

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
المركز الجامعي صالحى أحمد - النعامة -
معهد الحقوق
قسم القانون الخاص



مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر - ل.م.د -
الشعبة: الحقوق
التخصص: قانون الأعمال
تحت عنوان

التهرب الضريبي وآليات مكافحته في القانون الجزائري

تحت إشراف: د. بن سويسي خيرة

من إعداد الطالبتين:

- مباتة فاطمة

- قاسو نسرين

المناقشة من طرف اللجنة المكونة من:

الاسم واللقب	الرتبة	الصفة
د. عماري نور الدين	أستاذ محاضر.أ.	رئيسا
أ. عثمانى رضوان	أستاذ مساعد.أ.	مناقشا
د. بن سويسي خيرة	أستاذ محاضر.أ.	مشرفا مقرا

السنة الجامعية: 2023/2022

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

١٤٣٨

اهداء

﴿ وَقُلِ اعْمَلُوا فَسَيَرَى اللَّهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ ﴾

الحمد لله الذي هدانا لهذا وما كنا لنهتدي لولا أن هدانا الله

أهدي هذا العمل المتواضع الى من قال فيهما رب الخلق

﴿...وَبِالْوَالِدَيْنِ إِحْسَانًا...﴾

إلى نعم الولي .. إلى من رعى كياني وسهر حتى رباني .. أبي العزيز

إلى اللتي حملتني وهنا على وهن .. إلى منبع الحنان .. أمي الغالية

إلى من به أكبرو عليه أعتد .. إلى شمعة متقدة تنير لي درب حياتي

إلى رفيقي وسندي .. زوجي الغالي

إلى رياحين حياتي .. فلذات كبدي .. أبنائي.

إلى القلوب الطاهرة الرقيقة والنفوس البريئة .. اخوتي.

إلى الخلوقة والرائعة.... إلى التي قاسمتني بحثي هذا.

فاطمة

اهداء

عظم المراد ... فهان الطريق.

فجاءت لذة الوصول ... لتمحي مشقة السنين.

الحمد لله .. ما سلكننا البدايات الا بتيسيره وما بلغنا النهايات الا بتوفيقه وما حققنا الغايات الا بفضلله لكل بداية نهاية ولكل جهد طيب ثمرة طيبة، جميل أن يضع الانسان هدفا في حياته والأجمل أن يثمر هذا الهدف نجاحا يساوي طموحه.

أهدي عملي هذا إلى المرأة التي صنعت مني فتاة طموحة ، إلى ملهمتي ومصدر عزيمتي ، إلى التي منحني القوة لمواصلة الدرب، إلى التي غرست في نفسي العلم ورافقت خطواتي بالدعاء ، إلى التي رهنت حياتها لفرحي ونجاحي ، لمن رضاها يخلق لي التوفيق، إلى أمي الحبيبة حفظها الرحمان ورعاها. إلى روح أبي الطاهرة التي ما نعمت عيناى برؤيته رحمه الله، الى من أشد به عضدي الملجأ الامن والسند الدائم أخي الغالي. إلى صديقة العمر وتوأم الروح هدى.

إلى زميلتي في المذكرة التي كانت الداعم والسند الأول لي في هذا المشوار. إلى عائلتي الثانية، طاقم جمعية الارشاد والإصلاح المكتب البلدي بالنعامة وكذا طاقم شباب القيم التابع لجمعية المعالي للعلوم والتربية بالنعامة. إلى جميع من أمدوني بالقوة والتوجيه ودعموني في الأوقات الصعبة، الى كل من رافقني وساندني خطوة بخطوة وكان له لأثرا طيبا في حياتي كل باسمه ورفعته قدره.



شكر وتقدير

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات ، وتنجز المهمات .
من لا يشكر الناس لا يشكر الله
حمدنا و ثناؤنا الأول والأخير لله عز وجل ، على كرمه وفضله وجزيل
نعمته على توفيقه لنا لإنجاز هذا العمل.
حينما يكون العمل رائعا والعطاء مميذا ، حين يكون الابداع منهاجا
سيصبح الشكر واجبا .
عرفانا بالجميل لاهل العطاء ، نتقدم بأرقى كلمات الشناء وصادق
الدعاء للأستاذة الفاضلة المشرفة أ. خيرة بن سويسي لقبولها
الإشراف على هذا العمل ، ومساعدتها لنا في اثرائه من خلال
توجيهاتها الرشيدة ونصائحها السديدة ، والتي كانت خير مرشد و
معين .
كما نشكر الأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة لتكرمهم بقبول
مناقشة هذه المذكرة وتقييمها .
كما نشكر كل من ساعدنا في هذا العمل المتواضع من بعيد أو قريب .

قائمة المختصرات

ق.ض.م.ر.م: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ق.ض.غ.م: قانون الضرائب غير المباشرة.

ق.ط: قانون الطابع.

ق.ت: قانون التسجيل.

ق.ر.ر.أ: قانون الرسم على رقم الأعمال.

ق.إ.ج: قانون الإجراءات الجبائية.

ق.ع: قانون العقوبات.

ج.ر: جريدة رسمية.

ط: الطبعة.

ص: الصفحة.

ف: فقرة.

د.ن: دون نشر.

د.ط: دون طبعة.

المقدمة

إن الطبيعة الإنسانية للفرد تحتم أن لا يعيش منعزلا عن الناس، بل عليه التعامل معهم فيفيد ويستفيد، الأمر الذي يستدعي تنظيم علاقات الأفراد داخل المجتمع بواسطة قواعد قانونية واضحة، فالقانون ضروري لتنظيم سلوك الأفراد فهو يرمي إلى تحقيق النظام والمحافظة عليه.¹

إن المساهمة التي يقدمها الفرد في شكل ضريبة تعتبر من بين الواجبات الأساسية داخل المجتمع، فالضريبة تعد من أهم مصادر إيرادات الدولة في الوقت الحاضر، والتي تعتمد عليها في تحقيق أهدافها، فالجزائر من بين الدول التي حولت اهتمامها إلى الضريبة كمورد هام لتغطية نفقات الدولة خاصة بعد تدهور أسعار البترول.

لهذا عرفت الضريبة تطورا كبيرا في الفكر المالي الحديث، والتي بدورها أصبحت وسيلة فعالة لتشجيع النمو الاقتصادي للدولة، فهي تعتبر أهم الوسائل لتغطية الأعباء العامة للدولة وتمويل الخزينة العمومية.

من هنا فرضت الدولة على كل شخص طبيعي أو معنوي الالتزام بدفع الضريبة، وعلى هذا الأساس حاول المشرع الجزائري بناء نظام جبائي متكامل من خلال العديد من التعديلات والإصلاحات، إلا أن المكلفين يعتبرونها عبئا ثقيلا عليهم، فيتهربون من دفعها.

فالتهرب الضريبي هو محاولة المكلف الخاضع للضريبة عدم دفع مستحقاتها سواء كليا أو جزئيا متبعا في ذلك أساليب مخالفة للقانون، فهي من الظواهر التي تؤثر سلبا على مداخل الدولة، مما أوجب ضرورة التصدي لهذه الظاهرة والتخفيف من حدتها، لذلك سلط المشرع الجزائري عقوبات صارمة وردعية ضد الجرائم الضريبية من خلال النصوص القانونية في مختلف القوانين الضريبية والنصوص العقابية في قانون العقوبات.

فالمعاينة والمراقبة والتحقيق في هذا الإطار بين الإدارة الضريبية والأشخاص الخاضعين للضريبة، تنجم عنه خلافات، والتي تتم تسويتها في إطار القانون من

¹ حنيش علي، مدخل إلى القانون الجبائي الجزائري، مطبوعات الجميلة، الجزائر، د ط، 2014، ص 9.

طرف الإدارة وعلى مستوى لجان الطعن بحسب تدريجاتها، كما تتم في أغلب الأحيان قضائيا على مستوى المحاكم الإدارية.

وتكمن أهمية الدراسة، حول الرغبة في محاولة نشر الثقافة الضريبية لدى المكلفين من أجل التقليل من جريمة التهرب الضريبي التي انتشرت بشكل كبير وأضرت بالاقتصاد الوطني رغم كل الإجراءات الردعية المتبعة من طرف الدولة للحد منها، كون الضريبة هي أحد الأدوات الفعالة في تزويد خزينة الدولة بموارد مالية لتغطية النفقات المختلفة في الجزائر كونها الممول الثاني للخزينة بعد الجباية البترولية.

وكون التهرب الضريبي من أخطر الجرائم وأكثرها إضرارا بمالية الدولة وسياساتها الاقتصادية، سنسلط الضوء على الأبعاد الحقيقية للجريمة والاحاطة بها من خلال تشخيص ومعرفة أسبابها وأركانها وأساليبها ومعرفة مختلف الطرق والأساليب المعتمدة من قبل المتهربين، وكذا مختلف الآليات الموضوعية والاجرائية التي استخدمها المشرع الجزائري بالوقوف على النصوص القانونية التي تعالجها، مع ذكر الدور الفعال الذي تلعبه الرقابة الجبائية للحد من هذه الجريمة.

وانطلاقا مما سبق قد حاولنا طرح ومعالجة هذا الموضوع عن طريق طرح الإشكالية التالية:

فيما تتمثل أبعاد التهرب الضريبي؟ وما مدى فعالية الآليات الرقابية والعقابية في مكافحتها؟

وإن الهدف من دراستنا لهذا الموضوع يكمن في عدة عوامل نذكر منها:

- الرغبة في محاولة نشر الثقافة الضريبية لدى المكلفين من أجل التقليل من عمليات التهرب الضريبي، والحد من انتشارها.

- تحديد مفهوم التهرب الضريبي والبحث في كيفية مكافحته.
- ابراز الجهة القائمة على مواجهة التهرب الضريبي.
- تبيان أهم الإجراءات والآليات المتخذة لمكافحة هذه الظاهرة.

وللإجابة على التساؤلات المطروحة كان من الضروري إتباع أسلوب مناهج متعددة من بينها: المنهج الاستدلالي لدراسة وتحديد مختلف نواحي جريمة التهرب من حيث المفهوم والأنواع والأسباب وتحديد الأركان، بالإضافة الى المنهج التحليلي من خلال تحليل واستقراء مضمون النصوص القانونية، وذلك عن طريق الاثبات أو المتابعة الجزائية والعقوبات المقررة من قبل الشرع لمكافحة التهرب الضريبي، و المنهج الوصفي في التعرض الى واقع هذه الجريمة و الآليات القانونية التي تضافرت لمجابهتها في الجزائر.

ومن الصعوبات التي صادفتنا في بحثنا هذا كثرة المراجع مما فرض علينا الأخذ بجزء منها تجنباً للإطناب والخروج عن الموضوع.

وبناء على ما سبق وتماشياً مع الدراسة التي تناولناها في موضوعنا هذا، وللإجابة على الإشكالية المنبثقة عنه، ومن أجل الإلمام بمختلف جوانب هذه الجريمة، ارتأينا أن نقسم هذا البحث إلى فصلين، حيث جاء الفصل الأول بعنوان ماهية التهرب الضريبي، والذي قسمناه إلى مبحثين، حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي، وفي المبحث الثاني تطرقنا على أسبابه وأساليبه وما ينجم عنه من آثار.

أما في الفصل الثاني فقد تطرقنا إلى آليات مكافحة التهرب الضريبي، حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى وسائل معالجة التهرب الضريبي، أما في المبحث الثاني تطرقنا إلى الوسائل القمعية لجريمة التهرب الضريبي.

ومن بين الدراسات السابقة التي اعتمدنا عليها وعلى الرغم من كثرتها نذكر منها: كتاب المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائي الجزائري لمؤلفه فارس السبتي، بالإضافة إلى كتاب فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق للمؤلف ناصر مراد.

الفصل الأول:

الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي

يعتبر التهرب الضريبي من بين المشاكل التي كثرت في المجتمعات التي تفتقر الأمن والعدالة الاجتماعية بين أفرادها، وهو يعتبر كذلك من أهم المعوقات التي تواجه التطور الاقتصادي لأي بلد كان بغض النظر عن مدى تقدمه، فهو ظاهرة عالمية بحيث يتسبب في تخفيض الحصيلة الجبائية للدولة إضافة إلى العديد من الآثار السلبية الأخرى التي تلحق بها.

فجريمة التهرب الضريبي تعرفها معظم المجتمعات كونها ظهرت منذ أن وجدت الضريبة نفسها، وهي من أهم انشغالات المشرع لأنها تهدد وجود النظام الضريبي وتقلل من أهميته، يلجأ إليها المكلف بالضريبة من أجل التخلص من دفعها مستعملاً طرقاً وأساليب تدليسية.

وبما أن التهرب الضريبي أصبح حديث الساعة ومصطلح متداول بكثرة في الساحة الوطنية، سنحاول في هذا المجال الإحاطة بمختلف جوانب جريمة التهرب الضريبي، بدءاً بتعريفها وأنواعها وتبيان أركانها كغيرها من الجرائم، ثم ذكر مختلف الأساليب والطرق والأسباب التي يتخذها المكلف للتخلص من الضريبة والآثار المترتبة عنها، وعلى هذا الأساس قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين وهما كالآتي:

- المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي.
- المبحث الثاني: أسباب وأساليب التهرب الضريبي وآثاره.

المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي

تعد جريمة التهرب الضريبي أحد العقوبات التي تواجهها السياسة الضريبية كونها تعتبر ظاهرة عالمية حيث أصبحت تؤرق مختلف الدول لما لها من انعكاسات سلبية على الاقتصادات الوطنية، ويعتبر التهرب الضريبي وسيلة يلجأ إليها المكلف بالضريبة من أجل عدم دفع الحقوق الملقاة على عاتقه، وعلى هذا الأساس لابد من تحديد مفهوم التهرب الضريبي وكذا أنواعه وأركانه وهذا ما سنتداوله فيما يلي.

المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي.

لقد تعددت التعاريف والمفاهيم حول التهرب الضريبي من طرف الفقهاء والباحثين وذلك باختلاف وجهات نظرهم القانونية والاقتصادية، لذلك سنتطرق في هذا المطلب الى تعريف التهرب الضريبي لغة واصطلاحاً.

الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي لغة

التهرب الضريبي هو مصطلح يتكون من كلمتين: التهرب: جاء في معجم نور الدين الوسيط، تهرب-يتهرب: تهرباً فهو متهرب، فر، أدار ظهره لما يجب والأمر من تهرب: تهرب والتهرب من مصدر

تهرب: الفرار من أداء الحق أو الواجب.¹

الضريبة مؤنث الضريب، ما يفرض على الملك والعمل والدخل للدولة وتختلف باختلاف القوانين والأحوال.²

¹ عصام نور الدين، المعجم الوسيط، ط2، دار الكتب العلمية، بيروت، لبنان، 2009، ص461.

² المعجم الوسيط، مكتبة الشروق الدولية، ط4، مصر، 2004، ص573.

الفرع الثاني: تعريف التهرب الضريبي اصطلاحاً

يقصد بالتهرب الضريبي "ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر ولتحقيق التهرب الضريبي يتخذ المكلف عدة طرق وأساليب قد تكون مشروعة وغير مشروعة"¹.

ويعرف أيضاً بأنه "عبارة عن جميع المخالفات القانونية التي تعني عدم الامتثال للتشريع أو استعمال الفجوات القانونية لصالح التملص من دفع الضريبة بجميع الوسائل والأشكال، سواء تعلق الأمر بالحركات المادية والعمليات المحاسبية سواء بالكل أو بالجزء من المبلغ الواجب الدفع لخزينة الدولة الذي تستعمله من أجل تغطية النفقات الاجتماعية وذلك بهدف الوصول إلى التنمية الاقتصادية"².

ومن خلال هذه التعاريف السابقة نستخلص أن التهرب الضريبي هو تجنب المكلف لدفع الضريبة المستحقة مستغلاً الثغرات القانونية.

المطلب الثاني: أنواع التهرب الضريبي وأركانه

يعتبر التهرب الضريبي مجموع السلوكيات الرامية إلى تقليص مبالغ الاقتطاعات الضريبية الواجبة الدفع ولجريمة التهرب الضريبي عدة أنواع بحيث تتعدد تصنيفاته، ولقيام هذه الجريمة لا بد من توفر أركان كغيرها من الجرائم، وهذا ما سنحاول تبيانه في فروع هذا المطلب.

الفرع الأول: أنواع التهرب الضريبي

لقد تعددت أنواع التهرب الضريبي فيمكن تصنيفه من حيث المشروعية، بحيث إذا كان التهرب باستخدام وسائل مشروعة دون انتهاك القانون فيدخل في إطار التجنب الضريبي، أما

¹ بوحالة الطيب، الوسائل الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مجلة طبنة للدراسات العلمية الأكاديمية، المجلد 5، العدد 2، جامعة باتنة 1، الجزائر، 2022، ص 1026.

² لدرم أحمد، التهرب الضريبي واليات مكافحته في المجتمع الجزائري، مجلة التنمية وإدارة الموارد البشرية، العدد 8، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف ص 75.

إذا كان بوسائل غير مشروعة ينتهك من خلالها القانون فيدخل ضمن الغش الضريبي، كما يمكن تصنيفه من حيث النطاق إلى تهرب محلي وتهرب دولي، وهذا ما سنعرضه فيما يلي.

أولاً: من حيث المشروعية

1- التهرب المشروع: (التجنب الضريبي)

يقصد بالتجنب الضريبي أن يتخلص المكلف القانوني من دفع الضريبة دون مخالفة أحكام التشريع الضريبي القائم¹، أي أن المكلف يتخلص من الضريبة باستغلال النقائص والثغرات الموجودة في التشريعات الجبائية وأن استفادته من تلك الثغرات لا تعد مخالفة للنصوص التشريعية، وفي هذا الإطار يمكن التمييز بين ثلاث حالات لهذا التهرب وهي:

أ- التهرب الضريبي الناتج عن تغير سلوك المكلف:

وذلك من خلال بعض الأفعال التي يقوم بها المكلف بغرض تجنب الضريبة والتي تتمثل فيما يلي:

- الامتناع عن استهلاك أو إنتاج السلع التي تفرض عليها ضريبة مرتفعة بقصد تقادي ردها.
- ترك النشاط الإنتاجي الذي يخضع الى ضريبة مرتفعة أو الانتقال الى نشاط اخر خاضع لضريبة أقل.²

نلاحظ أن التهرب يتركز على إرادة المكلف والذي يجب أن يكون على علم بالضرائب المفروضة.³

¹ ناصر مراد، إشكالية التهرب الضريبي، مجلة الحقيقة للعلوم الإنسانية والاجتماعية، المجلد9، العدد2، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2010، ص115.

² ناصر مراد، أسباب التهرب الضريبي وأثره على الاقتصاد الوطني، دراسات اقتصادية، المجلد10، العدد1، الجزائر، 2010، ص8.

³ مقدم عبيرات، التهرب الضريبي، أسبابه، اثاره وطرق مكافحته، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، المجلد12، العدد1، جامعة الجزائر1، 2008، ص193.

ب- تهرب ضريبي ينظمه المشرع الضريبي:

يستند هذا التهرب كون الضريبة أداة مهمة تستخدمها الدولة لتحقيق أهدافها الاقتصادية والسياسية والمالية والاجتماعية، لذلك ينظم المشرع هذا التهرب لبلوغ أهداف معينة، مثل إعفاءات لتدعيم الاستثمار في القطاع الفلاحي من أجل تحقيق الاكتفاء الذاتي وخلق مناصب عمل للقضاء على البطالة، أو إخضاع الأرباح المعاد استثمارها بالنسبة للشركات إلى معدل خاص 15% عوض 30% قصد تشجيع الاستثمار.¹

ج- تهرب ضريبي ناتج عن إهمال المشرع الضريبي:

قد يتحقق التهرب الضريبي نتيجة وجود ثغرات في القانون الضريبي وهو ناتج عن إهمال المشرع، في هذه الحالة يقوم المكلف باستغلال ثغرات التشريع الضريبي، ومن أجل ذلك يستعين المكلف بأهل الخبرة والاختصاص لاكتشاف تلك الثغرات فمثلا يستطيع المكلف تجنب الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية بالتوصل إلى إعطاء نشاطه صفة غير تجارية من وجهة النظر القانونية رغم أن طبيعة نشاطه تجارية من الناحية الاقتصادية.²

لذلك فالتجنب أو التقاضي لا يتم بمخالفة أحكام القانون وإنما يتم عن طريق إفادة الممول من الثغرات القائمة في صياغة القانون أو بامتناع الممول عن القيام بالواقعة المنشئة للضريبة.³

2- التهرب غير المشروع: (الغش الضريبي)

تستخدم كلمة الغش للإشارة إلى المخالفات التي يصاحبها خداع إجرامي يقصد به الحصول على مزايا قانونية أو غير قانونية،⁴ فبالمقابل للوسائل المشروعة التي قد يلجأ إليها المكلف

¹ بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجزائرية وآثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم

الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، وعلوم التسيير والتجارة، جامعة تلمسان، 2010/2011، ص45.

² ناصر مراد، المرجع السابق، ص115.

³ مقدم عبيرات، المرجع السابق، ص194.

⁴ مقدم عبيرات، المرجع نفسه، ص194.

للتخلص من الضريبة قد يلجأ كذلك إلى وسائل أخرى غير مشروعة أي وسائل مخالفة للقانون بهدف التخلص منها بحيث يأخذ التهرب في هذه الحالة طابعا غير مشروع ألا وهو الغش الضريبي،¹ والذي هو: "عبارة عن تهرب من الضريبة بطريقة غير مشروعة أي بمخالفة مباشرة للقانون الضريبي فهو تخلص من الضريبة وإعطاء عرض خاطئ للواقع أو تفسير غير صحيح ومن أجل ذلك يستعمل المكلف طرق الغش مرتكبا بذلك عدة جرائم مالية يعاقب عليها القانون".² وللغش الضريبي عدة مظاهر تتجلى فيما يلي:

- عدم تقديم المكلف القانوني تصريح ضريبي عن النشاط الخاضع للضريبة معتمدا في ذلك على عدم وجود مقر لنشاطه، وفي هذه الحالة يكون التهرب أصلي.
 - إدخال السلع المستوردة من الخارج خفية، أي عدم التصريح بها لدى الجمارك حتى لا يدفع عليها الضريبة الجمركية.
 - تقديم المكلف بالضريبة، تصريح ضريبي لدى إدارة الضرائب مخالف للحقيقة حتى تفرض عليه ضريبة أقل مما يجب، كأن يذكر في تصريحه دخلا أقل من دخله الحقيقي، أو يذكر قيمة السلعة المستوردة أقل من قيمتها الحقيقية.
 - إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ والمنتجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف أشخاص مدنين به وخاصة المبيعات بدون فاتورة.
 - تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستناد إليها عند طلب الحصول إما على تخفيض أو خصم أو استرجاع للرسم على القيمة المضافة.³
- ولكي يتحقق الغش الضريبي لابد من توفر عنصرين وهما:

¹ مداح حاج علي، الغش الضريبي، دراسة مقارنة، مذكرة ماجستير في العلوم الجنائية، كلية الحقوق، جامعة جيلالي ليايس، سيدي بلعباس، 2009/2008، ص 20.

² ناصر مراد، المرجع السابق، ص 2.116.

³ بوشري عبد الغاني، المرجع السابق، ص 47.

أ-العنصر المادي:

يتمثل في تحقيق أساس الاقتطاع الضريبي بصورة غير قانونية وهو عبارة عن إخلال المكلف بواجباته الضريبية التي يفرضها التشريع الضريبي،¹ ومن بين الصور التي توضح العنصر المادي ما يلي:

- الزيادة غير القانونية في تكاليف الاستغلال من أجل تضخيم النفقات.
- استعمال فواتير بيع أو شراء مزورة قصد تقليل الربح أو تضخيم التكاليف.
- تخفيض رقم الأعمال المصرح به من أجل تقليل مبلغ الضريبة.²

ب-العنصر المعنوي:

ويقصد به أن يرتكب الفعل من طرف المكلف بالضريبة بنية سيئة وهذه المخالفة المعتمدة تكون عن وعي،³ أي أن المكلف يكون متعمدا لارتكاب الفعل المجرم.

وفي الأخير فالتهرب الضريبي سواء كان غشا أو تجنباً فهو يعرقل للضريبة تأدية وظيفتها الأساسية وهي تمويل الخزينة العمومية من أجل قيام الدولة بالتنمية الاقتصادية والاجتماعية ومساعدتها في التحكم في أنشطتها.

ثانياً: من حيث النطاق

1-التهرب الضريبي المحلي:

وهو الذي يجري داخل حدود الإقليم الوطني، أين تكون عقود المتهربين محدودة بهذا الإقليم أي أن المكلف بالضريبة يجد نفسه دائماً في مواجهة أعوان الضرائب التابعة لبلده،⁴ ويأخذ شكلين:

¹ ناصر مراد، المرجع السابق، ص 116.

² بوشري عبد الغني، المرجع السابق، ص 48.

³ ناصر مراد، المرجع السابق، ص 116.

⁴ لدرم أحمد، المرجع السابق، ص 76 -.

أ- استغلال الثغرات الموجودة في النظام الجبائي:

معناه أن المكلف يحاول من خلال البحث في الثغرات الموجودة في التشريع الجبائي تفادي دفع الضريبة دون أن يخالف القانون وهذا دون معاقبته.¹

ب- الامتناع:

حيث يتمتع المكلف عن دفع الضريبة وذلك بعدم تقديم تصريحات لمصالح الإدارة الجبائية أو بالامتناع عن التصريح بمزاولة النشاط بدون سجل تجاري تفاديا لدفع الضريبة ولا يمكنه الامتناع عن دفع الضريبة التي تكون في أسعار السلع والخدمات.²

2- التهرب الضريبي الدولي:

ويمكن تسميته بالتهرب الضريبي الخارجي وهو أوسع نطاقا من التهرب الوطني حيث يكون التهرب فيه غير محدودا من خلال استطاعة الممول تهريب أمواله خارج البلاد بطريقة غير مشروعة إلى دول تفرض ضرائب منخفضة أو تمتاز بإعفاءات ضريبية ، والقيام بتحويل مداخله إليها دون الخضوع إلى الاقتطاع الضريبي في البلد الأم،³ ويتم هذا التهرب خارج إقليم الوطن وهو معرض للإفلات من الإدارة الضريبية للبلد أو لعدة بلدان عن طريق الأشخاص الطبيعيين الذين يتواجدون في مقرات اجتماعية خارج حدود الوطن أين يستطيعون تهريب الأموال، أما الأشخاص المعنوية فينشؤون مقرات إقامة لهم في الخارج أين تكون صفتهم التجارية كمصدرين أين تشكل العقود المبرمة أثناء القيام بالعمليات التجارية تهريات حقيقية في الخارج، حيث يخلقون قنوات تهريبية خارج الحدود يوجهون فيها مباشرة المصاريف الحقيقية في الخارج إلى المؤسسات الموجودة داخل إقليم الوطن عكس الأرباح.⁴

¹ لدرم أحمد، المرجع السابق، ص76

² لدرم أحمد، المرجع نفسه، ص 77.

³ 1 Margairiraz Adnée ,la fraude fiscale et ces succédans, 2 eme Edtion corrigée1977, page,30.

⁴ لدرم أحمد، المرجع السابق، ص77.

ويعتبر هذا النوع من التهرب أكثر خطورة وذلك لما يتسبب فيه من حرمان الخزينة من إيرادات الضرائب والمدخيل المحققة من طرف المؤسسات الوطنية، زيادة على تحويل رؤوس الاموال واستثمارها في الخارج دون تصريح بها.¹

الفرع الثاني: أركان التهرب الضريبي

إن الجريمة الضريبية هي جريمة جنائية ذات طبيعة خاصة لأنها تمثل كل اعتداء على حق الخزينة العمومية، فالجريمة الضريبية تفرض أساسا لقيامها وجود عدة أركان تتمثل فيما يلي.

أولاً: الركن المادي

يقصد بالركن المادي للجريمة " كل من يدخل في كيانها وتكون له طبيعة مادية وتلمسه الحواس".²

فلا يتصور وجود جريمة بدون ركن مادي، ذلك أن القانون لا يعاقب على مجرد الأفكار والسلوك المعاقب عليه في الجرائم الضريبية، باعتبار مرتكبه فاعلا لهذه الجريمة يقتضي صدور هذا السلوك من شخص معين فالجرائم الضريبية هي من الجرائم ذات الصفة الخاصة.³

ويتركز الركن المادي لجريمة التهرب الضريبي على الاخلال بالالتزامات الضريبية وعدم الالتزام بها على الوجه الذي رسمه القانون وهو استعمال أساليب وطرق تدليسية من أجل الوصول إلى نتيجة واحدة وهي التخلص من أداء الضريبة، فالركن المادي في الجريمة صفة عامة يقوم على ثلاث عناصر: الأول هو السلوك الاجرامي والثاني هو النتيجة المادية أما

¹ بوشري عبد الغني، المرجع السابق، ص50.

