة خادمه على الإدلاء بإقرارات كاذبة عن طريق مباشرة أعمال تدليسية و هذا من شأنه أن يساهم في تملص من الضريبة.

¹ المادة 41 من قانون العقوبات ، المعدلة بالقانون 82-04 المؤرخ في 13 فيبرابر 1982 ، ج ر ، عدد 07، ص 318.

ثانيا : الشريك

عرفته المادة 2/303 من قانون الضرائب المباشرة و المادة 2/305 من قانون الطابع و

المادة 120.1 من قانون التسجيل على أنه يدخل في حكم الشريك كل من قام ب :

- التدخل بصفة غير قانونية للتجارة في القيم المنقولة أو تحصيل قسائمفي الخارج.

- قبض قسائم يملكها الغير بأسماء هؤلاء المكلفين.

إن الشريك في الجريمة الضريبية يتحمل المسؤولية الجزائية كاملة و تطبق عليه العقوبات المقررة للفاعل الأصلي و هو المكلف بالضريبة فكل ما يتطلبه القانون لتجريم و معاقبة عمل الشريك هو إرتباط عمله بفعل أصلي معاقب عليه و هو ذاته الفعل الإجرامي الموصوف في مختلف القوانين الجبائية.¹

ثالثا : الشخص المعنوي

إذا كان الشخص الطبيعي يخضع للمساءلة الجنائية و الجبائية على ما يقوم به من أفعال مخالفة للقانون الجبائي فإن المشكل المطروح فيما إذا يجوز مساءلة الشخص المعنوي جبائيا و الأشخاص المعنوية نوعان :

- أشخاص معنوية عامة تخضع لأحكام القانون العام مثل الدولة و الولاية و البلدية و المرافق العمومية.

- كل شخص معنوي خاص يخضع لأحكام القانون الخاص كالشركات المدنية و التجارية قد تصدر من الشخص المعنوي عن طريق ممثليه لذلك من تستند إليه الجريمة و تقرض عليه العقوبة مع إعتبار أنها ذات طابع شخصي.

¹ عوادي مصطفى - رجال نصر ، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري ، مكتبة بن موسى السعيد شارع القدس الوادي لنشر والتوزيع ، طبعة 2010 / 2011 ، ص 31.

و في هذا الصدد ذكر المشرع الجزائري مسؤولية الأشخاص المعنوية على سبيل الحصر بحيث أنها تقع فقط على الأشخاص الخاضعة للقانون الخاص كالشركات و الجمعيات و المؤسسات و الهيئات و هذا ما تثبته المادة 1/36 من قانون الطابع و التي تنص على ما يلي:

" 1- يكون الأشخاص أو الشركات المحكوم عليهم لنفس المخالفة متضامنين في دفع الغرامات المالية الصادرة في حقهم"¹، و كذا المادة 9 /303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و التي تنص على ما يلي : " 9- عندما ترتكب المخالفة من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص يصدر الحكم بعقوبات الحبس المستحقة و بالعقوبات الملحقة ضد المتصرفين أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين للمجموعة."² ، و أما الأشخاص المعنوية العامة مثل الدولة ، الولاية ، البلدية و المرافق العمومية فإنها لا يمكن مساءلتهم جنائيا لأنه يطبق عليها القانون العام.

نستشف من ذلك أن الشخص المعنوي يتحمل المسؤولية الجزائية عن مخالفات الإلتزامات الضريبية بإعتباره المسؤول القانوني، و بالتالي فإن العقوبات المقررة عليه هذا من جهة ، و من جهة أخرى تطبق على ممثله القانوني بإعتباره المسؤول عن التنفيذ و التعبير عن إرادة الشخص المعنوي، أما إذا ارتكب جريمة التهرب الضريبي فإنه يتم تطبيق العقوبات المالية و العقوبات الأخرى (غلق- حل - إقصاء ...) على الشخص المعنوي بإعتباره المسؤول الفعلي ، أما العقوبات المقيدة للحرية و بعض الغرامات الجزائية تطبق على الشخص الطبيعي بإسم الشخص المعنوي أو الممثل أو المسير.

الفرع الثاني : العقوبات

تعد الوسائل العقابية من أهم وسائل معالجة ظاهرة التهرب الضريبي و هذا ما نلاحظه في التعديلات الأخيرة في قوانين المالية و مثال ذلك التعديل الأخير لنص المادة 303 من

¹ المادة 36 من قانون الطابع ، المرجع السابق.

² المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، المرجع السابق.

قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و هذا بمضاعفة العقوبات المالية على المتهربين، و هذا ما دل على شيء فإنه يدل على مسايرة المشرع الجزائري للأوضاع الإقتصادية و محاولة منه التوفيق أو الربط بين الجزاءات و التهرب الضريبي وهذا بالتعديل التواصل للجزاءات المالية.

أولا : العقوبات الجبائية

تتخذ ثلاث صور و هي الغرامات الجبائية و الزيادة و المصادرة التي توقع على المتملص منها بغض النظر عن الضريبة الواجبة الدفع و تختلف العقوبات من نص لآخر مضمونا و مقدارا و إن كانت جميعها تتفق على فرض الغرامات.

1- الغرامات الجبائية

هي نوع خاص من الغرامات منصوص عليها في القوانين الجبائية و تقدر غالبا بنسبة معينة مما لم يؤدي من الضريبة أو بمبلغ محدد بالنظر إلى المخالفة المرتكبة " الغرامة الضريبية هي غرامة إضافية تلحق بالضريبة الأصلية"¹.

أ- بالنسبة لقانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

يتعرض المكلف بالضريبة إلى الغرامات الجبائية في الحالات الآتية:

✓ عدم التصريح بالوجود في أجاله المحددة بتطبيق غرامة مالية محددة و ب 30,000

دج و تفرض تلقائيا و بطريقة مباشرة لمخالفة الإجراءات الجبائية.²

¹ رقاى عبد الرزاق ، المرجع السابق ، ص 70.

² نصت المادة 1/194 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على ما يلي : " يعاقب المكلف بالضريبة الذي يقدم تصريحا بالوجود المنصوص عليه في المادة 183 من هذا القانون بدفع غرامة جبائية محددة ب 30,000 دج و هذا دون المساس بالعقوبات المنصوص عليها في هذا القانون " ، المرجع السابق ، هذه المادة معدلة بموجب المادتين 27 من المرسوم التشريعي رقم 92-11 المؤرخ في 11 أكتوبر 1992 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 1992 ، ج ر ، عدد 73 لسنة

✓ عدم إمساك الدفاتر المرقمة و المسجلة و تحدد بمبلغ 5000 دج بالنسبة للضريبة الجزائية و التقدير الإداري.

✓ عرقلة أعوان الضريبة في القيام بمهامهم و تتراوح الغرامة المالية بين 10,000 دج إلى 30,000 دج و قد تحدد ب 50,000 دج في حالة التأكد من أن المحل مغلق لأسباب تهدف إلى منع المصالح الجبائية من إجراء الرقابة مع إمكانية المضاعفة بثلاث مرات (X3) و قد تصل إلى الحبس لمدة 06 أشهر في حالة العود¹.

✓ كما عاقبت المادة 306 عن المشاركة في إعداد أو إستعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها من قبل وكيل أو خبير و يصفه ؟؟؟؟ شخص أو شركة تتمثل مهنتها في مسك السجلات المحاسبية أو في المساعدة على مسكها لعدة زبائن بغرامة قدرها :

- 1000 دج عن المخالفة الأولى المثبتة عليه.

- 2000 دج عن المخالفة الثانية.

- 3000 دج عن المخالفة الثالثة و هكذا دواليك بإضافة 1000 دج إلى مبلغ الغرامة في كل مخالفة جديدة دون أن يستوجب ذلك التمييز فيما إذا ارتكبت المخالفات لدى مكلف واحد أو لدى عدة مكلفين إما بالتعاقب أو التزامن.

✓ و بلزوم كل من المخالف و زبونه بدفع الغرامة بالتضامن.

✓ بموجب الفقرة الأولى من المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة على أنه فرض تلقائيا غرامة جبائية على المكلف الذي قدم التصريح السنوي حسب الحالة، إما بصدد الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات لمضاعفة المبلغ المفروض عليه بنسبة 25% لتخفيض من هذه الزيادة إلى 10% أو 20% ضمن الشروط المحددة في المادة 322 من نفس القانون.

1992 و المادة 19 من هذا القانون رقم 98-12 المؤرخ في 31 ديسمبر سنة 1998 المتضمن قانون المالية لسنة 1999 ، ج ر ، عدد 98 لسنة 1998.

¹ المادة 1/304 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، المرجع السابق.

ب- بالنسبة لقانون الضرائب الغير مباشرة

هنا نميز بن نوعين من الغرامات الجبائية

● **الغرامة الثابتة** : يعاقب على جميع المخالفات للأحكام القانونية و التنظيمية المتعلقة

بالضرائب الغير مباشرة بغرامة من 5000 دج إلى 25000 دج مع مراعاة الأحكام المنصوص عليها في المواد من 524 إلى 527 من هذا القانون.¹

● **الغرامة النسبية** : ففي حالة التملص من الحقوق يعاقب بغرامة مساوية لمبلغ الضريبة

أو الرسم الغير مسدد دون أن يقل مبلغ الغرامة عن 50,000 دج²، أما الأفعال المخالفة للقانون و الخاضعة للغرامة نذكر منها :

☞ عرقلة أعوان المراقبة الجبائية بأي وسيلة كانت أثناء تأدية مهامهم و في هذه الحالة

تتراوح ما بين 10,000 دج إلى 1000,000 دج³.

☞ رفض تقديم الوثائق و إتلافها قبل إنقضاء الأجل المحدد لحفظها و تتراوح الغرامة

المطبقة في هذه الحالة 1000 دج إلى 10,000 دج⁴.

☞ 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.

¹ نصت المادة 523 من قانون الضرائب الغير مباشرة " دون الإخلال بالعقوبات المنصوص عليها في القانون العام لا سيما بالنسبة للحقوق و حق المعادن الثمينة، و مع مراعاة الأحكام المنصوص عليها في المواد 527 من قانون الضرائب الغير مباشرة ، يعاقب على جميع المخالفات للأحكام القانونية و التنظيمية المتعلقة بالضرائب الغير مباشرة ، يعاقب على جميع المخالفات للأحكام القانونية و التنظيمية المتعلقة بالضرائب الغير مباشرة بغرامة جبائية من 5000 إلى 25000 دج ، قانون رقم 02-11 المؤرخ في 24 ديسمبر 2002، معدله بموجب المادة 54، المرجع السابق.

² المادة 524 - 2 من نفس القانون.

³ المادة 537-1 من نفس القانون.

⁴ المادة 538 من نفس القانون

- 2000 دج بالنسبة للمخالفة الثانية ، و هكذا دواليك مع زيادة 1000 في مبلغ

الغرامة لكل مخالفة جديدة.¹

في زراعة للتبغ غير مطابقة للقانون تطبق غرامة جبائية حدها الأدنى 500 دج.

ت- 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 بإستعماله طرق تدليسية بغرامة جزائية تتراوح من 5000 دج إلى 20,000 دج " ²

أما المادة 2/120 من القانون نصت على ما يلي " فيما يخص العقوبات الجبائية في حالة الرسوم المتملص منها فإن الغرامة المطبقة تكون دائما مساوية لأربعة أضعاف هذه الرسوم من دون أن تقل عن 5000 دج " ³.

ث- بالنسبة لقانون الطابع

بالرجوع إلى نص المادة 33 من قانون الطابع نجد أن كل غش أو محاولة للغش و بصفة عامة كل مناورة تكون غايتها أو نتيجتها الغش أو تعريض الضريبة للشبهة تتم عن طريق إستعمال الآلات المشار إليها في المادة 4 يعاقب عليها بالعقوبة المنصوص عليها في التشريع الجاري به العمل بالنسبة لكل ضريبة متملص منها، غير أنه في حالة إستعمال آلة بدون ترخيص من الإدارة فإن الغرامة لا يمكن أن تكون أقل من 10,000 دج .

¹ المادة 544 من القانون الضرائب الغير مباشرة، المرجع السابق.

² المادة 1/119 من قانون التسجيل المعدلة بموجب المادة 170 من قانون المالية 2012 ، المرجع السابق.

³ المادة 2/120 من قانون التسجيل المعدل بموجب المادة 21 من قانون رقم 99-1 المؤرخ في 23 ديسمبر 1999 يتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج ر ، عدد 92 الصادر في 25 ديسمبر 1999، المرجع السابق.

أما المادة 34 من قانون الطابع نجد أن كل من نقص أو حاول الإنقاص كلياً أو جزئياً من وعاء الضريبة و تصفيته أو دفع الضرائب أو الرسوم المترتبة عليه غرامة جزائية تتراوح بين 5000 إلى 20,000 دج¹.

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 دج².

كذلك 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 إلى 100,000 دج³.

ج- بالنسبة لقانون الرسوم على رقم الأعمال

كل مخالفة لأحكام هذا القانون تطبق غرامة جبائية تتراوح ما بين 5000 دج إلى 2500 دج و في حالة إستعمال طرق تدليسية ترفع الغرامة من 1000 دج إلى 5000 دج⁴. كذلك عند رفض تقديم الوثائق أو إتلافها قبل إنقضاء الأجل المحددة لحفظها يعاقب بغرامة جبائية تتراوح ما بين 1000 دج و 10000 دج⁵.

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

- 10% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها المجموع في السنة المالية يزيد عن مبلغ 5000 دج أو يساويه.

¹ المادة 34 من قانون الطابع المعدلة بموجب المادة 31 من قانون المالية لسنة 2002 ، المرجع السابق.

² المادة 2/35 من نفس القانون، المعدلة لموجب المادة 31 من قانون المالية لسنة 2000، المرجع السابق.

³ المادة 37 من القانون نفسه المعدلة لموجب المادة 31 من قانون المالية لسنة 2002، المرجع السابق.

⁴ المادة 114 من قانون الرسم على رقم الأعمال، المرجع السابق.

⁵ المادة 122 من نفس القانون .

- 15% دج إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها في السنة المالية يزيد عن مبلغ 50,000 و يقل أو يساوي مبلغ 200,000 دج أو يساويه.
- 25% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها في السنة المالية يزيد عن مبلغ 200,000 دج و في حالة إستعمال طرق تدليسية ، تطبق غرامة بنسبة 100% على مجمل الحقوق و هذا حسب نص المادة 116 في فقرتها الأولى و الثانية من قانون الرسم على رقم الأعمال.¹
- كما أضاف قانون الرسوم على رقم الأعمال غرامة جبائية يتراوح مبلغها بين 1000 و 10,000 دج على كل من يجعل الأعوان المؤهلين لمعاينة المخالفات المتعلقة بالتشريع الجبائية في وضع تسجيل فيه أداء وظائفهم في نص المادة 122.²

2- الزيادات

تختلف الزيادات عن فوائد التأخير و هي تدفع بغض النظر عن الجزاءات الأخرى التي يكون الهدف من تطبيقها تعويض الضرر الذي يصيب الخزينة العامة للدولة من جراء تأخر المكلف عن أداء ضريبيه و فوائد التأخير ليست لها طابع عقابي بل تأخذ صورة تعويضات مالية أما الزيادات فهي تمثل نسبة تختلف باختلاف درجة المخالفة و تطبق على المكلف عند عدم قيامه بتسوية وضعيته في الآجال المحددة قانونا و كما أنها تفرض تلقائيا و هي مقررة في حالات معينة نبينها كالتالي:³

أ- النقص في تقديم التصريح

حسب المادة 1/193 من قانون الضرائب المباشرة عندما يصرح المكلف ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة على الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد الوعاء الضريبي أو

¹ المادة 116 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

² المادة 122 من نفس القانون.

³ قرموش ليندة ، المرجع السابق، ص 55.

يبين دخلا أو ربطا ناقصا أو غير صحيح ، يزداد على مبلغ الحقوق التي تملص منها أو أقل بها نسبة :

- 10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن 50,000 دج أو يساويه.
- 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها 50,000 دج و يقل عن مبلغ 200,000 دج أو يساويه.
- 25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200,000 دج.¹

و عند محاولة المكلف القيام بأعمال تدليسية أو بأعمال الغش تطبق عليه زيادة موافقة لنسبة الإخفاء المرتكبة من طرف المكلف، توافق هذه النسبة حصة الحقوق التي تم إخفاؤها مقارنة بالحقوق المستحقة بعنوان نفس السنة ، و لا يمكن أن تقل هذه الزيادة عن 50% و في حالة عدم دفعه لأي حق تحدد النسبة ب 100% بحيث تطبق كذلك هذه النسبة عندما تتعلق الحقوق المتملص منها بالحقوق الواجب دفعها عن طريق الإقتطاع من المصدر.²

ب-عدم التصريح

أقر المشرع الجزائري أن تطبيق زيادة 25% فيما يخص الضرائب المباشرة على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح السنوي حسب الحالة، إما بصدد الضريبة على الدخل و إما بصدد الضريبة على أرباح الشركة.³

ت-التأخير في تقديم التصريح

¹ المادة 1/193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة المعدلة بموجب المواد 17 من القانون رقم 95-27 المؤرخ في 30 ديسمبر 1995، المتضمن قانون المالية لسنة 1996، ج ر ، عدد 82 لسنة 1995 و المادة 10 من ق م لسنة 2002 و المادة 60 من ق الم لسنة 2002 و المادة 12 من القانون رقم 05-16 المؤرخ في 31 ديسمبر سنة 2005 المتضمن قانون المالية لسنة 2006 ج ر ، عدد 25 لسنة 2005 و المادة 8 من القانون رقم 17-14 المؤرخ في 2 ديسمبر 2017 يتضمن قانون المالية لسنة 2018 ج ر ، عدد 76 الصادر في 28 ديسمبر 2017، المرجع السابق.

² المادة 2/193 من نفس القانون .

³ المادة 192 من نفس القانون .

يترتب على إيداع المتأخر للتصريحات التي تحمل عبارة " لا شيء" و التصريحات التي تكتب من طرف المكلفين بالضريبة الذي يستفيدون من الإعفاء الجبائي أو الذين يتحصلون على نتائج عاجزة تطبيق الغرامات الآتية:

- 2500 دج عندما تكون مدة التأخير شهر واحد.

- 5000 دج عندما يتجاوز التأخير شهرا و يقل عن شهرين.