² محمود نجيب حسنى، شرح قانون العقوبات، القسم العام، النظرية العامة للجريمة والنظرية العامة للعقوبة والتدبير الاحترازي، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع، ط8، مصر، 2018، ص264.

³ قصاص سليم، التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد أ، العدد46، كلية الحقوق، جامعة الاخوة منتوري، قسنطينة، ص285.

الثالث فهو العلاقة السببية بين السلوك والنتيجة بالإضافة الى أنها كغيرها من جرائم القانون العام يجب توافر صفة الممول كفاعل أصلي لهذه الجريمة.¹

حيث نصت المادة 01/303 من ق.ض.م.ر.م. على ما يلي: "...يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء الى أعمال تدليسية في إقرار وعاء ضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفيته كلياً أو جزئياً..."²، ومن خلال هذا النص نستنتج ثلاث عناصر للركن المادي لهذه الجريمة وهي:

1. السلوك الاجرامي (استعمال طرق ووسائل تدليسية):

يتمثل السلوك الاجرامي في جريمة التهرب الضريبي في النشاط الاجرامي الذي يصدر من الممول ويتعدى على المصلحة الضريبية ويترتب عليه مخالفة الالتزامات الضريبية المفروضة عليه وتكون هذه الالتزامات إما أصلية لا يتوقف فرضها على الممول أو تكون تبعية يفرضها المشرع على الممول تبعا للالتزام آخر مثل التزام المكلف بتسديد فوائد التأخير.³

والمشرع الجزائري لم يعرف الطرق التدليسية بل أشار إلى الأعمال التي يعتبرها طرق تدليسية وأوردها في مختلف نصوص التشريعات الجبائية،⁴ ففي ق.ض.م.ر.م. أورد 6 أعمال اعتبرها أعمال تدليسية في كل من المادة 02/193 والتي نصت على: "...عند القيام بأعمال تدليسية، تطبق زيادة موافقة لنسبة الاخفاء المرتكبة من طرف المكلف بالضريبة..."⁵ وكذلك المادة 02/407 والتي نصت على: "...لتطبيق الأحكام السابقة، تعتبر، على وجه

¹ طورش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير، قسم القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة 1، 2012/2011، ص26.

² المادة 303 من الأمر رقم 76-101، (المعدلة بموجب المادة 13 من قانون المالية 2012)، المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المعدل والمتمم، ج ر، عدد 102، الصادرة بتاريخ 29 ديسمبر 2016، ص69.

³ قصاص سليم، المرجع السابق، ص 285.

⁴ طورش بتاتة، المرجع السابق، ص27.

⁵ الأمر رقم 76-101، المصدر السابق، ص45.

الخصوص، طرقا تدليسية قيام المكلف بالضريبة بتنظيم اعساره أو وضع عراقيل من خلال اللجوء الى طرق أخرى، تحول دون تحصيل أية ريبة أو رسم مدين به".¹

كما أورد في ق.ض.غ.م 6 أعمال أخرى اعتبرها طرقا احتيالية وذلك في نص المادة 2.533

نلاحظ أن المشرع الجزائري في جميع المواد المذكورة أعلاه بين الأعمال التي يعتبرها طرقا تدليسية واحتيالية من خلال مجموعة من القوانين المختلفة.

وبصفة عامة قد أجمعت كل النصوص على اعتبار الطرق الاحتيالية كل وسيلة يلجأ اليها الممول أو المكلف من أجل عرقلة قيام الضريبة، ونستنتج من ذلك أن استخدام الأساليب الاحتيالية يكون أثناء قيام الضريبة أي عند تحديد الوعاء الضريبي كمرحلة أولى، وعند أداء الضريبة أي عند القيام بتحصيلها من طرف المصالح الضريبية كمرحلة ثانية،³ وهي كالاتي:

أ- طرق تدليسية أثناء قيام الضريبة (الوعاء الضريبي):

هناك مجموعة من الطرق الاحتيالية والتدليسية التي يقوم بها المكلف أثناء قيام الضريبة والتي تتمثل فيما يلي:

- الإغفال أو النقل عن قصد في التصريح برقم الأعمال مثلا من أجل خضوع الممول الى النظام الجزافي الذي يشترط فيه أن لا يتعدى رقم أعماله السنوية 3.000.000,00 دج أو يقوم بذلك من اختيار الخضوع الى النظام الحقيقي الذي يعتمد على التصريحات وذلك

¹ الأمر رقم 76-101، المصدر السابق، ص83.

² الأمر رقم 76-104، المؤرخ في 9 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، المعدل والمتمم، ج.ر، عدد 70، الصادرة بتاريخ 29 ديسمبر 2016، ص61.

³ طورش بتاتة، المرجع السابق، ص27.

بتضخيم النفقات عن طريق إدخال مصاريفه الشخصية ضمن تكاليف نشاطه ويقوم بخصمها من رقم أعماله أو تخفيض الإيرادات عن طريق البيع دون فاتورة.¹

- ممارسة نشاط غير مصرح به، أي العمل في الخفاء.

- إخفاء أو محاولة إخفاء مبالغ أو منتوجات تطبق عليها الضريبة وينجح غالبا في ذلك المكلف المتهرب عن طريق مسك محاسبتين، محاسبة حقيقية متخصصة لاستعماله الخاص من أجل متابعة تطور نشاطه وأخرى مزورة تعطي بيانات غير صحيحة عن رقم الاعمال حيث يبالغ فيها في تضخيم نفقاته.²

- تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة أو الإدلاء لبيانات خاطئة في الاقرارات أو التصريحات الشهرية أو السنوية، وذلك تدعيما لطلبات ترمي إلى الحصول إما على تخفيض الضريبة أو الرسم أو الاعفاء منها أو استرجاعها، وإما الاستفادة من بعض الامتيازات الجبائية المقررة لصالح بعض الفئات المكلفين بالضرائب.³

إن التصريح بالضريبة إجراء إلزامي يقع على عاتق المكلف بمجرد امتناعه عن التصريح، لأنه في حد ذاته جريمة رغم عدم استعماله طرقا احتيالية.⁴

ب- طرق تدليسية أثناء الضريبة (التحصيل الضريبي):

التهرب لا يكون في تقدير الوعاء بل أيضا في تحصيل الضريبة (ضريبة قائمة) وذلك بتحضير المكلف إعساره مثل بيع وهمي لعقار وبثمن بخس، فيقوم المكلف بتدبير إعساره من أجل عرقلة تحصيل الضريبة من طرف مصالح قباضة الضرائب وهذا عن طريق تقسيم

¹ أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص ج1، ط20، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع ، الجزائر 2018، ص 414.

² طورش بناتة، المرجع السابق، ص 28.

³ بوسقيعة المرجع السابق، ص 415.

⁴ طورش بناتة، المرجع السابق، ص 28.

المكلف مثلاً لثروته على أبنائه في شكل هبات أو يقوم بتسجيل عقاراته ومنقولاته باسم الزوجة أو الزوج عملاً بمبدأ استقلال الذمة المالية للزوجين.¹

- العمل بأسماء مستعارة أو شركات وهمية بعناوين لمقرات غير موجودة مما يصعب الأمر على أعوان الضرائب من تحصيل الضريبة الواجب أدائها، كذلك إعلان الإفلاس باستعمال طرق احتيالية فكل هذه المناورات والطرق الاحتيالية هي متعددة مرتبطة بمدى ذكاء وتفنن المكلف في استعمال مختلف الحيل للتهرب من الضريبة.²

2. التملص من الضريبة (النتيجة الاجرامية):

النتيجة الاجرامية هي الأثر المترتب على السلوك الاجرامي والذي يأخذه المشرع بعين الاعتبار في التكوين القانوني للجريمة وتتحدد النتيجة الاجرامية بالنظر الى أحد المعنيين: معنى طبيعى ومعنى موضوعي أو قانوني، فالنتيجة بمعناها الطبيعى يقصد بها التغيير الذي يحدثه النشاط الاجرامي في العالم الخارجى كوفاة المجني عليه في جريمة القتل أما في معناها الموضوعي يقصد بها الضرر أو الخطر الذي يصيب أو يهدد الحق الذي تحميه القاعدة الجنائية.³

إن الهدف من استعمال مختلف الطرق الاحتياطية يترتب عليه تحقيق النتائج التالية:

- التملص الكلي أو الجزئي من تحديد الوعاء الضريبي وذلك لقيام المكلف بإخفاء كل شيء خاضع للضريبة أو بعضه كتقديم تصريحات ووثائق غير صحيحة.
- التملص الكلي أو الجزئي من تصفية الضريبة أي اعداد الجداول والإنذارات وإرسالها الى الجهة المختصة بتحصيل الضريبة.

¹ أحسن بوسقيعة، المرجع السابق، ص416.

² طورش بتاتة، المرجع السابق، ص29.

³ سليم قصاص، المرجع السابق، ص286.

- التملص الكلي أو الجزئي من أداء الضريبة، مثل أن يقوم المكلف بتنظيم اعساره أو العمل باسم مستعار، غلق الشركة أو تغيير العنوان، حيث يصعب على أعوان الضرائب تحصيل الضريبة.¹

ونشير هنا إلى أن لقيام جريمة التهرب الضريبي، المشرع الجزائري لم يشترط وجود جريمة تامة بل أن المحاولة وحدها تكفي.

وهذا ما جاء به في مجمل القوانين الضريبية حيث نصت المادة 303 من ق.ض.م.ر.م على: "...يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسيه في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع لها، أو تصفيته كلياً أو جزئياً..."² وكذلك نصت المادة 532 من ق.ض.غ.م على: "يعاقب كل من يستخدم طرق احتيالية للتملص أو محاولة التملص من مجموع جزء من الوعاء الضريبة أو التصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها..."³.

ومن خلال ما سبق نستخلص أنه لقيام جريمة التهرب الضريبي يكفي استعمال أساليب وطرق تدليسيه سواء تحققت النتيجة أو لم تتحقق.

3. العلاقة السببية بين السلوك الإجرامي والنتيجة الإجرامية:

يشترط كذلك لقيام الركن المادي بجريمة التهرب الضريبي ان تكون هناك علاقة سببية بين احدى الطرق التدليسية التي قام بها المكلف حتى يتم اعفاؤه من الضريبة المفروضة عنه، ومن تم فان الجريمة تتعدم إذا تخلص الممول من اداء الضريبة نتيجة لخطأ ارتكبه ادارة

¹ طورش بتاتة، المرجع السابق، ص30.

² الامر رقم 76-101، المصدر السابق، ص69.

³ الأمر رقم 76-104، المصدر السابق، ص 61.

الضرائب في ربط الضريبة بما صرح به المكلف أو وفقا لما هو معمول به قانونا في تقرير اعفائه.¹

فجريمة التهرب الضريبي سواء ارتكبت بعمل إيجابي أو سلبي فهي تعد من الجرائم العمدية، فالجريمة السلبية تتحقق بالسلوك الاجرامي فقط أي امتناع المكلف أو الممول عن إتيان العمل الذي أمره به القانون اي لا تتحقق نتيجة معينة وبتالي لا مجال لوجود علاقة سببية، أما بالنسبة للجريمة إيجابية فهي من الجرائم العمدية ذات النتائج وبالتالي فتنوفر فيها العلاقة السببية بين السلوك والنتيجة.²

ثانيا: الركن المعنوي

إن ارتكاب اي عمل ينص ويعاقب عليه القانون لا يكفي وحده لقيام الجريمة بل لابد ان يصدر هذا العمل عن ارادة من الجاني أو عن خطأ او اهمال او عدم احتياط من وهو ما يعبر عنه بالركن المعنوي للجريمة،³ وتتميز جريمة التهرب الضريبي عن باقي الجرائم بأنها عملية تتطلب توافر القصد الجنائي فقد استعمل المشرع الضريبي في مجمل النصوص التشريعية عبارة قصدا أو عمدا تدل صراحة على ضرورة توفر القصد الجنائي في هذه الجريمة.⁴

وقد تتطلب جريمة التهرب الضريبي فضلا عن القصد الجنائي العام، قصد جنائي خاص يتمثل في التخلص من الضريبة كلها أو بعضها وحرمان الخزينة العمومية من استيفاء حقها من الضريبة.⁵

¹ نجيب زروقي، جريمة التملص الضريبي واليات مكافحتها في التشريع الجزائري، مذكرة ماجستير في العلوم القانونية، تخصص العلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2012/2013، ص 137.

² قصاص سليم، المرجع السابق، ص 286.

³ أحمد خيدل وزهيرة كيسي، جريمة التهرب الضريبي، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، مجلد 14 العدد 1، المركز الجامعي تامنغست، ص 1065.

⁴ طورش بتاتة، المرجع السابق، ص 31.

⁵ طورش بتاتة، المرجع نفسه، ص 31.

1. القصد الجنائي العام:

هو توجيه الجاني لإرادته نحو ارتكاب الجريمة وهو يعلم بكل عناصرها القانونية كما في جميع الجرائم العمدية الأخرى، حيث يفترض في الجاني علمه بارتكاب الأعمال التدليسية أو الاحتمالية أو الخش الضريبي والنتيجة هي التملص أو التخلص أو محاولة التخلص من كل الضريبة أو جزء منها،¹ أي يتركز القصد الجنائي العام على عنصري العلم والإرادة.

وتجدر الإشارة إلى أن صفة الجاني كالتاجر مثلا الذي له الأقدمية في المهنة التي يمارسها يشكل قرينة على سوء نيته ولا يمكن له التذرع امام القاضي بأنه منح الثقة لشخص اخر مثل محاسبه أو بالخطأ غير المقصود أو بحالته الصحية مما جعله غير قادر على الوفاء بالتزامات تجاه مصلحة الضرائب.²

2. القصد الجنائي الخاص:

إذا كان القصد الجنائي العام يتطلب توجيه الجاني بإرادته نحو ارتكاب الجريمة، عالما من كل أركانها المنصوص عليها في القانون، فإن القصد الخاص يختلف من جاني لأخر فقد تتجه إرادة أحدهما الى التخلص من كل الوعاء الضريبي بواسطة طرق احتيالية في حين تتجه ارادة الثاني إلى التخلص من بعض الوعاء الضريبي فقط، وبالتالي فان الباعث هو عنصر تقدير العقوبة تشديدا أو تخفيفا حسب ما يقدره القانون استخلاصا من ظروف الدعوة، وخاصة في الشق العمومي فقط دون الشق الجنائي.³

فالركن المعنوي يستخلص أساسا من الركن المادي، كأن لا يستجيب المكلف بالضريبة للإنذارات التي توجهها له ادارة الضرائب، فنا تتحقق سوء نية المكلف عند رفضه للتصريح

¹ قصاص سليم، المرجع السابق، ص287.

² طورش بتاتة، المرجع السابق، ص32.

³ قصاص سليم، المرجع السابق، ص287.

الجبائي، فسلوك المكلف للضريبة الذي يتخذ صورة الامتناع العمدي عن الاستجابة لإنذارات إدارة الضرائب والذي يشكل الركن المعنوي للجريمة في حد ذاته.¹

وفي الأخير نستخلص ان المكلف بدفع الضريبة الذي استعمل أساليب تدليسيه مع علمه بانها غير مشروعة وان الدافع وراء ذلك هو التخلص من الضريبة كلها او جزء منها فهنا نكون امام جريمة تامة توفرت على الركن المادي والمعنوي.

ثالثا: الركن الشرعي

عملا بالمادة 43 من الدستور التي تنص على: " لا إدانة الا بمقتضى قانون صادر قبل ارتكاب الفعل المجرم"²، وكذلك المادة 1 من ق.ع التي تنص على: " لا جريمة ولا عقوبة ولا تدابير امن بغير قانون"³

فإن المشرع الجزائري أقر تجريم ظاهرة التهرب الضريبي من خلال عدة نصوص تضمنتها التشريعات الجبائية.

ففي ق.ض.م.ر.م نجد المادة 1/603 تنص على: " فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة، يعاقب كل من تملص او حاول التملص باللجوء الى اعمال تدليسيه في اقرار وعاء اي ضريبة او حق او رسم او تصفيته كليا او جزئيا...".⁴

وتشمل هذه المادة ما ورد في المادة 407 من نفس القانون والتي تنص عليه " تطبق العقوبات المنصوص عليها في المادتين 303 و304، على المكلفين بالضريبة الذين تملصوا

¹ طورش بناتة، المرجع السابق، ص33.

² المرسوم الرئاسي رقم 20-442، المؤرخ في 30 ديسمبر 2022، المتعلق بإصدار التعديل الدستوري، المصادق عليه في استفتاء 1 نوفمبر 2020، ج.ر، العدد 82، ص12.

³ المادة 43 من الدستور الجزائري، الصادر بموجب المرسوم الرئاسي 20-442 بتاريخ 30/12/2020 ج.ر عدد 82 لسنة 2020.

⁴ الامر رقم 76-101، المصدر السابق، ص69.

او حاولوا التملص بطرق تدليسيه من الدفع التام أو الجزئي للضرائب او الرسوم الواقعة لذمتهم ...¹.

أما في ق.ض.غ.م فنجد الأساس القانوني في تجريم ظاهرة التملص الضريبي المادة 532 منه والتي تنص على انه: " يعاقب كل من يستخدم طرقا احتيالية للتملص ام ومحاولة التملص من مجموع او جزء من وعاء الضريبة او التصفية او دفع الضرائب او الرسوم التي هوا خاضع لها بقرار ..."².

كما نجد أن المادة 01/119 من قانون التسجيل نصت على: "فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة يعاقب كل من تملص وحاول التملص كليا او جزئيا من وعاء الضريبة او تصفيته او دفع ضرائب او الرسوم التي هوا خاضع لها باستعماله طرقا تدلسية..."³.

ويتمثل الركن الشرعي في ق.ر.ر.ع في المادة 117 والتي تنص على: "يعاقب طبقا المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كل من تملص او حاول التملص بصفة كليا او جزئية وباستعمال تطرق تدليسيه من اساس الضرائب او الحقوق او الرسوم التي يخضع لها او تصفيته او دفعها ..."⁴.

¹ الامر رقم 76-101، المصدر السابق، ص69.

² الأمر رقم 76-104، المصدر السابق، ص61.

³ المادة 01/119 من الأمر رقم 76-105، (المعدلة بموجب المادة 17 من قانون المالية لسنة 2012) المؤرخ في 9 ديسمبر 1976، المتضمن قانون التسجيل، المعدل والمتمم، ج.ر، العدد46، الصادرة بتاريخ 18 أوت 2010، ص19.

⁴ المادة 117 من الأمر رقم 76-102، (المعدلة بموجب المادة 33 من قانون المالية 2005) المؤرخ في 9 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال، المعدل والمتمم، ج.ر، العدد77، الصادرة بتاريخ 29 ديسمبر 2016، ص33.

بالإضافة الى نص المادة 34 من قانون الطابع التي نصت على: " كل من نقص أو حاول الإنقاص كلياً أو جزئياً من وعاء الضريبة وتصفية أو دفع الضرائب والرسوم المترتبة عليه باستعمال وسائل الغش تطبق عليه غرامة جزائية...".¹

ومن ثم فإن الرجوع الى هذه القوانين الجبائية نجدها لم تحدد تصنيف الجرائم وتكييفها، بل عمدت إلى تقرير العقوبات لأفعال مجرمة لأن المشرع الجزائري لم يأخذ بمبدأ خاص بالمسائل الضريبية وبالتالي يستلزم الرجوع الى ق.ع كلما سكتت القوانين الضريبية.²

المبحث الثاني: أسباب وأساليب التهرب الضريبي وآثاره

إن جريمة التهرب الضريبي ظاهرة عالمية يقوم بها المكلف من أجل التهرب من دفع الضريبة المطالب بها، ولوجود هذه الظاهرة لابد من خلق أسباب وأساليب وطرق احتيالية وتدلسية التي تدفع المكلف للأخذ بها وبالتالي فان تهرب المكلف من دفع الضريبة بواسطة الأساليب الاحتيالية يؤدي إلى ظهور آثار سلبية تعرقل نشاط الدولة، وهذا ما سنتطرق له في هذا المبحث، ففي المطلب الأول سنتطرق الى الأسباب والأساليب المؤدية لهذه الجريمة أما في المطلب الثاني فسنتطرق الى الآثار الناتجة عن هذه الظاهرة.

المطلب الأول: أسباب التهرب الضريبي وأساليبه.

لظاهرة التهرب الضريبي أسباب ودوافع تجعل الأفراد يتهربون من دفع الضريبة، بالإضافة إلى أن المكلف يسعى إلى تطوير الأساليب والطرق الاحتيالية وإيجاد ثغرات أرقى ليفلت من الاقتطاع الضريبي لذا فقد تعددت وتنوعت أسباب وأساليب التهرب الضريبي، وعليه سنبرز أهمها فيما يلي:

¹المادة 34 من الأمر رقم 76-103،(معدلة بموجب المادة 31 من قانون المالية 2000 و المادة 21 من قانون المالية 2012) المؤرخ في 29 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الطابع المعدل والمتمم، ج.ر، العدد 77، الصادرة بتاريخ 29 ديسمبر 2016، ص 08.

² طورش بتاتة، المرجع السابق، ص 35.

الفرع الأول: أسباب التهرب الضريبي

إن انتشار ظاهرة التهرب الضريبي يعود الى مجموعة من الأسباب التي يتخذها المكلف للتهرب من دفع الضريبة، بالإضافة الى مختلف الطرق والأساليب التدليسية والاحتياالية والتي تساعد على التهرب، وهذا ما سنتطرق له فيما يلي.

أولاً: أسباب متعلقة بالمكلف:

غالبا ما تعود أسباب التهرب الضريبي الى المكلف في حد ذاته والتي تندرج في إطار اعتبارات نفسية أخلاقية ومالية.¹

1- ضعف المستوى الأخلاقي:

من العوامل الجوهرية التي تؤدي الى التهرب الضريبي ضعف المستوى الأخلاقي لدى الأفراد الواجب عليهم دفع الضريبة، والذي يحفز الأفراد على التهرب من أداء الواجب الضريبي لذلك فهو يتناسب عكسيا مع الشعور الوطني حول مصلحة المجتمع ومع الشعور بالمسؤولية في تحمل الأعباء العامة.²

2- ضعف الوعي الضريبي:

يقصد بالوعي الضريبي: "شعور المواطن بواجبه نحو وطنه وما يقتضيه ذلك من تضحيات مادية تعين الدولة على مواجهة ما يلقي عليها من أعباء،³ ويقصد به أيضا: "مدى إحساس المكلف بأهمية وقداية الضرائب وعدم توفر هذا الإحساس لديه يؤدي به إلى محاولة التهرب من دفع الضرائب والعكس صحيح".⁴

¹ ناصر مراد، المرجع السابق، ص118.

² ناصر مراد، المرجع نفسه، ص118.

³ حبيبة زحاف ومحمد الأمين عسول، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد5، العدد2، جامعة أم البواقي، الجزائر، 2022، ص178.

⁴ لشلح صافية، تفعيل دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبي، مجلة المقريري للدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد2، العدد2، المركز الجامعي افلو، الجزائر، 2018، ص264.

وفي هذا المجال تشكل وسائل الاعلام أداة هامة للتأثير على مستوى الوعي الضريبي، ويعتبر ضعف الوعي الضريبي في المجتمع من أبرز أسباب التهرب الضريبي بحيث نقض شعور الأفراد بواجبهم اتجاه الدولة يدفعهم إلى التهرب الضريبي وذلك لوجود بعض الاعتقادات الخاطئة عن الضريبة¹، والتي نجملها فيما يلي:

- اعتبار الضريبة اقتطاع مالي دون مقابل، وبالتالي أداة تعسف على أملاك الأفراد.
- الاعتقاد الديني حول عدم شرعية الضريبة لأنها تستند على منطلقات عقائدية بعكس الزكاة التي تعتبر ركن من أركان الإسلام.
- سوء تخصيص النفقات العامة والذي يؤدي بالأفراد الى الشعور بتبذير أموالهم في أوجه لا تعود بالمنفعة العامة.
- اعتقاد أن المتهرب من الضرائب هو سارق شريف لأنه يسرق الدولة والتي هي شخص معنوي فهو لا يضر بالآخرين.²

3- الوضعية المالية السيئة للمكلف:

إن الحالة المالية للمكلف تؤثر على التهرب ونطاقه، بحيث نجد المكلف يميل إلى التهرب كلما زاد عبء الضريبة عليه وساء مركزه المالي.³

ثانياً: أسباب متعلقة بالنظام الضريبي

توجد عدة عوامل تؤثر على التهرب الضريبي والتي ترتبط بطبيعة النظام الضريبي ومدى استقرار التشريع الضريبي والتي تتمثل فيما يلي:

¹ ناصر مراد، المرجع السابق، ص118.

² ناصر مراد، المرجع نفسه، ص119.

³ لايد لزرق، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2011/2012، ص55.

1-ثقل عبء الضريبة:

إن ثقل العبء الضريبي يشكل مبررا أساسيا لتهرب الأفراد من الضريبة بحيث في حالة زيادته عن توقعات المكلفين واستعدادهم النفسي لتحمله يدفعهم إلى التهرب الضريبي.¹

كما يرى عبد المنعم فوزي أنه: "كلما ارتفع معدل الضريبة وزاد عبؤها كلما كان ذلك مدعاة للتهرب منها".²

2-تعقد النظام الضريبي:

وذلك من حيث تنوع وتعدد معدلات الرسوم والضرائب مع تغير المكلف الخاضع إلى كل نوع من الضرائب في كل مرة هذا من جهة، ومن جهة أخرى يجد المكلف نفسه أمام أعوان الضريبة الذي تنقصهم الكفاءة وبوسائل بدائية.³

كما يرى عبد الحميد محمد القاضي أنه: "كلما كانت صياغة القانون معقدة يكون القانون أقل وضوحا ويترك مجالا لتدخل أعوان الإدارة في تحديد الإعفاءات والتخفيضات، وهذا مما يؤدي الى عدم قناعة المكلف بالضريبة المفروضة عليه وبالتالي يحاول التهرب منها".⁴

أي أن المكلفون يجدون أعذار للتهرب من دفع الضريبة وذلك عندما يكون النظام الضريبي معقد ويكون أعوان الإدارة الضريبية ذو كفاءة ناقصة.

¹ بوزيد سفيان، التهرب الضريبي. مفهوم وقياس، مجلة الاقتصاد والمناجمنت، المجلد 15، العدد 1، جامعة مستغانم، 2016، ص 145.

² حديدي ادم، حمودة أم الخير، دور الحكومة الضريبية في الحد من التهرب والغش الضريبي، مجلة المقريري للدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 3، العدد 1، جامعة الجلفة، الجزائر، 2019، ص 221.

³ بلواضح الجيلاني، سعدي يحيى، فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 7، العدد 12، 2014، ص 32.

⁴ بوشخي فاطمة، بوشخي عائشة، أسباب التهرب الضريبي وأثره على الخزينة العامة في الجزائر، مجلة دراسات جبائية، المجلد 3، العدد 1، جامعة تلمسان، 2014، ص 153.

3- عدم استقرار النظام الضريبي:

ويكون ذلك نتيجة للتغيرات السنوية التي تطرأ على القوانين الضريبية مما يجعل المكلفين في غالب الأحيان على غير دراية بها نتيجة لنقص وسائل الاعلام الضريبية أو صعوبة الامام بمضمونها، وغالبا ما تنتهي بالاصطدام ما بين المكلفين وإدارة الضرائب والدخول في منازعات، فتشتد كراهية المكلف وبالتالي يزداد ميله للتهرب.¹

كما تؤدي تلك التغيرات الدائمة للتشريع الضريبي إلى غموض النظام الضريبي بسبب تعقد القوانين وهذا ما يؤدي الى عدم ثقة المكلف بالنظام الضريبي، لذلك يتهرب من دفع الضريبة.²

4- ارتفاع مستوى الضغط الضريبي:

عندما يشعر المكلف بثقل عبء الضريبة يستعمل طرقا احتيالية لكي يتهرب من الضريبة ، حيث إن كل زيادة في حجم الاقتطاع الضريبي تؤدي إلى التقليل من دخل المكلف الأمر الذي يدفعه إلى التهرب من دفع الضريبة أو محاولة التخفيض من وعائها.³

5- ضعف الرقابة الضريبية:

وهنا يزيد ميل المكلف للتهرب الضريبي عندما يشعر بضعف الرقابة الضريبية أو عدم وجودها.⁴

¹ بوشيخي فاطمة، بوشيخي عائشة، المرجع السابق، ص154

² ناصر مراد، المرجع السابق، ص 120

³ بوشيخي فاطمة، بوشيخي عائشة، المرجع السابق، ص154.