- 10,000 دج عندما يتجاوز التأخير شهرين.¹

3- المصادرة

قد إنفرد قانون الضرائب الغير مباشرة بالنص على عقوبة المصادرة ، فالمصادرة هي إجراء يهدف إلى تملك السلطات العانة أشياء و مبالغ ذات صلة بجريمة ما قهرا لمالكها أو صاحبها بغير مقابل كما نصت المادة 15 من قانون العقوبات على تعريف المصادرة بأنها الأيلولة النهائية إلى الدولة لمال أو مجموعة أموال معينة.

فالمصادرة تعني نقل ملكية مال أو أكثر إلى الدولة فالأشياء المصادرة تؤول المعني عليه أو إلى خزنة الدولة لتعويض عما سببته الجريمة من أضرار.²

و كذلك بالرجوع إلى نص المادة 525 من قانون الضرائب الغير مباشرة نجد أيضا أن المشرع نص على عقوبة المصادرة كما يلي : " إن المخالفات التي يتم قمعها ضمن الشروط المنصوص عليها في المادتين 523-524 أعلاه تؤدي في جميع الحالات إلى مصادرة الأشياء و وسائل التزوير المحددة في المقطع أدناه، و تصدر أيضا الأجهزة أو أجزاء الأجهزة

¹المادة 322 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة المعدلة بموجب المادتين 29 من قانون المالية لسنة 1996، و المادة 13 من قانون رقم 2000-06 المؤرخ في ديسمبر سنة 2000 المتضمن قانون المالية لسنة 2001، الصادر في 24 ديسمبر سنة 2000، المرجع السابق.

²طورش بتاتة ، النرجع السابق ، ص 178.

المخصصة للتقطير و غير المدموغة و التي تكون حيازتها غير شرعية طبقاً لأحكام المادتين 64 و 66 من هذا القانون و تعتبر الأشياء أو وسائل التزوير، ليس فقط الأجهزة و الأوعية و الآليات و الأواني غير المصرح بها العربات أو الوسائل الأخرى المستعملة في نقل الأشياء المحجوزة.¹

كما نصت المادة 531 من قانون الضرائب الغير مباشرة كذلك على إستعمال طوابع مزورة أو مستعملة من قبل و كذلك بيع التبغ و عليه تلك الطوابع يمكن أن تؤدي إلى تطبيق العقوبات المنصوص عليها في المادتين 29 و 210.²

كما تنص المادة 213 من قانون الضرائب الغير مباشرة على " إن الأوعية الحاوية للكحول المرسله من معامل التقطير الثابتة أو المتجولة يجب أن تكون حاملة للأوراق أو بطاقات تشير إلى إسم موطن المرسل إليه و نوع السائل و كميته (الحجم - الدرجة - الكحول الصافي) و ساعة الرفع و أجل النقل.³

و بالرجوع إلى نص المادة 15 من قانون العقوبات نجدتها تنص على الأشياء التي لا تكون غير قابلة للمصادرة :

- 1- محل السكن اللازم لإيواء الزوج و أولاد المحكوم عليه إن كانوا يشغلونه فعلاً، عند معاينة المخالفة و على شرط أن لا يكون هذا المحل مكتسباً عن طريق غير مشروع.
- 2- الأموال المشار إليها في الفقرات رقم 2 و 3 و 4 و 5 و 7 و 8 من المادة 378 من قانون الإجراءات المدنية.

¹ المادة 525 من قانون الضرائب الغير مباشرة، المرجع السابق.

² المادة 531 من قانون الضرائب الغير مباشرة ، المرجع السابق.

³ المادة 213 من نفس القانون ، المرجع السابق.

3- المداخليل الضرورية لمعيشة الزوج و أولاد المحكوم عليه و كذلك الأصول الذين يعيشون تحت كفالتة.¹

ثانيا: العقوبات الجزائية

إن القوانين الجبائية تشير إلى العقوبات الجزائية بالإضافة إلى العقوبات الجبائية و كثيرا ما ترجع هذه القوانين إلى نصوص قانون العقوبات في توقيع العقاب على أفعال التهرب الضريبي و تنفرع العقوبات إلى عقوبات أصلية و عقوبات تبعية (تكميلية) و سندرج هذا فيما يلي:

1- العقوبات الأصلية

تنص عليها القوانين الجبائية بنصوص صريحة و هي تتمثل في الحبس و الغرامة و الملاحظ في القوانين الجبائية أنها إتفقت جميعها على ما يلي :

- عقوبة الحبس أو غرامة أو بإحدى العقوبتين فقط.
- تحويل الجريمة من جنحة إلى جناية و تخضع للمادة 418 من قانون العقوبات التي تنص على السجن لمدة تتراوح ما بين 10 إلى 20 سنة إذا كان الضرر اللاحق بالخزينة العامة نتيجة التملص من الضريبة يتجاوز المبلغ الإجمالي ثلاثة ملايين دينار جزائري.²
- مضاعفة العقوبات في حالة العود و المحدد بخمس سنوات.
- عدم تطبيق الظروف المخففة فيما يخص العقوبات الجبائية و أبتت على هذا المبدأ فيما يخص العقوبة الجزائية (الحبس و الغرامة حيث يمكن إفادة المتهم بأحكام المادة 53 من قانون العقوبات متى توافرت الشروط.³
- الجمع بين الغرامات الجزائية و الغرامات الجبائية في جنحة التهرب الضريبي.

¹المادة 15 من قانون العقوبات ، المرجع السابق.

² المادة 303-1 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، المرجع السابق.

³ المادة 53 من قانون العقوبات، المرجع السابق.

• تطبيق مبدأ التضامن بين الأشخاص فيما بينهم و بين هؤلاء الشركات في توقيع العقوبات المالية المحكوم بها ضدهم في حالة إدانتهم بنفس المخالفة.

تختلف العقوبات التي قررها المشرع الجزائري لجريمة الغش الضريبي بتفاوت مقدار المبلغ المالية التي تملص منها المكلف و تتميز بين العقوبات الأصلية المنصوص عليها في قانون الضرائب المباشرة و قانون الضرائب الغير مباشرة و الطابع، التسجيل و قانون السرم على رقم الأعمال.

أ- العقوبات المقررة في قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

يعتبر كل غش ضريبي يمس الضريبة على الدخل الإجمالي. و الضريبة على أرباح الشركات محل العقوبات المنصوص عليها في المادة 28 من قانون المالية لسنة 2003¹ و التي عدلت بموجبها أحكام المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و التي تختلف

¹ نصت المادة 28 من قانون رقم 02-11 مؤرخ في 28/12/2002 تتضمن قانون المالية لسنة 2003 على: " يعاقب كل من تملص أو حاول التملص بإستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو رسم خاضع له أو تثقيته كلياً أو جزئياً لما يأتي:

- غرامة مالية من 50000 دج إلى 100,000 دج عندما لا يفوق المبلغ المتملص منه 100,000 دج بالحبس من سنة إلى خمس سنوات و بغرامة مالية من 50,000 دج إلى 100,000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 100,000 دج و لا يتجاوز 300,000 دج.

- بالحبس من سنتين إلى عشر سنوات و بغرامة مالية من 100,000 دج إلى 300,000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 300,000 دج و لا يتجاوز 1,000,000 دج.

- بالسجن المؤقت من خمس إلى عشر سنوات و بغرامة مالية من 300,000 دج إلى 1,000,000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 1,000,000 دج و لا يتجاوز 3,000,000 دج.

- بالسجن المؤقت من عشر سنوات إلى عشرين سنة و بغرامة مالية 1,000,000 دج إلى 3,000,000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 3,000,000 دج.

بإختلاف قيمة المبالغ المالية التي تملص منها المكلف، حيث تكيف على أساس جنحة أو جنائية .

يمكن إستنتاج التكاليف القانوني للجريمة من الوصف الأشد للعقوبة حسب مضمون المادة الخامسة من قانون العقوبات، حيث يكيف على أساس جنحة إذا كان المبلغ الذي تملص منه المكلف لا يفوق 100,000 دج ، و إذا كان المبلغ الذي تملص منه المكلف يفوق 100,000 دج ، و لا يتجاوز 300,000 دج تكيف جريمة التهرب على أساس جنائية في حالة التي يفوق المبلغ ابذي تملص منه المكلف 1,000,000 دج و لا يفوق 3,000,000 دج و عندما يفوق المبلغ المتملص منه 3000,000 دج.

طبق القضاء الجزائري أحكام هذه المادة إلى غاية سنة 2012، حيث تم تعديل أحكامها بموجب المادة 13 من قانون المالية لسنة 2012، حيث تبين من خلال هذه المادة أن المشرع الجزائري إتجه لتجنيح جريمة التهرب الضريبي و هو ما تبين بشكل صريح في حيثيات القرار الصادر في الملف رقم 73416 عن الغرفة الجنائية بالمحكمة العليا في قضية النائب العام ضد (ق-س) بتاريخ 2012/07/19 على أن " بعد التعديل الذي طرأ على المادة 303-1 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة بموجب المادة 130 من قانون رقم 11-16 المتضمن قانون المالية لسنة 2012 و التي جعلت واقعة التملص من الضريبة جنحة في جميع الحالات و تندرج العقوبات المقررة لها بحسب قيمة الحقوق المتملص منها"¹.

يتبين من خلال المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة المعدلة بموجب المادة 13 من قانون رقم 11-16 المتضمن قانون المالية لسنة 2012 أن المشرع الجزائري لم يتجاوز الحد الأقصى الذي حدده في قانون العقوبات العام بالنسبة لعقوبة الحبس و

¹ملف رقم 73416، قرار صادر عن الفرقة الجنائية بالمحكمة العليا في قضية النائب العام ضد (ق-س) بتاريخ 19-07-2012 ، ص 302-303.

على خلاف ذلك فإنه بالنسبة للغرامة الجزائية تجاوز مقدار الغرامة الذي نص عليها في القواعد العامة.

تراجع المشرع عن قاعدة الجمع بين عقوبة الحبس و الغرامة الجزائية ليترك المجال للسلطة التقديرية للقاضي للحكم بإحدى هاتين العقوبتين مهما كانت المبالغ التي تملص منها المكلف.

ب-العقوبات المقررة في قانون الضرائب الغير مباشرة

كيفت المادة 532 من قانون الضرائب الغير مباشرة¹ جريمة التهرب الضريبي على أساس جنحة يعاقب عليها بالحبس من سنة إلى خمس سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يتجاوز عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ (10,000) حيث نصت على : " يعاقب كل من يستخدم طرق إحتيالية للتملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو التصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها بغرامة من 50,000 دج إلى 200,000 دج و بالحبس من سنة إلى خمس سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين.

غير أن الحكم لا يطبق في حالة الإخفاء إذا كان هذا الأخير يتجاوز عشر 10/1 المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 10,000 دج".

ت- العقوبات المقررة في قانون الطابع

كيف المشرع الجزائري في قانون الطابع جريمة التهرب الضريبي على أساس جنحة، الأمر الذي تبين من خلال الفقرة الأولى من المادة 34 من قانون الطابع حيث نصت على : " غرامة جزائية تتراوح بين 5000 دج إلى 20,000 دج و سجن من عام واحد إلى 5

¹ عدلت المادة 532 من قانون الضرائب الغير مباشرة و الرسوم المماثلة المعدلة بموجب قانون رقم 02-11 مؤرخ في 28 ديسمبر 2002 يتضمن قانون المالية لسنة 2003.

أعوام ، أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، غير أن هذا التسيير لا يطبق في حالة الإخفاء إلا إذا كان هذا الإخفاء يتجاوز عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 1000 دج ، حيث نصت كل من نقص أو حاول الإنقاص كلياً أو جزئياً من وعاء الضريبة و تصفيته أو دفع الضرائب أو الرسوم المترتبة عليه بإستعمال وسائل الغش تطبق عليه غرامة جزائية تتراوح بين 5000 دج إلى 20000 دج و سجن من عام واحد إلى خمسة أعوام أو بإحدى هاتين العقوبتين.

غير أن هذا التدبير لا يطبق في حالة الإخفاء إذا كان هذا الإخفاء يتجاوز عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 1000 دج¹

ث-العقوبات المقررة في قانون التسجيل

إتجه المشرع في قانون التسجيل لتجنيد الجريمة على غرار القوانين الضريبية الأخرى و تبين ذلك من مضمون المادة 119 من قانون التسجيل على " ... غرامة مالية جزائية تتراوح من 5000 دج إلى 20,000 دج و حبس من سنة إلى 5 سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين.

غير أنه لا يطبق هذا التدبير إلا إذا كان هذا الإخفاء يفوق عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ رسم يساوي أو يفوق 1000 دج ."

ج-العقوبة المقررة في قانون الرسم على رقم الأعمال

أحالت المادة 117 من قانون الرسم على رقم الأعمال إلى العقوبات المنصوص عليها في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة² حيث يعاقب كل من تملص أو حاول التملص بصفة كلية أو جزئية بإستعمال طرق تدليسية للتملص من أساس الضرائب أو الحقوق التي يخضع لها أو تصفيته أو دفعها ، و بالتالي فإن جريمة التهرب الضريبي لا تتحرف عن القوانين الضريبية الأخرى في تكييف واقعة الجريمة .

¹ المادة 34 من قانون الطابع عدلت بموجب المادة 21 من قانون 11-16 المؤرخ في 28/11/2011.

² المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المرجع السابق.

2- العقوبات التكميلية

يقصد بها تلك الجزاءات السالبة للحقوق و ذلك في حالة إرتكاب مخالفات للأحكام القانونية و التنظيمية المتعلقة بالضرائب ، و يتم اللجوء إليها خاصة في حالة العود بالنسبة لفئة من فئات المهن الحرة الذين منحوا صلاحيات واسعة بسبب المهنة التي يمارسونها و هذا يهدف لحماية الخزينة العمومية ، و الإقتصاد الوطني من المناورات التدليسية التي تؤدي إلى التهرب الضريبي و التي تقوم بتسهيلها هذه الفئة و مساعدة المكلفين بذلك ، مخلين بواجباتهم و بالثقة التي منحت لهم بموجب مهنتهم¹. و تتمثل العقوبات التكميلية فيما يلي:

- تحديد الإقامة، المنع من الإقامة، الحرمان من ممارسة بعض الحقوق .

- المصدرة الجزئية للأموال.

- نشر الحكم و تعليقه و ذلك على نفقة المحكوم عليه و يكون هذا الإجراء في حالة

العود.

- المنع من ممارسة النشاط التجاري للمكلف الذي صدر في حقه حكم نهائي بممارسة

الغش الضريبي² بالإضافة إلى منع ممارسة المهنة بالنسبة إلى المستشار الجبائي أو

المحاسب الذين إشتراكوا معه، و يعتبر هذا الإجراء من تدابير الأمن الشخصية التي نص عليه

قانون العقوبات .

- غلق المؤسسة أو المحل مؤقتا.

- مصادرة الأشياء موضوع التهرب الضريبي و وسائل التزوير و قد إنفرد بهذا الحكم

قانون الضرائب غير المباشرة في المادة 525 منه.

¹ طورش بناتة، المرجع السابق، ص 165-166.

² المادة 29 من قانون المالية 2004، جريدة الرسمية، عدد 83 سنة 2003.

-المنع من الدخول في الصفقات العمومية حيث يمنع لمدة 5 سنوات كل شخص حكم عليه ، بمقرر قضائي نهائي يثبت تورطه في التهرب الضريبي¹.

ثالثا : العقوبات التهديدية

نصت النصوص الجبائية على العقوبات التهديدية تحت إسم التلجئة المالية و تعتبر وسيلة ضغط على المكلفين بالضريبة و إجباره على تنفيذ إلتزاماته من طرف الإدارة الجبائية، و هي عبارة عن مبلغ مالي يدفعه المكلف بالضريبة عن كل يوم تأخير عن أداء إلتزاماته الضريبية².

يتعين على كل شخص أو شركة ترفض منح حق الإطلاع على الدفاتر و المستندات التي يتعين عليها تقديمها وفقا للتشريع، أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل إنقضاء الأجل المحددة لحفظها، فيترتب على هذه المخالفة حسب المادة 63 من قانون الإجراءات الجبائية أنه زيادة على تطبيق الغرامة الجبائية التي يتراوح مبلغها بين 5000 دج و 50000 دج تطبق عليها تلجئة مالية قدرها 100 دج كحد أدنى عن كل يوم تأخير ، و يبدأ سريانها من تاريخ المحضر المحرر لإثبات الرفض، و ينتهي يوم وجود عبارة مكتوبة من قبل هون مؤهل على أحد دفاتر المعني تثبت أن إدارة الضرائب قد تمكنت من الحصول على حق الإطلاع على الوثائق المعنية ، يتم النطق بالغرامة و التلجئة المالية من طرف المحكمة الإدارية المختصة إقليميا التي تثبت في القضايا المستعجلة، بناء على عريضة يقدمها المدير الولائي للضرائب بدون مصاريف ، تبلغ نسخة من العريضة للأطراف من طرف كتابة ضبط المحكمة الإدارية و يقوم قابض الضرائب بتحصيل الغرامة و التلجئة المالية³.

¹ المادة 18 من قانون العقوبات.

² طروش يتاته ، المرجع السابق ،ص 181.

³ المادة 63 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

و نجد نفس الشيء الذي تناولته المادة 123 ق ر ر أ ، المادة 40 ق ط¹ و المادة 538 ق ض غ م بنصهم على أن كل شخص أو شركة ترفض وثائق يوجب عليها تنظيم أو إتلاف هذه الوثائق قبل إنقضاء الآجال المحددة لحفظها، تعاقب بغرامة جبائية من 1000 إلى 10000 دج و يترتب على هذه المخالفة تطبيق إكراه مالي أو تلجئة مالية قدرها 50 دج على الأقل من طل يوم تأخير يبدأ من تاريخ المحضر المحرر من أجل إثبات الرفض، و ينتهي في اليوم الذي يثبت فيه بيان مكتوب من قبل عون مؤهل في أحد دفاتر المعني بأن الإدارة قد مكنت من الحصول على الوثائق المقررة.

نلاحظ أن المشرع الجزائري في المادة 63 من قانون الإجراءات الجبائية قد حدد مبلغ التلجئة المالية بـ 100 دج ، أما في المادة 538 من قانون الضرائب الغير مباشرة فقد حددها بمبلغ 50 دج و بالتالي نستنتج أن المشرع قد أغفل في إلغاء نص المادة 538 من قانون الضرائب غير مباشرة و نقل أحكامها إلى قانون الإجراءات الجبائية ، كما فعل بالنسبة للمادتين (123 من قانون ررأ و المادة 40 من ق ط) لذلك فإن النص الواجب التطبيق هي أحكام المادة 63 من قانون الإجراءات الجبائية.²

يشترط لفرض الغرامة التهديدية توفر عنصرين هما :

1- أن يكون التنفيذ عينيا مزال ممكنا، أي لا يكون التنفيذ العيني مستحيلا نتيجة لقوة قاهرة أو بسبب أجنبي ، أي لا حاجة لطلب الحكم بالغرامة التهديدية، أما إذا كان بسبب عدم إمكانية التنفيذ العيني هو إتلاف الوثائق قبل إنقضاء الآجال المحددة لحفظها من قبل المكلف أو يعلمه فهذا لا يوقف التنفيذ.