⁴ بوشيخي فاطمة، بوشيخي عائشة، المرجع نفسه، ص154.

6- ضعف العقاب المفروض على المتهرب:

إن العقاب الذي تفرضه الدولة يؤثر على التهرب الضريبي، بحيث إن المكلف يقارن درجة الخطر، فإذا كانت قيمة العقاب أكبر من المبلغ الذي يعود على المكلف إثر تهربه من الضريبة، فهنا يبتعد المكلف عن التهرب أما إذا كانت قيمة العقاب أقل فإنه يكثر منه.¹

ثالثاً: أسباب متعلقة بالإدارة الضريبية:

إن الإدارة الضريبية تعتبر أداة لتنفيذ النظام الجبائي، لذلك فكما كانت كفاءة هذه الإدارة ضعيفة كلما سهل التهرب من الضريبة، ويرجع عدم كفاءتها إلى ضعف الإمكانيات والوسائل المادية، بالإضافة إلى نقص الخبرة المهنية للموظفين في الإدارة وذلك نتيجة ضعف الأجور في الوظيف العمومي وقلة المعاهد المتخصصة في تكوين الإطار الضريبية.²

بالإضافة إلى أن ضعفها وعجزها عن كشف وسائل التهرب الضريبي يعد سببا من الأسباب الهامة التي تدفع المكلفين للتهرب من الضريبة، فالمكلف قبل قيامه بعملية التهرب يفكر مليا في إمكانية اكتشاف تهربه من طرف الإدارة ومتى وصل إلى قناعة بأن ما سيقدم عليه سوف يكتشف، و بالتأكيد لن يقوم به.³

إلى جانب ذلك هناك ظاهرة تشكل تهديدا على استمرارية الإدارة الضريبية وترتبط بالجانب الأخلاقي لموظفي الإدارة، وتتمثل في الرشوة التي تعد أكثر خطورة من ضعف الكفاءة وتندرج ضمن الفساد الضريبي، وتنتشر ظاهرة الرشوة في الإدارة الضريبية عموما، وتزداد وضوحا في مجال التحقيق والمراقبة على وجه الخصوص وذلك نتيجة لغياب الحوافز المادية والمعنوية للموظفين.⁴ وتعاني الإدارة الضريبية من عدة مشاكل تتمثل فيما يلي:

¹ بوزيد سفيان، المرجع السابق، ص145.

² ناصر مراد، المرجع السابق، ص120.

³ أحمد بساس، مكافحة التهرب والغش الضريبي في الجزائر، مجلة دراسات العدد الاقتصادي، المجلد4، العدد2، جامعة عمار تليجي، الأغواط، 2013، ص 204.

⁴ ناصر مراد، المرجع السابق، ص120-121.

- لا يتم تكوين الإطارات الضريبية بشكل واحد، بل يتم تشكيلها من خلال هيكلين معينين مكلفين بهذه العملية، يشمل هذين الهيكلين المعهد الوطني للمالية ومعهد الاقتصاد الجمركي والجبائي.

- غياب المفاهيم الحديثة في تسيير الإدارة الضريبية مثل روح التسويق، العلاقات العامة، لذلك ينبغي التركيز على تطوير تسيير الموارد البشرية بما يتفق مع المفاهيم العلمية الحديثة.

- معاناة المجال الضريبي من ضعف في التكوين، بحيث البرامج التدريبية حاليا تفتقر إلى المضامين الجديدة مثل أخلاقيات المهنة الضريبية.¹

إن الإدارة الجبائية تلعب دورا هاما في مكافحة التهرب الضريبي فهي تمثل السلطة التنفيذية المسؤولة عن وضع القوانين وتطبيقها بشكل صحيح وذلك من أجل حماية القانون وضمان تنفيذه بكفاءة.²

رابعاً: الأسباب المتعلقة بالظروف الاقتصادي

إن فترات الكساد والأزمات التي يشهدها البلد تؤدي إلى انتشار التهرب الضريبي نتيجة لندرة السيولة المالية وتراجع مداخيل المكلفين، وتدهور القدرة الشرائية للأفراد، مما يصعب على المنتجين نقل عبء الضريبة لذا يدفعهم التهرب من الضريبة وذلك باستعمال مختلف الطرق المتاحة، بينما في فترات الانتعاش الاقتصادي فإن المكلفين يقل ميلهم للتهرب الضريبي بسبب كثرة النقود وارتفاع المداخيل مما يسهل على المنتجين نقل عبء الضريبة إلى المستهلكين عن طريق رفع أسعار منتجاتهم.³

¹ ناصر مراد، المرجع السابق، ص121.

² ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، الجزائر، 2016، ص113.

³ ناصر مراد، إشكالية التهرب الضريبي، المرجع السابق، ص122.

كما أن تفشي الاقتصاد الموازي وعدم تنظيم الاقتصاد الوطني يؤدي إلى استمرارية وتصاعد ظاهرة التهرب الضريبي، وذلك بسبب غياب الآليات الرقابية التي تنظم السوق وتحكم في تداول السلع والخدمات.¹

بالإضافة إلى ذلك فإن القطاع الموازي لا يقتصر عمله على سداد الضرائب فحسب، بل يؤدي أيضا إلى جعل إجراءات التحصيل الجبائي غير فعالة، وبالتالي يتم تداول المبالغ النقدية الكبيرة بحرية تامة دون أن تكون مخضعة للتدابير والقوانين العامة التي تحكم السياسة الاقتصادية، بحيث تواجه الدولة صعوبة في مكافحة هذا القطاع بشكل شامل، حيث يلعب دورا في تخفيف ظاهرة البطالة وكذا تخفيف بعض الضغوطات الاجتماعية.²

خامسا: الأسباب السياسية

إن سياسة الانفاق العام للحصيلة الجبائية تلعب دورا حاسما في انتشار ظاهرة التهرب الضريبي، فعندما يكون الانفاق شاملا ورشيدا وعادلا يشعر المكلف بوجود فوائد مترتبة على الضرائب التي يدفعها فيقل تهربه من دفع الضريبة وترتفع حصيلة الضريبة، وبالمقابل عندما يكون الانفاق غير شامل أو غير عادل ولا يشعر المكلف بالمنافع التي يحققها من الضرائب يتزايد التهرب الضريبي وتتراجع الإيرادات الجبائية.³

وبالتالي يجب على الحكومات والسلطات الضريبية تبني سياسات الإنفاق العام التي تعزز الشمولية والعدالة والشفافية، وينبغي أن يتم توجيه الإنفاق العام بطريقة تعود بالفائدة على المجتمع كله، كما يجب تعزيز الوعي الضريبي وتوفير المعلومات اللازمة للمكلفين بهذه الطريقة يمكن تقليل ظاهرة التهرب الضريبي وزيادة الإيرادات الضريبية.

¹ عيدي الطيب، بوشیخي عائشة، دور معايير الحكومة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد 4، العدد 2، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2021، ص 401.

² ناصر مراد، إشكالية التهرب الضريبي، المرجع السابق، ص 122.

³ بوشیخي فاطمة وبوشیخي عائشة، المرجع السابق، ص 157.

الفرع الثاني: أساليب التهرب الضريبي

إن المكلف يقوم باستعمال عدة طرق وأساليب احتيالية من أجل التهرب من دفع الضريبة، لذا سنتطرق في هذا الفرع لأهم الطرق التي يستعملها.

أولاً: التحايل المحاسبي

إن المكلف بالضريبة يتوجب عليه تقديم تصريحات للإدارة الجبائية يوضح فيها نتائج أنشطته خلال السنة المالية (الإيرادات والنفقات) ويدعم ذلك بوثائق صحة تصريحاته مثل السجلات المحاسبية، ووصلات التسليم، الفواتير... الخ، وذلك في مدة محددة قانوناً.¹

فالمحاسبة هي العمود الأساسي لإجراء التحقيق الجبائي من قبل المصالح الضريبية وذلك بمطابقة التصريحات مع الدفاتر المحاسبية والفواتير للتأكد من صحتها، ومن هنا يبدأ المكلف بالضريبة بالتهرب عن طريق التلاعب أو التحايل المحاسبي فتبقى ممارسة التهرب تمتد من التخفيض لمبالغ المبيعات أو الاستيراد دون التصريح إلى إهمال تسجيل الإيرادات مروراً بتضخيم التكاليف القابلة للخصم.²

وتتميز معظم الأنظمة الضريبية بأنها تصريحية والتي يجب على المكلف تقديم التصريحات لها، فالنظام المحاسبي يعد نظام قياس واتصال يعمل على تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات المالية التي يقوم بها المكلف بالضريبة، ولهذا يمكن للمكلف المتهرب من دفع الضريبة عن طريق تخفيض الإيرادات وتضخيم التكاليف أو بهما معاً.³

¹ طورش بتاتة، المرجع السابق، ص75.

² طورش بتاتة، المرجع نفسه، ص76.

³ بوحالة الطيب، المرجع السابق، ص1028.

1- التهرب عن طريق تضخيم التكاليف:

إن: "من أبرز مظاهر التهرب وأكثرها شيوعاً تلك المتجسدة في التخفيض من قاعدة MARTINEZ يرى الاقتطاع من مبالغ الأرباح ومن رقم الأعمال، أو في الزيادة والتضخيم من تكاليف و نفقات الخصم".¹

وباعتبار أن الجهاز الجبائي الجزائري يستند بشكل أساسي على نظام التصريح والاقرار الارادي للمكلفين في تحديد الوعاء الضريبي، وفي هذا الإطار أتاح القانون للمكلف حق خصم بعض الأعباء والتكاليف في نطاق نشاطهم وفق شروط محددة،² وهي:

- أن تكون لهذه التكاليف علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة.

- أن تكون مبررة بوثائق رسمية.

- أن تكون موظفة لصالح المؤسسة.

- أن تؤدي الى تخفيض الأصول الصافية للمؤسسة وأن تمارس من خلال السنة المالية.³

ومع ذلك فإن المكلف أحيانا لا يراعي هذه الشروط، بحيث يسعى دائما إلى التقليل من أرباحه الخاضعة للضريبة وذلك عن طريق تضخيم التكاليف والأعباء، فعميلة التضخيم هذه تكمن أساسا في ملفات لمستخدمين ووظائف وهمية، تسجيل نفقات عامة غير مبررة وكذا الحساب الخاطيء للاهلاكات.⁴

أ-المستخدمين الوهميين:

تعتبر مثل هذه الإجراءات خطيرة لحد ما، بحيث يقوم صاحب العمل بتصريف أموال الأجور والمرتبات لأشخاص خياليين أي غير موجودين على أرض الواقع، ومن المفروض أن

¹ لابد لزررق، المرجع السابق، ص92.

² لابد لزررق، المرجع نفسه، ص92.

³ بوحالة الطيب، المرجع السابق، ص1028-1029.

⁴ لابد لزررق، المرجع السابق، ص92.

هؤلاء الأشخاص يقومون بأعمال داخل الشركة وأن المكلف يملك وثائق رسمية لهؤلاء المستخدمين خالية من الشك، وبهذه الطريقة تسجل هذه الأجرور أو الرواتب الوهمية في محاسبة الشركة لأنها تقوم بتخفيض الأرباح على أساس أن الأجرور تمثل عبء جبائي قابل للطرح.¹

هذا وقد يتحقق الغرض السابق والمتمثل في تخفيض العبء الضريبي عن طريق صرف مبالغ العمال مقابل أعمال غير حقيقية أو أعمال حقيقية قدمها العمال، ومع ذلك فإن تقدير هذه المبالغ يبدو مبالغاً فيه أو غير متناسب مع ما يدفع للأخرين مقابل أعمال مماثلة.²

ب- المصاريف والنفقات العامة غير المبررة:

إن الإدارة الجبائية تعاني من صعوبة المراقبة والتحكم في المصاريف العامة التي يقوم لها المكلف خارج نطاق نشاطه ولصالحه الشخصي، ويقوم بتقييد هذه المصاريف على أساس أنها تكاليف تتعلق بالنشاط الذي يقوم به، فنجد أن المكلف بالضريبة يستغل أي فرصة من أجل التخفيض من الربح الإجمالي الخاضع للضريبة، وذلك بلجوئه إلى الاستفادة من حقه في خصم الأعباء بإدخال نفقاته الخاصة ضمن نفقات نشاطه ومن أمثلة ذلك³:

- تضخيم المبالغ المستعملة من أجل الأشهار والتمويل والدعاية.
- شراء مستلزمات لبيته كالأثاث مثلاً ويسجلها في حساب مشتريات الشركة.
- صيانة سيارته الخاصة على أساس أنها سيارة مصلحة أي الخاصة بعمله ويقيد مصاريف الصيانة في حساب أموال الشركة الخاصة بهذا الأمر.
- يسجل تكاليف إقامته الشخصية أو تكاليف الهاتف النقل الخاص به في حساب مصاريف الشركة.

¹ طورش بناتة، المرجع السابق، ص 79.

² أحمد خيدل، زهيرة كيسي، المرجع السابق، ص 1055.

³ طورش بناتة، المرجع السابق، ص 80.

- القيام بترميم مقر الشركة أو المباني الصناعية لها، وفي نفس الوقت يقوم بتسيير الشركة بإجراء ترميم لمنزله الخاص مسجلاً إياه ضمن الترميمات الخاصة بالشركة.¹

بالرغم من أن هذه المصاريف وغيرها من الأعباء تتصف بطبيعة شخصية يفترض أن يتحملها المكلف بصورة منفصلة عن نشاطه، إلا أنه يسجلها في حساباته المالية كمصاريف عامة مرتبطة بالاستغلال ومنه التخفيض قدر المستطاع من قيمة الربح الإجمالي الخاضع للضريبة، وبهذا التصرف يكون المكلف قد تجنب دفع الضريبة على الأرباح بشكل كلي أو جزئي.²

ج-تطبيق تقنية الاهتلاكات:

يقصد بالاهتلاك أنه القسط أو القيمة التي تفقدها الموجودات الثابتة (الأصول) التي تملكها المؤسسة والمتمثلة في العقارات والمباني والتجهيزات والمعدات، الآلات ووسائل النقل... الخ،³ وهو طريقة لتوزيع التكاليف حيث يتم تقسيم تكلفة الاستثمار القابلة للاهلاك على مدى فترة استخدامه والهدف من تسجيل الاهتلاك هو تجديد الاستثمارات بناء على عمرها الافتراضي، ويتم ذلك من خلال تخصيص مبالغ سنوية من الأرباح لتغطية هذه التكاليف أي تحميل كل دورة بنصيبها من التكلفة المستحقة حتى تستعيد القيمة الأصلية للاستثمار في الفترة المحددة للاهلاك.⁴

فالمخطط المحاسبي الوطني يؤكد على ضرورة تطبيق الاهتلاك كواجب وذلك للحفاظ على مصداقية الميزانية، كما يعرف الاهتلاك بأنه عملية تسجيل تدهور الاستثمارات بهدف استعادة الأموال المستثمرة ويلعب دوراً هاماً في المؤسسة على صعيدين، فالأول اقتصادي والذي يتمثل في أن استهلاك الاستثمار يكون متتالاً، والثاني مالي بحيث يتمثل في إعادة

¹ طورش بتاتة، المرجع السابق، ص 80.

² طورش بتاتة، المرجع نفسه، ص 80-81.

³ لابد لزرق، المرجع السابق، ص 94.

⁴ طورش بتاتة، المرجع السابق، ص 81.

تكوين الأموال المستثمرة وذلك بهدف إعادة تجديد الاستثمارات في نهاية عمرها أو مدة حياتها بحجز مبالغ سنوية.¹

وبالتالي نستنتج مما سبق أن الاهتلاك المالي،² هو "الاثبات الكتابي للنقص التدريجي في القيمة الذي يصيب الموجودات الثابتة للمؤسسة بفعل الزمن أو الاستغلال كالعقارات والمباني والتجهيزات، المعدات، والآلات ووسائل النقل... الخ".³

يتم خصم قيمة الاهتلاكات من حساب الأرباح الخاضعة للضريبة، وتصنف هذه الاهتلاكات ضمن الأصول الثابتة التي تتأثر بتقادم الزمن وتستهلك بواسطة المستثمر والذي تم تسجيله في المحاسبة، وتتميز الأصول المهتلكة بتنوعها واختلاف مدة صلاحيتها،⁴ وزيادة على هذا فإن المكلف يقوم بالتلاعب في قيمة الاهتلاك كأن يضيف الى قيمة الاهتلاكات بعض الأصول التي لم تعد موجودة مثلا أصول تم بيعها أو أصبحت خردة ويقوم بحسابها ضمن الاهتلاكات.⁵

2- التهرب عن طريق تخفيض الإيرادات:

من بين الاستراتيجيات التي يلجأ إليها المكلف من أجل التقليل من قيمة الضرائب وهي التقليل أو التجاوز العمدي في تسجيل بعض الإيرادات في السجلات المحاسبية بهدف تقديم أرباح أقل بكثير من القيمة الفعلية المحققة وبالتالي تقليل الوعاء الضريبي.⁶

وتعتبر هذه الطريقة أكثر استعمالاً في ممارسة التهرب الضريبي بحيث تتمثل طريقة تخفيض الإيرادات في أن المكلف يتجنب الإفصاح عن جزء أو كل الإيرادات التي تحتسب

¹ طورش بتاتة، المرجع السابق، ص 81.

² لايد لزررق، المرجع السابق، ص 94.

³ بولجة نادية، النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي، مذكرة ماجستير في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة

مولود معمري، تيزي وزو، 2016، ص 60.

⁴ بولجة نادية، المرجع نفسه، ص 60.

⁵ لايد لزررق، المرجع السابق، ص 96.

⁶ طورش بتاتة، المرجع السابق، ص 76.

كأرباح خاضعة للضريبة، وهذه الاستراتيجية تعتمد على وجود سجلات محاسبية لديهم سواء كان ذلك اختياريا أو اجباريا.¹

ومن بين الطرق المستعملة في تخفيض الإيرادات نذكر ما يلي:

- بيع السلع دون فواتير من أجل تفادي تقييد المبيعات محاسبيا وبالتالي إخفاء جزء من رقم الأعمال.
- تسجيل قيمة المبيعات بأقل من ثمنها الحقيقي.
- عدم التصريح بالمداخيل الحقيقية بالنسبة لأصحاب المهن الحرة كالأطباء والمحامين.
- عدم تسجيل الإيرادات الناتجة عن بيع النفايات المستخرجة من مواد الصناعة التحويلية ونشاطات البناء.²

ثانيا: التحايل المادي والقانوني

بالإضافة إلى النوع لأول الذي يعتمد على التحايل في الكتابات المحاسبية فإن المتهرب يعتمد إلى ممارسة أساليب أخرى بغية إعطاء صورة خاطئة على مقدار الربح وبالتالي الخضوع إلى ضريبة أقل وهذه الأساليب قد تكون نتيجة تحايل مادي أو قانوني.³

1- التحايل المادي:

يكون الإخفاء مادي عندما يقوم المكلف بتغيير واقعة مادية بطريقة غير قانونية ويعد هذا النوع من أخطر أشكال التهرب الضريبي نظرا لمساهمة في انشاء مجال للاقتصاد السري وغير الشرعي بعيد عن كل مراقبة، وقد يتم ذلك عن طريق جهود ومبادرة فردية بحيث يخفي صاحبها جزءا من أملاكه من مخزون بضاعته.⁴

¹ أحمد خيدل ، زهيرة كيسي، المرجع السابق، ص1054.

² أحمد خيدل، زهيرة كيسي، المرجع نفسه، ص1055.

³ لابد لزرق، المرجع السابق، ص96.

⁴ لابد لزرق، المرجع نفسه، ص97.

فهذا الإخفاء هو تصرف صوري وهو العملية التي تنشأ عن طريقها وضعية قانونية ظاهرية مختلفة عن الوضعية القانونية الحقيقية، وسواء كان هذا الإخفاء كلي أو جزئي فهو يؤدي إلى نتيجة واحدة وهي التهرب الضريبي وكذلك يساهم في تفشي ظاهرة أخطر وهي ظاهرة الاقتصاد الموازي.¹

فالإخفاء الجزئي هو إخفاء المكلف لجزء من بضاعته أو سلعته التي تكون خاضعة للضريبة لإعادة بيعها في السوق السوداء وتكون بعيدة عن أي مراقبة، كإخفاء بضائع مستوردة بهدف التخلص من الرسوم الجمركية، كما يكون الإخفاء كلي وذلك بامتناع المكلف عن التصريح بالنشاط الذي يمارسه مستغلا غياب الرقابة الجبائية في مواجهة هذا النوع من الغش، كقيامه بإنشاء وحدات أو مصانع إنتاجية في المدن المكتظة بالسكان أو المناطق الريفية والمناطق النائية التي يصعب الوصول إليها.²

2-التحايل القانوني:

تتجلى هذه الطريقة في المكلف للثغرات الموجودة في القانون للتخلص من الضريبة فالتهرب عن طريق التلاعب بالنصوص التشريعية يكمن في خلق وضعية قانونية تكون مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية يأخذ التحايل القانوني مظهر التلاعب في تكييف الحالات القانونية وذلك بتزييف وضعية قانونية خاضعة للضريبة إلى وضعية أخرى معفاة أو خاضعة لضريبة أقل ومثال ذلك أن يصرح المكلف بأن المال انتقل الى شخص اخر (عادة من أهله) بموجب عقد بيع غير أنه في الحقيقة انتقل اليه بموجب عقد هبة وذلك من أجل تجنب دفع رسوم التسجيل المقررة في التركات والهبات.³

ويظهر هذا النوع من التهرب في مجال الرسم على القيمة المضافة لأن التحقيقات الجبائية تقوم على مطابقة الكتابات و الوثائق المحاسبية المقدمة إذ يستغل المكلف هذه الثغرة القانونية

¹ طورش بتاتة، المرجع السابق، ص 83.

² طورش بتاتة، المرجع نفسه، ص 83.

³ أحمد خيدل وزهيرة كيسي، المرجع السابق، ص 1057.

عن طريق خلقه لوضعية قانونية تسمح له باسترجاع الرسم على القيمة المضافة و ذلك بالاعتماد على القوانين الوهمية عند الشراء ويستفيد من الرسم المدون على الفاتورة ويقوم باسترجاعه أو استرجاع الفارق بين رسم البيع والشراء الوهمي.¹

كما يدخل ضمن هذا السياق استغلال الخصومات والتخفيضات التي تؤثر علة الوعاء الضريبي وتجعل دين الضريبة على المكلف أقل، كمبالغ التبرعات والهيئات التي تقرر بعض التشريعات خصمها أو اعفاءها من وعاء الضريبة.²

كما أن بعض المكلفين يلجأ إلى وقف نشاطه التجاري، وذلك بشطب اسمه من السجل التجاري مع مواصلة ممارسة نشاطه، وبالتالي الحصول على أرباح تكون غير خاضعة للضريبة لأنه أوهم مصلحة الضرائب بتوقيف نشاطه التجاري.³

وفي الأخير نشير إلى أن المشرع دائماً ما يحاول سد هذه الثغرات أمام المكلفين بأداء الضريبة عن طريق ضبط نصوص التشريعات الجبائية بما يحقق مواجهة الأساليب المستحدثة من قبلهم للتهرب من أداء الضريبة ولعل هذا أحد الأساليب المفسرة لكثرة التعديلات التي تطرأ على هذه القوانين.⁴

المطلب الثاني: اثار التهرب الضريبي

تعتبر الضريبة أداة هامة تستخدمها الدولة لتحقيق مجموعة من الأهداف، لذلك فإن التلاعب والاخلال بالواجب الضريبي يؤدي إلى بروز عدة اثار سلبية يمكن تصنيفها إلى اثار مالية واقتصادية واجتماعية وسياسية وهذا ما سنتطرق إليه في هذا المطلب.

¹ طورش بتاتة، المرجع السابق، ص 84.

² أحمد خيدل و زهيرة كيسي، المرجع السابق، ص 1057.

³ طورش بتاتة، المرجع السابق، ص 85.

⁴ أحمد خيدل و زهيرة كيسي، المرجع السابق، ص 1057.

الفرع الأول: الآثار المالية والاقتصادية للتهرب الضريبي

يؤدي التهرب الضريبي إلى آثار تمس بالخزينة العامة للدولة بحيث تصبح عاجزة عن أداء واجباتها مما يخلف عجزا في الميزانية وضعفا في الاقتصاد الوطني.

أولا: الآثار المالية

إن التهرب الضريبي يؤدي إلى الإضرار بالخزينة العامة للدولة، حيث يفوت على الدولة جزءا هاما من الموارد المالية المستحقة، ونتيجة لذلك يتعذر على الدولة تنفيذ الانفاق العام على الوجه الأكمل، وبالتالي تصبح الدولة عاجزة عن أداء واجباتها الأساسية تجاه المواطنين، وعند عجز الميزانية فإن الدولة تضطر للجوء إلى وسائل تمويلية أخرى كالإصدار النقدي واللجوء إلى الاقتراض إلا أن ذلك الاتجاه قد يسبب مخاطر تمس الاستقلال المالي والاقتصادي للبلد المعني.¹

فنقص الأموال في الخزينة العامة يؤدي إلى عجز الدولة جزئيا عن تنفيذ المشاريع النافعة، ولكي تتدارك الدولة الاختلالات فإنها تبحث عن المصادر التي تمول الخزينة كالإصدار النقدي كما سبق ذكره والذي يعرف بالتمويل بالتضخم تنتج عنه آثار سلبية منها زيادة مفرطة للأسعار دون أن يقابله زيادة في الإنتاج.

كذلك نقص القدرة الشرائية للمواطنين، والتي تتدرج عنها اختلال التوازن الاجتماعي بين طبقات المجتمع كما يؤدي ذلك إلى انخفاض الصادرات في البلاد مما يؤدي إلى قصور في الحصول على العملة الصعبة.²

¹ ناصر مراد، إشكالية التهرب الضريبي، المرجع السابق، ص 123.

² طورش بتاتة، المرجع السابق، ص 87.

كما يؤثر التهرب الضريبي على التجارة الخارجية، حيث تقوم الدولة بترقية التجارة الخارجية عن طريق فتح السوق الوطنية على الأسواق العالمية وذلك من أجل تمويل الواردات الضرورية من السلع الأجنبية.¹

وكذلك تقوم الدولة بتصدير منتجاتها الوطنية لجلب العملة الصعبة ولكن الظاهرة المعاشة في الدولة النامية وهي اعتمادها على تصدير المواد الأولية لأسعار منخفضة واستيرادها لسلع التجهيزات بأسعار مرتفعة فهي تلجأ إلى الخزينة العمومية لتغطية النقص الوارد بين الصادرات والواردات.²

ثانياً: الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي

يؤدي التهرب الضريبي إلى انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني وذلك من عدة جوانب، على اعتبار أن الضريبة متغير اقتصادي هاماً، فبالنسبة للاستثمار فإن نقص إيرادات الدولة بسبب التملص الضريبي لا يسمح بتكوين الادخار العام لذا يحد من قدرة الدولة على القيام بالمشاريع الاستثمارية التي تقضيها التنمية.³

كما يؤدي التهرب الضريبي إلى خرق قواعد المنافسة، حيث تصبح المؤسسات المتهربة أكثر تميزاً مقارنة بتلك التي تلتزم بواجباتها الضريبية بحيث تتمتع هذه المؤسسات بقدرات تمويلية هائلة تسمح لها بتحسين جهازها الإنتاجي وتتعزز مكانتها في السوق، كما يضر التهرب الضريبي بإنتاجية المؤسسة بحيث يعمل على توجع عناصر الإنتاج الأنشطة التي يسهل فيها التهرب الضريبي حتى ولو كانت هذه الأنشطة ذات إنتاجية ضعيفة وهذا على حساب المشروعات الأكثر كفاءة بالإضافة إلى الاخلال بالتوازن الجهوي للمشاريع الاستثمارية.⁴

¹ طورش بناتة، المرجع السابق، ص 88.

² طورش بناتة، المرجع نفسه، ص 88.

³ لشلح صافية، المرجع السابق، ص 265.

⁴ ناصر مراد، المرجع السابق، ص 123.