¹ المادة 123 ق ر ر أ و المادة 40 ق ط ملغيتان بموجب المادة 200 من قانون المالية لسنة 2002 و إنتقلت أحكام هذه المواد إلى قانون الإجراءات الجبائية .

² طورش بتاتة، المرجع السابق، ص 181.

2- أن يكون التنفيذ غير ممكن أو غير ملائم إلا إذ قام به المكلف شخصيا أي يكون الإمتناع عن تسليم الوثائق و المستندات و عدم تمكين الإدارة من الإطلاع عليها منه شخصيا.

لم يرق المشرع الجزائري بتوضيح كيفية إحتساب الغرامة التهديدية أو ما يسمى بالتلجئة المالية بالنسبة للمكلف الذي قام بإتلاف الوثائق و المستندات التي أوجب القانون حفظها لمدة 10 سنوات، أي بداية إحتساب تاريخ تطبيق التلجئة و تاريخ إنتهاء منها، لأنه كما جاء في النصوص القانونية أنه يثبت بداية يوم الإحتساب تطبيق الغرامة التهديدية (التلجئة) عن الإمتناع عن تقديم الوثائق و المستندات بمحضر أعوان الضرائب المكلفين بذلك، و ينتهي بيوم وضع الأعوان على سجلات و مستندات المكلف بالضريبة عبارة تبين أن الإدارة قد تمكنت من الحصول أو الإطلاع عليها و بالتالي المشرع الجبائي قد ترك إحتساب تاريخ تطبيق التلجئة و تاريخ إنتهاؤها إشكالية قائمة لحد الآن.

تتولى تطبيق الغرامة التهديدية حسب المادة 63 من قانون الإجراءات الجبائية المحكمة الإدارية المختصة إقليميا التي ثبت في القضايا الإستعجالية على أساس عريضة يقدمها المدير الولائي للطرفين.

و لكن عند إعتقاد على نص المادة 63 حرفيا ، نلاحظ أنه لا يوجد هناك محاكم إدارية مستقلة بل توجد غرف إدارية مستقلة على مستوى المجالس القضائية التي تختص بالبحث في القضايا الإستعجالية و كذا القضايا الإدارية و بالتالي فإن طريقة حساب الغرامة التهديدية يبقى غامضا في حالة إذ لم يستجب المكلف بالضريبة لمنح الإدارة حق الإطلاع على الوثائق و نتيجة لذلك فإن الغرامة التهديدية ذات طابع مدني ما دام أن النطق بها يكون من طرف الجهة القضائية ، بحيث أنه يتم تحصيلها من طرف قابض الضرائب المختص بمجرد تبليغ كتابة ضبط المحكمة الإدارية العريضة للأطراف المعنية و السلطة التقديرية تكون للقاضي ، و هذا ما جاء في نص المادة 471 من قانون الإجراءات المدنية.

من كل ما سبق نستخلص أن الغرامة التهديدية لا يمكن أن تبدأ في السريان إلا من يوم حيازة الحكم على القوة التنفيذية، و هذا إنطلاقا من أنه لا يمكن التنفيذ المالي على المكلف لحمله على تنفيذ حكم في حين أن هذا الأخير لا يقبل التنفيذ.¹

و في حالة إصرار المكلف الصادر الحكم في حقه على رفضه ، ترجع الإدارة الضرائب إلى محكمة الموضوع و هذا مهما كانت الجهة التي قضت بالغرامة التهديدية للمطالبة بتصفيته عن طريق تحويلها إلى تعويض عن الضرر الذي يمكن أن يكون قد لحق الدائن (إدارة الضرائب) نتيجة عدم التنفيذ.

و قد نصت المادة 175 من القانون المدني على أنه " إذ تم التنفيذ العيني أو أصر المدين على رفض التنفيذ حدد القاضي مقدار التعويض الذي يلزم به المدين مراعيًا في ذلك الضرر الذي أصاب الدائن و الغش الذي بدأ من المدين "².

رابعاً : العقوبات المهنية

لقد عمد المشرع الجزائري إلى التشديد بوضع العقوبات فزيادة على العقوبات الجزائية و الجبائية جاء أيضا بالعقوبات المهنية لتعزيز الجهاز الردعي نذكر منها :

1- الغلق المؤقت لمقر نشاط المكلف بالضريبة

يقصد به غلق المحل المهني التابع للمكلف بالضريبة و تعتبر عقوبة تلجأ إليها إدارة الضرائب بعد إستيفاء كل المحاولات الودية لتحصيل الضريبة ، و الهدف من هذه العقوبة هو إجبار المكلف على تسديد دينه للخزينة العامة.

¹ بوزرورة حيزية ، بوزيدي كاهنة، المرجع السابق ، ص 93.

² المادة 175 من الأمر رقم 75- 58 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، يتضمن القانون المدني المعدل و المتمم.

و ينجم عادة عن تصرف المكلف أنه يقوم من دفع الدين الواقع عليه أولاً يقوم بكتابة سجلات الإستحقاق يوافق عليها قابض الضرائب صراحة فيتخذ القرار ضده و في أجل 10 أيام إبتداء من تاريخ التبليغ يقوم العون و المحضر القضائي بتنفيذ قرار التبليغ.

و طبقاً للفقرة 1 من المادة 146 من قانون إجراءات جبائية فإنه يتخذ قرار الغلق من طرف المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى و مدير الضرائب بالولاية كل حسب مجال إختصاصه بناء على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع و لا يمكن أن يتجاوز مدة الغلق ستة أشهر، و يمكن للمكلف بالضريبة أن يطعن في القرار من أجل رفع اليد لموجب عريضة يقدمها إلى المحكمة الإدارية المختصة إقليمياً

2- تسجيل المكلفين المتهربين في بطاقة المعلوماتية

و هذا بموجب التعليم المشتركة بين الوزارات رقم 127 بتاريخ 1997/07/27¹ يتم وضع بطاقة معلومات وطنية خاصة بالمكلفين المتهربين المخالفين للتشريع الجبائي، الجمركي و التجاري كما يجب تبليغ المكلفين الذين تم تسجيلهم من أجل تسوية وضعيتهم إزاء الخزينة العمومية، و في حالة تسوية الوضعية يمكن للمكلف طلب إلغاء تسجيله من البطاقة، إلا أن الإلغاء يكون إلا بعد مرور سنتين من تسوية الوضعية بطلب من إحدى الإدارات الثلاث (الجمارك- الضرائب- التجارة) .

3- سحب التوطين المصرفي للمستوردين

و هي تخص المكلفين بالضرائب الذين يقومون بعملية الإستيراد و الذين يتسنى للإدارة الجبائية متابعتهم لأسباب عدة منها :

- تقديم عناوين خاطئة أو لعدم إبلاغ الإدارة الجبائية بالعناوين الجديدة في حالة

تغيير مقر نشاطهم... إلخ.

¹ طورش بتاتة، المرجع السابق، ص 186.

و في هذه الحالة لإدارة الضرائب أن تطلب من البنوك سحب الوثيقة التي تمنح للمستوردين من طرف بنك معتمد حتى يسو وضعهم الجبائي¹.

4- إقصاء المكلفين بالضريبة من المشاركة في الصفقات العمومية

جاءت المادة 52 من المرسوم الرئاسي 236/10 المتضمن تنظيم الصفقات العمومية على أن يقصي بشكل مؤقت أو نهائي من المشاركة في الصفقات العمومية المتعاملون الإقتصاديون الذين :

- لا يستوفون واجباتهم الجبائية.
- المسجلون في البطاقة الوطنية لمرتكبي جريمة التهرب الضريبي.

5- المنع من مزاوله النشاط التجاري

يمنع المكلف من مزاوله النشاط التجاري في حالة العود أو تعدد الجرائم المثبتة بواسطة حكم أو عدة أحكام و بالتالي فإن العقوبة المقررة تؤدي بحكم القانون إلى المنع من مزاوله المهنة لكل من رجال الأعمال ، الخبير الجبائي أو المحاسب و لكل من له الصفة، حتى إذ كان بصفة مسير أو مستخدم و عند الإقصاء غلق المؤسسة².

و يتم كذلك منع الأشخاص من ممارسة هذه المهنة الذين يتم إدانتهم بتهمة التهرب الضريبي و هذا ما جاء في المادة 29 من القانون المالية لسنة 2004 بحيث أنها تنص على " دون المساس بالأحكام الواردة في نصوص بتهمة الغش الجبائي ، من ممارسة النشاط التجاري حسب مفهوم القانون رقم 90- 12 المؤرخ في 18 غشت سنة 1990 و المتعلق بالسجل التجاري، المعدل و المتمم"³.

¹ محمدي فوزية، المرجع السابق، ص 86.

² المواد : 544- 306- 303، من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، المرجع السابق.

³ المادة 29 من قانون رقم 03- 22 المؤرخ في 28 ديسمبر 2003 المتضمن قانون المالية لسنة 2004، ج ر عدد 85 الصادر في 29 ديسمبر 2003.