كما يساهم التهرب الضريبي في تهرب أموال واستثمارات كبيرة التي تؤدي إلى استبدال نشاطات استثمارية بنشاطات بسيطة حالة الصينيين في بلادنا الذين استثمروا في نشاطات تجارية بسيطة تتمثل في محلات لبيع مختلف الألبسة والأحذية وانعدام النشاطات التجارية.¹ بالإضافة إلى تحرير التجارة الخارجية زادت تفاقم ظاهرة التهرب الضريبي وذلك عن طريق المؤسسات التجارية الوهمية، أي غير الموجودة المقيدة في السجل التجاري، بدون أن تملك مقرا لها مما يؤدي الى صعوبة رقابة كل العمليات والصفقات التي تبرمها وعدم القدرة على متابعتها من أجل تحصيل ما عليها من ضرائب.²

الفرع الثاني: الآثار الاجتماعية والسياسية للتهرب الضريبي

إن التهرب الضريبي يتسبب في العديد من الآثار السلبية على السياسة أي عدم الاستقرار السياسي للدولة وكذلك تنتج عنه آثار اجتماعية فبغيا ب العدالة الضريبية تغيب العدالة الاجتماعية، بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يخل بإعادة توزيع المداخل بين طبقات المجتمع ويزيد الفوارق الطبقة بينه وهذا ما سنعرضه فيما يلي.

أولاً: الآثار الاجتماعية

إن التهرب الضريبي يؤدي الى اضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع كما يؤدي إلى عدم المساواة بين المكلفين في تحمل عبء الضريبة، إذ يتحمل البعض الضريبة بكاملها بينما يتخلص منها الذين تمكنوا من التهرب منها أي عدم عدالة توزيع العبء الضريبي، وتؤدي كثرة التهرب الضريبي إلى لجوء الدولة لدفع معدلات الضرائب الموجودة أو إضافة الضرائب الجديدة، فهنا يزداد العبء على من لم يتهرب من الضريبة ، لذلك تصبح الضريبة عاجزة عن تحقيق التكافل الاجتماعي بين افراد المجتمع، بالإضافة الى ذلك تصبح الضريبة عامل فساد أخلاقي ذلك من خلال البحث عن جميع الوسائل سواء المشروعة أو غير المشروعة

¹ طورش بتاتة، المرجع السابق، ص 89.

² طورش بتاتة، المرجع نفسه، ص 90.

قصد التحايل والإفلات من الواجب الضريبي،¹ ويحطم التهرب الضريبي سلطة الدولة وذلك بتعويد المواطن على العيش في مخالفة دائمة، ويؤدي بالأفراد إلى البحث عن جميع الطرق والوسائل للتهرب من الضريبة.²

ومن آثار التهرب كذلك تعميق الفوارق بين مختلف طبقات المجتمع، تبدو هذه الآثار الضارة واضحة حيث تؤدي إلى كثرة التهرب، وكذلك عند زيارة الدولة سعر الضرائب الموجودة أو تفرض ضرائب جديدة فيزداد العبء على من لم يتهرب.³

إن شعور المكلف بالاستغلال من طرف النظام الجبائي وكذلك سكوت الدولة على مختلف التجاوزات التي يقوم بها خاصة أصحاب النفوذ بتهربهم الدائم يجعل العلاقات مضطربة بين أفراد المجتمع الواحد فيما بينهم وظهور الفوارق الاجتماعية.⁴

كما يعرقل التهرب القيام بالاستثمارات المرجوة التي تساهم في تخفيض وامتصاص والتقليل في حجم البطالة، وتحسين الوضعية الاجتماعية للأفراد خاصة فئة الشباب منهم، وكذلك النمو السريع للثروة غير المبررة والربح السريع لدى طبقة الأغنياء، دون أن تتساءل الدولة من أين لك هذا؟ وهذا نتيجة انعدام الرقابة وكل ما سبق يؤدي إلى انتشار الانحطاط المدني، ويصبح التهرب عادة متفشية في المجتمع.⁵

وبالتالي نستنتج أن التهرب الضريبي يؤثر على المجتمعات وذلك يضعف التضامن فيما بينهم وبرز فروقات بين أفراد المجتمع والتي تؤدي إلى زيادة وكثرة ميلهم للتهرب من الضريبة.

¹ ناصر مراد، إشكالية التهرب الضريبي، المرجع السابق، ص 91.

² طورش بتاتة، المرجع السابق، ص 91.

³ مداح حاج علي، المرجع السابق، ص 28.

⁴ ناصر مراد، أسباب التهرب الضريبي وآثاره على الاقتصاد الوطني، المرجع السابق، ص 14.

⁵ طورش بتاتة، المرجع السابق، ص 92.

ثانيا: الآثار السياسية

يعتبر التهرب الضريبي نتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي ونقص المراقبة الجبائية، وأن الوضعية السياسية لها علاقة وثيقة بالتهرب الضريبي، بحيث أن آثار الضغوطات الاقتصادية والاجتماعية ينعكس على الدولة ويصيبها بعدم الاستقرار السياسي فكل تأثير من الجانب المالي له تأثير على الجانب السياسي.¹

بالإضافة إلى أن الممارسة الواعية للوظيفة السياسية للضرائب قد تتطلب وضع استراتيجية رئيسية لكافة شؤون المجتمع الداخلية والخارجية، ويتم عن طريقها رسم سياسات الفرائض المالية اللازمة لها والتخطيط لتنفيذه وبناء نظام الضرائب في مراحل العمل الوطني بغية تحقيق أهدافها، مما يستلزم توافر قاعدة بيانات شاملة وسليمة، وكذلك إصدار القوانين الضريبية يتطلب جهاز جبائي بالمستوى العصري لفرض الضرائب وتحصيلها بكفاءة، بالإضافة إلى تنمية الوعي الضريبي لدى أفراد المجتمع لضمان تسديدهم للضريبة.²

وكذلك التهرب الضريبي يعزز الصراعات بين الحاكم والمحكوم والذي يتميز بحرص الدولة على فرض الضرائب وتحصيلها والسعي الدائم للمكلف المتهرب من دفع الضريبة باستعمال طرق وأساليب تدليسية واحتيالية.³

تسعى الأنظمة السياسية الحديثة لوضع نظام جبائي عصري يسمح بتحصيل الضرائب ويحقق أهداف الدولة التنموية ويقوم بوضع حدود لحالات التهرب الضريبي، ويسمح للدولة بتتبع سياسة اقتصادية سليمة تقوم على إعطاء تحاليل واحصائيات حقيقية ويجعل الدولة تبني قراراتها وتحاليلها وبرامجها التخطيطية.⁴

¹ طورش بتاتة، المرجع السابق، ص 92.

² طورش بتاتة، المرجع نفسه، ص 92.

³ بولجة نادية، المرجع السابق، ص 43.

⁴ طورش بتاتة، المرجع السابق، ص 93.

وفي الأخير نستخلص أن التهرب الضريبي هو نتيجة لعدم وجود نظام ضريبي جيد قائم على الحد من هذه الظاهرة ودليل على عدم فعاليته وهذا يجعله يقلل من أهمية الضريبة ويعرقل أهدافها، بالإضافة إلى نقص الرقابة الجبائية أو عدمها كذلك يعزز للمكلفين التهرب من دفع الضريبة بكل حرية وبالتالي تنتج آثار سلبية تمس الدولة.

الفصل الثاني:

آليات مكافحة التهرب الضريبي

الفصل الثاني: آليات مكافحة التهرب الضريبي

تنتشر ظاهرة التهرب الضريبي في الكثير من بلدان العالم كظاهرة ملازمة للنظام الضريبي لتلك الدول، وتختلف طرق مكافحته من نظام مالي إلى آخر ومن ضريبة إلى أخرى، ونظرا لما يترتب عنها من آثار وخيمة على التوازن الاقتصادي والكيان الاجتماعي للدولة وعرقلته للتنمية الاقتصادية، عمدت الدولة على مكافحة هذه الظاهرة.

ولقد أعطى المشرع الجزائري اهتماما كبيرا لمجال السياسة الضريبية من خلال الاعتماد على مجموعة من الوسائل والمبادئ والآليات من أجل مكافحتها، بطرق متعددة من رقابة ووقاية ومتابعة، ومن وسائل قمع للحد من هذه الظاهرة، فعمدت الدولة على تعديل بعض القوانين التي تحمل ثغرات يستطيع المكلف التملص من خلالها، وسعيا منا لمكافحة التهرب الضريبي أو التقليل منه ارتأينا استخدام بعض الوسائل والآليات التي نراها فعالة للتقليل من هذه الظاهرة والتي سنعرضها في المباحث التالية، حيث تناولنا في المبحث الأول وسائل معالجة التهرب الضريبي، وفي المبحث الثاني بعنوان الوسائل القمعية لمكافحة التهرب الضريبي.

المبحث الأول: وسائل معالجة التهرب الضريبي

نظرا للأثار السيئة التي تترتب على التهرب الضريبي، فإن التشريعات الضريبية المختلفة تحاول التقليل والحد من ظاهرة التهرب الضريبي ومكافحته.

فمنع وقوع التهرب الضريبي يتحقق بمحاولة إزالة أسبابه، وذلك عن طريق تبسيط النظام الضريبي، زيادة كفاءة الإدارة المالية، استخدام وسائل لتقدير أوعية الضرائب تمنع من التهرب أو على الأقل تقلل من فرصه¹، كذلك العمل على إزالة التوتر بين الإدارة والمكلف بالضريبة، وتوعيته بواجبه الضريبي، بالإضافة إلى التحكم الجيد في الرقابة الجبائية التي تعتبر من أهم الوسائل الكاشفة للتهرب الضريبي.

المطلب الأول: الوسائل الوقائية

تعد الوسائل الوقائية من أهم آليات مواجهة التهرب الضريبي لاحتوائها على حلول تؤدي إلى التقليل من هذه الظاهرة، فبالوقاية تسعى الدولة إلى تفعيل النظام الضريبي بمختلف الطرق قبل مكافحته، ويعتبر سد الطريق أمام المكلف بالضريبة وأفضل إجراء وقائي لذا حاولنا في هذا المطلب أن نذكر الوسائل الوقائية في ثلاث فروع ففي الفرع الأول نتحدث عنها من ناحية التشريع الضريبي والإدارة الجبائية وفي الفرع الثاني من ناحية المكلف بالضريبة.

الفرع الأول: على مستوى التشريع الضريبي والإدارة

إن معالجة التهرب الضريبي تكون على مستويين، أولا على مستوى التشريع والإدارة الضريبية، وذلك بمحاولة إلغاء التعقيد والغموض الذي يشوب النصوص القانونية وجعلها تتماشى مع متطلبات الحياة الاقتصادية، وثانيا على مستوى المكلف بالضريبة عن طريق توعيته بواجباته الضريبية، وضرورة مشاركته في الأعباء العامة، والحرص على إزالة التوتر القائم بين كل من الإدارة والمكلف بالضريبة.

¹ زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، بيروت، د ط، 1998، ص 189.

أولاً: الوقاية على مستوى التشريع الضريبي.

للتشريعات الضريبية بالغ الأهمية في محاربة التهرب الضريبي، لذا وجب العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بالتحصيل، بالإضافة إلى صياغة التشريع الضريبي بأسلوب سهل الفهم.

فيعتبر التهرب الضريبي كنتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي، لذلك فإن تحسين فعالية ذلك النظام سيساهم في معالجة ظاهرة التهرب.¹

1- العمل على تحسين التشريع الضريبي:

من أسباب التهرب الضريبي وجود ثغرات في التشريع الضريبي بالإضافة إلى تعقيده، لذلك خير وسيلة لمكافحته هو إعادة صياغة التشريعات الضريبية بطريقة مبسطة وواضحة يفهمها عامة الناس، ولا يجب أن تترك القوانين في طياتها مجالاً للتأويل والتفسير.²

وبالتالي يجب إحكام صياغة نصوص التشريع الضريبي حتى يفوت على المكلف بالضريبة فرصة الاستفادة من بعض الثغرات التي يتضمنها التشريع الضريبي، وعليه سد المنافذ التهرب الضريبي.³

فالصياغة القانونية الجيدة تسهل على المكلفين فهمها، لذا يجب أن تتسم بالبساطة والوضوح والمرونة، لأن صياغة القانون الضريبي تلعب دوراً رئيسياً في نجاح أو فشل أي نوع من أنواع الضرائب.⁴

¹ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، المرجع السابق، ص 162.

² العقيلي إبراهيم سالم إبراهيم، الرقابة القضائية على قرارات مقدري الضريبة على الدخل وفعالية عقوبات الجرائم الضريبية دراسة قانونية مقارنة، دار قنديل للنشر والتوزيع، عمان، د ط، 2008، ص 178.

³ محمد مرسي فهمي، سيد لطفى عبد الله، الضريبة الموحدة على الأشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العملية، د ن، القاهرة، 1999، ص 309

⁴ حامد عبد المجيد دراز، مرسي السيد حجازي، المالية العامة، د ن، بيروت، 2003، ص 272.

كما يجب أن يتسم النظام الضريبي بالشفافية في إجراءات فرض الضرائب أو تقييم رقم الأعمال خاصة إذا تعلق الأمر بالنظام الجزائي.¹

ويستحسن في هذا المجال أن يشترك الفقه القانوني والمحاسبي مع الفقه الاقتصادي والمالي في إقامة هذه النصوص التشريعية للعمل على سد الثغرات وتصحيح الأخطاء واستكمال النقائص، وحسم الخلافات الفقهية عند التطبيق.²

2- العمل على استقرار التشريع الضريبي:

كما يجب أن يساهم التشريع الضريبي الجيد والمنسجم في استقرار القوانين، فالتعديلات والتغييرات المستمرة كل سنة من خلال قانون المالية تعقد مهام موظفي الضرائب وتصبح عليهم الاستيعاب من جهة ومن جهة أخرى عدم قدرة المكلفين بالضريبة تتبعها وفهمها.

وبالتالي يجب العمل على استقرار النظام الضريبي، بأن يسعى المشرع من خلاله إلى إنشاء قانون ضريبي يكرس طويلا حتى نضمن تحصيل الضريبة ومتابعتها بالنسبة للموظفين، وأدائها وفهمها بالنسبة للمكلفين لأن المشكل ليس في انعدام القوانين أو تعددها بقدر ما هو في استقرارها.³

فمن الواجب أن تعتمد الدولة سياسة اقتصادية، ومالية واضحة تكون أساسا لسياسة ضريبية مستوحاة من حاجات البلاد وهذا ضروري وقبل كل شيء، ومتجاوبة مع متطلبات الاقتصاد الوطني ضمن خطة إنمائية شاملة، مما يتوجب العمل على وضع نظام ضريبي منسجم ومتربط

¹ مولاي سليمان بغدادي، الإجراءات الجزافية في التشريع الجزائري، المؤسسة الوطنية للكتاب، الجزائر، د ط، 1992، ص 52.

² برحمان محفوط، الضريبة العقارية دراسة في القانون الجزائري والتشريعات المقارنة، دار الجامع الجديد، الجزائر، د ط، 2009، ص 172.

³ طورش بتاتة، المرجع السابق، ص 97.

خال من التعقيد بحيث لا يتضمن تغييرات تترك مجالاً للتهرب وعدم المساواة في دفع الضريبة، وإن هذا لا يكفي لوحده إذا لم يتم بتطبيقه جهاز إداري، يتمتع بكفاءة عالية وخبرة ونزاهة.¹

3- عدالة النظام الضريبي:

تتحقق عدالة النظام الضريبي من خلال تحقيق العدالة الاجتماعية بين أفراد المجتمع، والحد من التفاوت الطبقي.²

والمقصود بالعدالة الاجتماعية هو تحمل الأفراد لأعباء ضريبية متساوية سواء كلها أو بعضها،³ مع السعي إلى تحقيق العدالة الضريبية من خلال مراعاة مبدأ شخصية الضريبة.⁴ وكلما كان النظام الضريبي سهلاً وكانت المعدلات الضريبية واحدة والتخفيضات والإعفاءات واضحة فلن يكون خلاف عليها، ويمكنه اقناع المكلف بوجود دفعها وعدم التهرب منها.

ولتحقيق العدالة الضريبية لابد من شمولية الضريبة بحيث تمس كافة المداخيل، حتى لا يشعر المكلف الملتزم بدفع الضريبة، أن هناك من يحقق إيرادات ولا يدفع الضريبة، وجب أن يكون معدل الضريبة في حدود المعقول فلا يكون مرتفعاً حتى لا يترك آثاراً سيئة على نفسية دافع الضريبة، وأي نظام ضريبي يحتوي على إعفاءات فيها محاباة لبعض الفئات على حساب فئات أخرى، لابد أن يدفع بالمكلف إلى التهرب منها، لذلك على الإعفاءات أن تكون مدروسة بشكل جيد و يستفيد منها أشخاص بحاجة إلى إعفاءات وإلا أدى الأمر إلى التهرب الضريبي من قبل دافعي الضرائب.⁵

¹ لشلح صافية، المرجع السابق، ص 259.

² عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، ط1، 2007، ص 181

³ عادل فليح العلي، المرجع نفسه، ص 124.

⁴ ناصر مراد، المرجع السابق، ص 163.

⁵ أحمد زهير شامية، المالية العامة، دار زهران للنشر، عمان، د ط، 1993، ص 210.

وعليه فإن الإصلاحات التي عرفت الجزائر في مجال الضريبة، من أجل ارشاد النظام الضريبي لا وجود لها في الحياة العملية، وهذا مرده إلى التعديل المستمر لقانون المالية كل سنة.

ثانيا: الوقاية على مستوى الإدارة الضريبية.

بما أن الإدارة الضريبية هي الجهاز التنفيذي لكل التشريعات والإجراءات القانونية الضريبية، يستلزم وجود هيكل إداري كفاء ومتطور يمكنها من القيام بمهامها الأساسية المتمثلة في التحصيل ومراقبة حسن الأداء، والتصريح بمجمل المداخل الحقيقية لمكافحة التهرب الضريبي بجميع أشكاله.

وقد وضع المشرع الجزائري العديد من الإجراءات التي يتعين على الإدارة الضريبية اتخاذها سواء على مستوى الجانب البشري أو على مستوى الجانب المادي.¹

فأي قصور أو خلل في الإدارة الجبائية، سواء بشريا أو ماديا يؤدي إلى عدم تحقيق الإدارة لهدفها الأساسي المتمثل في تطبيق النصوص القانونية الضريبية حيث قال يونس البطريق أن الجهاز الضريبي غير الكفاء يمكنه أن يحول أحسن الضرائب إلى أسوأها،² ولذلك أصبح إصلاح الإدارة الجبائية أمرا ضروريا لسد كل المنافذ التي يستغلها المكلف.

1- الجانب البشري:

أصبح من الضروري اتخاذ الإجراءات اللازمة لترقية مستوى الإدارة الجبائية من خلال تحسين النوعي والكمي للإمكانيات البشرية ومن أهم الإجراءات الواجب اتخاذها ما يلي:

¹ نجوى سديري، آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عباس لغرور، خنشلة (الجزائر)، العدد 11، 11 جانفي 2019، ص 270.

² أحمد يونس البطريق، مرجع سابق، ص 162.

- 1- رفع مستوى الموظفين من خلال التكوين المتخصص لرفع مستوى تأهيلهم.¹ وذلك بفتح مدارس متخصصة في المجال الضريبي عبر الوطن قصد التكوين الجيد لهذه العناصر.
- 2- تحسين دخل الموظفين في قطاع الضرائب ليتمكن من تحسين أوضاعه المادية والاجتماعية قصد غلق منافذ الاغراءات المقدمة لهم.
- 3- وضع أسس عادلة للترقية بالإضافة إلى تشديد العقوبة لمن يثبت في حقه سلوكيات غير مشروعة تتنافى مع أخلاق المهنة كالرشوة.
- 4- توفير الحماية اللازمة للعاملين خاصة القائمين بعملية التحصيل أو عملية الرقابة الجبائية الميدانية لضمان السير الحسن لمهامهم.
- 5- ينبغي تمكين موظفي مصلحة الضرائب من الاطلاع على ما يريدون الاطلاع عليه من الوثائق والأوراق المساعدة على فرض الضريبة بالوجه الصحيح،² إذا كان ذلك ضروريا للوصول إلى تحديد دقيق لوعاء الضريبة أو في حالة الشك بأن الإقرار المقدم من قبل المكلف لا يتفق والحقيقة.³
- 6- تحسين علاقة الإدارة بالمكلفين وذلك باعتبارهم زبائن لديها، وأن التعامل لا بد أن يكون السائد فضلا عن الاستماع لانشغالاتهم والأخذ بعين الاعتبار لمقترحاتهم.⁴

2- الجانب المادي:

نظرا لمهام الإدارة الضريبية المتعددة سواء المتعلقة بإحصاء المكلفين، والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة، وتحديد وعائها وتحصيلها، بالإضافة إلى عمليات التفتيش والرقابة لمختلف الملفات المعنية مما يقتضي:

¹ ناصر مراد، الإصلاحات الضريبية في الجزائر، المرجع السابق، ص 229.

² سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، رسالة دكتوراه، محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014/2015، ص 56.

³ عادل فليح العلي، المرجع السابق، 2011، ص 180

⁴ عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير لنشر والتوزيع، عمان الأردن، ط1، 2011، ص 229.

- 1- توفر مقرات مجهزة بالمرافق الضرورية للعمل، وأيضا تدعيمه بحواسيب ووسائل مادية متطورة تتماشى مع مقتضيات العصر لضمان سرعة الإنجاز في العمل، واستلام البيانات وإقامة نظام استعلاماتي عصري، بالإضافة إلى برمجة علمية للملفات الخاضعة للضريبة ليسهل الكشف عن التحايل والتهرب.
- 2- تنظيم الإدارة الضريبية ويقصد به تنظيم الإدارة وفق مبدأ لامركزية القرار بهدف فسح المجال لاتخاذ القرارات بصفة عقلانية، وضمان سرعة وفعالية العمل.¹
- 3- استحداث رقم تعريف احصائي، وإلزامية اظهاره على التصريحات والوثائق التي لها علاقة بالنشاط الممارس.²
- 4- تسجيل المكلفين المتهربين في البطاقة الوطنية لمرتكبي الغش، ومرتكبي المخالفات الخطيرة للتشريعات والتنظيمات الجمركية والتجارية، ويتم إنجازها من طرف المديرية العامة للضرائب، ومن ثم ضرورة استبعادهم من المشاركة في أية مناقصة تخص الصفقات العمومية، وعمليات التجارة الخارجية.³
- 5- إخضاع كل طلب شطب في السجل التجاري إلى تقديم شهادة الوضعية الجبائية مسلمة من طرف الإدارة الجبائية المختصة خلال 48 ساعة التي تلي تقديم الطلب حتى ولو كان مدينا للخرينة العمومية، لكن في هذه الحالة الأخيرة لا يمكن الإعفاء من المتابعة.⁴

¹ لجلط هشام، الأساليب الحديثة للرقابة الجبائية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة المدية قسم العلوم الاقتصادية، 2014، ص24-25.

² راجع المواد: 3،4،6،8،24 من القانون رقم 21/01 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002، جريدة رسمية رقم 79، الصادر بتاريخ: 2001/12/23.

³ لمادة 29 من الأمر رقم 01/09 المؤرخ في 22 جوان 2009 المتضمن لقانون المالية التكميلي لسنة 2009، جريدة رسمية عدد 44، الصادر بتاريخ 26 جوان 2009.

⁴ لمادة 39 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 والتي جاءت لتعديل معنى المادة 66 من الأمر رقم 11/02 من قانون المالية لسنة 2003، جريدة رسمية 56 الصادرة في 25 ديسمبر 2002.

ما يمكن ملاحظته على الوسائل الوقائية المنتهجة على مستوى الإدارة الجبائية، وعلى الرغم من الإصلاحات التي تتبناها المنظومة الجبائية إلا أنها مازالت تشكو العديد من المشاكل سواء على الجانب المادي أو حتى الجانب البشري.

كان الأجر الاهتمام بموظفي الإدارة الجبائية، وذلك بتسطير برامج تكوينية دورية لمواكبة التطور الحاصل في النظام الجبائي.

الفرع الثاني: الإجراءات الوقائية الخاصة بالمكلف بالضريبة

يقاس نجاح أو فشل أي نظام ضريبي بمدى وعي المكلفين به ومدى اقتناعهم بأهمية الضريبة في تمويل الخزينة العمومية، فالعمل على توعية المكلف وتحسين علاقته مع الإدارة كفيل كآلية وقائية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي خصوصاً وأن المكلف يعتبر حجر الأساس في هذه العملية.

أولاً: توعية المكلف بالضريبة

من الوسائل الوقائية لمعالجة التهرب الضريبي هي تنمية الوعي الضريبي للمكلف، وإقناعه بواجبه الضريبي، ومن أجل نشر الوعي بين أفراد المجتمع يجب تحقيق المفاهيم التالية:

- نشر الوعي الضريبي بين المواطنين، اعتماداً على مختلف وسائل الاعلام والاتصال، لتبصير الرأي العام بالمحاذير الاقتصادية التي تترتب على ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي.¹

- التعريف بالضريبة وأهدافها من خلال تعميمها في البرامج التربوية قصد إرساء ثقافة ضريبية لدى المواطن.

- إعلام المكلف بحقوقه في طلب الإعفاء من الضريبة أو التخفيض، وكذلك حقه في الاعتراض على الإجراءات وعلى التقديرات.

- تنظيم ملتقيات، وأبواب مفتوحة عامة حول النظام الضريبي ومستجداته.

¹ فوزي عطوي، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت (لبنان)، 2003، ص 281.

- إقناع المكلف بالضريبة بضرورة أدائه لواجبه الضريبي، كونها من أهم صفات المواطنة، وأنها تعود عليه وعلى وطنه بالفائدة، لإنشاء المرافق العامة ولتجسيد ذلك على أرض الواقع من خلال انتهاج سياسة رشيدة في إنشاء موارد تعيد ثقته في الدولة.¹

ثانيا: إزالة التوتر بين الإدارة والمكلف بالضريبة

إن توتر العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلف سوف يؤثر سلبا على نفسية هذا الأخير مما يدفعه إلى التهرب من الضريبة، لأجل ذلك يجب على الإدارة الجبائية العمل على تحسين علاقتها بالمكلف حتى تمتص حدة التوتر والانزعاج الذي تبعثه الضريبة في نفسية المكلف، فكما نعرف أن المكلف الجزائري له نظرة عدوانية وسلبية تجاه الضريبة والإدارة الجبائية والذي يعود لأسباب تاريخية، نفسية، مالية.²

ولتحسين العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية وجب العمل على انشاء مكاتب للعلاقات العامة على مستوى المديرية الولائية للضرائب لمهمتها المساعدة على تقديم الارشادات والتفسيرات اللازمة للمكلفين، وكذلك تسهيل عمليات التحصيل، فاستيعاب المكلف لفكرة تسديد الضريبة سيعمل على حل نسبة كبيرة من إشكالية التهرب الضريبي.

فالعلاقة بينهما يجب أن تكون علاقة عدااء بل على العكس علاقة ثقة وتعاون في سبيل الخير العام.³

المطلب الثاني: الوسائل الرقابية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي

تعد الوسائل الرقابية أهم سبيل للحد من جريمة التهرب الضريبي -التي تعد من الجرائم الماسة بالاقتصاد الوطني- خصوصا أنها تعمل على رقابة صحة المعلومات المقدمة من المكلف باعتبار أن النظام الجبائي في الجزائر يقوم على أساس التصريح المقدم من طرف المكلف بالضريبة الذي يتعهد من خلاله بالتصريح بنتائج أعماله المحققة خلال كل سنة

¹ نجوى سديرة، المرجع السابق، ص 271

² فوزي عطوي، المرجع السابق، ص 281.

³ زينب حسن عوض الله، المرجع السابق، ص 189.

جبائية في الميعاد المحدد بالأجال، وهذا ما سنشير إليه من خلال الفرع الأول بعنوان الرقابة الجبائية، والفرع الثاني بعنوان التحقيق الجبائي.

الفرع الأول: الرقابة العامة

يعمل حق المراقبة على التأكد من صحة العمليات الشكالية والمادية المنجزة من طرف أعوان الإدارة الجبائية، "كما يسمح للإدارة الجبائية من التأكد، عن طريق الإجراءات والتقنيات المنصوص عليها في التشريع الضريبي، لمعرفة أن المكلف أهمل واجباته، إمكانية إلحاقه الضرر لخزينة الدولة عند مخالفته للقانون الجبائي".¹

تعتبر الرقابة الجبائية من الإجراءات الضرورية التي يجب على الإدارة الجبائية القيام بها بغرض المحافظة على حقوق الخزينة العمومية، ضمنا لرفع نسب التحصيل الضريبي، فهي تقوم بمراقبة التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة.²

ولقد برزت عدة تعريفات للرقابة الجبائية، فعرفها الأستاذ "كوسة فضيل" على أنها: الرقابة الجبائية أداة تستعملها إدارة الضرائب من أجل الإثبات والتأكد من صحة التصريحات المودعة لديها من طرف المكلف بالضريبة زيادة على قيامها بإجراءات أشد ضبطا وتأكيذا.³

كما تعرف على أنها "فحص تصريحات وكل السجلات والوثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك قصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية، على أن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية أفضل الوسائل للاستعلام والاستفسار عن كل ما هو مدون في التصريحات والوثائق المرفقة لها بل عليه أن يقوم بعملية مقارنة بين ما هو مصرح به والمعلومات المتحصل عليها

¹ Lambert THIERRY, Contrôle fiscal ; Droit Et Pratique, Edition, P.U.F 1991 Page 43.