ملخص الفصل الثاني

يجدر القول أن للتهرب الضريبي آثار بالغة الخطورة و وخيمة و ذلك على جميع الأصعدة ، إذ يعرقل إقتصاديات كل الدول و لهذا فإن هذه الجريمة تستدعي الكثير من التركيز و التدقيق لتقليل منها و هذا الإهتمام يتجلى في القوانين الجديدة أو تعديل قوانين سابقة تسعى من خلالها إلى إيجاد منظومة قانونية متكاملة و متماسكة.

حيث يستلزم إعادة النظر فيما يخص الناحية القانونية و خاصة جانب عدالة نظام الضريبي حتى يحس المكلف بالعدالة الضريبية كما ينبغي سد الثغرات القانونية و إعادة برمجة الإدارة الضريبية و تحسين الإمكانيات البشرية و المادية.

كذلك فيما يخص قانون الجبائي (الغرامات الجبائية) فلا يتلقى أن يقدم المكلف تصريح ناقص أو يتأخر في تقديمه حتى يعاقب على دفع الغرامة دون أن تقيد هذه الغرامات بمحاولة التهرب من دفع الضريبة و عليه يجب الكشف أولاً و التأكد من الأسباب المؤدية لها.

مَنْ يَتَّقِ اللَّهَ يَجْعَلْ لَهُ مَخْرَجًا

أصبح من الصعوبة مكافحة التهرب الضريبي نظرا للحيل و الثغرات التي يصعب حصرها و المستعملة من طرف المكلفين للتخلص من عبء الضريبة حيث أضحى هاجسا يهدد إستقرار الدولة و يقلص دورها في التدخل في الحياة الإقتصادية من خلال تدهور العملة الوطنية، و إذا كانت الرقابة الجبائية و التحقيق المحاسبي من أنجع الوسائل لمحاربة التهرب الضريبي إلا أنها تبقى قاصرة و هذا بسبب نقص الوسائل المادية و البشرية و لهذا يجب توفير كفاءات عليا في الميدان الجبائي و القانوني و المحاسبي حتى تكون أكثر فعالية للحد من هذه الجريمة أما من ناحية العقوبات فإن الجنحة بقيت مرتبطة بإرتكاب التدليس و الغش بالإضافة إلى فرض الغرامات الجبائية و العقوبات المهنية.

و لهذا يسعنا القول أنه بالرغم من كل الجهود التي بذلتها الدولة الجزائرية للحد من جريمة التهرب الضريبي إلا أنها مازالت منتشرة في أوساط المجتمع الجزائري.

كلمات مفتاحية : التهرب الضريبي، الغش الضريبي، التملص الضريبي، الجريمة الضريبية.

Abstract

It has become difficult to combat tax evasion due to the tricks and loopholes that are difficult to get rid of the burden of tax, as it has become a serious thing threatening the stability of the state and reducing its role in interfering in economic life through the deterioration of the national currency, And if the tax control and accounting investigation are among the most effective means to combat tax evasion, but they remain deficient and this is due to the lack of material and human means, and for this reason, higher competencies must be provided in the fiscal legal and accounting fields, in order to be more effective in reducing this crime, as for the penalties, the misdemeanor remained linked to the commission of fraud and deceit, in addition to the imposition of tax fines and professional penalties.

For this we can say that despite the efforts made by the Algerian state to curb the crime of tax evasion, it is still widespread among Algerian society

Key words : tax evasion, tax fraud, tax evasion, tax crime.

الخطبة

الخاتمة

يعتبر التهرب الضريبي جريمة خطيرة تمس الإقتصاد الوطني مما ينعكس سلبا على الخزينة العمومية و الإنفاق العام و يعود ذلك إلى أسباب عدة يمكن حصرها جميعا في ضعف النظام الجبائي الجزائري كذلك نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة إضافة إلى ذلك نقص الإمكانيات المادية و البشرية للإدارة الجبائية.

إن تهرب المكلفين من دفع الضريبة مرتبط بإستخدامهم لطرق إحتيالية و أساليب عدة تساعدهم في التملص من دفعها ، مما يجعل من هذه الجريمة تتفاقم و تشكل خطرا في مختلف الجوانب التي تؤدي إلى تعطيل المشاريع العامة.

يمكن للنظام الضريبي الجزائري أن يوفر سبل و آفاق للحد من جريمة التهرب الضريبي، حيث عرف عدة تطورات كانت مصاحبة لمختلف التغيرات التي عرفها الإقتصاد الوطني، حيث يمكن تحقيق التناسق و التكامل بين مختلف المستويات كذلك تطوير قدراتها البشرية بالنسبة للمعلومة الجبائية فإن التحكم فيها يبقى معتمدا على المصادر التقليدية المتمثلة في التصريحات و الملفات الجبائية مما يفتح المجال إلى إخفاء المعلومات أو إعطاء معلومات تدليسية، أما عن الرقابة الداخلية التي تعبر على قدرة الإدارة ذاتها و بالرغم من الإجراءات التي يعتمد فيها إلا أن نتائجها بقيت دون المستويات المطلوبة بالإضافة إلى تعقد النصوص التشريعية الضريبية و حركتها من حيث الزمن و عدم بلوغها سياسة محكمة.

و رغم كل ذلك تبقى الدولة الجزائرية تحاول إنتهاج سبل و وسائل جديدة لمكافحة التهرب الضريبي إلا أنها بقيت محدودة و عاجزة و لا يمكن تحقيق أي نتيجة إلا من خلال معالجة السلبيات و الصعوبات و النقائص بغية تحقيق الأهداف المنشودة والتقليل من هذه الجريمة و الحد من آثارها الوخيمة التي مست الإقتصاد الوطني و الخزينة العمومية للدولة.

و بعد القيام بدراسة هذا الموضوع يمكن أن نتوصل إلى النتائج و التوصيات التالية:

❖ النتائج

- عدم إقتناع المكلفين بالضريبة بوجود منافع إجتماعية تنجز عند تسديدهم للضرائب المستحقة عليهم بسبب عدم الثقة بين المكلف و الإدارة الضريبية.
- الدور الكبير و الأساسي للتشريع الجبائي في الحد من هذه الجريمة.
- إنخفاض مستوى الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة و عدم فهم النصوص القانونية.
- نقص كفاءة الإدارة الضريبية هذا ما سهل للمكلفين التهرب من أداء ضريبتهم.

❖ التوصيات و الإقتراحات

يمكن أن نلخص التوصيات و الإقتراحات في النقاط التالية:

- محاولة تبسيط الإجراءات الجبائية حتى تصبح أكثر مرونة و تتماشى مع الحركة الإقتصادية.
- محاولة نشر الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة.
- إعادة النظر في التشريع الجبائي و تقادي التناقضات و الثغرات الموجودة به.
- تجسيد عدالة النظام الضريبي.
- التنسيق بين الإدارات و محاولة تطوير الكفاءات و القدرات البشرية.

قائمة المراجع
قائمة المراجع
والمصادر

قائمة المراجع و المصادر

قائمة المراجع و المصادر

أولاً:المصادر

- القرآن الكريم.
- دستور الجزائري 2016.
- قانون الإجراءات الجبائية .
- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .
- قانون الضرائب الغير مباشرة.
- قانون الطابع.
- قانون الرسم على رقم الأعمال.
- قانون التسجيل.
- قانون العقوبات.
- قانون الإجراءات الجزائية.
- قانون المدني.
- قانون 16/11 متضمن قانون المالية المؤرخ في 28 ديسمبر 2011.
- قانون 11/02 متضمن قانون المالية 2003.
- قانون 22/03 متضمن قانون المالية 2004.
- قرار صادر رقم 73416 الغرفة الجنائية بالمحكمة العليا.

ثانياً: المراجع

1-الكتب

📖 أحسن بو سقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص ، دار هومة للجزائر ، الجزء الأول ، الطبعة السابعة ، سنة 2014،

قائمة المراجع و المصادر

- 📖 سليمان عبد الله ، شرح قانون العقوبات الجزائري قسم خاص " ديون " ، المطبوعات الجامعية ، الزائر ، 1986.
- 📖 سهام كردودي ، الرقابة الجبائية بين النظرية و التطبيق، دار المفيد للنشر و التوزيع، الجزائر ، 2010.
- 📖 سوزي عدلي ناشد ، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي و آثارها على إقتصاديات الدول النامية ، دار المطبوعات الجامعية أمام كلية الحقوق ٤٨٢٢٨٩، الإسكندرية ، طبعة 1999.
- 📖 طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية ، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى 2008.
- 📖 طاهري حسين ، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجزائية، الطبعة الثانية، دار المحمدية ، الجزائر.
- 📖 عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي، التهرب الضريبي و الإقتصاد الأسود ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، الإسكندرية ، 2006.
- 📖 عوادي مصطفى ، رجال نصر ، الغش و التهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري ، مكتبة بن موسى السعيد ، شارع القدس الوادي للنشر و التوزيع ، ط 2011/2010.
- 📖 منصور رحماني ، القانون الجنائي للمال و الأعمال ، الجزء 1، دار العلوم للنشر و التوزيع.
- 📖 نبيل صقر ، الوسيط في الشرح قانون العقوبات الخاصة بجريمة الضريبة و التهرب، دار الهدى ، عين مليلة ، الجزائر.

قائمة المراجع و المصادر

ثانيا : الرسائل الأطروحات

✍ إسماء نصيرة ، بوثينة نصير ، زليخة عبد الستار ، كفاية آية الرقابة الجنائية في الحد من التهرب الضريبي، مذكرة لإستعمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمية ، علوم مالية و محاسبية ، جامعة الشهيد حمه لخضر ، الوادي ، السنة الجامعية 2016-2017.

✍ أوغاري فاطمة الزهراء، التهرب الضريبي و أثره على الخزينة العمومية ، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي ، جامعة عبدالحميد بن باديس، مستغانم ، السنة الجامعية 2016-2017،

✍ بداني عبد الهادي، الغش الجبائي ومدى فعالية الإصلاحات في مكافحته مذكرة نهاية الدراسة لنيل شهادة الماستر في الحقوق تخصص قانون جنائي والعلوم الجنائية ،جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم ،2018-2019.

✍ بلول محمد ،التهريب الضريبي وآليات مكافحته ،مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق تخصص قانون أعمال، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي ،2016-2017.

✍ بن صفي الدين أحلام، الرقابة الجبائية مذكرة لنيل شهادة ماجستير كلية الحقوق، مدرسة دكتوراة دولة و المؤسسات العمومية ، جامعة الجزائر 2014.

✍ بن كردة رشيدة، أثر التهرب الضريبي على التنمية الإقتصادية، مذكرة لنيل شهادة ماستر، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، قسم العلوم المالية و المحاسبية، السنة الجامعية 2016-2017.

✍ بوزوروة حيزبة ، بوزيد كاهنة ، التهرب الضريبي في الجزائر و آليات مكافحته ، مذكرة ماستر في الحقوق ، جامعة عبد الرحمان ميرة ، بجاية ، 2018.

✍ بوشري عبد الغني ، فعالية الرقابة الجبائية و أثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر 1999-2009، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية ، جامعة تلمسان، السنة الجامعية 2010-2011.

قائمة المراجع و المصادر

بوعكاز سميرة ، ساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، رسالة دكتوراة الطور الثالث في العلوم التجارية ، تخصص محاسبة ، جامعة محمد خيضر ، سنة 2014-2015.

بولجة نادية، النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الدولي للأعمال، جامعة تيزيوزو ، تاريخ المناقشة 27/10/2010.

تاويرت حنان رحمة ،آليات مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر ،مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في الحقوق تخصص قانون دولي إقتصادي ،جامعة عبد الحميد ابن باديس ،2016-2017.

تواتي سعاد، بن علية رفيقة ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة ليسانس في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، السنة الدراسية، 2009، 2010.

حمداوي آمنة ، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي (دراسة حالة لمديرية الضرائب أم البواقي)، مذكرة لنيل شهادة ماستر تخصص إدارة مالية ، كلية العلوم الإقتصادية ، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي ، السنة الجامعية 2017-2018.

دوداح رضوان ، طرق مكافحة الغش و التهرب الضريبي(دراسة حالة الجزائر) ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية ، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر، سنة الدراسية 2005-2006.

رحال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة، حالة ولاية الوادي، مذكرة ماجستير، جامعة ورقلة ، السنة الدراسية 2006-2007.

رحيم محمد، آليات مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ليسانس أكاديمي تخصص قانون عام جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة، السنة الدراسية 2012-2013.

قائمة المراجع و المصادر

- ✍ رضوان العمودي ، جريمة الغش الضريبي ، مذكرة لنيل شهادة الماستر في القانون العام ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، سنة 2015.
- ✍ رقاى عبد الرزاق ن التهرب الضريبي مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في الحقوق ، جامعة عبد الحميد بن باديس ، مستغانم ، السنة الجامعية 2016-2017.
- ✍ طرشى إبراهيم ، التهرب الضريبي و آليه مكافحته ، مذكرة ماستر قانون العام للأعمال، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، السنة الجامعية 2014-2015.
- ✍ طورش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة تخرج كلية الحقوق قسم القانون الخاص جامعة قسنطينة، 2011-2012.
- ✍ عبد الغفور هلايلي، آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مشروع مذكرة مكملة من متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق تخصص قانون إداري ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2015-2016.
- ✍ عبلة العطاروي ، نوار رميته، المراجعة الجبائية كألية للحد من التهرب الضريبي، دراسة حالة مديرية الضرائب مسيلة ، تخصص محاسبة و جباية معمقة جامعة محمد بوضياف مسيلة 2018/2019.
- ✍ عتاب تواتية ، الرقابة الجبائية كأداة في محاربة التهرب الضريبي و الغش الضريبي، مذكرة نيل شهادة الماستر في المالية و المحاسبة ، جامعة مستغانم ، السنة الجامعية 2017-2018.
- ✍ علي دحمان الدراجي و قاحيز ياسين ، التهرب الضريبي و أثره على الميزانية العامة ، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات تيل شهادة الليسانس في العلوم الإقتصادية ، تخصص محاسبة و ضرائب ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، سنة الجامعية 2008-2009.
- ✍ غزة مبروك ، فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة ماستر في علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، السنة الجامعية 2015-2016.

قائمة المراجع و المصادر

- ✍ غوفى خالد ، أثر التهرب الضريبي على مداخل الخزينة العمومية، دراسة حالة مديرية الضرائب بسكرة ، مذكرة مقدمة لجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبية، جامعة محمد خيضر بسكرة ، سنة الدراسية 2012/2013.
- ✍ قتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي (حالة الجزائر من 2003-2008) ،مذكرة مقدمة لنيل شهادة المجستير في علوم التسيير المركز الجامعي بحى فارس المدية.
- ✍ قرموش ليندة ، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري ، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر حقوق، جامعة محمد خيضر، بسكرة ، السنة الدراسية 2013-2014.
- ✍ كريم فاطمة ، التهرب الضريبي و أثره على الخزينة العمومية ، مذكرة لنيل شهادة الماستر كلية العلوم الإقتصادية و التجارية، السنة الجامعية 2015-2016.
- ✍ لابد لزرق ، ظاهرة التهرب الضريبي و إنعكاسها على الإقتصاد الرسمي في الجزائر ، مذكرة لنيل شهادة الماستر ، في العلوم الإقتصادية ، جامعة أبي بكر بلقايد ، تلمسان ، السنة الجامعية ، 2011-2013.
- ✍ مبروك نور إسلام ، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي (دراسة حالة بمركز الضرائب أم البواقي)، مذكرة مكملة لمتطلبات شهادة الماستر أكاديمي في العلوم الإقتصادية تخصص بنوك ومالية ،جامعة العربي ابن مهدي ام البواقي ،2014-2015.
- ✍ محمدي فوزية ، التهرب الضريبي و الطرق المتبعة في مكافحته ، دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب، بسكرة ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ليسانس في العلوم تجارية ، جامعة محمد خيضر، سنة الدراسية 2014-2015.
- ✍ مراح فاروق ، التهرب الضريبي (دراسة ميدانية : مديرية الضرائب الولائية باتنة)، مذكرة مقدمة لجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبية ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، السنة الدراسية 2010-2011.

قائمة المراجع و المصادر

✍ نجيب زروقي ، جريمة التملص الضريبي و آليات مكافحتها في التشريع الجزائري ،
مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية، جامعة الحاج لخضر ، باتنة، السنة
الجامعية 2012-2013.

✍ يحيوي نصيرة ، دراسة حول التهرب و الغش الضريبي حالة الجزائر ، رسالة مقدمة
لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية فرع تحليل اقتصادي ، جامعة الجزائرية ، سنة
الدراسية 1997-1998.

✍ يدو لويزة - قاري حياة ، الغش الضريبي و آليات مكافحته، مذكرة نيل شهادة ليسانس
في العلوم الإقتصادية ، المركز الجامعي العقيد أكلي محند و الحاج بويرة ، السنة الجامعية ،
2010-2011.

ثالثا : المقالات العلمية و المجالات

✍ أحسن بوسقيعة ، مقال بعنوان المخالفة الضريبية ، الغش الضريبي ، المجلة
القضائية ، العدد 01 ، 1998.

✍ بوزيد سفيان ، مقال بعنوان التهرب الضريبي مفهوم وقياس ، مجلة المالية
والصفقات، العدد 15، 2016.

✍ بوشيخي عائشة، بوشيخي فاطمة، مقال بعنوان أسباب التهرب الضريبي و أثره
على الخزينة العامة في الجزائر، جامعة تلمسان.

✍ د. عيسى سماعيل، مقال بعنوان ظاهرة الغش الضريبي في القانون الجبائي
الجزائري (التشخيص و العلاج)، جامعة شلف، جزائر، تاريخ النشر ، 12-09-2019.

✍ ناصر مراد مقال بعنوان: إشكالية التهرب الضريبي " ، مجلة الحقيقة ، العدد 15.

خامسا : المراجع باللغة الأجنبية

➤ GAFRIN, PHICIPE, Droit administratif des biens, 4 édition, Masson,
Paris, 1994.