² حولة حموش وبنزارية امحمد، فعالية الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 12 العدد 1، تاريخ النشر: 1 جانفي 2021، ص 362-379.

³ كوسة فضيل، الدعوى الضريبية واثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار الطباعة دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2010، ص 154.

من مصادر أخرى، وبالتالي التأكد من مدى التطابق الموجود بينهما وكذلك النظر في الوضعية المالية للمكلف.¹

تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة. كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليس لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها.²

ومن خلال التعاريف السابقة للرقابة الجبائية نستنتج أنها تشترك في كونها مجموعة الإجراءات التي تستعملها مصالح الإدارة الجبائية المختصة للتأكد من مصداقية وصحة البيانات المقدمة والتصريحات المكتتبه من طرف المكلفين، وذلك بما يتلاءم مع القانون الجبائي.

أولاً: الرقابة الشكلية

تعتبر أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات الضريبية من طرف المكلفين فهي تخص مجمل التسجيلات التي لها علاقة بتصحيح الأخطاء المادية الظاهرة في التصريحات والملاحظة من طرف المراقبين الجبائيين، إضافة إلى مراقبة هوية وعنوان المكلفين بالضريبة والهدف هو مراقبة شكل وكيفية التصريحات دون التأكد من صحة هذه الأخيرة.³

وتتم على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص والتابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة والتي ينجز في كل سنة، وتقوم المصالح المعنية بالتحقيق الشكلي للمعلومات التي يتضمنها التصريح كالهوية والإمضاء، ختم المكلف إلخ.⁴

¹ خولة حموش وبنزارية امحمد، المرجع السابق ص 364.

² المادة 18 الفقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية 2023.

³ لشلح صافية، المرجع السابق، ص 268.

⁴ بن صفي الدين أحلام، الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، تخصص دولة والمؤسسات العمومية، جامعة الجزائر 1، 2014، ص 20.

فالرقابة الجبائية تقوم بفحص سريع للتصريحات التي يقدمها المكلف خاصة من حيث الشكل والتي تهدف إلى إعطاء فكرة أولية عن الملف الجبائي، يتم من خلاله إعطاء قرار مبدئي عن مصداقية التصريحات سواء بقبولها أو تحويلها إلى الرقابة على الوثائق، أي أن الرقابة الشكلية تمهيد للرقابة على الوثائق¹.

ثانيا: الرقابة على الوثائق

تمثل الرقابة على الوثائق المرحلة التي تلي الرقابة الشكلية، وتتم هذه المرحلة على مستوى مصلحة التحقيق والتي تقوم بإجراء فحص شامل للتصريحات الضريبية والمكتتبه من خلال مقارنتها بمختلف المعلومات والوثائق التي بحوزة الإدارة الجبائية انطلاقا من ملفاتهم الخاصة.²

وبالتالي تتطلب هذه الرقابة إحضار الوثائق والسجلات المحاسبية والتي من خلالها تقوم المصالح المعنية بإجراء فحص انتقادي للتصريحات والوثائق اعتمادا على المعلومات المشككة للملف الجبائي، ومقارنة محتويات التصاريح بالوثائق المرفقة له وبمجموعة العمليات التي بحوزة هذه المصالح والمتحصل عليها من مختلف الهيئات والمؤسسات المتعاملة مع المكلف،³ وتهدف إلى معرفة الوضعية المالية للمكلف كل سنة وبالتالي معرفة وضعيته الجبائية.

وعليه فالإدارة الجبائية تقوم بتحليل ومقارنة هذه المعلومات عن طريق دراسة ترابطها وتطور الذمة المالية لكل مكلف بالضريبة من سنة لأخرى، وفي هذا الصدد تطلب الإدارة الجبائية معلومات إضافية من المكلف بالضريبة أو تبريرات وتوضيحات فيما يخص مبالغ

¹ بن صفي الدين أحلام، المرجع نفسه، ص 15.

² عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة ماجستير، تخصص تنمية اقتصادية، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة-الجزائر، 2004/2003، ص 57.

³ قاسي يوسف، واقع النظام الضريبي الجزائري وسبل تفعيله، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوقرة، بومرداس-الجزائر، 2015، ص 195.

الرسوم المخصومة والمتعلقة بالرسم على القيمة المضافة والتأكد من المعدلات المطبقة على العملية زيادة إلى النظر في مبيعاتها وإن كانت فعلا متعلقة بالعمليات المحققة أو كانت من بين العمليات المعنية أو ينحصر هذا الشكل من الرقابة على الوثائق في طلب المعلومات وطلب التوضيحات والتبريرات.¹

1- طلب المعلومات

يمكن استعمال هذا الحق عند القيام بعملية التحقيق على الوثائق، والتي تتم انطلاقا من المكتب في إطار التحقيق الخارجي.²

بموجب المهام والامتيازات المخولة للمحقق من قبل القانون الجبائي يمكنه أن يطلب من المكلف بالضريبة أن يمدّه ببعض المعلومات حول الغموض أو اللبس الذي يحتوي عليه التصريح المقدم من طرفه، وفي حالة عدم وجود الرد تقوم الإدارة بإرسال طلب آخر تطلب فيه التوضيحات.³

وليتسنى للمصلحة الجبائية التي تحقق في تصريحات المكلفين أن تتقدم بطلب معلومات حول النقاط التي يشوبها الغموض سواء شفويا أو مكتوبا بخصوص النقاط أو المسائل التي احتوتها التصريحات المقدمة.⁴

2- طلب توضيحات وتبريرات

عندما يعمد المحقق إلى هذا النوع من التحقيق، فإن مهلة 30 يوما تمنح للمكلفين بالضريبة من أجل التصريح بإجاباتهم.⁵

¹ كوسة فضيل، المرجع السابق ص 168.

² عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي من خلال عملية الرقابة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي

الجزائري والمقارن، دار الهدى 2023، ص 35

³ أ. لشلح صافية، المرجع السابق، ص 269.

⁴ كوسة فضيل، المرجع السابق ص 169.

⁵ عباس عبد الرزاق، المرجع السابق، ص 35.

فرفض المكلف بالضريبة الإجابة على الطلب الشفوي أو رفض كل أو جزء من النقاط المطلوب توضيحها، في هذه الحالة يتعين على المفتش المراقب أن يعيد طلبه كتابيا، ويجب أن يحتوي هذا الطلب على كل النقاط التي يراها ضرورية من أجل إزالة الغموض والحصول على التبريرات والتوضيحات، وتبلغ المكلف بالضريبة ومنحه مدة لا تقل عن 30 يوم، وعدم الرد في الآجال يعد قبولا ضمنيا.¹

بعد ذلك يمكن للمفتش أن يصحح التصريحات، لكن عليه قبل ذلك تحت طائلة بطلان إجراءات الإخضاع الضريبي أن يرسل إلى المكلف بالضريبة التصحيح المقرر القيام به، على أن يبين بكل وضوح بالنسبة لكل إعادة تقويم الأسباب التي دعت لذلك، وكذا أسس وحساب الإخضاع الضريبي ومواد قانون الضرائب المطابقة لذلك، كما يقوم في نفس الوقت بدعوة المكلف إلى ارسال موافقته أو تقديم ملاحظته في أجل 30 يوم، وعدم الرد في الآجال يعد بمثابة قبولا ضمنيا.²

إن الرقابة الجبائية والتي تنقسم إلى رقابة شكلية ورقابة على الوثائق، بالرغم من أنها كفيلة بكشف نية المكلف بتقديم مغالطات للإدارة الجبائية قصد التملص من الضريبة، إلا أنه تعثرها بعض العيوب فمن جهة الوثائق الواجب فحصها ومن جهة أخرى ضعف نية بعض موظفي الإدارة الجبائية.

وبالتالي لا يمكن للرقابة لوحدها أن تكشف المتهربين إن لم يكن هناك تمحيص وتفقيش دقيق.

¹ لشلح صافية، المرجع السابق، ص 269.

² طورش بتاته، المرجع السابق، ص 116.

الفرع الثاني: الرقابة المعمقة

يعتبر التحقيق ثاني آلية رقابية لمكافحة التهرب الضريبي، ويتم عن طريق مجموعة من الإجراءات التي يمارسها الموظفون الجبائيون وتتمثل هذه الإجراءات في التحقيق في المحاسبة، التحقيق المصوب في المحاسبة، وكذلك التحقيق المعمق في الوضعية الشاملة.

أولاً: التحقيق المحاسبي

تتمثل هذه الرقابة في التأكد من صحة الوثائق والدفاتر المحاسبية التي يمسكها المكلف بالضريبة والتي يفرضها عليه القانون التجاري والجبائي، لأنه في حالة غيابها لا يمكن إجراء تحقيق محاسبي، فالهدف من التحقيق المحاسبي هو إظهار النفاثص والتجاوزات التي يمكن أن تكون في محاسبة المكلف بقصد التأكد من صحة الأرقام والتصريحات والنتائج التي قدمها، والتي تدخل في حساب أساس تحديد الوعاء الضريبي، ويكون هذا باتخاذ كل الأساليب والطرق اللازمة لذلك، مع مراعاة إجراءات وضمان مصالح المكلف¹. لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل²، وإذا كانت المحاسبة ممسوكة بواسطة أنظمة الاعلام الآلي يمكن أن تشمل المراقبة مجمل المعلومات والمعطيات والمعالجات التي تساهم بصورة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية³.

فهي مجمل العمليات التي ترمي إلى مراجعة محاسبة مؤسسة ما من خلال مقارنتها بعناصر الاستغلال وبالعناصر الخارجية بغية التحقيق في التصريحات المكتتبه والتأكد من مصداقية أساس مختلف الضرائب، والرسوم المستحقة بعنوان نشاط مهني⁴. حيث تنص المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية: ".....إن التحقيق في المحاسبة هو عبارة عن مجموعة

¹ طورش بتاتة، المرجع السابق، ص 118.

² خولة حموش وبزارية امحمد، المرجع السابق ص 365.

³ العيد صالح، الوجيز في الإجراءات الجبائية، ص2، دار هومة الجزائر، 2008، ص 46

⁴ شافعي عبدو وسلطاني سمير، فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مجلة المنهل الاقتصادي،

جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر، المجلد:05 العدد 01، 10 ماي 2022، ص 305

العمليات الرامية الى مراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة بسنوات مالية مغلقة، يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها من طرف المصلحة...¹.

ليس للتحقيق المحاسبي غرض المراقبة الجبائية فحسب بل يمكن كذلك المؤسسات من الاطلاع على واجباتها الجبائية، أثناء التحقيق المحاسبي يطلع عون الإدارة الجبائية المكلف بالضريبة على مصادر الأخطاء التي وقع فيها والتي قد ترتكب أحيانا على حسابه في هذه الحالة، يمكنه أن يطلب لاحقا تخفيض الزيادات نتيجة لهذه الأخطاء ويطلع المحقق عن كيفية تقديم الطعون اللازمة.²

ويمر التحقيق في المحاسبة بالمراحل التالية:

1- مرحلة التحضير للتحقيق

تقوم المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بإعداد برنامج التحقيق بناء على الاقتراحات المقدمة لها من طرف مفتشيات الضرائب التابعة لها، ثم ترسل نسخة منه إلى كل من المديرية الجهوية ومديرية الأبحاث والتحقيقات على مستوى المديرية العمة للضرائب، من أجل الاقتراح أو المصادقة، بعد المصادقة على برنامج التحقيق يتم تحديد الملفات محل التحقيق المحاسبي وتوزيعها على المحققين، حيث لا يمكن إجراء هذا النوع من التحقيقات إلا من طرف أعوان لهم رتبة مفتش على الأقل.³

¹ المادة 20 من القانون رقم 21/01 المؤرخ في ديسمبر 2001، المتضمن لقانون المالية لسنة 2002 ج.ر عدد 97 المؤرخة في 2001/12/23 القسم السادس منه المتضمن قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم لقانون المالية 2023.

² ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين، المرجع السابق، ص 13

³ طورش بتاتة، المرجع السابق، ص 119.

ولضمان السير الحسن لعملية التحقيق، وتقاديا لبطلان الإجراء، منح المشرع للمكلف بالضريبة حقوقا وضمانات قبل مباشرة التحقيق، وذلك حتى يتمكن من تحضير محاسبته ومعظم الوثائق والمستندات التي ستكون موضوعا للتحقيق.¹

" لكي يتمتع المكلفين بالضريبة بمجمل الحقوق والضمانات، عليهم أن يراعوا الواجبات التي يضعها القانون على عاتقهم ولاسيما اكتتاب التصريحات في الآجال المحددة قانونا".²

يجب على العون المحقق المكلف بمراجعة المحاسبة القيام ببعض الإجراءات الأولية التي تسمح له بأخذ صورة كاملة عن المكلف المعني بعملية الرقابة، وذلك عن طريق جمع كل المعلومات المتعلقة به من طرق مفتشية الضرائب التابع لها وتزويده بملفه الجبائي من جهة، ومن جهة أخرى يمكن للمحقق الاتصال بمصالح أخرى عمومية أو خاصة، لها علاقة بالمكلف للحصول على معلومات تكميلية تساعده في عملية التحقيق من طرف مصالح الجمارك، فيما يخص المكلفين العاملين في مجال الاستيراد والتصدير، ومن طرف البنوك والمؤسسات المالية من أجل مراقبة حركة الأرصدة، عندما ينتهي المحقق من دراسة ملف المكلف وجمع مختلف المعلومات عنه يقوم بإعلام المكلف.³

وبالتالي تحت طائلة بطلان التحقيق المحاسبي، لا يمكن إجراء تحقيق دون إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق ملحق بميثاق المكلف بالضريبة الذي ينص على حقوقه وواجباته على أن يستفيد المكلف بالضريبة من مدة تحضير قدرها 10 أيام.⁴

¹ عباس عبد الرزاق، المرجع السابق، ص 44.

² ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المرجع السابق، ص 21.

³ طورش بتاتة، المرجع السابق ص 119

⁴ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المرجع السابق، ص 14.

كما يجب أن يبين هذا الأشعار بالتحقيق ألقاب وأسماء ورتب المحققين، وكذا تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التحقيق فيها والحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعنية وكذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها¹.

وتحت طائلة بطلان الإجراءات يجب أن يشار صراحة أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بوكيل يختاره بمحض إرادته أثناء عملية المراقبة للاستشارة به أو الإنابة عنه، ويجب أن يتم التحقيق المحاسبي بعين المكان أي في محل المكلف بالضريبة، وهذا من أجل خلق جو المناقشة بين المحقق والمكلف بالضريبة، إلا أنه هناك استثناء لهذا الاجراء في حالة قدم المكلف بالضريبة طلبا مكتوبا وبعد قبوله من طرف الإدارة أو في حالة القوة القاهرة يمكن للمحققين أخذ الوثائق لفحصها في مكاتبهم ويسلم للمكلف في هذه الحالة وثيقة تثبت فيها الوثائق المسلمة (عدد الوثائق، طبيعتها... الخ).²

كما لا يمكن أن تتعدى مدة التحقيق بعين المكان من 03 أشهر إلى 6 أشهر حسب رقم الأعمال السنوي وطبيعة نشاط المكلف كالاتي:

مؤسسة تأدية الخدمات:

3- أشهر إذا كان رقم أعمالها السنوي المصرح به لا يتعدى 1.000.0000 دج لكل سنة مالية محقق فيها.

6- أشهر إذا كان رقم أعمالها السنوي المصرح به يتعدى 1.000.0000 دج وأقل من 5.000.000 دج لكل سنة مالية محقق فيها.

المؤسسات الأخرى:

3- أشهر إذا كان رقم أعمالها السنوي المصرح به لا يتعدى 2.000.0000 دج لكل سنة مالية محقق فيها.

¹ المادة 20 الفقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية. المصدر السابق

² ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المرجع السابق، ص 13.

6- أشهر إذا كان رقم أعمالها السنوي المصرح به يتعدى 2.000.0000 دج وأقل من 10.000.000 دج لكل سنة مالية محقق فيها.¹

وعلاوة على ذلك لا تطبق مدة التحقيق بعين المكان السابقة الذكر، في حالة استعمال مناورات تدليسيه مثبتة قانونا، أو إذا قدم المكلف بالضريبة معلومات غير كاملة أو غير صحيحة أثناء التحقيق أو لم يرد في الآجال على طلب التوضيح أو التبرير.²

2- إجراءات التحقيق المحاسبي

بعد اشعار المكلف بالضريبة وانتهاء المدة الممنوحة له لتحضير محاسبته وتنظيمها، ينتقل العون المحقق إلى عين المكان ويبدأ عمله بفحص الوثائق المحاسبية، كي يستطيع التقدير الجيد لوضعية المكلف، وجمع مختلف المعلومات التي تفيده في ذلك، كطبيعة النشاط، أهدافه وشروط الاستغلال (الزبائن، الموردون، دوران المخزون، أسعار البيع، أسعار التكلفة..)، وسائل الإنتاج المستعملة، عدد المستخدمين أو الموظفين، دراسة مختلف أقسام الميزانية... الخ.³

بعدها يبدأ المحقق في طلب شروحات مفصلة للمخطط المحاسبي الخاص بالمكلف، وفحص طرق تسجيل العمليات المحاسبية المختلفة، كما يمكن للعون المحقق أن يحاور المكلف بالضريبة أو المستخدمين، أو المسير، إذا وجد ذلك ضروريا من أجل توضيح بعض المسائل، وتقاديا للعقبات التي يمكن أن تواجهه وتسهيلا لعمله، عليه أن يكون مهذبا ولطيفا مع إظهار نوع من الجرأة والتصميم، كي تسود الثقة والاحترام بينه وبين المكلف المحقق في محاسبته.⁴

¹ عباس عبد الرزاق، المرجع السابق، ص 48.

² طورش بتاتة، المرجع السابق ص 120.

³ نجوى سديرة، المرجع السابق، ص 274.

⁴ طورش بتاتة، المرجع السابق، ص 121.

كما تجدر الإشارة إلى أن أعوان الإدارة الجبائية أثناء تنفيذ عملية الرقابة يتمتعون بصلاحيات وحقوق قانونية اتجاه المكلفين بالضريبة، وهي حق الاطلاع وفقا لأحكام المادة 45 من ق.إ.ج، وحق التحقيق المادة 33 من ق.إ.ج، وحق المعاينة المادة 34 من ق.إ.ج.

3- نتائج التحقيق المحاسبي

عندما ينتهي التحقيق في المحاسبة الخاصة بفترة معينة بالنسبة لضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب وباستثناء ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسيه أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، لا يمكن للإدارة أن تشرع في مراقبة شديدة لنفس التقييدات الحسابية، فواتير أو مذكرات بالنسبة لنفس الضرائب والرسوم بالنسبة لنفس الفترة، كما منح المشرع الجزائري للمكلفين ضمانات مرتبطة بممارسة حق إعادة التقييم والمتمثلة في:

- التبليغ بإعادة التقييم.
- حق الرد بالنسبة للمكلف بالضريبة.¹

وبالتالي عند الوصول إلى نتائج التحقيق بالمناسبة وتبليغها للمكلف تنتهي مهمة عون التحقيق، وعليه احترام كل الإجراءات القانونية والالتزام بالسر المهني، ومن خلال ما تطرقنا إليه نجد أن المشرع منح صلاحيات واسعة للإدارة الجبائية وأعوانها في إطار العملية الرقابية كحق الاطلاع وحق إجراء التحقيق والمعاينة، كما ذكرنا سابقا من أجل محاربة كل التجاوزات والمناورات التي تؤدي إلى التهرب الضريبي وبالمقابل منح ضمانات كحماية حقوق المكلف بالضريبة.²

¹ نجوى سديرة، المرجع السابق، ص 275.

² المديرية العامة للضرائب، إجراءات الرقابة الجبائية، 2017، ص 5-7.

ثانيا: التحقيق المصوب في المحاسبة

هو إجراء رقابة موجه، أقل شمولية وأكثر سرعة، وأقل اتساعا من إجراء التحقيق في المحاسبة، يتضمن مراقبة الوثائق الثبوتية والمحاسبية،¹ لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة معطيات محاسبية لمدة تقل عن السنة.²

يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق في المحاسبة،³ والمكلف بالضريبة محل التحقيق المصوب يتمتع بنفس الضمانات الممنوحة في إطار التحقيق المحاسبي، غير أن طابع التصويب الذي يتميز به هذا النوع من التحقيق يوجب على الأعوان المحققين توضيحه على الإشعار بالتحقيق بالإضافة إلى العناصر التي ينبغي أن يحملها هذا الأخير.⁴

ثالثا: التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

يقصد بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، مجموع العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به، ويستلزم هذا الإجراء مقارنة المداخيل المصرح بها بالمداخيل المستنتجة من وضعية أملاك المكلف في الخزينة، وكذا المتعلقة بسياق الحياة لسائر أفراد أسرته.⁵

وهكذا يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة طبقا لأحكام المادة 21 فقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية حيث يقوم أعوان من الإدارة الجبائية لهم رتبة مفتش

¹ شافعي عبدو وسلطاني سمير، المرجع السابق، ص 305.

² لشلح صافية، المرجع السابق، ص 270.

³ خولة حموش وبنزارية امحمد، المرجع السابق ص 365.

⁴ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المرجع السابق، ص 13.

⁵ العيد صالح، المرجع السابق، ص 46

على الأقل بالتحقيق، و يكون ذلك بإعلان المكلف بالضريبة و منحه آجال يقدر بخمسة عشرة يوماً ابتداء من تاريخ الاستلام مع الإشارة إلى فترة موضوع التحقيق مع إمكانية استعانة المكلف بمستشار يختاره.¹

ولا يمكن أن يمتد التحقيق أكثر من سنة واحدة اعتباراً من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق أو تاريخ تسليمه المنصوص عليه في أحكام المادة 21 فقرة 03 من القانون السابق إلى غاية تاريخ الاستلام لإعادة التقويم، كما يمكن أن تمتد هذه الفترة بأجل يمنح عند الاقتضاء للمكلف وبناء على طلبه للرد على طلبات التوضيح أو تبرير الأرصدة ومداخيل الأرصدة في الخارج، وتمدد إلى سنتين في حالة اكتشاف نشاط خفي.² بعد تحديد عون المحقق أسس فرض الضريبة بالنسبة للضريبة على الدخل يتعين على الإدارة إعلام المكلف بالضريبة برسالة مضمونة مع إشعار بالاستلام ضمن الشروط المنصوص عليها في أحكام المادة 20 فقرة 06 من قانون الإجراءات الجبائية، وللمكلف بالضريبة أجل أربعين يوماً لتبليغ ملاحظاته، أو قبوله وعدم الرد في الأجل يعد قبولاً ضمناً، وله أن يستفيد من كل التفسيرات الشفوية المفيدة حول مضمون التبليغ إذا طلب ذلك وفي حالة رفض العون المحقق ملاحظات المكلف بالضريبة فعليه إبلاغه بذلك عن طريق مراسلة مقللة ومبررة.³

وفق أحكام المادة 21 فقرة 06 من قانون إجراءات الجبائية، عند الانتهاء من إجراء التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية بالنسبة للضريبة على الدخل، لا يجوز للإدارة الجبائية بعد ذلك الشروع في تحقيق جديد وبدء مراقبة الوثائق الخاصة بنفس الفترة ونفس الضريبة إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد أدلى بمعلومات غير كاملة وخاطئة خلال التحقيق أو يكون قد استعمل أساليب تدليسيه.⁴

¹ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المرجع السابق، ص 13.

² نجوى سديرة، المرجع السابق، ص 276.

³ نجوى سديرة، المرجع السابق، ص 277.

⁴ المادة 21 فقرة 06، من القانون رقم 21/01 المتضمن قانون الإجراءات الجبائية المصدر السابق.

إن تنفيذ عملية الرقابة الجبائية على طريقتين في التحقيق وهما التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية وباستعراضنا لكلا الطريقتين اتضح لنا إن عملية التحقيق المحاسبي تكون بفحص محاسبة المكلف المعني بالتحقيق شكلا ومضمونا، بهدف اكتشاف الأخطاء المرتكبة والتي تقود إلى عدم التوافق مع ما هو مصرح به مما يؤدي في الكثير من الأحيان إلى الرفض الكلي أو الجزئي لمحاسبته، ومن ثم إعادة تأسيس القاعدة الخاضعة للضريبة، لكن هذا كله لا ينفي وجوب احترام حقوق هذا المكلف فقبل البدء في عملية التحقيق المعمق يجب إبلاغ المكلف بالضريبة عن عملية الرقابة المباشرة ونتائجها وبكل التعديلات،¹ إن وجدت لكن هذه الطريقة خاصة بالأشخاص المعنويين مما أدى إلى تدعيمها بطريقة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الخاصة بالأشخاص الطبيعيين، وهنا يهدف التوسيع من صلاحيات الأعوان المحققين والسماح لهم بمراقبة مجموع أملاك المكلف بغرض التحقيق من التجانس وانسجام المداخل المصرح بها في إطار الضريبة على الدخل الإجمالي و الوضعية المالية و نمط معيشة المكلف ومنه مراقبة إذا كان تطور ذمته المالية مساير لمداخله المعلنة إلا أن هذه الوسيلة تبقى حديثة بالرغم من مرور عشرية كاملة عن نشأتها لأن هناك حساسية من قبل المكلفين اتجاهها حيث يعتبرها البعض تدخلا في الأمور الشخصية مما يصعب من أداء الأعوان المحققين لمهمتهم الرقابية.²

¹ لدرم أحمد، المرجع السابق، ص 83.

² شافعي عبدو وسلطاني سمير، المرجع السابق، ص 306.

المبحث الثاني: الوسائل القمعية لمكافحة التهرب الضريبي

يعتبر الردع أهم وسيلة لمحاربة أية جريمة، وجريمة التهرب الضريبي لها طبيعة خاصة تميزها عن غيرها من الجرائم من حيث التجريم، وإجراءات المتابعة والجزاءات المقررة لها. فلهذا ارتأينا أن نتناول إجراءات المتابعة وكيفية الاثبات لجرم التهرب الضريبي حتى نتمكن من متابعة المتهربين قضائياً، والجهة المختصة برفع الشكوى وتحريك الدعوى العمومية والجبائية.

وكذلك تناول المشرع الجزائري السياسة العقابية المتبعة من قبله لمكافحةها من خلال العقوبات الجبائية والجزائية المقررة في هذا المجال، دون إهمال العقوبات التهديدية والمهنية. وبالتالي سنتحدث في المطلب الأول عن إجراءات المتابعة والمسؤولية الجزائية، وفي المطلب الثاني سنتطرق للعقوبات الجزائية والجبائية، والعقوبات التهديدية والمهنية.

المطلب الأول: إجراءات المتابعة

إن المعايينة واثبات الجرم الضريبي أساس مكافحة التهرب الضريبي، ويترتب عليهما إحالة مرتكبيها إلى القضاء للمحاكمة بناء على شكوى من الجهة المختصة على مستوى إدارة الضرائب ليتسنى لها تحريك ومباشرة الدعوى العمومية والجبائية، حيث نصت المادة 41 من الدستور الجزائري: "كل شخص يعتبر بريئاً حتى تثبت جهة قضائية نظامية إدانته، في إطار محاكمة عادلة."¹

سوف نقسم هذا المطلب إلى فرعين أولهما نتحدث فيه عن المتابعة الجزائية وثانيهما عن المسؤولية الجزائية.

¹ المادة 41 من الدستور الجزائري، المصدر السابق، 2020.

الفرع الأول: المتابعة الجزائية:

حسب ما أقره المشرع من حقوق وبالرجوع للمادة 56 من الدستور الجزائري بقولها كل شخص يعد بريئاً ما لم تثبت ادانته من قبل جهة قضائية نظامية، من خلا محاكمة عادلة تقدم له الضمانات اللازمة للدفاع عن نفسه.¹ فالواجب هو التحقق والاثبات.

أولاً: إثبات ومعاينة التهرب الضريبي:

لقد أعطى المشرع الجزائري القوة الثبوتية للمحاضر المحررة من طرف الإدارة الجبائية، في حالة اتباع الإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية، وكذلك القوانين الجبائية الأخرى بدقة كون مخالفة أي إجراء يترتب عليه البطلان، وعليه تلعب المحاضر المحررة في مادة الضريبة دوراً بارزاً في إثبات الجرائم الضريبية.