- HALFAOUI ZAHIA , NARAOU CHAFAA, la fraude Fiscale Ampleur Mécanismes et Impact sur l'économie nationale , Mémoire de fin cycle du diplôme Master Université A/RHAMANE MIRA au BEJAIA
- La loi N°2013-117 en date du 06/12/2013 Relative à la lutte contre la Fraude, Fiscale-bulletin officiel du ministère de la justice la Paris.
- Talbi Abdelhak – Yacini Halim , la contrôle fiscal Outil de lutte contre la Fraude fiscale, Mémoire de fin de cycle diplôme de Master en science de gestion , Université Abderrahmane, Mira, Bejaia, Année 2012/2013

القلم والرس

الصفحة	العنوان
	الشكر و العرفان
	الإهداء
	قائمة المختصرات
أ-هـ	المقدمة
الفصل الأول : الإطار المفاهيمي والقانوني لجريمة التهرب الضريبي	
1	المبحث الأول : الإطار المفاهيمي لجريمة التهرب الضريبي
1	المطلب الأول : تعريف التهرب الضريبي
1	الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي في الدين الإسلامي
2	الفرع الثاني: تعريف التهرب الضريبي عند الفقهاء
5	الفرع الثالث: تعريف التهرب الضريبي في التشريعات الوطنية
6	المطلب الثاني : أنواع التهرب الضريبي
7	الفرع الأول: أنواع التهرب الضريبي من حيث مشروعيته
7	أولاً: التهرب الضريبي المشروع
7	ثانياً: التهرب الضريبي الغير مشروع
8	الفرع الثاني: أنواع التهرب الضريبي من حيث الحيز الجغرافي
9	أولاً: التهرب الداخلي
9	ثانياً: التهرب الضريبي الدولي
9	الفرع الثالث: أنواع التهرب الضريبي من حيث الحجم
10	أولاً: التهرب الكلي
10	ثانياً: التهرب الجزئي
10	المطلب الثالث: أسباب التهرب الضريبي
11	الفرع الأول: الأسباب المباشرة
11	أولاً: الأسباب التشريعية

12	الفرع الثاني : الأسباب الغير المباشر
12	أولا:الأسباب الإقتصادية
13	ثانيا:الأسباب النفسية
13	ثالثا:الأسباب الإجتماعية
14	رابعا:الأسباب السياسية
14	المطلب الرابع :أساليب التهرب الضريبي
14	الفرع الأول: التهرب عن طريق عمليات المحاسبية (التحايل المحاسبي)
15	أولا:التهرب بتخفيض الإيرادات
15	1-البيع دون فاتورة
15	2- عدم التسهيل المحاسبي لبعض التنازلات على الإستثمارات المحققة
15	3-فوترة العملية بسعر أقل من السعر الحقيقي
16	ثانيا:التهرب بزيادة التكاليف
15	الفرع الثاني: التهرب الضريبي عن طريق عمليات مادية
16	أولا:الإخفاء الجزئي
16	ثانيا:الإخفاء الكلي
17	الفرع الثالث: التهرب الضريبي عن طريق العمليات القانونية
17	أولا:وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية
17	ثانيا:تزييف حالة قانونية خاضعة للضريبة أساسا إلى وضعية قانونية يجعلها معفاة من الضريبة.
17	المبحث الثاني : الإطار القانوني لجريمة التهرب الضريبي
18	المطلب الأول: أركان جريمة التهرب الضريبي
18	الفرع الأول: الركن الشرعي
18	أولا: شرعية جريمة التهرب الضريبي
19	ثانيا: خصوصية مبدأ الشرعية في جريمة التهرب الضريبي
20	الفرع الثاني: الركن المادي
20	أولا : السلوك الإجرامي

الفهرس

21	ثانيا: العلاقة السببية
22	ثالثا: النتيجة
23	الفرع الثالث: الركن المعنوي
23	أولا: القصد العام
24	ثانيا: القصد الخاص
25	المطلب الثاني: التكيف القانوني لجريمة التهرب الضريبي
25	الفرع الأول : المخالفات الضريبية
26	أولا: مخالفات الإحتيال الضريبي
28	ثانيا: مخالفة إساءة إستعمال طابع أو بصمة أو عدم بيان مبلغ الرسوم المدفوعة
29	ثالثا: مخالفات الإمتناع عن أداء أو تأخر في دفع الضريبة
30	رابعا: مخالفة عدم تقديم التصريحات الضريبية أو تزويرها
30	خامسا: مخالفة الإخلال بالرقابة الضريبية
31	الفرع الثاني : الجنح الضريبية
31	أولا : جنحة الإحتيال الضريبي
32	ثانيا : جنحة الإخلال بواجب تقديم التصريحات
33	ثالثا : جنحة رفض تقديم الوثائق أو إتلافها
33	رابعا : جنحة الإخلال بالرقابة الجبائية
34	خامسا : جنحة تحصيل ضرائب غير مستحقة أو الإعفاء منها
34	سادسا: جنحة التزوير في الوثائق و التصريحات الضريبية
35	سابعا : جنحة إستعمال أختام الدولة و الدمغات و الطوابع و العلامات المقلدة
36	ثامنا : جنحة الإخلال بالسر المهني
37	الفرع الثالث : الجنايات الضريبية
38	أولا : جناية تقليد أختام الدولة و الدمغات الطوابع و العلامات
38	ثانيا : جناية المساس بحسن سير الإقتصاد الوطني
39	ثالثا : جناية التهرب الضريبي
40	المطلب الثالث: إثبات و متابعة جريمة التهرب الضريبي

40	الفرع الأول : إثبات جريمة التهرب الضريبي
40	أولاً: الأشخاص المختصة بإثبات جريمة الغش الضريبي
42	ثانياً : وسائل إثبات جريمة التهرب الضريبي
45	الفرع الثاني : المتابعة الجزائية
45	أولاً : الجهة القضائية المختصة للفصل في جريمة التهرب الضريبي
45	ثانياً : شروط تحريك الدعوى العمومية في جريمة التهرب الضريبي
48	ثالثاً: إنقضاء الدعوى العمومية في جريمة التهرب الضريبي
53	ملخص الفصل الأول
	الفصل الثاني : آثار التهرب الضريبي و آليات مكافحته
55	المبحث الأول : آثار التهرب الضريبي على الخزينة العمومية
55	المطلب الأول : الآثار المالية للتهرب الضريبي
56	الفرع الأول : الإصدار النقدي
56	الفرع الثاني : الدين العام
57	الفرع الثالث : زيادة الضغط الجبائي
57	المطلب الثاني : الآثار الإقتصادية
57	الفرع الأول : التأثير على المنافسة
58	الفرع الثاني : تراجع مؤشرات التنمية الإقتصادية
59	الفرع الثالث : ظهور أزمة رؤوس الأموال
59	الفرع الرابع : زعزعة الإستقرار الإقتصادي
59	أولاً : في أوقات التضخم
59	ثانياً : في أوقات الإنكماش
59	المطلب الثالث : الآثار الإجتماعية و النفسية
60	الفرع الأول : تعميق الفوارق الإجتماعية
60	الفرع الثاني : عدم تطبيق مبدأ العدالة
61	الفرع الثالث: إنعدام إتفاقية في المعاملات الإقتصادية
62	الفرع الرابع : تدهور الحس المدني

62	المطلب الرابع : الآثار السياسية
63	الفرع الأول : عدم إستقرار السياسي
63	الفرع الثاني : عدم قدرة الدولة في التحكم في سياستها الإقتصادية
64	الفرع الثالث: نظرية التضامن الإجتماعي
65	المبحث الثاني : آليات مكافحة التهرب الضريبي
65	المطلب الأول : الآليات الوقائية
66	الفرع الأول : تحسين فعالية النظام الضريبي
66	أولا: تبسيط النظام الجبائي
67	ثانيا: إرساء نظام ضريبي عادل
67	ثالثا: إحكام صياغة التشريع الضريبي
68	الفرع الثاني : تحسين الجهاز الإداري الضريبي
68	أولا : تحسين الوسائل (الإمكانيات) البشرية
69	ثانيا : تحسين الوسائل المادية
70	ثالثا: إعادة هيكلة الإدارة الضريبية
71	الفرع الثالث : تحسين العلاقة بين الإدارة و المكلف
71	أولا: نشر الوعي الضريبي
72	ثانيا : تكوين موظفي مصلحة الضرائب و إعلام المكلفين بها
73	ثالثا : تحسين العلاقات الإنسانية
73	المطلب الثاني : الآليات الرقابية
74	الفرع الأول : الرقابة الجبائية و التحقيق الجبائي
74	أولا : مفهوم الرقابة الجبائية
81	ثانيا : التحقيق الجبائي
83	الفرع الثاني : التنسيق بين الإدارات
83	أولا : تنسيق الرقابة بين الإدارات (مالية تجارية جمركية)
84	ثانيا : أشكال التنسيق بين الإدارة الجبائية و الإدارات الأخرى
86	الفرع الثالث: الجهاز الإداري المكلف بالرقابة الجبائية

الفهرس

86	أولاً: الجهاز المركزي (مديرية البحث و التحقيق)
88	ثانيا : المديرية الفرعية للرقابة الجبائية
90	ثالثا: مديريات كبريات المؤسسات
90	المطلب الثالث : الآليات القمعية (الردعية)
91	الفرع الأول : الأشخاص الخاضعين للجزاء
91	أولاً: المكلف بالضريبة
92	ثانيا : الشريك
92	ثالثا : الشخص المعنوي
93	الفرع الثاني : العقوبات
94	أولاً : العقوبات الجبائية
103	ثانيا: العقوبات الجزائية
109	ثالثا : العقوبات التهديدية
112	رابعا : العقوبات المهنية
115	ملخص الفصل الثاني
117	ملخص الدراسة
120	الخاتمة
123	قائمة المراجع و المصادر
132	الفهرس