يتم اثبات الجرائم الضريبية من طرف الجهات المختصة ويخضع كغيره من الجرائم إلى القواعد العامة للإثبات المنصوص عليها بالمواد 212 إلى 238 من قانون الإجراءات الجزائية.² وتعطي هذه القواعد للقاضي الجزائري سلطة تقدير الأدلة المقدمة أمامه والحكم حسب اقتناعه

لقد اتسمت القوانين الضريبية بعدم الانسجام في تحديد الأشخاص المخولون للقيام بمعاينة الجرائم الضريبية،³ حيث تختلف من نص لآخر، فجاءت المواد 21 من قانون الطابع والمادة 504 من ق.ض.غ.م على أن الأشخاص المؤهلين لإثبات جريمة التهرب الضريبي، هم جميع أعوان إدارة الضرائب الموظفين والمحلفين قانوناً، كما كونهم مكلفون بإثبات المخالفات للقوانين والأنظمة المتعلقة بالضرائب.

¹ المادة 56 من الدستور الجزائري المصدر السابق، 2020.

² فارس سبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، د.ط، جار هومة، الجزائر، 2008، ص165

³ فارس سبتي، المرجع نفسه، ص112.

أما المادة 112 من قانون الرسم على رقم الأعمال،¹ فجاء فيها أنه يمكن أن تثبت المخالفات للأحكام الضريبية بكل وسائل الإثبات التابعة للقانون العام، أو تعالين بواسطة محاضر يعدها ضباط الشرطة القضائية أو أعوان إدارة الضرائب المختلفة، والضرائب المباشرة والتسجيل ومصالح الجمارك، أو أعوان قمع الغش والجرائم الاقتصادية، يلاحظ من خلال نص هذه المادة أنه قد فتح مجالاً كبيراً بالنسبة لأشخاص الإثبات وتحرير المحاضر الضريبية، والتي لم تقتصر على أعوان وموظفي المصالح الضريبية، بل تعدت لتشمل أشخاص خارج المجال الضريبي، وذلك سعياً من المشرع الجبائي إلى تعزيز تدابير حماية المال العام، والذي لا يتجسد إلا من خلال منح اختصاصات للعديد من هيئات الدولة في مجال إثبات التهرب الضريبي، وهذا على عكس ق.ض.غ.م أين منح هذا الاختصاص لأعوان مصالح الضرائب دون سواهم.²

أما فيما يخص قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانون التسجيل لم يشيروا إطلاقاً إلى الأشخاص المؤهلين لإثبات الجرائم الضريبية، تاركين بذلك فراغاً قانونياً يثير عدة إشكاليات تدور حول إمكانية إثبات هذه الجرائم من الضبطية القضائية بالاستناد إلى الاختصاص العام للإثبات، أم يؤول الإثبات والتحرير المحاضر الضريبية إلى الإدارة الجبائية باعتبارها صاحبة الاختصاص في هذا المجال.³

وعليه إذا انطلقنا من قاعدة أن الشرطة القضائية هي صاحبة الاختصاص العام في إثبات الجرائم، ولها صلاحية البحث وجمع الاستدلالات، ما لم تستبعد بنص صريح، وبالتالي نظراً لخصوصية هذا النوع من الجرائم، والتي تمس بالدرجة الأولى وعاء الضريبة، التي

¹ المادة 112 من قانون 25/91 المؤرخ في 1991/12/29 المتضمن لقانون المالية لسنة 1991 القسم المتعلق بالرسم على رقم الأعمال معدل ومتمم الى غاية قانون المالية التكميلي 2023.

² د. معاشو عمار، خصوصية إجراءات الدعوى في مجال الغش الضريبي، المجلة النقدية، جامعة مولود معمري، كلية الحقوق، سنة 2007، ص 141.

³ أولاد سالم عبد الرؤوف، قريشي محمد، دور المحاضر الضريبية في اثبات جريمة التهرب الضريبي، مخبر إشكالية التحول السياسي والاجتماعي في التجربة الجزائرية، مجلة الدفاتر السياسية والقانون، المجلد 14 العدد 01 تاريخ النشر 01 جانفي 2022 ص 84.

تختص بها إدارة الضرائب دون سواها، فيكون بذلك من طبيعة الأمور أن تختص دون غيرها بإثبات الجرائم المتعلقة بها، طالما أنها الجهة المؤهلة لاكتشافها، ومع ذلك فالرأي الراجح في نظرنا هو أنه يوجد نص صريح يستثني ضباط الشرطة القضائية من إثبات هذه الجرائم، على أن يحيلوا محاضر الإثبات إلى إدارة الضرائب المختصة دون سواها بتحريك الدعوى العمومية.¹

فمن أهم الصلاحيات التي خولها المشرع للأشخاص المؤهلين لإثبات الغش الضريبي، هي تحرير محضر إثبات المخالفة، حيث جاءت المادة 505 ق.ض.غ.م،² التي نصت على الإجراءات الشكلية التي يتعين احترامها عند تحرير المحضر وذلك بذكر تاريخ اليوم الذي تم فيه تحريره مع نوع المخالفة، واسم ومحل إقامة العون أو الأعوان الذين قاموا بتحريره، والشخص المكلف بالمتابعات ومكان تحرير المحضر وساعة اختتامه.

أما باقي القوانين الجبائية لم تخضع تحرير محضر الإثبات لأي شكلية معينة، ولكن حسب المادة 112 من ق.ر.ر.أ يفهم أنه لكل جهة مؤهلة لإثبات الغش الضريبي تحرير محاضرها وفقا للأوضاع والإجراءات التي تحكم تحرير محاضرها.³

حيث يقصد بالمحاضر الضريبية الأوراق التي يحررها أعوان الإدارة المالية بصفة عامة، والمؤهلين لذلك لإثبات ما يتوصلون إليه من جرائم ضريبية وظروفها وأدلتها ومرتكبيها، وقد وصفت هذه المحاضر بأنها شهادة صامتة مثبتة في ورقة.⁴

¹ بوسقيعة أحسن، المخالفة الضريبية، المجلة القضائية، المرجع السابق، ص 26

² المادة 505 من الأمر رقم 76-104، المؤرخ في 9 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، الجريدة الرسمية، عدد 70، لسنة 1976، المعدلة بنص المادة 74 من قانون المالية لسنة 1991 معدل ومتعم الى غاية قانون المالية التكميلي 2023.

³ أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، المرجع السابق، ص 432.

⁴ فارس سبتي، المرجع السابق ص148.

لقد أعطى المشرع الجزائري للمحاضر الضريبية قوة الإثبات المطلقة، إذا تم تحريرها وفقا للشروط الشكلية، والموضوعية، فهي تتميز بالقوة الثبوتية من أجل إثبات الجرائم لأنها أساس المتابعة، لأنه لا يمكن تقديم شكوى ما لم يكن هناك إثبات للجريمة بموجب محاضر مدعمة بالوثائق والجداول، فتحريك الشكوى من اختصاص الإدارة دون سواها مرتبط بهذه المحاضر.¹

وطبقا للمادة 538 من ق.ض.غ.م والمادة 45 وما يليها من ق.إ.ج أن من صلاحية الأعوان المؤهلين لإثبات الجرائم الضريبية كذلك حق الاطلاع على السجلات والوثائق والمستندات لدى الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسة المالية وكل شخص أو شركة تقوم بعملية الوساطة قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها والكشف عن الجرائم الضريبية والتأكد من احترام القوانين الجبائية.

عندما تسفر عملية البحث عن التهرب الضريبي على قرائن تدل على ممارسات تدليسيه، يمكن للإدارة أن ترخص لأعوانها القيام بإجراءات المعاينة، في كل المحلات قصد البحث وحجز المستندات، والوثائق، والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة، ودفن الضريبة.²

تنص المادة 22 من ق.إ.ج على: "يجوز لأعوان الإدارة الجبائية القيام بكل المعاينات والتحقيقات التي تبدو لهم ضرورية في المحلات المهنية للمكلفين بالضريبة." وهذا وفقا للإجراءات معينة حددتها المادة 23 من نفس القانون: "إلا خلال النهار وفي الساعات التالية: - من أول أكتوبر إلى غاية 31 مارس، من الساعة السادسة صباحا إلى غاية السادسة مساء .

¹ طورش بتاتة، المرجع السابق، ص 143.

² المادة 34 من القانون رقم 21/01 المؤرخ في ديسمبر 2001، المتضمن قانون الإجراءات الجبائية، المصدر السابق.

- من أول أبريل إلى غاية 30 سبتمبر، من الساعة الخامسة صباحا إلى غاية الثامنة مساء.¹

كما أنه لا يمكن الترخيص بإجراء حق المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاضي يفوضه هذا الأخير -المادة 34 وما يليها من ق.إ.ج.

بالإضافة إلى ذلك منح المشرع الجبائي لأعوان الضرائب المحررين للمحاضر حق حجز الأشياء والوسائل المستعملة في الغش طبقا للمواد 511 إلى 517 والمادة 525 من ق.ض.غ.م. كما أنه أجاز لهم حسب المادة 499 من القانون السابق الذكر في حالة الشك بالغش اتجاه الأشخاص الخاضعين للضرائب أو غير الخاضعين للمراقبة بتفتيش داخل المنازل، وذلك بناء على ترخيص من السلطة القضائية المختصة.

ثانيا: تحريك الدعوى العمومية

إن الجريمة الضريبية تتولد عنها دعوتان: دعوة عمومية تهدف إلى تطبيق العقوبات الجزائية (الإكراه البدني والغرامة الجزائية)، ودعوى جبائية تهدف إلى تطبيق العقوبات الجبائية (الغرامة الجبائية والمصادرة.)، فقد اتفقت جميع القوانين الجبائية على أن صلاحية تحريك الدعوى العمومية والجبائية يكون من طرف إدارة الضرائب وتكون بناء على شكوى تقدمها هذه الأخيرة أمام الجهات القضائية المختصة.

في الأصل أن مكان وقوع الجريمة هو مكان الاختصاص إلا أنه في التهرب الضريبي يمنح المشرع لإدارة الضرائب الاختيار حسب كل حالة، أمام المحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الغرامة، أو مكان الحجز أو مقر المؤسسة، وهذا يعد امتيازاً لإدارة الضرائب لأن الغير ليس له مثل هذا الحق بل يخضع إلى تطبيق الأحكام العامة الموجودة في قانون الإجراءات الجزائية.²

¹ المادة 22 من القانون رقم 21/01 المؤرخ في ديسمبر 2001 المتضمن قانون الإجراءات الجبائية. المصدر السابق.

² نجيب زروقي، جريمة التملص الضريبي وآليات مكافحتها في التشريع الجزائري، مذكرة ماجستير في العلوم القانونية تخصص العلوم الجنائية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2013 ص 189.

1- الجهة المختصة بتحريك الدعوى العمومية والجبائية:

عندما يتم اكتشاف وجود جرائم ضريبية، تقرر إدارة الضرائب القيام بالمتابعة الجزائية لهذه الجرائم، وبالتالي اللجوء لما يسمى بالنزاع القمعي.¹

إن القوانين الجبائية أوكلت كامل الصلاحيات لإدارة الضرائب فقط في تحريك الدعوتين العمومية والجبائية معا فالمادة 305 من ق.ض.م،² والمادة 534 من ق.ض.غ.م،³ والمادة 119 من ق.ر.ع.ر.أ،⁴ المادة 34 ف2 من ق.ط،⁵ و المادة 119 ف02 من ق.ت، والتي تحيلنا كلها إلى المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على : " تتم المتابعات بهدف تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في القوانين الجبائية بناء على شكوى من مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب."⁶

وبالتالي يمكن القول بأن المتابعات القضائية هي المآل الأخير لأي جريمة ضريبية، ويكون ذلك بناء على شكوى من المجير الولائي للضرائب أو مجير كبريات المؤسسات،

¹ بوجاعة حاج مختار، جرائم الغش الضريبي في القانون الجزائري، أطروحة دكتوراه مقدمة في العلوم، تخصص قانون عام، فرع القانون الجزائري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الجبالي اليايس، سيدي بلعباس، 2019/2018، ص 273.
² المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة: " تباشر المتابعات من أجل تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وفقا للشروط المنصوص عليها في المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية."

³ المادة 534 من ق.ض.غ.م: " تتابع المخالفات المشار إليها في المادة 532 أعلاه، بهدف تطبيق العقوبات الجزائية، وفقا للشروط المنصوص عليها في المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية."

⁴ المادة 119 من ق.ر.ع.ر.أ: " تتابع المخالفات المشار إليها في المادة 117 وفقا للشروط المنصوص عليها في المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية."

⁵ المادة 34 ف2: " تلاحق المخالفات المشار إليها في المقطع الأول أعلاه، أمام الجهة القضائية المختصة وفقا للشروط المنصوص عليها في المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية."

⁶ المادة 104 من ق.إ.ج، المصدر السابق.

وعادة ما يكونان ممثلان برئيس مكتب المنازعات القضائية، ويشترط أن تكون الشكوى مكتوبة وموقعة من طرف الأشخاص الذين خول لهم القانون ذلك.¹

ونخلص في الأخير، حتى تكون الدعوى صحيحة، يجب أن تتوفر الشكوى على شرطين أساسيين، الأول أن تقدم الشكوى من قبل من كلفه القانون بذلك، وثانياً تكون الشكوى مكتوبة وموقعة من صاحب السلطة في إصدارها، أي وضع ختم الإدارة الجبائية حتى تكتسب الصفة الرسمية، وما يقصد بالشكوى البلاغ أو الاخطار الذي يقدمه المجني عليه إلى السلطات المختصة طالبا تحريك الدعوى العمومية بشأن جرائم معينة.²

وفي حالة تخلف أحد شرطي الشكوى في الدعوى الضريبية فإن ذلك يعد باطلاً بطلانا مطلقاً كونه متعلق بالنظام العام.³

2-الجهة المختصة بالنظر في جريمة التهرب الضريبي:

يبث المدير الولائي للضرائب في الشكاوى النزاعية التي يرفعها المكفون بالضريبة التابعين للاختصاص الإقليمي، ولقد حدد المشرع صلاحية التفويض للأعوان التابعين له حسب الشروط التي يقرها.

تنص المادة 78 من ق.إ.ج.ع: "يمكن لمدير الضرائب بالولاية تفويض سلطة قراره للأعوان الموضوعين تحت سلطته، تحدد شروط منح هذا التفويض بموجب مقرر يصدره المدير العام للضرائب...، ويمكن لكل من رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوّاري للضرائب، تفويض سلطة قرارهما إلى الأعوان الموضوعين تحت سلطتهما. تحدد شروط منح تفويضهما، على التوالي بموجب مقرر من المدير العام للضرائب. تمارس صلاحيات تفويض

¹ بن أعراب محمد، محاضرات في مادة المنازعات الضريبية، محينة وفقاً لآخر تعديل لقانون الإجراءات الجبائية بموجب قانون المالية لسنة 2021، جامعة محمد لمين دباغين، كلية الحقوق والعلوم السياسية، سطيف2، 2021/2020، ص17.

² أحمد شوقي الشلقاني، مبادئ الإجراءات الجزائية في التشريع الجزائري، ج1، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص 41.

³ أحسن بوسقيعة، المرجع السابق، ص235.

الإمضاء المنصوص عليها أعلاه حسب الحالة على شكاوى نزاعية، وكذا طلبات استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة."

ونرى أن المادة 79 من ق.إ.ج.ع. على: "يتعين على المدير الولائي للضرائب التماس الرأي المطابق للإدارة المركزية، بالنسبة لكل شكوى نزاعية يتجاوز مبلغها 150.000.000 دج." نستخلص من هذا حسب نص المادة 77 ف3/2 من ق.إ.ج.ع. أنه يمكن للمدير الولائي للضرائب التفويض للمدراء الفرعيين والجهويين وهم بدورهم يمكن لهم التفويض للأعوان الذين هم تحت وصايتهم وبشروط محددة سلفا، ويتم تحديد تفويضهم حسب المبلغ المالي المتنازع عليه فهي كالاتي:

- يمارس رئيس مركز الضرائب سلطته من أجل اصدار قرارات نزاعية في القضايا التي يقل مبلغها أو يساوي سبعين مليون دينار.

- يمارس رئيس المركز الجوارى للضرائب صلاحياته من أجل اصدار قرارات نزاعية في القضايا التي يقل مبلغها أو يساوي ثلاثين مليون دينار.¹

الفرع الثاني: المسؤولية الجزائية

وبالتالي يترتب الجزاء الجنائي على مرتكبي الجرائم الضريبية، والذي يكون مسؤول عنها بناء على شروط موضوعية تتمثل في ارتكاب الجريمة، وقيام المسؤولية الجزائية لدى الفاعل، بالإضافة إلى خضوع تطبيق الجزاء الجنائي لإجراءات قانونية، وتتجه التشريعات إلى تشديد العقاب على الجرائم الاقتصادية، بصفة عامة لخطورة هذه الجرائم وتهديدها أمن الدولة الاقتصادي.²

¹ المادة 77 فقرة 3/2 من القانون رقم 21/01 المؤرخ في ديسمبر 2001 المتضمن قانون الإجراءات الجبائية. المصدر السابق.

² الشواربي عبد الحميد، الجرائم المالية والتجارية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1989، ص51.

يخضع للجزاءات المقررة لجريمة التهرب الضريبي كل من الأشخاص الطبيعيين والأشخاص المعنويين.

أولا مسؤولية الفاعل الأصلي:

المسؤولية الجزائية هي قدرة الشخص القانونية على تحمل كافة التبعات والآثار التي يقررها القانون على ما يقوم به من تصرفات وأفعال،¹ سواء كان فاعل أصلي أو شريك، وفي حالات أخرى يتم مساءلة المكلف بالضريبة على أساس المسؤولية عن فعل الغير.

1- المسؤولية الشخص الطبيعي:

بالرجوع إلى نص المادة 41 من قانون العقوبات التي عرفت الفاعل الأصلي بأنه: "كل من ساهم مباشرة في تنفيذ الجريمة أو حرض على ارتكابها بالهبة أو الوعد أو التهديد إساءة استعمال السلطة أو الولاية أو التحايل أو التدليس الاجرامي." ولهذا فالفاعل الأصلي إما يكون فاعلا ماديا أو فاعلا معنويا.

ولما كان النشاط الاجرامي في الجريمة الضريبية يتمثل في مخالفة أحد الالتزامات الضريبية، فالفاعل الأصلي في هذه الجريمة يكون هو بذاته من يقع عليه عبء مباشرة هذا الالتزام، أي أن الطرف السلبي (المكلف بالضريبة) في العلاقة الضريبية التي ينشؤها القانون الضريبي.²

بالتالي فالمكلف بالضريبة هو الملتزم بالضريبة قانونا، لأن الجرائم الضريبية تستلزم في صفة الجاني أن يكون مكلف بالضريبة، فالفاعل الأصلي في جريمة التهرب الضريبي هو أول من يخضع للمساءلة الجزائية سواء أكان شخصا طبيعيا أو معنويا كما جاء في نص المادة 303 ف 9 من ق.ض.م.

¹ أنور محمد صدقي المساعدة، المسؤولية الجزائية عن الجرائم الاقتصادية، دار الثقافة والنشر والتوزيع، ط1، 2007، ص40.

² أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، ط2، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع، مصر، 1999، ص141.

وقد يتعدد الفاعلون الأصليون في الجريمة الضريبية، وذلك عند تعدد الأطراف السلبيون في العلاقة الضريبية كما في التضامن بالوفاء في الالتزام بأداء دين الضريبة.¹ أوفي حالة الورثة أو الموصى أو الموهوب لهم أن يقدموا تصريحاً للإدارة الضريبية خلال شهرين من يوم الوفاة بالأموال التي آلت إليهم، ففي هذه الحالات قد تعدد الملتزمون بأداء الضريبة، أي في حالة المخالفة نكون أمام عدد من الفاعلين الأصليين، ويجب أن يكون كل منهم مكلفاً بالالتزام الضريبي ذاته محل الجريمة الضريبية، وسوف نتطرق لهذه الحالات بالتفصيل لاحقاً عند التطرق للمسؤولية الجزائية عن فعل الغير.²

2- مسؤولية الشخص المعنوي:

كما لاحظنا سابقاً، فإن الجرائم الضريبية والمالية تتمتع بذاتية خاصة ومن مظاهر هذه الذاتية إمكانية مساءلة الأشخاص المعنوية كالشركات والمؤسسات والهيئات جزائياً عن تلك الجرائم وتوقيع العقوبات المقررة قانوناً.

لقد أقر المشرع الجزائري في القوانين الضريبية لمبدأ مساءلة الشخص المعنوي عندما يرتكب المخالفة من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص يصدر الحكم بعقوبة الحبس ضد المتصرفين أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين للمجموعة، وأضاف المشرع في نفس السياق في المادة 303 ف9 من ق.ض.م.ر.م: "ويصدر الحكم بالغرامات الجزائية المستحقة في نفس الوقت وضد الشخص المعنوي دون الاخلال فيما يخص هذا الأخير، بالغرامات الجبائية المنصوص على تطبيقها."

والجدير بالذكر فإن مسؤولية الشخص المعنوي ليست مطلقة بل حرص المشرع على حصرها في الشخص المعنوي من القانون الخاص مستبعداً بذلك الدولة والمجموعات المحلية

¹ قصاص سليم، المرجع السابق، ص 253.

² طرشي بتاتة، المرجع السابق، ص 150.

وكذلك الهيئات العمومية ذات الطابع الإداري، أما الهيئات الأخرى الخاضعة للقانون الخاص كالمؤسسات الاقتصادية، فإنها تكون محل مساءلة جزائية.¹

وعليه في حالة ارتكاب الشخص المعنوي لجريمة التهرب الضريبي، فإنه يتم تطبيق العقوبة المالية والعقوبات الأخرى (غلق، إقصاء من الصفقات العمومية... إلخ) على الشخص المعنوي باعتباره المسؤول الفعلي، أما العقوبات المقيدة للحرية وبعض الغرامات الجزائية تطبق على الشخص الطبيعي الممثل للشخص المعنوي.

ثانيا مسؤولية الشريك:

لقد أحالت القوانين الجنائية تعريف الشريك إلى قانون العقوبات في المادة 42 منه التي تقول: " يعتبر شريكا في الجريمة من لم يشترك اشتراكا مباشرا، ولكنه ساعد بكل الطرق أو عاون الفاعل أو الفاعلين على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة لها مع علمه بذلك."

إن الشريك في الجرائم الضريبية يعتبر مسؤولا جنائيا عن ارتكاب الفعل المجرم قانونا من تجريم الفعل الذي ساهم فيه، لا من إجرام المكلف بالضريبة، فالشريك يستمد إجرامه من تجريم الفعل لا من إجرام فاعله، ومن ثم يتعين لوقوع الاشتراك وقوع الجريمة الضريبية، ويستوي في ذلك أن تقع تامة أو يقتصر الحال على مرحلة الشروع.²

نجد أن القوانين الجنائية وكذلك قانون الإجراءات الجنائية تنص على أن المسؤولية الجزائية تترتب على كل شخص حرض أو ساعد أو اتفق مع ممول أو مكلف بالضريبة على التخلص من أداء الضريبة المنصوص عليها بالقوانين الجنائية.³

¹ فارس سبتي، المرجع السابق، ص 440.

² أحمد فتحي سرور، المرجع السابق، ص 153.

³ فارس سبتي، المرجع السابق، ص 274.

يتحمل الشريك المسؤولية الجزائية كاملة في مجال التهرب الضريبي وتطبق عليه العقوبات المطبقة على الفاعل الأصلي وهو المكلف فارتباط عمل الشريك بالفعل الأصلي المعاقب عليه يكفي لتجريمه، واعتباره موصوف بالعقوبة في القوانين الجبائية.¹

المطلب الثاني: العقوبات المقررة لجريمة التهرب الضريبي

عملا بنص المادة 43 من الدستور الجزائري: " لا إدانة إلا بمقتضى قانون صادر قبل ارتكاب الفعل المجرم."² وكذا المادة الأولى من قانون العقوبات التي تنص على: " لا جريمة ولا عقوبة ولا تدابير أمن بغير قانون."

إن المشرع اتبع سياسة التجريم بخصوص الأفعال التدلسية المرتكبة من طرف المكلفين بالضريبة، وذلك حماية لكيان الدولة، فمن أجل ردع وقمع جريمة التهرب الضريبي، تم تقرير عقوبات جزائية وجبائية وأخرى تهديدية ومهنية، من أجل حماية الخزينة العمومية، والمحافظة على السير الحسن للاقتصاد الوطني والمشاريع التنموية للدولة.

الفرع الأول: العقوبات الجبائية والعقوبات الجزائية

قرر المشرع الجزائري لمواجهة التهرب الضريبي عقوبات جبائية وعقوبات جزائية، فأما العقوبات الجبائية فتختص في الأصل إدارة الضرائب بتطبيقها، أما فيما يخص العقوبات الجزائية فهي من اختصاص القضاء الجزائري، وعلى هذا ستكون الدراسة من خلال عنصرين أولاً العقوبات الجبائية وثانياً العقوبات الجزائية.

¹ عوادي مصطفى ورجال نصر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مكتبة موسى بن سعيد للنشر والتوزيع، الجزائر، د.ط، 2011، ص14.

² المادة 43 من الدستور الجزائري، المصدر السابق. 2020.

أولا العقوبات الجبائية

إن العقوبات الجبائية من أهم الوسائل الردعية لمحاربة التهرب الضريبي فالمكلف عندما يتكبد مبالغ إضافية عن القيمة المفروضة، فهذا يجعله يفكر ماليا قبل أن يقوم بالتملص من الضريبة.

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

1- الغرامات:

وهي عبارة عن عقوبة تفرضها الدولة بما لها من سلطة سيادية على المتهرب ضريبيا تتراوح في المجمل قيمة العقوبة من 1000.00 إلى 200.000 دج حسب نوع المخالفة وحسب القانون الخاضعة له،¹ وهي تنقسم إلى:

أ- عقوبات قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:

إن أول غرامة جبائية قد يتعرض لها المكلف بالضريبة تلك المتعلقة بعدم التصريح بالوجود المنصوص عليه في المادة 183 من هذا القانون، والتي نصت عليها المادة 194 ف01 من نفس القانون كما يلي: "يعاقب المكلف بالضريبة الذي لم يقدم تصريحا بالوجود، المنصوص عليه في المادة 183 من هذا القانون، بدفع غرامة جبائية محددة ب 30.000".² كما تفرض تلقائيا الضريبة على المكلف بها الذي لم يقدم التصريح السنوي، إما بصدد الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) أو الضريبة على أرباح الشركات (IBS) ويضاعف

¹ صلعة سمية، بوخدوني وهيبة، فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مجلة دراسات جبائية، المجلد 09 العدد، 01، 2020/07/02 ص 75.

² المادة 194 ف01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، عدلت بموجب القانون رقم 98-98 المؤرخ في 1998/11/31، يتضمن قانون المالية لسنة 1999، الجريدة الرسمية العدد 98 المؤرخة في 1998/11/31.

المبلغ المفروض عليه بنسبة 25% وتخفض هذه الزيادة الى 10% إذا لم يتعدى مدة التأخير شهر واحد، وإلى 20% إذا كانت مدة التأخير شهرين حسب المادة 1.322¹.
كما يترتب على الإيداع المتأخر للتصريحات السنوية التي تحمل عبارة "لا شيء NEANT" الغرامات التالية:

- 2500 دج عندما تكون مدة التأخير شهر واحد
- 5000 دج عندما يتجاوز التأخير شهر واحد وأقل من شهرين.
- 10.000 دج عندما يفوق التأخير الشهرين.

المكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الأسس أو العناصر التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية لتحديد وعاء الضريبة، تصريحاً ناقصاً أو غير صحيح، يزيد على مبلغ الحقوق المتملص منها حسب المادة 193 ف01 من ق.ض.م كالتالي:

- نسبة 10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها تقل عن 50.000 دج أو تساويه.
- نسبة 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000 دج ويقل عن 200.000 دج أو تساويه.
- نسبة 25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج.

وفي حالة عدم دفعه لأي حق تحدد النسبة ب 100% بحيث تطبق كذلك هذه النسبة عندما تتعلق الحقوق المتملص منها بالحقوق الواجب دفعها عن طريق الاقتطاع من المصدر.²

وعند محاولة استعمال مناورات وطرق تدليسيه تطبق زيادة تقدر ب:

- نسبة 100% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها سنويا أقل من 5.000.000 دج أو يساويه.

¹ المادة 192-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون المالية لسنة 2017، المصدر السابق.

² صلعة سمية وبوخدوني وهيبية، المرجع السابق، ص76

كما أن عدم التصريح بالعمولات والمكافآت عن الوساطة والإنقاصات والأتعاب ومختلف المكافآت الأخرى التي تدفع لهؤلاء الأشخاص الذين لا يكشفون عن هويتهم ضمن الشروط المقررة في المادة 176،¹ بدفع غرامة جبائية تحسب بتطبيق ضعف النسبة القصوى للضريبة على الدخل الإجمالي على المبالغ المدفوعة أو الموزعة.

وكل شخص يتصرف بأي طريقة كانت بحيث يتعذر على الأعوان المؤهلين معاينة مخالفات تشريع الضرائب القيام بمهامهم، يعاقب بغرامة جبائية تتراوح بين 10.000 إلى 30.000 دج، وترفع إلى 50.000 دج عندما يتأكد خلال المعاينة أن المحل مغلق لأسباب تهدف إلى منع المصالح الجبائية من إجراء الرقابة، وتضاعف 03 مرات في حالة إجراء معاينتين متتاليتين وكان المحل دائما مغلق.²

يعاقب على المشاركة في إعداد أو استعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها، من قبل وكيل أو خبير، وبصفة أعم كل شخص أو شركة تتمثل مهنتها في مسك السجلات المحاسبية أو في المساعدة على مسكها لعدة زبائن بغرامة جبائية قدرها:

- 1000 دج عن المخالفة الأولى المثبتة عليه.
- 2000 دج عن المخالفة الثانية
- 3000 دج عن المخالفة الثالثة.... إلخ.³

نجد المادة 303 ف1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة نصت على ما يلي: "فضلا على العقوبات الجبائية المطبقة، يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسيه في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته، كليا أو جزئيا..."

¹ المادة 176 من قانون الضرائب المباشرة، المصدر السابق.

² المادة 304 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المصدر نفسه.

³ المادة 306-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم لقانون المالية 2018، المصدر نفسه.

ب- عقوبات قانون الضرائب غير المباشرة:

أما فيما يخص عقوبات قانون الضرائب غير المباشرة فنجد أنه ميز بين نوعين من العقوبات الجبائية، عقوبات ثابتة، وعقوبات نسبية.

1- عقوبات ثابتة:

حسب المادة 523 ق.ض.غ.م يعاقب على جميع المخالفات للأحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب المباشرة بغرامة جبائية من 5.000 إلى 25.000 دج. دون الإخلال بالعقوبات المنصوص عليها في القانون العام، لاسيما بالنسبة للمسحوق وحق ضمان المعادن الثمينة مع مراعاة الأحكام المنصوص عليها في المواد 524 إلى 527 من نفس القانون.¹

2- عقوبات نسبية

في حالة التملص من الحقوق، بغرامة جبائية مساوية لمبلغ الضريبة غير المسددة أو الرسم الذي كان تحصيله محل شبهة نتيجة عدم مراعاة إجراء قانوني أو تنظيمي، دون أن يقل مبلغ هذه الغرامة من 25.000 دج.²

وفي حالة استعمال طرق احتيالية، ومهما كان مبلغ الحقوق موضوع الغش وكذا في الحالة المنصوص عليها في المادة 530-02 (أنواع الكحول المغيرة) تحدد الغرامة بضعف الحقوق موضوع الغش على ألا تقل عن 50.000 دج.³

أما المادة 537 ق.ض.غ.م تعاقب كل من رفض تقديم الوثائق أو اتلافها قبل انقضاء الأجل المحددة لحفظها، بغرامة جبائية من 1.000 دج إلى 10.000 دج.

¹ المادة 523 من قانون الضرائب غير المباشرة، عدلت بموجب القانون رقم 02-11 المؤرخ في 24/11/2002 المتضمن

لقانون المالية لسنة 2003 الجريدة الرسمية العدد 86 المؤرخة في 25/11/2002.

² المادة 524-1 من قانون الضرائب غير المباشرة، بموجب القانون رقم 14-10 المؤرخ في 30/11/2014 المتضمن

لقانون المالية لسنة 2015 الجريدة الرسمية العدد 78 المؤرخة في 31/11/2014.

³ المادة 524-2 من قانون الضرائب غير المباشرة، المصدر نفسه.

وفي حالة التملص من الرسوم فإن الغرامة تساوي دائما ثلاث أضعاف هذه الرسوم من دون أن تكون أقل من 5.000 دج حسب المادة 546 ق.ض.غ.م.

ج- عقوبات قانون الرسم على رقم الأعمال:

جاءت المادة 114 من قانون الرسم على رقم الأعمال، على معاقبة كل من يقوم بمخالفات للأحكام القانونية أو النصوص التنظيمية التطبيقية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة، بغرامة جبائية تتراوح بين 500 إلى 2.500 دج وفي حالة استعمال طرق تدليسيه، يحدد مبلغ الغرامة الجبائية من 1.000 إلى 5.000 دج.¹

وفي حالة عدم وضع لوحات الهوية المنصوص عليها في المادة 60،² من هذا القانون، تطبق عليها غرامة جبائية تقدر ب1.000 دج.

وكل مخالفة للالتزامات المنصوص عليها في المادة 61،³ من هذا القانون، تطبق عليه غرامة جبائية تتراوح ما بين 1.000 دج و5.000 دج

إذا تبين بعد عملية التحقيق أن رقم الأعمال السنوي المصرح به غير كاف أو إذا طبق الخصم في غير محله يضاف إلى مبلغ الرسوم المتملص منها حسب المادة 116 ق.ر.ر.أ النسب الآتية:

- نسبة 10% إذا كان مبلغ الرسوم المتهرب منه يقل أو يساوي 50.000 دج.
- نسبة 15% إذا كان مبلغ الرسوم المتهرب منه أكثر من 50.000 دج وأقل أو يساوي 200.000 دج.

¹ المادة 114 من قانون الرسم على رقم الأعمال، بموجب قانون رقم 21/08 المؤرخ في 2008/11/30 يتضمن قانون المالية لسنة 2009، الجريدة الرسمية العدد 74 المؤرخة في 2008/11/31.

² المادة 60 من قانون الرسم على رقم الأعمال: "الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يقومون بأعمال خاضعة للرسم على القيمة المضافة، أن يضعوا بصفة جلية عند مدخل المبنى الذي يمارسون فيه نشاطا رئيسيا أو جزئيا، لوحة تحمل اسمهم ولقبهم، أو عنوان المؤسسة." المصدر السابق.

³ المادة 61 من قانون الرسم على رقم الأعمال، المصدر نفسه.

- نسبة 25% إذا كان مبلغ الرسوم المتهرب منه أكثر من 200.000 دج.

وفي حال استعمال طرق تدليسيه تطبق غرامة بنسبة 100% على مجمل الحقوق.¹
يعاقب بغرامة جبائية يتراوح مبلغها بين 1.000 و 10.000 دج كل من يجعل الأعوان
المؤهلين لمعاينة المخالفات المتعلقة بالتشريع الجبائي، في وضع يستحيل عليهم فيه أداء
وظائفهم.²

د- عقوبات قانون الطابع:

إن كل غش أو محاولة للغش بصفة عامة كل مناورة تكون غايتها أو نتيجتها الغش أو
تعريض الضريبة للشبهة، يتم عن طريق استعمال الآلات المشار إليها في المادة 04 من
قانون الطابع، يعاقب عليها بالعقوبات المنصوص عليها في التشريع الجاري به العمل بالنسبة
لكل ضريبة متملص منها.

غير أنه في حالة استعمال آلة بدون ترخيص من الإدارة، فإن الغرامة لا يمكن أن تكون
أقل من 10.000 دج.³

وفيما يخص العقوبات الجبائية في حالة التملص من الرسوم، تكون الغرامة المترتبة
تساوي دائما خمس مرات هذه الرسوم دون أن تقل عن 2.000 دج.⁴

والمادة 37ق.ط نصت على أن من يجعل بأي طريقة كانت الأعوان المؤهلين لمعاينة
مخالفات التشريع الضريبي في حالة تمنعهم من القيام بمهامهم، ويعاقب بغرامة جبائية تتراوح
ما بين 10.000 إلى 100.000 دج.

¹ المادة 116 من قانون الرسم على رقم الأعمال، المصدر نفسه.

² المادة 122 من قانون الرسم على رقم الأعمال، المصدر نفسه.

³ المادة 33 من قانون الطابع، بموجب قانون رقم 11/99 المؤرخ في 11/23/1999 يتضمن قانون المالية لسنة 2000،
الجريدة الرسمية العدد 92 المؤرخة في 11/21/1999.

⁴ المادة 35-2 من قانون الطابع، قانون المالية لسنة 2002، المصدر نفسه.

أما المادة 90 ق.ط جعلت كل مخالفة لأحكام دفع طابع الأوراق القابلة للتداول أو غير القابلة للتداول بغرامة تتراوح بين 500 إلى 5.000 دج.

في حين المادة 106 ق.ط جاء فيها أنه كل مخالفة لأحكام المواد 19، 100، 101 من نفس القانون،¹ يعاقب بغرامة تقدر ب:

- نسبة 10% إذا كان مبلغ الرسوم المتهرب منه يقل أو يساوي 50.000 دج.

- نسبة 15% إذا كان مبلغ الرسوم المتهرب منه أكثر من 50.000 دج وأقل أو يساوي 200.000 دج.

- نسبة 25% إذا كان مبلغ الرسوم المتهرب منه أكثر من 200.000 دج.

وفي حال استعمال طرق تدليسيه تطبق غرامة بنسبة 100% على كل الحقوق، وتستحق هذه الغرامة عن كل عقود أو محررات أو إيصالات أو إيرادات عن كل عملية لم يسدد منها رسم الطابع، وإن الحد الأدنى لتطبيق هذه الغرامة هو 500 دج.²

كما جاءت في المواد من 07 إلى 18 ق.ط أنه لا يجوز لأي شخص أن يبيع أو يوزع ورقا مفروضا عليه طابع إلا بمقتضى أمر من الإدارة الجبائية، وذلك تحت طائلة غرامة مالية تتراوح من 1.000 إلى 10.000 دج.

هـ - عقوبات قانون التسجيل:

تنص المادة 49 ق.ت على أن كل شخص على علم بالوفاء سواء كان مؤجرا أو أحد المؤجرين، قام بفتح الخزانة أو عمل على فتحها من دون مراعاة شروط المادة 48 تترتب عليه شخويا رسوم نقل الملكية عن طريق الوفاء والعقوبات المستحقة بسبب البالغ أو

¹ المادة 19 من قانون الطابع متعلقة بالتأخير في دفع الرسوم المغفلة في الأجل المحددة قانونا.

المادة 100 من قانون الطابع متعلقة بخضوع السندات بمختلف أنواعها لرسم الطابع.

المادة 101 من قانون الطابع متعلقة باستحقاق الرسم لكل عقد أو مخالفة أو ابراء.

² المادة 106 من قانون الطابع، بموجب الأمر رقم 95-27 مؤرخ في 1995/11/30، والمتضمن قانون المالية لسنة

1996، الجريدة الرسمية العدد 82 المؤرخة في 1995/11/31.

السندات أو الأشياء الموجودة في الخزنة، ما عدا رجوعه على المكلف بالضريبة فيما يخص هذه الرسوم والعقوبات عند الاقتضاء، ويكون فضلا عن ذلك خاضعا لغرامة تتراوح من 1.000 إلى 10.000 دج.

أما المادة 02/120 من نفس القانون نصت على العقوبات الجبائية في حالة الرسوم المتملص منها، فإن الغرامة المطبقة تكون مساوية لأربعة أضعاف الرسوم من دون أن تقل عن 5.000 دج.¹

و- عقوبات قانون الإجراءات الجبائية:

المادة 62 ق.إ.ج على أنه يعاقب بغرامة جبائية تتراوح بين 500 إلى 50.000 دج كل شخص أو شركة ترفض منح حق الاطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها في المواد من 45 إلى 61، التي يتعين تقديمها وفقا للتشريع، أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها²

2- المصادرة:

إن المشرع الجزائري انفرد في قانون الضرائب غير المباشرة بالنص على عقوبة المصادرة، فالمصادرة هي إجراء يهدف إلى تملك السلطات العامة أشياء ومبالغ ذات صلة بجريمة ما قهرا لمالكها أو صاحبها بغير مقابل،³ فالمصادرة تعني نقل ملكية المال أو أكثر إلى الدولة، فالأشياء المصادرة تقوّل إلى المجني عليه أو إلى خزنة الدولة كتعويض عما سببته الجريمة من أضرار.⁴

فقد نصت المادة 15 من قانون العقوبات على تعريف المصادرة بأنها الأيلولة النهائية إلى الدولة لمال أو مجموعة أموال معينة

¹ المادة 02/120 من قانون التسجيل، قانون المالية لسنة 2002.

² المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية، المصدر السابق قانون المالية لسنة 2002.

³ عبيد رؤوف، مبادئ القسم العام من التشريع الجبائي، دار الفكر العربي، 1979 ص 868.

⁴ محمد عامر أبو بكر، أحكام التجريم في قانون الضريبة العامة على المبيعات، دار غريب للطباعة، القاهرة، ص 237

لقد نصت القوانين الجبائية على المصادرة على المصادرة في نص المادة 525 من قانون الضرائب غير المباشرة بقولها إن المخالفات التي يتم قمعها ضمن الشروط المنصوص عليها في المادتين 523 و524 من نفس القانون، تؤدي في جميع الحالات إلى الأشياء ووسائل التزوير المحددة في المقطع أدناه، وتصادر أيضا الأجهزة المخصصة للتقطير وغير المدموغة أو التي تكون حيازتها غير مشروعة طبقا لأحكام المادتين 64-66 من هذا القانون.

وتعتبر كأشياء أو وسائل للتزوير ليس فقط الأشياء الخاصة بالتزوير، ولكن كذلك الأجهزة والأوعية والآليات والأواني غير المصرح بها والمستعملة في كميات الصنع أو الحيازة وكذلك العربات أو الوسائل الأخرى المستعملة في نقل الأشياء المحجوزة.¹

هذا وتجدر الإشارة إلى أن إدارة الضرائب تختص بتطبيق العقوبات الجبائية دون اللجوء للقضاء هذا كأصل عام أما الاستثناء فهو انعقاد هذا الاختصاص للمحاكم الجزائية بمناسبة قضائها في جريمة التهرب الضريبي من خلال الدعوى الضريبية أو الجبائية.²

ثانيا العقوبات الجزائية

تعد الوسائل العقابية من أهم وسائل المعالجة لظاهرة التهرب الضريبي، لكن ولتوقيع الجزاء على المتهرب لا بد أولا من الاستناد إلى مصدر شرعي للجزاء لذلك يستمد الجزاء الضريبي شرعيته من القواعد العامة المقررة في المادة 43 من الدستور الجزائري: " لا إدانة إلا بمقتضى قانون صادر قبل ارتكاب الفعل المجرم." وهذا ما نلاحظه في تعديلات قانون المالية، وهذا بتشديد العقوبات الجبائية على المتهمين، وكثيرا ما ترجع القوانين الجبائية إلى الإحالة لنصوص قانون العقوبات في توقيع العقاب على أفعال التهرب،³ فالعقوبات

¹ المادة 525 من قانون الضرائب غير المباشرة، المصدر السابق قانون المالية لسنة 2015.

² فارس سبتي المرجع السابق ص326

³ صلعة سمية، بوخدوني وهيبة، المرجع السابق، ص77.

المنصوص عليها تنقسم إلى عقوبات أصلية تتمثل في الحبس والغرامة، وعقوبات تكميلية تتمثل في الجزاءات السالبة للحقوق وهذا ما سنبينه كما يلي:

1- العقوبات الأصلية:

اتفقت أغلب النصوص العقابية في القوانين الجبائية على عقوبة الحبس من سنة إلى 05 سنوات لكل من تملص أو حاول التملص كلياً أو جزياً من وعاء الضريبة أو تصفيتها أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها باستعمال مناورات وطرق تدليسيه أو احتيالية، غير أنها تختلف بالنسبة لقيمة الغرامات الجزائية المطبقة في حق المكلف المتهرب كالاتي:

في مجالي الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال:

العقوبات الجزائية منصوص عليها في المادة 303 من ق.ض.م، وعليه تستند أغلب الشكاوى المرفوعة في مجال الغش الضريبي.¹

المادة 303: "فضلاً عن العقوبات الجبائية المطبقة، يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسيه في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفيته كلياً أو جزئياً، بما يأتي:

- غرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج، عندما لا يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج.

- الحبس من شهرين (2) إلى ستة (6) أشهر وغرامة مالية من 100.000 دج إلى 500.000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج، ولا يتجاوز 1.000.000 دج.

¹ إجراءات تسيير المنازعات الجزائية /المديرية الولائية للضرائب 2012

- الحبس من ستة (6) أشهر إلى سنتين (2) وغرامة مالية من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 1.000.000 دج، ولا يتجاوز 5.000.000 دج.

- الحبس من سنتين (2) إلى خمس (5) سنوات وغرامة مالية من 2.000.000 دج إلى 5.000.000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 5.000.000 دج، ولا يتجاوز 10.000.000 دج.

- الحبس من خمس (5) سنوات إلى عشر (10) سنوات وغرامة مالية من 5.000.000 دج إلى 10.000.000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10.000.000 دج¹.

إضافة إلى أن المخالفات المنصوص عليها في المواد: 407، 176، 134 من ق.ض.م و 116، 117، 118 من ق.ر.ر.أ يعاقب عليها بنفس العقوبات المنصوص عليها في المادة 303 أعلاه باعتبار أن هذه المواد تحيل العقوبة إلى المادة 303.

في مجال الضرائب غير المباشرة:

العقوبات الجزائية منصوص عليها في المادة 532 التي تنص: " يعاقب كل من يستعمل طرقا احتيالية 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، وبالحبس من سنة إلى خمس سنوات، أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط."

في مجال حقوق التسجيل:

العقوبات الجزائية منصوص عليها في المادة 532 التي تنص: " فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة يعاقب كل من تملص أو محاولة التملص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة أو تصفيتها أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها باستعماله طرقا تدليسيه بغرامة

¹ المادة 303 من ق.ض.م معدلة بموجب المادة 13 من قانون المالية لسنة 2012.

جزائية تتراوح من 5.000 دج إلى 20.000 دج، وبالحبس من سنة إلى خمس سنوات، أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط.¹

في مجال حقوق الطابع:

العقوبات الجزائية منصوص عليها في المادة 34 التي تنص: " كل من نقص أو حاول الإنقاص كلياً أو جزئياً من وعاء الضريبة أو تصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم المترتبة عليه باستعمال وسائل الغش تطبق عليه غرامة جزائية تتراوح بين 5000 دج إلى 20.000 دج، ولحبس من سنة إلى خمس سنوات، أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط."

2- العقوبات التكميلية

نجد أن القوانين الجبائية تضمنت العقوبات التكميلية إلى جانب العقوبات الأصلية وأكدت عليها من خلال المادة 303 ف03 ق.ض.م، والمادة 130 من ق.ر.ر.أ، والمادة 546 ق.ض.غ.م بنصهم أن العود في أجل 05 سنوات تنتج عنه بحكم القانون مضاعفة العقوبات سواء كانت جبائية أو جزائية المنصوص عليها بخصوص المخالفات الأولية، وذلك "... الإخلال بالعقوبات الخاصة المنصوص في أماكن أخرى مثل: الحبس، العزل من الوظيفة، المنع من مزاوله المهنة، غلق المؤسسة إلخ...."

أما فيما يخص النصوص التي تناولت العقوبات التكميلية في القوانين الجبائية لاسيما

المادة 306 ف03 من ق.ض.م.ر.م: " وفي حالة العود أو تعدد الجرح المثبتة بحكم أو عدة أحكام، فإن الحكم الذي يقضي به بمقتضى المقطع 2 ينتج عنه قانوناً، المنع من ممارسة مهنة وكيل أعمال أو مستشار جبائي أو خبير أو محاسب ولو مستخدم، وعند الاقتضاء، يغلق المحل.²

¹ المادة 119 من قانون التسجيل معدلة بموجب المادة 17 من قانون المالية لسنة 2012.

² المادة 306 ف3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المصدر السابق.

المادة 544 ف03 من ق.ض.غ.م: " وفي حالة العود أو تعدد الجرائم المثبتة بواسطة حكم أو عدة أحكام، فإن العقوبة المقررة بمقتضى المقطع السابق الذكر، تؤدي بحكم القانون إلى منع مزاوله من مزاوله مهن رجل أعمال أو مستشار جبائي أو خبير محاسب ولو بصفة مسير أو مستخدم، وعند الاقتضاء غلق المؤسسة.¹"

المادة 128 ف03 من ق.ر.ر.أ: " وفي حالة العود أو تعدد الجناح المعاينة بحكم أو عدة أحكام، يترتب وجوبا عن الحكم الصادر بمقتضى الفقرة السابقة، منع مرتكب هذه المخالفات من ممارسة مهنة رجل أعمال أو مستشار جبائي أو خبير أو محاسب ولو مستخدم، وعند الاقتضاء، غلق المؤسسة.²"

وعليه من خلال ما سبق نكره من خلال النصوص القانونية السالفة، نجد أن العقوبات التكميلية تتضمن المنع من ممارسة المهنة في حالة العود، ويكون الحكم بها إجباريا ويصل حتى إلى غلق المؤسسة، ولكن هذه المواد القانونية لم تحدد مدة معينة للعقوبة السالبة للحقوق، بل أنه باستقراء المواد نجدها تنص على المنع النهائي.³ بالإضافة إلى نشر وتعليق الحكم.

الفرع الثاني: العقوبات التهديدية والعقوبات المهنية

بالإضافة إلى العقوبات الجزائية والجبائية، فقد أقر المشرع كذلك من أجل ردع التهرب الضريبي عقوبات تهديدية وأخرى مهنية، فالعقوبات التهديدية هي عقوبة مالية تستخدمها الإدارة للضغط على المكلفين بالضريبة من أجل حثهم على الالتزام بواجباتهم الضريبية.

أما العقوبات المهنية فهي عقوبات تمس نشاط المكلف، وذلك بمنعه من مزاوله المهنة، الإقصاء من المشاركة في الصفقات العمومية، تسجيله في البطاقة الوطنية للمتهربين وسحب التوطين المصرفي.

¹ المادة 544 ف03 من قانون الضرائب غير المباشرة، المصدر السابق.

² المادة 128 ف03 من قانون الرسم على رقم الأعمال، المصدر السابق.

³ فارس السبتي، المرجع السابق، ص 319.

لذلك سنقوم بدراسة العقوبات التهديدية والعقوبات المهنية.

أولا العقوبات التهديدية

جاءت العقوبات التهديدية في النصوص الجبائية تحت مسمى **التلجئة المالية**، وهي وسيلة تستخدمها الإدارة الجبائية بهدف الضغط على المكلف بالضريبة وحمله على السرعة في تنفيذ التزاماته، وهي عبارة عن مبلغ مالي يدفعه المكلف بالضريبة عن كل يوم تأخير عن أداء التزاماته الضريبية.¹

وقد جاء في أحكام المادة 62 من ق.إ.ج أنه يتعين على كل شخص أو شركة ترفض منح حق الاطلاع على الدفاتر والمستندات التي يتعين عليها تقديمها وفقا للتشريع، أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها، ويترتب على هذه المخالفة حسب المادة 63 من ق.إ.ج أنه زيادة على تطبيق الغرامة الجبائية التي يتراوح مبلغها من 5.000 دج إلى 50.000 دج، تطبق عليها تلجئة مالية قدرها 100 دج كحد أدنى عن كل يوم تأخير، ويبدأ سريانها من تاريخ المحضر لإثبات الرفض، وينتهي يوم وجود عبارة مكتوبة من قبل عون مؤهل على أحد دفاتر المعني تثبت أن إدارة الضرائب قد تمكنت من الحصول على حق الاطلاع على الوثائق.

ويتم النطق بالغرامة والتلجئة (الغرامة التهديدية) من طرف المحكمة الإدارية المختصة إقليميا، التي تثبت في القضايا الاستعجالية، على أساس عريضة يقدمها المدير الولائي للضرائب بدون مصاريف.²

إلا أنه بالرجوع إلى التنظيم القضائي الجزائري، وبالاكتفاء على حرفية نص المادة 63 ق.إ.ج السالفة الذكر، لا نجد هناك محاكم إدارية مستقلة بل توجد غرف إدارية على مستوى المجالس القضائية تثبت في القضايا الإدارية وكذا في القضايا الاستعجالية، كما نجده تضمن

¹ بن صفي الدين أحلام، المرجع السابق، ص 30.

² المادة 62 من قانون إجراءات الجبائية، الصادر بموجب المادة 40 وما يليها من القانون رقم 01/21 المؤرخ في

2001/12/22 المتضمن قانون المالية لسنة 2003.

النطق بالغرامة التهديدية يتم من طرف المحكمة الإدارية، وبالتالي يبقى غموض في كيفية احتساب الغرامة في حالة عدم الاستجابة من طرف المكلف بالضريبة بمنح الإدارة حق الاطلاع على الوثائق.¹

لفرض الغرامة التهديدية يجب توفر عنصران هما:

- أن يكون التنفيذ عينيا مازال ممكنا، أي لا يكون التنفيذ العيني مستحيل لقوة قاهرة أو سبب أجنبي، لا حاجة لطلب الحكم بالغرامة التهديدية أما إن كان بسبب عدم امكانية التنفيذ العيني هو إتلاف الوثائق قبل انقضاء الآجال لحفظها من قبل المكلف أو بعلمه فهذا لا يوقف التنفيذ.

- أن يكون التنفيذ غير ممكن أو غير ملائم إلا إذا قام به المكلف شخصيا، أن يكون الامتناع عن تسليم الوثائق والمسندات وعدم تمكين الإدارة من الاطلاع عليها منه شخصيا.² وفي حالة إصرار المكلف الصادر في حقه الحكم على رفضه، ترجع إدارة الضرائب إلى محكمة الموضوع وهذا 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.³

ثانيا العقوبات المهنية:

زيادة على العقوبات الجزائية التي وقعها المشرع الجزائري على مرتكبي التهرب الضريبي، من أجل حماية حقوق الخزينة العمومية، جاء كذلك بموجب قانون المالية لسنة 1997،

¹ فارس السبتي، المرجع السابق، ص 321.

² بن صفي الدين أحلام، المرجع السابق، ص 181.

³ أبو بكر محمد عامر، المرجع السابق، ص 208.

ببعض الإجراءات والأساليب لتعزيز الجهاز الردعي، ودعم نظام محاربة التهرب الضريبي، وهي عقوبات تمس مهنة المكلف بالضريبة،¹ وهذه العقوبات تشمل ما يلي:

1- الغلق المؤقت لمقر نشاط المكلف بالضريبة

هي عقوبة تلجأ إليها إدارة الضرائب بعد استيفاء كل المحاولات الودية لتحصيل الضريبة من أجل اجبار المكلف على التسديد، فالمكلف يكون أمام خيارين إما التسديد أو الغلق المؤقت ما ينتج عنه من خسائر عند توقف نشاطه.²

في حالة عدم الدفع يتخذ قرار الغلق ضده في أجل 10 أيام ابتداء من تاريخ التبليغ من طرف العون المتابع وبحضور المحضر القضائي، فقد نص عليه المشرع في المادة 146 من ق.إ.ج، على أن يتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف المدير الولائي للضرائب مع تبليغ المكلف من طرف عون المتابعة أو المحضر القضائي، وألا تتجاوز مدة الغلق 6 أشهر، وللمكلف حق الطعن في القرار برفع اليد بعريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة المختصة إقليمياً إلا أن الطعن لا يوقف التنفيذ.

2- تسجيل المكلفين المتهمين من الضريبة في بطاقة معلوماتية

لقد قام المشرع الجزائري بوضع بطاقة معلوماتية وطنية خاصة بالمكلفين المتهمين المخالفين للتشريع الجبائي، الجمركي والتجاري، بموجب تعليمة وزارية مشتركة رقم 127/97 المؤرخة في 27/07/1997.³

هذه البطاقة عبارة عن بنك المعلومات المتعلقة بالمتهمين ضريبياً، يحتوي على: اسم ولقب وعنوان المتهمين، رقم التسجيل الجبائي، نوع المخالفة، تاريخها، نوع العقوبة، الديون الضريبية...إلخ، وتقوم بإنجاز هذه البطاقة والإشراف عليها المديرية العامة للضرائب. ويكون

¹ طورش بتاتة، المرجع السابق ص 184.

² نجوى سديرة، المرجع السابق، ص 280.

³ نجوى سديرة، المرجع نفسه، ص 251.

التسجيل في استمارة، تضم كل المعلومات الواجب توافرها وترسل إلى مديرية التنظيم والإعلام الآلي على مستوى المديرية العامة للضرائب، بالإضافة إلى ضرورة تبليغ المكلفين الذين تم تسجيلهم في هذه البطاقة من أجل تسوية وضعيتهم تجاه الخزينة العمومية.¹

وفي حالة تسوية الوضعية يمكن للمكلف طلب إلغاء تسجيله من البطاقة، إلا أن الإلغاء لا يكون إلا بعد مرور سنتين من تسوية الوضعية بطلب من إحدى الإدارات الثلاث التي سبق وأن ذكرناها.²

هذه البطاقة تقوم بتمكين إدارة الضرائب والإدارات الأخرى من متابعة المتهربين على أحسن وجه، وعليهم بالمقابل القيام بصفة مستمرة، كل إدارة على حدى أو عن طريق الفرق المختلطة للرقابة بعملية الرقابة على الأشخاص المسجلين في البطاقة.

3- سحب التوطين المصرفي للمستوردين:

إن شهادة التوطين المصرفي تخص المكلفين بالضريبة الذين يقومون بعمليات الاستيراد، وهي رخصة تقدم لهم من طرف البنوك الوطنية المتعاملين معها من أجل السماح لهم القيام بعمليات الاستيراد، من أجل محاربة التهرب الضريبي، ولقد أسس المشرع رسم خاص للتوطين المصرفي يطبق على عمليات الاستيراد بموجب الأمر 05-05،³ في أحكام المادة 02 منه:

" فكل طلب يخضع بفتح ملف توطين مصرفي خاص بعملية الاستيراد يخضع لتسديد رسم مقداره 10.000 دج

ويسدد هذا الرسم لدى قابضي الضرائب ويترتب عنه منح شهادة وتسليم إيصال عن ذلك، وتحدد كليات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم".

¹ طورش بتاتة المرجع السابق، ص 186.

² صلعة سمية وبوخدوني وهيبة، المرجع السابق، ص 78.

³ الأمر 05-05 المؤرخ في 25 جويلية 2005 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005، الجريدة الرسمية عدد 52، الصادرة بتاريخ 26 جويلية 2005.

ويلتزم القابض قبل تسليم هذه البطاقة إلى المستوردين أن يقوم بالتحقيقات اللازمة، وعندما ينتهي من هذه التحقيقات وتبين في عملية التحقيق أن المكلف لم يقوم بـ:

- واجباته والتزاماته الضريبية اتجاه الخزينة العمومية.

- أو أنه مسجل في البطاقة الخاصة بالمتهربين أو المستوردين غير المعروف نشاطهم فيرفض قابض الضرائب الطلب مع توضيح هذا الرفض والطلب المكلف تسوية وضعيته الجبائية، ففي هذه الحالة فإن إدارة الضرائب تطلب من البنوك سحب الوثيقة التي تمنح للمستوردين حتى تتم تسوية وضعيتهم الجبائية تجاه الخزينة العمومية، وهذا بدفع رسم قدره 10.000 دج، يسمى رسم التوطين.¹

4-اقضاء المكلفين بالضريبة من المشاركة في الصفقات العمومية:

لقد أورد المشرع الجزائري حالات الاقصاء من المشاركة في الصفقات العمومية في أحكام المادة 75 من المرسوم الرئاسي 15-247، من أجل ردع المكلفين المتهربين الذين - لا يستوفون واجباتهم الجبائية وشبه الجبائية،

- والذين لا يستوفون الإيداع القانوني لحسابات شركاتهم

- وكذا المسجلون في البطاقة الوطنية لمرتكبي الغش ومرتكبي المخالفات الخطيرة للتشريع والتنظيم في مجال الجباية والجمارك والتجارة

- إضافة إلى أصحاب التصريحات الكاذبة.²

5-المنع من مزاولة النشاط التجاري:

بالإضافة إلى العقوبة المنصوص عليها في المادة 544 ف03 من ق.ض.غ.م، والمادة 306 ف03 من ق.ض.م، على أنه في حالة العود أو تعدد الجرائم المثبتة بواسطة حكم أو

¹ صلعة سمية وبوخدوني وهيبة، المرجع السابق، ص79.

² المادة 75 من المرسوم الرئاسي 15-247، المؤرخ في 10 سبتمبر 2015، المتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتقويضات المرفق العام، جريدة رسمية عدد 50، الصادرة بتاريخ 20 سبتمبر 2015.

عدة أحكام، وبالتالي فإن العقوبة المقررة تؤدي بحكم القانون إلى المنع من مزاولة المهنة لكل من رجال الأعمال، الخبير الجبائي أو المحاسب، ولكل من له هذه الصفة، حتى إذا كان بصفة مسير أو مستخدم وعند الاقتضاء غلق المؤسسة.

فقد جاءت المادة 29 من القانون 22/03 المؤرخ في 2003/12/28 المتضمن قانون المالية لسنة 2004 على منع الأشخاص الذين تم ادانتهم بصفة نهائية بتهمة الغش الضريبي، من ممارسة النشاط التجاري.¹

الملاحظ أن العقوبات المهنية لها أثر قوي في ردع المكلف للحد من ظاهرة التهرب الضريبي خصوصا أن عقوباتها تمتد إلى حد توقيف ممارسة النشاط وهذا ما يؤثر على المكلف، ويجعله يفكر مليا قبل الاقدام على التهرب الضريبي.

¹ طورش بتاتة، المرجع السابق، ص 189.

الخاتمة

تعتبر جريمة التهرب الضريبي من أخطر الجرائم الماسة بالاقتصاد الوطني مما ينعكس سلبا على الخزينة العمومية، وذلك راجع لأسباب عدة يمكن حصرها في ضعف النظام الجبائي الجزائري، وأيضا نقص الوعي لدى المكلفين بالضريبة، وكذلك لقلّة الإمكانيات المادية والبشرية للإدارة الجبائية، وعدم دفع المكلفين للضريبة والتهرب منها مرتبط باستخدامهم لطرق احتيالية، وأساليب عديدة، تساعد في التهرب من دفعها.

فمن خلال دراستنا لموضوع التهرب الضريبي حاولنا في بادئ الأمر تحديد ماهية التهرب الضريبي وذلك من خلال تعاريف مختلف الباحثين في هذا المجال، بالإضافة إلى التطرق للدوافع والأسباب المؤدية لهذه الجريمة، دون نسيان ذكر أركانها كالركن الشرعي والمادي والمعنوي، وتطرقنا إلى الأساليب، وما ينجر عنه من آثار سلبية تمس باقتصاد الدولة سواء من الناحية المالية والاقتصادية، وكذا الاجتماعية والسياسية.

فهذه الانعكاسات السلبية أدت بنا إلى البحث عن الحلول لمكافحة التهرب الضريبي وتجنب آثاره وذلك من خلال الوقاية، وتقريب الإدارة من المكلف بزرع الثقة المتبادلة بينهم.

كما قمنا بعرض مختلف الآليات المقررة لقمع الجريمة ممثلة في الرقابة التي تمارس بواسطة أجهزة وسلطات ضريبية، ووفق أطر ومراسيم تنظيمية، والتي هدفها الكشف عن الجريمة، وقمنا بإبراز مختلف طرق الاثبات وفي الأخير ذكرنا مختلف العقوبات المقررة لجريمة التهرب الضريبي والتي تتنوع باحتوائها على عقوبات جزائية وأخرى مالية، ومختلف الأحكام الخاصة بالجزاء فيها

وبالتالي من خلال الدراسة التي قمنا بها تبين لنا رغبة المشرع الجزائري في التوفيق بين المصلحة العامة والمتمثلة في استرجاع الأموال المتملص من دفعها من قبل المكلف بالضريبة والمصلحة الخاصة التي تتمثل في ضمان حقوق المكلف من خلال ما قدمت له من ضمانات سواء أثناء إجراء التحقيق أو أثناء المحاكمة التي قيدها المشرع بضرورة إيداع شكوى من قبل الإدارة الضريبية.

وهذا ما نتج عنه ما يلي:

- عدم استقرار المنظومة التشريعية الجبائية الراجع بالدرجة الأولى إلى التغييرات العديدة التي تطرأ على القوانين المالية التكميلية كل سنة، مما ينجم عنه من تخوف المستثمرين.
- كثرة الثغرات وتعددتها في النظام الجبائي مما أدى إلى عدم قدرة المسيرين على مواكبة هذه التغييرات مما ساعد على انتشار التهرب الضريبي.
- عدم اقتناع المكلفين بالضريبة بوجود منافع اجتماعية كبيرة عند قيامهم بتسديد ضرائبهم المستحقة الذي سببه عدم الثقة بين المكلف والإدارة.
- انخفاض مستوى الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة وعدم فهم النصوص القانونية.
- النقص الرهيب في كفاءة الموظف والإدارة الضريبية وهذا راجع لنقص التكوين والترقيات وعدم احترام الاختصاص الوظيفي، مما سهل للمكلفين التهرب من التزاماتهم الضريبية.
- نقص الإمكانيات المادية على مستوى مقرات الإدارة، وعدم تجهيزها بالمعدات اللازمة والمتطورة.

لذا ومن خلال بحثنا نقترح ما يلي:

- إعادة النظر في التشريع الجبائي وتدارك تناقضاته والثغرات الموجودة به.
- العمل على نشر الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة.
- تبسيط الإجراءات الجبائية حتى تصبح أكثر مرونة وتتماشى مع التنمية الاقتصادية.
- تجسيد عدالة النظام الضريبي.
- التنسيق بين الإدارات ومحاولة تطوير الكفاءات والقدرات البشرية.
- تكثيف الرقابة الجبائية بكل أنواعها، ووضع كل الإمكانيات التي بحوزة الإدارة الجبائية بأيدي المراقبين والمحققين من أجل الوصول إلى تقدير سليم للأوعية الضريبية.

- تحسين الوضعية الاجتماعية وزيادة الدخل لأعوان الضرائب للحد من الوقوع في الممارسات المشبوهة والتي تدخل في نطاق الفساد مثل الرشوة... الخ.
- ضرورة توحيد القوانين الجبائية (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وقانون الرسم على رقم الأعمال، قانون الضرائب غير المباشرة، قانون التسجيل، وقانون الطابع) في قانون واحد ليتمكن كل من المكلف والأعوان من الإلمام به.

قائمة المصادر والمراجع

النصوص القانونية:

الأوامر:

- 1- دستور الجزائر 1996، منشور بموجب المرسوم الرئاسي رقم 96-438 المؤرخ في 07 ديسمبر 1996، الجريدة الرسمية، عدد 76 لسنة 1996.
- 2- الأمر رقم 66-156، المؤرخ في 8 جوان 1966، المتضمن قانون العقوبات، الجريدة الرسمية، العدد 49، لسنة 1966
- 3- الأمر رقم 76-101، المؤرخ في 9 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية، عدد 102، لسنة 1976.
- 4- الأمر رقم 76-102، المؤرخ في 9 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال، المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية، العدد 103، لسنة 1976.
- 5- الأمر رقم 76-103، المؤرخ في 9 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الطابع المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية، العدد 39، لسنة 1976.
- 6- الأمر رقم 76-104، المؤرخ في 9 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية، عدد 70، لسنة 1976
- 7- الأمر رقم 76-105، المؤرخ في 9 ديسمبر 1976، المتضمن قانون التسجيل، المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية، العدد 81، لسنة 1976.

القوانين:

- 1- القانون رقم 01-21 المؤرخ في 22/12/2001، المتضمن لقانون المالية لسنة 2002 الجريدة الرسمية عدد 79 الصادر بتاريخ: 23/12/2001 القسم السادس منه المتضمن قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.
- 2- القانون رقم 05-05 المؤرخ في 25 جويلية 2005 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005، الجريدة الرسمية عدد 52، لسنة 2005.
- 3- القانون 91-25 المؤرخ في 18 ديسمبر 1991 المتضمن لقانون المالية لسنة 1992 القسم المتعلق بالرسم على رقم الأعمال معدل ومتمم.
- 4- القانون رقم 09-01 المؤرخ في 22 جوان 2009 المتضمن لقانون المالية التكميلي لسنة 2009، جريدة رسمية عدد 44، لسنة 2009.
- 5- القانون رقم 98-12 المؤرخ في 31/11/1998، يتضمن قانون المالية لسنة 1999، الجريدة الرسمية، العدد 98، لسنة 1998.
- 6- القانون رقم 02-11 المؤرخ في 24 ديسمبر 2002، المتضمن قانون المالية لسنة 2003، الجريدة رسمية عدد 86 لسنة 2002.
- 7- القانون رقم 08-21 المؤرخ في 30 نوفمبر 2008، المتضمن قانون المالية لسنة 2009، الجريدة الرسمية العدد 74 لسنة 2008.
- 8- القانون رقم 11-16 المؤرخ في 28 ديسمبر 2011، المتضمن قانون المالية لسنة 2012، الجريدة الرسمية العدد 72 لسنة 2011.
- 9- القانون رقم 99-11 المؤرخ في 23 ديسمبر 1999، المتضمن قانون المالية لسنة 2000، الجريدة الرسمية العدد 92 لسنة 1999.

10- القانون رقم 95-27 المؤرخ في 30 نوفمبر 1995، المتضمن قانون المالية لسنة 1996، الجريدة الرسمية العدد 82 لسنة 1995.

المراسيم الرئاسية:

1- المرسوم الرئاسي رقم 15-247، المؤرخ في 16 سبتمبر 2015، المتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام، جريدة رسمية عدد 50، لسنة 2015.

2- المرسوم الرئاسي رقم 20-442، المؤرخ في 30 ديسمبر 2020، المتعلق بإصدار التعديل الدستوري المصادق عليه في استفتاء أول نوفمبر 2020، الجريدة الرسمية عدد 82 لسنة 2020.

مصادر أخرى:

1- المديرية العامة للضرائب، إجراءات الرقابة الجبائية، 2017.

2- المديرية الولائية للضرائب، إجراءات تسيير المنازعات الجزائية 2012

3- المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، 2013.

المعاجم:

1- عصام نور الدين، المعجم الوسيط، ط2، دار الكتب العلمية، بيروت، لبنان، 2009.

2- المعجم الوسيط، مكتبة الشروق الدولية، ط4، مصر، 2004.

الكتب:

1- أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص ج1، ط20، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر 2018

- 2- أحسن بوسقيعة، المخالفة الضريبية، المجلة القضائية، العدد 1، الديوان الوطني للأشغال التربوية، الجزائر 1998.
- 3- أحمد زهير شامية، المالية العامة، دار زهران للنشر، عمان، 1993.
- 4- أحمد شوقي الشلقاني، مبادئ الإجراءات الجزائية في التشريع الجزائري، ج1، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
- 5- أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، ط2، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع، مصر، 1999.
- 6- أحمد يونس البطريق، المالية العامة، دار النهضة العربية، لبنان، 1984.
- 7- العيد صالح، الوجيز في الإجراءات الجبائية، ص2، دار هومة الجزائر.
- 8- العقيلي إبراهيم سالم إبراهيم، الرقابة القضائية على لقرارات مقدري الضريبة على الدخل وفعالية عقوبات الجرائم الضريبية دراسة قانونية مقارنة، دار قنديل للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
- 9- الشواربي عبد الحميد، الجرائم المالية والتجارية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1989.
- 10- أنور محمد صدقي المساعدة، المسؤولية الجزائية عن الجرائم الاقتصادية، دار الثقافة والنشر والتوزيع، ط1، 2007.
- 11- برحمانى محفوظ، الضريبة العقارية دراسة في القانون الجزائري والتشريعات المقارنة، دار النشر دار الجامع الجديد، الجزائر، 2009.
- 12- حامد عبد المجيد دراز، مرسى السيد حجازي، المالية العامة، دون دار النشر، بيروت، 2003.

- 13- حنيش علي، مدخل إلى القانون الجبائي الجزائري، مطبوعات الجميلة، الجزائر، د ط، 2014
- 14- زينب حسن عوض الله، مبادئ المالية العامة، دار الجامعية، بيروت، 1998.
- 15- عادل فليح العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، إثراء للنشر والتوزيع، ط2، عمان (الأردن)، 2011.
- 16- عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي من خلال عملية الرقابة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي الجزائري والمقارن، دار الهدى، 2023.
- 17- عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، ط1، دار جرير لنشر والتوزيع، ط1، عمان (الأردن)، 2011.
- 18- عبيد رؤوف، مبادئ القسم العام من التشريع الجبائي، دار الفكر العربي، 1979.
- 19- عوادي مصطفى ورحال نصر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مكتبة موسى بن سعيد للنشر والتوزيع، الجزائر، د.ط، 2011.
- 20- فارس سبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، د.ط، دار هومة، الجزائر، 2008.
- 21 فوزي عطوي، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت (لبنان)، 2003.
- 22- كوسة فضيل، الدعوى الضريبية واثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2010.

- 23- محمد مرسي فهمي، سيد لطفي عبد الله، الضريبة الموحدة على الأشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العملية، دون نشر، القاهرة، 1999.
- 24- محمد عامر أبو بكر، أحكام التجريم في قانون الضريبة العامة على المبيعات، دار غريب للطباعة، القاهرة.
- 25- محمود نجيب حسني، شرح قانون العقوبات، القسم العام، النظرية العامة للجريمة والنظرية العامة للعقوبة والتدبير الاحترازي، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع، ط8، مصر، 2018.
- 26- مولاي سليمان بغدادي، الإجراءات الجزافية في التشريع الجزائري، دون طبعة، المؤسسة الوطنية للكتاب، الجزائر، 1992.
- 27- ناصر مراد، إشكالية التهرب الضريبي، مجلة الحقيقة للعلوم الإنسانية والاجتماعية، المجلد 9، العدد 2، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2010،
- 28- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، الجزائر، 2016.
- المقالات:

- 1- أحمد بساس، مكافحة التهرب والغش الضريبي في الجزائر، مجلة دراسات العدد الاقتصادي، المجلد 4، العدد 2، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، 2013.
- 2- أحمد خيدل وزهيرة كيسي، جريمة التهرب الضريبي، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، مجلد 14، العدد 1، المركز الجامعي تامنغست.
- 3- أولاد سالم عبد الرؤوف وقرشي محمد، دور المحاضر الضريبية في اثبات جريمة التهرب الضريبي، مخبر إشكالية التحول السياسي والاجتماعي في

- التجربة الجزائرية، مجلة الدفاتر السياسية والقانون، المجلد 14 العدد 01 تاريخ النشر 01 جانفي 2022.
- 4- بلواضح الجيلاني وسعيد يحيى، فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 7، العدد 12، 2014.
- 5- بوحالة الطيب، الوسائل الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مجلة طبنة للدراسات العلمية الاكاديمية، المجلد 5، العدد 2، جامعة باتنة 1، الجزائر.
- 6- بوزيد سفيان، التهرب الضريبي. مفهوم وقياس، مجلة الاقتصاد والمناجمنت، المجلد 15، العدد 1، جامعة مستغانم، 2016.
- 7- بوشيخي فاطمة وبوشيخي عائشة، أسباب التهرب الضريبي وأثره على الخزينة العامة في الجزائر، مجلة دراسات جبائية، المجلد 3، العدد 1، جامعة تلمسان، 2014.
- 8- حبيبة زحاف ومحمد الأمين عسول، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 5، العدد 2، جامعة أم البواقي، الجزائر، 2022.
- 9- حديدي ادم وحمودة أم الخير، دور الحكومة الضريبية في الحد من التهرب والغش الضريبي، مجلة المقريري للدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 3، العدد 1، جامعة الجلفة، الجزائر.
- 10- خولة حموش وبزارية امحمد، فعالية الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 12 العدد 1، تاريخ النشر: 1 جانفي 2021.

- 11- شافعي عبدو وسلطاني سمير، فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مجلة المنهل الاقتصادي، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر، المجلد:05 العدد 01، 10 ماي.
- 12- عيدي الطيب وبوشيخي عائشة، دور معايير الحكومة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد 4، العدد 2، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2021.
- 13- صلعة سمية وبوخدونى وهيبة، فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مجلة دراسات جبائية، المجلد 9 العدد 1، 2020/07/02.
- 14- قصاص سليم، التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد أ، العدد 46، كلية الحقوق، جامعة الاخوة منتوري، قسنطينة.
- 15- لدرم أحمد، التهرب الضريبي وآليات مكافحته في المجتمع الجزائري، مجلة التنمية وإدارة الموارد البشرية، العدد 8، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف.
- 16- لشلح صافية، تفعيل دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبي، مجلة المقريزي للدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 2 العدد 2، المركز الجامعي آفلو، الجزائر، 2018.
- 17- معاشو عمار، خصوصية إجراءات الدعوى في مجال الغش الضريبي، المجلة النقدية، جامعة مولود معمري، كلية الحقوق، سنة 2007.
- 18- مقدم عبيرات، التهرب الضريبي، أسبابه، آثاره وطرق مكافحته، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، المجلد 12، العدد 1، جامعة الجزائر 1، 2008.
- 19- ناصر مراد، أسباب التهرب الضريبي وأثره على الاقتصاد الوطني، دراسات اقتصادية، المجلد 10، العدد 1، الجزائر، 2010.

20- ناصر مراد، الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة الباحث، العدد الثاني، جامعة ورقلة الجزائر.

21- نجوى سديري، آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عباس لغرور، خنشلة، العدد 11، جانفي 2019.

الرسائل والأطروحات العلمية:

الدكتوراه:

1- بوجاعة حاج مختار، جرائم الغش الضريبي في القانون الجزائري، أطروحة دكتوراه مقدمة في العلوم، تخصص قانون عام، فرع القانون الجزائري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الجيلالي الياصب، سيدي بلعباس، 2019/2018.

2- سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، أطروحة دكتوراه، محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015/2014.

3- قاسي يوسف، واقع النظام الضريبي الجزائري وسبل تفعيله، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوقرة، بومرداس-الجزائر، 2015.

الماجستير:

1- بن أعراب محمد، محاضرات في مادة المنازعات الضريبية، محينة وفقا لآخر تعديل لقانون الإجراءات الجبائية بموجب قانون المالية لسنة 2021، جامعة

- محمد لمين دباغين، كلية الحقوق والعلوم السياسية، سطيف2، 2021/2020، ص17.
- 2- بن صفي الدين أحلام، الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، كلية الحقوق، تخصص دولة والمؤسسات العمومية، جامعة الجزائر 1، الجزائر 2014.
- 3- بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجزائرية وآثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، وعلوم التسيير والتجارة، جامعة تلمسان، 2011/2010.
- 4- بولجة نادية، النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي، مذكرة ماجستير في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2016.
- 5- عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، رسالة ماجستير، تخصص تنمية اقتصادية، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة-الجزائر، 2004-2003.
- 6- طورش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير، قسم القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة 1، 2012/2011.
- 7- لابد لزرق، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2012/2011.

- 8- لجلط هشام، الأساليب الأساليب الحديثة للرقابة الجبائية في الجزائر، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة المدية قسم العلوم الاقتصادية، 2014.
- 9- مداح حاج علي، الغش الضريبي، دراسة مقارنة، مذكرة ماجستير في العلوم الجنائية، كلية الحقوق، جامعة جيلالي ليايس، سيدي بلعباس، 2009/2008.
- 10- نجيب زروقي، جريمة التملص الضريبي واليات مكافحتها في التشريع الجزائري، مذكرة ماجستير في العلوم القانونية، تخصص العلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2013/2012.
- المؤلفات باللغة الأجنبية:

- 1- Margairiraz Adnée ,la fraude fiscale et ces succédans,
2 eme Edtion corrigée 1977,
- 2- THIERRY Lambert, Contrôle fiscal ; Droit Et Pratique,
Edition, P.U.F

الفهرس

الفهرس

الصفحة	العنوان
1	المقدمة
6	الفصل الأول: ماهية التهرب الضريبي
7	المبحث الأول: الاطار المفاهيمي للتهرب الضريبي
7	المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي
7	الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي لغة
8	الفرع الثاني تعريف التهرب الضريبي اصطلاحا
8	المطلب الثاني: أنواع التهرب الضريبي وأركانه
8	الفرع الأول: أنواع التهرب الضريبي
14	الفرع الثاني: أركان التهرب الضريبي
24	المبحث الثاني: أسباب وأساليب التهرب الضريبي وآثاره
24	المطلب الأول: أسباب التهرب الضريبي وأساليبه
24	الفرع الأول: أسباب التهرب الضريبي
32	الفرع الثاني أساليب التهرب الضريبي
39	المطلب الثاني: آثار التهرب الضريبي
40	الفرع الأول: الآثار المالية والاقتصادية للتهرب الضريبي
42	الفرع الثاني الآثار الاجتماعية والسياسية للتهرب الضريبي
47	الفصل الثاني: آليات مكافحة التهرب الضريبي
48	المبحث الأول: وسائل معالجة التهرب الضريبي
48	المطلب الأول: الوسائل الوقائية

الفهرس

48	الفرع الأول: على مستوى التشريع والإدارة الجبائية
55	الفرع الثاني: الإجراءات الوقائية الخاصة بالمكلف بالضريبة
56	المطلب الثاني: الوسائل الرقابية
57	الفرع الأول: الرقابة الجبائية
62	الفرع الثاني: التحقيق الجبائي
70	المبحث الثاني: الوسائل القمعية لجريمة التهرب الضريبي
71	المطلب الأول: إجراءات المتابعة
71	الفرع الأول: المتابعة الجزائية
79	الفرع الثاني: المسؤولية الجزائية
82	المطلب الثاني: العقوبات المقررة لجريمة التهرب الضريبي
82	الفرع الأول: العقوبات الجبائية والجزائية
95	الفرع الثاني: العقوبات التهديدية والمهنية
103	الخاتمة
107	قائمة المراجع
119	الفهرس

ملخص الدراسة

الملخص:

كان اختيارنا لهذا الموضوع نتيجة لتفاقم ظاهرة التهرب الضريبي، واتساع آثاره، وانتشاره الكبير في السنوات الأخيرة، فهو يهدد وجود النظام الضريبي، كما يفوت أموال طائلة على الخزينة العمومية مما يترتب عنه انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني.

هذا ما أدى بنا إلى طرح التساؤل التالي: كيف يمكن معالجة التهرب الضريبي حتى نتمكن من جعل الضريبة تلعب دورها الأساسي في تمويل الخزينة؟ وهل المنظومة القانونية تحتوي على عقوبات صارمة في مواجهة جريمة التهرب الضريبي والحد منها ولو نسبيا؟

فحاولنا معالجة الموضوع بالتعرض إلى ماهية التهرب الضريبي وتكييفه القانوني، وكذلك التعرف على أبرز الأسباب التي أدت إليه، ومختلف الأساليب المستعملة من أجل التخلص من أداء الضريبة والآثار المنجرة عنه.

فالتهرب الضريبي يهدف أساسا إلى حرمان الخزينة العمومية من مبالغ مالية مستحقة على أشخاص مكلفين بالضريبة مستعنيين في ذلك إما بثغرات موجودة في التشريع الضريبي، أو لنقص كفاءة الإدارة الضريبية أو لنقص وعيهم بالأهمية البالغة للضريبة في النفع العام.

بالإضافة إلى تناول آليات مكافحته من خلال معالجته بالتطرق للوسائل الوقائية والرقابية، كما تطرقنا إلى الوسائل القمعية بالرجوع إلى السياسة العقابية المتبعة من قبل المشرع الجزائري في كل من المواد الجبائية والجزائية، من أجل إخضاع المكلف بالضريبة لتطبيق وتنفيذ الالتزامات الجبائية واحترامها.

فالهدف من هذه الدراسة هو مكافحة التهرب الضريبي من أجل رده والحد منه ولو نسبيا، لأن تفاقم هذه الظاهرة دقت ناقوس الخطر للبحث عن حلول فورية.

الكلمات المفتاحية:

الضريبة - التهرب الضريبي - الإدارة الضريبية - الرقابة الجبائية - المكلف بالضريبة.

Abstract:

This topic was selected as a result of the growing up of tax fraud phenomenon and its effects. Its large spread in the recent years threatens the existence of the tax system. In addition to that. It passed a lot of money on the public treasury with negative impacts on the national economy.

This led us to ask the following questions: How can the establishment of effective mechanisms to reduce tax fraud till it let tax play a principal role in funding public treasury? Is the legal system of tax containing strict penalties against tax fraud for putting an end to it even relatively?

From one hand, we tried to examine the subject by exposing the nature of tax fraud and legal adaptation (violation, misdemeanor, felony). As well as, we identified the main reasons that led to it. And the various methods used to get rid of tax and its effects.

On the other hand, we dealt with different mechanisms to combat tax fraud examining its causes by means of preventive and control. As well as, national and international cooperation, we also talked about the means by reference to the repressive punitive policy adopted by the Algerian legislature in each of the penal matters and tax.

The goal of this study is to combat tax fraud in order to deter and reduce it even relatively.

Key words: tax fraud, Evasion fraud, crime Tax, Tax administration